UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
DOUTORADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ELIANE CORTES BRAGA

ASSOCIAÇÃO ENTRE A ADOÇÃO DO *TARGET COSTING* E AS CARACTERÍSTICAS DO RELACIONAMENTO ENTRE EMPRESAS ADOTANTES E SEUS PARCEIROS DE NEGÓCIOS

JOÃO PESSOA
2022

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

ELIANE CORTES BRAGA

ASSOCIAÇÃO ENTRE A ADOÇÃO DO *TARGET COSTING* E AS CARACTERÍSTICAS DO RELACIONAMENTO ENTRE EMPRESAS ADOTANTES E SEUS PARCEIROS DE NEGÓCIOS

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (PPGCC) da Universidade Federal da Paraíba (UFPB) como requisito parcial à obtenção do título de Doutor em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Antônio André Cunha Callado.

Área de concentração: Contabilidade Gerencial

Linha de Pesquisa: Informação Contábil para Usuários Internos.

JOÃO PESSOA

2022

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Catalogação na publicação
Seção de Catalogação e Classificação

B813a Braga, Eliane Cortes.
Associação entre a adoção do target costing e as características do relacionamento entre empresas adotantes e seus parceiros de negócios / Eliane Cortes Braga. - João Pessoa, 2022.
283 f. : il.

Orientação: Antônio André Cunha Callado.
Tese (Doutorado) - UFPB/CCSA.

1. Contabilidade. 2. Target costing. 3. Gestão de custos interorganizacionais. 4. Relacionamento entre empresas. I. Callado, Antônio André Cunha. II. Título.

UFPB/BC CDU 657(043)

Elaborado por WALQUELINE DA SILVA ARAUJO - CRB-15/514

ATA DE DEFESA DE TESE DE DOUTORADO

DEFESA DE TESE Nº 24

Ata de Sessão Pública de Defesa de Tese de Doutorado da aluna Eliane Cortes Braga, do Curso de Doutorado do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba.

Linha de Pesquisa: Informação Contábil para Usuários Internos

Aos dois dias do mês de fevereiro do ano de dois mil e vinte e dois, às nove horas, reuniu-se, através da Sala virtual Google Meet, por meio do link: https://meet.google.com/iks-wzgc-obj, a Banca Examinadora, composta pelos professores doutores: **Antônio André Cunha Callado (Presidente da Banca Examinadora – PPGCC/UFPB), Paulo Amilton Maia Leite Filho (Membro Interno – PPGCC/UFPB), Renata Paes de Barros Câmara (Membro Interno – PPGCC/UFPB), Altair Borgert (Membro Externo - UFSC) e Rodney Wernke (Membro Externo - UNISUL)**, para julgar a tese intitulada: **"A relação entre os aspectos associados ao relacionamento entre empresas e a adoção do target costing."**, de autoria da aluna Eliane Cortes Braga, orientada pela Prof. Dr. Antônio André Cunha Callado. Dando início aos trabalhos, o Presidente da Banca Examinadora, explicou aos presentes a finalidade da sessão pública, e passou a palavra à doutoranda para que fizesse a apresentação de sua tese. Após a apresentação do trabalho, a banca examinadora fez arguições a discente, que as respondeu. Em seguida, o Prof. Dr. Antônio André Cunha Callado, presidente da banca examinadora, acatou as observações e a Banca Examinadora se reuniu reservadamente, para que fosse feito o julgamento do trabalho, e após decisão então atribuiu à aluna o conceito:

(x) Aprovado(a)
( ) Insuficiente
( ) Reprovado (a)

Comentários da Banca Examinadora

Após o término dos slides da tese da doutoranda, os examinadores proferiram seus comentários, reflexões e apontamentos sobre os aspectos. Os membros da banca também fizeram diversos questionamentos, bem como apontaram ajustes e correções que deveriam ser realizados. A banca examinadora sugeriu que o título fosse alterado para: "Associação entre a adoção do *target costing* e as características do relacionamento entre empresas adotantes e seus parceiros de negócios". Ao final, o orientador da aluna concordou com as recomendações e informou que todas elas serão consideradas no processo de revisão final da tese, que deverá ser concluída dentro do prazo de 60 (sessenta) dias estabelecido pelo PPGCC;

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Proclamados os resultados, o Presidente da Banca Examinadora encerrou os trabalhos referentes à Defesa de Tese do discente. João Pessoa, 02 de fevereiro de 2022.

Prof. Dr. Antônio André Cunha Callado
Presidente da Banca Examinadora – PPGCC/UFPB

Prof. Dr. Paulo Amilton Maia Leite Filho
Membro Interno – PPGCC/UFPB

Profª Dra. Renata Paes de Barros Câmara
Membro Interno – PPGCC/UFPB

Documento assinado digitalmente
Altair Borgert
Data: 18/02/2022 08:21:42-0300
CPF: 473.204.209-44
Verifique as assinaturas em https://validar.iti.gov.br
ICP-Edu

Prof. Dr. Altair Borgert
Membro Externo - UFSC

Prof. Dr. Rodney Wernke
Membro Externo- UNISUL

Eliane Cortes Braga

Eliane Cortes Braga
Discente

Emitido em 02/02/2022

ATA Nº 24/2022 - PPGCC (11.00.52.03)
(Nº do Documento: 24)

(Nº do Protocolo: NÃO PROTOCOLADO)

(Assinado digitalmente em 21/02/2022 09:50)
PAULO AMILTON MAIA LEITE FILHO
PROFESSOR DO MAGISTERIO SUPERIOR
1030203

(Assinado digitalmente em 21/02/2022 10:11)
RENATA PAES DE BARROS CAMARA
PROFESSOR DO MAGISTERIO SUPERIOR
1353967

Para verificar a autenticidade deste documento entre em https://sipac.ufpb.br/documentos/ informando seu número: **24**, ano: **2022**, documento (espécie): **ATA**, data de emissão: **21/02/2022** e o código de verificação: **953062cfd7**

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

A Deus, meu refúgio e fortaleza.

À Nossa Senhora, minha mãe querida.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

AGRADECIMENTOS

Tenho tanto a agradecer... Espero conseguir transmitir em palavras.

Ao meu Deus, por seu amor incondicional e presença constante.

À Nossa Senhora, minha mãe, por estar sempre ao meu lado.

Aos meus pais, Severina e Odair, meus irmãos, Marcelo e Elisangela, e meu marido Arthur, por todo o apoio, amor e compreensão no período que precisei ficar ausente, longe de casa e, muitas vezes, quando estava em casa não estava disponível.

Ao meu orientador Antônio André Cunha Callado por todos os ensinamentos e orientações. Agradeço muito pela oportunidade de trabalharmos juntos, de ter sido sua aluna e orientanda.

À Lívia Maria, amiga querida que fiz durante o curso, por sua amizade e apoio quando precisei me instalar em João Pessoa e, também, aos seus pais, Cícero e Léa, o meu muito obrigado. Jamais esquecerei o que fizeram por mim!

À Josélia Fernandes do Nascimento, outra amiga querida que fiz durante o curso e parceira de trabalhos.

À minha sogra Edna e tia Aíla e a todos os meus amigos e primos que torceram por mim!

Ao amigo Ricardo Freitas por sua disponibilidade na revisão deste trabalho.

Aos colegas de turma do doutorado, pelo companheirismo: Ronaldo, Marcos Igor, Maria Audenora, Lauro, Polyandra, Inajá Allane e André Sekunda. Aos colegas da turma de mestrado: Emily, Larissa, Igor, Marcelo, Marcelly, Samylla, Vanessa Menezes, Vanessa Rebouças, Deborah, Victor, Maria Luiza, Matheus e Dyliane. E, também, aos colegas Yuri, Yara e Karla Katiuscia, obrigada pela força!

À amiga Aline Moura, pela amizade e orientações sobre o processo de doutorado e, também, à Anna Paola por seu apoio e acolhida.

À minha tia Lourdes, aos meus primos e aos amigos, Carmen e Guilherme, pelo apoio em minha primeira ida à Paraíba para o processo seletivo do doutorado.

A todos os professores do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis da UFPB; e às técnicas, Wilma e Cecília, pela atenção e disponibilidade.

Aos professores Renata Camara, Paulo Amillton, Altair Borgert e Rodney Wernke pelo aceite em participar desta banca e pelas contribuições a este trabalho.

Aos meus colegas de trabalho, do Departamento de Administração e Turismo da Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro (UFRRJ-DAT), em especial, Nilson Sales

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

(obrigada por todas as mensagens de ânimo e incentivo), Christiane Andrade, Fábio Mendonça, Eduardo Fortes, Márcia Cova, Denise Takenaka e Tereza Brito.

Aos amigos que sempre torceram pelo meu sucesso e que me ajudaram direta ou indiretamente: José Paulo, Marcus Lobo, Rafael Lopes e Vitor Saboya; e, Angela Maria, por suas orações.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Bendirei continuamente ao Senhor,
seu louvor não deixará meus lábios.
Procurei o Senhor e Ele me atendeu,
livrou-me de todos os temores.
Vede, este miserável clamou e o Senhor o ouviu,
de todas as angústias o livrou.
Provai e vede como o Senhor é bom.
Feliz o homem que se refugia junto Dele.

Salmo 33, 2,5,7,9

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

RESUMO

O *target costing* é um artefato de gestão estratégica de custos e sua implementação pelas organizações 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 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). Os dados foram analisados por meio da estatística descritiva e do teste não paramétrico de *Kruskal-Wallis*. Os resultados encontrados evidenciam que as caraterísticas das empresas investigadas exercem baixíssima influência sobre a percepção dos aspectos conceituais do *target costing*, a adoção de práticas referentes ao processo de *target costing* e das características das relações interorganizacionais. As características que apresentaram mais influência foram: faturamento, número de níveis hierárquicos e a base das transações. Verificou-se ainda que os princípios e elementos do *target costing* foram os aspectos conceituais que mais exercem influência sobre a adoção de práticas do *target costing* e, também, sobre aspectos das características das relações interorganizacionais. Além de influenciar a adoção de práticas do processo de *target costing*, os aspectos conceituais, principalmente os princípios e elementos, também favorecem a presença de alguns aspectos das características interorganizacionais nas empresas investigadas que, por sua vez, incentivam a adoção de práticas do processo de *target costing*. Portanto, conclui-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*. A frequência de negociações e tempo de relacionamento, aspectos da estabilidade, e o aumento da aprendizagem organizacional, aspecto dos benefícios mútuos, são aqueles que mais exercem influência na adoção de prática do *target costing*.

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

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

ABSTRACT

Target costing is an artifact of strategic cost management and its implementation by organizations is growing all over the world due to increased competitiveness. In addition, the increased competition made companies assume an external focus in order to maximize their competitive advantage, whose context favored the emergence of interorganizational cost management (ICM) that arises from the commercial relationship between two or more companies. Target costing is the main mechanism of ICM. Thus, this research aimed to investigate how the adoption of target costing is associated with characteristics referents to the relationship between adopting companies and their business partners. The sector chosen for the application of this study was the information and communication technology (ICT) services sector due to its importance for the Brazilian economy. A survey was carried out, using a standardized and structured online questionnaire, with companies associated with ASSESPRO (Associations of Brazilian Information Technology Companies). Data were analyzed using descriptive statistics and the non-parametric Kruskal-Wallis test. The results found show that the characteristics of the investigated companies have a very low influence on the perception of the conceptual aspects of target costing, the adoption of practices related to the target costing process and the characteristics of interorganizational relationships. The characteristics that had the most influence were: billing, number of hierarchical levels and the base of transactions. It was also found that the principles and elements of target costing were the conceptual aspects that most influenced the adoption of target costing practices and also on aspects of the characteristics of interorganizational relationships. In addition to influencing the adoption of target costing process practices, the conceptual aspects, especially the principles and elements, also favor the presence of some aspects of the interorganizational characteristics in the investigated companies, which, in turn, encourage the adoption of practices of the target costing process. Therefore, it is concluded that interorganizational relationships characterized by aspects of interdependence, stability, cooperation, trust and mutual benefits favor the adoption and use of target costing. The frequency of negotiations and relationship time, aspects of stability, and the increase in organizational learning, an aspect of mutual benefits, are those that most influence the adoption of the target costing practice.

Keywords: Target costing; Interorganizational cost management; Relationship between companies.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Etapas do processo de *target* costing.....74
Figura 2 – Princípios das relações interorganizacionais.....122
Figura 3 – Papel da estabilidade no relacionamento entre organizações.....125
Figura 4 – Papel da cooperação e adversidade no relacionamento.....127
Figura 5 – Modelo conceitual - Fatores condicionantes à GCI.....134
Figura 6 – Zona de viabilidade da GCI na análise dos produtos.....137
Figura 7 – Zona de viabilidade da GCI na análise dos componentes.....140
Figura 8 – Zona de viabilidade na análise do relacionamento.....145
Figura 9 – Processo de Gestão de Custos Interorganizacionais.....153
Figura 10 – Fatores que influenciam o *open-book accounting*.....170

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Atividades do setor de TIC.....27
Quadro 2 – Definições do *target costing*.....53
Quadro 3 – Métodos para se chegar ao custo alvo.....65
Quadro 4 – Número de etapas do processo de *target costing*.....67
Quadro 5 – Ferramentas e técnicas ligadas ao *target costing*.....83
Quadro 6 - Comparativo entre o *target costing* e a abordagem tradicional de custos.....97
Quadro 7 - Principais benefícios do *target costing*.....104
Quadro 8 – Razões para o *target costing*.....105
Quadro 9 – Principais desvantagens do *target costing*.....108
Quadro 10 – Fatores que influenciam a adoção do *target costing*.....109
Quadro 11 – Estudos anteriores sobre as práticas da GCI.....117
Quadro 12 – Classificação dos tipos de relacionamentos entre empresas.....144
Quadro 13 – Características dos tipos de cadeia.....148
Quadro 14 - Etapas para implantação da GCI.....158
Quadro 15 - Dimensões das práticas de OBA.....166
Quadro 16 – Objetivos do OBA.....167
Quadro 17 – Processos de tomada de decisão.....168
Quadro 18 – 42 Inibidores da GCI.....173
Quadro 19 – Fatores Inibidores da GCI.....176
Quadro 20 – Variáveis relacionadas às características das empresas.....185
Quadro 21 – Variáveis relacionadas aos aspectos conceituais do *target costing*.....185
Quadro 22 – Variáveis relacionadas aos aspectos operacionais do processo de *target costing*.....186
Quadro 23 – Variáveis relacionadas aos aspectos associados ao relacionamento entre empresas.....187
Quadro 24 - Relação entre variáveis e tratamento estatístico para consecução dos objetivos do estudo.....190

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Quantidades de princípios, características, requisitos e premissas do *target costing*.....58

Tabela 2 – Estatística descritiva dos aspectos associados ao tamanho das empresas 192

Tabela 3 – Estatística descritiva dos aspectos de mercado.....193

Tabela 4 – Estatística descritiva dos aspectos organizacionais referentes às relações entre as empresas e seus parceiros de negócios.....194

Tabela 5 – Estatística descritiva da percepção sobre os objetivos do *target costing*.....195

Tabela 6 – Estatística descritiva da percepção sobre os princípios do *target costing*.....197

Tabela 7 – Estatística descritiva da percepção sobre os elementos do *target costing*.....198

Tabela 8 – Estatística descritiva da adoção de práticas do processo de *target costing* referentes à definição das características dos produtos/serviços e do preço alvo de venda.....201

Tabela 9 – Estatística descritiva da adoção de práticas do processo de *target costing* referentes à definição da margem de lucro e estimação do custo alvo dos produtos/serviços.....202

Tabela 10 – Estatística descritiva da adoção de práticas do processo de *target costing* referentes às atividades de gerenciamento de custos.....203

Tabela 11 – Estatística descritiva da adoção de práticas do processo de *target costing* referentes às atividades de melhoria contínua 204

Tabela 12 – Estatística descritiva das características do relacionamento interorganizacional referentes à interdependência.....205

Tabela 13 – Estatística descritiva das características do relacionamento interorganizacional referentes à estabilidade.....207

Tabela 14 – Estatística descritiva das características do relacionamento interorganizacional referentes à cooperação.....208

Tabela 15 – Estatística descritiva das características do relacionamento interorganizacional referentes à confiança.....209

Tabela 16 – Estatística descritiva das características do relacionamento interorganizacional referentes aos benefícios mútuos.....210

Tabela 17 – Análise da significância das associações entre as características das empresas e a percepção sobre os princípios do *target costing*.....211

Tabela 18 – Análise da significância das associações entre as características das empresas e a percepção sobre os elementos do *target costing*.....212

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Tabela 19 – Análise da significância das associações entre as características das empresas e a adoção de práticas do processo de *target costing* referentes à definição das características dos produtos/serviços e do preço alvo de venda.....213

Tabela 20 – Análise da significância das associações entre as características das empresas e a adoção de práticas o processo de *target costing* referentes à definição da margem de lucro e estimação do custo alvo dos produtos/serviços.....214

Tabela 21 – Análise da significância das associações entre as características das empresas e a adoção de práticas o processo de *target costing* referentes às atividades de melhoria contínua.....215

Tabela 22 – Análise da significância das associações entre as características das empresas e características do relacionamento interorganizacional referentes à interdependência.....216

Tabela 23 – Análise da significância das associações entre as características das empresas e características do relacionamento interorganizacional referentes à cooperação.....217

Tabela 24 – Análise da significância das associações entre as características das empresas e características do relacionamento interorganizacional referentes à confiança.....217

Tabela 25 – Análise da significância das associações entre as características das empresas e características do relacionamento interorganizacional referentes a benefícios mútuos.....218

Tabela 26 – Análise da significância das associações entre a percepção sobre os objetivos do *target costing* e a adoção de práticas referentes à definição das características dos produtos/serviços e do preço alvo de venda.....220

Tabela 27 – Análise da significância das associações entre a percepção sobre os princípios do *target costing* e a adoção de práticas referentes à definição das características dos produtos/serviços e do preço alvo de venda.....220

Tabela 28 – Análise da significância das associações entre a percepção sobre os princípios do *target costing* e a adoção de práticas referentes à definição da margem de lucro e estimação do custo alvo dos produtos/serviços.....221

Tabela 29 – Análise da significância das associações entre a percepção sobre os princípios do *target costing* e a adoção de práticas referentes às atividades de gerenciamento de custos dos produtos/serviços.....222

Tabela 30 – Análise da significância das associações entre a percepção sobre os princípios do *target costing* e a adoção de práticas referentes às atividades de melhoria contínua.....222

Tabela 31 – Análise da significância das associações entre a percepção sobre os elementos do *target costing* e a adoção de práticas referentes à definição das características dos produtos/serviços e do preço alvo de venda.....224

Tabela 32 – Análise da significância das associações entre a percepção sobre os elementos do *target costing* e a adoção de práticas referentes à definição da margem de lucro e estimação do custo alvo dos produtos/serviços.....225

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Tabela 33 – Análise da significância das associações entre a percepção sobre os elementos do *target costing* no âmbito das empresas investigadas e a adoção prática de aspectos referentes às atividades de gerenciamento de custos.....226

Tabela 34 – Análise da significância das associações entre a percepção sobre os elementos do *target costing* e a adoção de práticas referentes às atividades de melhoria contínua.....226

Tabela 35 – Análise da significância das associações entre a percepção sobre os objetivos do *target costing* e as características do relacionamento interorganizacional referentes à interdependência.....228

Tabela 36 – Análise da significância das associações entre a percepção sobre os objetivos do *target costing* e as características do relacionamento interorganizacional referentes à confiança.....229

Tabela 37 – Análise da significância das associações entre a percepção sobre os princípios do *target costing* e as características do relacionamento interorganizacional referentes à estabilidade.....229

Tabela 38 – Análise da significância das associações entre a percepção sobre os princípios do *target costing* e as características do relacionamento interorganizacional referentes à cooperação.....230

Tabela 39 – Análise da significância das associações entre a percepção sobre os princípios do *target costing* e as características do relacionamento interorganizacional referentes à confiança.....231

Tabela 40 – Análise da significância das associações entre a percepção sobre os princípios do *target costing* e as características do relacionamento interorganizacional referentes a benefício mútuo.....232

Tabela 41 – Análise da significância das associações entre a percepção sobre os elementos do *target costing* e as características do relacionamento interorganizacional referentes à interdependência.....233

Tabela 42 – Análise da significância das associações entre a percepção sobre os elementos do *target costing* e as características do relacionamento interorganizacional referentes à estabilidade.....233

Tabela 43 – Análise da significância das associações entre a percepção sobre os elementos do *target costing* e as características do relacionamento interorganizacional referentes à cooperação.....234

Tabela 44 – Análise da significância das associações entre a percepção sobre os elementos do *target costing* e as características do relacionamento interorganizacional referentes à confiança.....234

Tabela 45 – Análise da significância das associações entre a interdependência interorganizacional e a adoção de práticas referentes à definição da margem de lucro e estimação do custo alvo dos produtos/serviços.....236

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Tabela 46 – Análise da significância das associações entre a interdependência interorganizacional e a adoção de práticas referentes às atividades de melhoria contínua.....237

Tabela 47 – Análise da significância das associações entre a estabilidade interorganizacional e a adoção de práticas referentes à definição das características dos produtos/serviços e do preço alvo de venda.....238

Tabela 48 – Análise da significância das associações entre a estabilidade interorganizacional e a adoção de práticas referentes às atividades de gerenciamento de custos.....239

Tabela 49 – Análise da significância das associações entre a estabilidade interorganizacional e a adoção de práticas referentes às atividades de melhoria contínua.....239

Tabela 50 – Análise da significância das associações entre a confiança interorganizacional e a adoção de práticas referentes à definição das características dos produtos/serviços.....240

Tabela 51 – Análise da significância das associações entre a confiança interorganizacional e a adoção de práticas referentes às atividades de melhoria contínua.....241

Tabela 52 – Análise da significância das associações entre benefício mútuo interorganizacional e a adoção de práticas referentes à definição das características dos produtos/serviços e do preço alvo de venda.....242

Tabela 53 – Análise da significância das associações entre benefício mútuo interorganizacional e a adoção de práticas referentes à definição da margem de lucro e estimação do custo alvo dos produtos/serviços.....243

Tabela 54 – Análise da significância das associações entre benefício mútuo interorganizacional e a adoção de práticas referentes às atividades de gerenciamento de custos dos produtos/serviços.....243

Tabela 55 – Análise da significância das associações entre benefício mútuo interorganizacional e a adoção de práticas referentes às atividades de melhoria contínua.....244

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....22
1.1 Contextualização.....22
1.2 Problema de pesquisa.....29
1.3 Objetivos.....34
1.3.1 Objetivo Geral.....34
1.3.2 Objetivos Específicos.....34
1.4 A tese.....34
1.5 Justificativa.....35
1.6 Estrutura da tese.....40
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....41
2.1 *Target Costing*.....41
2.1.1 Evolução histórica do *target costing*.....41
2.1.2 Termos e Definições do *target costing*.....46
2.1.3 Objetivos do *target costing*.....54
2.1.4 Princípios do *target costing*.....55
2.1.4.1 Custo guiado pelo preço.....59
2.1.4.2 Foco no cliente.....60
2.1.4.3 Foco no projeto.....61
2.1.4.4 Envolvimento da empresa como um todo.....62
2.1.4.5 Orientação para o custo do ciclo de vida.....63
2.1.4.6 Envolvimento da cadeia de valor.....64
2.1.5 Processo do *target costing*.....65
2.1.5.1 Etapa 1 – Definição das características dos produtos/serviços e do preço alvo de venda.....74
2.1.5.2 Etapa 2 – Definição da margem de lucro desejada.....76
2.1.5.3 Etapa 3 – Cálculo do custo permitido e estabelecimento do *target costing*.....77
2.1.5.4 Etapa 4 – Gerenciamento de custos para atingir o custo alvo.....79
2.1.5.5 Etapa 5 – Atividades de melhoria contínua.....80
2.1.6 Ferramentas e técnicas ligadas ao *target costing*.....81
2.1.6.1. Tabelas de custo.....84
2.1.6.2. Engenharia de valor (EV).....85

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

2.1.6.3. Custeio *Kaizen*.....90
2.1.6.4. *Quality Function Deployment* (QFD).....93
2.1.6.5. *Benchmarking*.....95
2.1.7 O target costing e a visão tradicional.....97
2.1.8 Benefícios e vantagens do *target costing* e razões para a adoção.....100
2.1.9 Desvantagens do *target costing* e razões para a não adoção.....106
2.1.10 Fatores que influenciam a adoção do *target costing*.....109
2.2 Gestão de Custos Interorganizacionais (GCI).....112
2.2.1 Origens da Gestão de Custos Interorganizacionais.....115
2.2.2 Definições de Gestão de Custos Interorganizacionais.....120
2.2.3 Objetivos da Gestão de Custos Interorganizacionais.....121
2.2.4 Fundamentos da Gestão de Custos Interorganizacionais.....122
2.2.4.1 Interdependência.....123
2.2.4.2 Estabilidade.....124
2.2.4.3 Cooperação.....126
2.2.4.4 Confiança.....128
2.2.4.5 Benefícios mútuos.....130
2.2.5 Fatores condicionantes da GCI.....132
2.2.5.1 Produto.....134
2.2.5.2 Componentes.....138
2.2.5.3 Níveis de relacionamento.....140
2.2.5.4 Tipos de cadeia de valor.....145
2.2.5.5 Mecanismos.....149
2.2.6 Processo de Gestão de Custos Interorganizacionais.....153
2.2.6.1 *Trade-offs* de funcionalidade-qualidade-preço (FQP).....159
2.2.6.2 Investigações de custos interorganizacionais (ICI).....160
2.2.6.3 Gerenciamento simultâneo de custos.....161
2.2.7 *Open-book accounting* (OBA).....163
2.2.8 Fatores Inibidores.....172
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....179
3.1 Tipologia da pesquisa.....179
3.2 Delimitação e Universo da Pesquisa.....181
3.3 Coleta de Dados.....182

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

3.4 Variáveis.....184
3.5 Método de análise.....188
4 ANÁLISE DOS RESULTADOS.....192
4.1 Estatística Descritiva.....192
4.1.1 Características das empresas investigadas.....192
4.1.2 Percepção sobre aspectos conceituais do *target costing* nas empresas investigadas.....195
4.1.3 Adoção prática de aspectos do processo de *target costing* nas empresas investigadas....200
4.1.4 Características do relacionamento interorganizacional nas empresas investigadas.....205
4.2 Teste de *Kruskal-Wallis* 211
4.2.1 Análise da significância das relações entre as características das empresas investigadas e a percepção sobre aspectos conceituais do *target costing*, adoção de práticas referentes ao processo de *target costing* e características das relações interorganizacionais.....211
4.2.2 Análise da significância das relações entre a percepção sobre aspectos conceituais do *target costing* e a adoção de práticas referentes ao processo de *target costing*.....219
4.2.3 Análise da significância das relações entre a percepção sobre aspectos conceituais do *target costing* e as características das relações interorganizacionais.....228
4.2.4 Análise da significância das relações entre as características das relações interorganizacionais e a adoção de práticas referentes ao processo de *target costing*.....236
5 CONCLUSÕES.....244
REFERÊNCIAS.....251
APÊNDICE A – Questionário da pesquisa.....271
APÊNDICE B – Tabelas das análises sem signifância estatística.....279

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

1 INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização

A contabilidade gerencial apresentou uma considerável evolução na década de 1990 em resposta à mudança no ambiente de negócios (BONZEMBA; OKANO, 1998). A fim de restaurar a relevância das práticas de controle de custos e gerenciamento (YAZDIFAR; ASKARANY, 2012) e superar as deficiências dos métodos tradicionais de lidar com o ambiente de produção em rápida mudança (HAMOOD; OMAR; SULAIMAN, 2011), várias novas abordagens e práticas (também chamadas de modernas ou avançadas), incluindo Custeio Baseado em Atividades (ABC), Gerenciamento Baseado em Atividades (ABM), Gerenciamento Total da Qualidade (TQM), *Target Costing* (TC) e *Balanced Scorecard* (BSC), foram apresentadas (BONZEMBA; OKANO, 1998; HAMOOD; OMAR; SULAIMAN, 2011; YAZDIFAR; ASKARANY, 2012).

Para Briciu e Căpuşneanu (2013) a maioria dos métodos de contabilidade gerencial usados pertence ao século passado e, portanto, é necessário o desenvolvimento de métodos modernos, como o *target* costing, para atender aos requisitos de informações dos gerentes. Al-Khateeb et al. (2019) sugerem que o surgimento de novas técnicas, incluindo o *target costing*, permitiu que as empresas superassem as dificuldades enfrentadas pelos métodos tradicionais à luz da concorrência acirrada.

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*.

O panorama atual exige a adaptação do ambiente corporativo às demandas dos clientes por mais qualidade e diversidade (POTKÁNY; ŠKULTÉTYOVÁ, 2019; ALEXANDRA, 2017; MENDES; MACHADO, 2012). Em decorrência disso, a redução do ciclo de vida dos produtos e o planejamento, controle e eliminação de resíduos tornam-se requisitos indispensáveis para a sobrevivência das empresas (ALEXANDRA, 2017). Nesse contexto, o *target costing* ganha grande valor como sistema de gerenciamento de custos e como uma ferramenta útil para a busca de melhoria contínua (MENDES; MACHADO, 2012).

O *target costing* é definido como uma abordagem estruturada para determinar o custo do ciclo de vida pelo qual um produto, com funcionalidade e qualidade especificadas, deve ser produzido para gerar o nível esperado de lucratividade ao longo de seu ciclo de vida quando

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

vendido pelo preço de venda previsto (COOPER; SLAGMULDER, 1997-b). E, possui como princípios básicos: o custo guiado pelo preço; foco no cliente; foco no projeto; o envolvimento da empresa como um todo; orientação para o ciclo de vida; e, o envolvimento da cadeia de valor (ANSARI; BELL; OKANO, 2007).

O princípio básico do envolvimento de toda a cadeia de valor exige que todos os membros da cadeia de valor, como fornecedores, prestadores de serviços, distribuidores e consumidores, sejam incluídos no processo (SCARPIN, 2000; MENDES; MACHADO, 2012), concentrando toda a cadeia no objetivo global de redução de custos (SCARPIN, 2000; HELMS et al., 2005; MENDES; MACHADO, 2012) e desenvolvendo um relacionamento de parceria com todos os membros da cadeia (SCARPIN, 2000).

Diante desse contexto, as organizações perceberam a necessidade de estender o gerenciamento de custos para além de seus limites organizacionais com o intuito de descobrir e explorar novas oportunidades de redução de custos (KULMALA; KAJÜTER; VALKOKARI, 2008). Dessa forma, as parcerias estratégicas ganharam relevância. E a cooperação interfirmas tornou-se cada vez mais popular como uma alternativa estratégica para competir no mercado global (DING; DEKKER; GROOT, 2010).

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 et al., 2006). O objetivo da GCI é aumentar a eficiência da cadeia de valor, de modo que a rentabilidade média aumente e os benefícios obtidos sejam redistribuídos entre os parceiros (SOUZA; SOUZA; BORINELLI, 2010).

O conjunto de práticas supracitado refere-se aos mecanismos necessários para dar sustentação ao processo da gestão de custos interorganizacionais (SOUZA, 2008; 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).

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

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-a; HIBBETS; ALBRIGHT; FUNK, 2003; AX; GREVE; NILSSON, 2008; DEKKER; SMIDT, 2003; CADEZ; GUILDING, 2008; e, CINQUINI; TENUCCI, 2010) 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.

Seguindo um enfoque distinto das pesquisas citadas, 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.

Outro aspecto que cabe destacar é que 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.

Muitas pesquisas foram realizadas buscando investigar a taxa de adoção e o uso do *target costing* por empresas manufatureiras, em diversos países, como; Japão (TANI et al., 1994); Holanda (DEKKER; SMIDT, 2003); Nova Zelândia (RATTRAY; LORD; SHANAHAN, 2007); Turquia (KOCSOY; GURDAL; KARABAYIR, 2008); Nigéria (IMEOKPARIA; ADEBISI, 2014); Jordânia (ATIEH, 2014; JOUDEH; AL-ATTAR; ALSOBOA, 2016); e, Japão, Tailândia e Malásia (OMAR et al., 2015).

E ainda, diversos estudos foram realizados em setores industriais específicos como: indústria automotiva (MONDEN; HAMADA, 1991; LANGFIELD-SMITH; LUCKETT, 1999; IBUSUKI; KAMINSKI, 2007; BRITO; GARCIA; MORGAN, 2008; HAMOOD; OMAR; SULAIMAN, 2013; BAHARUDIN; JUSOH, 2015); indústria cervejeira (OKPALA, 2016); indústria de construção (NICOLINI et al., 2000; MELO; GRANJA, 2017); indústria de laticínios (ALEXANDRA, 2017); indústria de eletrodomésticos (BRICIU; CĂPUŞNEANU, 2013); indústria eletrônica (WOODS; TAYLOR; FANG, 2012); indústria de confecções (BIAZEBETE; BORINELLI; CAMACHO, 2009); indústria de plásticos (FARIA; FREITAS;

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

MARION, 2009; GOMES; COLAUTO; MOREIRA, 2009); vinícolas (NASCIMENTO et al., 2013); e, indústria de cosméticos (RECKZIEGEL et al., 2015).

Novamente, esta pesquisa segue um enfoque diferente dos trabalhos listados acima e optou por investigar as empresas de serviços. Yazdifar e Askarany (2012) criticam que em muitas ocasiões as empresas de serviços não foram investigadas em relação a adoção do *target costing*. Os autores buscaram suprir essa ausência e realizaram uma pesquisa em empresas de manufatura e de serviços no Reino Unido, Austrália e Nova Zelândia a respeito da adoção e implementação do *target costing*.

Alguns outros estudos sobre o *target costing* realizados em empresas de serviços foram: o estudo de Rotta (2005) em serviços de advocacia em processos de concorrência pública; a pesquisa de Nascimento e Vargas (2012) em serviços mecânicos; o estudo de Lima et al. (2012) em serviços hospitalares públicos. Os trabalhos de Wienhage, Rocha e Scarpin (2010); Lemos Júnior e Colauto (2013) e Souza et al. (2016) em instituições de ensino no Brasil; e, a pesquisa de Al-Awawdeh e Al-Sharairi (2012) em universidades privadas jordanianas. E, por fim, o estudo de Aladwan, Alsinglawi e Alhawatmeh (2018) no setor hoteleiro da Jordânia.

Assim, constata-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 FILHO; KOMATSU, 2016).

Silva, De Negri e Kubota (2006), com base em dados da Pesquisa Industrial Anual (PIA), da Pesquisa Anual de Comércio (PAC) e da Pesquisa Anual de Serviços (PAS) do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), destacam a grande importância do setor de serviços em relação à criação de empresas e de empregos no Brasil. Alguns desses dados mostram que, entre 1999 e 2003, o setor de serviços cresceu mais que o comércio e a indústria no que diz respeito ao número de empresas e ao pessoal ocupado; e no que se refere ao total de remunerações, cresceu tanto quanto o comércio e mais que a indústria (SILVA; DE NEGRI; KUBOTA, 2006).

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

No entanto, de acordo com Kubota (2006), historicamente, no Brasil e, também, em outros países, o setor de serviços foi posto de lado no campo dos estudos econômicos, porém, a crescente importância do setor de serviços, tanto em países desenvolvidos quanto em desenvolvimento, tem contribuído para a mudança desse panorama. Alguns fatores têm contribuído para a mudança desse cenário: o crescimento da participação do emprego e do valor agregado no setor de serviços (KUBOTA, 2006).

Alguns dados do relatório da OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (2016) sobre o setor mostram que: os serviços são os principais contribuintes para o PIB do Brasil; as exportações de serviços aumentaram em média 11% ao ano, entre 2005 e 2014, enquanto as importações de serviços cresceram a uma média anual de quase 16%; e, em 2014, o setor de serviços representava 74,3% do total de trabalhadores formais.

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).

Os serviços são definidos, inicialmente, como resíduo, isto é, como atividades que não são industriais e nem de agropecuárias (SILVA; MENEZES FILHO; KOMATSU, 2016). Souza, Bastos e Perobelli (2011) explicam que essa compreensão residual do setor de serviços impactou na classificação dos setores econômicos, como a decomposição de Fisher (1933) da economia em: a) setor primário, formado pela agropecuária; b) setor secundário, formado pela indústria; e c) setor terciário, incorporando todas as demais atividades que não se enquadravam nos dois primeiros setores. O termo “terciário” criado por Fisher (1933) fazia referência à ideia de que os serviços eram atividades menos relevantes e, por isso, ocupando, em relação às demais, um terceiro grau de importância (LUGLI, 2015).

Alguns anos depois, Clark (1940), de acordo com Souza, Bastos e Perobelli (2011, p. 2), “passou a utilizar a denominação ‘serviços’, para aplicar a todas as atividades do setor terciário, tratando-o como um complemento aos demais setores”. Esta definição fez com que diversas atividades diferentes fossem abrangidas sob a mesma denominação, abarcando desde atividades como o comércio e atividades domésticas, até os ramos de saúde, educação e pesquisa e desenvolvimento (SOUZA; BASTOS; PEROBELLI, 2011). Segundo Lugli (2015),

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Clark (1940) definiu o setor como “residual”, seguindo o mesmo ponto de vista das atividades que não pertenciam à agricultura nem à indústria.

Assim, “o movimento de expansão do setor terciário ficou conhecido como terciarização, e inicialmente, foi associado à ampliação da demanda final por serviços, em decorrência do aumento da renda e melhoria nas condições de vida da população” (SOUZA; BASTOS; PEROBELLI, 2011, p. 2)

A visão tradicional de que o setor de serviços apresenta baixos índices de produtividade e inovação é uma generalização incabível para Silva, De Negri e Kubota (2006), uma vez que o setor de serviços é muito heterogêneo e, assim como na indústria, existem segmentos mais ou menos dinâmicos. No Brasil, por outro lado, parece não haver consenso sobre se os serviços atuam ativamente no aumento ou redução da produtividade da economia (SILVA; MENEZES FILHO; KOMATSU, 2016). Pesquisas como a de Jacinto e Ribeiro (2015), no Brasil, mostram que essa visão pode ser relativizada, pois os resultados do estudo mostram que a produtividade dos serviços (excluindo o comércio) é elevada e apresentou crescimento entre a metade dos anos 1990 e o final da década de 2000.

Além disso, a visão tradicional acima comentada tem sido rebatida pelo crescimento de determinados setores de alto desempenho tecnológico, como os serviços de TI (tecnologia da informação), ou de grande valor agregado, como aqueles envolvidos em consultoria técnica e transferência de conhecimento (SILVA; DE NEGRI; KUBOTA, 2006). Para Silva, De Negri e Kubota (2006, p. 15), “a evolução das Tecnologias da Informação e Comunicação (TIC), em grande parte desenvolvidas em empresas de serviços, é um vetor de inovação para outros setores da economia”.

“O setor TIC pode ser considerado como a combinação de atividades industriais, comerciais e de serviços, que capturam eletronicamente, transmitem e disseminam dados e informação e comercializam equipamentos e produtos intrinsecamente vinculados a esse processo” (IBGE, 2009, p. 12). O Quadro 1 evidencia a classificação das atividades do setor de TIC elaborada pelo IBGE (2009) a qual segue o recomendado pela OCDE, organização que vem liderando a padronização do conteúdo do setor de TIC. Esta pesquisa tem foco no segmento dos serviços de TIC.

Quadro 1 - Atividades do setor de TIC

Descrição
Indústria
Fabricação de máquinas para escritório
Fabricação de máquinas e equipamentos de sistemas eletrônicos para processamento de dados
Fabricação de fios, cabos e condutores elétricos isolados

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Fabricação de material eletrônico básico
Fabricação de aparelhos e equipamentos de telefonia e radiotelefonia e de transmissores de televisão e rádio
Fabricação de aparelhos receptores de rádio e televisão e de reprodução, gravação ou ampliação de som e vídeo
Manutenção e reparação de aparelhos e equipamentos de telefonia e radiotelefonia e de transmissores de televisão e rádio, exceto telefones
Fabricação de aparelhos e instrumentos de medida, teste e controle, exclusive equipamentos de controle de processos industriais
Fabricação de máquinas, aparelhos e equipamentos eletrônicos dedicados à automação industrial e ao controle do processo produtivo
Manutenção e reparação de aparelhos e instrumentos de medida, teste e controle, exceto equipamentos de controle de processos industriais
Manutenção e reparação de máquinas, aparelhos e equipamentos de sistemas eletrônicos dedicados à automação industrial
Comércio
Comércio atacadista de computadores, equipamentos de telefonia e comunicação, partes e peças
Serviços
Telecomunicações
Aluguel de máquinas e equipamentos para escritório
Consultoria em *hardware*
Desenvolvimento e edição de *softwares* prontos para uso
Desenvolvimento de *software* sob encomenda e outras consultorias em *software*
Processamento de dados
Atividades de banco de dados e distribuição *online* de conteúdo eletrônico
Manutenção e reparação de máquinas de escritório e de informática
Outras atividades de informática, não especificadas anteriormente

Fonte: adaptado de IBGE (2009, p. 14)

Ademais, alguns serviços de TIC pertencem ao grupo de Serviços Intensivos em Conhecimento (SIC) ou *Knowledge-Intensive Business Service* (Kibs) (FREIRE, 2006). Conforme Freire (2006, p. 109), os SIC caracterizam-se por:

> a) Ter participação expressiva em valor adicionado;
> b) Utilizar recursos humanos de mais alta qualificação comparado a outros setores da economia;
> c) Atuar como fontes primárias de informação e de conhecimento, fornecer tecnologias de informação e auxiliar em processos de inovação;
> d) Proporcionar alta interação produtor-usuário, isto é, possibilidade de desenvolvimento de estratégias de aprendizado via relação com outras empresas e setores.

A partir da Classificação Nacional de Atividade Econômica (CNAE) e da PAS as seguintes atividades são consideradas como SIC: telecomunicações e atividades de informática, as quais incluem: consultoria em sistemas de informática, processamento de dados, atividades de bancos de dados e manutenção e reparação de máquinas de escritório e de informática (FREIRE, 2006).

Assim, uma vez que os serviços são insumos essenciais para qualquer economia moderna (SILVA; DE NEGRI; KUBOTA, 2006) e “parte integrante de um sistema econômico

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

dinâmico" (FREIRE, 2006, p. 126), torna-se relevante aprofundar o conhecimento do uso de artefatos gerenciais, como o *target costing*, por empresas desse setor.

1.2 Problema de pesquisa

As práticas de gestão estratégica de custos, como a 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).

O conceito de cadeia de valor ultrapassa os limites de uma empresa, em duas direções: a montante: fornecedores, fornecedores dos fornecedores etc., até a origem dos recursos; e, a jusante: clientes, clientes dos clientes etc., até os consumidores finais (ROCHA; BORINELLI, 2007).

Para satisfazer os clientes, uma empresa precisa maximizar sua eficiência em toda a sua cadeia de valor, do contrário, os custos poderão subir acima dos concorrentes e poderá ser difícil recuperar esses custos mais altos aumentando o preço (BONZEMBA; OKANO, 1998). Quando uma empresa coordena seus programas de gestão de custos com os de seus fornecedores e clientes, pode obter vantagens de quaisquer sinergias de gerenciamento de custos que possam existir entre ela e seus parceiros da cadeia (SLAGMULDER, 2002).

De acordo com Cokins (2002), tradicionalmente, o relacionamento entre comprador e fornecedor tem sido de rivalidade, onde o comprador, se estiver em posição de poder, exige reduções de preços, o que pode acarretar dificuldades financeiras para o fornecedor e, consequentemente, problemas para a compra do comprador. Portanto, uma opção que tem sido preferida é a colaboração, termo chave no gerenciamento da cadeia de valor (COKINS, 2002). Helms et al. (2005) concordam com esse entendimento e afirmam que a prática de pressionar os fornecedores para obter economias imediatas de custos está perdendo credibilidade e que a prática atualmente aceitável é o compartilhamento das reduções de custos em uma estrutura de longo prazo.

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

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

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).

Os componentes da cadeia de valor, como os fornecedores, revendedores, e pessoal de suporte e serviço, são partes do processo de *target costing* e auxiliam no esforço de reduzir custos em todo o canal (LORANDI; DONADEL; BORNIA, 2008). 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).

O envolvimento da cadeia de valor é um princípio fundamental do *target costing* e, por isso, a literatura destacou o envolvimento do fornecedor, especialmente, durante o projeto inicial como uma necessidade básica do processo (CENGIZ; ERSOY, 2010). Para Seal et al. (1999), o *target costing* é um artefato que forçou a colaboração entre as empresas.

O *target costing* 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 (GCI) (COOPER; SLAGMULDER, 2004-a).

O processo de *target costing* reduz os custos ao envolver fornecedores e fabricantes como contribuintes para o processo de *design*, concentrando assim toda a cadeia no objetivo global de eliminar desperdícios (HELMS et al., 2005). Na etapa de *design* do produto ocorrem interações entre as equipes de *design* da empresa e seus fornecedores com a finalidade de encontrar soluções de menor custo do que seria possível se as equipes de *design* atuassem isoladamente (SLAGMULDER, 2002).

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Atingir o custo alvo é um esforço conjunto de toda a cadeia de suprimentos, as pressões de atingi-lo devem ser compreendidas e transmitidas ao longo da cadeia (SLAGMULDER, 2002; HELMS et al., 2005). De acordo com Slagmulder (2002), o fracasso em atingir um custo alvo indica que é preciso que ocorra a cooperação interorganizacional. Para alcançar o custo alvo pode ser necessário o uso de técnicas como *trade-offs* de funcionalidade- qualidade-preço (FQP), investigação de custos interorganizacionais e gerenciamento de custos simultâneos (engenharia simultânea) (SLAGMULDER, 2002; AGNDAL; NILSSON, 2009). Esses mecanismos promovem a cooperação e faz com que as equipes de *design* de produto de duas ou mais empresas interajam, com o objetivo específico de reduzir custos por meio de um *design* aprimorado (SLAGMULDER, 2002).

Dessa forma, o princípio do *target costing* do envolvimento da cadeia de valor torna a confiança e a cooperação fatores cruciais nas relações interfirmas (HELMS et al., 2005). Pereira (2009) afirma que a implantação do *target costing* demanda compartilhamento de informações, compromisso e confiança.

Assim, ao selecionar um parceiro da cadeia, alguns fatores relevantes são: confiabilidade, cooperação e reputação, raramente o custo será o fator decisivo (HELMS et al., 2005). Helms et al. (2005) explicam que a seleção criteriosa dos parceiros corretos faz a diferença no alcance ou não do custo alvo. Uma má escolha pode ser um desastre, ao passo que, um bom parceiro pode ser um grande trunfo para a empresa (HELMS et al., 2005).

Sobre a seleção de fornecedores e o processo de *target costing*, Agndal e Nilsson (2009) afirmam, com base em seus achados, que a disposição de aceitar o custo alvo do comprador não é o único, ou mesmo o principal, fator para a seleção de fornecedores. Outros fatores como confiança, recursos, experiência anterior, histórico do vendedor, capacidade de trabalhar juntos e pressão de tempo são igualmente ou mais importantes (AGNDAL; NILSSON, 2009).

Quatro práticas principais são, com frequência, citadas na literatura como práticas de GCI: *target costing*, *trade-offs* de FQP, investigação de custos interorganizacionais (ICI) e gerenciamento simultâneo de custos (WINDOLPH; MOELLER, 2012; DHAIFALLAH et al., 2016; 2020). Alguns autores (AGNDAL; NILSSON, 2009; AHN; CLERMONT; SCHWETSCHKE, 2018) consideram o *target costing* como o centro da GCI. No entanto, para a aplicação de tais práticas é preciso a criação de um ambiente favorável no qual o relacionamento entre os parceiros seja baseado nos cinco seguintes fatores: interdependência, estabilidade, cooperação, confiança e benefícios mútuos (SOUZA, 2008; CAMACHO, 2010; CAMPOS et al., 2016; HORN; BONFATTI; RAUPP, 2018). Esses fatores são considerados os

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

fundamentos em que se baseiam os conceitos da GCI e a existência de tais características são essenciais para que o processo seja bem-sucedido (CAMACHO, 2010).

As relações entre compradores e fornecedores são caracterizadas por algum grau de dependência mútua (COOPER; SLAGMULDER, 2004-a). Há interdependência quando as organizações envolvidas em uma cadeia de valor dependem umas das outras para produzir um produto ou prestar um serviço (HORN; BONFATTI; RAUPP, 2018).

A interdependência pode ser classificada, de acordo com Caglio e Ditillo (2012), observando se o fluxo é sequencial ou recíproco. A interdependência sequencial existe em ocasiões nas quais a saída de uma atividade de uma parte é a entrada para uma atividade de uma segunda parte; e a interdependência recíproca ocorre quando as transferências de bens e serviços são bidirecionais, ou seja, a saída de uma parte se torna a entrada para a outra e vice-versa (CAGLIO; DITILLO, 2012).

Caglio e Ditillo (2012) apontam evidências que as informações contábeis na forma de custos alvo são úteis para gerenciar interdependências recíprocas, pois permitem pré-determinar os custos de todas as empresas da cadeia de suprimentos, reconhecendo as restrições mútuas decorrentes do compartilhamento de atividades e insumos de produção (CAGLIO; DITILLO, 2012).

A estabilidade em um relacionamento refere-se ao comprometimento entre as partes envolvidas (SOUZA; ROCHA, 2009; MURITIBA, 2012; MICHELS; GONÇALVES; ZONATTO, 2015). O comprometimento refere-se à intenção de continuar um relacionamento comercial a longo prazo; o comprometimento supõe que o relacionamento durará o tempo suficiente para obtenção dos benefícios esperados nos quais a orientação a longo prazo se baseia (MÖLLER; WINDOLPH; ISBRUCH, 2011).

Para Cooper e Slagmulder (2004-a) a estabilidade está relacionada à expectativa bilateral de interações futuras contínuas entre o comprador e o fornecedor. O aumento da estabilidade é importante porque demanda um longo tempo para o comprador e o fornecedor desenvolverem a familiaridade mútua (COOPER; SLAGMULDER, 2004-a).

A cooperação consiste em uma relação de ajuda recíproca entre organizações com o intuito de alcançar objetivos comuns (SOUZA, 2008). A colaboração entre compradores e fornecedores é considerada uma condição necessária para interações efetivas entre parceiros que ultrapassam as relações contratuais (COOPER; SLAGMULDER, 2004-a). De acordo com Cooper e Slagmulder (2004-a) para se atingir relacionamentos cooperativos entre compradores

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

e fornecedores é preciso comunicação bilateral intensiva e compartilhamento de informações para gerar níveis adequados de aprendizado e confiança.

Lorandi e Bornia (2009) afirmam que um dos motivos principais que levam as empresas a adotarem o *target costing* é o desejo de aumentar a cooperação com os fornecedores e o envolvimento precoce no desenvolvimento de novos produtos.

A confiança é o principal fundamento da GCI (COOPER; SLAGMULDER, 1999-b; KAJÜTER; KULMALA, 2005; SOUZA, 2008; MURITIBA, 2012; DUARTE, 2017) e está relacionada à previsibilidade de comportamento das partes envolvidas. A confiança baseia-se em uma expectativa positiva em relação às intenções dos parceiros em abandonar voluntariamente a chance de um comportamento oportunista (MÖLLER, WINDOLPH; ISBRUCH, 2011).

De modo geral, a confiança é um fator que não pode ser implementado, mas que pode ser construído ao longo do tempo (TOMKINS, 2001; DEKKER, 2004; ANDRUCHECHEN, 2015; HORN; BONFATTI; RAUPP, 2018). De acordo com Möller, Windolph e Isbruch (2011) a confiança pode se desenvolver com base nas informações disponíveis no mercado, como a reputação do parceiro, e com base nas experiências de transações anteriores.

O fator do benefício mútuo tem por intuito garantir que todas as empresas envolvidas participem do aumento da lucratividade decorrente das mudanças de comportamento (SLAGMULDER, 2002). Esse compartilhamento cria um incentivo para que todos cooperem, independentemente de quão poderosos sejam (SLAGMULDER, 2002). Se os parceiros não puderem vislumbrar a possibilidade de benefícios das relações interfirmas, o relacionamento tende a enfraquecer e acabar (DEKKER, 2003; KAJÜTER; KULMALA, 2005; DUARTE, 2017).

Portanto, para que as práticas de GCI sejam eficazes, considerando o *target costing* a principal, elas devem iniciar como um processo cultural com o estabelecimento de relações adequadas entre comprador e fornecedor (SLAGMULDER, 2002). Os relacionamentos são moldados principalmente pelo grau de interdependência, confiança, cooperação, estabilidade e benefício mútuo.

Diante do exposto, fica evidenciada a relevância em identificar e compreender os aspectos inerentes ao relacionamento (interdependência, confiança, estabilidade, cooperação e benefícios mútuos) das empresas adotantes do *target costing* com seus parceiros de negócios. Sendo assim, a questão que orientará a pesquisa é a seguinte: **Como a adoção do *target costing***

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

está associada às características do relacionamento entre empresas adotantes e seus parceiros de negócios?

1.3 Objetivos

Com base na questão de pesquisa acima exposta, foram delineados os objetivos deste estudo, os quais são abaixo explicitados.

1.3.1 Objetivo Geral

Investigar como a adoção do *target costing* está associada às características do relacionamento entre empresas adotantes e seus parceiros de negócios.

1.3.2 Objetivos Específicos

Para atingir o objetivo geral, foram estabelecidos os objetivos específicos a seguir:

- Identificar as características das empresas investigadas quanto à percepção sobre aspectos conceituais do *target costing*, a adoção de práticas referentes ao processo de *target costing* e as características das relações interorganizacionais;
- Investigar as associações entre as características das empresas investigadas e a percepção sobre aspectos conceituais do *target costing*, adoção de práticas referentes ao processo de *target costing* e características das relações interorganizacionais;
- Analisar as associações entre a percepção sobre aspectos conceituais do *target costing* e a adoção de práticas referentes ao processo de *target costing*;
- Avaliar as associações entre os aspectos conceituais do *target costing* e características das relações interorganizacionais; e,
- Testar a significância das associações entre práticas do processo de *target costing* e as características das relações interorganizacionais.

1.4 A tese

A proposta desta pesquisa parte da tese de que as características do relacionamento entre as empresas que utilizam o *target costing* e seus parceiros de negócios influenciam a adoção

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

desse artefato gerencial. Em outras palavras, a presença das características relacionais interfirmas favorece a adoção e uso do *target costing*.

1.5 Justificativa

Os seguintes aspectos justificam esta pesquisa: a importância do tema para o campo da contabilidade gerencial, para as organizações e profissionais da área sobre a compreensão dos fatores relacionais que influenciam uma prática de gestão estratégica, o *target cositng*, assim como, a importância do setor investigado, o setor de serviços.

Da literatura pode-se depreender a relevância atribuída ao *target costing*. Ewert e Ernst (1999) afirmam que o *target costing* é tido como uma das abordagens mais proeminentes da contabilidade gerencial estratégica. Tani et al. (1994), Dekker e Smidt (2003) e Helms et al. (2005) consideram o *target costing* como parte de um processo amplo de gerenciamento de custos. Castellano e Young (2003) e Sarokolaei e Rahimipoor (2013) destacam a importância do método na área de gerenciamento estratégico de custos e Sharafoddin (2016) o avalia como um dos métodos mais eficazes da citada área.

O *target costing* tem sido amplamente adotado e promovido como uma resposta às mudanças estruturais no ambiente de produção (HAMOOD; OMAR; SULAIMAN, 2011). De acordo com Cengiz e Ersoy (2010) o *target costing* é usado por muitas empresas competitivas como sistema de gerenciamento de custos e planejamento de lucros desde os anos 1970. Ele tem sido reconhecido como uma ferramenta importante para reduzir custos e aumentar a competitividade por mais de uma década (ELLRAM, 2002).

Pesquisas evidenciam que o *target costing* está sendo adotado de forma crescente por grandes empresas em todo o mundo (ANSARI, BELL; OKANO, 2007; YAZDIFAR; ASKARANY, 2012; KHAN, 2014), como Toyota, Nissan, Chrysler, Caterpillar, para citar algumas.

Estudos apontam para a difusão da prática na Ásia Oriental (China), Ásia Meridional (Índia), Sudeste Asiático (Malásia), Oriente Médio (Turquia, Irã, Iraque, Arábia Saudita, Jordânia e Síria), África (Nigéria) e América do Sul (Brasil) (por exemplo, HUANG et al., 2012; JOSHI, 2001; HAMOOD; OMAR; SULAIMAN, 2013; KOCSOY; GURDAL; KARABAYIR, 2008; SAROKOLAEI; RAHIMIPOOR, 2013; AL-KHATEEB et al., 2019; MARHOON; SALIM; KADHIM, 2019; ABDULLAH; SENAN, 2019; JOUDEH; AL-ATTAR; ALSOBOA, 2013; MATARNEH; EL-DALABEEH, 2016; GHAFEER; ABDUL

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

RAHMAN; MAZAHRIH, 2014; IDOWU, 2014; IMEOKPARIA; ADEBISI, 2014; ONO; ROBLES JÚNIOR, 2004).

Bonzemba e Okano (1998) consideram o *target costing* como uma das abordagens estratégicas de gerenciamento de custos mais adequadas para fortalecer a competitividade de uma empresa para enfrentar os desafios de negócios atuais. No mesmo sentido, Ellram (2002) avalia o *target costing* como uma ferramenta e uma filosofia valiosas para apoiar os esforços gerais da organização para manter os custos competitivos e, ao mesmo tempo, atender às demandas do cliente.

Khan (2014) afirma que essa abordagem é considerada como um dos métodos modernos para reduzir o custo estratégico, que permite às empresas obter vantagem competitiva e superar seus concorrentes no mercado com sua técnica singular. Para Zengin e Ada (2010), entre todas as técnicas gerenciais, o *target costing* está em conformidade com as novas condições do mercado. Marhoon, Salim e Kadhim (2019) o consideram como a técnica adequada para alcançar vantagem competitiva; e, para Potkány e Škultétyová (2019), é uma ferramenta que pode prover soluções para a diferenciação funcional do produto.

Diante do exposto, esta pesquisa se justifica devido à importância em estudar o *target costing* tanto do ponto de vista da área de contabilidade gerencial quanto da perspectiva das empresas, pois contribui na compreensão do funcionamento de um artefato gerencial e estratégico e auxilia às organizações no conhecimento das suas características, que devem ser observadas quando da decisão de adoção da prática.

Assim, evidencia-se a relevância em pesquisar uma prática gerencial que vem apresentando significativo aumento em sua taxa de adoção e, de acordo com a literatura, vem contribuindo na gestão dos custos, aumento da lucratividade e obtenção de vantagem competitiva.

Nos últimos vinte anos, o *target costing* chamou a atenção de acadêmicos japoneses e ocidentais que começaram a estudar o assunto (ANSARI; BELL; OKANO, 2007). Em relação à literatura sobre o *target costing*, alguns estudos, comentados a seguir, realizaram análises do estágio de seu desenvolvimento e forneceram um panorama do estudo da prática.

Ansari, Bell e Okano (2007) realizaram uma análise da literatura em inglês e japonês sobre o *target costing*, no período de 1995 a meados de 2005, e concluíram que o tópico oferece aos pesquisadores muitas oportunidades de realização de novas pesquisas e que a disciplina é relativamente jovem.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Cooper e Slagmulder (1997-a) constataram, em sua revisão de literatura, que muitas pesquisas foram desenvolvidas no ocidente, no final da década de 1980, sobre o modo como as empresas japonesas praticam o *target costing*: Hiromoto (1988) e Sakurai (1989). E, ainda, que na década seguinte, vários estudos surgiram descrevendo a prática mais profundamente: Hiromoto (1991), Monden e Hamada (1991), Monden (1992), Kato (1993), Tanaka (1993) e Kato et al. (1995), enquanto que outros artigos focaram mais no processo do *target costing* subjacente e nas vantagens advindas da sua aplicação: Yoshikawa et al. (1993), Monden (1995), Cooper (1995) e Cooper e Chew (1996).

No entanto, Cooper e Slagmulder (1997-a) concluíram que a literatura até então se limitava na descrição da prática e, dessa forma, os autores se propuseram a dar início à identificação dos fatores que influenciam o processo de *target costing*.

No período após os anos 2000, segundo Ansari, Bell e Okano (2007), verificou-se um amadurecimento da prática do *target costing* e, também um maior interesse dos acadêmicos em desenvolver uma base acadêmica mais rigorosa para a prática.

Alguns estudos empíricos sobre os fatores que influenciam as decisões de adoção e uso do *target costing* foram identificados na pesquisa bibliográfica realizada por Marques e Rocha (2017): Hibbets, Albright, Funk (2003), Ax, Greve e Nilsson (2008), Dekker e Smidt (2003), Cadez e Guilding (2008) e Cinquini e Tenucci (2010).

Em relação às pesquisas nacionais, Nascimento et al. (2013) realizaram um estudo bibliométrico em 19 edições do Congresso Brasileiro de Custos (CBC). Os resultados evidenciaram que as pesquisas sobre *target costing*, no Brasil, encontram-se na fase de nascimento.

Ainda sobre as pesquisas nacionais, Marques e Rocha (2017) identificaram que nos artigos publicados em periódicos de Contabilidade e Administração, no Brasil, no período de 2001 a 2011, as pesquisas sobre *target costing* enfocaram questões referentes ao conceito e definição da prática (CRUZ; ROCHA, 2008; COLAUTO et al., 2004), aplicação da técnica (CARDOSO; BEUREN, 2006; CAMACHO; ROCHA, 2008; BIAZEBETE et al., 2009), estudo de caso e casos múltiplos para confirmar seu uso (SOUZA et al., 2010a; OYADOMARI et al., 2010) e estudos que pesquisaram sua utilização em grupos de empresas (RECKZIEGEL et al., 2007; ONO; ROBLES JÚNIOR, 2004; SOUZA et al., 2003; SOUZA et al., 2005; BRITO et al., 2008; OYADOMARI et al., 2008; MACHADO; SOUZA, 2006; SOUZA et al., 2010). No entanto, os autores não encontraram pesquisas nacionais que relacionassem o *target costing* a algum tipo de fator que pudesse favorecer sua adoção e uso.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Do panorama geral da literatura sobre *target costing* observado pode-se concluir o mesmo que Hamood, Omar e Sulaiman (2011), que a literatura não forneceu uma revisão extensiva de todos os fatores influentes que podem afetar a aplicação bem-sucedida do *target costing*.

Segundo Sharaf-Addin, Omar e Sulaiman (2014) muitas organizações em todo o mundo têm dispensado interesse em descobrir as formas pelas quais o *target costing* pode ser implementado com sucesso para aprimorar o desempenho organizacional em direção à criação de valor do produto e ao aumento da lucratividade. Hamood, Omar e Sulaiman (2011) argumentam que procedimentos e iniciativas de apoio devem ser implementados para superar os fatores impeditivos da aplicação bem-sucedida do *target costing*.

Para Lockamy e Smith (2000), a capacidade de implementar com sucesso o *target costing* é influenciada pelas relações entre seus parceiros comerciais, portanto, compreender esses relacionamentos é fundamental. Porém, não foram localizados estudos que tratem dos aspectos relacionais entre as empresas adotantes do *target costing* e seus parceiros de negócios.

Assim, verificou-se a ausência de pesquisas que abordem, de forma mais detalhada e aprofundada, o impacto das características dos relacionamentos entre empresas que utilizam o *target costing* e seus parceiros na adoção desse artefato. A lacuna identificada evidencia a necessidade de estudos empíricos que possam indicar as características relacionais que precisam ser desenvolvidas e cultivadas entre as organizações adotantes do *target costing* e seus parceiros, de modo que as partes envolvidas alcancem seus objetivos e beneficie a continuidade do relacionamento.

Diante das considerações apresentadas, esta tese se justifica pela importância em investigar os aspectos das relações interorganizacionais entre empresas adotantes do *target costing* e seus parceiros. Ademais, esta pesquisa evidencia como o *target costing* pode ser mais eficaz quando as relações com os parceiros de negócios são mais cooperativas e menos adversárias. Portanto, esta pesquisa também é justificada por estudar um artefato gerencial de interesse da academia, das empresas e profissionais da área, artefato esse que ainda precisa de compreensão dos fatores relacionais que o influenciam.

Este estudo tem por finalidade contribuir com a literatura sobre os fatores que influenciam e favorecem a adoção do *target costing*, sob o ponto de vista do relacionamento entre empresas, bem como, para as empresas adotantes e potenciais e profissionais envolvidos na aplicação e uso da prática.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Almeja-se que os achados dessa pesquisa forneçam suporte aos estudos futuros e, também, aos gestores organizacionais em relação à implementação de artefatos de gestão estratégica de custos (GEC), como o *target costing*. Deseja-se ainda contribuir com a ampliação do conhecimento, da literatura sobre o *target costing* e como este sofre influência e influencia as características das relações das partes envolvidas. Dessa forma, os resultados poderão ajudar na compreensão das dificuldades na aplicação desse artefato nas organizações e dos fatores que podem impactar na sua aplicação e no seu desempenho.

Deseja-se, ainda, que os resultados desta pesquisa ofereçam contribuições para os gestores das empresas do setor estudado, pois a aplicação eficaz do *target costing* ajuda na obtenção da lucratividade planejada, na geração de valor para o cliente e na criação de vantagem competitiva. Com base nos achados, pode-se buscar desenvolver características relacionais que favoreçam a utilização desse artefato e, desse modo, gerar benefícios para as partes envolvidas. Por outro lado, fatores relacionais que eventualmente prejudiquem a aplicação do *target costing* podem ser identificados e trabalhados.

Esta pesquisa ainda pode ser justificada quanto ao setor investigado, o setor de serviços, especificamente os serviços de TIC. O setor de serviços vem assumindo posição de destaque na economia brasileira atual, apresentando tendência histórica de crescimento na geração de empregos, com possíveis efeitos para a produtividade agregada da economia (SILVA; MENEZES FILHO; KOMATSU, 2015).

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.

Além disso, o volume do setor fechou 2019 com uma alta de 1%, conforme dados da Pesquisa Mensal de Serviços (PMS) divulgada pelo IBGE (2020); os principais responsáveis pelo crescimento foram os serviços de informação e comunicação, que tiveram avanço de 3,3%. Os dados demonstram a relevância do setor, particularmente os serviços de TIC.

Verificou-se uma escassez de pesquisas nas principais bases científicas (*Web of Science, Scopus, Scielo, Spell*) que tratassem da adoção e uso do *target costing* no contexto de empresas de TIC. E ainda, identificou-se uma ausência de estudos anteriores que investigassem as práticas de *target costing* e relações interorganizacionais. Diante dessas perspectivas configura-se a contribuição desta tese.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Desse modo, espera-se que os resultados desta pesquisa contribuam para a compreensão da adoção do *target costing* em empresas de serviços, bem como, para a ampliação da literatura sobre o setor de serviços, em particular, os serviços de TIC.

1.5 Estrutura da tese

Esta tese está estruturada em cinco capítulos, incluindo esta Introdução, além das Referências e Apêndice. O segundo capítulo apresenta o Referencial Teórico, onde estão expostas a revisão da literatura sobre o target costing e a gestão de custos interorganizacionais. No terceiro capítulo é detalhado o processo metodológico quanto à coleta, universo da pesquisa, variáveis e análise dos dados. No quarto e quinto capítulos são apresentadas a análise dos resultados e as conclusões, respectivamente.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

2 REFERENCIAL TEÓRICO

O capítulo apresenta os aspectos teóricos que serviram de base para o desenvolvimento desta pesquisa: o *target costing* e a gestão de custos interorganizacionais (GCI).

2.1 *Target costing*

2.1.1 Evolução histórica do *target costing*

Uma das características principais do *target costing*, como por exemplo a análise de opções técnicas para alcançar um custo alvo predeterminado, já pode ser encontrada no início do século XX, na década de 1930, na Ford, nos Estados Unidos, no desenvolvimento do modelo T e, na Alemanha, na Volkswagen, a fim de atingir a meta de preço do DM 990 (FEIL; YOOK; KIM, 2004; JACOMIT; GRANJA, 2010) e, também, na Marks-Spencer, Inglaterra (BRICIU; CĂPUŞNEANU, 2013).

O *target costing* emergiu no Japão na década de 1960, conforme Langfield-Smith e Luckett (1999), em resposta às difíceis condições do mercado. A proliferação de produtos de consumo e industriais das empresas ocidentais, sobretudo as estadunidenses, estava superlotando os mercados da Ásia (ANSARI et al., 1997; LANGFIELD-SMITH; LUCKETT, 1999; MATTOS et al., 2018; BONFIM; CALLADO; CALLADO, 2018). Além disso, as empresas japonesas estavam com escassez de recursos e habilidades necessárias para o desenvolvimento de novos conceitos, ferramentas e técnicas necessárias para alcançar a paridade com o maior concorrente em termos de qualidade, custo e produtividade (ANSARI et al., 1997; LANGFIELD-SMITH; LUCKETT, 1999).

No entanto, de acordo com Feil, Yook e Kim (2004), uma abordagem de *target costing* completa começou durante o período de recursos escassos após a Segunda Guerra Mundial. Durante esse período, os estadunidenses criaram um conceito de maximizar os atributos desejáveis do produto e, ao mesmo tempo, minimizar os custos do produto que ficou conhecido como “engenharia de valor” e foi posteriormente adotado por empresas japonesas para resistir à forte concorrência dentro do Japão (FEIL; YOOK; KIM, 2004). Na década de 1960, a engenharia de valor foi combinada com a ideia de influenciar e reduzir os custos do produto o mais cedo possível durante as etapas de planejamento e desenvolvimento de um produto (FEIL; YOOK; KIM, 2004).

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

O primeiro uso da engenharia de valor no Japão – conhecido como "*genka kikaku*" – ocorreu na Toyota em 1963, embora não tenha sido mencionado na literatura japonesa até 1978 (TANI et al., 1996), espalhando-se pelas demais indústrias japonesas, principalmente montadoras, nos anos 1970. A engenharia de valor, um componente-chave do *target costing*, surgiu na *General Electric* durante a Segunda Guerra Mundial e foi a indústria automobilística japonesa, particularmente a Toyota, que reuniu os vários elementos do *target costing* como é conhecido hoje e elevou-o de um simples exercício de redução de custos para um modelo de planejamento estratégico de lucro (ANSARI; BELL; OKANO, 2007).

No entanto, a indústria dos EUA não percebeu o potencial da engenharia de valor como uma ferramenta sistemática de planejamento de lucros e custos e pouco fez com ela após a Segunda Guerra Mundial, por outro lado, a indústria japonesa expandiu os conceitos básicos de engenharia de valor para o processo de *target costing* (ANSARI et al., 1997).

Segundo Sakurai (1997) o uso do *target costing*, antes da crise do petróleo de 1973, assumiu a forma da engenharia de valor, como por exemplo o uso do *target costing* pela Toyota, já em 1963. Outro exemplo citado pelo autor é a Nissan que, em 1966, utilizou um sistema de gerenciamento de custo bem parecido com o atual *target costing* no desenvolvimento de novos veículos; no entanto, o *target costing*, em sua forma atual, difundiu-se após a crise do petróleo. Por volta de 1974, grandes empresas, como a Daihatsu Motors, aplicaram uma estrutura especial na adoção das suas atuais atividades de *target costing* (SAKURAI, 1997).

Por outro lado, Michaels e Wood (1989), citados por Everaert et al. (2006) e Jacomit e Granja (2010), comentam sobre o *design to cost* (ou *design to a cost*), que teve sua origem no departamento de defesa dos EUA e foi desenvolvido para atender aos propósitos da indústria militar estadunidense a partir dos anos 1960. Michaels e Wood (1989) consideram o *design-to-cost* como o precursor do *target costing* enquanto, para Jacomit e Granja (2010), os conceitos fundamentais do *target costing* evoluíram nos Estados Unidos (EUA) para a teoria denominada como *design to a cost.*

Conforme Everaert et al. (2006), restrições nos orçamentos levaram o Departamento de Defesa dos EUA a definir uma quantidade máxima de custos ao longo de todo o ciclo de vida de um sistema de armas em desenvolvimento, e, ainda, que nos poucos estudos de pesquisa descritivos que estão disponíveis em *design-to-cost*, esta teoria assemelha-se imensamente ao método de *target costing*.

Jacomit e Granja (2010) explicam que os fundamentos da teoria *design to a cost* são basicamente os mesmos do *target costing* japonês, mas possuem duas diferenças básicas: a

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

primeira é que enquanto este apresenta uma destacada orientação mercadológica, com a definição do custo permissível a partir do preço de mercado, a teoria *design to a cost* foca nos custos ao longo do ciclo de vida. A segunda diferença é que o *target costing* foi desenvolvido para o gerenciamento de lucros em mercados competitivos; já a teoria estadunidense foi desenvolvida para reduzir os custos de manutenção e operação dos armamentos para o governo (JACOMIT; GRANJA, 2010).

No Japão, o *target costing* foi desenvolvido nos meios empresariais, e não nos meios acadêmicos, por empresas como NEC, Sony, Nissan, Sharp e principalmente a Toyota, criadora original do *target costing* (SAKURAI, 1997).

O *target costing* surgiu de um ambiente em que muitas empresas japonesas consideraram que as atividades multifuncionais, usadas pelas empresas ocidentais na fabricação, poderiam ser eficazmente alteradas e acreditavam que havia vantagens em combinar funcionários de estratégia, planejamento, *marketing*, engenharia, finanças e produção em equipes de especialistas (LANGFIELD-SMITH; LUCKETT, 1999). Essas equipes foram capazes de examinar novos métodos e técnicas para o *design* e desenvolvimento de novos produtos e visavam aprimorar o grau de integração entre as atividades montante (*upstream)* e a jusante (*downstream)* das operações de uma empresa (LANGFIELD-SMITH; LUCKETT, 1999).

De acordo Langfield-Smith e Luckett (1999), uma variedade de ferramentas especializadas, incluindo análise funcional e engenharia de valor, foi introduzida para suportar o *target costing*. Para os autores mencionados, o *target costing* forneceu uma maneira de vincular o planejamento de lucros, a viabilidade, pesquisas de mercado, análise de valor, contabilidade gerencial, controle orçamentário e gestão financeira. Isso tornou as empresas japonesas particularmente eficazes nas áreas de *design* e desenvolvimento de produtos, onde foram capazes de identificar todos os elementos relevantes para formular uma abordagem holística de gerenciamento, a fim de alcançar níveis de desempenho para atender aos objetivos da empresa (LANGFIELD-SMITH; LUCKETT, 1999).

Sakurai (1997) comenta o contexto ambiental que culminou no desenvolvimento do *target costing* no Japão. O autor relata o panorama da economia japonesa na década de 1960, como o rápido crescimento das indústrias de transformação auxiliado pelo aumento da automação industrial e, além disso, pela primeira vez na história japonesa, o poder de compra dos consumidores era capaz de influenciar o mercado. Esse período foi marcado pela fabricação em massa de produtos padronizados, o foco do gerenciamento de custos estava no processo

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

produtivo e o custo padrão era o principal método de controle de custos utilizado até os primeiros anos dos anos 1960 (SAKURAI, 1997).

O fim da década de 1960 e a década de 1970 foram marcados pelo aumento do padrão de vida no Japão e a diversificação das preferências do consumidor, fatores que exigiram das empresas a fabricação de grande variedade de produtos com características distintas, o que levou à redução dos ciclos de vida dos produtos (SAKURAI, 1997). A redução dos ciclos de vida destacou a importância do gerenciamento de custos nas etapas de planejamento e *design*, conforme Sakurai (1997). O autor declara que a automação industrial (FA - *factory automation*) e a produção integrada por computador (CIM - *computer integrated manufacturing*) levaram a redução de mão de obra na produção. Dessa forma, o custo padrão perdeu importância como instrumento de gestão de custos e, desde o final da década de 1980, o *target costing* passou a ser considerado um instrumento de gerenciamento estratégico de custo (SAKURAI, 1997).

Embora o conceito básico de *target costing* já existisse no Japão desde a década de 1960, segundo Feil, Yook e Kim (2004), sua aplicação evoluiu muito lentamente, já que muitas empresas responderam a mudanças no ambiente externo. Como a competição se tornou mais acirrada e os lucros enfraquecidos, o uso do *target costing* se intensificou e as empresas desenvolveram melhores metodologias (FEIL; YOOK; KIM, 2004).

Até o início dos anos 90, muitas empresas no Japão estavam usando o *target costing* de maneira eficaz, embora suas aplicações estivessem limitadas a relativamente poucos produtos e peças; o *target costing* também dependeu muito da experiência e da intuição, e não da informação científica e objetiva (FEIL; YOOK; KIM, 2004).

Feil, Yook e Kim (2004) destacam três grandes eventos ocorridos no Japão, no início da década de 1990, que contribuíram para mudanças significativas no *target costing*. O primeiro e mais significativo evento foi o estouro da bolha econômica em 1990 e 1991, que levou muitas empresas a se esforçarem para atender às expectativas dos clientes de preços mais baixos. O segundo, foi o aumento do iene japonês em relação ao dólar (EUA), iniciado em 1993, que acarretou a queda brusca das exportações e das margens de lucro das empresas japonesas, o ocorrido fez com que as empresas japonesas intensificassem o uso do *target costing* para sobreviver.

Por fim, o terceiro evento foi a longa recessão provocada por uma crise no setor financeiro, que obrigou muitas empresas japonesas a reduzir seus custos para obter a rentabilidade exigida. Feil, Yook e Kim (2004) destacam ainda que a melhoria no

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

processamento de informações e o suporte à tecnologia da informação disponibilizaram uma grande quantidade de dados que permitiram o cálculo de estimativas de custos mais precisas.

Segundo Ansari, Bell e Okano (2007) o *target costing* hoje é bastante maduro nas indústrias de montagem japonesas e que a prática migrou da indústria automobilística para outras indústrias de montagem japonesas, e até mesmo para algumas indústrias de processo. No entanto, o *target costing* ainda é novo nos Estados Unidos e na Europa, ele foi implementado nas indústrias automobilísticas e de montagem nos EUA e na Europa. Porém, a maior parte das empresas estadunidenses e europeias ainda tem um preço baseado em custos, em vez de um custo baseado em preços (ANSARI; BELL; OKANO, 2007).

De acordo com Ansari et al. (1997), nos Estados Unidos, o *target costing* foi usado apenas a partir dos anos 1980 e sua adoção permaneceu lenta por vários motivos. Para Ansari et al. (1997), alguns gerentes deixam de apreciar sua importância estratégica, enquanto outros o confundem com uma técnica restrita de redução de custos, confundindo a simplicidade de suas ideias com um processo simplista. Há, ainda, aqueles que usam alguns elementos do *target costing*, mas pensam erroneamente que adotaram todo o processo (ANSARI et al., 1997).

Conforme Langfield-Smith e Luckett (1999), somente na década de 1990 que os processos de *target costing* foram documentados (nas literaturas japonesa e ocidental) e introduzidos em empresas ocidentais. Kato (1993) aponta três razões para a defasagem entre a criação do *target costing* e a sua expansão para o ocidente: a popularidade do sistema de inventário japonês j*ust in time* dominou a atenção da indústria nas décadas de 1980 e 1990, deixando para trás o *target costing*; muitas empresas japonesas, nas décadas de 1970 e 1980 e ainda nos dias de hoje, estão aprimorando seus processos de *target costing*, o que fez com que ele não fosse muito difundido; e, que o *target costing* se baseia intensamente em atividades de desenvolvimento de novos produtos, o que normalmente é tratado com grande segredo pelas empresas japonesas.

Boer e Ettlie (1999) narram que quando iniciaram sua pesquisa previram que o *target costing* não estava presente nas empresas dos Estados Unidos e que o único exemplo encontrado na literatura apresentava a companhia Xerox, que usa um sistema para monitorar os custos estimados de produção de novos produtos durante todo o processo de *design*.

Cooper e Chew (1996) questionam se a lógica do *target costing* é tão simples porque só recentemente começou a receber atenção. Os autores argumentam que, no passado, os gerentes poderiam ter ganhado muito com o envolvimento no processo de precificação e custeio de um produto antes de ser projetado. No entanto, explicam que embora uma abordagem preventiva e

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

disciplinada dos custos sempre tenha sido razoável, ela nem sempre foi urgente e as empresas geralmente não assumem tarefas difíceis se elas forem evitáveis.

Hoje em dia, entretanto, explicam Cooper e Chew (1996), a segmentação de preços e custos não é mais evitável, em grande parte devido à erosão de importantes vantagens de pioneirismo na nova economia global. Dessa forma, se os líderes de mercado não puderem recuperar os custos como costumavam fazer, eles não têm outra escolha a não ser gerenciar os custos da fase de projeto e lançar produtos a preços que atraiam amplos segmentos de clientes (COOPER; CHEW, 1996).

Em suma, 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).

2.1.2 Termos e Definições do *target costing*

O termo original japonês, *genka kikaku*, foi traduzido para o inglês como *target costing*, termo conhecido mundialmente (EVERAERT et al., 2006). Traduzindo a expressão *genka*, *gen* significa origem e *ka*, preço; chega-se à frase “origem do preço”, ou seja, o custo. A tradução de *kikaku* é plano. Logo, a tradução para *genka kikaku* seria “plano de custos” (FEIL; YOOK; KIM, 2004). Nas primeiras publicações, outros nomes foram usados como “planejamento de custos” e “sistemas de projeção de custos” (KATO, 1993; EVERAERT et al., 2006).

Dessa forma, a partir do termo original em japonês cada país adotou um termo correspondente. Os Estados Unidos e a Alemanha optaram pela mesma linha, pois o termo *target costing* em inglês e *zielkostenmanagement* em alemão têm o mesmo significado, isto é, custeio alvo ou custeio meta, uma vez que nos dois idiomas as palavras (*target* e *ziel*) significam: alvo ou meta. Já os países de língua espanhola e de língua francesa escolheram outra linha, definindo os termos *méthod du coût-objectif* e *costo objectivo* que significam custeio objetivo.

Tani et al. (1994) utilizam a expressão *Target Cost Management* (TCM), que em português é gerenciamento de custo alvo. Os autores defendem o uso da expressão para evitar mal-entendidos, uma vez que não se trata de um sistema de custeio, nem de estabelecimento de custos alvos.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

As expressões *target costing* e *target cost* não são termos sinônimos. Scarpin e Rocha (2000) explicam que para um melhor entendimento pode-se comparar com a diferença existente entre os termos custeio direto e custo direto, pois trata-se da mesma diferença. Enquanto o custeio direto refere-se ao método de custeio, o custo direto refere-se apenas a um dos componentes do método. Do mesmo modo, *target costing* é o processo de gerenciamento de custos que permitirá apurar o *target cost* (SCARPIN; ROCHA, 2000).

Besteiro et al. (2017) também preferem o uso do termo em português Gerenciamento de Custo Alvo (GCA), assim como Tani et al. (1994), porque consideram que o termo 'custeio" pode causar confusões com os métodos de mensuração de custos, e ainda por entenderem que se refere a um processo de gestão.

Já em relação à tradução para os termos *target costing* e *target cost,* no Brasil não há um consenso. Existem aqueles que utilizam a tradução custeio alvo e custo alvo, respectivamente; porém, alguns traduzem os termos como custeio meta e custo meta. Scarpin e Rocha (2000) consideram que ambas as traduções possuem seus aspectos positivos uma vez que custeio alvo é a tradução literal de *target costing* ao passo que custeio meta pode significar que a empresa faz uso o *target costing* para obter uma meta pré-definida.

Conforme pode-se depreender – cada país adotou uma tradução para o termo japonês *genka kikaku* e, no caso do Brasil, há duas traduções para designar o processo: custeio alvo e custeio meta. Dessa forma, este trabalho defende o uso do termo em inglês *target costing* por se tratar de um termo mundialmente conhecido, como afirmam Everaert et al. (2006).

Outras divergências de terminologias utilizadas no *target costing* podem ser verificadas na literatura e que são comentadas a seguir (custo permitido ou custo máximo admissível, lucro alvo ou margem de lucro desejada). Além disso, observa-se 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:

Preço de venda alvo – margem de lucro desejada = 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).

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Chen e Chung (2002) têm o mesmo entendimento e afirmam que os custos alvos são derivados dos preços alvo e, para se chegar até eles, o lucro desejado é subtraído dos preços; os custos alvo resultantes geralmente estão bem abaixo dos custos atuais, que são baseados nos padrões estabelecidos pelos engenheiros de produto / processo. Assim, os custos alvos tornam-se os *benchmarks* das atividades de melhoria de custo da empresa (CHEN; CHUNG, 2002).

No entanto, para Cooper e Slagmulder (1999-a), Langfield-Smith e Luckett (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:

Preço de venda alvo – margem de lucro desejada = 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-a; LANGFIELD-SMITH; LUCKETT, 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:

Custo alvo = custo atual – 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-a) e Langfield-Smith e Luckett (1999). O custo alvo é o resultado da diferença do custo atual (também chamado de *current cost* ou custo estimado ou custo flutuante (SAKURAI, 1997)) 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:

Desafio estratégico de redução de custos = custo alvo – 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-a).

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.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Este trabalho considera a metodologia apresentada por Cooper e Slagmulder (1999-a), Langfield-Smith e Luckett (1999) e Ax, Greve e Nilsson (2008) como a mais apropriada, uma vez que leva em conta a realidade da empresa e suas capacidades produtivas, assim como a de seus fornecedores. Pois, conforme defendido pelos autores, um custo alvo inatingível pode desmotivar a equipe e comprometer todo o processo.

Uma vez comentadas as terminologias existentes do *target costing* e as metodologias adotadas para a determinação do custo alvo, a seguir são apresentadas definições encontradas na literatura. De acordo com Feil, Yook e Kim (2004) e Mendes e Machado (2012), a variedade de definições indica que o conceito "*genka kikaku*" não foi desenvolvido inteiramente a partir de uma teoria estabelecida, mas fragmentada e, na prática, no competitivo mercado japonês. Como poderá ser observado a seguir, o *target costing* é definido de diversas formas: método, ferramenta, atividade, técnica, modelo, abordagem, sistema e processo.

Bonzemba e Okano (1998) comentam que como cada empresa tem sua própria abordagem do *target costing*, dependendo de vários fatores, como o ambiente, a estratégia e a estrutura organizacional, não há uma definição única aceita para o *target costing*. Já Manzanares, Molina e Fernández (2001) explanam que o *target costing* tem sido interpretado a partir de diferentes pontos de vista, segundo a cultura empresarial, pois, as diferentes definições desse conceito vão desde uma simples técnica de cálculo de custos, até ser identificado como parte do sistema de gerenciamento de benefícios estratégicos.

O conceito registrou um ritmo lento de desenvolvimento porque muitas empresas implementaram o *target costing* como uma resposta às mudanças do ambiente externo e com a intensificação da concorrência, o *target costing* evoluiu, sendo adotado por muitas empresas, e os resultados metodológicos foram aprimorados (ALEXANDRA, 2017).

Em seu país de origem, o Japão, o *target costing* é oficialmente definido como um processo de gerenciamento de lucros, pelo qual fatores como qualidade, preço, confiança do cliente, prazos de entrega e outros são definidos no estágio de planejamento e desenvolvimento do produto (MENDES; MACHADO, 2012).

Para Ansari et al. (1997), a definição mais abrangente para o *target costing* vem do *Consortium for Advanced Manufacturing International* (CAM-I) que o define como um sistema de planejamento de lucros e gerenciamento de custos, orientado por preços, focado no cliente, centrado no projeto e multifuncional. Esse sistema inicia o gerenciamento de custos nas fases iniciais do desenvolvimento do produto e o aplica durante todo o ciclo de vida do produto, envolvendo ativamente toda a cadeia de valor (ANSARI et al., 1997).

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

O conceito de Melo e Granja (2017) para o *target costing* é que se trata de um sistema de custeio orientado pelo mercado, no qual as metas de custo são estabelecidas levando-se em conta os requisitos do cliente e as ofertas da concorrência.

Gagne e Discenza (1995) definem o *target costing* como um método de gestão voltado para o mercado. Já Manzanares, Molina e Fernández (2001) o conceituam como um método efetivo de redução de custos ao longo do ciclo de vida do produto, sem que a qualidade ou funcionalidade seja reduzida e sem aumentar o tempo de projeto e desenvolvimento do produto.

A definição de Sakurai (1989) citada por Feil, Yook e Kim (2004) para *target costing* o considera como uma ferramenta de gerenciamento de custos para redução do custo total de um produto ao longo de todo o seu ciclo de vida com o auxílio de departamentos de pesquisa e desenvolvimento, marketing e contabilidade. Kocakülâh e Austill (2006) da mesma forma definem o *target costing* como uma ferramenta de planejamento em que aspectos do produto, custo e outros fatores são considerados durante todo o ciclo de vida do produto, além de ser um processo multifuncional.

Monden (1999) define o *target costing* como uma atividade de gerenciamento de lucros em toda a empresa durante a fase de desenvolvimento de novos produtos que inclui: (1) planejamento de produtos com qualidade desejável pelo cliente, (2) determinação de custos alvos (incluindo custos de investimento alvo) para o novo produto e lucro necessário a médio e longo prazo, conforme as condições atuais de mercado e (3) elaborar maneiras de fazer com que o *design* do produto atinja os custos alvo e ao mesmo tempo satisfaça as necessidades do cliente por qualidade e pronta-entrega.

Alguns autores definem o *target costing* como uma técnica, conforme as definições apresentadas a seguir. Segundo Boer e Ettlie (1999) *target costing* é uma técnica de contabilidade gerencial que pode ajudar as empresas a aumentar seus lucros. De acordo com Cokins (2002) é uma técnica que predetermina o custo ideal do produto para maximizar os lucros ao longo do ciclo de vida desse produto.

Para Souissi e Ito (2004) é uma técnica de gerenciamento que busca preencher a lacuna entre o custo determinado por meio de pesquisa de mercado (ou seja, o que o cliente está disposto a pagar) e o custo pelo qual a empresa pode fornecer seu produto, dada a tecnologia da empresa e o estado de seu conhecimento acumulado, sem comprometer sua lucratividade.

Hamood, Omar e Sulaiman (2011) o conceitua como uma técnica eficaz de gerenciamento de custos para gerenciar e controlar os custos do produto no estágio de projeto e desenvolvimento do ciclo de vida do produto. Para Khan (2014) o *target costing* é

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

principalmente uma técnica de gerenciamento de lucros com o objetivo de garantir que os produtos futuros gerem lucros suficientes para permitir que a empresa atinja seus planos de lucro de longo prazo.

Imeokparia e Adebisi (2014) definem o *target costing* como essencialmente uma técnica de gerenciamento de custos que minimiza o custo com base na diferença entre o preço de venda e a margem de lucro alvo de um produto, a fim de estar em uma melhor posição competitiva no mercado.

Para Cooper e Slagmulder (1997-a, 1999-a) o *target costing* é principalmente uma técnica para gerenciar estrategicamente os lucros futuros de uma empresa. Embora Cooper e Slagmulder (1997-b) também o tenham definido como uma abordagem estruturada para estabelecer o custo do ciclo de vida no qual um produto proposto deve ser fabricado, com funcionalidade e qualidade especificadas, para gerar o nível almejado de lucro ao longo de seu ciclo de vida quando vendido pelo preço de venda planejado.

Segundo Cengiz e Ersoy (2010) o *target costing* é definido como uma abordagem orientada pelo mercado e precisa de um amplo compromisso organizacional. De forma similar é conceituado por Huang et al. (2012): o *target costing* é uma abordagem orientada para o mercado, na medida em que o preço de um produto é estabelecido propositalmente dentro de um intervalo admissível para o cliente.

Di Stefano e Alderete (2001) definem o *target costing* como um processo pelo qual o custo de um produto ou serviço é obtido, a partir de um preço de venda estrategicamente fixado, e levando em consideração uma margem de lucro esperada para aquele produto ou serviço, que deve ser definida pela empresa. De acordo com Swenson et al. (2003) o *target costing* pode ser mais adequadamente descrito como um processo sistemático de gerenciamento de custos e planejamento de lucros.

O *target costing* é o processo de determinar o custo alvo para produtos no início do processo de desenvolvimento de novos produtos (NPD) e de apoiar a obtenção desse custo alvo durante esse processo de NPD, fornecendo informações de custo alvo para motivar a equipe de NPD a realizar a gestão dos custos de novos produtos, com o intuito de garantir a rentabilidade do produto quando lançado (EVERAERT et al., 2006).

Clifton et al. (2004) adotam uma definição adaptada de Cooper e Slagmulder (1997-b): o *target costing* é um processo disciplinado para determinar e realizar um custo total no qual um produto proposto com funcionalidade especificada deve ser produzido para gerar o lucro desejado pelo preço de venda previsto no futuro.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Para Zengin e Ada (2010) o *target costing* é um processo de custo para determinar o preço de venda que os clientes estão dispostos a pagar por um nível específico de qualidade do produto. Sarokolaei e Rahimipoor (2013) o consideram como um processo estratégico de gestão para redução dos custos nas fases de design e planejamento dos novos produtos; de fato, é uma estratégia para atingir o preço de um serviço ou produto de forma que o preço seja determinado competitivamente e o lucro esperado seja predeterminado.

Na mesma linha, Sharafoddin (2016) conceitua o *target costing* como um processo estratégico no gerenciamento do custo inicial de um produto para reduzir os custos, que é implementado no início do ciclo de vida do produto (estágio inicial de planejamento e projeto) para maximizar a lucratividade dos produtos.

A definição de Bomfim, Callado e Callado (2018, p. 7) é que se refere a "um método estratégico de gestão de custos que proporciona informações relevantes para a gestão estratégica das empresas, levando-as a adotarem uma avaliação dos custos pela ótica do mercado para se tornarem competitivas e lucrativas, com base no melhoramento contínuo".

O conceito de *target costing* de Scarpin (2000, p. 55) é:

> O *target costing* pode ser definido como sendo um modelo de gerenciamento de lucros e custos, desenvolvido principalmente para novos produtos (ou produtos que terão seu projeto alterado) visando trazê-los para uma situação de mercado, ou seja, o produto passa a ter um preço de mercado competitivo, proporcionando um retorno do investimento durante todo o seu ciclo de vida a um custo aceitável (custo alvo), determinado pelo seu preço de venda (SCARPIN, 2000, p.55).

Brizolla et al. (2017, p. 356) também o conceituam como um modelo: "é um modelo estruturado para determinar o custo de produção de um produto projetado para gerar um nível de lucratividade desejada a partir de um preço de venda antecipado".

Camacho e Rocha (2007) defendem que o *target costing* se aproxima mais de um processo do que de um sistema ou modelo, conforme Ansari et al. (1997) e Scarpin (2000) respectivamente sustentam. Camacho e Rocha (2007, p. 31) definem *target costing* como "um processo de gerenciamento de custo por meio do qual se busca o alcance do custo alvo".

Marques (2012, p. 129) conceitua o *target costing* como "um processo de gerenciamento de custo de um produto/serviço através da determinação e da obtenção do custo alvo assegurando que durante seu ciclo de vida gere o retorno desejado pela organização garantindo os requisitos dos clientes".

Blanco (2017) conceitua o *target costing* de forma distinta das definições anteriores que o classificam como uma técnica, processo etc. A autora o define como o resultado direto das ações de mercados intensamente competitivos em muitos setores. Baseia-se na redução de

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

custos durante todo o ciclo de vida do produto e o considera desde as fases de planejamento e desenvolvimento e inclui ferramentas complementares de gerenciamento, sendo uma alternativa que permite às empresas, além de gerenciar e reduzir seus custos, aumentar seus lucros.

O Quadro 2 resume algumas das várias definições para o target costing encontradas na literatura e aqui apresentadas.

Quadro 2 – Definições do target costing

Definições do *target costing*	**Autores**
Sistema	*Consortium for Advanced Manufacturing International* (CAM-I); Melo e Granja (2017)
Método	Gagne e Discenza (1995); Manzanares, Molina e Fernández (2001); Bomfim, Callado e Callado (2018).
Técnica	Boer e Ettlie (1999); Cokins (2002); Souissi e Ito (2004); Hamood, Omar e Sulaiman (2011); Khan (2014); Imeokparia e Adebisi (2014).
Processo	Di Stefano e Alderete (2001); Swenson et al. (2003); Clifton et al. (2004); Everaert et al. (2006); Camacho e Rocha (2007); Zengin e Ada (2010); Marques (2012); Sarokolaei e Rahimipoor (2013); Sharafoddin (2016).
Ferramenta	Sakurai (1989); Kocakülâh e Austill (2006).
Atividade	Monden (1999).
Abordagem	Cengiz e Ersoy (2010); Huang et al. (2012).
Modelo	Scarpin (2000); Brizolla et al. (2017).

Fonte: própria

Dentre as várias definições contidas no dicionário Michaelis de Língua Portuguesa para os termos que foram empregados na definição do *target costing*, tem-se que:

- Sistema é uma série de procedimentos a serem seguidos para a obtenção de um resultado;
- Método é o emprego de procedimentos ou meios para a realização de algo, seguindo um planejamento;
- Técnica é o modo como algo é realizado; meio, método;
- Processo é a ação ou operação contínua e prolongada de alguma atividade; método empregado para se fazer alguma coisa;
- Ferramenta é um meio para alcançar um objetivo;
- Atividade é um conjunto de trabalhos, ações ou funções específicas que se fazem com um fim determinado;
- Abordagem é a maneira de tratar ou interpretar um assunto, uma questão;
- Modelo é um objeto que se destina a ser reproduzido por imitação. (MICHAELIS DICIONÁRIO DA LÍNGUA PORTUGUESA)

Analisando as definições dos termos, com exceção de ‘abordagem’ e ‘modelo’, todos os demais possuem mérito e conseguem transmitir o conceito do *target costing*. Em relação aos termos ‘abordagem’ e ‘modelo’ não são adequados para definir o artefato, pois são restritivos.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Camacho e Rocha (2007) concordam que o *target costing* não é um modelo, conforme definição de Scarpin (2000), por outro lado, os autores também concluíram que não se trata de um sistema como definiu Ansari et al. (1997).

Esta pesquisa considera o termo 'processo' como o mais apropriado para exprimir o conceito de *target costing*, ou seja, um processo com várias etapas, como será visto adiante. Partindo das definições vistas, este trabalho propõe a seguinte definição para o *target costing*: é um processo disciplinado de planejamento de lucros e gerenciamento de custos por meio do estabelecimento e obtenção de um custo alvo, sendo orientado pelo mercado, focado no cliente e no projeto, considerando-se todo o ciclo de vida do produto.

2.1.3 Objetivos do *target costing*

Na literatura pesquisada os objetivos para o *target costing* encontram certa uniformidade, conforme pode se observar a seguir. O objetivo do *target costing* é basicamente compreendido como um processo de gerenciamento de custos e planejamento de lucros.

Cooper e Slagmulder (1997-a) entendem que a finalidade do *target costing* é tanto ser uma ferramenta de gestão de lucro quanto de custo. Ansari et al. (1997) compreendem que o seu objetivo é garantir lucros adequados ao mesmo tempo em que realiza o planejamento de lucros e de custos. Nesse mesmo sentido Sakurai (1997, p. 55) afirma que os objetivos do *target costing* são:

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

Dekker e Smidt (2003) afirmam que a redução de custos é o principal objetivo do *target costing*. Segundo Feil, Yook e Kim (2004) sua finalidade é a de minimizar os custos do ciclo de vida para que o lucro a longo prazo seja maximizado. Para Helms et al. (2005) é examinar todas as ideias possíveis para redução de custos ao projetar um novo produto.

Marques (2012) considera que o objetivo do *target costing* é o gerenciamento estratégico dos custos antes de sua ocorrência de modo a alcançar o retorno esperado considerando-se as necessidades dos clientes. Briciu e Căpuşneanu (2013) afirmam que o objetivo é identificar os custos de produção de um determinado produto, para que, quando vendido, gere a margem de lucro desejada.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

De acordo com Khan (2014) o objetivo do *target costing* é garantir que uma empresa alcance seus objetivos de lucro específicos ao produto e em toda a empresa em um mercado competitivo. Imeokparia e Adebisi (2014) entendem que sua finalidade é a de reduzir o custo de fabricação de um produto visando o aumento do lucro desse produto.

Sharafoddin (2016) declara que o objetivo é estimar o custo do produto com base no qual uma empresa atinja uma meta de receita após a venda do produto. Para Blanco (2017) o objetivo principal é determinar o custo alvo antes do início da produção.

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, consequentemente, ter capacidade de gerar caixa para o negócio".

A pesquisa empírica de Tani et al. (1994) mostrou que o *target costing* possui múltiplos objetivos, como redução de custos, garantia de qualidade, introdução oportuna de novos produtos no mercado e desenvolvimento de produtos para atrair os clientes, sendo designado para lidar com inovações tecnológicas aceleradas e necessidades diversificadas dos clientes. Cardoso, Beuren e Perfeito (2005) entendem que os objetivos finais do *target costing* são a redução dos custos dos novos produtos, a satisfação dos níveis de qualidade e alcance dos preços exigidos pelo mercado.

Em suma, o objetivo do *target costing* é o gerenciamento de custos ao longo da cadeia de valor, de modo a obter o retorno almejado pela organização e assegurando a qualidade, a confiabilidade e os outros requisitos relevantes dos clientes.

2.1.4 Princípios do *target costing*

Sakurai (1997) afirma que as empresas diferem quanto ao entendimento do que fazer com o *target costing*, e isso afeta as características do mesmo como instrumento. Ax, Greve, Nilsson (2008) declaram que, embora o *target costing* tenha sido bem discutido na literatura, não há consenso sobre suas principais características.

Na literatura internacional fala-se em características (SAKURAI, 1997; COOPER; SLAGMULDER; 1999-a; EWERT; ERNST, 1999; EVERAERT et al., 2006; AX; GREVE; NILSSON, 2008; MENDES; MACHADO, 2010; WU; HUANG; BROWN, 2013) ou princípios (ANSARI et al., 1997; SWENSON et al., 2003; ANSARI; BELL; OKANO, 2007; CENGIZ; ERSOY, 2010; KHAN, 2014; SHARAFODDIN, 2016; BLANCO, 2017) do *target costing*, enquanto que na literatura nacional, além de princípios e características, são elencadas

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

premissas (ROCHA; MARTINS, 1998) e requisitos (HANSEN; ROCHA, 2004; CRUZ; ROCHA, 2008) do *target costing*. 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., 1997; ANSARI; BELL; OKANO, 2007).

Ansari et al. (1997), Swenson et al. (2003), Cengiz e Ersoy (2010); Khan (2014); Sharafoddin (2016) e Blanco (2017) concordam com os seis princípios estabelecidos pelo CAM-I. Mendes e Machado (2012) também estão em concordância, embora a denominação utilizada seja de características.

Cooper e Slagmulder (1999-a) destacam três grandes características do *target costing* em que as duas primeiras estão em consonância com o CAM-I, são elas: custo determinado pelo mercado; integração da empresa como um todo; e planejamento dos lucros e custos para o longo prazo. Sakurai (1997), por sua vez, elenca sete características do *target costing*:

1. O *target costing* é aplicado nos estágios de planejamento e desenho do produto, enquanto o custo padrão é utilizado na produção;
2. É um instrumento de redução de custos, ou ainda de planejamento de custos;
3. É voltado para o mercado;
4. É uma parte do planejamento estratégico do lucro. O *target costing* é utilizado com frequência como instrumento para atingir o lucro programado pela cúpula da empresa;
5. É orientado para engenharia. É um instrumento de gerenciamento para direcionar e focalizar o processo decisório para especificações do desenho;
6. É dependente de colaboração entre departamentos, e reforça essa colaboração.
7. É melhor na produção de grande variedade/baixo volume.

Pode-se observar que, das sete características citadas por Sakurai (1997), três estão alinhadas com os princípios do CAM-I: planejamento dos custos na fase de desenho do produto; foco no mercado e a colaboração entre os departamentos.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Ewert e Ernst (1999) identificam três características: a primeira, o foco alterado dos custos determinados dentro da empresa para os custos permitidos pelo mercado; a segunda, coordenação de esforços dentro da empresa para alcançar os custos permitidos; e, a terceira característica, foco principal na gestão de custos de longo prazo e não no curto prazo como os sistemas contábeis tradicionais. Wu, Huang e Brown (2013) destacam três características similares com base na literatura: orientação de mercado; instrumento de coordenação que inclui relações entre equipes funcionais e fornecedores; e, gestão de longo prazo na forma de aprendizado estratégico.

Ax, Greve, Nilsson (2008) apresentam, da sua revisão da literatura, sete características do *target costing*: 1) abordagem orientada pelo mercado; 2) preço baseado no mercado 3) lucro alvo derivado do plano de lucro a longo prazo da empresa; 4) a diferença entre o preço alvo e o lucro alvo é igual ao custo permitido; o custo alvo é determinado ajustando o custo permitido; 5) o custo alvo é decomposto para atribuir metas de custo internamente e aos fornecedores; 6) esforços são feitos para se atingir o custo alvo; e 7) após a introdução de um produto, são feitos esforços visando a melhoria contínua ao longo do ciclo de vida do produto.

Everaert et al. (2006) investigaram as características do *target costing* com base em estudos de casos publicados e chegaram à lista de oito características:

1) O preço de venda alvo é orientado para o mercado;
2) A margem de lucro alvo é determinada com base no plano estratégico;
3) O custo alvo é definido no início do processo do desenvolvimento do produto;
4) O custo alvo é subdividido em custos alvos para funções, subconjuntos etc.;
5) Cooperação interfuncional;
6) Informações detalhadas de custos são fornecidas para apoiar a redução de custos;
7) O nível de custo do produto futuro é comparado com seu custo alvo em diferentes pontos durante o processo de desenvolvimento do produto;
8) Regra geral: “o custo alvo nunca pode ser excedido”.

Rocha e Martins (1998) utilizam duas terminologias e estabelecem três premissas e quatro princípios para o *target costing* que estão alinhados com os princípios do CAM-I, com exceção da primeira premissa. Para esses autores a implantação e execução de um processo de *target costing* baseia-se em três premissas: o lucro é a garantia de sobrevivência da empresa; o custo é definido antes do início da produção e o custo é fortemente influenciado pela competição. E, para que o uso do *target costing* seja eficaz, quatro princípios devem ser

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

seguidos: foco no consumidor; alcance de toda a cadeia de valor; considerar o custo total de propriedade; e o envolvimento da empresa como um todo.

Hansen e Rocha (2004) seguem o raciocínio de Rocha e Martins (1998) e utilizam duas terminologias: princípios e requisitos. Entendendo-se como princípios os motivos fundamentais da existência e do delineamento do *target costing* e, como requisitos os fatores facilitadores, isto é, as condições desejáveis que colaborarão para o sucesso do processo (HANSEN; ROCHA, 2004; CRUZ; ROCHA, 2008). A principal diferença entre os dois estudos é que Hansen e Rocha (2004) estabelecem seis requisitos, ao passo que Rocha e Martins (1998), como visto, os denominam como princípios e elencam quatro deles.

Os seis requisitos listados por Hansen e Rocha (2004) para o *target costing* são: preço deve ser fortemente influenciado pela competição; o ciclo de vida dos produtos deve ser curto; toda a empresa deve estar comprometida com o processo; deve contemplar todo ciclo de vida do produto; deve considerar o custo total de uso e propriedade para o consumidor; e contemplar um segmento relevante da cadeia de valor na qual a empresa opera. Observa-se que os autores utilizam três requisitos para tratar do tema do ciclo de vida.

Por sua vez, Cruz e Rocha (2008) sintetizam na Tabela 1 as diversas nomenclaturas encontradas na literatura para denominar as características do *target costing*. Com base nesse levantamento e comparação, os autores adotam duas terminologias: princípios e requisitos. Os autores estabelecem princípios e requisitos, assim como Hansen e Rocha (2004). Porém, a lista de Cruz e Rocha (2008) assemelha-se mais à de Rocha e Martins (1998). O que há de diferente é que a "satisfação dos clientes" ou "foco no consumidor" é considerado por Cruz e Rocha (2008) como um princípio fundamental e para Rocha e Martins (1998) não.

Tabela 1 - Quantidades de princípios, características, requisitos e premissas do *target costing*

	Princípios	**Características**	**Requisitos**	**Premissas**
Ansari *et al.* (1997; 2003 e 2006)	6	-	-	-
Sakurai (1997)	-	7	-	-
Monden (1999)	-	-	-	-
Rocha (1999)	1	-	-	-
Rocha e Martins (1999)	4	-	-	3
Scarpin e Rocha (2000)	6	3	-	-
Hansen (2002)	4	3	6	-
Rocha e Pohlmann (2002)	6	-	-	-
Camacho (2004)	4	3	6	-
Yook *et al.* (2005)	-	-	-	-
Bomfim (2006)	4	-	5	-
Camacho e Rocha (2007)	4	3	6	-

Fonte: Cruz e Rocha (2008, p. 34)

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Por fim, destaca-se o estudo de Ansari, Bell e Okano (2007) no qual são citados os princípios-chave para o *target costing*, que resumem as suas principais características e são listados abaixo.

- O preço alvo de venda é definido durante a fase de desenho do produto, baseando-se nas necessidades do mercado (foco nos clientes);
- A margem de lucro alvo é definida durante a fase de desenho do produto, baseando-se no planejamento estratégico de lucro (longo prazo);
- O custo alvo é determinado antes do início do processo produtivo; o custo alvo é subdividido em custo-alvo dos componentes, funções ou itens;
- A realização do processo requer uma equipe multifuncional; informações detalhadas sobre custos são fornecidas durante o processo de desenvolvimento de novos produtos para ajudar na redução de custos;
- O nível de custos do produto futuro é comparado com o seu custo alvo durante todo o ciclo de vida;
- A regra fundamental estabelecida é de que o custo alvo nunca pode ser ultrapassado, mantendo a qualidade e funcionalidade;
- O envolvimento de toda a cadeia de valor.

Nota-se que os princípios-chave estão alinhados aos do CAM-I, com a exceção que Ansari, Bell e Okano (2007) acrescentam uma característica: a regra fundamental, isto é, o custo alvo nunca deve ser ultrapassado, ao mesmo tempo em que a funcionalidade e qualidade devem ser sempre mantidas.

Os princípios não apenas destinam-se a estabelecer um limite para o *target costing*, mas também pretendem distingui-lo dos métodos tradicionais de gerenciamento de custos, como orçamento e custo mais preço (ANSARI; BELL; OKANO, 2007).

Esse trabalho considera como mais adequados os princípios do *target costing* estabelecidos pelo *Consortium for Advanced Manufacturing-International* (CAM-I), os quais são comentados a seguir.

2.1.4.1 Princípio I - Custo guiado pelo preço

Scarpin (2000) afirma que esse é o princípio fundamental do *target costing* e que em sua ausência o processo não existe. O estabelecimento do preço de venda alvo é o primeiro passo para que o custo alvo possa ser definido (EVERAERT et al., 2006). Essa é uma das

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

principais diferenças do *target costing* em relação às abordagens tradicionais de custeio. Nestas, uma margem de lucro é acrescida aos custos que são determinados internamente na empresa e, assim, chega-se ao preço de venda, ao passo que no *target costing* o preço é definido externamente de acordo com o mercado. Na abordagem do *target costing* o preço de venda é determinado pelo mercado, pelos clientes, concorrentes e pelas condições econômicas gerais no momento da introdução do produto (CLIFTON et al., 2004).

O nível de preços dos produtos existentes ou o nível de preços das ofertas dos concorrentes normalmente fornece um ponto de partida na definição do preço de venda. Além disso, outros fatores a serem considerados são: o conceito do produto, as características dos consumidores, o ciclo de vida do produto, o volume de vendas esperado e estratégias dos concorrentes (KATO, 1993; MENDES; MACHADO, 2012).

No *target costing*, as considerações de custo desempenham uma função secundária no momento de determinar o preço de venda alvo, em vez disso, esse método utiliza recursos do produto ou serviço para identificar um preço de venda alvo com base no mercado (IMA, 1998). Baseado no mercado e nas relações esperadas entre a oferta, a demanda e a sensibilidade ao preço do produto, a determinação do preço alvo do mercado incorpora vários objetivos, que incluem: identificação dos desejos e necessidades do mercado e do cliente; determinação de quanto os clientes estão dispostos a pagar por recursos alternativos; transformação dos desejos do cliente na linguagem necessária para implementar um produto; e avaliação de quais são as ofertas competitivas (IMA, 1998).

O preço sofrerá variação na mesma proporção que o incremento no valor percebido, ou seja, quanto maior o valor percebido pelo consumidor, maior o preço que ele estará disposto a pagar pelo produto ou serviço (MENDES; MACHADO, 2012).

2.1.4.2 Princípio II - Foco no cliente

O princípio de foco no cliente força a empresa a adotar uma orientação para o mercado. Todavia, sem descuidar da qualidade e da funcionalidade do produto ou serviço. O *target costing* busca a maximização do resultado mais do que a minimização do custo (CALDEIRA, 2013). Caldeira (2013) explica que o sucesso do *target costing* depende das expectativas do público potencial face ao novo produto, da antevisão de quanto está aquele disposto a pagar pelas características solicitadas e da quantidade que pretende adquirir por cada nível do preço de venda.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Potkány e Škultétyová (2019) consideram a determinação adequada das preferências do cliente como um fator central do processo de *target costing*. Esse método foca no gerenciamento orientado para o mercado, com a finalidade de atrair e satisfazer o cliente, por um lado, e fornecer um processo de planejamento mais eficiente, por outro (POTKÁNY; ŠKULTÉTYOVÁ, 2019).

Scarpin (2000) afirma que o *target costing* é completamente voltado para o mercado e que a voz do cliente é o que move todo o processo. "O desejo dos consumidores em termos de qualidade, custo e tempo são simultaneamente incorporados nas decisões de produto e processos, guiando totalmente a análise de custos" (SCARPIN, 2000, p. 65).

Segundo Jacomit (2010) o processo de desenvolvimento de um produto deve ser moldado de acordo com os requisitos do cliente; dessa forma, funções só são adicionadas ao produto com o intuito de atender à demanda dos clientes. Durante o desenvolvimento de um produto uma empresa deve balancear as características que serão incorporadas ao produto de modo que atenda às expectativas de seus clientes, por um preço que eles estejam dispostos a pagar, mas a um custo que não inviabilize a sua produção (JACOMIT, 2010).

Entretanto, de maneira nenhuma para atingir o custo alvo a empresa deve sacrificar os desejos do cliente, diminuindo o desempenho, a segurança do produto, ou atrasando sua introdução no mercado, porque há o risco que o cliente opte por adquirir um produto similar ou substituto (SCARPIN, 2000).

2.1.4.3 Princípio III - Foco no projeto

Outra característica marcante do *target costing* é o foco no design do produto. De acordo com Everaert et al. (2006) a mais conhecida característica do *target costing* é que o custo alvo é definido no início do processo de desenvolvimento do produto. O *target costing* concentra-se na busca de oportunidades de redução de custos no estágio de planejamento do produto (LANGFIELD-SMITH; LUCKETT, 1999). Ou seja, a definição dos custos de um produto ou serviço deve ser efetuada antes de sua ocorrência. Isso ocorre porque de 70% a 80% dos custos de um produto são imutáveis depois que eles saem da fase de projeto (COOPER; CHEW, 1996).

Cooper e Slagmulder (2004-b) citam uma estatística em que de 80% a 95% do custo de um produto é determinado pelo seu projeto, isto é, antes que o produto entre na fabricação. O que explica a razão para o enfoque da gestão de custos ocorrer nessa fase, pois uma vez que o produto entra em produção, pouco pode ser feito para reduzir o seu custo.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

De acordo com Scarpin (2000) a fase de projeto do produto e seus processos é considerada um ponto-chave para a gestão de custos no processo de *target costing*. Dessa forma, mais tempo é dedicado a essa fase e, em decorrência disso, menos tempo será gasto na parte de vendas, uma vez que elimina mudanças no projeto que poderiam ser necessárias depois do produto pronto, porque tais mudanças, normalmente, são caras (SCARPIN, 2000).

Scarpin (2000) destaca que, em decorrência deste princípio, o processo de *target costing* leva as empresas: a trabalhar com os custos antes de eles serem incorridos; desafia os engenheiros a olharem para o impacto no custo do projeto do produto, tecnologia e processo; requer que as mudanças de produto, ou de processo, possam ser feitas antes do produto entrar em produção; e encoraja a engenharia simultânea de produtos e processos, em vez de uma engenharia sequencial, pois isto proporciona uma redução no tempo de desenvolvimento e também no seu custo.

2.1.4.4 Princípio IV - Envolvimento da empresa como um todo

Segundo Monden e Hamada (1991), a cooperação entre os diferentes departamentos é obrigatória para o sucesso do *target costing*. Boer e Ettlie (1999) afirmam que para se chegar ao custo alvo é necessária uma cooperação intensa entre todos os grupos envolvidos no desenvolvimento de produtos.

Bomfim, Callado e Callado (2018) argumentam que devido o *target costing* se tratar de um processo dinâmico exige a participação de membros de todos os setores da empresa, como administração, *marketing*, engenharia de produção, contabilidade de custos e chão de fábrica.

Cengiz e Ersoy (2010) explicam que a estrutura multifuncional da equipe é um componente crítico do processo de *target costing*. Ellram (2002) concorda que não há uma função única que seja mais importante do que outras no processo de *target costing* e que este deve ser executado a partir de uma perspectiva de equipe holística, onde muitas funções desempenham um papel crucial e dão uma contribuição importante para o processo de custeio. O *target costing* não é um esforço autônomo, ao contrário, é um processo que é mais efetivamente realizado por equipes multifuncionais (ELLRAM, 2002).

Mattos et al. (2018) e Al-Khateeb (2019) chamam a atenção para a necessidade de comunicação entre as áreas da organização dedicadas ao produto, porque tal postura impactará diretamente no sucesso gerencial do projeto.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Helms et al. (2005) sustentam que é necessário a coordenação e o envolvimento de profissionais financeiros e contábeis para implementar o *target costing*, assim como o acompanhamento rigoroso de *marketing* e controle de qualidade em todo o processo para que esse seja um sucesso. Zengin e Ada (2010), na mesma linha, defendem que o processo deve ser tratado como um trabalho em equipe multifuncional, reunindo clientes, engenheiros, *designers*, contadores e vendedores. O que quer dizer que o *target costing* não é um processo que diz respeito apenas aos contadores gerenciais e, ainda que para ser implementado de maneira eficaz, o *target costing* requer trabalho em equipe ativo e suporte de cada membro da organização (ZENGIN; ADA, 2010).

Uma empresa que usa o *target costing* tem que estimular a fertilização cruzada e multidisciplinar de ideias, resultante de diferentes indivíduos trabalhando juntos (EVERAERT et al., 2006). Mendes e Machado (2012) argumentam que a mistura de pessoas de várias áreas na mesma equipe gera ideias mais estruturadas, mais adequadas ao objetivo principal, que é a criação de valor para o produto.

Scarpin (2000) afirma que o envolvimento não deve se restringir apenas aos setores da própria empresa, mas deve ser estendido também a setores fora da empresa, tais como fornecedores, distribuidores, assistência técnica terceirizada etc. Ellram (2002) da mesma forma defende que o *target costing* é um processo que é mais bem-sucedido se executado por equipes multifuncionais, incluindo o envolvimento antecipado dos fornecedores.

2.1.4.5 Princípio V - Orientação para o custo do ciclo de vida

O quinto princípio do *target costing* trata do controle dos custos totais do ciclo de vida do produto durante sua duração. Esses custos incluem o preço de compra dos componentes e custos operacionais de manutenção, distribuição e colocação de produtos. O *target costing* procura influenciar os custos decorrentes do ciclo de vida do produto, intervindo preventivamente durante a fase de projeto (CALDEIRA, 2013). Define-se o ciclo de vida dos custos como “a sequência de etapas pelas quais estes transitam na empresa: desde a investigação e desenvolvimento, seguindo-se desenho, produção, comercialização e distribuição, finalizando com serviço pós-venda ao cliente e retirada do mercado” (CALDEIRA, 2013, p. 11).

De acordo com Scarpin (2000) e Jacomit (2010) este princípio pode ser analisado sob duas perspectivas: a do consumidor e a do produtor de um determinado produto. Do ponto de vista do primeiro, a orientação para o custo do ciclo de vida foca na redução do custo de

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

operação, de uso e de reparos do produto, isto é, uma otimização do custo de propriedade do produto, que basicamente significa o custo do produto do seu nascimento até a sua morte. Do ponto de vista do produtor, a orientação para o custo do ciclo de vida enfatiza na diminuição do custo de desenvolvimento, produção, marketing, distribuição, suporte e assistência técnica do produto (SCARPIN, 2000; JACOMIT, 2010).

Para Mattos et al. (2018) o *target costing* deve estar presente em todo ciclo de vida do produto, pois, dessa forma, será possível avaliar, regularmente, se os custos incorridos na produção estão em consonância com o preço alvo estabelecido.

2.1.4.6 Princípio VI - Envolvimento da cadeia de valor

Este princípio trata do envolvimento de toda a cadeia de valor. Entende-se por cadeia de valor a sequência de atividades compreendidas entre a obtenção da matéria-prima pelo fornecedor até o fim da vida do produto pelo consumidor, desdobrando-se em cadeia de abastecimento, operações de transformação e gestão da relação com o cliente final (CALDEIRA, 2013).

O *target costing* exige que todos os membros da cadeia de valor (como fornecedores, prestadores de serviços, distribuidores e consumidores) sejam incluídos no processo (SCARPIN, 2000; MENDES; MACHADO, 2012), concentrando toda a cadeia no objetivo global de redução de custos (SCARPIN, 2000; HELMS et al., 2005; MENDES; MACHADO, 2012) e desenvolvendo um relacionamento de parceria com todos os membros da cadeia (SCARPIN, 2000).

Hamood, Omar e Sulaiman (2011) consideram como muito importante a coordenação de equipes multifuncionais compostas com outros participantes relevantes e departamentos da cadeia de valor da empresa, pois proporciona uma melhor compreensão das expectativas dos clientes e objetivos estratégicos gerais para todos os departamentos e todos os membros da cadeia de valor.

De acordo com Caldeira (2013), devido ao elevado grau de integração horizontal, as organizações que utilizam o *target costing* consideram os recursos e as atividades da cadeia de valor em que estão inseridas como o elemento das suas decisões estratégicas.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

2.1.5 Processo do *target costing*

Antes de começar a discussão a respeito das etapas do processo de *target costing*, cabe destacar que Sakurai (1997) lista três métodos para se chegar ao custo alvo: o método de planejamento do lucro, o método de engenharia e o método combinado. Everaert et al. (2006) mencionam os dois primeiros métodos, porém denominados como método de cima para baixo (*top-down*) e de baixo para cima (*bottom-up*).

Monden, Akter e Lobo (1997) também citam os dois primeiros métodos e os chamam de método baseado no preço de venda e método baseado no custo estimado. Da mesma forma Shalpegin, Sommer e Wan (2018) destacam dois métodos fundamentais para determinar o custo alvo: o método baseado no mercado e o método baseado no custo. O Quadro 3 resume os três métodos e as diferentes denominações recebidas.

Quadro 3 – Métodos para se chegar ao custo alvo

Métodos	Sakurai (1997)	Monden, Akter e Lobo (1997)	Everaert et al. (2006)	Shalpegin, Sommer e Wan (2018)
De cima para baixo (*top-down*) CA = PV – LA	• Método do planejamento do lucro; ou • Método de proporção	• Método baseado no preço de venda	• Método de subtração ou dedutivo	• Método baseado no mercado
De baixo para cima (*bottom-up*) CA = ∑ CA dos componentes	• Método de engenharia; ou • Método cumulativo	• Método baseado no custo estimado	• De baixo para cima (*bottom-up*)	• Método baseado no custo
Combinado	• Combinação dos outros dois métodos			

Legenda: CA: custo alvo; LA: lucro alvo; PV: preço de venda
Fonte: própria

Em relação ao método de cima para baixo, também chamado método de planejamento do lucro ou método de proporção por Sakurai (1997), Everaert et al. (2006) afirmam que ele também é conhecido como método de subtração ou dedutivo. Nesse método o custo alvo é definido no nível do custo permitido, ou seja, subtraindo-se o lucro alvo do preço de venda projetado (SAKURAI, 1997; EVERAERT et al.; 2006; SHALPEGIN; SOMMER; WAN, 2018).

A seguir é analisado se o produto pode ser fabricado com esse custo permitido, sendo que esse custo geralmente é o custo desejado pela alta administração da empresa e, para tornar o custo alvo um desafio, algumas empresas exigem que o custo permitido seja igual ao custo

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

alvo; em outros casos, um custo alvo atingível é estabelecido (SAKURAI, 1997). Segundo Everaert et al. (2006), nesse método, o custo alvo é, de certa forma, imposto à equipe de desenvolvimento de novos produtos.

De acordo com Tanaka (1987), citado por Sakurai (1997), o método de cima para baixo foi usado por cerca de metade das empresas japonesas, e Everaert et al. (2006) declaram que esse método é mais frequentemente descrito em estudos de casos publicados.

No método de baixo para cima, também denominado método de engenharia ou cumulativo, o custo alvo é determinado pela engenharia e não pela alta administração da empresa (SAKURAI, 1997). Nesse método o custo alvo começa dentro do departamento de desenvolvimento de novos produtos (EVERAERT et al., 2006). O custo alvo é definido levando-se em conta o nível atual de tecnologia e a capacidade disponível na produção (SAKURAI, 1997). Segundo Shalpegin, Sommer e Wan (2018), sob esse método, os custos alvo são derivados dos custos estimados de compra e produção para o componente.

De acordo com Monden, Akter e Kobo (1997), para atingir o custo alvo unitário de um produto, os projetistas dividem esse custo alvo em elementos funcionais atribuídos aos departamentos de design correspondentes, que são novamente divididos pelos componentes. Kato (1993) explica que, para cada componente, o custo alvo é definido com base no custo real das peças atuais. Porém, uma redução de custo em cada componente é considerada para obter a meta para cada componente e, o custo alvo total é obtido pelo somatório de todos os custos alvos das peças individuais (EVERAERT et al., 2006).

No método combinado, o custo alvo é definido integrando-se os outros dois métodos, mas este método é preferível porque leva à coordenação entre os departamentos de marketing, de engenharia, de produção e de contabilidade (SAKURAI, 1997). Para Sakurai (1997), por meio desse método a alta administração pode proteger os lucros desejados, mas, ao mesmo tempo, a cooperação das equipes é necessária para fazer o trabalho de *target costing*. Uma pesquisa realizada revelou que o custo alvo nas empresas japonesas não se baseia somente no planejamento do lucro ou no método de engenharia, mas também no método combinado e, ainda, que muitas empresas trocaram de outros métodos para o método combinado (SAKURAI, 1997).

Considerando as etapas do processo do *target costing*, conforme poderá ser observado na sequência, não há consenso na literatura para as fases a serem seguidas. O Quadro 4 apresenta um resumo do número de etapas conforme a visão de diversos autores, as quais são comentadas na sequência.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Quadro 4 – Número de etapas do processo de *target costing*

Autores	Quantidade de etapas ou passos
Gagner e Discenza (1995)	Não define um número de etapas
Cooper (1996)	2 etapas
Ansari et al. (1997)	2 etapas
Sakurai (1997)	3 passos
Cooper e Slagmulder (1997-a)	3 etapas
IMA (1998)	6 etapas
Ellram (2000; 2006)	6 etapas
Di Stefano e Alderete (2001)	5 passos
Swenson et al. (2003)	Não especificam uma quantidade de etapas
Clifton et al. (2004)	4 etapas
Kocakülâh e Austill (2006)	4 etapas
Gopalakrishnan, Samuels e Swenson (2007)	5 etapas
Ibusuki e Kaminski (2007)	10 etapas
Yazdifar e Askarany (2012)	4 níveis que incluem 2 processos principais
Khan (2014)	3 etapas
Blanco (2017)	Não define um número de etapas
Besteiro et al. (2017)	8 etapas

Fonte: própria

Para Cooper (1996), há duas etapas principais no *target costing*. A primeira é determinar o preço alvo e a margem de lucro desejada de um produto para que o custo alvo possa ser determinado. O preço alvo de um novo produto é determinado principalmente pela análise de mercado e a margem alvo é definida com base nas expectativas de lucros corporativos, resultados históricos, análise competitiva e, às vezes, simulações de computador. Com o preço alvo e a margem de lucro definidos, o custo alvo é determinado utilizando-se o método da subtração. A segunda etapa refere-se à decomposição do custo alvo até o componente e o nível de matéria-prima para que os preços de compra desses itens possam ser determinados (COOPER, 1996).

Gagne e Discenza (1995) consideram os seguintes passos para o processo de custeio de alvo: o processo começa estabelecendo um preço de venda, baseado em pesquisa de mercado, para o novo produto. A partir desse preço de venda alvo, o lucro alvo é subtraído para se chegar ao custo alvo que, muito provavelmente será inferior ao custo atual de fabricação da empresa e, assim sendo, equipes de vários departamentos, realizam análises de custo funcional na tentativa de alcançar o custo alvo. Se a estimativa de custo atual estiver conforme o custo desejado, a empresa deve decidir se deve ou não introduzir o novo produto; mas se, por outro lado, estiver acima da meta, a análise de custos funcionais será usada para fazer alterações e preparar outro cálculo de custos (GAGNE; DISCENZA, 1995).

De acordo com Ansari et al. (1997), o *target costing* ocorre em duas fases principais: fase de estabelecimento e fase de obtenção do custo alvo. A fase de estabelecimento ocorre durante o estágio de planejamento do produto e envolve o estabelecimento de custos

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

direcionados; o custo alvo é estabelecido dentro dos parâmetros definidos pela estratégia de produto da empresa e pelos planos de lucro a longo prazo (ANSARI et al., 1997). A fase de obtenção ocorre durante os estágios de desenvolvimento e produção e envolve a obtenção de um custo alvo. Esta fase aborda como atingir o custo alvo, isto é, como transformar o custo permitido em um custo realizável e há três etapas para atingir os custos alvos: calcular a diferença de custo; projetar os custos de um produto e liberar o design para a fabricação e executar melhorias contínuas (ANSARI et al., 1997).

Sakurai (1997) declara que, conceitualmente, há três passos iniciais para o *target costing*, ainda que as empresas definam seus procedimentos específicos: planejar novos produtos com foco nas necessidades do cliente; determinar o custo alvo em concordância com a estratégia da empresa, e viabilizá-lo em custos atingíveis; e, alcançar o custo alvo utilizando engenharia de valor ou outras técnicas de redução de custos. Sakurai (1997) explica que o custo alvo é definido no passo dois utilizando o método da subtração.

Segundo Cooper e Slagmulder (1997-a), a maioria dos processos de *target costing* contém três etapas distintas: custeio orientado para o mercado, *target costing* no nível do produto e *target costing* no nível do componente; grande parte dos processos de *target costing* documentados contém essas três etapas principais; porém, a maneira como essas etapas são executadas varia de acordo com a empresa.

O custeio orientado pelo mercado, de acordo com Cooper e Slagmulder (1997-a), é usado para transmitir a pressão competitiva que a empresa enfrenta no mercado para seus *designers* e fornecedores de produtos. Essa pressão é transmitida calculando-se um custo permitido para o produto, ou seja, o custo pelo qual o produto deve ser fabricado para gerar a margem de lucro alvo ao seu preço alvo de venda; esse custo é definido pelo mercado e não incorpora as capacidades da empresa ou de seus fornecedores (COOPER; SLAGMULDER, 1997-a).

Na etapa seguinte, *target costing* do nível do produto, é definido o custo alvo do nível do produto que geralmente é mais alto do que o custo permitido; geralmente, esse custo alvo só é alcançado se os projetistas do produto gastarem um esforço considerável na criação de custos a partir dos produtos futuros (COOPER; SLAGMULDER, 1997-a). Os autores afirmam que o objetivo é criar uma pressão intensa, mas realista, nos projetistas de produtos para reduzir custos (COOPER; SLAGMULDER, 1997-a).

A terceira etapa citada por Cooper e Slagmulder (1997-a) é a etapa do *target costing* no nível do componente e é usada para concentrar a criatividade do fornecedor na redução dos

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

custos dos componentes que eles fornecem e, desse modo, criar uma pressão equivalente sobre os fornecedores da empresa. Essa etapa, de acordo com os autores, permite que o comprador estabeleça os preços de venda de seus fornecedores. No entanto, ressaltam que esses preços devem ser realistas e permitir que os fornecedores obtenham retornos adequados se eles também gastarem esforços consideráveis na criação de custos para seus produtos (COOPER; SLAGMULDER, 1997-a).

O IMA – *Institute of Management Accountants* (1998) considera que o processo de *target costing* possui seis etapas principais: estabelecer o preço alvo do mercado; estabelecer a margem de lucro e o custo desejado; calcular o custo provável de produtos e processos atuais e novos; estabelecer o custo alvo; atingir o custo alvo; e buscar redução de custos assim que a produção começar.

Ellram (2000; 2006) identifica seis etapas integrantes do processo de *target costing*: identificar as características desejadas do produto; estabelecer o preço de venda alvo; determinar o custo alvo do produto; dividir o custo alvo ao nível dos componentes; realizar atividades de gerenciamento de custos, por exemplo, mudança de material; e melhoria contínua.

Segundo Ellram (2000; 2006), a quinta etapa é o ponto essencial do gerenciamento de custos e, muitas vezes, acontece em sequência próxima ou quase ao mesmo tempo com a etapa quatro. Embora não seja especificado o período de tempo para cada uma das etapas do processo de *target costing*, a etapa cinco é, com frequência, a etapa mais extensa e demorada do processo (ELLRAM, 2006). Cabe ainda ressaltar que o processo de *target costing* não é sequencial, mas iterativo, dessa forma, qualquer uma das etapas anteriores pode ser revista a qualquer momento (ELLRAM, 2006).

Di Stefano e Alderete (2001) definem cinco passos no processo de *target costing*. O primeiro passo é a definição do preço de venda alvo do produto em conformidade com as necessidades do mercado e da estratégia da concorrência. O segundo passo consiste na determinação da margem de lucro desejada, essa decisão deve estar inserida no planejamento estratégico da organização. O terceiro passo prevê o cálculo do custo alvo, que é decorrente da diferença entre o preço de venda alvo e a margem de lucro desejada. O quarto passo trata do estabelecimento do custo viável de produtos com base em informações disponíveis sobre os processos reais semelhantes. E o quinto passo aborda a análise de desvios, onde o desvio entre o custo viável e o custo alvo definido devem ser analisados, buscando trazer os custos reais ao definido como um custo alvo (DI STEFANO; ALDERETE, 2001).

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Swenson et al. (2003) não especificam uma quantidade de etapas para o processo de *target costing*, mas relatam o seguinte passo a passo: o processo inicia com o estabelecimento de um custo alvo pela alta administração e, então, esse custo alvo total do produto é decomposto em custos alvo para subconjuntos e componentes individuais. Normalmente, há uma lacuna entre o custo alvo e as estimativas de custo para o produto baseado nos projetos atuais e nas capacidades de fabricação. Sendo assim, fechar essa lacuna por meio de redução de custos é essencial e essa tarefa é realizada por equipes multifuncionais que analisam o design do produto, as características de matéria-prima e os processos fabris em busca de oportunidades de redução de custos (SWENSON et al., 2003).

Clifton et al. (2004) sustentam que o processo de *target costing* possui quatro etapas básicas: definir o produto; estabelecer os alvos; atingir os alvos; e manter um custo competitivo durante o ciclo de vida do produto. De acordo com os autores citados, o processo começa no momento da concepção do produto e essa etapa de definição do produto é fortemente baseada no mercado. Na etapa seguinte o custo alvo é estabelecido, deduzindo-se a margem desejada do preço de venda alvo. Nesta segunda etapa o custo alvo no nível do produto inteiro é definido e, em seguida, são determinados os custos alvos para os subsistemas que compõem o produto (CLIFTON et al., 2004). A terceira etapa, atingir os alvos, significa encontrar maneiras pelas quais o produto pode ser projetado e produzido, atendendo ao custo desejado; e, por fim, uma vez que o produto foi submetido ao custo alvo, a concorrência continua e os preços tendem a cair. Desse modo, a melhoria contínua é necessária o que inclui esforços tradicionais de redução de custos (CLIFTON et al., 2004).

Kocakülâh e Austill (2006) citam quatro etapas para o processo de *target costing*; o processo começa com a determinação do produto, suas características e qualidades, e seu preço de venda ideal. Para os autores mencionados, essa é provavelmente a etapa mais importante no processo, pois argumentam que o produto em si definirá os custos necessários para a sua produção e venda. Na segunda etapa o lucro alvo é definido e, na terceira etapa, o cálculo do custo permitido é efetuado. Na última etapa, são estabelecidos a natureza e os valores dos custos de fabricação e de marketing e, além disso, deve-se garantir que o produto pode atingir esses custos (KOCAKÜLÂH; AUSTILL, 2006).

Segundo Gopalakrishnan, Samuels e Swenson (2007), o processo de *target costing* pode ser dividido em cinco etapas: 1) definir o novo produto; 2) estabelecer um preço de venda alvo; 3) calcular o custo alvo; 4) decompor o custo alvo por componente; e 5) melhoria contínua. Os autores explicam as etapas da seguinte maneira: primeiramente, para definir o novo produto, é

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

preciso entender os requisitos do cliente e determinar quais recursos o novo produto terá. Feito isso, a segunda etapa consiste na pesquisa de preços e inclui pesquisas com clientes, grupos de foco e avaliações de preços de concorrentes para estabelecimento do preço de venda. Depois de estabelecido o preço de venda desejado, deve-se subtrair a margem de lucro planejada para determinar o custo alvo do produto; na etapa seguinte atribuem-se custos alvos para cada um dos componentes do produto; e, por fim, oportunidades para redução de custos ocorrem durante a formulação, processamento e embalagem (GOPALAKRISHNAN; SAMUELS; SWENSON, 2007).

Ibusuki e Kaminski (2007) afirmam que a implementação de uma abordagem de *target costing* e a determinação do custo alvo do produto envolvem os dez passos descritos a seguir:

1. Reorientar cultura e atitudes, onde a primeira e mais importante etapa é reorientar o pensamento em direção ao preço orientado pelo mercado, priorizando os atributos do cliente como base para o desenvolvimento de produtos;
2. Estabelecer um preço alvo orientado pelo mercado;
3. Determinar o custo alvo, porque depois de definido o preço alvo, o custo alvo deve ser calculado subtraindo-se o lucro alvo;
4. Equilibrar o custo alvo com os requisitos do produto, porque a maior oportunidade para controlar os custos do produto é através da definição adequada de requisitos do cliente;
5. Estabelecer uma organização baseada em equipes que integre disciplinas essenciais como Marketing, Engenharia, Manufatura, Compras e Finanças.
6. Gerar ideias e analisar alternativas, pois as maiores oportunidades de redução de custos estão nas múltiplas alternativas de conceito e design do produto, seus processos de fabricação e suporte em cada estágio do ciclo de desenvolvimento;
7. Estabelecer modelos de custo do produto para apoiar a tomada de decisão, pois os modelos de custo do produto e as tabelas de custos fornecem as ferramentas para avaliar as implicações de várias alternativas conceituais e de design;
8. Usar ferramentas para reduzir custos;
9. Reduzir a aplicação de custos indiretos;
10. Medir os resultados e manter o foco no gerenciamento, sendo que o custo estimado atual precisa ser monitorado em relação ao custo alvo ao longo de todo o desenvolvimento.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Yazdifar e Askarany (2012) consideram as etapas do processo de *target costing* em quatro níveis que incluem dois processos principais: a determinação do custo alvo (nível 1) e sua obtenção (níveis 2, 3, 4). No primeiro nível ocorre a identificação do custo alvo do produto como a diferença entre o preço de venda esperado e o lucro requerido. Este nível é composto de três subníveis: estabelecimento do preço de venda, estabelecimento do lucro alvo e estabelecimento do custo alvo.

No nível dois são adotadas estratégias de corte de custos no estágio de produção, onde é estabelecido o custo alvo para diferentes atividades e funções, subconjuntos, itens de custo, designers ou fornecedores e, também, a cooperação entre diferentes funções. No nível três é feito um exame das estratégias de redução de custos nas etapas de planejamento e pré-produção e, para isso, são necessárias informações detalhadas de custos para monitoramento do progresso em direção à meta de redução de custo e, além disso, é realizada a comparação contínua entre o custo real e o custo alvo. Por fim, a quarta etapa considera a adoção da engenharia de valor para incorporar os requisitos do cliente.

Para Khan (2014) o processo de *target costing* é dividido em três etapas: a primeira etapa consiste em realizar uma extensa pesquisa de mercado e com os clientes para fixação do preço de venda adequado; a etapa seguinte trata da atribuição dos custos alvo aos componentes do produto com o intuito de reduzir o custo de forma mais eficiente; e, em terceiro, é a etapa da obtenção das metas.

Blanco (2017) não define um número de etapas para o processo de *target costing*, mas o descreve da seguinte maneira: o ponto de partida é a determinação do preço de venda alvo e lucro alvo, da diferença entre eles resulta o custo alvo; em seguida, a estimativa de seu custo total é dividida em centros de custo para os subconjuntos e elementos individuais, que podem ser os componentes físicos do produto e, uma vez definidos os custos alvos, eles são comparados com os padrões definidos. A lacuna detectada entre o custo alvo e as projeções de capacidade de produção é fechada pela redução de custos e, para isso, o *design* do produto, as necessidades de matérias-primas e processos de fabricação são analisados para procurar oportunidades de economia de custos. Então, nesta etapa as equipes interdisciplinares são vitais para alcançar uma visão melhor (BLANCO, 2017).

Besteiro et al. (2017), em seu estudo, estabeleceram um processo de oito etapas, observando-se que as etapas de 1 a 7 integram o planejamento e a etapa 8 se refere ao monitoramento do resultado. As etapas estabelecidas foram: definir o preço de venda alvo; definir a margem de lucro alvo; calcular o custo máximo admissível; calcular o custo estimado;

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

determinar o custo alvo; aplicar a engenharia de valor; calcular a viavibidade e rentabilidade do projeto; e, monitorar e reportar o status de andamento.

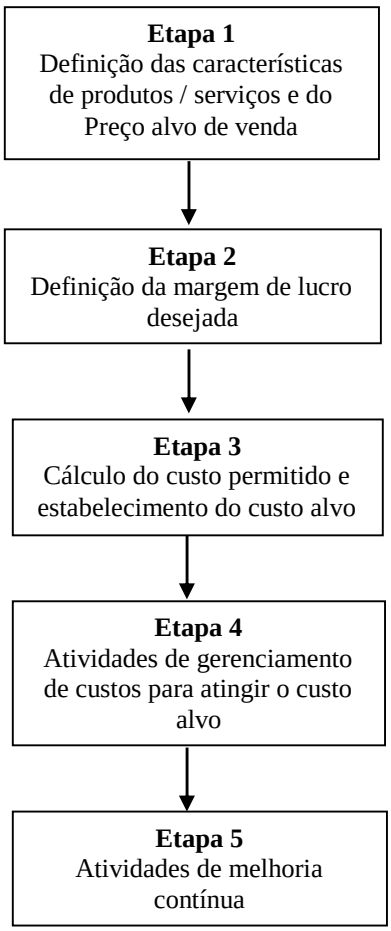
Pode-se compreender que o *target costing* é uma disciplina de desenvolvimento de produto altamente estruturada, adaptada a elementos específicos do posicionamento estratégico de uma empresa, como a dinâmica de precificação da indústria, a complexidade do produto e as análises do ciclo de vida e as relações com fornecedores (COOPER; CHEW, 1996). Além disso, este processo exige que uma empresa tome uma série de decisões que incluem a definição do produto que os clientes desejam, a determinação da economia necessária para a lucratividade, a alocação de metas aos componentes e a identificação da diferença entre os custos alvos e as projeções iniciais dos custos de fabricação (COOPER; CHEW, 1996).

Em suma, o processo de implementação do *target costing* deve possuir um enfoque estratégico que leve em conta as condições do mercado, estabeleça as metas de lucro e custos e implante as ferramentas e técnicas que forem necessárias para atingir os objetivos definidos, permitindo a fabricação de um produto competitivo capaz de atender os desejos dos clientes (BOMFIM; CALLADO; CALLADO, 2018).

Da revisão da literatura acima, o processo de *target costing* pode ser resumido e visualizado na Figura 1, cada etapa é comentada na sequência.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Figura 1 - Etapas do processo de *target costing*



Fonte: Adaptado de Ellram (2006, p. 15)

2.1.5.1 Etapa 1 – Definição das características dos produtos/serviços e do preço alvo de venda

O passo inicial no processo de *target costing* consiste em identificar as características do produto ou serviço que o cliente deseja para que assim possa se chegar ao preço de venda que ele esteja disposto a pagar (ELLRAM, 2000). Para que um custo alvo seja estabelecido é preciso, primeiramente, que a empresa estabeleça um preço de venda alvo específico (COOPER; SLAGMULDER, 1999-a; CLIFTON et al., 2004).

O preço alvo de venda é estabelecido durante a etapa de projeto do produto com o uso de pesquisas de mercado que consideram os requisitos exigidos pelos clientes (BOMFIM; CALLADO; CALLADO, 2018) e, também, os produtos concorrentes (GONÇALES; GAIO. SILVA, 2018). É preciso saber o quanto que os clientes estão dispostos a pagar pelo produto e

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

seus vários recursos não apenas no momento em que o introduzir no mercado, mas também por vários anos no futuro (CLIFTON et al., 2004).

Na definição do conceito e recursos de um produto ou serviço, contribuições diretas podem advir do mercado (clientes), de pessoas com um conhecimento íntimo do mercado (*Marketing*), ou como uma ideia sobre novas maneiras de atender a uma necessidade (Pesquisa e Desenvolvimento), entendendo que há uma necessidade insatisfeita no mercado (CLIFTON et al., 2004).

Huang et al. (2012) afirmam que uma parte importante do processo de *target costing* envolve a coordenação e integração de departamentos internos (por exemplo, usando equipes multifuncionais) e, também, com fornecedores externos durante o design e o planejamento do produto para reduzir os custos de produção e garantir a qualidade do produto. Helms et al. (2005) também corroboram com o entendimento do envolvimento dos fornecedores durante o processo de *design*, pois dessa forma toda a cadeia se concentra no objetivo principal de eliminar desperdícios e excessos. Ellram (2006) defende que o gerenciamento de suprimentos também deve estar envolvido nessa etapa do processo de custeio com o objetivo de facilitar o envolvimento precoce dos fornecedores, isto é, a participação dos fornecedores na etapa de design do produto.

De acordo com Ellram (2000), os dados sobre as necessidades do mercado podem ser coletados com base em ofertas competitivas, pesquisas de mercado, solicitações específicas ou gerais de clientes e ideias criativas. Segundo a referida autora, em muitas empresas, a coleta de dados e o desenvolvimento de conceitos ocorrem simultaneamente e essas atividades tendem a ser muito orientadas pelo *marketing* ou pelo *design* na maioria das empresas (ELLRAM, 2000).

No centro do processo de fixação de preços está o conceito de valor percebido. Sendo assim, pode-se esperar que os clientes paguem mais por um produto do que por seu antecessor apenas se seu valor percebido for maior (IMA, 1998; COOPER; SLAGMULDER, 1999-a). Segundo o IMA (1998) parte essencial na definição de um preço de venda com base no mercado é compreender quais atributos levam a esse valor específico e, para atingir esses objetivos algumas ferramentas e técnicas podem ser utilizadas, tais como: a QFD (*Quality Function Deployment*); a AHP (*Analytic Hierarchy Process*); análise da voz do cliente e matriz de relacionamento.

Em relação às técnicas e ferramentas citadas pode-se dizer, resumidamente, que: a QFD é uma metodologia útil para converter as preferências do cliente sistematicamente em vários requisitos objetivos de *design* (será tratado em um tópico específico); a AHP é uma técnica de

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

tomada de decisão multicritério que combina fatores qualitativos e quantitativos na avaliação geral de alternativas; a Análise da Voz do Cliente ajuda uma organização a entender melhor as expectativas, desejos expressos e necessidades ainda não percebidas; e a Matriz de Relacionamento concentra a atenção em como os vários requisitos do cliente serão atendidos usando características tangíveis e intangíveis do produto ou processo (IMA, 1998).

A definição do preço de venda alvo é um passo importante em um processo de *target costing* bem-sucedido. Portanto, "o preço de venda não deve ser estabelecido aleatoriamente. Deve ser determinado principalmente por fatores de mercado e, também, pela força dos produtos da empresa em comparação com os concorrentes" (SCARPIN, 2000, p. 81).

Cooper e Slagmulder (1999-a) esclarecem que devido à importância do preço de venda alvo para todo o processo, é muito comum que as empresas tenham extremo cuidado em garantir os preços de venda alvo mais realistas possíveis. E, assim sendo, de acordo com os autores citados, fatores internos e externos devem ser considerados pelas empresas.

Os fatores internos incluem a posição do produto na matriz de produtos e os objetivos estratégicos e de lucratividade da alta administração para o produto em questão; e os fatores externos incluem a imagem da empresa e o nível de fidelidade do cliente no nicho do produto, o nível de qualidade esperado do produto e a funcionalidade comparada com as ofertas concorrentes, sua participação de mercado e os preços esperados dos produtos da concorrência (COOPER; SLAGMULDER, 1999-a).

2.1.5.2 Etapa 2 – Definição da margem de lucro desejada

Uma vez que o preço alvo de venda foi definido, o passo seguinte consiste em estabelecer a margem de lucro desejada. Esta etapa tem por objetivo geral garantir que as metas de rentabilidade e retorno do investimento da organização sejam atendidas pelo novo produto ou serviço (IMA, 1998). A margem almejada se baseia nos objetivos e metas estratégicos de curto e longo prazos da organização (BOMFIM; CALLADO; CALLADO, 2018).

A margem de lucro desejada é geralmente ditada pelo comprometimento de lucro da unidade de negócio no processo de planejamento estratégico (ELLRAM, 2000). O objetivo de estabelecer margens de lucro é assegurar a realização do plano de lucro de longo prazo da empresa (COOPER; SLAGMULDER, 1999-a).

Cooper e Slagmulder (1999-a) destacam duas questões importantes na definição da margem de lucro desejada: garantia que a margem seja realista e que seja suficiente para

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

compensar os custos do ciclo de vida do produto. Em relação à primeira questão, os autores apresentam dois modos para se definir a margem de lucro. No primeiro método inicia-se com a margem de lucro real do produto anterior e, em seguida, faz-se ajustes conforme as condições do mercado. No segundo método inicia-se com a margem de lucro desejada de toda a linha (ou outro grupo de produtos) e aumenta ou diminui a margem de lucro desejada para produtos individuais, dependendo da realidade do mercado (COOPER; SLAGMULDER, 1999-a).

Em se tratando da questão da margem de lucro desejada ser suficiente para compensar os custos do ciclo de vida do produto, Cooper e Slagmulder (1999-a) elucidam que se o lançamento ou a descontinuação do produto exigir altos investimentos, ou se os preços ou custos de venda de um produto sofrerem alterações significativas durante sua vida útil, será preciso ajustar a margem de lucro desejada. A finalidade desses ajustes é garantir a contabilização de todos os custos e economias ao definir a margem de lucro desejada, para que a rentabilidade esperada do produto ao longo de sua vida seja apropriada. Na ausência desses ajustes corre-se o risco de lançar produtos que não obtenham um retorno adequado ou não lancem produtos que obtenham um retorno adequado ao longo de suas vidas (COOPER; SLAGMULDER, 1999-a).

2.1.5.3 Etapa 3 – Cálculo do custo permitido e estabelecimento do *target costing*

Após a definição do preço de venda alvo e da margem de lucro desejada, pode-se calcular o custo permitido (ou custo máximo admissível) subtraindo a margem de lucro desejada do preço de venda alvo:

Preço de venda alvo – margem de lucro desejada = custo permitido

Cooper e Slagmulder (1999-a) esclarecem dois problemas críticos. Primeiro, o custo permitido reflete a posição competitiva relativa da empresa, porque é baseada em seus objetivos de lucro realistas e de longo prazo. Em segundo lugar, o custo permitido não leva em conta as capacidades de redução de custos dos projetistas ou fornecedores de produtos da empresa. Portanto, não há garantia de que a empresa possa obter o custo permitido (COOPER; SLAGMULDER, 1999-a).

Idealmente, o custo permitido se torna o custo alvo para o produto. No entanto, em muitos casos, o custo alvo acordado excederá o custo permitido, dadas as realidades associadas às capacidades existentes (LANGFIELD-SMITH; LUCKETT, 1999). O custo permitido é derivado de condições externas e não leva em conta as capacidades de projeto e produção da

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

empresa e seus fornecedores. Portanto, há o risco de que o custo permitido não seja alcançável (COOPER; SLAGMULDER, 1999-a).

Dessa forma, é preciso determinar as metas de redução de custo (LANGFIELD-SMITH; LUCKETT, 1999). Cooper e Slagmulder (1999-a) chamam de objetivo de redução de custo e esse é derivado da análise da capacidade dos projetistas e fornecedores de produtos de remover custos do produto proposto, e é calculado da diferença entre o custo atual e o custo permitido:

Custo atual – custo permitido = objetivo de redução de custo

De acordo com Langfield-Smith e Luckett (1999) e Cooper e Slagmulder (1999-a), o custo atual baseia-se nas tecnologias e componentes existentes, mas abrange as funcionalidades e os requisitos de qualidade do novo produto. Os autores citados esclarecem que o objetivo de redução de custo pode ser dividido em um objetivo de redução de custos e um desafio estratégico de redução de custos, o primeiro é visto como alcançável (embora um objetivo muito desafiador), enquanto o segundo reconhece as limitações inerentes atuais.

Depois de analisar o objetivo de redução de custo, é definido um custo alvo no nível do produto, que é a diferença entre o custo atual e o objetivo de redução de custo alvo:

Custo atual – objetivo de redução de custo = custo alvo no nível do produto

Em outras palavras, o custo permitido do produto é aumentado para um custo alvo que a empresa pode razoavelmente esperar alcançar, de acordo com suas capacidades e seus fornecedores (COOPER; SLAGMULDER, 1999-a).

Cooper e Slagmulder (1999-a) comentam que, às vezes, é necessário lançar produtos por motivos estratégicos, como por exemplo, manter uma linha de produtos completa. Se, no início do processo de *target costing* verifica-se que o custo permitido é inatingível, a definição de um custo alvo mais baixo permite que o produto seja lançado, mantendo uma pressão intensa para reduzir custos. O grau em que o custo permitido é relaxado para produzir um custo alvo viável é o desafio estratégico de redução de custos (COOPER; SLAGMULDER, 1999-a).

Langfield-Smith e Luckett (1999) destacam que é necessário um grau razoável de julgamento quando o custo permitido e o custo alvo diferem. O ideal é produzir ao custo permitido, é importante que a diferença não seja muito grande, no entanto, uma vez que o custo alvo no nível do produto é definido, ele geralmente não pode ser alterado e o desafio para os envolvidos é atingir esse objetivo (LANGFIELD-SMITH; LUCKETT, 1999).

Para Cooper e Slagmulder (1999-a), a importância da diferenciação entre o custo permitido e o custo alvo está na disciplina que ele proporciona. Para os autores mencionados o processo de *target costing* obtém sua força da aplicação da regra fundamental: “o custo alvo

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

nunca deve ser excedido". A definição de um custo alvo excessivamente agressivo pode levar à violação frequente da regra fundamental e, assim sendo, o processo perderia a disciplina, ou pior ainda, se as equipes sabem que o custo alvo é inatingível, elas podem desistir até mesmo de tentar alcançá-la e nunca reduzir efetivamente os custos (COOPER; SLAGMULDER, 1999-a). Para que isso não ocorra, frequentemente estabelece-se um custo alvo mais alto do que o custo permitido (COOPER; SLAGMULDER, 1999-a).

2.1.5.4 Etapa 4 – Gerenciamento de custos para atingir o custo alvo

Uma vez estabelecido o custo alvo, o objetivo é desenvolver um novo conceito de produto que atinja o custo alvo e atenda a todos os requisitos do cliente (IMA, 1998). Esta é a etapa do processo de *target costing* em que o trabalho muito detalhado realmente começa (ELLRAM, 2006).

Tendo alcançado consenso sobre o custo alvo no nível do produto, uma série de atividades (engenharia de valor e análise de valor) intensas inicia-se para converter o desafio de custo em realidade. Normalmente, a meta total é dividida em seus vários componentes, cada componente é estudado e as oportunidades de redução de custos são identificadas (LANGFIELD-SMITH; LUCKETT, 1999).

Durante esta etapa, a organização trabalha com fornecedores para atingir os custos alvos (ELLRAM, 2000). Nas organizações em que os componentes são adquiridos de fornecedores, os preços alvo são estabelecidos para cada peça e a equipe da empresa trabalha com os fornecedores para garantir que as metas sejam alcançadas.

De um modo geral, o objetivo do processo é garantir que, quando a produção começar, o custo total cumpra a meta e as metas de lucro sejam alcançadas (LANGFIELD-SMITH; LUCKETT, 1999). Esta etapa do processo de *target costing* permite que a empresa transmita a pressão de custo competitiva que enfrenta para seus fornecedores (COOPER; SLAGMULDER, 1999-a). Cabe ressaltar aqui que alguns autores defendem o envolvimento dos fornecedores já na etapa de projeto do produto (HELMS et al., 2005; ELLRAM, 2002; HUANG et al., 2012) enquanto o *design* ainda é fluido (ELLRAM, 2002).

De acordo com Ellram (2000), nessa etapa os custos são divididos hierarquicamente. Primeiro, o custo alvo deve ser alocado entre os centros de custos operacionais internos (como *marketing*, fabricação, geral e administrativo, logística e distribuição e compras externas); depois que os custos são atribuídos em um nível alto, eles são detalhados por componente,

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

material ou nível de serviço. Em geral, as organizações se preocupam apenas com itens caros e itens que são usados em um volume tão alto que, embora não sejam individualmente caros, seu custo total é significativo (ELLRAM, 2000).

Swenson et al. (2003) explicam que uma equipe de estimativa de custos decomporá o custo alvo do produto em metas de custo para subconjuntos e componentes individuais. Normalmente, existe uma "lacuna" entre o custo alvo e as projeções de custo para o novo produto, com base nos projetos atuais e nas capacidades de fabricação e, fechar essa lacuna por meio da redução de custos é fundamental para o processo de *target costing* (SWENSON et al., 2003). Essa tarefa é realizada por equipes multifuncionais de custo alvo, que analisam o *design* do produto, os requisitos de matéria-prima e os processos de fabricação para procurar oportunidades de economia de custos (SWENSON et al., 2003).

A etapa de atingir o custo alvo é suportada por vários métodos que revelam potenciais de redução de custos e mostram maneiras de transformar esses potenciais em alternativas de *design*, técnicas de engenharia podem ajudar os *designers* a reduzir os custos do produto, tais como a engenharia de valor (VE) e o projeto para fabricação e montagem (DFMA) (IMA, 1998; COOPER; SLAGMULDER, 1999-a).

Uma vez que o custo alvo tenha sido alcançado e, consequemente, o preço alvo de venda o passo seguinte é a liberação para a produção e o posterior lançamento do produto no mercado (MATTOS et al., 2018). Do contrário, se o custo alvo não tiver sido alcançado, há duas opções: cancela-se o projeto ou volta-se à primeira etapa (MATTOS et al., 2018). Optando-se pela segunda opção, Mattos et al. (2018) recomendam o retorno ao mercado para verificação de possíveis alterações no preço de venda alvo e, por conseguinte, a definição de um novo custo alvo.

2.1.5.5 Etapa 5 – Atividades de melhoria contínua

Uma vez que a organização tenha atingido o custo alvo, a etapa seguinte envolve o lançamento de novos produtos, o monitoramento do custo alvo e os esforços de melhoria contínua (ELLRAM, 2000; 2006).

Com o início da produção inicia-se também a etapa de manutenção de custos, que destaca a estabilização ou a melhoria contínua dos custos em nível de produto e componente. O objetivo nessa etapa é buscar reduções de custos incessantemente em todas as etapas da fabricação para fechar as lacunas restantes entre os lucros previstos e os reais (IMA, 1998). O

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

IMA (1998) considera o ABC (*Activity-based Costing*) como uma ferramenta útil para esse esforço de redução de custos.

Zengin e Ada (2010) afirmam que independentemente de se atingir um custo alvo, devem ser envidados esforços para melhoria contínua para manter a lucratividade e a posição de mercado do produto e que enquanto o *target costing* fornece gerenciamento de custos em *design* e desenvolvimento, o custeio *kaizen* suporta o *target costing* na melhoria contínua na fase de fabricação do produto.

Com custeio *kaizen* o foco em valor e lucratividade tem continuidade na fase de fabricação, tanto para produtos novos quanto para existentes e, junto com o *target costing*, fornecem a base de um sistema total de gestão de custos, gerenciando os custos ao longo da vida de um produto (WILLIAMSON, 1997).

2.1.6 Ferramentas e técnicas ligadas ao *target costing*

O IMA (1998) sustenta que o *target costing* está intimamente ligado a outras ferramentas de gerenciamento de custos. A organização apresenta uma descrição detalhada do processo de *target costing* e em cada uma das etapas de implementação são sugeridas ferramentas e técnicas que contribuem para o alcance do objetivo: engenharia de valor (*Value Engineering* – VE), implementação da função qualidade (*Quality Function Deployment* – QFD), processo de hierarquia analítica (*Analytic Hierarchy Process – AHP*), análise da voz do cliente, tabelas de custo, *benchmarking*, projeto para fabricação e montagem (*Design for Manufacture and Assembly* – DFMA), custeio baseado em atividades (*Activity-based Costing* – ABC) e gerenciamento baseado em atividades (*Activity-based Management* – ABM).

Sakurai (1997) cita duas ferramentas que auxiliam no processo de *target costing*: tabelas de custo e engenharia de valor. Cooper e Slagmulder (1999-a) afirmam que diversas técnicas de engenharia podem ajudar na redução de custos e sugerem o uso da engenharia de valor, do projeto para fabricação e montagem e da implementação da função qualidade. Brizolla et al. (2017) sustentam que para atingir o custo alvo é preciso a aplicação da VE.

Manzanares, Molina e Fernández (2001) corroboram com a ideia e concordam que na aplicação metodológica do *target costing* é necessário o uso de ferramentas de engenharia de custos, tais como VE, QFD, JIT (*just in time*), TQC (*Total Quality Control*), MRP (*Material Requirement Planning*) e custeio *kaizen* (melhoria contínua). Nesse sentido, indicam que o *target costing* foi desenvolvido como um sistema de redução de custos que promove o uso

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

dessas ferramentas de engenharia. Para Gandhinathan, Raviswaran e Suthakar (2004), o *target costing* depende significativamente da QFD e da VE para sua implementação efetiva.

Clifton et al. (2004) relatam que das suas experiências de aplicação do *target costing* que as áreas de *marketing* e engenharia proporcionam oportunidades significativas de economia de custos e indicam algumas ferramentas para apoiar o processo de *target costing*: VE, análise conjunta, engenharia reversa, curvas de experiência, reuniões de *brainstorming* e, recomendam ainda uma abordagem diferente, mas também útil: a análise de causa-efeito descrita por Chen e Chung.

Hamood, Omar e Sulaiman (2013) afirmam que é amplamente aceito que o *target costing* é um sistema aberto que depende agressivamente de muitas ferramentas e técnicas para sua implementação bem-sucedida. Os autores citados comentam que certas técnicas podem ser usadas para compensar entre estimativas de custo e custo alvo, como VE, QFD e DFMA. Para Zengin e Ada (2010), o *target costing* não é apenas uma técnica de gerenciamento de custos, mas uma ferramenta de gerenciamento estratégico que envolve outras ferramentas e técnicas gerenciais valiosas, como QFD e VE.

Segundo Atieh (2014), várias técnicas de engenharia de custos são usadas no processo de redução de custos, como VE, JIT, TQC e MRP. Cengiz e Ersoy (2010) sustentam que existe uma grande variedade de técnicas que dão suporte ao *target costing* e cita que a QFD oferece benefícios importantes. De acordo com Kee (2010), o *target costing* usa uma variedade de técnicas e metodologias para gerenciar o design e o custo do produto e algumas delas são VE, engenharia reversa e análise de custo funcional (*functional cost analysis*), QFD e DFMA.

Cokins (2002) defende que o ABC fornece os principais dados de custos para garantir que a 'meta' no *target costing* seja atingida. O autor argumenta que os esquemas tradicionais de alocação de custos foram demasiadamente simplistas, levando a respostas falhas. Dessa forma, com a redução da margem de erro, o ABC se torna uma metodologia crucial para a atribuição de custos (COKINS, 2002).

Já Souissi e Ito (2004) consideram que o *Balanced Scorecard* (BSC) pode ser uma ferramenta útil para apoiar a implementação bem-sucedida do *target costing*, uma vez que processo iterativo que caracteriza o *target costing* é muito complexo e apoiá-lo com o BSC pode ajudar a encontrar o equilíbrio certo nas três dimensões: *lead time*, custo e qualidade / funcionalidade.

Chen e Chung (2002) afirmam que três técnicas de engenharia têm sido sugeridas para alcançar a redução de custo: VE, QFD e DFMA, mas que nem todos estão familiarizados com

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

essas técnicas de engenharia. Portanto, em um esforço para facilitar o *target costing*, os autores apresentam a análise de causa e efeito (CEA), como um método de fácil entendimento e uso que pode ser empregado por não engenheiros.

O CEA é uma ferramenta prática para análise e redução de custos que complementa as técnicas de engenharia para melhorar o custo alvo, mas que não tem sido percebida por parecer muito simples, apesar de sua versatilidade e facilidade de uso (CHEN; CHUNG, 2002). Os referidos autores defendem que em vez de práticas tecnicamente desafiadoras, a maioria das empresas precisa de um método fácil de usar e de entender que possa ser empregado por todos na organização e a CEA é um desses métodos. A lógica do CEA é simples e direta e pode servir como uma ferramenta poderosa para a análise de custos e ser usado para suportar os métodos de engenharia mencionados (CHEN; CHUNG, 2002).

O Quadro 5 sintetiza as principais ferramentas e técnicas recomendadas na literatura para apoiar o processo de *target costing*. A seguir algumas dessas ferramentas e técnicas são apresentadas com mais detalhes.

Quadro 5 – Ferramentas e técnicas ligadas ao *target costing*

Ferramentas e técnicas	Autores
Análise conjunta	Clifton et al. (2004).
Análise da voz do cliente,	IMA (1998).
Análise de causa-efeito	Chen e Chung (2002); Clifton et al. (2004).
Análise de custo funcional	Kee (2010); Potkány e Škultétyová (2019).
Balanced Scorecard	Souissi e Ito (2004).
Benchmarking	IMA (1998).
Curvas de experiência	Clifton et al. (2004).
Custeio baseado em atividades (*Activity-based Costing* – ABC)	IMA (1998); Cokins (2002).
Custeio Kaizen	IMA (1998); Manzanares, Molina e Fernández (2001).
Engenharia de valor (*Value Engineering* – VE)	Sakurai (1997); IMA (1998); Cooper e Slagmulder (1999-a); Manzanares, Molina e Fernández (2001); Chen e Chung (2002); Gandhinathan, Raviswaran e Suthakar (2004); Clifton et al. (2004); Zengin e Ada (2010); Kee (2010); Hamood, Omar e Sulaiman (2013); Atieh (2014); Brizolla et al. (2017).
Engenharia reversa	Clifton et al. (2004); Kee (2010).
Gerenciamento baseado em atividades (*Activity-based Management* – ABM).	IMA (1998).
Implementação da função qualidade (*Quality Function Deployment* – QFD)	IMA (1998); Cooper e Slagmulder (1999-a); Manzanares, Molina e Fernández (2001); Chen e Chung (2002); Gandhinathan, Raviswaran e Suthakar (2004); Zengin e Ada (2010); Cengiz e Ersoy (2010); Kee (2010); Hamood, Omar e Sulaiman (2013); Potkány e Škultétyová (2019).
JIT (*just in time*)	Manzanares, Molina e Fernández (2001); Atieh (2014)
MRP (*Material Requirement Planning*)	Manzanares, Molina e Fernández (2001); Atieh (2014)

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Projeto para fabricação e montagem (*Design for Manufacture and Assembly* – DFMA)	IMA (1998); Cooper e Slagmulder (1999-a); Chen e Chung (2002); Kee (2010); Hamood, Omar e Sulaiman (2013).
Processo de hierarquia analítica (*Analytic Hierarchy Process – AHP*)	IMA (1998).
TQC (*Total Quality Control*),	Manzanares, Molina e Fernández (2001); Atieh (2014).
Reuniões de *brainstorming*	Clifton et al. (2004).
Tabelas de custo	Sakurai (1997); IMA (1998).

Fonte: própria

2.1.6.1. Tabelas de custo

Com o intuito de verificar o impacto das decisões de projeto no custo e monitorar o progresso em direção ao objetivo de redução de custos, os engenheiros de projeto precisam estimar o custo do produto futuro durante o projeto e o desenvolvimento, e um recurso famoso de informações de custos, usado principalmente por empresas japonesas no processo de *target costing*, é a tabela de custo (EVERAERT et al., 2006).

Originalmente, de acordo com Sakurai (1997) e Everaert et al. (2006), as tabelas de custo foram desenvolvidas para decisões de compra, uma vez que era crucial que os gerentes de compras tivessem informações atualizadas sobre os custos esperados de materiais e componentes subcontratados. No entanto, o principal uso de tabelas de custo no processo de *target costing* é estimar os custos futuros em vários estágios do processo de desenvolvimento de novos produtos e, além disso, a estreita cooperação com fornecedores também requer informações detalhadas sobre os elementos de custo do fornecedor (EVERAERT et al., 2006).

De acordo com Ansari et al. (1997), as tabelas de custo são bancos de dados com informações detalhadas de custos, comuns na indústria japonesa, que proporcionam estimativas de custo. Tais tabelas incluem dados sobre elementos de custo como: material, peças compradas, custos de processamento, custos indiretos e depreciação de novos investimentos.

Para Sakurai (1997) as tabelas de custo são indispensáveis em empresas que usam o *target costing*, uma vez que se trata de um instrumento para estimar fácil e acuradamente custos para materiais, peças, transformação, custos de tarefas auxiliares etc.

Segundo o IMA (1998), o cálculo do custo provável de produtos e processos atuais e novos depende, em grande parte, de dados históricos confiáveis e as tabelas de custo permitem estimar os custos de materiais, peças e serviços públicos. Em essência, uma tabela de custos é um banco de dados que define e descreve os efeitos de custo do uso de diferentes materiais, métodos de produção e projetos de produtos (IMA, 1998).

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

São usados tipos diferentes de tabelas de custo para avaliar o desempenho, para bem comprar peças e materiais, e para definir métodos de fabricação e seus respectivos custos (SAKURAI, 1997). Existem dois tipos gerais de tabelas de custos: tabelas de custos aproximadas e tabelas de custos detalhadas (SAKURAI, 1997; IMA, 1998). As tabelas de custo aproximadas enfatizam um pequeno número de variáveis-chave que causam impactos significativos no custo final de um produto, enquanto as tabelas de custo detalhada incluem a relação entre um grande número de variáveis e seus custos relevantes (IMA, 1998).

Geralmente, as tabelas de custos são desenvolvidas ao longo de muitos anos usando conhecimentos internos e externos de várias funções, perspectivas e organizações, e são utilizadas desde o design original ao longo do ciclo de vida do produto (IMA, 1998). As tabelas de custos são frequentemente usadas para apoiar a análise "e se" em todas as etapas do ciclo de vida do produto (IMA, 1998).

De acordo com Sakurai (1997) as empresas japonesas informatizaram as tabelas de custo para conseguir instrumentos mais eficientes e sofisticados e o IMA (1998) explica que, quando combinadas com o CAD (*computer-aided design*), as tabelas de custos podem fornecer análises em tempo real das implicações de custos para uma alteração proposta no projeto ou reprojeto do produto ou componente.

2.1.6.2. Engenharia de valor (EV)

De acordo com Chen e Chung (2002), a engenharia de valor (EV) é, às vezes, chamada de análise de valor (AV). Já para Christóvão (2001), a expressão análise de valor é normalmente utilizada para a aplicação de técnicas para produtos existentes e a engenharia de valor é usada quando as técnicas são aplicadas em projetos.

Langfield-Smith e Luckett (1999) analisaram o *target costing* usado na *Toyota Motor Corporation Australia* (TMCA) e verificaram que uma parte principal do seu processo de planejamento de custos do produto é a engenharia de valor. Na TMCA, o processo é geralmente descrito como EV / AV e abrange várias atividades realizadas pela equipe de engenharia.

Na TMCA são usadas as seguintes definições: EV, é a atividade de planejamento de custos, começa na fase de desenvolvimento do produto e os resultados são implementados durante a fase de desenvolvimento; AV, é a atividade de redução de custo, começa no início da produção, onde a EV termina, e continua durante a vida útil da peça (LANGFIELD-SMITH; LUCKETT, 1999).

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

No entanto, Langfield-Smith e Luckett (1999) ressaltam que as definições encontradas na TMCA são um pouco diferentes das relatadas em outros lugares e o que acontece na empresa nem sempre reflete as descrições dos livros didáticos. Dessa forma, os autores mencionados fazem uma distinção entre os métodos: a EV é um processo que envolve a procura de oportunidades para alterar o *design* de cada componente para reduzir custos, mantendo a funcionalidade e a qualidade do produto. E, a AV é um processo que envolve a análise das atividades envolvidas na produção do produto para identificar atividades que não agregam valor que podem ser eliminadas ou minimizadas para economizar custos, mantendo a funcionalidade e a qualidade do produto (LANGFIELD-SMITH; LUCKETT, 1999).

A engenharia de valor é o núcleo do *target costing* (ANSARI et. al., 1997), sendo um instrumento indispensável para o *target costing* (SAKURAI, 1997). Zengin e Ada (2010) afirmam que a EV suporta o *target costing*, redesenhando o produto para reduzir custos sem alterar a qualidade ou a funcionalidade.

Para Ibusuki e Kaminski (2007) a EV e o *target costing* são processos complementares, porque enquanto um permite identificar onde a redução de custos pode ser alcançada, o outro mostra o objetivo a ser alcançado para garantir o plano de rentabilidade a longo prazo de uma empresa.

A EV foi criada, na década de 40, por Lawrence Miles, gerente da empresa estadunidense *General Eletric Company*, durante a Segunda Guerra Mundial (ANSARI et al., 1997; CHRISTÓVÃO, 2001; MANZANARES; MOLINA; FERNÁNDEZ, 2001). Em meados da década de 1950, algumas das maiores empresas dos EUA estabeleceram seus próprios sistemas de análise de valor e, em 1959, o Departamento de Defesa desse país recomendou as empresas contratadas com as quais operava para usar essa ferramenta de gerenciamento (MANZANARES; MOLINA; FERNÁNDEZ, 2001).

A engenharia de valor foi uma abordagem de engenharia organizada para determinar como produzir produtos diante da escassez de peças; instituída para projetar produtos que poderiam fazer mais com menos peças e, posteriormente, tornou-se um esforço organizado para examinar como fornecer os recursos ou funções necessários em um produto pelo menor custo possível (ANSARI et al., 1997).

A indústria dos EUA não percebeu o potencial da engenharia de valor como uma ferramenta sistemática de planejamento de lucros e custos e pouco fez com ela após a Segunda Guerra Mundial. Ainda que a EV tenha sido desenvolvida no Ocidente, o perfil característico das empresas japonesas decisivamente levou a um ambiente melhor para o surgimento dessa

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

técnica do que o que predominou nas empresas ocidentais (MANZANARES; MOLINA; FERNÁNDEZ, 2001).

Os japoneses expandiram os conceitos básicos de engenharia de valor para o processo de *target costing* utilizando-os em larga escala na indústria automobilística (ANSARI et al., 1997; CHRISTÓVÃO, 2001). Newman e McKeller (1995) ressaltam que, embora a EV tenha sido usada por mais de meio século, ela ainda representa uma excelente abordagem sistemática para livrar um produto de funções desnecessárias ou de alto custo.

Cooper (1996) ressalta que o estilo japonês de engenharia de valor é um esforço organizado direcionado a analisar as funções de bens e serviços para encontrar formas de atingir essas funções necessárias e características essenciais de uma maneira que permita à empresa atingir seus custos alvo. Cita que ela desempenha um papel crucial no gerenciamento dos custos do produto, auxiliando a empresa a gerenciar o equilíbrio entre funcionalidade e custo. Uma vez que esse equilíbrio é crítico em muitos ambientes competitivos, é compreensível que muitas empresas japonesas tenham adotado fortemente as práticas de engenharia de valor (COOPER, 1996).

Um aspecto relevante dos programas japoneses de EV, destacado por Cooper (1996), é que sua finalidade não é minimizar o custo dos produtos, mas atingir um nível específico de redução de custos (o custo alvo do produto). Essa diferença, entre as abordagens japonesa e ocidental, é significativa porque projetar a um custo baixo específico parece criar uma pressão mais intensa para reduzir custos do que projetar para um custo mínimo não especificado (COOPER, 1996).

A Associação Japonesa de Engenharia de Valor define a engenharia de valor como: "Os esforços organizados no sentido de implementar uma análise funcional de produtos e serviços para atingir com confiabilidade, todas as funções requeridas ao menor custo de ciclo de vida possível" (CHRISTÓVÃO, 2001, p. 8). Segundo Atkinson et al. (2000), a engenharia de valor é o processo de analisar cada componente de um produto para determinar se é possível reduzir os custos enquanto se mantém a funcionalidade e o desempenho.

Para Horngren, Sunden e Stratton (2004), engenharia de valor é a avaliação sistemática de todos os aspectos das funções de negócio da cadeia de valor, com a finalidade de reduzir os custos e, ao mesmo tempo, satisfazer as necessidades dos clientes. O desafio nesse caso é identificar o que na cadeia de valor adiciona ou não valor ao cliente, verificar qual o componente ou atributo que se retirado não irá diminuir o valor dado de seu produto, sob o ponto de vista do cliente (HORNGREN; SUNDEN; STRATTON, 2004).

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

De acordo com Chen e Chung (2002), a engenharia de valor é uma técnica para avaliar o projeto de um produto para garantir que as funções essenciais sejam fornecidas com custo geral mínimo para o fabricante e o usuário. O núcleo da abordagem da EV é a avaliação das funções, com um esforço sistemático baseado nos requisitos de sistemas, equipamentos, instalações, procedimentos e suprimentos para obter as funções essenciais com o menor custo total consistente com o desempenho, a confiabilidade e a segurança necessários e, ainda, pode ser usada para redesenhar o produto, seu processo de fabricação e seus sistemas de distribuição e serviço (CHEN; CHUNG, 2002).

A engenharia de valor é um esforço organizado direcionado à análise das funções dos vários componentes, com a finalidade de alcançá-las ao menor custo geral, sem reduções no desempenho, confiabilidade, manutenção, qualidade, segurança, reciclagem e usabilidade exigidos e, consiste nas três principais subatividades: identificar componentes ou redução de custos; suscitar ideias de redução de custos; e testar e implementar ideias (ANSARI et al., 1997).

Christóvão (2001) explica que a engenharia de valor é baseada nas pesquisas realizadas com os usuários que explicitaram suas necessidades e, ainda, que a equipe de EV envolve projetistas, engenheiros de produção, pessoal de compras, manufatura e de custos. Essa equipe precisa trabalhar em conjunto para alcançar os objetivos de redução de custos e, para isso, é preciso investigar detalhadamente as funções do produto para determinar se a função é necessária ou desnecessária, descobrir as funções inadequadas e em excesso, bem como problemas nos métodos de implementação. E, ainda, que as etapas para a implementação das atividades de engenharia de valor são padronizadas e descritas conforme abaixo:

> - Definir as funções: estudar detalhadamente as funções-alvo, coletando as informações, definindo e organizando as funções;
> - Avaliar as funções: calcular um valor proporcional para cada área funcional para identificar as de menor valor; estabelecer alvos de melhoria de valor; motivar os esforços de melhoria;
> - Preparar planos de melhoria: focar as atenções nas áreas que demandam mais melhorias. Os planos de melhorias envolvem duas etapas: apresentação dos planos de melhoria, é quando a equipe de engenharia de valor tenta elevar o valor das funções na área em análise e avaliação e seleção do plano de melhoria onde é selecionado o melhor plano;
> - Para uma boa preparação do plano de melhoria precisamos de muito entusiasmo, determinação, entender os problemas-alvo, a equipe precisa se interessar pelo problema e tentar de toda forma encontrar uma solução, gerar ideias básicas (CHRISTÓVÃO, 2001, p. 9).

Cooper (1996) corrobora com esse entendimento e afirma que a engenharia de valor é um exame sistemático e interdisciplinar de fatores que afetam o custo de um produto, a fim de encontrar meios para atingir o objetivo especificado no nível exigido de qualidade e

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

confiabilidade ao custo alvo. Trata-se de uma abordagem multidisciplinar baseada em equipe, e essas equipes são tipicamente tiradas de várias áreas funcionais, incluindo engenharia de projetos, engenharia de aplicações, manufatura, compras e, às vezes, até mesmo fornecedores e subcontratados da empresa e é aplicada durante o estágio de design do produto (COOPER, 1996).

A definição de Sakurai (1997) para engenharia de valor é que se trata de um método para realizar pesquisa sistemática a respeito de cada função do produto ou do serviço com o intuito de se descobrir como atingir as funções indispensáveis com o menor custo total. Ou seja, é um método ou instrumento para praticar a reengenharia das funções ou finalidades de um produto ou serviço, com o objetivo de aumentar sua qualidade ou valor, e alcançar a satisfação do cliente, ao menor custo (SAKURAI, 1997).

De acordo com Cooper (1996), a engenharia de valor exige que as funções básicas e secundárias de cada produto sejam identificadas e seus valores analisados. Uma função básica é a principal razão para a existência do produto ao passo que as funções secundárias são resultados do modo como os designers escolheram para alcançar as funções básicas (COOPER, 1996).

A EV pode ser aplicada à produção industrial e às empresas prestadoras de serviços e que suas atividades podem ser divididas em três categorias: engenharia de valor de abordagem zero; engenharia de valor de primeira abordagem; e engenharia de valor de segunda abordagem que comentadas na sequência (SAKURAI, 1997).

Sakurai (1997) esclarece que a EV de abordagem zero é usada no estágio de planejamento do produto e aplica-se ao processo de determinação sobre qual novo produto deve ser fabricado; essa etapa propicia o surgimento de ideias inovadoras e é algumas vezes chamada de EV de marketing. Já a EV de primeira abordagem, esclarece Sakurai (1997), é aplicada nas etapas de design e de desenvolvimento e foca no ambiente fabril e na eficiência das atividades de fabricação, isto é, está estreitamente ligada à viabilidade da fabricação. Por fim, a EV de segunda abordagem é utilizada na etapa de fabricação, nesse momento há menos espaço para o aprimoramento, pois a estrutura de custos já foi estabelecida, e somente são possíveis melhorias incrementais no processo (SAKURAI, 1997).

Para Sakurai (1997) é recomendável usar a EV de abordagem zero, já que a pré-produção é o momento mais eficiente para a redução de custos, uma vez que a possibilidade para a redução de custos posteriormente é menor, independentemente de se tratar de processo de fabricação, *design* de *software*, ou desenho de práticas de escritório. Ishimatsu (1987) citado

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

por Sakurai (1997) constatou que muitas empresas japonesas estavam utilizando a EV em todas as etapas de seu processo produtivo e que o que ele denominava como EV de segunda abordagem é muitas vezes aplicado como parte do custeio *kaizen*.

A engenharia de valor pode ser aplicada tanto interna como externamente à empresa (SAKURAI, 1997). A EV externa tem relação com a EV praticada por empresas afiliadas e por clientes, enquanto a EV interna é aplicada em toda a empresa e pode ser realizada de cima para baixo e de baixo para cima, como explica Sakurai (1997, p. 66):

> - O método de cima para baixo concentra-se em vários esforços em todo o âmbito da empresa (por exemplo, aumentando a taxa de utilização da capacidade instalada, economizando energia elétrica, usando informação de caráter tecnológico), num programa a longo prazo para aumento da eficiência (por exemplo, CIM, automação, ou criando sistemas automáticos), na separação de projetos de EV (por exemplo, EV de produto, EV de fabricação, EV de distribuição, EV de atividades administrativas), e em atividades de redução de custos (por exemplo, reduzindo custos de desenho, de fabricação e de compra de peças e componentes);
> - No método de baixo para cima, os funcionários contribuem individualmente com propostas para ações para o desenho, para a fabricação e para os procedimentos administrativos. A EV externa tem relação com a EV praticada por empresas afiliadas e por clientes (SAKURAI, 1997, p. 66).

Blanco (2017) considera um aspecto significativo do processo de engenharia de valor o que envolve a análise do produto para determinar quais funções agregam valor ao cliente e, em seguida, procurar maneiras de entregá-las, desde que os objetivos de custo sejam atingidos. E destaca que tal processo demanda tempo e é onde o planejamento inicia seu relevante papel no processo de apuração do custo alvo, isto é, anos antes começa o planejamento do produto que deseja inserir ou manter no mercado. Isso dá aos gerentes tempo para atingir o custo alvo por meio de redesenho, processos de reengenharia e análise de fornecedores e outras técnicas de gerenciamento de custos (BLANCO, 2017).

Em suma, conforme Cardoso, Beuren e Perfeito (2005), o uso da engenharia de valor viabiliza algumas ações da organização, tais como justificar outras formas de fazer o produto, repensar toda a cadeia produtiva, pesquisar como cada concorrente faz seu produto, comparando-o com o seu, com o objetivo de alcançar o custo alvo.

2.1.6.3 Custeio *Kaizen*

A palavra japonesa *Kaizen* é oriunda de *Kai* (mudança) e *Zen* (melhoria) e pode ser traduzida como melhoria contínua, gradual (GALINDO, 1998; FERNANDES et al., 2006; ROCHA; WIENHAGE; SCARPIN, 2010). “Melhoramento contínuo com o objetivo de

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

redução de custos durante o estágio de fabricação, no ciclo de vida de um produto. Fazer melhor pequenas coisas" (ROCHA; WIENHAGE; SCARPIN, 2010, p. 79). "Melhoramento contínuo conseguido através de pequenas melhorias nos processos, invés de alterações radicais nas atividades. É consistente com expressão *slow and steady wins the race* (ganhar a corrida através de uma filosofia lenta e disciplinada)" (FERNANDES et al., 2006, p. 54).

A melhoria contínua trata-se do aperfeiçoamento do produto pelo mesmo custo. Presume-se que o preço é estável ou diminui ao longo do tempo em empresas sujeitas à intensa concorrência de preços ou na qualidade e funcionalidade do produto (FERNANDES et al., 2006). A resposta dessas empresas à pressão da concorrência é a reformulação periódica de seus produtos, através do uso do *target costing* para simultaneamente reduzir seu preço e aumentar seu valor. Desse modo o *target costing* e o custeio *kaizen* se tornam métodos complementares usados para reduzir o custo e aumentar o valor continuamente (ROCHA; WIENHAGE; SCARPIN, 2010).

O custeio *kaizen* "é o sistema de apoio ao processo de redução de custos na fase de produção de um modelo já existente" (FERNANDES et al., 2006, p. 54). "O custeio *kaizen* busca reduzir o custo de fabricação descobrindo novas formas de aumentar a eficiência do processo" (ROCHA; WIENHAGE; SCARPIN, 2010, p. 80).

Okano (1996) esclarece que mesmo depois que todas as atividades relacionadas ao *target costing* tenham sido efetivamente realizadas durante o estágio de conceito e desenvolvimento, isso não garante que, uma vez iniciada a produção, os custos permaneçam conforme o previsto e, assim sendo, a eficácia do *target costing* depende da ligação efetiva entre a manutenção de custos e o custeio *kaizen*.

Zengin e Ada (2010) afirmam que o *target costing* requer continuidade nas melhorias no gerenciamento de custos e, portanto, independentemente de se atingir um custo alvo, devem ser envidados esforços para melhoria contínua para manter a lucratividade e a posição de mercado do produto.

De acordo com Williamson (1997), as atividades de redução de custos não são concluídas quando o design é concluído; elas se mudam para uma nova fase. Com o custeio *kaizen* o foco no valor e na lucratividade continua na fase de fabricação, tanto para produtos novos quanto para existentes (WILLIAMSON, 1997). Junto com o *target costing*, essas duas técnicas fornecem a base de um sistema total de gerenciamento de custos ao longo da vida de um produto (WILLIAMSON, 1997).

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Williamson (1997) faz a distinção entre o custo padrão e o custeio *kaizen*. O autor explica que os sistemas de custo padrão são voltados para relatórios de contabilidade financeira e monitoramento do desempenho em relação aos padrões estabelecidos. O custeio *kaizen* gera mudanças na maneira como os produtos são fabricados, o que inclui atividades e requisitos de relatórios que ficam fora do sistema de custos padrão (WILLIAMSON, 1997).

Briciu e Căpuşneanu (2013) concordam com a distinção entre as técnicas citada acima e afirmam que a ênfase no custeio *kaizen* é muito diferente de outros sistemas e que, em geral, os sistemas de custo padrão se concentram no controle de custos, enquanto o custeio *kaizen* concentra-se na melhoria contínua.

Cooper e Slagmulder (2003-c; 2004-b) sustentam que as empresas devem associar várias técnicas para reduzir consideravelmente os custos de um produto, não somente na fase de projeto, mas durante todo o seu ciclo de vida. Recomendam, inicialmente o *target costing* com utilização da engenharia de valor; para os estágios de fabricação, sugerem a técnica do custeio *kaizen* por produto, porque a técnica permite a alteração rápida do projeto original de um novo produto durante os primeiros estágios de fabricação para extinguir aumentos que extrapolem os custos alvo; e recomendam, ainda, o uso da técnica *kaizen* geral nos casos em que o projeto esteja concluído, pois a empresa deve estabelecer metas de redução de custos para seus processos de produção.

Di Stefano e Alderete (2001) afirmam que o custeio *kaizen* ocorre durante a fase de fabricação, quando os efeitos da engenharia de valor e a melhoria do *design* já foram implementados. A função de redução de custos nessa fase é desenvolver novos métodos, como sistemas flexíveis de manufatura e o uso de novas técnicas de gerenciamento, como controle operacional, gerenciamento de qualidade total e a teoria das restrições para reduzir ainda mais os custos (DI STEFANO; ALDERETE, 2001).

Williamson (1997) explica que uma vez que as reduções de custo são planejadas ao longo da vida útil de um produto, também é necessário uma série contínua de atividades *kaizen*. As atividades e metas do custeio *kaizen* podem variar dependendo do tipo de custo, afirma Williamson (1997). Custos diretos de mão de obra, por exemplo, podem ser enfrentados pelo uso mais eficaz da mão de obra, melhor treinamento e planejamento e práticas de trabalho revisadas; custos de matéria-prima podem ser reduzidos por um *design* de processo de fabricação mais eficaz enquanto que as peças compradas geralmente não recebem uma meta de redução de custos, mas, trabalhando com fornecedores importantes em programas de redução

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

de custo e análise de valor, os custos podem ser progressivamente reduzidos (WILLIAMSON, 1997).

Já os custos indiretos variáveis sob o controle da fábrica geralmente são um dos principais objetivos da redução de custos e podem ser reduzidos usando a análise de valor e o reprojeto do processo. Por fim, os custos fixos de fabricação são necessários para manter a lucratividade e o crescimento, eles geralmente não estão sujeitos a atividades de redução de custos. No entanto, custos fixos que não são de fabricação podem ser incluídos nos exercícios de custeio *kaizen* (WILLIAMSON, 1997).

Em se tratando da aplicação do custeio *kaizen* em uma organização, de acordo com Budugan e Georgescu (2009), citados por Prates (2014, p. 12), deve-se levar em conta o seguinte:

> a) a alta administração da empresa passa a assumir os valores do *kaizen* (basicamente a melhoria contínua) como parte da política da qualidade;
> b) a alta administração precisa instituir uma série de atividades para a promoção dos valores adotados. Isto pressupõe a disponibilização dos recursos necessários a todas essas atividades;
> c) o corpo de funcionários passa a incorporar no seu dia a dia práticas relacionadas com a melhoria contínua.

Para Williamson (1997) o custeio *kaizen* pode contribuir significativamente no vínculo das atividades de redução de custos na fabricação à melhoria do valor do produto e do desempenho geral dos negócios. O autor citado explica que muitos departamentos de fabricação precisaram reduzir custos, entretanto às vezes essas atividades de redução foram isoladas dos objetivos de negócios. Portanto, as atividades de *target costing* e custeio *kaizen* devem fazer parte de um processo de aprimoramento comercial, com melhorias em qualidade, funcionalidade do produto e serviço planejados e alcançados em conjunto (WILLIAMSON, 1997).

Em suma, o objetivo do *target costing* e do custeio *kaizen* é permitir que as empresas obtenham lucro em um mercado competitivo, declara Williamson (1997), dando aos clientes o que desejam a um preço competitivo, mas lucrativo. A redução de custos pode ser um elemento vital para isso, mas deve ser vista como um meio de aumentar valor e lucros e não um fim em si; o foco deve permanecer fixo no valor do cliente (WILLIAMSON, 1997).

2.1.6.4 *Quality Function Deployment* (QFD)

A implementação da função qualidade (QFD - *Quality Function Deployment*) surgiu em 1972 no estaleiro da Mitsubishi, em Kobe, com o nome japonês de *Hin Shitsu Ki No Ten Kai*,

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

que combina termos como qualidade ou atributos (*Hin Shitsu*), função (*Ki No*) e difusão ou desenvolvimento/evolução (*Ten Kai*) (GALINDO, 1998; CHEN; CHUNG, 2002; IRANMANESH; THOMSON, 2008). Durante a década de 1970, a Toyota e seus fornecedores desenvolveram a QFD para resolver problemas de *design* associados à fabricação de automóveis e, na década de 1980, muitas empresas nos Estados Unidos começaram a usar a QFD (IRANMANESH; THOMSON, 2008).

De acordo com Chen e Chung (2002) e Gandhinathan, Raviswaran e Suthakar (2004), a QFD, também chamada a "casa da qualidade", é um conjunto de rotinas de planejamento e comunicação que vincula as funções de *marketing*, engenharia de projeto e fabricação. Na QFD, os requisitos do cliente, chamados de atributos do cliente (ACs), são identificados pela primeira vez por meio de várias técnicas de pesquisa de clientes, assim como, as características de engenharia que provavelmente afetarão um ou mais ACs são descritos e avaliados (CHEN; CHUNG, 2002; GANDHINATHAN; RAVISWARAN; SUTHAKAR, 2004). Essa técnica auxilia os engenheiros a especificar os vários recursos de engenharia que necessitam ser aperfeiçoados e, também, ajuda a equipe de projeto a estabelecer metas para melhorias, incluindo redução de custos (CHEN; CHUNG, 2002).

A QFD, conforme Zengin e Ada (2010), é uma ferramenta usada no gerenciamento de operações, a fim de entender os requisitos do cliente em termos de atributos técnicos necessários e a importância de cada requisito. Uma vez que os clientes costumam fazer declarações bastante subjetivas na avaliação de um produto, a QFD é uma metodologia útil para converter as preferências do cliente sistematicamente em vários requisitos objetivos de *design*, e esses requisitos podem ser comunicados às equipes de design e produção para garantir que todos estejam trabalhando em direção aos mesmos objetivos e resultados (IMA, 1998).

Ansari et al. (1997) declaram que a QFD é comumente utilizada na organização sistemática de informações sobre três variáveis: recursos, funções (componentes) e avaliação competitiva – na forma de matriz. Trata-se de uma ferramenta útil para o *target costing*, pois destaca os relacionamentos entre ofertas competitivas, requisitos do cliente e parâmetros de design (ANSARI et al., 1997).

Cengiz e Ersoy (2010) afirmam que a implantação da QFD e a Engenharia de Valor são suportes para um processo de *target costing* integrado e holístico. Newman e McKeller (1995) defendem que o uso dessa técnica japonesa pode auxiliar o departamento de marketing a avaliar se o produto está atendendo às necessidades do cliente, fornecendo muito pouco para o cliente ou fornecendo demais.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Segundo o IMA (1998), a metodologia QFD oferece uma estrutura para esclarecer e cumprir as metas e auxilia os tomadores de decisão a identificar o que é importante, fornecendo um sistema baseado em fatos para substituir a tomada de decisões baseada em emoções. A singularidade da metodologia é que esses dados podem ser capturados e avaliados estrategicamente nos dias iniciais da tomada de decisão, que é quando as decisões são tomadas para prosseguir com o desenvolvimento da produção ou serviço (IMA, 1998). A QFD ajuda as organizações a identificar o que vai funcionar, o que não vai funcionar e o que deve ser evitado IMA (1998).

Prates (2014) afirma que a QDF representa a lista dos requisitos dos clientes de modo organizado e estruturado. Conforme a autora mencianda, a determinação da qualidade planejada, que será o reflexo dos requisitos que o cliente deseja para comprar o produto, deve ser definida por meio de uma escala de prioridades que será obtida da realização do confronto das características demandadas com a concorrência e os planos de qualidade que a entidade determina a partir das informações coletadas por meio de pesquisa com os clientes.

Depois da classificação por nível de prioridade dos requisitos que o cliente exige para compor as funções do produto, é preciso fazer a correlação com os requisitos do produto para definir a qualidade planejada. Essa qualidade planejada é obtida por meio da correlação dos requisitos do cliente, por grau de prioridade, com os requisitos técnicos do produto (PRATES, 2014).

De acordo com Cheng et al. (1995) citado por Prates (2014, p. 16), o desdobramento da qualidade tem as seguintes fases, a partir da qualidade projetada para o produto:

- quais funções o produto deve desempenhar para atender a qualidade projetada?
- para desempenhar as funções, quais os mecanismos necessários?
- estes mecanismos devem ser compostos por quais componentes?
- quais processos devem ser utilizados para a fabricação destes componentes?
- os componentes podem ser constituídos por quais matérias-primas?

Desta forma, o uso das ferramentas do Desdobramento da Função Qualidade e da Engenharia de Valor são importantes para trazer a preferência do consumidor ao escopo do processo (PRATES, 2014).

2.1.6.5 *Benchmarking*

Um dos significados da tradução do termo *Benchmark* é "ponto de referência". Tal significado refere-se apenas a uma parte do entendimento do termo, enquanto uma ferramenta de gerenciamento, uma vez que o *benchmarking* envolve a comparação com as empresas ou

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

organizações que são reconhecidas como aquelas que estabelecem as melhores práticas, com o intuito de imitá-las e superá-las (DI STEFANO; ALDERETE, 2001).

Benchmarking é definido por Di Stefano e Alderete (2001, p. 12) como:

> um processo, incluído em um processo de melhoria contínua, para avaliar todas e cada uma das atividades que uma organização desenvolve com o objetivo de obter bens e serviços; com relação a outras organizações reconhecidas, tais como aquelas que realizam as melhores práticas no desenvolvimento de atividades similares, sejam concorrentes ou não da empresa que deseja estabelecer a comparação.

De acordo com o IMA (1998), um dos aspectos mais importantes da criação de um custo alvo para um produto ou serviço é garantir, no nível total e no componente, que funcionalidade e custos sejam estabelecidos competitivamente. O *benchmarking*, que compara os custos de produtos, atividades e resultados específicos aos de empresas competitivas ou de melhores práticas, fornece informações valiosas para direcionar os custos nesse esforço (IMA, 1998).

O *benchmarking* é uma ferramenta útil para medir a eficácia do *target costing* (KOCAKÜLÂH; AUSTILL, 2006). Para Blanco (2017), o *benchmarking* é uma forma de análise estratégica em que mesmo pequenas diferenças de preço atraem os consumidores para o produto mais barato.

Conforme o IMA (1998), o processo de *benchmarking* foi formalizado em várias etapas pelos principais profissionais e todos eles usam uma abordagem integrada do *benchmarking*, refletida em cinco etapas gerais: planejamento, coleta de dados, análise e integração, implementação / execução e recalibração.

O *target costing* e o *benchmarking* possuem características semelhantes, pois ambos devem ser processos sistemáticos e têm como objetivos comuns: a melhoria da rentabilidade da empresa no curto e no longo prazos; o fornecimento de informações relevantes para a tomada de decisão; a implementação de cada um deles envolve um esforço significativo para a organização e consome um tempo considerável; ambos integram todas as funções da organização; deve abarcar todas as atividades desenvolvidas; ambos devem cobrir todo o ciclo de vida do produto (DI STEFANO; ALDERETE, 2001).

O IMA (1998, p. 20-21) elenca os seguintes problemas que podem ser resolvidos por meio de estudos de *benchmarking*:

- identificação das melhores práticas para concluir as atividades principais e de suporte do produto ou serviço;
- estabelecimento de metas objetivas de custo e métricas de desempenho para fornecedores de componentes e processos internos;
- definição de parâmetros de qualidade e entrega para produtos, processos ou componentes semelhantes em setores comparáveis;
- identificação de melhorias de processo que podem fornecer melhorias quânticas no desempenho geral de custos e lucros;

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

- desenvolvimento de técnicas inovadoras de análise e design com base em visitas a sites de benchmarking e estudos de caso; e
- criação de uma rede contínua de organizações capazes de apoiar melhorias atuais e futuras e iniciativas de custeio direcionado.

Quando a aplicação do *target costing* e *benchmarking* é feita em conjunto, proporciona às empresas a possibilidade de obter vantagens de mercado, preço e custo para cada atividade realizada, em cada etapa da cadeia de valor, e para cada momento do ciclo de vida dos produtos ou serviços (DI STEFANO; ALDERETE, 2001).

2.1.7 O *target costing* e a visão tradicional

Os princípios e requisitos discutidos anteriormente diferenciam o *target costing* da abordagem em que o cálculo do preço de venda é realizado por meio do somatório de custos e margem desejada. Essa abordagem é usada pela maioria das empresas e é conhecida como abordagem tradicional, custo mais preço, custo adicional ou *cost plus*.

Potkány e Škultétyová (2019) consideram que os métodos tradicionais de gerenciamento de custos utilizados há décadas e ainda predominantes nos setores de manufatura e serviços falharam como ferramentas para o desenvolvimento de produtos e para o planejamento e gerenciamento de custos. A explicação para isso é que tais métodos focam no custo do produto e não nas expectativas dos clientes e no *design* do produto e, é exatamente nesse aspecto que se encontra o maior potencial de aplicação do *target costing*, conforme Potkány e Škultétyová (2019).

O processo do *target costing* apresenta grandes diferenças conceituais em relação à abordagem tradicional da relação preço-custo, mas a diferença básica é que sob a ótica tradicional o preço é baseado no custo, enquanto o *target costing* caracteriza-se pelo custo com base no preço (ROCHA; MARTINS, 1998; HANSEN; ROCHA, 2004; ZENGIN; ADA, 2010). Porém, existem outras diferenças entre as duas abordagens que podem ser observadas no Quadro 6, elaborado por Hansen e Rocha (2004).

Quadro 6 - Comparativo entre o *target costing* e a abordagem tradicional de custos

Target Costing	**Abordagem tradicional de custos**
O preço determina o custo.	O custo determina o preço.
Começa com um preço de mercado (ou preço alvo de venda) e uma margem planejada para depois estabelecer um custo permissível (ou custo alvo).	Estima um custo de produção, depois acrescenta uma margem desejada para então se obter o preço de venda.
Planejamento de custos é guiado pelo mercado competitivo.	As considerações de mercado não são atendidas no planejamento de custos.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Reduções de custos são feitas antes que os custos cheguem no seu limite aceitável.	Reduções de custos são feitas depois que os custos são incorridos além do limite aceitável
O projeto (de produtos e processos) é a chave para reduções de custos	Perdas e ineficiências são o foco da redução de custos
Reduções de custos são guiadas pelos desejos e anseios do consumidor	Redução de custos não são dirigidas aos consumidores.
Custos são gerenciados por equipes multifuncionais de toda a empresa	Os custos são monitorados apenas pelos contadores (às vezes por engenheiros)
Fornecedores são envolvidos no conceito e no projeto	Os fornecedores são envolvidos apenas na fase de produção (depois do projeto pronto).
Otimiza o custo de propriedade para o consumidor (*Total cost of ownership* – TCO)	Minimiza apenas o preço pago pelo cliente.
Envolve um segmento relevante da cadeia de valor no planejamento de custos	Pouco ou nenhum envolvimento da cadeia de valor no planejamento de custos

Fonte: Hansen e Rocha (2004, p. 13)

Melo e Granja (2017) apontam quatro aspectos em que a abordagem tradicional – chamada de abordagem de 'sistemas fechados' – difere do *target costing*, tido como uma abordagem de 'sistemas abertos': a) a relação com o ambiente externo; b) o número de variáveis consideradas; c) a forma de regulação; e, d) o objetivo de regulamentação ou controle.

Uma abordagem de 'sistema fechado' ignora a interação entre uma organização e seu ambiente, foca em medidas internas de eficiência, não leva em conta o impacto interfuncional ou extraorganizacional do sistema de custos, medidas corretivas são tomadas depois de conhecer os resultados reais e mantém os custos dentro de um limite pré-estabelecido, definido por padrões ou orçamentos (MELO; GRANJA, 2017).

Em contrapartida, em uma abordagem de 'sistema aberto' existe interação com o ambiente externo para atender às necessidades do cliente e ameaças competitivas, as complexas relações entre funções e em toda a cadeia de valor são avaliadas, as medidas corretivas são adotadas antes que os resultados reais ocorram e há foco na melhoria contínua dos custos para clientes e produtores ao longo do ciclo de vida de um produto (MELO; GRANJA, 2017).

Na visão tradicional, segundo Di Stefano e Alderete (2001), os preços são determinados pelos custos e essa abordagem é adequada para um cenário em que o mercado absorve toda a produção e os preços de venda podem facilmente aumentar com base nos custos à medida que são aceitos pelos consumidores. Porém, num cenário marcado pela globalização da economia e, consequentemente, o aumento da concorrência, a redução da vida útil dos produtos e serviços, e a rápida obsolescência dos produtos causada pelas grandes mudanças tecnológicas provocam uma modificação na abordagem descrita (DI STEFANO; ALDERTE, 2001).

Diante desse contexto, Zengin e Ada (2010) explicam que uma troca entre custo, qualidade e funcionalidade do produto, considerando apenas os custos, não é mais recomendada. A filosofia de maximizar a satisfação do cliente com a qualidade e a

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

funcionalidade do produto, minimizando os custos, substituiu a abordagem tradicional de custo (ZENGIN; ADA, 2010).

A abordagem de custo adicional é um método de precificação comumente usado para produtos novos ou existentes. Usando essa abordagem, as empresas definem os preços de seus produtos adicionando uma certa margem de lucro aos custos do produto. Esses custos são geralmente estimados por engenheiros, com base em despesas de projeto. Uma suposição implícita por trás dessa prática é que os custos do produto são relativamente fixos - pelo menos no curto prazo. A margem de lucro desejada geralmente consiste no montante necessário para satisfazer as partes interessadas da empresa e na necessidade de financiar a pesquisa e o desenvolvimento de produtos futuros.

Embora seja lógico definir o preço de venda adicionando a margem de lucro ao custo do produto, esse método geralmente resulta em um preço do produto que não é competitivo com o mercado (CHEN; CHUNG, 2002).

O sistema tradicional de custeio auxilia as empresas a controlar e reduzir o custo da unidade, mas esse sistema não fornece informações precisas, o que pode acarretar o enfraquecimento da competitividade (ABDULLAH; SENAN, 2019). Esses sistemas preocupam-se com as condições internas sem levar em consideração fatores e influências externas, consequentemente, tal cenário impossibilita a administração de tomar decisões sólidas para enfrentar a concorrência (ABDULLAH; SENAN, 2019).

Lockamy III e Smith (2000) afirmam que o gerenciamento de custos tradicional não faz distinção entre processos ou atividades de baixo e alto valor e que a suposição implícita - embora injustificada - é que todos os custos agregam algum valor que as empresas mais experientes podem recuperar dos clientes.

Na abordagem tradicional os itens de custo são facilmente calculados por meio de um sistema contábil. Nessa metodologia, primeiro os custos primários de produção são estimados e, em seguida, é adicionada uma margem de lucro para atingir o preço de mercado e, se o mercado não aceitar esse preço, a empresa tenta encontrar maneiras de reduzir os custos (SAROKOLAEI; RAHIMIPOOR, 2013).

Di Stefano e Alderete (2001) também fazem uma comparação entre o *target costing* e a abordagem tradicional. Citam que, no primeiro, o mercado competitivo direciona o planejamento de custos; o design será a base da redução de custos, evitando ineficiências e desperdícios; informações de clientes impulsionam redução de custos; os custos são gerenciados por grupos interdisciplinares; os fornecedores são convidados a participar do

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

estágio de design; a cadeia de valor deve ser planejada; e a minimização do custo de propriedade do cliente. No segundo, o mercado não é considerado no planejamento de custos; a redução de custos tem foco na correção de ineficiências e desperdícios; a redução de custos não é orientada para o cliente; a redução de custos é liderada pelos contadores de custos; os fornecedores são convidados a participar após o início da produção; não envolve a cadeia de valor; e minimiza o preço pago pelo cliente.

Por outro lado, Helms et al. (2005) e Briciu e Căpuşneanu (2013) esclarecem que embora o *target costing* tenha uma lógica direta, as implicações na prática são mais difíceis, especialmente quando a cultura organizacional já adotou uma abordagem de custo mais preço. Os autores citados explicam que essa metodologia é geralmente mais rápida e não envolve uma abordagem iterativa e inclusiva para reduzir a lacuna entre os custos atuais e o custo alvo, também não possui uma orientação forte de mercado, como no *target costing*. A abordagem de custo adicional é vista como limitada ao domínio contábil e tradicionalmente os contadores não foram acostumados a implementar mudanças de produção, mesmo que tenham acesso aos dados de custo (HELMS et al., 2005).

2.1.8 Benefícios e vantagens do *target costing* e razões para a adoção

Há na literatura muitos artigos que discutem as vantagens do *target costing*. Para Briciu e Căpuşneanu (2013) as vantagens oferecidas por este método representam um trunfo para os especialistas em termos de um gerenciamento de desempenho baseado em possibilidades contínuas de redução de custos, especialmente nas condições atuais em que os ambientes de negócios se tornam cada vez mais competitivos.

Langfield-Smith e Luckett (1999) citam algumas vantagens oferecidas pelo *target costing*. A primeira é que ajuda a criar o futuro competitivo de uma empresa com gerenciamento orientado pelo mercado na projeção e fabricação de produtos que atendam ao preço de mercado; e, a segunda, é a utilização de sistemas de controle gerencial para apoiar e reforçar estratégias de produção e identificar oportunidades de mercado que podem ser convertidas em economia real para obter o melhor valor, em vez de simplesmente o menor custo.

Di Stefano e Alderete (2001) apresentam as seguintes vantagens do uso de *target costing*: o processo do *target costing* obriga a gestão a pensar permanentemente em termos de eficiência e produtividade para todos os setores da empresa e ao longo do ciclo de vida do produto; integra as diversas áreas da empresa em tarefas cooperativas; estimula a comunicação

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

entre pessoas e entre setores; contribui para o processo de planejamento operacional e para a redução de custos no momento de maior impacto que é o estágio de projeto.

O *target costing* é de grande interesse, de acordo com Ellram (2006), em parte, por causa do seu potencial para melhorar os resultados de custo e funcionalidade do processo de desenvolvimento de novos produtos. Segundo Rattray, Lord e Shanahan (2007), o *target costing* foi compreendido como importante ferramenta na redução de custos, na satisfação do cliente, qualidade e pontualidade de novos produtos. Cengiz e Ersoy (2010) afirmam que muitos estudos indicam o *target costing* como uma ferramenta benéfica, especialmente no estágio de design, que é o estágio do ciclo de vida do produto em que a maioria dos custos são comprometidos.

Yazdifar e Askarany (2012) listam algumas vantagens do *target costing* encontradas na literatura: abordagem proativa ao gerenciamento de custos; direciona as organizações para os clientes; remove barreiras entre departamentos; melhora a conscientização dos empregados e aumenta sua participação e empoderamento; promove a cooperação e até cria parcerias com fornecedores; reduz atividades sem valor agregado; reduz o tempo de entrega no mercado.

Faria, Freitas e Marion (2009, p.76-77) realizaram uma pesquisa-ação focalizada no *target costing* e sua utilidade para os pequenos negócios. Os pesquisadores reconheceram algumas vantagens:

> i. é um instrumento que permite ao empreendedor atuar, não somente na detecção do problema no dia a dia, mas também atuar no sentido da prevenção, em razão de que o mesmo poderá simular os impactos causados por alterações nos valores da matéria-prima, folha de pagamento, tributação, junto aos resultados dos produtos e sobre o negócio. Poderá simular, mediante dados estimados, a viabilidade do lançamento de um novo produto ou, até mesmo, da implementação de um novo negócio;
> ii. o instrumento parte de uma das principais certezas de que o pequeno empresário possui, ou seja, o valor de mercado (preço) do bem que ele se propõe a produzir e comercializar, além ao volume praticado (ou estimado) de vendas;
> iii. deixa de lado o sistema tradicional de adicionar-se um mark-up ao custo estimado do produto para se chegar ao preço de venda (estratégia bastante utilizada pelos micro e pequenos empreendedores); para, trilhando o caminho inverso, partir do faturamento estimado da empresa (mediante um preço de venda estabelecido pelo mercado) e, após diminuir a margem de lucro desejada para a remuneração de seu investimento, apurar o custo máximo (alvo) que o produto possa ter para que seja produzido, dentro de uma perspectiva de equilíbrio financeiro. Dessa forma, permite verificar qual dos demais itens deverão ser ajustados, visando a suportar o Custo-Alvo do produto; ou então, caso isto não seja viável, passa-se a repensar a sua produção e comercialização, sob a pena da geração de resultados econômicos negativos;
> iv. o relatório permite, ainda, uma análise mais detalhada do que se denominou Custo-Alvo do produto, em razão da segregação do mesmo em partes fundamentais, que contemplam custos e despesas, ou seja, tributos incidentes sobre vendas, custos com matérias-primas, embalagens, mão de obra direta, custos gerais de fabricação, despesas administrativas, comerciais e financeiras; e
> v. é um instrumento inovador e de fácil utilização pelo empreendedor, em que se pode gerar um relatório sintético com as principais informações necessárias acerca da composição dos preços, gastos (custos e despesas) e resultados de um produto, e que

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

> irá auxiliar o empreendedor na potencialização de suas habilidades e conhecimentos sobre o seu segmento de atuação.

Zengin e Ada (2010) também realizaram um estudo de caso em uma pequena empresa e, em resumo, verificaram que o uso do *target costing* como ferramenta de gerenciamento de custos fornece vantagem de custo no mercado. Além disso, constataram que a empresa ganhou as seguintes vantagens com a implementação do processo de *target costing*: passou a produzir produtos com a mesma qualidade e funcionalidade a um custo menor; simplificação da decisão de precificação com o fornecimento de um modelo abrangente para integrar as necessidades e requisitos do cliente com as características de projeto técnico e as decisões de custo e precificação; contribuiu na eliminação das funções sem valor agregado dos produtos; e, forneceu integração nas decisões de preço e custo e as decisões de melhoria do projeto.

As vantagens do método do *target costing* encontradas por Briciu e Căpuşneanu (2013), em pesquisa realizada em empresas romenas, foram as seguintes:

- A adoção de decisões que afetam o desempenho financeiro da empresa fornece um conjunto de informações úteis para alcançar as metas em termos de redução contínua de custos;
- Domínio dos diferentes estágios da vida dos produtos;
- Análise de custos a partir do design do produto, dependendo de suas características e possíveis preços de venda;
- Redução de custos de desenvolvimento e garantia de amortização mais rápida;
- Melhora do relacionamento com fornecedores e colaboradores;
- Mobilização e motivação de todas as habilidades da empresa, usando uma abordagem multifuncional, que favorece maior competitividade;
- Fonte de informações para outras atividades de gerenciamento, como: design de processos e produtos, alocação e controle de custos, compras, políticas de preços, avaliação de desempenho.

Idowu (2014) realizou uma pesquisa com indústrias na Nigéria e descobriu que o *target costing* aumenta a vantagem competitiva nas empresas de fabricação. Dentre os resultados apresentados pela pesquisa pode-se verificar os seguintes benefícios proporcionados pelo *target costing*:

- Incentiva todas as funções que fazem parte da empresa a examinar os projetos que permitem gerenciar os custos antes de sua ocorrência;
- Permite que as empresas manufatureiras determinem preços mais realistas, além de contribuir para que as empresas possam oferecer produtos de qualidade a um custo menor;

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

- Ajuda os gerentes a ter informações abrangentes e integradas sobre todos os aspectos do desempenho e dos custos associados a ele.

Para Atieh (2014) os benefícios do *target costing* incluem: redução de custos, controle de qualidade, decisões eficientes sobre preços, satisfação do cliente e aplicação da abordagem de trabalho em equipe. Khan (2014) destaca que um relevante benefício do *target costing* é que ele força uma maior compreensão dos mercados, da concorrência e das necessidades dos clientes em termos de produtos, qualidade, pontualidade e preço.

Navissi e Sridharan (2017) afirmam que, uma vez que o *target costing* ajuda a assegurar níveis desejados de rentabilidade em vários produtos, ele contribui na eliminação da possibilidade de gerar produtos não rentáveis e, assim, sustenta um fluxo consistente de produtos financeiramente viáveis.

Já para Alexandra (2017), a principal vantagem desse método de gerenciamento é o trabalho em equipe. Outras duas vantagens destacadas pela autora são: (1) foco no cliente e no mercado, o que contribui para que a empresa somente fabrique um novo produto após ter certeza de que gerará um lucro adequado e de que será adquirido pelos clientes, e (2) gerenciamento estratégico de custos, porém, respeitando a funcionalidade dos produtos, o que certamente determinará na fabricação de produtos mais baratos e atraentes (ALEXANDRA, 2017).

Joudeh, Al-Attar e Alsoboa (2016) elencam algumas vantagens do *target costing*: aumenta a satisfação do cliente, pois o design do produto se concentra no valor do cliente e na satisfação de seus desejos e atende às suas preferências, reduzindo os custos dos produtos por meio de designs mais eficazes e eficientes; auxilia a empresa a atingir a margem de lucro desejada nos produtos, sejam eles novos ou reciclados; permite que a empresa reduza o tempo total para desenvolver cada produto através da cooperação e coordenação entre diretores de design, produção e marketing; ajuda a garantir o nível competitivo em todos os momentos e, particularmente, em tempos de recessão econômica.

Dentre as vantagens do uso *target costing* apontadas por Blanco (2017) estão as seguintes: inserção em novos mercados e melhora a concorrência, pois conhecem as necessidades de seus clientes e consideram suas demandas em maior grau; obtenção de uma visão de melhoria contínua de seus produtos; uso e valorização do trabalho em equipe; propensão a inovar, a usar vários processos estratégicos, atividades e ferramentas; e maior conhecimento de todos os elos de suas cadeias de valor e da estimativa dos custos durante o planejamento do produto.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Al-Khateeb et al. (2019) apontam como benefícios do *target costing* o fato de que o método aumentou a coesão entre os empregados por meio do trabalho em equipe e, também, proporcionou um aumento na convergência de pontos de vista entre o fabricante e o cliente. Além disso, em sua pesquisa em larga escala com pequenas indústrias de Bagdá, os autores encontraram uma correlação significativa entre o nível de competição e o *target costing*.

Já Abdullah e Senan (2019) em pesquisa realizada com empresas de manufatura da Arábia Saudita encontraram relação positiva e significativa entre o *target costing* e a vantagem competitiva. Assim como os achados da pesquisa de Marhoon, Salim e Kadhim (2019) em empresas no Iraque, que indicaram que o *target costing* tem uma relação significativa com a vantagem competitiva.

Para resumir o Quadro 7 evidencia os benefícios ou vantagens mais citados na literatura que o *target costing* proporciona para as organizações que adotam a prática.

Quadro 7 - Principais benefícios do *target costing*

1) Redução de custos	6) Parceria com fornecedores
2) Atendimento das necessidades do cliente	7) Pontualidade de novos produtos
3) Envolvimento de toda a empresa	8) Melhoria na precificação dos produtos
4) Melhoria da qualidade dos produtos	9) Eliminação das funções sem valor agregado
5) Vantagem competitiva	10) Eliminação de atividades sem valor agregado

Fonte: própria

Além das vantagens e benefícios proporcionados pela técnica, algumas pesquisas apresentaram razões pelas quais as empresas adotam e utilizam o *target costing*, a seguir algumas delas são comentadas.

Hamood, Omar e Sulaiman (2011) ressaltam que os estudos realizados fora do Japão indicam que a motivação para adotar a técnica do *target costing* é o benefício dessa prática. Dekker e Smidt (2013) corroboram com entendimento e afirmam que o principal motivo das empresas para adoção foi a redução de custos, que também foi relatado como o principal benefício que eles receberam do método no processo de desenvolvimento do produto. Da mesma forma, Idowu (2014) que em pesquisa com indústrias na Nigéria verificou o processo de redução de custos do produto como uma das principais prioridades nos objetivos da empresa.

Ellram (2000) busca investigar o porquê de as organizações adotarem o *target costing* e as razões relatadas pelas onze empresas participantes do estudo podem ser visualizadas no Quadro 8.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Quadro 8 – Razões para o *target costing*

Redução de custos Maneira de trabalhar mais de perto com os fornecedores na redução de custos Maior pressão de custo / preço do mercado / clientes / concorrentes Os fornecedores não queriam reduzir voluntariamente o preço, eles precisavam receber uma meta
Divulgação e entendimento de custos Maneira de incentivar os fornecedores a compartilhar dados de custo Permite uma melhor compreensão dos fatores de custo Entenda melhor a estrutura de custos do fornecedor
Melhoria Contínua / Competitividade Facilita a mudança de cultura de uma empresa orientada a engenharia para uma orientada a produtos / orientada a clientes Ajuda a ser mais competitivo em um ambiente regulatório em mudança Auxilia na identificação de áreas específicas para melhoria É parte integrante da filosofia de melhoria contínua da organização
Comunicações melhoradas e envolvimento precoce Meios de envolver compras e fornecedores no início do desenvolvimento de novos produtos Precisa de um preço alvo para os fornecedores buscarem, à medida que a empresa muda do mercado industrial para o consumidor Facilita as negociações com fornecedores Contribui para um objetivo comum para a equipe de desenvolvimento de novos produtos
Design e responsabilidade aprimorados Projeta os produtos certos pelo preço certo antes que eles entrem no mercado, apoiando os esforços de engenharia de valor Cria responsabilidade pelos custos de design e compras Fornece uma referência para medir o desempenho da organização e de fornecedores

Fonte: Ellram (2000, p. 42)

Briciu e Căpuşneanu (2013) identificaram que a razão para a escolha do método são as vantagens que ele proporciona e os seguintes argumentos favoráveis à adoção do *target costing* foram citados:

- Identifica problemas relacionados a compras e concentra-se na estreita cooperação entre os parceiros da cadeia de suprimentos;
- Melhora a compreensão dos custos do produto, permitindo a identificação precoce de problemas que podem ocorrer no processo de redução de custos;
- Concentra-se nos usuários finais e clientes fiéis dos produtos, respeitando suas necessidades e conquistando novos segmentos de mercado e novos clientes;
- A equipe de todos os departamentos está envolvida na análise de custos, incentivando assim a responsabilidade pelo gerenciamento de custos;
- Podem ser realizadas análises relacionadas ao impacto de novos produtos no mercado e ambiente competitivo; considerando o ciclo de vida completo do produto, os custos totais do produto e do cliente são significativamente reduzidos;
- Garante desempenhos financeiros satisfatórios, desenvolvendo objetivos específicos e reais.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

2.1.9 Desvantagens do *target costing* e razões para a não adoção

Atkinson et al. (2000) comentam que alguns estudos de *target costing* no Japão indicam que existem problemas potenciais na implementação do processo de custeio, especialmente quando se foca em atingir o custo alvo, desviando a atenção de outros elementos das metas da empresa, alguns exemplos são citados abaixo.

1) Podem surgir conflitos entre várias partes envolvidas no processo de *target costing*. Frequentemente, as empresas pressionam excessivamente os subcontratantes /fornecedores conforme a programação e a redução de custos. Isso pode conduzir à alienação e/ou falha do subcontratante. Às vezes, os engenheiros de projeto se opõem, quando outras partes da empresa não têm consciência dos custos. Argumentam que enquanto exercem muito esforço para economizar centavos de custo de um produto, outras partes da empresa (administração, marketing, distribuição) estão desperdiçando dólares;
2) Os funcionários, em muitas empresas japonesas, trabalhando de acordo com os objetivos do *target costing*, atingiram a exaustão devido à pressão que sofrem para alcamçar suas metas de custo. A exaustão é, particularmente, evidente nos engenheiros do projeto;
3) Enquanto o custo alvo pode ser encontrado, o tempo de desenvolvimento pode aumentar por causa da repetição dos ciclos de engenharia de valor para reduzir custos, o que pode atrasar a chegada do produto ao mercado. Alguns tipos de produto, seis meses depois, podem ser mais caros do que ter pequenos custos em excesso.

Atkinson et al. (2000) ressaltam que as empresas que acham possível administrar muitos desses fatores e interessadas em usar o método de *target costing* devem ter conhecimento a respeito antes de adotar imediatamente o método.

Bomfim, Callado e Callado (2018, p. 5) apresentam algumas fragilidades desse método: “pressão exagerada sobre os fornecedores na intenção de reduzir custos, gerando atritos na relação com fornecedores; alto nível de *stress* dos funcionários devido à cobrança para alcance do custo alvo; e aumento no tempo de desenvolvimento e redução mínima dos custos do produto”.

As desvantagens que Di Stefano e Alderete (2001) destacam são: a adoção do *target costing* acarreta em tempos de desenvolvimento prolongados; muito esforço é exigido dos

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

membros da organização; atenção excessiva aos desejos do cliente; a ocorrência de conflitos internos na organização devido a oposição de interesses; exigência de um compromisso total da organização permanente e sustentada; e há o risco de inserir em isolamento uma empresa que não tem uma visão permanente de melhoria contínua e redução de custos sistematicamente incorporada em todos os setores.

Há evidências de que o processo de *target costing* pode ser muito demorado (CENGIZ; ERSOY, 2010; HELMS et al., 2005), burocrático e colocar pressão excessiva nos funcionários (CENGIZ; ERSOY, 2010). Davila e Wouters (2004), citados por Cengiz e Ersoy (2010), criticaram o processo de custeio por causa de sua grande atenção aos fatores de custo, mas menos atenção aos fatores de receita, como tempo de colocação no mercado, tecnologia e compreensão das crescentes necessidades dos clientes.

E, para Khan (2014), o processo de *target costing* envolve um procedimento complexo para fixar um custo alvo e produzir o produto com a restrição desse custo e, que as informações relativas ao custo de fabricação são imprecisas e ambíguas.

Yazdifar e Askarany (2012) declaram que a abordagem apresenta algumas desvantagens ou limitações: a implementação e o uso eficientes do custeio requerem o desenvolvimento de dados detalhados de custos; a implementação efetiva pode resultar em custos consideráveis nos primeiros anos; a implementação do *target costing* requer cooperação em vários níveis gerenciais; a equipe de design não é a mesma que precisa conviver com as opções selecionadas; requer várias reuniões em diferentes níveis organizacionais para coordenação e pode reduzir a qualidade dos produtos devido ao uso de componentes baratos, para atingir a meta, que podem ser de qualidade inferior.

Algumas desvantagens ao implementar o *target costing* são elencadas por Blanco (2017): é um processo de longo prazo que envolve longos períodos de tempo em seu desenvolvimento; exige muito esforço e habilidades para os membros da organização, principalmente dos níveis de alto comando; pode gerar conflitos organizacionais internos em oposição a interesses; e não é aplicável a todas as empresas, pois não é possível inserir esse processo em uma organização que não tenha uma visão permanente de melhoria contínua e redução sistemática de custos incorporados em todas as áreas de sua organização.

Ahn, Clermont e Schwetschke (2018) afirmam que o *target costing* está sujeito a várias críticas: exigência de alto grau de coordenação de todas as áreas de negócios e membros envolvidos; complexidade do método paralela à sofisticação do produto; e, informações incertas no cálculo de custos alvo.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

O Quadro 9 resume as desvantagens mais citadas advindas da utilização do *target costing*.

Quadro 9 – Principais desvantagens do *target costing*

1) Processo longo e demorado
2) Aumento do tempo de desenvolvimento do produto
3) Exaustão dos empregados
4) Conflitos internos
5) Pressão nos fornecedores

Fonte: própria

Em relação às razões para a não adoção do *target costing*, Dekker e Smidt (2003) em pesquisa com empresas holandesas constataram que o principal motivo das empresas não manufatureiras para não usar o *target costing* foi a visão de que não era adequado para os negócios. Além da inadequação para o tipo de negócio, Rattray, Lord e Shanahan (2007), em empresas da Nova Zelândia, verificaram ainda outras razões para o não uso do *target costing* que incluíam: a utilização de sistemas alternativos, como custeio tradicional ou sistemas de custeio padrão; e, ausência de percepção de benefício do método no futuro.

Em consonância com os autores anteriores, Atieh (2014) verificou que as empresas de manufatura da Jordânia relataram os seguintes empecilhos para não usar o *target costing*: a natureza do trabalho da empresa; o alto custo de coleta e análise de informações; e, os preços instáveis no mercado dificultam a determinação do preço de venda, que é o ponto de partida do *target costing*.

Idowu (2014) em estudo com empresas nigerianas constatou que, embora o *target costing* tenha uma lógica direta, as aplicações na prática são mais difíceis, principalmente quando a cultura adotou anteriormente uma abordagem tradicional de custo.

Entre as limitações do *target costing* em pequenas empresas, verificadas no estudo de Faria, Freitas e Marion (2009, p.77), estão as seguintes:

> 1) requer, por parte do empreendedor, um estudo detalhado do produto a ser fabricado no que diz respeito a quantidades, pesos, medidas, perdas, tempos e métodos produtivos, tipo de máquinas utilizadas na produção, capacidade instalada, produção horária, limitação dos equipamentos etc., principalmente para gerar informações dos custos de cada produto;
> 2) nem sempre as MPE's dispõem de gestores que tenham conhecimentos sobre a identificação, mensuração e controle de custos, ou que tenham interesse por desenvolver relatórios que gerem esta informação; e
> 3) os dados utilizados para a geração das informações devem ser os mais realistas possíveis, e nem sempre há esse controle econômico-financeiro por parte das micro e pequenas empresas.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Joudeh, Al-Attar e Alsoboa (2016) destacam algumas dificuldades de empregar o processo do *target costing*: a adoção do *target costing* requer várias mudanças organizacionais nas diferentes áreas funcionais; atividades de *target costing* exigem longas jornadas de trabalho e isso leva à pressão sobre o trabalho em equipe; o comprometimento dos gerentes e rotinas do sistema e sua aderência aos conceitos tradicionais e para combater a mudança e a responsabilidade; elimina alguns dos custos dos produtos e utiliza formas inadequadas para aqueles que devem alocar esse sistema indiretamente; alocação de custos e despesas gerais para atividades de gestão da empresa de maneira aleatória e injustificada.

2.1.10 Fatores que influenciam a adoção do *target costing*

No tópico 2.8 foram apresentadas as vantagens e benefícios do uso do *target costing*, bem como, as razões relatadas pelas organizações para a sua adoção, conforme a literatura. 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 10, assim como os fatores identificados.

Quadro 10 – Fatores que influenciam a adoção do *target costing*

Autores	**Fatores**
Cooper e Slagmulder (1997-a)	Intensidade da concorrência; natureza do cliente; estratégia de produtos da empresa; características do produto; e, estratégia de base dos fornecedores da empresa.
Hibbets, Albright e Funk (2003)	Ambiente competitivo e a estratégia das empresas.
Dekker e Smidt (2003)	Competição e incerteza ambiental.
Ax, Greve e Nilsson (2008)	Intensidade competitiva e a percepção de incerteza ambiental.
Navissi e Sridharan (2017)	Custos organizacionais e estratégia escolhida.
Brizolla et al. (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).

Fonte: própria

Cooper e Slagmulder (1997-a) realizaram uma análise comparativa exploratória dos processos de *target costing* em seis empresas de manufatura japonesas com o intuito de identificar os fatores que influenciam o processo de *target costing* nessas empresas. Foram identificados cinco fatores: a intensidade da concorrência, a natureza do cliente, a estratégia de produto da empresa, as características do produto e, finalmente, a estratégia de base do

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

fornecedor. Os autores concluíram que o processo de *target costing* sofre influência desses fatores porque evidenciam os benefícios que a organização obterá com a aplicação do método.

A pesquisa de Hibbets, Albright e Funk (2003) teve por objetivo avaliar o ambiente competitivo e a estratégia de empresas adotantes do *target costing* com o intuito de averiguar se determinadas forças ambientais, relacionadas à estratégia da empresa poderiam estar ligadas à decisão de adoção do método. O estudo foi realizado em 12 empresas (nove estadunidenses e três alemãs) e os resultados apontaram que os gestores que se encontram em um ambiente de intensa competitividade e elevado poder fornecedor, com empresas seguindo a estratégia de diferenciação do produto, devem considerar adotar o *target costing*.

Dekker e Smidt (2003) investigaram as empresas holandesas listadas na bolsa de valores de Amsterdã sobre a adoção e uso de práticas de custeio semelhantes ao conceito japonês de *target costing*. Das trinta e duas empresas indústrias questionadas, dezenove alegaram fazer uso das práticas, embora atribuíssem nomes diferentes para elas. Dentre os achados da pesquisa verificou-se que a adoção está estatisticamente relacionada a um ambiente competitivo e imprevisível.

Em pesquisa com empresas de manufatura suecas, Ax, Greve e Nilsson (2008) verificaram o impacto da concorrência e da incerteza ambiental na adoção do *target costing*. Os resultados apontaram que a adoção do *target costing* se correlaciona positivamente com a intensidade da competição, mas se correlaciona negativamente com a incerteza ambiental percebida, diferente do resultado encontrado por Dekker e Smidt (2003).

O objetivo do estudo de Navissi e Sridharan (2017) é avançar na identificação dos determinantes da adoção do *target costing*. Os autores argumentam, que enquanto os estudos existentes na literatura examinaram os fatores que influenciam a adoção do *target costing* a partir da perspectiva dos benefícios alcançados, o enfoque do seu estudo é a dos custos organizacionais que podem afetar a decisão de adoção do método. Uma vez que, os custos da adoção do *target costing* por uma empresa são determinados pela escolha de sua estratégia, logo, a escolha de uma estratégia que influencia o nível de assimetria de informação e o tipo de remuneração cria incentivos para que os gestores aceitem ou rejeitem oportunamente a adoção da prática.

Gonçalves, Gaio e Silva (2018) em pesquisa realizada com as 500 maiores empresas portuguesas em 2015 analisaram a relação entre a inovação e determinantes ambientais (competividade e incerteza ambiental) e organizacionais (compromisso da gestão, tecnologia adequada, estratégia de preços, foco de produção e desenvolvimento, afiliação de grupo) na

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

adoção do *target costing*. Foram encontradas evidências de que as capacidades organizacionais têm um impacto significativo na adoção e intensidade do *target costing* e, ainda, que a inovação afeta positivamente a sua adoção e intensidade.

Bomfim, Callado e Callado (2018) realizaram uma pesquisa em micro e pequenas empresas do setor de informática e tecnologia com a finalidade de identificar aspectos do *target costing* na gestão dessas empresas. Os resultados obtidos apresentaram relações estatisticamente significativas entre o perfil dos gestores (idade, formação e o cargo do gestor) com aspectos associados à utilização de princípios do *target costing*, indicando que o perfil do gestor parece influenciar o uso do método na gestão de custos das organizações investigadas.

O trabalho de Brizolla et al. (2017) verificou como os fatores contingenciais influenciam no processo de *target costing* de duas organizações rurais. Conclui-se que fatores contingenciais como ambiente, tecnologia, estrutura e estratégia influenciam no processo de target costing de organizações rurais. A pesquisa revelou que o processo de *target costing* está relacionado com as citadas variáveis contingenciais porque é uma relevante técnica para apoiar processos decisório, mas que exige estratégia, organização, estrutura e tecnologia.

O estudo de caso realizado por Braga, Nascimento e Callado (2019) em uma empresa prestadora de serviços de tecnologia da informação teve por objetivo identificar se os fatores contingenciais (ambiente, tecnologia, estrutura, estratégia e porte) têm influência na adoção do *target costing*. Os achados da pesquisa sugerem que as variáveis contingenciais influenciam na adoção da prática gerencial na empresa investigada.

Portanto, verifica-se que alguns estudos sobre o *target costing* visam entender aspectos relacionados ao seu contexto atual, buscando explicações a respeito do seu funcionamento e fatores que possam favorecer sua adoção e uso. 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).

Por fim, cabe ainda destacar o trabalho de Marques e Rocha (2017) que objetivou analisar os resultados e a comparabilidade das pesquisas de levantamento publicadas no período de 2001-2011 (HIBBETS; ALBRIGHT; FUNK, 2003; DEKKER; SMIDT, 2003; AX; GREVE; NILSSON, 2008; CADEZ; GUILDING, 2008; CINQUINI; TENUCCI, 2010) que investigaram fatores situacionais que possuem relação com a adoção e uso do *target costing*. Os achados do trabalho de Marques e Rocha (2017) foram:

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

1) a relação entre a intensidade da concorrência e a adoção e uso do *target costing* foi confirmada nos três estudos que a investigaram, um indicativo de que uma concorrência intensa pode influenciar a adoção do método;
2) a relação entre a adoção e uso do *target costing* com a incerteza ambiental foi confirmada em uma pesquisa;
3) no que se refere às estratégias investigadas não foi possível tirar conclusões, porque, sob a tipologia de Porter, os achados foram contraditórios, e na de Miles e Snow os dois estudos não puderam ser comparados, embora um deles tenha encontrado relação entre a taxa de uso de práticas de "custeio" e a estratégia do tipo defensores;
4) há indícios de que empresas de grande porte sejam mais inclinadas à adoção e uso do *target costing*.

Ax, Greve e Nilsson (2008) há mais de dez anos constataram que, embora muitas empresas utilizem o *target costing*, existem poucas evidências sobre os fatores que influenciam a decisão de uma empresa de adotar ou rejeitar a prática gerencial. Marques e Rocha (2017) depreenderam, dos resultados do seu estudo, a existência de lacunas sobre o entendimento dos fatores que influenciam a adoção e uso do *target costing*.

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*.

2.2 Gestão de Custos Interorganizacionais (GCI)

As organizações estão constantemente sujeitas a mudanças no ambiente em que atuam, por razões diversas: intervenções governamentais, como alterações na legislação, aparecimento de novas tecnologias, modificação no perfil de seus clientes (MICHELS; ZONATTO, 2017) e,

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

ainda, desafios impostos pela globalização e pela diminuição da taxa de preços (KULMALA, PARANKO, UUSI-RAUVA, 2002).

Diante de um ambiente cada vez mais competitivo, complexo, globalizado e tecnologicamente incerto, é maior a necessidade de dar ao mercado respostas dinâmicas, flexíveis e rápidas (BARTZ; BRAGA; SOUZA, 2014).

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, PARANKO, UUSI-RAUVA, 2002).

Slagmulder (2002) e Kulmala, Paranko, Uusi-Rauva (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; KULMALA, PARANKO, UUSI-RAUVA, 2002; UDDIN, 2013).

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 (COOPER; YOSHIKAWA, 1994; KULMALA, PARANKO, UUSI-RAUVA, 2002).

Portanto, “a perspectiva que recebe atenção no ambiente de negócios é a ideia de que a gestão de custos possa ser aplicada em toda a cadeia de valor” (FARIA et al., 2013, p. 622). Porque as parcerias propiciam às empresas envolvidas uma vantagem competitiva que anteriormente elas não desfrutavam (BARTZ; BRAGA; SOUZA, 2014). Para Michels e Zonatto (2017), a habilidade em explorar o conhecimento externo trata-se de um componente crítico de capacidade inovadora.

A colaboração tem sido considerada a chave para o gerenciamento bem-sucedido da cadeia de suprimentos, mas muitos acreditam que, devido a séculos de desconfiança, a colaboração entre vendedores e compradores é mais teoria do que ação efetiva (COKINS, 2003).

“As empresas começam a reconhecer que não possuem todos os recursos e habilidades para que isoladamente em seus processos internos consigam diminuir custos e alcançar vantagem competitiva perante o mercado” (BRAGA; BRAGA, 2011, p. 2). Dessa forma, “as

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

empresas envolvidas em um ambiente competitivo e com aumento da concorrência necessitam da cooperação interorganizacional para que possam atingir vantagens competitivas de forma conjunta" (LOPES; CALLADO, 2017, p. 1).

Assim, uma alternativa que surge para as empresas acessarem ou desenvolverem recursos externos, que lhes faltam internamente, é mediante a constituição de parcerias estratégicas (UDDIN, 2013; MICHELS; ZONATTO, 2017). Portanto, as organizações passam a realizar alianças estratégicas, onde "cooperam para competir", por meio do compartilhamento e colaboração mútua (BRAGA; BRAGA, 2011, p.2). Ressaltando que as empresas que praticam esse tipo de cooperação são independentes, mas realizam suas atividades e ações visando os objetivos conjuntos tornando-as mais hábeis a enfrentarem a competição dos mercados (LOPES; CALLADO, 2017).

Segundo Bartz, Braga e Souza (2014) a interação entre parceiros permite o aumento da coordenação entre as atividades realizadas pelo conjunto de empresas em um relacionamento, com a finalidade de eliminar atividades similares e elevar o nível de complementaridade entre essas estruturas.

Aguiar, Rezende e Rocha (2008) declaram que o alcance de vantagem competitiva e criação de valor demandam tanto o aperfeiçoamento nos processos internos quanto nos relacionamentos com as partes que formam a cadeia de valor.

Diante do exposto, as organizações estão compelidas a colaborar mais com seus parceiros de negócios. De acordo Fayard et al. (2006), a GCI tem sido usada pelas empresas para alcançar o gerenciamento colaborativo de custos em toda a cadeia de valor. Pois, conforme já dito, o gerenciamento eficaz de custos que ultrapassam os limites organizacionais tem o potencial de melhorar o desempenho geral de cada empresa na cadeia de valor (FAYARD et al., 2006; BRAGA; BRAGA, 2011).

Para Sousa et al. (2018), a GCI se justifica devido ao fato de que a maior parte dos custos de bens e serviços incorridos numa empresa são originados externamente, seja por fornecedores ou pela maneira de interação com seus clientes. Visto que "a iniciativa da empresa em produzir tudo internamente tem perdido espaço no mercado, tornando este modelo, em alguns casos, a exemplo da indústria automobilística, já ultrapassado" (BARTZ; BRAGA; SOUZA, 2014, p. 2).

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

2.2.1 Origens da Gestão de Custos Interorganizacionais

Fayard et al. (2006) atribuem a origem da GCI ao trabalho de Porter (1985) e Shank (1989). Porter (1985) encontrou na gestão estratégica de custos (GEC) um modo de gerenciar melhor as relações com compradores e fornecedores em uma cadeia de valor, com a finalidade de reduzir custos e aprimorar a diferenciação (FAYARD et al., 2006). “Cadeia de valor é uma sequência de atividades que se inicia com a origem dos recursos e vai até o descarte do produto pelo último consumidor” (SOUZA; SOUZA; BORINELLI, 2010, p. 3).

Uddin (2013), na mesma linha de pensamento, considera a origem da GCI a partir da contribuição de Shank e Govindarajan (1993) que, em seu trabalho pioneiro sobre gestão estratégica de custos, recomendaram que todos os custos internos e externos a uma organização devam ser analisados. Shank e Govindarajan (1993) desenvolveram uma estrutura para o gerenciamento estratégico de custos, incluindo: a análise da cadeia de valor; a análise do posicionamento estratégico; e a análise dos direcionadores de custos (UDDIN, 2013).

A formulação de estratégias, segundo Sousa (2004), essencialmente, pode envolver a decisão de: quais recursos e capacidades devem ser controlados pela empresa (e, portanto, mantidos dentro dos limites) e quais atividades a empresa deve realizar; bem como, quais recursos externos devem ser acessados e explorados pela empresa por meio de relações cooperativas.

Shank e Govindarajan (1997, p. 7) definem o termo gestão estratégica de custos como "o uso gerencial da informação de custos dirigida explicitamente a um ou mais dos quatro estágios da gestão estratégica". Faria et al. (2013, p. 619) afirmam que “a GEC não se resume, simplesmente, às ações que busquem redução de custos, mas trata de ações que busquem melhorar a vantagem competitiva da empresa em termos amplos”.

Desde a sua origem com Porter (1985) e Shank (1989), a GCI surgiu no campo da contabilidade gerencial como um termo de uso geral, referindo-se a um portfólio 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 et al., 2006).

Portanto, a Gestão de Custos Interorganizacionais é uma abordagem, utilizada pela GEC, que coordena as atividades nas empresas em uma rede com fornecedores e outros elos da cadeia, de tal forma que os custos totais são reduzidos (CAMPOS et al., 2016). A GCI apenas

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

pode ser aplicada quando duas ou mais organizações esperam obter benefícios dessa relação e colaborem para a sua implementação (SOUSA et al., 2018).

Bartz, Braga e Souza (2014) destacam que um fator decisivo para a popularização de diversas formas de relações cooperativas foi o elevado desempenho de empresas japonesas no Ocidente a partir da década de 1980 e a enorme incapacidade das grandes companhias, estadunidenses, principalmente, de competir nos mercados nacional e internacional com aquelas concorrentes que não adotavam as teorias convencionais de *management.*

A partir dos anos 90, o debate sobre as relações transacionais interorganizacionais se intensificou e o número de artigos publicados em uma ampla variedade de periódicos científicos aumentou consideravelmente (MEER-KOOISTRA; VOSSELMAN, 2006).

As primeiras publicações sobre o tema gestão de custos interorganizacionais surgiram na década de 1990 mais especificadamente em 1992 com o estudo seminal de Munday, que tratava o tema até então como "*shared costs*" e "*cost data disclosure*" (MICHELS; GONÇALVES; ZONATTO, 2015; LOPES; CALLADO, 2017).

A partir do ano de 1994 até 2008, os estudos com o enfoque cada vez mais voltado à GCI foram intensificados (LOPES; CALLADO, 2017). Conforme Farias et al. (2016), os estudos pioneiros sobre a GCI foram realizados por Cooper e Yoshikawa em 1994 e são resultados do *Japan Project*, iniciado em 1989, no qual foram realizadas pesquisas em empresas japonesas com o objetivo de entender como estavam obtendo vantagem competitiva por meio de esforços colaborativos com os membros de sua cadeia de suprimentos. Já Campos et al. (2013) e Faria et al. (2013) consideram o trabalho de Cooper e Slagmulder (1999) como o pioneiro na área de Contabilidade Gerencial em nível internacional sobre a temática GCI.

No Brasil, Oliveira et al. (2016) realizaram uma pesquisa bibliográfica com base em publicações nacionais e o primeiro trabalho encontrado que tratou das redes de cooperação entre pequenas e médias empresas foi o de Balestrin, Vargas e Fayard (2005). Depois, identificaram o estudo de Aguiar, Rezende e Rocha (2008) que é considerado o primeiro artigo em que foi referenciada a GCI. Faria et al. (2013, p. 620) consideram a dissertação de Souza (2008) como sendo "a primeira referência no que tange ao controle de gestão interorganizacional, e que remete efetivamente à GCI".

O Quadro 11 sintetiza algumas pesquisas nacionais e internacionais em que se buscou identificar as práticas de GCI utilizadas pelas empresas.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Quadro 11 – Estudos anteriores sobre as práticas da GCI

Autores	Objetivo	Principais resultados
COOPER; YOSHIKAWA (1994)	Documentar quais as práticas de gestão de custos interorganizacionais mais usadas em uma cadeia de fornecedores da indústria automobilística japonesa. .	Além de informações de custos, as empresas compartilham informações sobre a produção e controle de qualidade, o uso de novas tecnologias, e *design* de seus produtos. A GCI ocorre nessa cadeia com o objetivo de criar vantagem competitiva, produção de produtos a um menor custo para a cadeia montadora de automóveis japonesa.
COOPER, SLAGMULDER (2004)	Explorar de que maneira as empresas que possuem GCI agem durante a concepção do produto e como as características dos contextos relacionais influenciam em suas decisões, principalmente na decisão de produzir ou comprar o produto. De um modo simplificado, o estudo buscou verificar quais as práticas de GCI, no momento da concepção do produto.	Foram identificadas algumas práticas de GCI, cada qual associada a um contexto relacional híbrido distinto, tais como, a investigação de custos interorganizacionais e gestão de custos de maneira simultânea. De modo geral, as empresas da amostra desenvolveram técnicas GCI para superarem a assimetria de informação existente entre compradores e fornecedores e, assim, permitir que suas equipes de desenvolvimento de produtos coordenem e cooperem de forma eficaz, buscando encontrar soluções de custo baixo.
KULMALA, KAJÜTER E VALKOKARI (2007)	Analisar o desenvolvimento e a implementação de ferramentas de gestão de custos em duas redes de PME finlandesas.	Os resultados indicam que o tamanho da empresa, infraestrutura da rede, e a variedade de processos entre os membros da rede têm um efeito sobre as práticas de contabilidade de gestão nas redes. Outrossim, tem-se que as ferramentas de gerenciamento de custos eram parte integrante de um projeto de desenvolvimento de gerenciamento de desempenho que foi apoiado pelos principais contratantes das redes. O usufruto das abordagens de GCI ajudou-os a compreender as ligações evidentes entre suas próprias atividades, resultados operacionais e custos da rede.
AGNDAL E NILSSON (2009)	Explorar a prática de gestão de custos interorganizacionais praticados no processo de troca, e como se comporta em diferentes ambientes.	Principais resultados: Primeiro, as práticas de GCI variam não apenas com diferentes tipos de componentes e características de relacionamento e tipo de operação, mas sim, utilizam-se diferentes técnicas de gestão de custos, à medida que a contabilidade gerencial usada pelos fornecedores difere. Segundo, a utilização conjunta da contabilidade de gestão com o fornecedor ocorre mais na fase da análise dos custos daquele produto. Terceiro, o tipo de relação e o componente não necessariamente ditam a forma de implantação da GCI. Quarto, a implantação dessa técnica é feita pelos fornecedores também, para assim, reduzirem os custos conjuntamente. Quinto, os estudos não encontraram nenhuma relação entre o grau de cooperação e a implantação da GCI nas organizações.
BRAGA; BRAGA (2011)	Demonstrar aspectos sobre alianças estratégicas, evidenciando a relevância da Gestão de Custos Interorganizacionais (GCI) para a minimização de custos de transação e alinhamento de governança corporativa, em um processo de gerenciamento de custos entre empresas de uma mesma cadeia de valor.	No tocante à melhoria nas questões de transparência, equidade e prestação de contas com o parceiro, pode-se observar a alta classificação por parte das empresas dos impactos ocasionados pela adoção de práticas de gestão interorganizacional de custos, o que revela um campo ainda muito pouco explorado nas discussões sobre GCI. Ou seja, para as empresas analisadas, a GCI interfere positivamente na

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

		redução custos de transação e no aumento da governança interorganizacional.
FARIA et al. (2013)	Verificar como está sendo praticada a GCI na cadeia em uma montadora de veículos automotores na região do Grande ABC (SP)	Constatou-se que há prática da GCI em todas as etapas do ciclo de vida do produto, focadas na redução de custos e melhoria contínua dos processos e produtos.
CAMACHO et al. (2014)	Investigar, em organizações hospitalares no Brasil, evidências de práticas de Gestão de Custos Interorganizacionais (GCI).	Há indícios da prática da GCI nos hospitais pesquisados, a saber, por meio de: compras consignadas; compras programadas e empacotamento de serviços. Das práticas de GCI identificadas nos hospitais pesquisados, apenas o 'empacotamento de serviços' pode ser considerado como sendo uma prática de GCI exclusiva do setor hospitalar. As outras duas, embora estejam sendo praticadas por hospitais, não são exclusivas do setor.
LOPES et al. (2014)	Verificar quais práticas de Contabilidade Interorganizacional estão sendo adotas pelas indústrias de médio e grande porte da Região Metropolitana do Recife.	Os principais resultados encontrados revelam que o principal tipo de informação compartilhada, tanto com clientes quanto com fornecedores e operadores logísticos, é a previsão de demandas, e que as informações gerenciais de cunho financeiro são as menos compartilhadas entre as empresas.
BARTZ; BRAGA; SOUZA (2014)	Verificar se a gestão interorganizacional de custos em consórcios modulares é uma abordagem válida para a redução dos custos globais das operações.	Os principais resultados indicam que a modularização é um ambiente propício à prática da GCI dado a troca de informações de conhecimento e do processo conjunto de aprendizagem. As evidências sinalizam que existe a abertura de informações entre a montadora e os modulistas, contudo, de modo integral, ocorre em uma única direção, dos fornecedores para os compradores. Portanto, é possível inferir que a prática plena da GIC pode se viabilizar mediante alguns ajustamentos, em especial quanto ao compartilhamento pleno de informações.
MICHELS, GONÇALVES, ZONATTO (2015)	Verificar como é praticada a Gestão de Custos Interorganizacionais (GCI) em um hospital filantrópico de média complexidade localizado no Estado do Rio Grande do Sul.	Os resultados encontrados evidenciam que o hospital estudado adota práticas de gestão de custos interorganizacionais, compartilhando algumas informações com fornecedores e prestadores de serviços, o que contribui para a melhoria das relações estabelecidas entre estes relacionamentos.
BRAGA; ANTUNES (2015)	Verificar como se dá a aplicação simultânea e inter-relacionada entre a Gestão de Custos Interorganizacional e o consórcio modular, e qual a eficácia das estratégias de cooperação para a competição e a redução dos custos globais das operações, no contexto da indústria automobilística	Entende-se que as abordagens adotadas pelo CM de Resende são complementares e incluem diversos fatores comuns, projetos de P&D, entrosamento entre funcionários, sistemas integrados de informações, transferência de conhecimento, bem como a necessidade de desenvolvimento de uma gestão interorganizacional mais eficiente. Porém, resta evidente que, nem sempre, os benefícios são compartilhados entre todos os atores envolvidos, em função da assimetria de poder entre os atores. No que tange à troca de informações de custos, os achados indicam forte ocorrência desta iniciativa, porém, somente dos modulistas para a MAN.
MOURA; LIMA (2016)	Investigar os possíveis aspectos que evidenciam a aderência da Gestão de Custos Interorganizacionais (GCI) na cadeia produtiva da cana-de-açúcar	O resultado apresentado demonstra a não existência formal de uma GCI na Usina Destak, mas, sim, de uma maneira informal e restrita, apresentando alguns fatores que impossibilitam a sua efetiva aplicação como instrumento da Gestão

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

	para o gerenciamento dos custos totais em uma usina de cana-de-açúcar no Triângulo Mineiro, aqui denominada como Usina Destak.	Estratégica de Custos (GEC) no gerenciamento dos custos totais. Em conformidade com as categorias analisadas, evidenciaram-se certos indícios quanto à aderência da GCI no processo de gerenciamento dos custos totais, observados nas variáveis de relacionamento (interdependência, cooperação, confiança e estabilidade/benefícios mútuos), porém falta compartilhamento de informações de custos de forma estratégica.
MICHELS; ZONATTO (2017)	Avaliar os efeitos dos recursos de gestão interna de custos no desenvolvimento da capacidade absortiva e da gestão de custos interorganizacionais.	Os resultados indicam que o desenvolvimento de recursos de gestão interna de custos influencia positivamente a capacidade absortiva destas empresas, em relação a gestão e uso de informações de custos em seus processos de gestão. Do mesmo modo, influencia positivamente a adoção de práticas de gestão externa de custos, denominadas de gestão de custos interorganizacionais, sendo esta influência de maneira direta e indireta (a partir do desenvolvimento da capacidade absortiva das empresas).
GERHARD; SOUZA; SELLITTO (2018)	Mapear o processo de gestão de custos interorganizacionais em uma empresa fornecedora da indústria de máquinas agrícolas.	Os resultados obtidos evidenciam fluxos diferentes para as relações com clientes e fornecedores, sendo as relações com fornecedores focadas na cadeia de valor enquanto as relações com clientes são focadas em propriedades técnicas dos produtos e nos custos envolvidos em seu desenvolvimento e produção. A inexistência de contratos formais e de um modelo padrão aplicável a clientes e fornecedores são algumas das lacunas encontradas no mapeamento realizado.
SOUSA et al. (2018)	Verificar se havia adoção de GCI no setor calçadista de Nova Serrana, MG, e caso não houvesse, quais os fatores que explicavam este cenário.	Os resultados encontrados evidenciaram que apesar de haver relacionamentos estáveis das indústrias da amostra com seus fornecedores e clientes, os indícios deste estudo são mais para a não adoção de GCI do que a sua aplicação nas empresas analisadas. O principal limitante observado é o medo de compartilhar diferenciais e informações devido a comportamentos oportunistas.
PACASSA et al. (2019)	Investigar as principais práticas de gerenciamento de custos interorganizacionais (GCI) de uma cadeia de móveis no oeste de Santa Catarina.	Os resultados da análise dos construtos Gestão Interna e Interorganizacional de Custo, Nível de Confiança e Nível de Interdependência, demonstraram a inexistência da GCI na cadeia de suprimentos sob análise, apesar da existência de fatores condicionantes. Dessa forma, constatou-se que os construtos de gestão de custos e nível de interdependência incentivam a aplicação do GCI na cadeia de suprimentos, mas o questionamento de cooperação e confiança são fatores inibidores.

Fonte: Elaboração própria

No tópico a seguir são apresentadas e analisadas algumas definições da gestão de custos interorganizacionais.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

2.2.2 Definições Gestão de Custos Interorganizacionais

Cabe destacar aqui a constatação de Camacho et al. (2014) de que, aparentemente, os pesquisadores estrangeiros não se preocupam muito com definições porque, apesar de diversos estudos terem sido realizados sobre o tema GCI, poucos se dispuseram em defini-la.

Para Agndal e Nilsson (2009) a GCI pode ser definida como esforços coordenados de compradores e fornecedores para reduzir custos. Slagmulder (2002) e Möller, Windolph e Isbruch (2011) definem a GCI como uma abordagem estruturada para coordenar as atividades das organizações em uma cadeia de suprimentos com a finalidade de reduzir os custos totais na cadeia. Camacho et al. (2014) criticam as definições anteriores porque restringem o alcance (a montante) e os objetivos (ênfase na redução de custos) da GCI.

Já Cooper e Slagmulder (2003-a) a consideram como um método para aumentar a lucratividade, gerenciando e reduzindo custos em duas dimensões, por meio da coordenação e cooperação entre organizações em uma rede de fornecedores. E, para Aguiar, Rezende e Souza (2008), a GCI é uma abordagem que busca a integração com os demais elos de sua cadeia de valor visando a obtenção de vantagem competitiva sustentável e criação de valor, enfatizando uma parte da cadeia de valor – a cadeia de suprimentos. Conforme o raciocínio de Camacho et al. (2014), essas definições também limitam o alcance da GCI.

Souza e Rocha (2009, p. 25) conceituam a gestão de custos interorganizacionais como "um processo cooperativo de gerenciamento de custos que inclui outras organizações de uma cadeia de valor além da própria empresa".

Gonzaga et al. (2015, p. 261), a entendem como "um processo cooperativo que, por meio do gerenciamento de custos, visa a otimização do retorno total da cadeia de valor, além do retorno da própria empresa".

Oliveira et al. (2016, p. 65) consideram que a GCI "é um processo de cooperação no gerenciamento de custos entre as empresas de uma mesma cadeia de valor, tendo como foco principal encontrar alternativas para que as empresas da cadeia tenham o retorno total ou parcial, gerando vantagens competitivas".

E, Duarte (2017, p. 47) define GCI como:

> Um instrumento de gestão de custos pelo qual se procura, por meio de uma relação cooperativa (mútua ou compulsória) entre organizações, o melhor gerenciamento dos processos e determinantes de custos com o objetivo de ampliar a lucratividade, as sobras ou superávites das partes envolvidas.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

As definições de Souza e Rocha (2009), Gonzaga et al. (2015), Oliveira et al. (2016) e Duarte (2017) não limitam o alcance nem os objetivos da GCI. A análise de Camacho et al. (2014) à definição de Souza e Rocha (2009) se aplica às demais: a expressão 'gerenciamento de custos' não significa, necessariamente, em diminuição de custos; pode-se aumentá-los, desde que isso acarrete o aumento do retorno total. E, também, as definições não restringem o alcance, as empresas envolvidas podem estar a montante, ou a jusante ou abranger toda a cadeia.

Camacho (2010) concorda com a definição de Souza e Rocha (2009), entretanto recomenda as seguintes premissas: a análise deve limitar-se a um estágio relevante dentro da cadeia de valor; deve haver cooperação mútua, não compulsória, entre todos; e deve-se buscar a maximização do retorno total para todos.

Discorda-se das duas primeiras premissas sugeridas, primeiro, a delimitação pode ser aconselhável para algumas organizações, mas não é uma regra para todas. E, em segundo, mais uma vez, o ideal é que exista uma cooperação não compulsória, mas não é impeditivo para que a GCI ocorra. Em relação à terceira premissa, concorda-se, porque é um dos fatores mais comuns que levam as empresas a desistirem de relações cooperativas; a partilha dos benefícios obtidos é um dos fundamentos da GCI.

Este estudo concorda com a definição de Souza e Rocha (2009) devido a sua adequabilidade, conforme analisado acima, além da sua simplicidade e objetividade.

2.2.3 Objetivos Gestão de Custos Interorganizacionais

O objetivo da gestão de custos interorganizacionais é identificar maneiras de reduzir custos por meio da cooperação entre empresas em uma cadeia de suprimentos (SLAGMULDER, 2002; COOPER; SLAGMULDER, 2003-a; 2003-c). Esse objetivo é alcançado estimulando todas as organizações envolvidas a agirem de modo a aumentar a eficiência de toda a cadeia de suprimentos em que atuam, e não apenas delas mesmas (COOPER; SLAGMULDER, 2003-a; 2003-c).

Kulmala, Paranko e Uusi-Rauva (2002) têm entendimento semelhante e afirmam que o objetivo da GCI é descobrir soluções de custo mais baixo do que seria possível se a empresa, seus compradores e fornecedores tentassem reduzir os custos de modo isolado.

Souza (2008) critica que a redução do custo total como objetivo único no processo de GCI é uma visão imediatista. O autor considera que o objetivo maior da GCI é a garantia de um retorno total para a cadeia, seja diminuindo o custo total ou, até mesmo, aumentando-o, "desde

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

que gerando vantagens competitivas que sejam reconhecidas pelos clientes, como aumento de valor, sendo materializado em aumento da receita, de tal forma que o aumento da receita seja maior que o aumento do custo, assim obtendo-se um retorno maior" (SOUZA, 2008, p. 33).

No mesmo sentido, Souza e Rocha (2009) afirmam que 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).

Para Souza, Souza e Borinelli (2010) a finalidade da GCI é aumentar a eficiência da cadeia de valor, de modo que a rentabilidade média aumente e os benefícios obtidos sejam redistribuídos entre os parceiros. Gerhard, Souza, Sellitto (2018) frisam que a maximização do ganho individual não deve ser o foco nas relações interfirmas, mas sim o benefício de toda a cadeia envolvida.

Já Aguiar, Rezende e Souza (2008, p. 68) destacam quatro objetivos da GCI: a redução de custos na rede de fornecedores, o aumento da lucratividade, a repartição dos lucros adicionais entre as empresas que compõem a cadeia e a criação e manutenção de ações cooperativas.

2.2.4 Fundamentos da Gestão de Custos Interorganizacionais

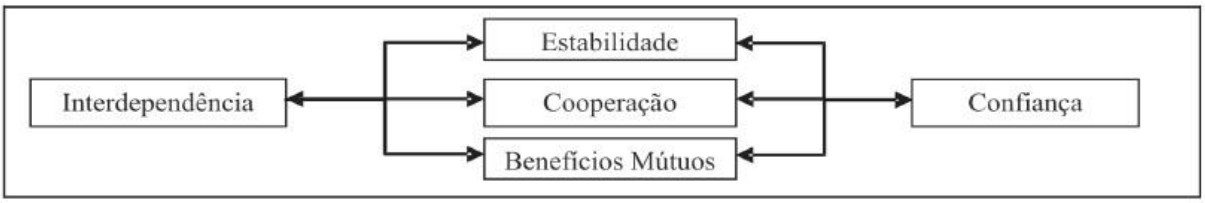
A GCI é um processo que necessita cooperação entre as organizações, portanto, não existe implantação de GCI sem a troca de informações e divisão de benefícios entre os parceiros da cadeia (SOUZA; SOUZA; BORINELLI, 2010).

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). Os relacionamentos são moldados principalmente pelo nível de cooperação, estabilidade e benefício mútuo (SLAGMULDER, 2002).

A literatura aponta a interdependência, a estabilidade, a cooperação, a confiança e os benefícios mútuos como fatores relevantes na GCI (KAJÜTER; KULMALA, 2005; SOUZA, 2008; SOUZA; ROCHA, 2009). Aguiar, Rezende e Souza (2008) os considera como princípios imprescindíveis nas relações interorganizacionais (Figura 2).

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Figura 2 – Princípios das relações interorganizacionais



Fonte: Aguiar, Rezende e Souza (2008, p. 71)

Este estudo concorda com o entendimento de Camacho (2010) de que esses fatores são considerados como fundamentais para a GCI, ou seja, são os fundamentos em que se baseiam os conceitos da GCI. Camacho e Moraes (2011, p. 3) declaram que "a falta de qualquer um deles pode significar o não aproveitamento de todos os benefícios advindos da prática da GCI em sua plenitude; a ausência de um deles pode comprometer ou inviabilizar todo o processo".

Quanto mais elevado for o nível desses fatores em uma relação de parceria, mais efetiva e eficaz será a aplicação da GCI. Portanto, as empresas devem buscar cultivar e desenvolver esses fatores com a finalidade de aperfeiçoar o nível de relacionamento e, por conseguinte, tornar possível a implementação da GCI (SOUZA; ROCHA, 2009). Cada um desses fatores é comentado individualmente a seguir:

2.2.4.1 Interdependência

"A interdependência deve ser compreendida em termos de mútua dependência entre duas ou mais organizações" (SOUZA; ROCHA, 2009, p.80). A interdependência das relações interorganizacionais pode ser entendida como uma via de mão dupla (HORN; BONFATTI; RAUPP, 2018).

A interdependência influencia fortemente o nível de relacionamento (SOUZA; ROCHA, 2009) 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 (SOUZA; ROCHA, 2009; CAMACHO; MORAES, 2011; HORN; BONFATTI; RAUPP, 2018).

Existe interdependência quando as organizações relacionadas em uma cadeia de valor dependem umas das outras para finalizar um produto ou prestar determinado serviço (HORN; BONFATTI; RAUPP, 2018). Por exemplo, se um fornecedor precisar, por algum motivo, diminuir sua produção, consequentemente, tal decisão impacta o seu cliente que será forçado a reduzir ou cortar o fornecimento a seus clientes. O contrário também pode acontecer: se o cliente, por alguma razão, perder potencial de vendas, seu fornecedor será obrigado a reduzir a

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

compra de matéria-prima e, também, a mão de obra contratada etc. (CAMACHO; MORAES, 2011).

O grau de interdependência pode ser medido com base em fatores econômicos que medem o quanto uma empresa necessita da outra, como: a parcela da receita de um fornecedor garantida pelas compras de um certo cliente, a parcela das compras de um cliente abastecida por determinado fornecedor, o número de transações realizadas entre as empresas, quantidade de empregados dedicados a determinado relacionamento entre duas empresas etc. (SOUZA; ROCHA, 2009).

A interdependência garante que as organizações relacionadas tendam a continuar juntas (SOUZA; ROCHA, 2009), uma vez que, quanto mais as partes interdependentes forem mais elevados serão os custos do término desse relacionamento e, portanto, os riscos enfrentados serão mais altos (TOMKINS, 2001). Ou seja, claramente, a interdependência contribui para a estabilidade das relações (CAMACHO, 2010). “Quanto maior for o nível de interdependência, mais favorável será a aplicação da GCI” (SOUZA; ROCHA, 2009, p.80).

Grafton e Mundy (2017) consideram que a interdependência entre os parceiros contribui para a redução do potencial de comportamento oportunista porque as empresas têm um desincentivo para se envolver em atividades que colocam em risco sua capacidade de obter valor do relacionamento.

2.2.4.2 Estabilidade

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).

O comprometimento refere-se à intenção de continuar um relacionamento comercial a longo prazo; o comprometimento supõe que o relacionamento durará o tempo suficiente para obtenção dos benefícios esperados nos quais a orientação a longo prazo se baseia (MÖLLER; WINDOLPH; ISBRUCH, 2011). O comprometimento motiva as empresas a resistirem às opções de curto prazo e a investirem no relacionamento que já possuem (ALIGHIERI; ZANQUETTO FILHO, 2009).

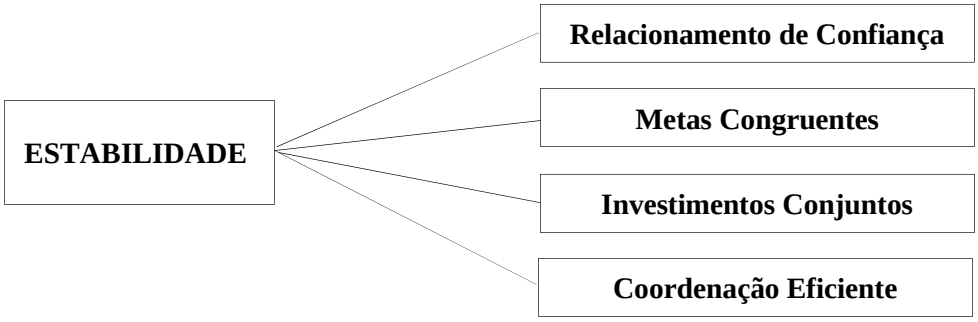
PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Não apenas a quantidade de recursos investidos é decisiva para o desenvolvimento do comprometimento, mas também sua especificidade, ou seja, até que ponto tais recursos podem ser reimplantados em outro relacionamento (MÖLLER; WINDOLPH; ISBRUCH, 2011).

"Um relacionamento estável é firme, duradouro, seguro, constante e aumenta as chances de continuidade da parceria" (SOUZA; ROCHA, 2009, p. 81). A constância, durabilidade e segurança das relações gera um panorama favorável ao crescimento e à maturidade das relações interfirmas (SOUZA; ROCHA, 2009; MICHELS; GONÇALVES; ZONATTO, 2015; HORN; BONFATTI; RAUPP, 2018).

As organizações buscam manter a estabilidade dos relacionamentos devido a quatro motivos principais: "a) custo e dificuldades para desenvolver novas relações de confiança; b) segurança no alcance das metas; c) cooperação nos investimentos; e d) coordenação das atividades" (Figura 3) (SOUZA; ROCHA, 2009, p. 81).

Figura 3 – Papel da estabilidade no relacionamento entre organizações



Fonte: Souza e Rocha (2009, p. 82)

Primeiramente, a interrupção de um relacionamento demanda a aplicação de mais tempo e mais esforço para desenvolver uma nova relação confiante e madura; segundo, a estabilidade auxilia na garantia na congruência dos objetivos; terceiro, favorece a realização de investimentos conjuntos, uma vez que garante que a outra parte não irá desfazer o relacionamento; e, por fim, a estabilidade contribui na coordenação das atividades interorganizacionais de modo mais eficiente (SOUZA; ROCHA, 2009; CAMACHO, 2010; DUARTE, 2017).

A estabilidade motiva o compartilhamento de problemas, como atrasos no fornecimento e má qualidade; dessa forma, as organizações podem se auxiliar mutuamente, estabelecendo metas conjuntas para a solução dos problemas (CAMACHO; MORAES, 2011). Quanto mais

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

elevado o nível de estabilidade no relacionamento, mais há o favorecimento para a adoção da GCI pelas partes (SOUZA; ROCHA, 2009).

"O nível de estabilidade pode ser mensurado com base em fatores que medem a regularidade do relacionamento, como, por exemplo, a frequência das transações, o tempo de relacionamento, percentual de entregas atendidas em conformidade com o pedido" (SOUZA; ROCHA, 2009, p. 82).

2.2.4.3 Cooperação

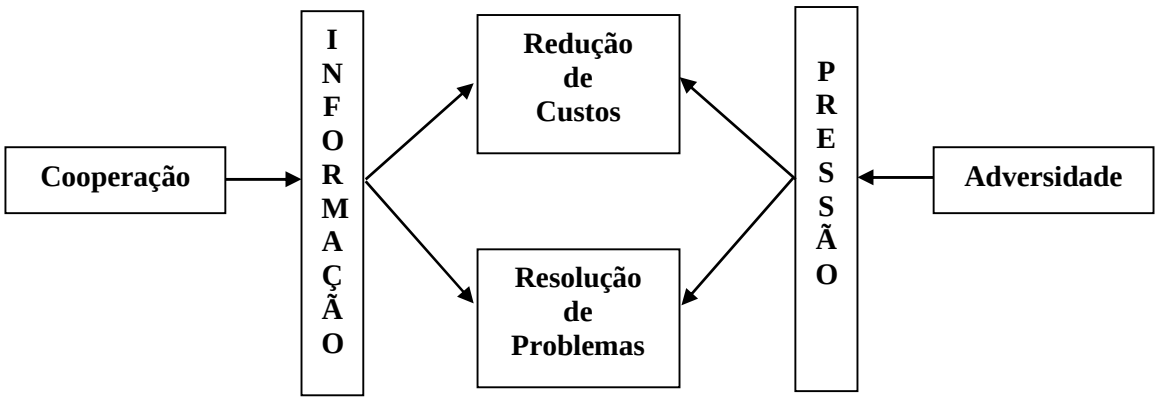
"A cooperação opõe-se, de certa forma, à competição" (SOUZA; ROCHA, 2009, p. 83). A cooperação pode ser definida como uma relação de ajuda mútua entre organizações com o objetivo de alcançarem objetivos comuns (SOUZA; ROCHA, 2009). Assim, para que parcerias entre organizações distintas tornem-se reais e produtivas, a cooperação entre elas torna-se essencial (CAMPOS et al., 2016).

Para que a cooperação ocorra deve existir interação, colaboração, complementaridade, reciprocidade, e, também, objetivos comuns, atividades e ações conjuntas e coordenadas (SOUZA; ROCHA, 2009). Corroboram com esse entendimento Balestrin e Verschore (2014, p. 524), que afirmam que para que a cooperação aconteça, "três elementos básicos precisam necessariamente existir: algum tipo de interesse comum, algum nível de interação e alguma forma de coordenação".

"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 (Figura 4) (SOUZA; ROCHA, 2009).

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Figura 4 – Papel da cooperação e adversidade no relacionamento



Fonte: Souza e Rocha (2009, p. 83)

Balestrin e Verschore (2014) consideram que a possibilidade de alcance de benefícios conjuntos é a principal razão da cooperação entre atores racionais egoístas e, assim sendo, nenhuma das partes envolvidas pode ser excluída dos ganhos proporcionados. Portanto, "os atores cooperam para obter ganhos impossíveis de serem alcançados de forma individual. Contudo, muitas vezes, cooperar significa abrir mão de ganhos individuais imediatos em troca de ganhos coletivos futuros" (BALESTRIN; VERSCHORE, 2014, p. 526).

Em relação à função das relações cooperativas na competitividade, conforme Centenaro e Laimer (2017), os relacionamentos interorganizacionais podem fornecer dois tipos de benefícios específicos: complementaridade de recursos e o compartilhamento de conhecimento. O primeiro admite que as organizações combinem seus conhecimentos, habilidades e ativos físicos. Enquanto o segundo benefício refere-se à forma como as relações cooperativas podem se configurar em canais de informação, por meio dos quais os avanços técnicos e novas perspectivas para a resolução de problemas fluem de uma empresa para outra (CENTENARO; LAIMER, 2017).

Portanto, "as relações de cooperação podem proporcionar um aumento da competitividade das empresas, consequentemente apresentando diferenças de desempenho em relação às empresas que não cooperam com outras" (CENTENARO; LAIMER, 2017, p. 68). De acordo com Muritiba (2012), a razão principal para a cooperação é a adoção de estratégias coletivas para criar valor.

Segundo Duarte (2017), o benefício do fortalecimento da relação de cooperação é o aumento das habilidades e a propensão em compartilhar informações sobre projetos, processos, produtos, custos etc. A cooperação estimula a que seja algo conjunto para que os parceiros

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

consigam alcançar um objetivo comum, que tende a ser, por exemplo, o aumento da lucratividade (DUARTE, 2017).

Por outro lado, Ding, Dekker e Groot (2010) destacam a dificuldade do gerenciamento da cooperação entre empresas em razão das partes envolvidas, possivelmente, possuírem culturas organizacionais e rotinas diferentes. Essas questões destacam a importância de projetar e implementar práticas de controle de gestão adequadas para alinhar os incentivos dos parceiros e para coordenar e adaptar as atividades em conjunto (DING; DEKKER; GROOT, 2010).

O nível de cooperação pode ser medido com base em aspectos que avaliam a disposição da outra parte em responder rapidamente aos problemas apresentados, como: "tempo para resposta de um problema de qualidade detectado, disponibilidade ágil de suporte técnico, flexibilidade na entrega de pedidos excepcionais etc." (SOUZA; ROCHA, 2009, p. 83).

2.2.4.4 Confiança

A confiança é o principal fundamento da GCI (KAJÜTER; KULMALA, 2005; SOUZA, 2008; SOUZA; ROCHA, 2009; CAMACHO, 2010; MURITIBA, 2012; DUARTE, 2017) e está relacionada à previsibilidade de comportamento das partes envolvidas. Para Möller, Windolph e Isbruch (2011) a confiança baseia-se em uma expectativa positiva em relação às intenções dos parceiros em abandonar voluntariamente a chance de um comportamento oportunista.

O crescimento do número de relacionamentos mais próximos evidenciou a necessidade de confiança mútua e, principalmente, chamou a atenção para o fato de que o aumento da proximidade deve estar associado a uma maior sensibilidade para não abusar das informações recebidas de uma contraparte (HAKANSSON; LIND, 2007).

"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).

Há confiança em um relacionamento quando uma parte confia na integridade da outra parte (BERTOSSO; EBERT; LAIMER, 2017). Fehr (2015) afirma que a confiança constitui-se em um fator importante para o alcance da satisfação no relacionamento e para a redução das incertezas presentes no ambiente relacional. Considera-se que a confiança é fundamental para o comprometimento, para o estabelecimento de relações entre as empresas (BERTOSSO; EBERT; LAIMER, 2017; KLEIN; PEREIRA, 2018) e, também, para a manutenção de relacionamentos mais longos e estáveis (TACCONI et al., 2011).

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

O elo entre confiança e comprometimento tem sido apontado como grande diferencial no relacionamento interfirmas. A existência de confiança é condição essencial para o comprometimento entre parceiros; e o comprometimento é construído por meio da fundamentação da confiança mútua (ABINAJM FILHO et al., 2015). “O conceito de reputação é tão próximo do conceito de confiança que estes são interdependentes. Esta relação ocorre, pois, muitas vezes a confiança que existe entre parceiros é baseada na reputação das partes ou de uma delas” (ALIGHIERI; ZANQUETTO FILHO, 2009, p. 53).

Segundo Santos e Oliveira (2019), a confiança pode ser considerada como um fator inibidor de comportamentos oportunistas, em decorrência disso o compartilhamento de conhecimentos e de informações é facilitado e o medo de oportunismo entre as partes é reduzido. Além disso, a confiança contribui na redução de potenciais conflitos e encoraja um fluxo de informação mais precisos, contínuos e ricos entre os parceiros (SANTOS; OLIVEIRA, 2019).

A confiança contribui na redução dos custos de transação. Entre as evidências encontradas em pesquisa realizada por Bertosso, Ebert e Laimer (2017), em uma rede de fornecedores de uma empresa metalúrgica, estão que a confiança pode reduzir os custos de transação e permitir que as relações se desenvolvam além dos contratos formais. Tacconi et al. (2011) verificaram, com base em entrevistas com três compradores, que a confiança é um critério estratégico em virtude da sua capacidade de reduzir os controles e minimizar os custos.

Para Dekker (2004) até um determinado limite, o uso de controles formais pode ser complementar e melhorar a confiança. Entretanto, sendo a confiança uma solução de baixo custo, ela substituirá os controles formais sempre que um grau suficiente de controle for realizado para proteger a transação com segurança (DEKKER, 2004).

Assim, a confiança pode contribuir na diminuição dos custos com monitoramento e controle formais (SANTOS; OLIVEIRA, 2019). De acordo com Sousa et al. (2018), a confiança é mais vantajosa do que os contratos, pois estes não podem prever circunstâncias imprevistas e, ainda, quando existe confiança nas relações, é possível encontrar soluções mais rápidas e com menos conflitos. Desse modo, se há confiança quando as empresas entram em um relacionamento, pode-se usar maneiras menos formais de governança e, consequentemente, melhorar o desempenho das trocas mútuas (BERTOSSO; EBERT; LAIMER, 2017).

Por outro lado, para Camacho (2010), apesar da confiança ser um fator fundamental em uma relação, a confiança no parceiro não é suficiente, ainda se faz necessário a elaboração de acordos ou contratos formais que forneçam garantias às partes. Nesse sentido, Vosselman e

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Meer-Kooistra (2009) defendem a visão de que a confiança e o controle têm um objetivo comum que é a absorção da incerteza comportamental. E, ainda, que existe uma interação entre a construção de confiança e a escrita de estruturas de controle: a construção de confiança acelera a especificação do contrato, e a especificação do contrato acelera a construção da confiança.

De acordo com Vosselman e Meer-Kooistra (2009), a confiança não está isolada do controle, pelo contrário, controle e confiança interagem para atingir expectativas positivas sobre o comportamento futuro, produzindo relacionamentos estáveis e duradouros. Sendo assim, a construção de uma forte confiança no nível do relacionamento transacional requer uma estrutura de governança institucionalmente incorporada (VOSSELMAN; MEER-KOOISTRA, 2009).

"Como a confiança pode ser considerada um critério valioso e não facilmente substituível ou imitável, então pode ser capaz de contribuir para uma vantagem competitiva sustentável" (TACCONI et al., 2011, p. 39). De modo geral, a confiança é um fator que não pode ser implementado, mas que pode ser construído ao longo do tempo (TOMKINS, 2001; ANDRUCHECHEN, 2015; HORN; BONFATTI; RAUPP, 2018). Kajüter e Kulmala (2005) argumentam que uma visão de longo prazo possibilita desenvolver confiança mútua e se beneficiar do relacionamento no decorrer do tempo.

"À medida que um parceiro mantém uma atitude positiva em relação ao outro, e este corresponde às expectativas estabelecidas em uma troca relacional, a confiança é construída e fortalecida" (SANTOS; OLIVEIRA, 2019, p. 200). De acordo com Möller, Windolph e Isbruch (2011) a confiança pode se desenvolver com base nas informações disponíveis no mercado, como a reputação do parceiro, e com base nas experiências de transações anteriores.

O nível de confiança pode ser medido por meio da mensuração do montante em valor, da quantidade e da frequência das negociações (SOUZA; ROCHA, 2009). Quanto maior for o nível de confiança, mais favorável é a aplicação da GCI (SOUZA; ROCHA, 2009; MICHELS; GONÇALVES; ZONATTO, 2015).

2.2.4.5 Benefícios mútuos

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. Esse

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

compartilhamento cria um incentivo para que todos cooperem, independentemente de quão poderosos sejam (SLAGMULDER, 2002). Camacho e Moraes (2011, p. 5) concordam com esse entendimento e declaram que “o vislumbre de benefícios adicionais e sua divisão justa contribuem para a estabilidade no relacionamento, estimula a cooperação entre as partes e gera um ambiente de confiança mútua”.

Por outro lado, a percepção da falta de equidade na divisão de custos e benefícios representa um enorme obstáculo à ação colaborativa ou à melhoria das relações interorganizacionais (NOREK; POHLEN, 2001). Se os parceiros não puderem vislumbrar a possibilidade de benefícios da prática da GCI, o relacionamento tende a enfraquecer e acabar (DEKKER, 2003; KAJÜTER; KULMALA, 2005; DUARTE, 2017).

Alguns tipos de benefícios mútuos elencados por Horn, Bonfatti e Raupp (2018) são: a maximização de lucros, aumento de vendas de seus fornecedores, e redução de custos com aumento de funcionalidade dos produtos ou serviços percebidos pelos clientes. Santos e Oliveira (2019) afirmam que estudos sugerem que o relacionamento colaborativo entre as organizações proporciona diversos benefícios como: redução dos custos, redução de riscos, maior acesso a capital financeiro, aumento da aprendizagem organizacional, melhor adaptação a mudanças, transferência de conhecimento e melhor capacidade de responder às oscilações do mercado.

Não há uma regra para a partilha de benefícios, assim sendo, cada caso exige uma discussão individual, não sendo apropriado a adoção de uma regra geral (KAJÜTER; KULMALA, 2005; SOUZA, 2008).

Dekker (2003), em pesquisa realizada em uma empresa de varejo, relata que o acordado entre a empresa e um de seus fornecedores para a divisão dos benefícios foi o seguinte: a empresa faria o investimento para o fornecedor e o preço do fornecedor seria ajustado com a finalidade de realizar uma divisão justa dos benefícios.

Em estudo realizado em uma rede de fabricação de automóveis, Kajüter e Kulmala (2005) identificaram algumas formas de divisão dos benefícios: a) partilha igual de benefícios; b) alocação de benefícios apenas ao fornecedor, que por sua vez compromete-se em não aumentar o preço; c) alocação apenas ao comprador, se o fornecedor tiver se beneficiado do suporte técnico do comprador e puder obter economias de custos adicionais também com outros clientes.

Assim, quanto maior for o nível desses fatores fundamentais nas relações interorganizacionais mais favorável se torna a aplicação da GCI. Entretanto, existem outros

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

fatores condicionantes que exercem influência na sua implementação que serão comentados a seguir.

2.2.5 Fatores condicionantes da GCI

"A GCI não é um processo espontâneo, que ocorre por si só, nem voluntário" (SOUZA; ROCHA, 2009, p. 27). Ou seja, a aplicação da GCI não depende da vontade de uma organização individualmente. Ademais, a aplicação da GCI, tanto no aspecto estratégico quanto no operacional, depende de determinados fatores contingenciais, denominados fatores condicionantes da GCI (SOUZA; ROCHA, 2009).

"Os fatores condicionantes da GCI são variáveis que influenciam o sucesso de implantação e utilização desse artefato gerencial, podendo sofrer influências de ordens técnicas, sociais, comportamentais, econômicas e financeiras" (SOUZA; ROCHA, 2009, p. 27). Souza e Rocha (2009) classificam essas variáveis em três grupos:

1) Variáveis exógenas à cadeia: referem-se aos aspectos ambientais, como: a competividade do setor e as tendências macroeconômicas dos locais de atuação das empresas. A competição intensa, provoca pressão constante na redução de custos, e a tendência macroeconômica de retração do mercado ou de recessão impacta na diminuição dos lucros. Ambas são características que propiciam enfoques colaborativos, como a GCI;
2) Variáveis endógenas à cadeia: são aspectos peculiares da cadeia de valor que influenciam a aplicação e uso do artefato gerencial. Exemplos: atributos do produto, propriedades dos componentes, qualidade dos relacionamentos entre as organizações e tipos de cadeia;
3) Variáveis específicas da organização: são fatores da organização que direcionam a GCI. Exemplos: porte da empresa, características dos sistemas de contabilidade de custos etc. As empresas maiores geralmente possuem mais recursos para investir em seus relacionamentos do que as de pequeno e médio porte. A confiabilidade dos sistemas contábeis facilita a troca de informações nas relações, uma vez que garantem que as informações fornecidas são corretas e não causem mal-entendidos (KAJUTER; KULMALA, 2005).

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Quanto mais fatores estiverem presentes mais a necessidade de adoção da GCI aumenta e, também, a sua chance de sucesso (SOUZA; ROCHA, 2009). Tanto as variáveis exógenas como as endógenas podem determinar o êxito ou o fracasso da implementação e uso da GCI (SOUZA; ROCHA, 2009; CAMACHO, 2010).

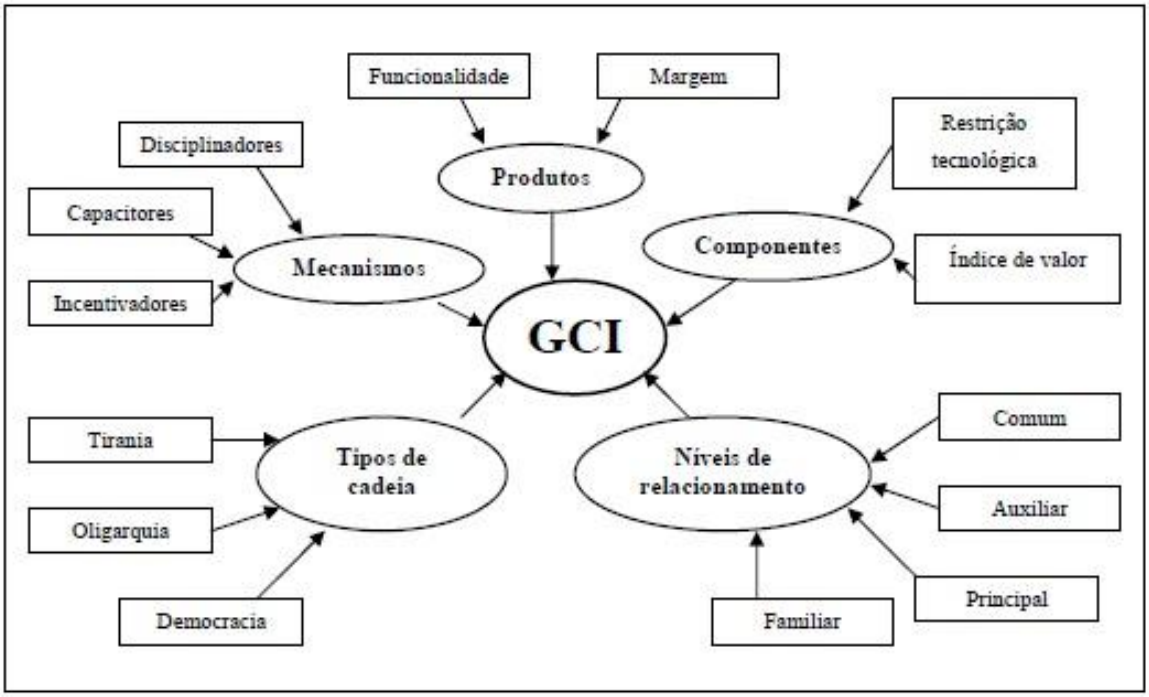
Pereira et al. (2005) apresentam cinco grupos de incentivos exógenos para a formação de parcerias: formação exigida, minimização dos custos, alcance aos recursos, aprendizagem e posicionamento estratégico. O primeiro grupo de incentivos, formação exigida, refere-se à formação de alianças com o intuito de se adequar às exigências legais e regulamentações. O segundo, a minimização dos custos, pois, os parceiros podem obter economias na combinação do custo da produção e da transação. Terceiro, acesso aos recursos, as empresas podem acessar recursos que não são capazes de gerar internamente, criando a interdependência de relacionamento interfirmas. A aprendizagem é o quarto incentivo, uma vez que os participantes de parcerias podem adquirir novas habilidades ou tecnologias dos parceiros. E, por fim, o posicionamento estratégico, trata-se de um incentivo por razões como: ganhar informações de mercados emergentes; e, reduzir a incerteza e a pressão do competidor.

As organizações não têm domínio sobre os fatores exógenos, apenas podem responder a eles, porém, por outro lado, a empresa é capaz de lidar com os fatores endógenos, como: tamanho, costumes, artefatos gerenciais e estratégias competitivas (SOUSA et al., 2018).

Souza (2008) e Souza e Rocha (2009) propuseram um modelo conceitual que é composto por cinco fatores condicionantes: Produtos; Componentes; Níveis de relacionamento; Tipos de cadeia; e Mecanismos. A Figura 5 evidencia o modelo conceitual de análise da aplicabilidade da GCI, conforme Souza e Rocha (2009).

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Figura 5 – Modelo conceitual - Fatores condicionantes à GCI



Fonte: Souza e Rocha (2009)

Cabe destacar, que "esse modelo não é uma árvore decisória de respostas que variam na dualidade sim e não, mas um modelo que cria um panorama de possibilidades de administração, analisando-se as diversas dimensões, para uma tomada de decisão mais segura" (SOUZA, 2008, p. 75).

Na sequência comenta-se sobre cada um dos fatores condicionantes do modelo.

2.2.5.1 Produto

Este fator condicionante refere-se ao bem ofertado pela empresa, podendo ser um produto ou um serviço. Em primeiro lugar, cabe destacar que a GCI não, necessariamente, precisa ser aplicada a todos os produtos de uma empresa. Deve-se analisar cada tipo de produto do portfólio atual ou que haja previsão de lançamento (SOUZA, 2008).

Do ponto de vista do produto, dois aspectos devem ser analisados: a margem (rentabilidade que o produto traz para a empresa) e a funcionalidade (qualidade e a implementação de novas tecnologias aos produtos).

Quanto menor a margem do produto maior a necessidade de buscar soluções para melhorá-la, portanto, produtos que possuem margem de lucratividade inferior à desejada pela empresa são os mais propícios para a aplicação da GCI. Em relação à funcionalidade, quanto mais funções são identificadas em um produto, maiores serão as possibilidades para o

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

gerenciamento de custos, logo maiores as oportunidades para o uso da GCI (SOUZA, 2008; SOUZA; SOUZA; BORINELLI, 2010; CAMACHO, 2010; HORN; BONFATTI; RAUPP, 2018; FACCI et al., 2019).

Margem

A margem de lucro é o primeiro aspecto do produto que deve ser analisado com objetivo de verificar a viabilidade da aplicação da GCI. É recomendável que inicialmente seja feita uma análise da margem que o produto existente está proporcionando para a empresa ou a que o produto a ser lançado proporcionará (SOUZA; ROCHA, 2009).

A análise da margem por produto deve realizada com base naquela que foi estabelecida para o produto pelos gestores. Os seguintes aspectos devem ser considerados por uma organização ao estabelecer a margem de seus produtos: um ponto de vista interno, que considere, por exemplo, a taxa de retorno exigida pelo acionista ou uma comparação com a lucratividade de outros produtos; um ponto de vista externo, que avalie a margem de produtos concorrentes, similares ou a média do mercado; ou, conjunto que pondere ambos os pontos de vista (SOUZA, 2008).

Conforme mencionado, a GCI é favorável ao produto com margens menores quando comparado à margem alvo, desejada pela empresa (SOUZA, 2008; SOUZA; SOUZA; BORINELLI, 2010; CAMACHO, 2010; HORN; BONFATTI; RAUPP, 2018). Nesses casos, deve-se envidar esforços para elevar a margem até que esta atinja o nível esperado (CAMACHO, 2010). Ao estender o processo de gerenciamento de custos para além dos limites da organização, a gama de possibilidades de otimização de custos se expande, melhorando, dessa forma, a margem de lucro (SOUZA, 2008; CAMACHO, 2010; BHIMANI; SOUZA; ROCHA, 2011). Trabalhando isoladamente, a empresa pode utilizar todos os esforços possíveis na redução de custos e, ainda assim, não conseguir a margem almejada, sem comprometer a qualidade do produto (CAMACHO, 2010).

Mas, Camacho (2010) afirma que nada impede que uma empresa trabalhe intensamente na gestão de custos daqueles produtos que têm margens altas ou mesmo superem o limite planejado. Pois, os custos precisam ser sempre monitorados e a gestão de custos deve ser uma constante nas organizações, independentemente dos seus níveis de margem de lucro (CAMACHO, 2010).

Entretanto, produtos com margens inferiores ao mínimo desejado podem colocar em risco a sobrevivência de uma organização. Por isso, a margem de lucro menor do que a almejada

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

é um fator que impulsiona as empresas a buscarem soluções para mudar tal situação (CAMACHO, 2010).

Fatores exógenos à empresa (alta competividade e ciclo de vida curto) e endógenos (custo fixo elevado e tecnologia) provocam redução na margem de um produto, favorecendo a aplicabilidade da GCI (SOUZA, 2008).

Funcionalidade

"O nível de funcionalidade está relacionado à quantidade de especificações do produto" (FARIA et al., 2013, p. 625). "A funcionalidade de um produto é o fator que determina o seu uso prático por parte dos consumidores e é de compreensão imediata pelos usuários, ou seja, sua utilidade (funções)" (SOUZA; ROCHA, 2009, p. 64).

Com o intuito de ilustrar a ideia de funcionalidade, Souza (2008) cita dois produtos como exemplos: um aparelho de telefone celular e um martelo. O primeiro é um produto com muitas funções (falar, ouvir, fotografar, enviar e receber mensagens de texto, ouvir música, etc.), isto é, um produto multifuncional. Ao passo que, o segundo possui poucas funções (fincar e retirar o prego), ou seja, nível de funcionalidade baixa.

Para Bhimani, Souza e Rocha (2011) funcionalidade se refere à decomposição de um produto em suas diferentes propriedades ou atributos. Quanto maior o nível de funcionalidade, mais amplo é o campo de possibilidades de gerenciamento de custos além dos limites da organização, dessa forma, a possibilidade de aplicação efetiva da GCI é maior para produtos multifuncionais (SOUZA; ROCHA, 2009; BHIMANI; SOUZA; ROCHA, 2011).

Souza e Rocha (2009) afirmam que fatores como: rápida reação da concorrência, elevada taxa de velocidade evolutiva dos processos e produtos, sofisticação de clientes e conhecimento de novas tecnologias tendem a aumentar a necessidade de novas funcionalidade e, assim, favorecer a aplicação da GCI.

Zona de viabilidade

Com base nos dois fatores discutidos, margem e funcionalidade, pode-se classificar cada produto da empresa, considerando a maior ou menor aplicabilidade da GCI. Deste modo, pode-se definir uma zona de aplicabilidade da GCI para cada produto, já existente ou um projeto (SOUZA; ROCHA, 2009).

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Uma zona de viabilidade pode ser determinada, para cada produto, em quatro regiões para identificar como a GCI poderia produzir resultados favoráveis (BHIMANI; SOUZA; ROCHA, 2011).

A Figura 6 evidencia essa zona de viabilidade, demonstrando que produtos de alta funcionalidade e margem baixa são os mais viáveis para a aplicação da GCI; enquanto produtos com alta margem e baixo nível de funcionalidade a aplicação pode ser considerada remota (SOUZA; ROCHA, 2009; BHIMANI; SOUZA; ROCHA, 2011).

Figura 6 – Zona de viabilidade da GCI na análise dos produtos

Fonte: Souza e Rocha (2009, p. 68)

Souza e Rocha (2009) explicam que produtos que possuem margem e funcionalidade baixas são, provavelmente, recomendados ao uso da GCI. Pois, apesar da baixa funcionalidade proporcionar menos oportunidades para aplicar a GCI, produtos com baixa margem de lucro são fortemente indicados à gestão de custos. Ao passo que, produtos que apresentem margem e funcionalidade altas são, possivelmente, recomendados à GCI, porque, embora o alto nível de funcionalidade amplie a possibilidade de gerenciamento de custos, por outro lado, a alta margem de lucratividade não é um fator indicativo para a GCI (SOUZA; ROCHA, 2009). Esse tipo de produto (margem e funcionalidade altas) pode usar a GCI com a finalidade de manter a margem alta ou mesmo elevá-las ainda mais, se possível (SOUZA; ROCHA, 2009).

É recomendável que a zona de viabilidade da GCI seja identificada, não apenas para cada produto da empresa, mas também, para os produtos concorrentes; pois, dessa forma, pode-se verificar quais produtos são mais favoráveis à aplicação da GCI, assim como, analisar os produtos da concorrência e identificar possibilidades de ajustes na funcionalidade e margem dos produtos (SOUZA; ROCHA, 2009).

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

2.2.5.2 Componentes

Este fator condicionante refere-se aos itens que compõem um produto ou um serviço. Compreende os dois aspectos que devem ser considerados e analisados no processo de identificação dos componentes recomendáveis à aplicação da GCI: nível de confidencialidade da tecnologia dos componentes (também chamado de nível de restrição tecnológica) e o índice de valor (SOUZA; ROCHA, 2009; SOUZA; SOUZA; BORINELLI, 2010; BHIMANI; SOUZA; ROCHA, 2011; HORN; BONFATTI; RAUPP, 2018).

De acordo com Souza (2008), o índice de valor relaciona-se com a relação custo x benefício trazido pelo componente, e a restrição tecnológica está relacionada com a tecnologia desenvolvida pela empresa que deve ser mantida em sigilo e qual pode ser compartilhada com outras empresas.

A empresa pode realizar a GCI apenas nos componentes que julgar mais importantes. “A avaliação da GCI componente a componente é uma importante etapa para decisão da aplicação da GCI, pois pode-se optar por privilegiar ou priorizar a realização da GCI somente em relação aos fornecedores de alguns componentes” (SOUZA; ROCHA, 2009, p. 71).

O nível de restrição tecnológica e o índice de valor de cada componente são usados para estabelecer a relação do fator componente na implementação da GCI, sendo que os componentes com baixo índice de valor e nível baixo de restrição tecnológica são os mais indicados à aplicação da GCI (FACCI et al., 2019).

Kajüter e Kulmala (2005) realizaram uma pesquisa em uma fabricante internacional de automóveis e verificaram que devido ao grande número de itens terceirizados, oportunidades significativas para melhorar a qualidade do produto ou reduzir os custos do produto estavam além dos limites organizacionais da empresa estudada. Por conseguinte, a gestão de custos interorganizacional é de grande relevância para a fabricante, em particular para componentes e sistemas projetados individualmente.

Confidencialidade da tecnologia

“A confidencialidade da tecnologia está relacionada à estratégia da empresa; quanto mais restrita for a tecnologia para a organização, menos compartilhada será com outras empresas da cadeia” (HORN; BONFATTI; RAUPP, 2018, p. 480). Souza e Rocha (2009, p. 72) concordam com esse entendimento quando afirmam que, em relação à análise dessa variável, “a decisão que deve ser tomada é quanto à tecnologia que a empresa considera

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

estratégica, e que, portanto, deve manter em sigilo, e à que pode ser divulgada a terceiros sem risco".

Quanto mais alto o grau de especificidade dos componentes, provavelmente mais estratégicos para a organização, no sentido de garantir diferenciação (SOUZA; ROCHA, 2009). Quanto mais confidenciais forem os componentes, menores serão as possibilidades de aplicação da GCI. (SOUZA; SOUZA; BORINELLI, 2010).

Caso contrário, se a tecnologia empregada em certos componentes não for estratégica, a pesquisa e o desenvolvimento podem ser candidatos para a formação de parcerias e soluções aprimoradas para avanços tecnológicos podem ser buscadas (BHIMANI; SOUZA; ROCHA, 2011).

Cooper e Yoshikawa (1994) destacam como uma desvantagem dos sistemas interorganizacionais o fato de que eles criam um caminho para a difusão de tecnologia que torna mais difícil para cada empresa alcançar uma vantagem competitiva sustentável, por meio da tecnologia, sobre seus concorrentes, uma vez que qualquer inovação se espalha rapidamente para todas as empresas do setor.

Índice de valor (IV)

"O índice de valor relaciona custo com grau de importância do recurso" (FARIA et al., 2013, p. 625). É uma análise baseada na relação custo x benefício proporcionada pelos componentes (SOUZA; ROCHA, 2009). "Trata-se de um indicador do custo-benefício do componente" (SOUZA; SOUZA; BORINELLI, 2010, p. 7).

O índice de valor representa "a razão entre o grau de importância do componente para a caracterização e desempenho do produto e o custo relativo de cada componente" (HORN; BONFATTI; RAUPP, 2018, p. 480). Por meio da equação abaixo, pode-se calcular uma razão de valor para medir a relação custo x benefício para cada componente do produto (SOUZA; ROCHA, 2009; BHIMANI; SOUZA; ROCHA, 2011).

$$\text{Índice de valor} = \frac{\text{Grau de Importância}}{\text{Custo}}$$

Um IV próximo de 1,0 significa uma relação eficiente entre custo e benefício de cada componente; enquanto um índice maior que 1,0 é resultante de uma alta importância e baixo custo; já um IV inferior a 1,0 pode ser decorrente de baixa importância e alto custo (ou ambos). Portanto, a existência de componentes com IV muito inferior a 1,0 proporcionará maiores oportunidades de aplicação da GCI (SOUZA; SOUZA; BORINELLI, 2010).

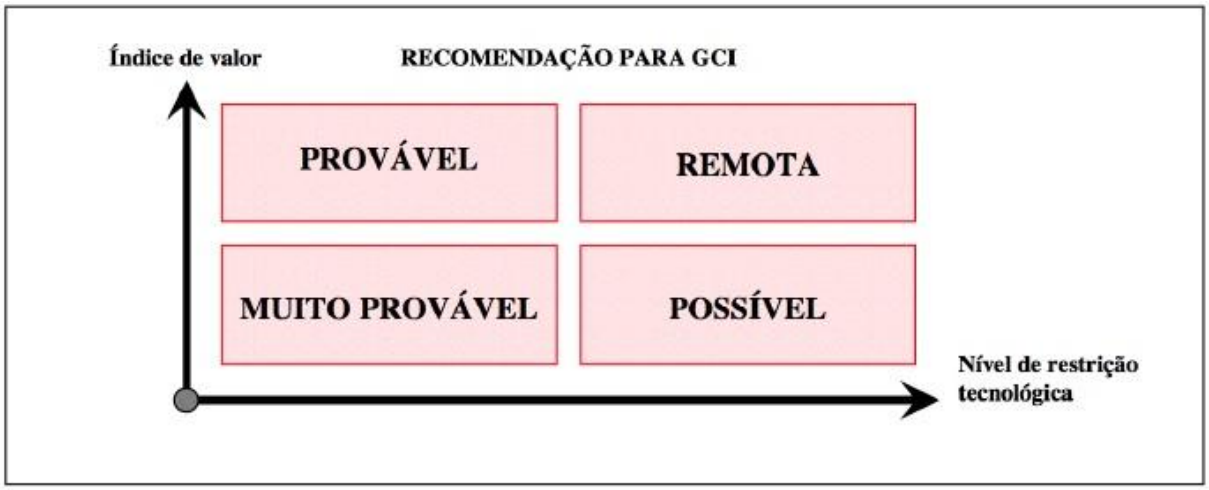
PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Bhimani, Souza e Rocha (2011) explicam que quanto menor a relação de valor, maior a necessidade de gerenciamento de custos, porque os custos tendem a ser maiores do que o benefício oferecido pela funcionalidade do componente. Dessa forma, a possibilidade de aplicação da GCI é avaliada pela análise das duas variáveis e, conclui-se que, a relação de baixo valor e os componentes sem restrição tecnológica oferecem o maior potencial para a GCI (BHIMANI; SOUZA; ROCHA, 2011).

Zona de viabilidade

Souza e Rocha (2009) fizeram uma recomendação da viabilidade de aplicação da GCI, evidenciada na Figura 7, onde os componentes são agrupados com base no nível de confidencialidade da sua tecnologia e o seu índice de valor.

Figura 7 – Zona de viabilidade da GCI na análise dos componentes



Fonte: Souza e Rocha (2009, p. 75)

Conforme pode ser observado na Figura 7, os componentes que são os mais indicados para a aplicação da GCI são aqueles que possuem baixo nível de confidencialidade da tecnologia e baixo índice de valor. Já os componentes remotamente recomendados à GCI são os que apresentam IV e restrição tecnológica altos, pois a confidencialidade da tecnologia inviabiliza a troca de informações com os fornecedores e o alto IV não oferece pressão sobre os custos.

Componentes com alto índice de valor e baixo nível de confidencialidade tecnológica são, provavelmente, recomendados para o uso da GCI, pois, embora o alto IV não exerça pressão para o gerenciamento de custos, a baixa restrição da tecnologia indica a possibilidade de uso de fornecedores externos.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Por fim, componentes em que a utilização da GCI é considerada apenas possível são aqueles que unem baixo índice de valor e alto nível de confidencialidade da tecnologia. Pois, o baixo IV proporciona uma relação custo x benefício desfavorável e, a alta restrição tecnológica pode inviabilizar a troca de informações com os fornecedores.

2.2.5.3 Níveis de relacionamento

Depois de analisar o produto e seus componentes, passa-se, agora, à análise das relações de parceria. Este fator condicionante busca investigar os níveis de relacionamentos existentes no trato com os fornecedores e clientes.

Com base nas características de interdependência, confiança, estabilidade, e cooperação, os fornecedores e clientes são classificados em quatro níveis de relacionamentos: comum, auxiliar, principal e familiar (COOPER; SLAGMULDER, 2003-a; SOUZA; ROCHA, 2009; PIZZO et al.,2015).

Souza e Rocha (2009) destacam que a classificação mencionada tem por objetivo ajudar na identificação das organizações cujas relações são mais e menos favoráveis à aplicabilidade da GCI. E, ainda, que a categorização de clientes e fornecedores de acordo com o tipo de relacionamento, apesar de indispensável, não é suficiente; a análise deve ser complementada pelo estudo de outros fatores que a empresa julgue relevantes (SOUZA; ROCHA, 2009).

Kajüter e Kulmala, em pesquisa realizada em uma fabricante internacional de automóveis, verificaram que os relacionamentos da empresa com seus fornecedores variavam de acordo com a relevância do item em particular. Enquanto os relacionamentos do tipo comum prevaleciam para peças e mercadorias padronizadas, parcerias estreitas foram desenvolvidas com empresas que forneciam componentes e sistemas críticos (KAJÜTER; KULMALA, 2005).

Comum

A relação comum é fraca e com baixa dependência. Um fornecedor ou cliente é classificado nesta categoria quando o relacionamento entre as partes é mínimo, em relação aos fatores relacionais discutidos (SOUZA; ROCHA, 2009). “Pouca ou nenhuma interação é realizada com esse tipo de relacionamento, principalmente em se tratando de gestão conjunta de custos” (CAMACHO, 2010, p. 58).

As relações desse tipo são aquelas que têm menor nível de relacionamento entre as organizações, pois os fornecedores oferecem insumos simples e os clientes buscam produtos

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

ou serviços básicos (HORN; BONFATTI; RAUPP, 2018). Neste tipo de relacionamento, o preço costuma ser o fator mais relevante (BHIMANI; SOUZA; ROCHA, 2011).

De acordo com Souza e Rocha (2009), no nível comum encontram-se as inter-relações entre uma empresa e outra com vistas a comprar produtos ou para vendê-los, caracterizando-se como o menor nível de interdependência entre elas sendo inviável a aplicação da GCI.

Um fornecedor do tipo comum apresenta relação mais fraca com uma empresa e, geralmente, é o fornecedor que contata a empresa para vender seus produtos (BHIMANI; SOUZA; ROCHA, 2011). Os fornecedores desta categoria possuem as seguintes características:

> a) Geralmente, as transações são ocasionais, esporádicas, não recorrentes, pois as compras podem ocorrer apenas por ocasião da necessidade;
> b) Não há necessidade de vínculo contratual duradouro entre clientes e fornecedores;
> c) A identidade do vendedor e do comprador não é um fator importante;
> d) O objeto da transação é homogêneo e pode-se encontrar substituto perfeito, pois o grau de especificidade, quando existe, é baixo; em outras palavras, trata-se de commodities ou quase commodities (SOUZA; ROCHA, 2009, p. 85-86).

Neste tipo de relacionamento, os níveis de interdependência, confiança, estabilidade, cooperação e benefícios mútuos são baixos (SOUZA; ROCHA, 2009; CAMACHO, 2010; BHIMANI; SOUZA; ROCHA, 2011). Não se configura em uma parceria porque não existe interesses comuns nem obtenção de benefícios comuns, somente aqueles oriundos de uma operação comercial normal (SOUZA; ROCHA, 2009). Nesse caso, a aplicabilidade da GCI é remota, improvável.

Auxiliar

O relacionamento do tipo auxiliar possui um pouco de dependência (FARIA et al., 2013). Neste tipo de relação é possível identificar níveis de interdependência, confiança, estabilidade, cooperação e benefícios mútuos mais altos do que o do tipo comum (BHIMANI; SOUZA; ROCHA, 2011; HORN; BONFATTI; RAUPP, 2018).

Comumente, uma empresa precisa de outra para a fabricação de um produto conforme suas especificações e necessidades, nesses casos, o relacionamento estreita-se um pouco mais, gerando maior estabilidade na manutenção de fornecedores (SOUZA; ROCHA, 2009; FARIA et al., 2013) fazendo que a aplicação da GCI se torne possível (SOUZA; ROCHA, 2009; CAMACHO, 2010).

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Este tipo de relacionamento não demanda desenvolvimento de pesquisas com o fornecedor; a empresa apenas compartilha com seus parceiros o desenho do produto e as instruções para sua produção (FARIA et al., 2013). Os auxiliares são, geralmente, introduzidos pela empresa depois que o produto foi projetado, portanto, a sua principal tarefa, no caso de fornecedores, é produzir os componentes de acordo com as especificações da empresa; no caso dos clientes, a principal tarefa é contribuir para a empresa pagando em dia as suas faturas (BHIMANI; SOUZA; ROCHA, 2011).

Portanto, aqui, ainda, não se trata de uma relação de parceria, porque não existe interesses comuns nem obtenção de benefícios mútuos apenas aqueles resultantes de uma operação comercial normal; todavia, nesse caso, devido ao nível maior de interação, um pouco maior do que no relacionamento do tipo comum, a aplicabilidade da GCI começa a se tornar possível (SOUZA; ROCHA, 2009).

Principal

O nível de relacionamento do tipo principal apresenta grau de interdependência maiores que no nível auxiliar, na qual uma empresa estabelece uma relação mais integrada com seus fornecedores que envolve o processo de fabricação e, também, o processo de criação e desenvolvimento do produto (BHIMANI; SOUZA; ROCHA, 2011; FARIA et al., 2013; HORN; BONFATTI; RAUPP, 2018). As organizações neste tipo de relação compartilham conhecimento, já no desenvolvimento do produto. (FARIA et al., 2013).

Os parceiros principais têm conhecimentos especializados e podem contribuir para o desenvolvimento do produto. A empresa normalmente já projetou as especificidades do produto, mas pode planejar e estabelecer os detalhes do produto em conjunto (BHIMANI; SOUZA; ROCHA, 2011). As empresas trabalham em conjunto com regularidade e, geralmente, ambas estão envolvidas no processo de projeto e desenvolvimento do produto e de seus componentes. Assim, obtêm-se benefícios mútuos adicionais ao de uma transação comercial normal (SOUZA; ROCHA, 2009).

A parceria, neste tipo de relação, é formalizada por meio de contratos de longo prazo (BHIMANI; SOUZA; ROCHA, 2011; HORN; BONFATTI; RAUPP, 2018), reduzindo-se, assim, a incerteza (SOUZA; ROCHA, 2009).

Nesse tipo de relação, os níveis de interdependência, confiança, estabilidade, cooperação são relativamente altos (SOUZA; ROCHA, 2009; BHIMANI; SOUZA; ROCHA, 2011; FARIA et al., 2013). “Trata-se, agora, de uma verdadeira parceira, pois há interesses

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

comuns que propiciam a obtenção de benefícios mútuos. Nessa situação, a aplicação da GCI é provável" (SOUZA; ROCHA, 2009, p. 88).

Familiar

O tipo familiar apresenta os níveis mais altos de interdependência, confiança, estabilidade, cooperação e benefícios mútuos (BHIMANI; SOUZA; ROCHA, 2011; FARIA et al., 2013) dentre todos os tipos analisados, o que gera benefícios mútuos mais elevados do que os de uma relação comercial comum (SOUZA; ROCHA, 2009).

De acordo com Faria et al. (2013), o fornecedor do tipo familiar atua diretamente na empresa, compartilhando, muitas vezes, informações, tecnologias e, inclusive, empregados; a responsabilidade pelo projeto do produto ou dos componentes, geralmente é dividida com o parceiro. "Esse tipo de relacionamento estimula pesquisas, desde o primeiro estágio do ciclo de vida do produto, voltadas para o aperfeiçoamento do produto" (FARIA et al., 2013, p. 625).

O nível familiar possui o maior nível de interdependência, visto que as relações estabelecidas baseiam-se na parceria de longo prazo e na confiança, na união de esforços, desenvolvimento e aperfeiçoamento dos produtos entre as partes envolvidas com a finalidade de reduzir custos e aumentar o valor (SOUZA; ROCHA, 2009).

"Trata-se de uma verdadeira parceria, pois há altos interesses comuns e elevado potencial de obtenção de benefícios mútuos" (SOUZA; ROCHA, 2009, p. 89). Nesses casos, a aplicação da GCI torna-se aplicável e perfeitamente recomendável; altamente provável (SOUZA; ROCHA, 2009).

Diante do exposto, fica evidente que o tipo familiar é tido pela empresa como um recurso valioso e, por isso, a relação precisa ser protegida e cultivada (SOUZA; ROCHA, 2009).

O Quadro 12 resume as características principais dos quatro tipos de relacionamento interorganizacionais.

Quadro 12 – Classificação dos tipos de relacionamentos entre empresas

Tipo de relacionamento	Características
Comum	Espera-se neste tipo relacionamento menor nível de interdependência, confiança, estabilidade e cooperação, ou seja, menor inter-relação entre as organizações.
Auxiliar	Níveis de interdependência, confiança, estabilidade e cooperação, maiores do que o tipo comum. Geralmente, a parceria é firmada depois de o produto ter sido projetado.
Principal	Níveis de interdependência, confiança, estabilidade e cooperação maiores do que o tipo auxiliar. Geralmente, a interação ocorre numa fase mais avançada do projeto de criação.
Familiar	A relação do tipo familiar tem o maior nível de interdependência, confiança, estabilidade e cooperação. Nesta relação, a pesquisa e o desenvolvimento ocorrem desde o primeiro estágio do ciclo de vida do produto e novas soluções de tecnologias são esperadas dele.

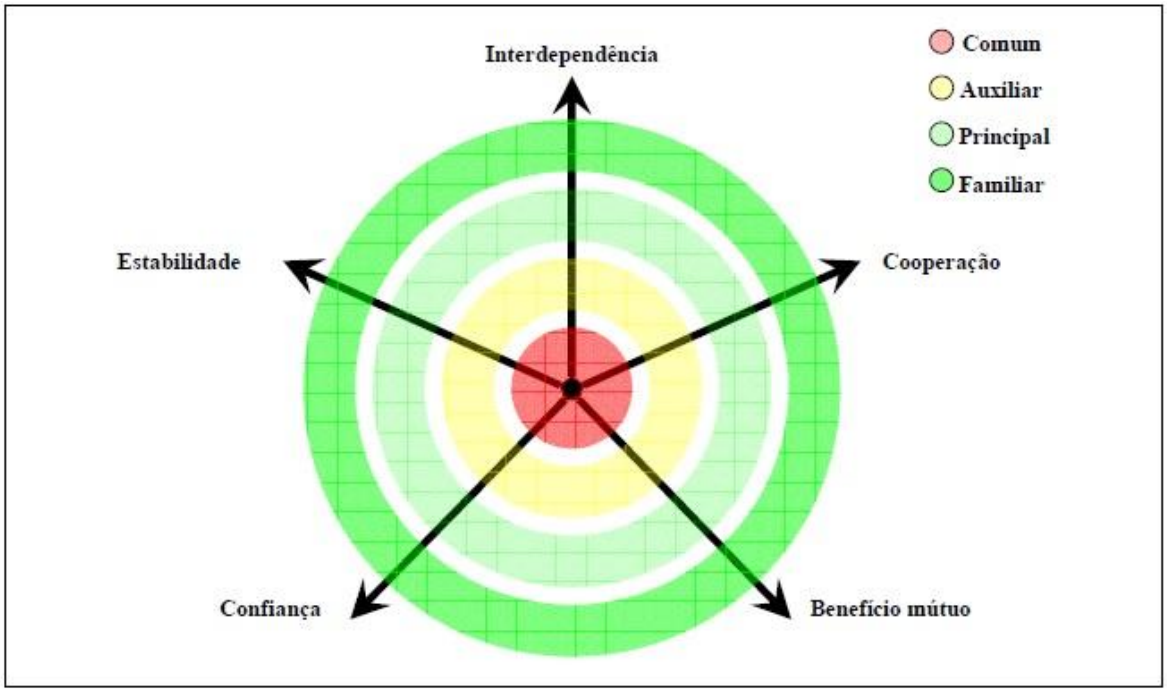
Fonte: Adaptado de Pizzo et al. (2015, p. 5)

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Zona de viabilidade

A categorização das relações entre clientes e fornecedores nos tipos: comum, auxiliar, principal e familiar é determinada, preponderantemente, pelo nível de relacionamento, que abrange as características discutidas (interdependência, estabilidade, cooperação, confiança e benefícios mútuos) (SOUZA, 2008; SOUZA; ROCHA, 2009).

Figura 8 – Zona de viabilidade na análise do relacionamento



Fonte: Souza (2008, p. 62)

Souza (2008) propõe uma classificação das diversas possibilidades de relacionamento em uma configuração, a qual teria como extremos o tipo comum e o familiar (Figura 8). Quanto mais próximo do tipo familiar, mais favorável é relacionamento para a aplicação da GCI.

Souza (2008) recomenda que essa análise das características do relacionamento seja feita para cada parceria e, assim, uma zona de viabilidade pode ser elaborada por parceiro que auxilia no planejamento do desenvolvimento desse relacionamento. A organização pode identificar os principais pontos fortes e fracos e quais medidas devem ser adotadas com o intuito de aperfeiçoar a relação (SOUZA, 2008).

2.2.5.4 Tipos de cadeia de valor

Após a identificação e análise do nível de relacionamento, a atenção se volta para a verificação do tipo de cadeia em que a organização está inserida. As cadeias de valor podem

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

ser categorizadas segundo a estrutura do mercado em que estão inseridas (SOUZA, 2008; SOUZA; ROCHA, 2009). Há três tipos principais de cadeia: tirania, oligarquia e democracia. Essa classificação se assenta, basicamente, na quantidade de organizações que dominam a cadeia, detendo o poder de negociação entre as empresas da cadeia de valor (SOUZA; ROCHA, 2009; FARIA et al., 2013; PIZZO et al., 2015).

O objetivo principal desse fator condicionante é discutir as características de cada tipo de cadeia e identificar qual ou quais são favoráveis à aplicação da GCI (SOUZA, 2008; BHIMANI; SOUZA; ROCHA, 2011). A seguir são comentadas cada uma das categorias de cadeia.

Tirania

Nas cadeias do tipo tirania uma única empresa domina toda a rede, estabelece como as relações devem ocorrer e define as funções de cada um dos envolvidos, uma vez que possui alto poder de negociação (SOUZA; ROCHA, 2009; BHIMANI; SOUZA; ROCHA, 2011; FARIA et al., 2013).

De acordo com Bhimani, Souza e Rocha (2011), neste tipo de cadeia as transações ocorrem em condições para a empresa tirana e, uma vez que é detentora de poder, é quem estabelece as regras, protocolos e valores compartilhados. Para os clientes, a tirana pode restringir fortemente o gerenciamento de custos, pois geralmente fornece insumos importantes e tem grande poder de fixação de preços (BHIMANI; SOUZA; ROCHA, 2011). Este tipo de cadeia é favorável para a GCI.

Souza e Rocha (2009) afirmam que além de exercer forte influência sobre os preços do produto no mercado, a tirana tem total conhecimento dos seus custos e da demanda. E, não havendo produtos similares ou, ao menos, não substitutos perfeitos, a empresa tirana aumenta ainda seu poder de negociação (SOUZA; ROCHA, 2009).

Oligarquia

Em cadeias da categoria oligarquia existem duas ou mais empresas dominantes, por conseguinte, o poder é dividido entre elas, e individualmente, nenhuma delas tem poder de negociação suficiente para dominar as outras. (SOUZA; ROCHA, 2009; BHIMANI; SOUZA; ROCHA, 2011; FARIA et al., 2013; PIZZO et al., 2015)

Assim como na categoria anterior, tirania, as condições de transações favorecem mais as empresas de oligarcas, porém clientes e fornecedores podem minimizar esse poder

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

negociando com outras empresas do tipo oligarquia. Aqui, os protocolos podem ser instituídos formal ou informalmente e o compartilhamento de informações e a extensão da competição ou cooperação são negociados (BHIMANI; SOUZA; ROCHA, 2011).

São as organizações oligarcas que estabelecem as regras de conduta da cadeia, garantindo que os relacionamentos detenham certas características desejadas, e coordenam o comportamento das outras participantes (SOUZA; ROCHA, 2009).

Segundo Souza e Rocha (2009), normalmente, uma organização oligarca, individualmente, não influencia fortemente os preços do produto no mercado, no entanto, atuando em conjunto com outras, pode obter. A oligarca tem conhecimento significativo dos seus custos e da demanda total do mercado, incluindo a demanda atendida pelas suas concorrentes (outras empresas oligarcas) (SOUZA; ROCHA, 2009).

A estrutura de uma cadeia do tipo oligarquia diminui um pouco a gama de possibilidades de gestão de custos interorganizacionais, quando comparadas a cadeias de valor da categoria tirania; mas, dependendo das oligarcas, o uso da GCI ainda pode ser favorável (SOUZA; ROCHA, 2009).

Democracia

O terceiro tipo de cadeia é a democracia, nesta categoria, não existe uma empresa ou grupo de empresas dominando como nas categorias anteriores (SOUZA; ROCHA, 2009; BHIMANI; SOUZA; ROCHA, 2011; FARIA et al., 2013). Na cadeia tipificada como democracia as organizações precisam formar alianças para alcançar seus objetivos, uma vez que todas têm quase o mesmo nível de poder (SOUZA; ROCHA, 2009; BHIMANI; SOUZA; ROCHA, 2011; PIZZO et al., 2015). Essas alianças podem garantir que os relacionamentos possuam certas características desejadas e a coordenação do comportamento de outras organizações (SOUZA; ROCHA, 2009).

As condições de negociação são semelhantes para as empresas, seus clientes e fornecedores (SOUZA; ROCHA, 2009; BHIMANI; SOUZA; ROCHA, 2011). Normalmente, uma organização democrata não possui forte influência sobre o preço dos produtos no mercado, mas atuando conjuntamente elas podem obter (SOUZA; ROCHA, 2009).

Esse tipo de estrutura de cadeia de valor minimiza as possibilidades de GCI, devido à ausência clara de comando (SOUZA; ROCHA, 2009; BHIMANI; SOUZA; ROCHA, 2011). Mas, onde existir forte poder de negociação entre duas empresas, a GCI pode se tornar favorável (BHIMANI; SOUZA; ROCHA, 2011).

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Em suma, quanto mais as características das relações interorganizacionais se aproximam da categoria tirania, isto é, onde o domínio é exercido por uma única empresa, mais favorável se torna a aplicação da GCI (SOUZA; ROCHA, 2009; BHIMANI; SOUZA; ROCHA, 2011; FACCI et al., 2019). Aguiar, Rezende e Rocha (2008) afirmam que a aplicação da GCI é possível em qualquer um dos três tipos de cadeia discutidos.

Zona de viabilidade

Conforme discutido até aqui, observou-se que, para cada tipo de cadeia, há diferentes formas de relacionamento entre os fornecedores e clientes. Num extremo, está um tipo de cadeia em que uma organização se destaca como líder e determina de forma unilateral os objetivos da cadeia; noutro, tem-se um tipo de cadeia chamada democrata, em que as empresas que a compõem têm direitos iguais.

Verificou-se que a aplicação da GCI é mais favorável nas cadeias das categorias tirana ou oligarquia. O Quadro 13 resume as características principais de cada tipo de cadeia.

Quadro 13 – Características dos tipos de cadeia

	TIRANIA	**OLIGARQUIA**	**DEMOCRACIA**
Nº de empresas que dominam	Uma	Algumas	Nenhuma
Poder de negociação	Alto	Médio	Baixo
Protocolos ou regras de conduta	Impostos de cima para baixo	Negociados pelos oligarcas	Acordos mútuos
Predominância de contratos relacionais	Vertical	Horizontal e vertical	Horizontal
Divisão de tecnologia e informação	A empresa líder compartilha	Os oligarcas compartilham	Cada firma negocia
Competição e cooperação	Impostos de cima para baixo	Negociados pelos oligarcas	Acordos mútuos
Mecanismos e colaboração	Formais	Formais e informais	Informais
Aplicação da GCI	Depende do tirano	Depende dos oligarcas	Depende dos democratas
	+	FAVORÁVEL	-

Fonte: Souza (2008, p. 70)

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

2.2.5.5 Mecanismos

Os mecanismos são considerados instrumentos necessários para dar sustentação ao processo da gestão de custos interorganizacionais (SOUZA, 2008; SOUZA; ROCHA, 2009). Esses mecanismos são artefatos, aparelhos, instrumentos que permitem aos gestores orientar, controlar, medir, informar, identificar metas para serem usadas como parâmetros, de modo a atingir os resultados planejados pelos agentes da rede de empresas (SOUZA; ROCHA, 2009; FACCI et al., 2019). Eles "servem como guias para as organizações, tornando factível, pragmática e efetiva a GCI" (SOUZA; ROCHA, 2009, p. 95).

Este fator condicionante tem por finalidade ajudar as organizações a selecionarem mecanismos de controle da GCI que as auxiliem no gerenciamento dos custos entre as empresas (SOUZA, 2008). O objetivo desses mecanismos é transmitir pressão quanto à gestão de custo a toda a cadeia, visando maximizar o retorno de seus participantes (FARIA et al., 2013).

A escolha dos mecanismos específicos adequados para aplicação da GCI, em certas situações, depende dos fatores discutidos: margem de lucro do produto; componentes e nível de funcionalidade do produto; nível de relacionamento e classificação do fornecedor; e, tipo de cadeia (SOUZA; ROCHA, 2009).

Souza, Souza e Borinelli (2010) afirmam que não existe uma fórmula padronizada para a implementação de um programa de gestão de custos interorganizacional, mas que algumas práticas podem ser usadas para melhorar as relações entre os parceiros e, com isso, criar um ambiente que favoreça a GCI.

De acordo com Fayard et al. (2006), as práticas de GCI facilitam a coordenação da redução de custos de duas maneiras: 1) ajuda na identificação de formas de tornar a interface entre as empresas mais eficiente; e 2) auxilia a empresa e seus compradores e fornecedores a encontrar maneiras adicionais de redução dos custos dos produtos. Entre as práticas citadas pelos autores estão: *target costing* interorganizacional, custeio *kaizen* interorganizacional, *open-book accounting* e compartilhamento de informações.

Uma vez que a finalidade desses mecanismos é criar pressão em toda cadeia, essa pressão, conforme Cooper e Yoshikawa (1994), é alcançada por meio do uso de vários mecanismos diferentes, como: *target costing*, investigações de custo mínimo e *trade-offs* funcionalidade-preço-qualidade. Esses mecanismos aliviam o departamento de vendas da responsabilidade de pressionar o departamento de fabricação em relação ao custo, permitindo que se concentrem em outras áreas (COOPER; YOSHIKAWA, 1994).

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Slagmulder (2002) cita alguns artefatos que permitem às empresas reduzir conjuntamente os custos durante o projeto do produto: *target costing*, *trade-offs* funcionalidade-preço-qualidade, investigações de custos interorganizacionais e gerenciamento de custos simultâneos. O *target costing* da cadeia (interorganizacional) e os *trade-offs* funcionalidade-preço-qualidade também são mencionados por Cooper e Slagmulder (2003-a).

Portanto, além de observar os fatores condicionantes, as empresas devem decidir a respeito dos mecanismos de controle da GCI (SOUZA; ROCHA, 2009). Os mecanismos podem ser divididos em três grandes tipos: disciplinadores, capacitores e incentivadores, que são comentados individualmente na sequência.

Disciplinadores

Mecanismos disciplinadores "são instrumentos gerenciais que regram, adestram, desenvolvem metodicamente, criam obrigações que conduzem e regem o relacionamento entre duas ou mais organizações de um segmento da cadeia de valor" (SOUZA; ROCHA, 2009, p. 96).

A função dos mecanismos disciplinadores é transmitir as pressões de redução de custos ao longo da cadeia de valor, fixando regras de conduta e relacionamento (AGUIAR; REZENDE; ROCHA, 2008; HORN; BONFATTI; RAUPP, 2018). O principal objetivo desses mecanismos é garantir o retorno total para a cadeia de valor (HORN; BONFATTI; RAUPP, 2018).

Segundo Bhimani, Souza e Rocha (2011), os mecanismos disciplinadores, nos relacionamentos interorganizacionais, permitem a observação e correção onde há falta de conformidade. Esses mecanismos criam regras para controle e recompensa das ações das organizações que se destacam no cumprimento de suas obrigações (SOUZA; ROCHA, 2009; BHIMANI; SOUZA; ROCHA, 2011).

Camacho (2010) e Camacho et al. (2014) ressaltam que esses mecanismos não se referem somente à aplicação de penalidades, vão além disso, tais mecanismos têm como objetivo atuar na prevenção e contenção da ilegalidade, dos desvios de conduta, das violações às regras estipuladas, evitando-se, assim, as punições.

Exemplos de mecanismos disciplinadores são: *target costing*, protocolos de rede e orçamentos interorganizacionais (SOUZA, 2008; SOUZA; ROCHA, 2009; BHIMANI; SOUZA; ROCHA, 2011).

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Mouritsen, Hansen e Hansen (2001) realizaram uma pesquisa em duas empresas que terceirizaram grande parte do seu processo e, assim, perceberam perda de transparência e controle. Diante disso, as organizações adotaram artefatos gerenciais de GCI (em uma empresa, o *target costing* com ênfase na análise de valor foi implementado; e na outra, *o open-book accounting*) para enfrentarem tais dificuldades. Os autores relatam que quando esses controles foram introduzidos nas duas empresas analisadas, eles tiveram um papel relevante no exercício do controle e na compreensão dos processos interorganizacionais à distância.

Souza (2008) em estudo realizado em duas empresas identificou o uso dos seguintes mecanismos disciplinadores: *open-book accounting* (abertura de livros) e contrato de nível de serviços. Cabe ressaltar que Souza (2008) cita a abertura de livros como exemplo de mecanismo capacitor no capítulo de revisão da literatura da sua dissertação, mas o identifica como mecanismo disciplinador na empresa estudada.

Capacitores

Os mecanismos capacitores são instrumentos que munem os membros da cadeia com habilidades e competências com a intuito de auxiliar nas possíveis dificuldades na condução da GCI (SOUZA, 2008; BHIMANI; SOUZA; ROCHA, 2011; FARIA et al., 2013; HORN; BONFATTI; RAUPP, 2018).

O propósito dos mecanismos capacitores é ajudar as empresas que compõem a cadeia a coordenar seus esforços de desenho dos produtos e de produção de modo a alcançarem conjuntamente suas metas de redução de custos, conciliando as habilidades e os esforços dos envolvidos no processo. (AGUIAR; REZENDE; ROCHA, 2008; FARIA et al., 2013). Esses mecanismos visam ensinar, treinar, instruir as partes envolvidas no processo de GCI (HORN; BONFATTI; RAUPP, 2018).

Para Souza e Rocha (2009), “na visão da GCI, o propósito dos mecanismos capacitores é auxiliar as empresas a alcançar as metas estabelecidas para que os objetivos estratégicos dos segmentos da cadeia de valor também sejam atingidos” (SOUZA; ROCHA, 2009, p. 97).

Como exemplos de mecanismos capacitores têm-se: gestão baseada em atividades (ABM), engenharia de valor, investigações de custos interorganizacionais, gerenciamento simultâneo de custos, custeio *kaizen*, previsões colaborativas e treinamento interorganizacional (SOUZA, 2008; BHIMANI; SOUZA; ROCHA, 2011). Souza e Rocha (2009) mencionam ainda: análise de valor e a troca eletrônica de dados.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Sobre o *open-book accounting* (OBA) cabe destacar que nos estudos de Souza (2008), Camacho (2010), Souza, Bhimani e Rocha (2011) e de Camacho et al. (2014) o OBA é citado como exemplo de mecanismo capacitor. No entanto, em pesquisa realizada em duas empresas, Souza (2008) o identifica como um mecanismo disciplinador.

Kajüter e Kulmala (2005), em pesquisa em um fabricante de automóveis, identificaram que a empresa, além do *target costing* e do *open-book accounting*, fazia uso de mecanismos específicos que forneciam suporte à prática de GCI: a) equipes multifuncionais com participantes das empresas envolvidas; b) oferta de suporte técnico gratuito aos fornecedores; c) desenvolvimento de ferramentas para divulgação e análise de dados de custos: planilhas específicas e o fluxograma da cadeia de valor (ilustra os membros da rede envolvidos na produção de um componente, bem como a distribuição da ocorrência de custos nos diferentes estágios).

Incentivadores

Os mecanismos incentivadores são instrumentos utilizados para gratificar, premiar e remunerar as partes, após o alcance das metas definidas, pelo objetivo alcançado (SOUZA; ROCHA, 2009). Ou seja, tais mecanismos "regulam a distribuição dos benefícios gerados pela GCI" (FARIA et al., 2013, p. 626), uma vez que para o bom funcionamento desta, os ganhos obtidos devem ser partilhados de forma justa entre os participantes da cadeia envolvidos no processo (SOUZA; ROCHA, 2009).

Para Horn; Bonfatti e Raupp (2018), os mecanismos incentivadores devem ser modelados especificamente para cada organização. Eles podem ser monetários (por exemplo: bônus por alcance de metas) ou não monetários (por exemplo: garantia de relacionamentos de longo prazo) (SOUZA; ROCHA, 2009).

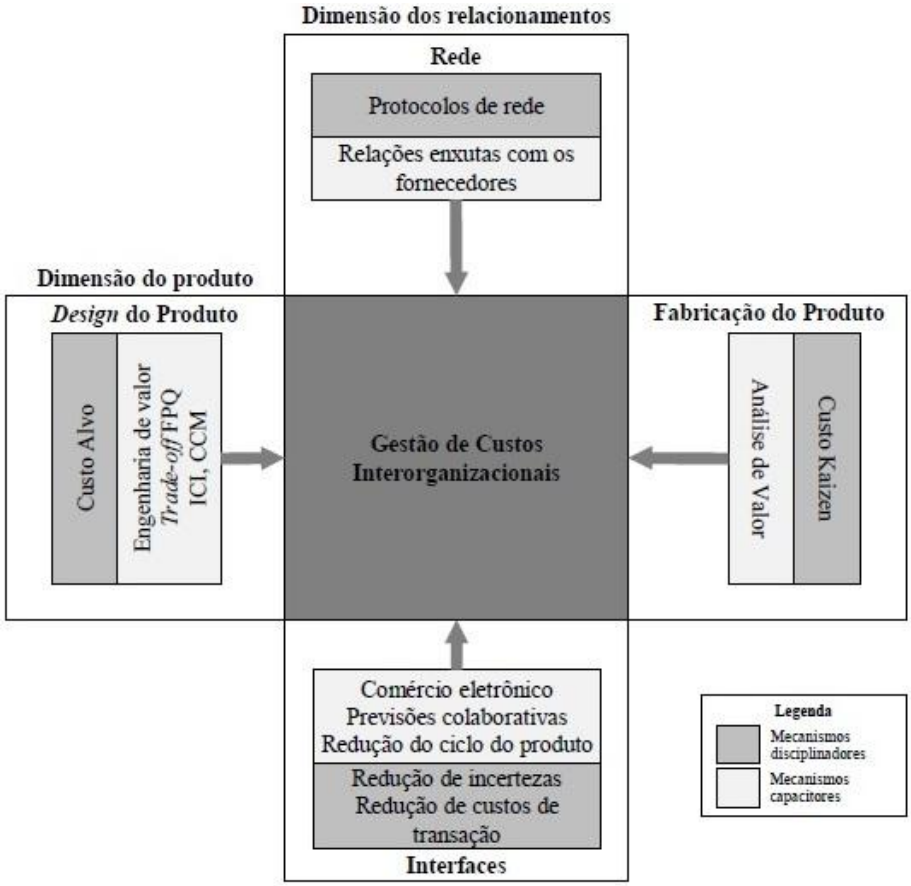
Cabe ressaltar que Camacho (2010) considera a questão de compartilhar os benefícios entre as organizações envolvidas no processo como sendo um dos fundamentos da GCI e não apenas como um mecanismo incentivador, mas, que uma coisa não elimina a outra, uma vez que um mecanismo incentivador pode ser considerado um fundamento da GCI e vice-versa. Fato é que a partilha justa de benefícios é essencial na continuidade de um relacionamento interorganizacional (CAMACHO, 2010). Este estudo concorda com esse ponto de vista.

Existem vários mecanismos e a escolha dos mais adequados vai depender dos fatores analisados e discutidos anteriormente (especificidades do produto e dos seus componentes, o nível de relacionamento interfirmas e as características da cadeia de valor) (SOUZA; ROCHA,

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

2009). Porém, para ser efetiva, a GCI requer integração entre mecanismos disciplinadores e capacitores de redução de custos (Figura 9) (AGUIAR; REZENDE; ROCHA, 2008; SOUZA; ROCHA, 2009), conforme será analisado do tópico seguinte.

Figura 9 – Processo de Gestão de Custos Interorganizacionais



Fonte: Cooper e Slagmulder (2003-a)

2.2.6 Processo de Gestão de Custos Interorganizacionais

De acordo com Cooper e Slagmulder (2003-b) a gestão de custos interorganizacionais possui três aspectos principais: *design* de produto aprimorado, maior eficiência nos processos de fabricação e maior eficiência da interface entre compradores e vendedores.

Portanto, o processo de GCI pode atuar na redução do custo em duas dimensões: dimensão do relacionamento e dimensão do produto (COOPER; SLAGMULDER, 2003-a), nos quais operam mecanismos disciplinadores e capacitores (Figura 9).

A dimensão de relacionamento da rede é constituída por uma rede de fornecedores e suas interfaces, e possui como elementos principais: a definição dos protocolos da rede, a

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

construção de redes enxutas[1] de fornecedores, a redução de incertezas, a redução de custos de transação, de previsões colaborativas, comércio eletrônico e redução do ciclo do produto (COOPER; SLAGMULDER, 2003-a; AGUIAR; REZENDE; ROCHA, 2008).

Já a dimensão do produto considera dois aspectos: o processo de *design* do produto e o processo de fabricação, conforme Figura 9. Os mecanismos utilizados, nessa dimensão, para implementação da GCI são o *target costing* e o custeio *kaizen*, sendo que no uso desses artefatos, os seguintes instrumentos estão presentes: engenharia e análise de valor, *trade-offs* funcionalidade-preço-qualidade, investigação de custos interorganizacionais e gerenciamento simultâneo de custos (COOPER; SLAGMULDER, 2003-a; AGUIAR; REZENDE; ROCHA, 2008).

Aguiar, Rezende e Rocha (2008) entendem que, para a implementação da GCI, dois elementos principais são necessários: o ambiente e o uso efetivo. Em relação ao ambiente, os autores explicam que, para se constituírem relacionamentos de interdependência entre as organizações que compõem a cadeia, é preciso a criação de um ambiente com nível elevado de estabilidade, cooperação e divisão dos benefícios obtidos, conforme já discutido neste trabalho.

Ainda segundo os autores, uma vez definido o ambiente, pode-se então passar para a segunda dimensão, a da aplicação dos conceitos da GCI, isto é, o processo de implementação dos mecanismos de redução de custos. Essa dimensão é composta de três etapas: gerenciamento de custos durante o *design* do produto; gerenciamento de custos durante a fabricação do produto; e melhoria da eficiência da interface com os compradores e fornecedores (SLAGMULDER, 2002; AGUIAR; REZENDE; ROCHA, 2008; SOUZA; ROCHA, 2009).

Cabe destacar que Slagmulder (2002) considera como passo inicial na GCI a melhoria da eficiência da interface com os compradores e fornecedores, enquanto Aguiar, Rezende e Rocha (2008) e Souza e Rocha (2009) entendem que se trata da terceira etapa. Este trabalho adota como primeira etapa a melhoria da eficiência da interface com os compradores e fornecedores, assim como Slagmulder (2002), por considerar que o cumprimento dessa primeira etapa beneficiará a realização das duas etapas seguintes.

---

[1] "O conceito Enxuto (*Lean*) surgiu no contexto de estudos do *Massachusetts Institute of Technology* (MIT) sobre a indústria automobilística mundial, no período de 1985 a 1990, para descrever o Sistema Toyota de Produção (STP), um sistema de produção de automóveis desenvolvido pela empresa japonesa Toyota após a Segunda Guerra Mundial. Este sistema, também conhecido como Produção Enxuta, revolucionou a indústria automobilística e disseminou uma nova prática para os processos produtivos, com o objetivo de alcançar melhores níveis de produtividade e eficiência por meio da eliminação de todo e qualquer tipo de desperdício e a implantação de melhorias contínuas nos processos produtivos" (FREITAS et al., p. 78, 2018).

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Sendo assim, a primeira etapa consiste na reunião da empresa com seus compradores e fornecedores para buscar maneiras de aumentar a eficiência das suas interfaces (SLAGMULDER, 2002). Um modo de alcançar esse aumento de eficiência, segundo Slagmulder (2002), é por meio da redução da incerteza, por exemplo, elevando o compartilhamento de informações e diminuindo os tempos de ciclo. Diminuir a incerteza pode levar a economias significativas, porque as partes podem manter níveis mais baixos de estoque (SLAGMULDER, 2002).

Aguiar, Rezende e Rocha (2008), da mesma forma, entendem que essa etapa refere-se às ações voltadas para o aperfeiçoamento da eficiência na interface comprador-fornecedor. E, ainda destacam três pontos dessa etapa: o primeiro, busca verificar quais modificações que o comprador poderia fazer para diminuir o custo de serviços ao cliente que possam ser repassadas para seus fornecedores. O segundo ponto, por outro lado, trata de procurar mudanças que o fornecedor poderia realizar com o intuito de reduzir custos de aquisição de seus compradores. Por fim, o terceiro ponto consiste na identificação de opções de cooperação entre compradores e fornecedores com a finalidade de redução de custos de suas interfaces.

Nessa etapa, Slagmulder (2002) afirma que os fornecedores podem contribuir mudando seu comportamento para diminuir os custos de aquisição na empresa. A autora exemplifica que se uma empresa opera no modo *just in time*, atrasos nas entregas dos fornecedores são muito caros; a empresa pode evidenciar ao fornecedor os custos elevados relacionados ao baixo desempenho de entrega. Então, o fornecedor pode dar início a um programa para aumentar as entregas dentro do prazo. A empresa pode auxiliar nesse processo, compartilhando as suas próprias experiências na implementação do pensamento enxuto[2].

Os compradores, por sua vez, de acordo com Slagmulder (2002), também podem alterar o seu comportamento visando reduzir os custos de atendimento aos clientes. Por exemplo, o comprador pode estar fazendo um grande número de pedidos pequenos para a empresa, e se os custos de processamento de pedidos de vendas forem altos, o custo da empresa para atender a esse cliente também será alto (SLAGMULDER, 2002). Nesse caso, a empresa pode sugerir novas formas para o comprador fazer os seus pedidos com intuito de alcançar economias de custos (SLAGMULDER, 2002).

---

[2] "Womack e Jones (1998) desenvolveram a abordagem do Pensamento Enxuto (*Lean Thinking*) em decorrência da Produção Enxuta (*Lean Production*), estendendo a aplicação de seus conceitos e ferramentas para além dos ambientes de manufatura, como uma filosofia de gestão centrada na eliminação de desperdícios e na busca da máxima eficiência nos processos de trabalho" (FREITAS et al. p.77, 2018).

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Ademais, Slagmulder (2002) cita outras sugestões para tornar a interface entre empresa e seus compradores e fornecedores mais eficiente, como a adoção do Gerenciamento da Qualidade Total, uma vez que o seu uso não apenas proporciona redução dos custos do comprador, eliminando a necessidade de inspeção dos itens recebidos ou devolução dos defeituosos; mas também do fornecedor, eliminando retrabalho ou refugo. Sugere ainda a implantação do intercâmbio eletrônico de dados (EDI) que pode contribuir em economias de custos de ambas as partes.

Souza e Rocha (2009) também corroboram com o entendimento anterior e declaram que essa etapa concentra-se nas interfaces entre as partes envolvidas e tem por objetivo a melhoria da eficiência e da eficácia logística. Essas interfaces, de acordo com os autores, incluem todos os custos de transação associados com a troca de informações, bens e serviços entre as empresas, exemplos: solicitação de produtos, realização de pagamentos, manutenção de estoques e fornecimento de logística.

Mecanismos que podem ser usados nessa etapa são: gestão baseada em atividades, *open-book accounting*, *just in time*, automatização de processos, código de barras e comunicação eletrônica de dados (SOUZA; ROCHA, 2009).

A segunda etapa refere-se ao gerenciamento de custos durante o *design* do produto. Slagmulder (2002) afirma que a gestão de custos interorganizacionais durante o desenvolvimento do produto é de particular importância para as empresas enxutas porque essas empresas têm um alto grau de valor terceirizado, o que torna a coordenação do desenvolvimento de produtos em toda a cadeia de suprimentos crucial para o sucesso das empresas.

Nesta etapa de *design* do produto, a GCI envolve interações estreitas entre as equipes de *design* da empresa e seus fornecedores com o objetivo de encontrar soluções de menor custo do que seria possível se as equipes de *design* operassem isoladamente (SLAGMULDER, 2002). O principal mecanismo de GCI usado para ativar essas interações é o *target costing* (SLAGMULDER, 2002).

Sobre o *target costing*, Slagmulder (2002) acrescenta que a conexão do sistema de *target costing* do comprador ao de seus fornecedores permite que a disciplina do *target costing* possa ser estendida de uma única empresa para várias empresas em uma cadeia de suprimentos.

Assim, em primeiro lugar, nesta etapa, estabelece-se o custo alvo do produto a ser desenvolvido (AGUIAR; REZENDE; ROCHA, 2008; SOUZA; ROCHA, 2009). Nesta fase, que é a de criação do produto, o foco principal é garantir a margem de lucro da organização com determinado produto antes mesmo do seu lançamento; portanto, são definidas metas de

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

preço, de margem e de custo, considerando determinada quantidade a ser produzida e vendida ao longo do ciclo de vida do produto (SOUZA; ROCHA, 2009).

Uma vez que tais metas foram definidas, a função da GCI, por meio dos seus mecanismos disciplinadores e capacitores, é ajudar as empresas envolvidas na busca de soluções para garantir o alcance da margem desejada sem prejuízo da qualidade e da funcionalidade do produto (SOUZA; ROCHA, 2009).

Aguiar, Rezende e Rocha (2008) ressaltam que se algum fornecedor apresentar dificuldades em alcançar o custo alvo de um componente ou produto, o empenho será na busca de opções para que ele atinja os objetivos de toda a rede de fornecedores. Os instrumentos que podem ser utilizados para esse fim são: *trade-offs* entre funcionalidade-qualidade-custo; investigações de custos interorganizacionais; e, gerenciamento simultâneo de custos (SLAGMULDER, 2002; AGUIAR; REZENDE; ROCHA, 2008). No tópico 2.6 deste trabalho foram discutidas outras ferramentas e técnicas que podem ser utilizadas nas etapas do processo de *target costing*, como por exemplo, tabelas de custo, engenharia de valor e implementação da função qualidade (*Quality Function Deployment* – QFD).

Para Souza e Rocha (2009), a GCI deve fornecer a estrutura e as bases para a coordenação das atividades de desenvolvimento dos produtos e componentes entre as empresas e, ainda, que o *target costing* e a engenharia de valor são exemplos de mecanismos que podem ser usados para esse fim.

A terceira etapa de GCI requer a coordenação dos processos de fabricação das empresas da cadeia (SLAGMULDER, 2002; SOUZA; ROCHA, 2009). Oportunidades adicionais para redução conjunta de custos na cadeia de suprimentos ocorrem durante esta fase (SLAGMULDER, 2002).

Nesta terceira etapa, o foco está na melhoria dos processos, sem, no entanto, impactar as características do produto nem as suas funcionalidades (SOUZA; ROCHA, 2009). A GCI, afirmam Souza e Rocha (2009), por meio da utilização de seus mecanismos, visa garantir a coordenação eficaz da produção entre as empresas da cadeia, para alcançar a taxa de melhoria dos custos exigida pelos clientes. Custeio *kaizen* e a análise de valor são exemplos de mecanismos que podem ser utilizados nesta etapa (SOUZA; ROCHA, 2009).

De acordo com Aguiar, Rezende e Rocha (2008), nesta etapa, o processo tem início pela definição de um custo *kaizen* de redução de custos, baseando-se nas pressões realizada pelo mercado. Esse objetivo de redução de custos *kaizen* deve ser descomposto no nível do fornecedor (SLAGMULDER, 2002; AGUIAR; REZENDE; ROCHA, 2008).

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Essa abordagem é diferente daquela usada para o *target costing*, na qual metas específicas são estabelecidas no nível do produto individual, aqui, no custeio *kaizen*, os objetivos específicos de redução de custos são definidos apenas para componentes muito caros (SLAGMULDER, 2002; AGUIAR; REZENDE; ROCHA, 2008).

Slagmulder (2002) afirma que se alguns fornecedores não conseguirem alcançar a meta de redução de custos, serão necessários esforços adicionais e, sendo assim, o comprador e o fornecedor podem cooperar de três formas na diminuição dos custos: primeiro, o comprador pode usar sua experiência em engenharia para ajudar o fornecedor a encontrar maneiras de baixo custo para produzir os componentes; segundo, caso tais soluções não sejam encontradas, o comprador pode alterar o *design*, mas não a funcionalidade, de seu produto para permitir que o fornecedor desenvolva novos componentes de custo mais baixo; e, terceiro, o comprador pode concordar em alterar seus processos de produção, mas não os *designs* de produtos, para acomodar as alterações no componente fornecido.

Segundo Slagmulder (2002), outras opções no esforço de redução de custos são: concordância do comprador em transferir algumas operações para o fornecedor e, consequentemente, ajustar o custo *kaizen* para cima; e, a empresa pode usar o poder de compra combinado da cadeia de suprimentos para negociar descontos melhores do que seus fornecedores podem obter por conta própria.

O Quadro 14 elenca oito etapas necessárias para a implementação da GCI.

Quadro 14 - Etapas para implantação da GCI

Etapas
1) identificar as partes do produto que serão adquiridos de fornecedores externos;
2) determinar o nível adequado da relação comprador-fornecedor para os itens adquiridos externamente;
3) identificar os fornecedores externos de produtos ou componentes com alto valor agregado;
4) desenvolver adequadamente o relacionamento comprador-fornecedor;
5) aumentar a eficiência da interface comprador-fornecedor;
6) desenvolver as habilidades necessárias para as técnicas de GCI;
7) estender a GCI tanto à montante quanto à jusante na cadeia de valor;
8) entender a GCI para as divisões da própria da empresa (fornecedores internos).

Fonte: Cooper e Slagmulder (1999) citado por Oliveira, Gomes e Souza (2019, p. 3)

Foi possível depreender que vários artefatos gerenciais são utilizados para dar suporte à GCI e são úteis à sua aplicação efetiva. Principalmente, quatro práticas são, com frequência, citadas na literatura como práticas de GCI: *target costing*, *trade-offs* de FQP, investigação de custos interorganizacionais (ICI) e gerenciamento simultâneo de custos (WINDOLPH; MOELLER, 2012; DHAIFALLAH et al., 2016; 2020). O *target costing* foi abordado no tópico 2.1 deste trabalho, dessa forma, na sequência são discutidas as outras três práticas de GCI.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

2.2.6.1 *Trade-offs* de funcionalidade-qualidade-preço (FQP)

De acordo com Axelsson, Laage-Hellman e Nilsson (2002), os *trade-offs* de FQP é um modo do fornecedor encontrar maneiras de negociar com o comprador em três dimensões diferentes, portanto, não apenas com o foco no preço (alvo). É basicamente uma forma de definir as diferentes funções e qualidades dessas funções, como um menu (AXELSSON; LAAGE-HELLMAN; NILSSON, 2002).

Segundo Cooper e Slagmulder (2004-a), um *trade-off* de FQP é realizado nas ocasiões em que o fornecedor determina que o custo de fabricação do componente terceirizado excederá o custo alvo e que a única forma de atingir o custo alvo é flexibilizando a funcionalidade e / ou as especificações de qualidade do componente de maneiras aceitáveis para o comprador. Uma vez identificadas essas flexibilizações, o fornecedor solicita aprovação do comprador para realizá-las (COOPER; SLAGMULDER, 2004-a).

Cooper e Yoshikawa (1994) destacam que sob o *trade-offs* de FQP, a qualidade é definida como conformidade com as especificações, a função é definida pelas especificações do produto e o preço é o preço de venda para os clientes.

Slagmulder (2002) explica que os *trade-offs* de FQP envolvem apenas pequenas reduções na qualidade, funcionalidade e custo do componente terceirizado, e que não têm impacto nas especificações do produto final. Na realização de *trade-offs* de FQP, o comprador e o fornecedor negociam para reduzir o nível de qualidade e funcionalidade exigidos para que o fornecedor possa gerar um lucro adequado no custo alvo no nível de componente do comprador (COOPER; YOSHIKAWA, 1994; SLAGMULDER, 2002). Normalmente, o preço não é a dimensão reduzida, em vez disso, as empresas tentam encontrar maneiras de reduzir a qualidade ou a funcionalidade do componente enquanto atingem seu preço alvo (COOPER; YOSHIKAWA, 1994).

Dessa forma, a viabilidade de um *trade-offs* de FQP depende da disposição do comprador em concordar com a flexibilização das especificações de qualidade e funcionalidade estabelecidas para o componente (SLAGMULDER, 2002). No entanto, a disposição do comprador em permitir tais flexibilizações é limitada pela necessidade de manter as especificações do próprio produto final, assim, o fornecedor deve compreender a função do componente em alcançar a funcionalidade do produto final para que possa fazer recomendações apropriadas (SLAGMULDER, 2002).

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Os *trade-offs* de FQP são frequentemente combinados com informações sobre atividades de produção e custos, pois pode haver consequências relevantes e, igualmente, várias escolhas de funcionalidade e qualidade (AXELSSON; LAAGE-HELLMAN; NILSSON, 2002).

Cooper e Slagmulder (2004-a) citam alguns exemplos de alterações nas especificações resultantes dos *trade-offs* de FQP:

- Limitação da cor de uma peça a preto ou prata, em vez de corresponder à cor do produto final;
- Flexibilização das tolerâncias da superfície quando elas não são visíveis para o usuário final;
- Mudança para pressionar uma peça em vez de usiná-la; e
- Diminuição no conteúdo do material sem reduzir a resistência da peça.

2.2.6.2 Investigações de custos interorganizacionais (ICI)

Nas investigações de custos interorganizacionais as equipes de *design* do comprador e do fornecedor aplicam conjuntamente técnicas de engenharia de valor para atender às metas de redução de custos por meio de alterações de projeto no componente do produto (WINDOLPH; MOELLER, 2012).

Uma investigação de custo interorganizacional ocorre quando uma empresa na cadeia de suprimentos de um componente determina que não pode fabricar o item pelo seu custo alvo e que um *trade-off* de FQP não produzirá reduções de custo suficientes para resolver o problema (COOPER; SLAGMULDER, 2004-a).

Slagmulder (2002) afirma que em uma investigação de custo interorganizacional, as equipes de *design* das empresas se reúnem para determinar se as especificações definidas pelo comprador podem ser alteradas de forma a permitir que os custos do componente sejam reduzidos significativamente. As alterações nas especificações do componente geralmente são maiores do que aquelas consideradas em um *trade-off* de FQP (SLAGMULDER, 2002).

Assim, Cooper e Slagmulder (2004-a) destacam duas diferenças entre um *trade-off* de FQP e uma investigação de custos interorganizacional, a primeira é a capacidade de incluir em uma ICI engenheiros de projeto de mais de duas empresas da cadeia de suprimentos. A segunda diferença é o escopo das alterações de projeto contempladas, pois em uma ICI é possível que os componentes sejam redesenhados, de modo que todas as etapas, da matéria-prima ao produto

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

acabado, sejam mais econômicas. Ou seja, a ampliação do escopo das alterações no projeto permite a identificação e implementação de maiores economias de custos em toda a cadeia de suprimentos. Ressaltando, no entanto, que, assim como nos *trade-offs* de FPQ, o *design* principal do produto final ainda permanece essencialmente fixo (COOPER; SLAGMULDER, 2004-a).

As investigações de custos interorganizacionais, segundo Slagmulder (2002), têm por objetivo encontrar formas de redesenhar os produtos e os componentes que eles contêm, para que possam ser fabricados com seus custos planejados. Nesse contexto, a autora destaca duas questões que precisam ser avaliadas, a primeira é quais alterações podem ser feitas no *design* do produto final e nos componentes que ele contém. Como as mudanças de projeto realizadas nos componentes podem afetar as especificações do produto final, o fornecedor não pode iniciá-las unilateralmente (SLAGMULDER, 2002).

A segunda questão destacada por Slagmulder (2002) refere-se às mudanças no processo de produção que exigem a movimentação das atividades de produção além dos limites organizacionais. Porque se determinadas atividades puderem ser executadas com mais eficiência em outra empresa da cadeia de abastecimento, logo, os custos serão reduzidos se essas atividades forem transferidas. Outra possibilidade é que a alteração no processo de produção permita eliminar certas atividades, o que também proporcionará redução de custos (SLAGMULDER, 2002).

2.2.6.3 Gerenciamento simultâneo de custos

De acordo com Agndal e Nilsson (2009), o gerenciamento simultâneo de custos (também chamado de engenharia simultânea) e as investigações de custos interorganizacionais são semelhantes aos *trade-offs* de FQP. A principal diferença é o grau de interação conjunta entre os engenheiros de pesquisa e desenvolvimento das partes envolvidas (AGNDAL; NILSSON, 2009).

No gerenciamento simultâneo de custos ocorre o envolvimento precoce da equipe de *design* do fornecedor no processo de desenvolvimento de produto para ampliar o escopo de possíveis mudanças de *design* (WINDOLPH; MOELLER, 2012).

Slagmulder (2002) afirma que o gerenciamento simultâneo de custos é a mais interativa das técnicas de gestão de custos interorganizacionais uma vez que, nesta, o projeto de toda a função principal de um produto é terceirizado. Portanto, para a aplicação dessa técnica, os

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

fornecedores precisam desenvolver a experiência necessária para que o comprador possa renunciar a responsabilidade de *design* para eles (SLAGMULDER, 2002).

Cooper e Slagmulder (2004-a) consideram que o gerenciamento simultâneo de custos permite a redução de custos de forma agressiva, pois amplia o escopo das mudanças de projeto que o fornecedor pode realizar. Os autores destacam duas abordagens para o gerenciamento simultâneo de custos: paralelo e simultâneo. Na abordagem paralela, as equipes de engenharia do comprador e fornecedor operam de forma independente, enquanto na abordagem simultânea trabalham conjuntamente no projeto do produto final e da função principal terceirizada (COOPER; SLAGMULDER, 2004-a).

O objetivo da engenharia simultânea é permitir que as equipes de *design* cooperem intensamente durante os estágios iniciais do processo de *design*, para que possam conjuntamente projetar o produto final e o componente, uma vez que quando o *design* conjunto é bem-sucedido permite que as duas equipes de *design* obtenham soluções que não poderiam alcançar separadamente (COOPER; SLAGMULDER, 2004-a).

A escolha entre a engenharia paralela e a simultânea, de acordo com Cooper e Slagmulder (2004-a), será determinada por meio da percepção dos benefícios oriundos das interações estreitas das equipes de *design* do comprador e do fornecedor. Se o valor percebido de tais interações é considerado alto, as empresas usam a engenharia simultânea; caso contrário, usam a engenharia paralela (COOPER; SLAGMULDER, 2004-a).

No entanto, Cooper e Slagmulder (2004-a) ressaltam que devido ao alto custo envolvido, o gerenciamento simultâneo de custos é usado apenas para itens de alto valor, como funções principais. Os autores argumentam que a finalidade do envolvimento precoce do fornecedor no processo de *design* é fornecer à empresa mais tempo para fazer novos desenhos fundamentais da função principal. E, ainda, que o aumento da concentração de fornecedores é importante porque possibilita que o fornecedor faça alterações mais fundamentais no *design* da função principal do que seria possível se fosse originado de vários fornecedores (COOPER; SLAGMULDER, 2004-a).

Constata-se que a GCI é um artefato que exige o compartilhamento de informações no relacionamento interfirmas (observe Quadro 8). No tópico seguinte, portanto, será discutido um mecanismo usado no compartilhamento de informações denominado *open-book accounting*.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

2.2.7 *Open-book accounting* (OBA)

O aumento da terceirização e o foco nas competências essenciais com o intuito de obter vantagem competitiva, enquanto diminuem os custos gerais e aceleram o desenvolvimento de produtos usando fornecedores externos, são iniciativas para o desenvolvimento da cadeia de suprimentos que estendem o domínio da gestão de custos além dos limites de uma única empresa (SUOMALA et al., 2010; WINDOLPH; MOELLER, 2012).

Dessa forma, conforme as empresas fazem alianças estratégicas e terceirizam muitas das atividades que antes eram realizadas internamente, uma atenção cada vez maior é direcionada para a eliminação de ineficiências na cadeia de suprimentos (KUMRA; AGNDAL; NILSSON, 2012). Nos últimos anos, a colaboração entre empresas mostrou-se como uma relevante tendência de negócios e, uma questão importante relacionada ao funcionamento dessas relações colaborativas é a necessidade de "abertura de informações" (CAGLIO; DITILLO, 2012).

De acordo Agndal e Nilsson (2008) as atividades e decisões em uma empresa podem provocar custos em outra, portanto, a abertura dos livros e compartilhamento de dados de custo pode ser uma forma útil de aumentar a eficiência da cadeia de suprimentos. Quando as organizações em uma cadeia de suprimentos revelam custos e informações relacionadas, isso é normalmente referido como uma "política de livro aberto", "*open-book accounting*" (OBA) ou "*open books*" (OB) (KUMRA; AGNDAL; NILSSON, 2012), em português "contabilidade de livro aberto" e "livros abertos", respectivamente.

O *open-book accounting* é considerado como um meio de melhorar a eficiência de custos das cadeias de suprimentos e como um instrumento para gerar confiança nas relações cliente-fornecedor (KAJÜTER; KULMALA, 2005) e como uma forma de manter o controle das atividades terceirizadas (MOURITSEN; HANSEN; HANSEN, 2001). A abertura dos livros permite que o comprador auxilie o fornecedor na identificação de áreas críticas onde melhorias de eficiência podem ser feitas (AGNDAL; NILSSON, 2008). A relevância do compartilhamento de informações na cadeia de suprimentos é cada vez mais reconhecida como um fator crítico de sucesso (DHAIFALLAH et al., 2016).

Windolph e Moeller (2012) destacam ainda a utilidade do OBA na melhora da qualidade do relacionamento entre comprador e fornecedor. De acordo com Kajüter e Kulmala (2005) os esforços colaborativos dos membros de uma rede proporcionam oportunidades adicionais para redução de custos e, para que tais oportunidades apareçam, a transparência das estruturas de

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

custos é tida como essencial. Portanto, o OBA desempenha uma função fundamental na gestão de custos interorganizacional (KAJÜTER; KULMALA, 2005). A literatura existente identifica o OBA como um dos mecanismos de GCI mais reconhecidos (SUOMALA et al., 2010).

Alenius, Lind e Strömsten (2015 constataram que o OBA influencia não apenas os relacionamentos diretos de uma empresa, mas também os seus relacionamentos indiretos.

Segundo Kajüter e Kulmala (2005) os dados de custo, geralmente, são uma das informações mais confidenciais das empresas e o compartilhamento desses dados aos parceiros da cadeia de suprimentos é uma prática que surgiu com a disseminação da produção e do fornecimento enxutos na década de 1990. A divulgação de dados de custos internos é mais comum em empresas japonesas, uma vez que os princípios de oferta enxuta se originaram no Japão (KAJÜTER; KULMALA, 2005).

Assim, o OBA entrou na literatura contábil no início dos anos 1990, quando os pesquisadores da área contábil começaram a reconhecer a importância crescente das relações interorganizacionais (ALENIUS; LIND; STRÖMSTEN, 2015).

Embora seja possível identificar na literatura termos diferentes para tratar a divulgação de informações de custo (OBA, política de livro aberto, custeio de livro aberto), esses termos transmitem a mesma ideia a respeito da divulgação de informações de custo entre fornecedores e compradores (DHAIFALLAH et al., 2016), conforme se observa nas definições de OBA a seguir.

Mouritsen, Hansen e Hansen (2001) definem o *open-book accounting* como uma estratégia que leva as organizações de uma cadeia de suprimentos a cooperarem entre si, onde informações são usadas para influenciar o fluxo de produtos e serviços entre as empresas parceiras. Sendo que antes essas informações, que agora são compartilhadas eram mantidas em sigilo.

Para Souza e Rocha (2009, p. 104) a “abertura de livros é um instrumento gerencial de troca de informações relevantes entre entidades de um segmento de uma cadeia de valor, no processo de gestão de custos interorganizacionais” (SOUZA; ROCHA, 2009, p. 104). Os autores defendem que todas as informações relacionadas aos negócios que possam ser disponibilizadas aos parceiros com o objetivo de aperfeiçoamento operacional das empresas devem ser objeto da abertura dos livros, salvo quando se tratar de informações consideradas estratégicas e, portanto, confidenciais e que, por isso, não devam ser divulgadas.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Caglio e Ditillo (2012) conceituam o OBA como a troca sistemática de informações de contabilidade gerencial entre parceiros de negócios legalmente independentes além dos limites organizacionais que, de outra forma, seriam mantidas em segredo.

Alenius, Lind e Strömsten (2015) consideram o OBA como um método de contabilidade que foi proposto como uma ferramenta para gerenciar interdependências além das fronteiras da empresa, que inclui a divulgação sistemática de informações financeiras e não financeiras.

Ellström e Larsson (2017) definem o OBA como a prática de compartilhamento de informações de custos internos e outras informações relacionadas com outra empresa. No mesmo sentido, Fehr e Rocha (2018) consideram o *open-book accounting* como um processo de compartilhamento de informações, inicialmente sigilosas, relativas a custos, processos e atividades, entre os parceiros em um relacionamento, com a finalidade de gerenciar custos.

Para Caglio (2018) uma definição consistente de *open-book accounting* ainda não emergiu. Segundo a autora alguns pesquisadores (por exemplo, LAMMING, 1996; LAMMING et al., 2005) definem o OBA como compreendendo somente a comunicação de informações financeiras, particularmente informações de custos. Enquanto outros (por exemplo, MOURITSEN; HANSEN; HANSEN, 2001; KAJÜTER; KULMALA, 2005; CAGLIO; DITILLO, 2012) adotam uma definição mais ampla que inclui o compartilhamento de informações confidenciais, financeiras e não financeiras, ou seja, todos os fluxos interorganizacionais de informações da contabilidade gerencial privada (CAGLIO, 2018).

No entanto, Caglio (2018) destaca que apesar de suas pequenas diferenças, todas as definições realçam duas características importantes das práticas de OBA: a divulgação regular de informações privadas além dos limites organizacionais e o compartilhamento de dados financeiros.

De acordo com Agndal e Nilsson (2009), os dados compartilhados por meio do OBA podem ser vistos sob dois aspectos: o tipo de dado envolvido e o seu grau de agregação. Os autores explicam que os dados podem ser muito detalhados (por exemplo, envolvendo custos em relação a cada componente de origem e operação, despesas gerais administrativas ou margens de lucro) dados mais agregados sobre estruturas de custo (ou seja, quais componentes e operações estão envolvidos em vez dos custos especificados de cada um). E, ainda, que os dados também podem ser expressos em porcentagens ou proporções (por exemplo, em relação aos custos indiretos) ou números relacionados à operação (por exemplo, tempo por unidade) em vez de em termos monetários. Além dos dados de custos, os fornecedores podem fornecer

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

informações sobre políticas e certificação de qualidade e ambientais, subfornecedores ou planos de investimentos e desenvolvimento de produtos (AGNDAL; NILSSON, 2009).

Portanto, o *open-book accounting* indica um subconjunto de troca de informações (WINDOLPH; MOELLER, 2012). Windolph e Moeller (2012) consideram que as práticas de OBA podem ser vistas como variando ao longo de três dimensões: (1) a direção da troca de informações, (2) o grau e a qualidade da divulgação e (3) os limites para a abertura (Quadro 15).

Quadro 15 - Dimensões das práticas de OBA

As dimensões OBA	Descrição	Fontes
A direção da troca de informações	Unilateral (ou seja, apenas o fornecedor divulga seus dados de custo) vs. bidirecional	Lamming (1996), Lamming et al. (2004), McIvor (2001)
Grau e qualidade de divulgação	Tipo de informação (dados de custo real vs. informações relevantes de custo) Nível de detalhe (dados de custos não específicos vs. dados contábeis internos)	Axelsson et al. (2002), Mouritsen et al.(2001) Axelsson et al. (2002), Munday (1992)
Limites para abertura	Divulgação diádica vs. toda a rede	Kajüter e Kulmala (2005), Kulmala (2002)

Fonte: Windolph e Moeller (2012, p. 48)

Conforme evidenciado no Quadro 9 do estudo de Windolph e Moeller (2012), a divulgação dos dados de custo pode ser realizada bidirecionalmente e unilateralmente, caso em que geralmente apenas o fornecedor divulga os dados de custo. O grau e a qualidade da divulgação de dados de custo referem-se ao tipo de informação divulgada e ao nível de detalhe, sendo que estes dependem do objetivo da implementação e da relação de troca. O tipo de informação divulgado difere amplamente nas práticas de OBA, pois, conforme discutido, o termo OBA é frequentemente usado não apenas para divulgação de dados de custos, mas também para a troca de informações relevantes sobre custos. Por fim, as práticas de OBA podem ser diferenciadas em relação aos limites de abertura, ou seja, se a divulgação de dados de custo ocorre em um relacionamento diádico comprador-fornecedor ou em toda a rede.

Ellström e Larsson (2017) corroboram com esse entendimento de que a troca de informação pode variar dentro de diferentes acordos de OBA. As informações compartilhadas podem variar de dados relacionados a custos, a prognósticos e informações sobre produtos, de acordo com os resultados esperados das informações compartilhadas (ELLSTRÖM; LARSSON, 2017).

Em relação aos objetivos do *open-book accounting*, Agndal e Nilsson (2010) destacam três grandes objetivos desse artefato: 1) resolução de problemas: gerenciamento de custos principalmente em projetos de desenvolvimento conjunto; 2) participação nos lucros: a divulgação de dados de custos pode servir de base para a criação de modelos de participação

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

nos lucros que permitem a partilha de benefícios; 3) controle de preços: pode facilitar a separação de um produto para esclarecer quais operações e componentes estão envolvidos, bem como seus custos.

Alenius, Lind e Strömsten (2015) afirmam que o OBA tem sido usado para gerenciar as interdependências e controlar custos e preços dentro do relacionamento e declaram que o objetivo principal do OBA é funcionar como um catalisador e apontar áreas para melhoria e, portanto, áreas onde as partes podem aprender como desenvolver e usar os recursos de forma mais eficaz.

Objetivos para a adoção do OBA que são frequentemente citados são: a redução de custos e gestão de custos interorganizacionais (por exemplo, AGNDAL; NILSSON, 2008; 2010; WINDOLPH; MOELLER, 2012). No entanto, Ellström e Larsson (2017) destacam várias razões encontradas na literatura para a adoção do OBA, conforme Quadro 16.

Quadro 16 – Objetivos do OBA

Objetivo do OBA	Fontes
Obtenção de conhecimento do processo de produção pelo cliente	Piontkowski e Hoffjan, 2009; Alenius et al., 2015
Obtenção de conhecimento do mercado pelo cliente	Agndal e Nilsson, 2010
Obtenção de conhecimento do processo de como formular necessidades pelo cliente	Seal et al., 1999; Suomala et al., 2010
Pressão de preços	Munday, 1992; Axelsson et al., 2002
Transferência de custos de transação do cliente para o fornecedor	Möller et al., 2011
Variação da margem de lucro	Kumra et al., 2012
Mudança do foco do preço para o processo	Alenius et al., 2015
Verificação de erros	Agndal e Nilsson, 2008; 2010
Estimular a transparência	Mouritsen et al., 2001; Cooper e Slagmulder, 2004
Comportamento não oportunista	Caglio e Ditillo, 2012
Comprometimento	Piontkowski e Hoffjan, 2009
Confiança	Tomkins, 2001; Seal et al., 1999; Dekker, 2003

Fonte: Adaptado de Ellström e Larsson (2017)

Além dos objetivos do OBA identificados na literatura, Agndal e Nilsson (2008) constataram que uma política de livros abertos pode ser usada para apoiar a tomada de decisões de gerenciamento de custos de diferentes maneiras. Os autores destacam três estágios principais de um processo de troca onde livros abertos podem ser relevantes para a tomada de decisão. Em primeiro lugar, há uma etapa de seleção de fornecedores, onde se decide “se” e “com quem” se deve estabelecer uma relação. Em segundo lugar, vários processos de tomada de decisão ocorrem depois que o fornecedor é selecionado, mas antes do início da produção; este estágio é chamado de pré-produção. E, em terceiro lugar, há um estágio de produção contínua em alta velocidade.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Agndal e Nilsson (2008) defendem que o OBA não é uma técnica de gerenciamento de custos em si, em vez disso, o compartilhamento de informações abrindo os livros é, muitas vezes, feito dentro da estrutura de técnicas formais de gerenciamento de custos. Os autores elencam quatro técnicas formais de gerenciamento de custos: *trade-offs* qualidade-função-preço (QFP), investigações de custos interorganizacionais (ICI) e engenharia simultânea (ES) (estão relacionadas principalmente ao desenvolvimento de produtos) e, a quarta técnica, *kaizen* (usada principalmente para o desenvolvimento de processos durante a produção).

No caso estudado pelos autores, em uma empresa automotiva, foram identificados 17 processos principais apoiados por livros abertos, os quais foram divididos em três grupos: 1–2 estão relacionados ao estágio de seleção do fornecedor; 3–13 ocorrem durante a etapa de pré-produção; e 14–17 estão relacionados ao estágio de produção em velocidade total (Quadro 17).

Quadro 17 – Processos de tomada de decisão

Estágio	Processo de tomada de decisão	Uso de OBA
Seleção de fornecedor	(1) Compra de um componente totalmente novo ou parcialmente modificado	Parcialmente formal (QFP, ICI, *kaizen*)
	(2) Seleção entre fornecedores de novo componente	Parcialmente formal (ICI, ES)
Pré-produção	(3) *Trade-off* no nível do conceito	Amplamente formal (QFP, ICI, ES)
	(4) Plataforma de custo	Amplamente formal (ES)
	(5) Alterações nos custos de componentes com base em componentes anteriores semelhantes	Parcialmente formal (ES)
	(6) O processo de tomada de decisão interna do comprador em relação às características do componente	Amplamente formal (QFP, ICI, ES)
	(7) Características do componente	Amplamente formal (QFP, ICI, ES)
	(8) Quem deve realizar uma determinada operação	Amplamente informal
	(9) Processos de fabricação e controle de qualidade	Em grande parte informal, embora mais formal se fizer parte do *design* do produto
	(10) Aquisição de matérias-primas e componentes pelo fornecedor	Amplamente formal (ICI)
	(11) Aquisição de ferramentas especializadas pelo fornecedor	Amplamente formal (ICI, ES)
	(12) Preço final	Parcialmente formal (com base nos custos divulgados anteriormente)
	(13) Reduções de preços futuras	Amplamente formal (*kaizen*)
Produção em velocidade total	(14) Revisões de preços com base em mudanças nas condições	Amplamente informal
	(15) Melhoria de processos por meio de investimentos em novas tecnologias	Amplamente formal (*kaizen*)
	(16) Melhorias de processo por meio de novas rotinas	Amplamente informal
	(17) Redesenho de componentes	Amplamente formal (QFP, ICI, ES)

Fonte: Agndal e Nilsson (2008, p. 162)

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

No entanto, conforme evidenciado no Quadro 17, embora o OBA apoie os 17 processos de tomada de decisão identificados, não se pode afirmar que os livros abertos desempenham um papel igual em todos eles (AGNDAL; NILSSON, 2008). Verificou-se que o OBA é especialmente importante na tomada de decisão durante a pré-produção, particularmente em relação aos atributos do produto (AGNDAL; NILSSON, 2008). Além disso, Agndal e Nilsson (2008) chamam a atenção para a relevância do OBA na fase seleção de fornecedores, uma vez que os esforços de gerenciamento de custos podem começar já neste estágio. Os autores destacam também que o OBA tem uma função a desempenhar durante a produção em plena velocidade, ainda que esta fase seja caracterizada em grande parte pelo uso informal dos livros abertos.

Windolph e Moeller (2012) constataram que OBA e GCI representam dois artefatos de gestão independentes, mas que sua aplicação se sobrepõe consideravelmente, e seus respectivos benefícios são pelo menos parcialmente interdependentes. De acordo com os autores, o OBA é considerado como um componente implícito da GCI.

Windolph e Moeller (2012) explicam a diferença do papel do OBA na aplicação das técnicas de GCI mencionadas anteriormente. Uma grande diferença entre os dois primeiros instrumentos (*target costing* em cadeia e *trade-offs* QFP) e os dois últimos (investigação de custos interorganizacionais e engenharia simultânea) é que, nos dois últimos instrumentos, os compradores estão cientes da estrutura de custos do fornecedor e, portanto, sua margem de lucro. Sob esses instrumentos, o OBA desempenha um papel fundamental na identificação do potencial de economia de custos. Ao contrário do que ocorre no *target costing* em cadeia e nos *trade-offs* QFP, que não exigem a divulgação dos dados de custo.

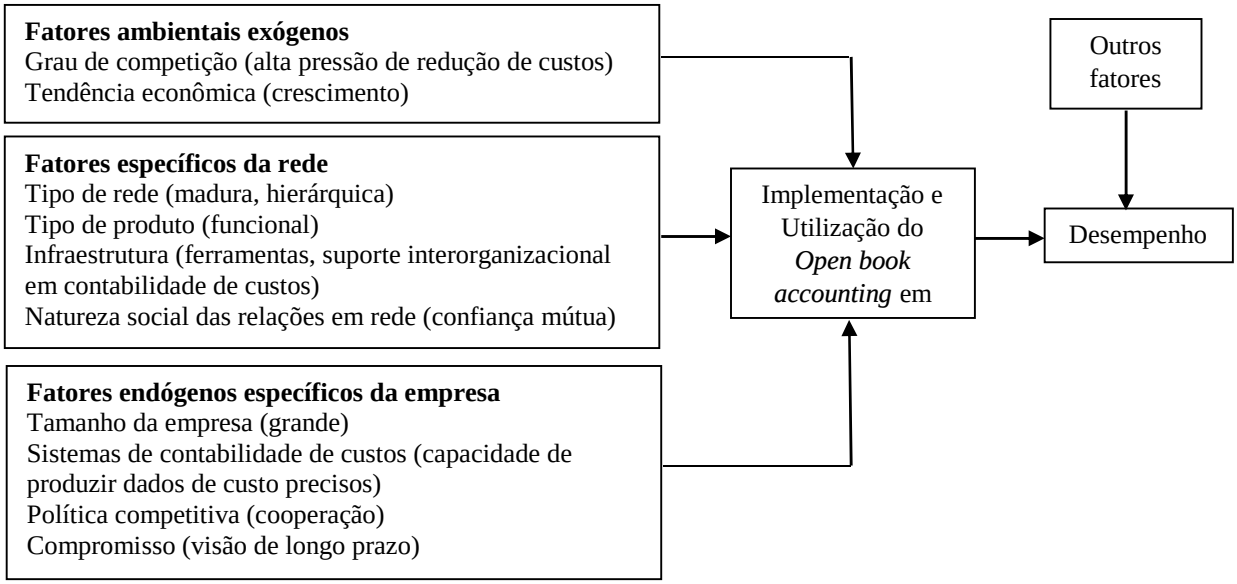
Na sequência serão discutidos os fatores que influenciam a implementação do *open-book accounting*. Segundo Kajüter e Kulmala (2005), o OBA não é um hábito geral nas relações interorganizacionais. Embora as relações cooperativas mais próximas geralmente levem a um compartilhamento mais abrangente de informações, a divulgação de dados de custos internos é muito mais sensível, pois envolve o risco de ser mal utilizada (KAJÜTER; KULMALA, 2005).

Assim, algumas pesquisas (KAJÜTER; KULMALA, 2005; CAGLIO; DITILLO, 2012; CAGLIO, 2018) buscam compreender os fatores que explicam por que as empresas parceiras abrem seus livros e compartilham informações que, de outra forma, seriam mantidas em segredo.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Kajüter e Kulmala (2005) indicam que existem três tipos de fatores de contexto que induzem a divulgação de dados de custo em redes: fatores ambientais exógenos, fatores específicos da rede e fatores endógenos específicos da empresa (Figura 10).

Figura 10 – Fatores que influenciam o open-book *accounting*



Fonte: Kajüter e Kulmala (2005, p. 198)

Em relação aos fatores ambientais exógenos, Kajüter e Kulmala (2005) apontam a intensa concorrência que provoca pressão constante para redução de custos como um fator que favorece a divulgação de dados de custos. Outra variável ambiental é a tendência econômica, os autores explicam que em tempos de crescimento econômico o OBA pode ser mais fácil de implementar, pois todos os parceiros se beneficiam de oportunidades de negócios adicionais que surgem por meio de uma cooperação mais estreita. Assim, a tendência econômica geral influencia a extensão em que os dados de custos internos são divulgados (KAJÜTER; KULMALA, 2005).

De acordo com Kajüter e Kulmala (2005) existem também os fatores endógenos específicos da empresa que favorecem o OBA. O primeiro fator é o tamanho da empresa, pois as empresas maiores tendem a adotar novos métodos de contabilidade mais extensivamente do que as empresas menores, porque possuem mais recursos disponíveis. Ademais, os sistemas convencionais de contabilidade de custos das grandes empresas, geralmente, são mais avançados do que os das empresas menores. Tal cenário favorece a prática do OBA que demanda sistemas confiáveis de contabilidade de custos, para que as informações

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

compartilhadas sejam razoavelmente precisas e não causem mal-entendidos (KAJÜTER; KULMALA, 2005).

Ainda como fatores endógenos específicos da empresa, Kajüter e Kulmala (2005) assinalam a política competitiva da organização, isto é, a abertura de livros requer uma abordagem cooperativa entre os parceiros; além disso, o compromisso de longo prazo é essencial para que o OBA seja bem-sucedido, pois permite o desenvolvimento da confiança mútua.

Por fim, um terceiro tipo de fatores contextuais citados por Kajüter e Kulmala (2005) para o OBA são os fatores específicos da rede. Primeiramente, os autores indicam o tipo de rede. A maturidade da rede e a visão de longo prazo impactam nos efeitos do OBA, ou seja, o OBA pode ser uma prática que atinge resultados positivos principalmente em redes hierárquicas de longo prazo, uma vez que os parceiros podem se beneficiar de reduções conjuntas de custos ao longo do tempo (KAJÜTER; KULMALA, 2005).

Conforme Figura 10, outros fatores específicos da rede são: o tipo de produto, a infraestrutura e a natureza do relacionamento. Os produtos funcionais favorecem a implementação do OBA, assim como uma infraestrutura eficaz, que inclua ferramentas específicas e suporte interorganizacional na contabilidade de custos e, também, a existência de um mínimo de confiança mútua (KAJÜTER; KULMALA, 2005).

Em suma, os fatores contextuais identificados por Kajüter e Kulmala (2005) contribuem para explicar o sucesso e o fracasso na implementação do OBA. Além das características gerais (por exemplo, tamanho da empresa, tipo de rede, grau de concorrência), diversos fatores devem ser atendidos no nível da empresa e da rede para que o OBA seja bem-sucedido (KAJÜTER; KULMALA, 2005).

A pesquisa de Caglio e Ditillo (2012) também teve por objetivo entender os fatores que explicam por que as organizações parceiras abrem seus livros e compartilham informações de contabilidade gerencial. Os resultados da pesquisa evidenciam que, para compreender o OBA é preciso coletar informações detalhadas sobre as tarefas e atividades específicas e os relacionamentos exatos que ocorrem entre os indivíduos que interagem nas empresas parceiras (CAGLIO; DITILLO, 2012).

Os achados da pesquisa de Caglio e Ditillo (2012) mostram que as tarefas individuais e as variáveis de relacionamento possuem um poder explicativo significativo para esclarecer o uso das informações da contabilidade gerencial, confirmando a importância de se analisar os indivíduos e seus padrões de interação no estudo da GCI.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Além disso, os resultados sustentam uma associação entre a interdependência de tarefas e as trocas de informações gerenciais e evidenciam que, quando a interdependência de tarefas aumenta, os parceiros compartilham uma quantidade maior de informações de contabilidade gerencial (CAGLIO; DITILLO, 2012). Dessa forma, Caglio e Ditillo (2012) concluem que para projetar sistemas de informação de contabilidade gerencial interorganizacional, as tarefas e os relacionamentos dos indivíduos precisam ser considerados.

Corroborando com as pesquisas anteriores aqui discutidas, Caglio (2018), em pesquisa quantitativa realizada, verificou que a duração é uma importante variável explicativa das trocas de informações de contabilidade gerencial, especificamente o vínculo entre a duração do relacionamento e a quantidade de informações de contabilidade gerencial trocadas.

As evidências do estudo de Caglio (2018) sugerem que a extensão do uso de OBA é influenciada, por um lado, pelo compromisso de longo prazo, ou seja, a disposição de uma empresa de trabalhar em conjunto com seus parceiros no longo prazo e, por outro lado, pela presença de um sistema de contabilidade de custos avançado, capaz de produzir dados de custos confiáveis. Portanto, a inclinação de uma empresa de compartilhar suas informações confidenciais como parte de uma estratégia relacional de longo prazo precisa ser combinada com um determinado grau de refinamento dos fluxos de informações de contabilidade gerencial interna (CAGLIO, 2018).

DhaifAllah et al. (2020) também apontam fatores que influenciam positivamente as práticas de GCI e OBA, dando suporte às pesquisas anteriores, são eles: a complexidade do produto e a qualidade da comunicação. Os autores afirmam que os seus achados sugerem que as organizações que fabricam produtos complexos dependerão de práticas contábeis interorganizacionais, incluindo GCI e OBA, porque espera-se que o uso desses artefatos supere a incerteza e assimetria de informações que surjam da complexidade. A importância da qualidade da comunicação é decorrente de seu papel de aperfeiçoar os fluxos de informações e a colaboração entre os parceiros (DHAIFALLAH et al., 2020).

A seguir são discutidos os fatores que inibem a implementação da GCI.

2.2.8 Fatores Inibidores

A identificação de fatores inibidores à GCI torna-se relevante uma vez que contribui para a redução do risco de implementação da gestão de custos interorganizacionais (BASTL et

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

al. 2010). Dekker (2003) declara que são necessárias mais pesquisas sobre as barreiras que impedem as organizações de realizar a gestão de custos interorganizacionais.

Dekker (2004) aponta que a indefinição na partilha dos benefícios, se haverá divisão e como se dará, e a confiança limitada são razões que inibem a prática da GCI. Bastl et al. (2010) fizeram uma revisão sistemática da literatura e revisaram várias publicações acadêmicas focadas em relacionamentos interorganizacionais, gerenciamento da cadeia de suprimentos e contabilidade gerencial com a finalidade de identificar inibidores. Do resultado da análise realizada foram identificados 42 fatores inibidores, conforme Quadro 18.

Quadro 18 – 42 Inibidores da GCI

Inibidores	Autor (es)
1. Ausência de equipes multifuncionais	Cullen et al. (1999); Ellram (2002a, 2002b), Ramos (2004)
2. Ausência de conhecimento especializado para custear as atividades	LaLonde e Pohlen (1996); Seal et al. (2004)
3. Ausência de vínculo entre sistemas de mensuração de desempenho e custos	LaLonde e Pohlen (1996); Thomson e Gurowka (2005)
4. Ausência de habilidades gerenciais pelos contadores gerenciais	Cullen et al. (1999), Ramos (2004)
5. Ausência de habilidades no gerenciamento de modelos de GCI	Cokins (1998)
6. Ausência de envolvimento do fornecedor	Ellram (2002a)
7. Ausência de envolvimento de pessoas da gerência de suprimentos	Ellram (2006)
8. Ausência do reconhecimento de que sistemas de custeio são necessários	Kulmala et al. (2002); Gupta e Gunasekaran (2004)
9. Caráter adverso das relações comerciais	Cooper e Yoshikawa (1994); Nicolini et al. (2000)
10. Rastreamento complicado dos custos de recursos	LaLonde e Pohlen (1996)
11. Conflito entre incentivos de gestão e perspectiva de longo prazo	Ferrin e Plank (2002)
12. Credibilidade dos dados internos de custo	Milligan (1999); Ellram (2002b)
13. Credibilidade dos números reportados	Ellram (2002b)
14. Manipulação de dados e uso inadequado de dados	Ellram e Siferd (1998)
15. Discordâncias sobre a abordagem de implementação	Kajüter e Kulmala (2005)
16. Relatório de tempo ocioso na fase de projeto de GCI	Cokins (2003)
17. Incapacidade de determinar preços de mercado	Nicolini et al. (2000)
18. Incapacidade de integração de informações externas	LaLonde (2003); Ramos (2004)
19. Incapacidade de integração de informações internas	Cokins (1998); LaLonde (2003)
20. Incapacidade de alterar a coleta / análise de dados de custo para compartilhamento externo	Munday (1992); Nicolini et al. (2000)
21. Uso inconsistente da linguagem de custos	Thomson e Gurowka (2005)
22. Apropriação de informação	Shank e Govindarajan (1988); Cooper e Yoshikawa (1994); Ellram e Siferd (1998); Axelsson et al. (2002); Ellram (2002b); Seal et al (2004); Kajüter e Kulmala (2005)
23. Nível de detalhe insuficiente nos dados financeiros compartilhados	Munday (1992)
24. Falta de diferenciação dos sistemas de custeio com base na dinâmica dos clientes	Smith e Lockamy (2000)
25. Falta de foco nas pessoas	Cokins (1998)

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

26. Falta de interesse interno por mudanças nas abordagens de custeio	Axelsson et al. (2002)
27. Falta de entendimento interno dos custos	Cokins (2000); Nicolini et al. (2000); Norek e Pohlen (2001); Kulmala et al. (2002); Cokins (2003)
28. Falta de suporte de gerenciamento	Ellram (2002a); Ellram (2002b); Seal et al. (2004)
29. Falta de sistemas de contabilidade orientados a processos	Ellram (1994); Cullen et al. (1999); Smith e Lockamy (2000); Ellram (2002b); Ramos (2004)
30. Falta de recursos para rastreamento complexo de custos e construção de relacionamento	Borin e Farris (1990); LaLonde e Pohlen (1996); Milligan (1999); Nicolini et al. (2000); Stapleton et al. (2004); Kajüter e Kulmala (2005)
31. Falta de treinamento e educação de todos os usuários de informações sobre custos	Ellram (2002b); Thomson e Gurowka (2005)
32. Legado do silo funcional e a ausência de pensamento do processo	Ellram (1994); Ellram e Siferd (1998); Fernie et al. (2001)
33. Perda de foco no cliente	Lin et al. (2001)
34. Baixa percepção da implementação da GCI e transparência dos resultados	Cokins (2000); Zsidisin et al. (2003)
35. Necessidade de desenvolvimento de novos líderes da cadeia de suprimentos	Ellram (1994); LaLonde (2003)
36. Sistemas complexos de GCI	Cokins (1998); Kaplan e Anderson (2004)
37. Fraca disponibilidade interna de dados	Borin e Farris (1990); LaLonde e Pohlen (1996); Milligan (1999); Lin et al. (2001); Kulmala et al. (2002); LaLonde (2003); Kajüter e Kulmala (2005)
38. Projeto inadequado do modelo do GCI	Waeytens e Bruggeman (1994); Cokins (1998)
39. Resposta lenta à mudança	Fernie et al. (2001)
40. Subestimação da resistência organizacional à mudança	Ellram (1994); Cokins (1998); Ellram e Siferd (1998); Lin et al. (2001)
41. Compartilhamento desigual de benefícios	Kulmala (2004); Kajüter e Kulmala (2005); Cooper e Slagmulder (1998)
42. Relutância em compartilhar informações de duas maneiras	Shank e Govindarajan (1988); Cooper e Yoshikawa (1994); LaLonde e Pohlen (1996); Norek e Pohlen (2001); Kulmala et al. (2002); Cooper e Slagmulder (2003); Kulmala (2004); Kajüter e Kulmala (2005)

Fonte: Bastl et al. (2010, p. 80)

Bastl et al. (2010) afirmam que os resultados do estudo fornecem algumas respostas para a adoção limitada da GCI e, também, que a variedade de fatores inibidores identificados indica que se trata de um fenômeno interdisciplinar complexo.

Observando-se os inibidores identificados (Quadro 18), depreende-se que o comportamento humano está refletido em muitos deles (BASTL et al., 2010). Dessa forma, argumenta-se que a aplicação de práticas de GCI não deve ser tratada apenas como uma implementação técnica, como por exemplo, um sistema de tecnologia da informação (TI) (BASTL et al., 2010; FARIAS, 2015), mas deve ser visto como um processo sociotécnico de grande complexidade, que demanda uma forte ênfase nas pessoas tanto interna quanto

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

externamente (BASTL et al., 2010). Pois, a GCI se refere a um processo amplo que envolve pessoas, cultura da empresa, tecnologia e processos (FARIAS, 2015).

Portanto, de acordo Bastl et al. (2010), a obtenção de êxito na implementação da GCI depende que a organização desenvolva suas capacidades internas: conhecimento e compreensão de custos, alocação de recursos humanos e integração interna de informações. Para os autores a superação de barreiras internas é um passo inicial necessário antes do investimento de esforços e recursos em atividades externas.

Nesse sentido, os achados da pesquisa de Michels e Zonatto (2017) apoiam a declaração de Bastl et al. (2010) sobre a superação de barreiras internas, pois, constataram que o desenvolvimento de práticas de gestão interna de custos, na amostra estudada, facilita a propensão da adoção de práticas de GCI. Os autores verificaram que o desenvolvimento da gestão interna de custos incentiva o desenvolvimento da capacidade absortiva da organização e, quando combinados, permite o acesso a novas informações e ao desenvolvimento de práticas de GCI. Caglio (2018) também verificou que organizações com alta capacidade de gerenciamento de seus custos internos podem alavancar seu conhecimento e experiência em ambientes interorganizacionais.

Em relação aos motivos por trás da desistência da cooperação e encerramento de redes interorganizacionais, Pereira et al. (2010) verificaram os seguintes fatores: tamanho das empresas participantes, assimetria de informações, relações de desconfiança, processo de gestão desenvolvido pelas redes, e a relação custo-benefício resultante desse movimento. Conforme análise feita, constatou-se que esses fatores influenciam as decisões das organizações de continuar ou não na rede e, assim, a compreensão desses fatores pode ajudar as redes que buscam o sucesso em seus relacionamentos (PEREIRA et al., 2010).

Já Camacho et al. (2014) investigaram evidências de práticas de GCI em hospitais privados no Brasil, a amostra foi composta por 32 hospitais. Os resultados da pesquisa mostraram a existência das seguintes práticas: compras consignadas, compras programadas e empacotamento de serviços, sendo a última considerada como uma prática de GCI exclusiva do setor hospitalar. Por outro lado, foram identificados fatores inibidores para a não realização da gestão conjunta dos custos: informações de custos não confiáveis; imposição de preços por parte dos clientes; e falta de confiança e de transparência entre as partes.

No entanto, Camacho et al. (2014) argumentam que os fatores identificados não representam problemas insolúveis embora sejam motivos de atenção para os gestores. Os autores apresentam como soluções para os problemas: o investimento em sistemas de

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

informações (*software* e pessoal); estabelecimento de contratos e acordos definindo os direitos e deveres de cada parte; e, substituição gradativa de clientes, se possível, por outros com pensamento diferente, mais cooperativo. Tais achados corroboram com a afirmação de Bastl et al. (2010), conforme visto anteriormente, de que é preciso superar dificuldades internas antes de investir esforços em relações interfirmas.

Farias (2015), assim como Bastl et al. (2010), fez um estudo da literatura com o objetivo de investigar os fatores e situações que inibem a aplicação da GCI. A análise identificou 25 fatores inibidores às práticas da GCI os quais o autor classificou em sete grupos de fatores inibidores relacionados: 1) estratégia das empresas; 2) integração entre as empresas; 3) pessoas; 4) processos intra e interorganizacionais; 5) treinamento e a educação corporativa; 6) conflitos entre empresas; e 7) falta de confiança entre empresas, conforme evidenciado no Quadro 19.

Quadro 19 – Fatores Inibidores da GCI

Fatores Inibidores	Autores
Estratégia das empresas	
Diferenças entre os planejamentos estratégicos das empresas	Hitt et al. (2000); Ojala e Hallikas (2007)
Falta de gerenciamento voltado para o longo prazo	Ferrin e Plank (2002); Möller et al. (2011)
Desequilíbrio entre os ganhos de curto e longo prazo	Pereira et al. (2010)
Perda de foco no cliente	Lin et al. (2001); Himme (2012)
Integração entre as empresas	
Dificuldades relacionadas à integração de informações entre as empresas	Ellram (2002); Ramos (2004); Mouritsen e Thrane (2006)
Pessoas	
Resistência à mudança por parte dos membros das organizações	Axelsson, et al. (2002); Ellram (1994); Ellram e Siferd (1998)
Falta de apoio à gerência, por parte dos membros das empresas	Ellram (2002); Seal et al. (2004); Himme (2012)
Processos intra e interorganizacionais	
Design do modelo da GCI mal elaborado	Waeytens e Bruggeman (1994)
Sistemas de GCI muito complexos	Kaplan e Anderson (2004)
Rigidez na GCI	Dubois (2003)
Falta de revisões periódicas de desempenho	Gareth (2005)
Incapacidade de gerenciamento por parte da organização dominante da cadeia	Caker (2008); Carr e Ng (1995); Dekker (2003)
Treinamento e a educação corporativa	
Ausência de conhecimento especializado e programas de educação voltados aos funcionários	LaLonde e Pohlen (1996); Ramos (2004); Kulmala et al. (2002); Ellram (2002); Thomson e Gurowka (2005); Himme (2012)
Taxonomias inconsistentes	Thomson e Gurowka (2005)
Falta de compreensão de custos ao longo da cadeia	Nicolini et al. (2000)
Ausência de percepção de valor gerado pela relação	Cannon e Homburg (2001)
Conflitos entre empresas	
Partilha desigual dos benefícios	Kulmala (2004); Kajüter e Kulmala (2005); Chistopher (1998)
Dificuldade em definir benefícios mútuos	Dekker (2003); Kajüter, Kulmala (2005); Kulmala et al. (2007)
Incapacidade de determinar os preços de mercado	Nicolini et al. (2000)
Conflitos constantes	Ariño e De La Torre (1998); Lui (2009)

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Fornecedores reconhecem benefícios apenas para os compradores	Agndal e Nilsson (2008)
Falta de confiança entre empresas	
Desinteresse, por parte das empresas parceiras, em compartilhar informações	Cooper e Slagmulder (2003); LaLonde e Pohlen (1996); Kulmala (2002); Kulmala et al. (2002); Kulmala (2004)
Desinteresse do fornecedor em usar o Open-book Accounting	Caker (2008); Windolph e Moeller (2012); Mcivor (2001); Munday (1992)
Incerteza acerca do relacionamento com os parceiros	Barney e Hesterly (1996)
A falta de confiança entre os parceiros de GCI	Dekker (2004)

Fonte: Adaptado de Farias (2015, p. 5-10)

Farias (2015) conclui que a realização de ações colaborativas entre componentes da cadeia de suprimento pode proporcionar significativas vantagens perante as cadeias concorrentes. Mas, que existem diversas dificuldades e fatores que atrapalham e inibem as relações que visam a redução de custos na cadeia (Quadro 13). O autor destaca a relevância da investigação dos motivos pelos quais os relacionamentos interorganizacionais fracassam, pois pode contribuir em todas as fases do relacionamento, principalmente na fase inicial, permitindo que se analise se uma empresa possui muitos fatores que inibem os relacionamentos com outras organizações da sua cadeia.

O estudo de Sousa et al. (2018) se refere a outra pesquisa, assim como a de Camacho et al. (2014), realizada com o intuito de verificar se havia adoção de práticas de GCI e que, adicionalmente, constatou a existência de fatores limitantes para a aplicação da GCI. A pesquisa ocorreu em três empresas, de tamanhos diferentes, do setor calçadista da cidade de Nova Serrana, MG. Os resultados encontrados evidenciaram que embora existam relacionamentos estáveis das organizações investigadas com seus fornecedores e clientes, os indícios desse estudo estão mais inclinados para a não adoção de GCI do que para a sua aplicação nas empresas analisadas. Os fatores inibidores encontrados foram: desconfiança, falta de tempo, informações restritas e competitividade entre as empresas. Dentre os fatores inibidores citados os autores destacam como sendo o principal deles a desconfiança e o medo de compartilhamento de informações por causa de comportamentos oportunistas.

Outro estudo que busca compreender os motivos que levam as empresas a saírem de redes interorganizacionais foi realizado por Klein e Pereira (2018). Os autores entrevistaram presidentes de sete redes de empresas de diferentes ramos de negócio que tiveram empresas saindo das mesmas. Os fatores encontrados foram: a falta de critérios objetivos para a seleção dos futuros parceiros; a falta de comprometimento e confiança; o oportunismo e o individualismo de alguns integrantes; o fato de os objetivos propostos não estarem sendo alcançados; o imediatismo por resultados; e os custos da rede.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Em suma, constata-se que os fatores inibidores precisam ser devidamente analisados e geridos, porque podem se tornar em dificuldades para a gestão e impedir a entrada e permanência de empresas em relacionamentos interorganizacionais e, para isso, é recomendável que a empresa aperfeiçoe a sua gestão interna de custos.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

De modo geral, método é o uso de procedimentos para a realização de algo, seguindo um planejamento. Segundo Cervo, Bervian e Silva (2007, p. 30) “o método concretiza-se como o conjunto das diversas etapas ou passos que devem ser seguidos para a realização da pesquisa e que configuram as técnicas”. Para Marconi e Lakatos (2003, p. 83) “o método é o conjunto das atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo - conhecimentos válidos e verdadeiros, traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões do cientista”. Dessa forma, este capítulo tem por intuito explicar o método e as técnicas aplicadas para atingir os objetivos desta pesquisa.

3.1 Tipologia da pesquisa

Da perspectiva de seus objetivos uma pesquisa pode ser classificada como descritiva, explicativa ou exploratória (KUMAR, 2010; VERGARA, 2016; LOZADA; NUNES, 2018). Quanto ao seu objetivo, esta pesquisa é classificada como explicativa.

As pesquisas exploratórias buscam descobrir a existência ou não de um fenômeno (MATIAS-PEREIRA, 2019). Os estudos exploratórios realizam descrições da situação e querem encontrar as associações existentes entre seus elementos componentes (CERVO, BERVIAN, SILVA, 2007).

Um estudo exploratório é realizado com o objetivo de explorar uma área onde pouco se conhece, em outras palavras, geralmente esse tipo de pesquisa é realizado quando se deseja explorar áreas sobre as quais há pouco ou nenhum conhecimento (KUMAR, 2010).

As pesquisas exploratórias têm por objetivo familiarizar-se com o problema ou conseguir uma nova percepção dele e encontrar novas ideias (GIL, 1991; CERVO, BERVIAN, SILVA, 2007). De acordo com Cervo, Bervian e Silva (2007, p. 63) “a pesquisa exploratória não requer a elaboração de hipóteses a serem testadas no trabalho, restringindo-se a definir objetivos e buscar mais informações sobre determinado assunto de estudo”

Assim, esta pesquisa busca encontrar associações entre a adoção de uma prática de contabilidade gerencial, o *target costing*, por empresas de serviços de TIC e as características relacionais entre empresas adotantes e seus parceiros de negócios, com o intuito de agregar novos conhecimentos na literatura e para as empresas e profissionais do setor.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

O presente estudo também se caracteriza como uma pesquisa de levantamento. Esse tipo de pesquisa caracteriza-se pelo questionamento direto das pessoas cujo comportamento se almeja conhecer (GIL, 1991; MARCONI; LAKATOS, 2017; LOZADA; NUNES, 2018; MATIAS-PEREIRA, 2019). Essas pesquisas consistem em, basicamente, solicitar informações a um grupo expressivo de pessoas a respeito do problema estudado e, em seguida, com o uso da análise quantitativa obter conclusões relativas aos dados coletados (GIL, 1991; MARCONI; LAKATOS, 2017; LOZADA; NUNES, 2018).

Segundo Fowler (2011), o método levantamento é uma forma de interrogar a uma amostra de uma população um conjunto de perguntas e usar as respostas para descrever esta população. Esse método tem como principal característica a coleta de dados por meio de perguntas a indivíduos, e as respostas são os dados que serão analisados e se tornarão em informações que serão os resultados da pesquisa (FOWLER, 2011).

Gil (1991, p. 56) explica que “na maioria dos levantamentos, não são pesquisados todos os integrantes da população estudada. Antes seleciona-se, mediante procedimentos estatísticos, uma amostra significativa de todo o universo, que é tomada como objeto de investigação”.

Para Martins e Theóphilo (2016) os levantamentos são apropriados para as ocasiões em que o pesquisador almeja responder a perguntas sobre a distribuição de uma variável ou das relações entre características de pessoas ou grupos, da forma como acontecem em situações naturais. Em outras palavras, um levantamento exibe uma descrição quantitativa ou numérica de tendências, atitudes ou opiniões de uma população, estudando-se uma amostra dessa população (CRESWELL, 2010).

Em relação à sua abordagem, as pesquisas são divididas em quantitativa e qualitativa (KUMAR, 2010; JONKER; PENNINK, 2010; LOZADA; NUNES, 2018). 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).

Nos estudos quantitativos os dados e evidências coletados podem ser quantificados, mensurados; os dados são submetidos a seleção, organização e tabulação, ou seja, são preparados para serem submetidos a técnicas e/ou testes estatísticos (MARTINS; THEÓPHILO, 2016). O método quantitativo tem o foco na mensuração dos fenômenos e envolve o uso de análises estatísticas para obter seus resultados (COLLIS; HUSSEY, 2005; MARCZYK; DEMATTEO; FESTINGER, 2005).

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Portanto, este estudo, por meio de um levantamento em empresas de serviços de TIC investiga o uso do *target costing* por essas empresas e, com a aplicação de técnicas quantitativas, averigua de que forma a adoção desse artefato está associada às características referentes ao relacionamento entre as empresas adotantes e seus parceiros de negócios.

3.2 Delimitação e Universo da Pesquisa

No contexto da metodologia científica o termo população é compreendido "não como o número de habitantes de um local, como é largamente conhecido o termo, mas um conjunto de elementos (empresas, produtos, pessoas, por exemplo) que possuem as características que serão objeto de estudo" (VERGARA, 2016, p. 53).

A população é todos os indivíduos de interesse do pesquisador (MARCZYK; DEMATTEO; FESTINGER, 2005); também é denominada como universo (FACHIN, 2017; LOZADA; NUNES, 2018; MATIAS-PEREIRA, 2019). Lozada e Nunes (2018) destacam que uma população não obrigatoriamente envolve pessoas, uma vez que, uma pesquisa pode analisar uma população de abelhas, por exemplo. Matias-Pereira (2019, p. 94) define população como "a totalidade de indivíduos que possuem as mesmas características definidas para um determinado estudo".

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. As associadas regionais são todas as empresas que têm sede em estados atendidos por uma ASSESPRO Regional.

Ainda conforme informações do site, a importância da Federação ASSESPRO é reconhecida em todos os níveis do governo, sendo membro ativo de diversos conselhos e comitês, como o Comitê da Área de Tecnologia da Informação e o Comitê Gestor da Internet do Ministério de Ciência e Tecnologia (ASSESPRO-PR, 2021).

Além disso, a federação também representa o Brasil em entidades internacionais como a ALETI (Federação das Associações de Entidades de TIC da América Latina, do Caribe, Espanha e Portugal) e a WITSA (Aliança Mundial de Tecnologia e Serviços de Informação); a

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

WITSA é um dos principais consórcios de membros da indústria de TIC em mais de 80 países (ASSESPRO-PR, 2021).

3.3 Coleta de Dados

De acordo Collis e Hussey (2005, p. 153) “dados referem-se a fatos ou a coisas conhecidas usadas como uma base para inferência ou consideração”. Existem duas fontes principais de dados: as primárias, que são dados coletados na fonte, como por exemplo, dados de *survey*; e, as secundárias, que são dados que já existem, como livros, documentos (estatísticas publicadas, relatórios anuais e contas de empresas) (COLLIS; HUSSEY, 2005; KUMAR 2010).

Há duas categorias básicas de dados: qualitativos ou não-métricos e quantitativos ou métricos. Os dados qualitativos referem-se a atributos, características ou categorias que descrevem um indivíduo e não podem ser quantificados; os dados quantitativos são todos aqueles coletados em forma numérica; existem em diferentes quantidades ou graus e refletem quantidade ou distância relativa (COLLIS; HUSSEY, 2005; MARCZYC; DEMATTEO; FESTINGER, 2005).

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, e almeja-se que os resultados possam ser generalizados ao universo desta população, evitando-se realizar o censo, isto é, ouvir todos os indivíduos (BABBIE, 2005).

Marczyk, DeMatteo e Festinger (2005) afirmam que alguns tipos de *survey* apenas descrevem o que as pessoas dizem que pensam e fazem, enquanto outros tentam encontrar relações entre as características dos entrevistados e seus comportamentos e opiniões relatados.

O método *survey* é muito utilizado em pesquisas na área de Contabilidade Gerencial, para exemplificar podem ser citadas as seguintes: Souza e Guerreiro (2016) utilizam o método para investigar o nível de associações colaborativas na gestão de custos entre empresas brasileiras em cinco segmentos da economia; Wegner et al. (2016) analisaram de modo comparativo o desempenho das empresas que atuam por meio de redes de cooperação, individualmente e que fazem parte de franquias; Bertosso, Ebert e Laimer (2017) investigaram a confiança e os custos de transação em redes interorganizacionais; Michels e Zonatto (2017) avaliaram os efeitos dos recursos de gestão interna de custo no desenvolvimento da capacidade absortiva e da GCI; e, o estudo de Oliveira e Callado (2019) analisou as relações entre os fatores

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

contingenciais externos e as práticas gerenciais associadas à mensuração de desempenho no âmbito de organizações não governamentais brasileiras (ONGs).

O uso dos questionários é recomendado nos casos em que o público a ser pesquisado for relativamente elevado e seja necessário a utilização de perguntas padronizadas, que permitirão uma abordagem analítica e de relações entre as variáveis (LOZADA; NUNES, 2018). Dessa forma, para a coleta de dados nos levantamentos pode-se utilizar do questionário (GIL, 1991). E, ainda, em uma pesquisa quantitativa, os questionários podem ser utilizados para *surveys* de larga escala (COLLIS; HUSSEY, 2005).

Nesta pesquisa, foi utilizada a ferramenta *Google Forms* para elaboração, envio do questionário por meio do *link* (https://forms.gle/a9rd2LfCB21pRWwG6) e para resposta do mesmo. Inicialmente, foi solicitado apoio à ASSESPRO Nacional para que colaborasse com a divulgação da pesquisa entre às associadas o que foi atendido, mas, como houve demora na resposta da instituição em concordar em divulgar a pesquisa, optou-se por contatar diretamente as empresas listadas nas regionais da ASSESPRO, uma vez que não foi possível acessar o *site* da ASSESPRO Nacional, que estava fora do ar no período.

Dessa forma, o passo inicial da coleta de dados foi a elaboração de uma planilha de *MS Excel* com o endereço eletrônico das empresas associadas de cada regional da ASSESPRO que possui página na internet (RJ, SP, MG, DF, RS, PR, SC, BA, PB-PE e CE) e, para isso, na grande maioria dos casos, foi necessário acessar o site de cada empresa. O *site* da regional do Paraná não disponibiliza a lista das empresas associadas e, assim, foi solicitado à instituição que enviasse o questionário para que as empresas pudessem participar da pesquisa, mas não houve concordância em divulgar a pesquisa e nem fornecer a lista de empresas associadas.

De posse da lista com os *e-mails* das empresas, no mês de maio, foi enviada uma mensagem com o *link* do questionário online explicando a importância da participação no estudo e, no mês de junho, foi realizado um segundo envio.

Constatou-se um baixo nível de resposta do questionário enviado por *e-mail*, então foram utilizadas três estratégias adicionais. A primeira estratégia foi solicitar apoio às regionais da ASSESPRO na divulgação da pesquisa entre às associadas (exceto a ASSESPRO-PR que já havia respondido negativamente), no entanto, não houve retorno. Também foi solicitado que a ASSESPRO Nacional reenviasse o convite de participação na pesquisa às associadas, porém, dessa vez, não houve retorno.

Uma segunda estratégia realizada foi o contato telefônico, inicialmente, com as empresas listadas na ASSESPRO-RJ, com base no critério de acessibilidade. Nesse

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

procedimento, buscou-se o contato de maneira mais pessoal com as empresas e, na sequência, o envio do *link* do questionário para o *e-mail* informado. Porém, o problema encontrado foi que a grande maioria das empresas se encontravam em trabalho remoto (*home office*) devido à pandemia da COVID 19, então, decidiu-se desistir dessa estratégia.

Por fim, uma terceira estratégia foi o envio do *link* da pesquisa por meio do Fale Conosco dos *sites* das empresas. Para as empresas que não possuíam o Fale Conosco, o questionário foi reenviado via *e-mail*, mas representou um número consideravelmente menor. Sendo assim, nos meses de julho e agosto o envio do questionário ocorreu desse modo.

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.

3.4 Variáveis

Uma variável é qualquer coisa que possa assumir valores diferentes, como peso, tempo e altura (MARCZYK; DEMATTEO; FESTINGER, 2005). De acordo com Kumar (2010), uma imagem, percepção ou conceito passível de medição, portanto, capaz de assumir valores diferentes, é chamada de variável; em outras palavras, um conceito que pode ser medido é chamado de variável.

Uma variável refere-se a uma característica ou qualidade de uma pessoa ou de uma organização que pode ser medida ou observada, e que varia entre as pessoas ou organizações que são objeto de estudo (CRESWELL, 2010).

De acordo com Kumar (2010), é importante que os conceitos sejam transformados em variáveis, pois, dessa forma, eles podem ser submetidos à medição. Marconi e Lakatos (2003, p. 137), explicam que “os valores que são adicionados ao conceito operacional, para transformá-lo em variável, podem ser quantidades, qualidades, características, magnitudes, traços etc., que se alteram em cada caso particular e são totalmente abrangentes e mutuamente exclusivos”.

Para atingir os objetivos geral e específicos da pesquisa, considerou-se 4 grupos de variáveis, conforme Quadros 20 ao 23, que formam a base do questionário de pesquisa (Apêndice A): I) características das empresas; II) aspectos conceituais do *target costing;* III) aspectos operacionais do processo de *target costing*; e o IV) aspectos associados ao relacionamento entre empresas.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

O Quadro 20 apresenta as variáveis do grupo I que são variáveis referentes às características das empresas, divididas em três categorias: tamanho, mercado e interface com parceiros de negócios. As questões desse grupo têm o intuito de identificar o perfil das empresas participantes, bem como o ambiente em que atuam.

Quadro 20 – Variáveis relacionadas às características das empresas

Grupo I – Características das empresas		
Categoria	**Variáveis**	**Referências**
Tamanho	- Faturamento anual bruto; - Número de empregados; - Número de níveis organizacionais.	Borinelli (2006); Oliveira (2017); Bomfim, Callado e Callado (2018); Abbade (2012).
Mercado	- Tempo de atuação no mercado; - Abrangência do mercado explorado;	Borinelli (2006); Oliveira (2017); Bomfim, Callado e Callado (2018); Silva, Sousa e Freitas (2012).
Interface com parceiros de negócios	- Estrutura organizacional referente à interface com parceiros de negócios; - Base das transações realizadas com parceiros de negócios;	Kim (2007); Harland (1997).

Fonte: Elaboração própria

O Quadro 21 evidencia as variáveis do grupo II que buscam identificar os aspectos conceituais do *target costing* considerando os seguintes aspectos: objetivos, princípios e elementos do *target costing*.

Os questionamentos desse grupo foram formulados com vistas a verificar os aspectos conceituais do *target costing* presentes nas empresas respondentes. Para isso, solicitou-se aos participantes da pesquisa que respondessem uma escala linear do tipo *Likert* que variava de 1 (discordo totalmente) até 7 (concordo totalmente) para medir o grau de concordância em relação às afirmativas referentes aos objetivos, princípios e elementos do *target costing* que mais se identificavam com o praticado na empresa.

Quadro 21 – Variáveis relacionadas aos aspectos conceituais do *target costing*

Grupo II – Aspectos conceituais do *target costing*		
Aspectos conceituais	**Variáveis**	**Referências**
Objetivos do *target costing*	- Gestão do lucro e do custo; - Garantir lucros adequados ao mesmo tempo em que realiza o planejamento de lucros e de custos; - Redução de custos; - Minimizar os custos do ciclo de vida para que o lucro a longo prazo seja maximizado; - Garantir a qualidade do produto; - Introdução oportuna de novos produtos no mercado; - Determinar o custo alvo antes do início da produção.	Cooper e Slagmulder (1997-a); Ansari, Bell, Klammer e Lawrence (1997); Sakurai (1997); Dekker e Smidt (2003); Feil, Yook e Kim (2004); Tani et al. (1994); Blanco (2017).

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Princípios do *target costing*	- Custo determinado pelo preço; - Foco no cliente; - Enfoque no projeto; - Equipes multifuncionais; - Orientação para o ciclo de vida; - Envolvimento da cadeia de valor.	Ansari, Bell, Klammer e Okano (1997); Swenson, Ansari, Bell e Kim (2003); Ansari, Bell e Okano (2007); Cengiz e Ersoy (2010); Khan (2014); Sharafoddin (2016); Blanco (2017).
Elementos do *target costing*	- Preço de venda; - Margem de lucro; - Custo permitido; - Custo estimado; - Custo alvo por produto; - Custo alvo por componente.	Gagne e Discenza (1995); Cooper e Slagmulder (1997-a); Langfield-Smith e Luckett (1999).

Fonte: Elaboração própria

O terceiro grupo de variáveis, conforme Quadro 22, evidenciam os aspectos operacionais do processo de *target costing* considerando as etapas de realização do processo. As afirmativas desse grupo têm por objetivo averiguar as etapas do processo de *target costing* adotados pelas empresas participantes. Desse modo, os respondentes deveriam indicar na escala *Likert*, que variava de 1 (nunca) até 7 (sempre) em que medida as afirmativas correspondiam com às práticas da empresa.

Quadro 22 – Variáveis relacionadas aos aspectos operacionais do processo de *target costing*

Grupo III – Aspectos operacionais do processo de *target costing*		
Etapas operacionais	**Variáveis**	**Referências**
Etapa 1 - Definição das características de produtos / serviços e do Preço alvo de venda	- Pesquisa de mercado; - Características do produto; - Envolvimento de departamentos internos e, também, fornecedores externos durante o design; - Preço de venda baseado no mercado; - Uso de ferramentas e técnicas: a QFD; a AHP; análise da voz do cliente.	Ellram (2000; 2006); Cooper e Slagmulder (1999-a); Clifton et al. (2004); Huang et al. (2012); Helms et al. (2005); IMA (1998).
Etapa 2 - Definição da margem de lucro desejada	- Margem de lucro alvo;	Ellram (2000); Cooper e Slagmulder (1999-a).
Etapa 3 - Cálculo do custo permitido e estabelecimento do custo alvo	- Cálculo do custo permitido; - Estabelecer o custo alvo;	Cooper e Slagmulder (1999-a); Langfield-Smith e Luckett (1999).
Etapa 4 - Atividades de gerenciamento de custos para atingir o custo alvo	- Decomposição do custo alvo por centros de custos e componentes; - Equipes multifuncionais; - Envolvimento de fornecedores externos; - Uso de ferramentas e técnicas: EV; DFMA e análise de valor.	Cooper e Slagmulder (1999-a); Langfield-Smith e Luckett (1999); Ellram (2000); Ansari, Bell e Kim (2003); Swenson et al. (2003); IMA (1998).
Etapa 5 - Atividades de melhoria contínua	- Monitoramento do custo alvo; - Melhoria contínua; - Uso do custeio *Kaizen*.	Ellram (2000; 2006) IMA (1998); Zengin e Ada (2010); Williamson (1997).

Fonte: Elaboração própria

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Por fim, o grupo IV de variáveis pode ser observado no Quadro 23 e refere-se aos aspectos associados ao relacionamento entre empresas, são elas: interdependência, estabilidade, cooperação, confiança e benefícios mútuos.

As questões desse grupo têm por intuito verificar a presença, ou não, das características do relacionamento interfirmas entre as empresas respondentes com seus parceiros de negócios. Da mesma forma que no grupo anterior, os respondentes deveriam indicar na escala *Likert*, que variava de 1 (nunca) até 7 (sempre), evidenciando em que grau as afirmativas apresentadas se identificavam com a realidade da empresa.

Quadro 23 – Variáveis relacionadas aos aspectos associados ao relacionamento entre empresas

Grupo IV – Aspectos associados ao relacionamento entre empresas		
Aspectos do relacionamento	**Variáveis**	**Referências**
Interdependência	- Parcela do faturamento dos fornecedores pelas compras efetuadas pela empresa; - Parcela das compras de um cliente suprida pela empresa; - Quantidade de transações realizadas entre as empresas; - Nº de empregados dedicados a determinado relacionamento.	Souza e Rocha (2009).
Estabilidade	- Frequência das negociações; - Tempo de relacionamento; - Percentual de entregas atendidas em conformidade com o pedido e no tempo certo; - Existência de contrato; - Investimentos conjuntos; - Investimentos Específicos.	Souza e Rocha (2009) Duarte (2017); Horn, Bonfatti e Raupp (2018); Möller, Windolph e Isbruch (2011).
Cooperação	- Tempo para resposta de um problema de qualidade detectado; - Disponibilidade ágil de suporte técnico; - Flexibilidade na entrega de pedidos excepcionais.	Souza e Rocha (2009).
Confiança	- Quantidade de transações realizadas entre as empresas; - Frequência das negociações; - Montante do valor negociado; - Compartilhamento de informações.	Souza e Rocha (2009); Dekker (2003); Kajüter e Kulmala (2005).
Benefícios mútuos	- Maximização de lucros pela empresa; - Crescimento de vendas dos fornecedores; - Redução dos custos com aumento de funcionalidade do produtos ou serviços percebidos pelos clientes; - Aumento da aprendizagem organizacional; - Redução de riscos.	Horn, Bonfatti e Raupp (2018); Santos e Oliveira (2019).

Fonte: Elaboração própria

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

3.5 Método de análise

De acordo com Collis e Hussey (2005), em geral, em um estudo quantitativo ocorre coleta de dados quantitativos dos quais será realizada alguma forma de análise estatística. “A estatística é um conjunto de métodos e teoria aplicados a dados quantitativos ao tomar decisões diante de uma incerteza” (COLLIS; HUSSEY, 2005, p. 186).

“A inferência estatística utiliza dados para responder a questões específicas sobre um cenário que se estende para além dos dados disponíveis, ao mesmo tempo em que atribui um determinado grau de confiança às suas respostas” (MOORE, MCCABE; DUCKWORTH; SCLOVE, 2006, p.146). Collis e Hussey (2005, p. 186) afirmam que “a análise confirmatória de dados, ou estatística por inferência, utiliza dados quantitativos coletados de uma amostra para chegar a conclusões sobre uma população completa”.

A análise confirmatória de dados distingue as técnicas em dois tipos: técnicas não paramétricas e técnicas paramétricas. “As técnicas paramétricas comparam estatísticas de amostra com parâmetros da população, mas só podem ser usadas com dados que tenham uma distribuição normal. As técnicas não paramétricas são mais gerais e podem ser usadas em dados assimétricos; ou seja, dados que não são distribuídos normalmente” (COLLIS; HUSSEY, 2005, p. 186).

Doane e Seward (2014) consideram os testes não paramétricos interessantes porque eles não têm a suposição restritiva de normalidade, não obstante, ainda tenha outras suposições que precisam ser atendidas, como por exemplo, a forma similar da população. Muitos testes não paramétricos têm poder parecido aos testes paramétricos equivalentes e, ainda, poder de teste mais elevado quando as amostras são pequenas (DOANE; SEWARD, 2014).

O teste não paramétrico utilizado na análise de dados desta pesquisa foi o teste de *Kruskal-Wallis* que se trata de um teste não paramétrico equivalente à análise de variância de um critério (teste F de ANOVA de fator único) (KAZMIER, 2008; MARTINS; THEÓPHILO, 2016; LEVINE, STEPHAN; SZABAT, 2017; ESTRELA, 2018).

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.

O teste *Kruskal-Wallis* é o teste não paramétrico usado para comparar três ou mais amostras independentes e, na sua aplicação são utilizados os valores numéricos convertidos em

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

postos e agrupados em um único conjunto de dados; a comparação dos grupos é feita por meio da média dos postos (ESTRELA, 2018).

Para Martins e Theóphilo (2016) o teste *Kruskal-Wallis* é um teste que pode ser aplicado para variáveis intervalares ou ordinais e "trata-se de teste extremamente útil para decidir se *K* amostras (K > 2) independentes provêm de populações com médias iguais" (MARTINS; THEÓPHILO, 2016, p. 128).

De acordo com Moore et al. (2006) o teste de *Kruskal-Wallis* compara várias populações baseando-se em amostras aleatórias independentes retiradas de cada uma delas. Ainda segundo os autores "a hipótese nula para o teste de *Kruskal-Wallis* é a de que a distribuição da variável de resposta é a mesma em todas as populações. A hipótese alternativa é de que as respostas são sistematicamente maiores em algumas populações do que em outras" (MOORE et al., 2006, p. 753).

Diversas pesquisas no campo da Contabilidade Gerencial fizeram uso do teste de *Kruskal-Wallis* para a análise de dados. A pesquisa de Klein e Almeida (2017) que objetivou investigar a existência de relação entre a adoção das práticas de contabilidade gerencial pelas indústrias paranaenses e os fatores contingenciais, o teste de *Kruskal-Wallis* foi utilizado para testar as hipóteses de pesquisa. O estudo de Santos et al. (2018) que visou identificar características das empresas e dos gestores que influenciam o uso de controles gerenciais, o teste de *Kruskal-Wallis* foi uma das técnicas estatísticas utilizadas na análise dos dados.

Silva, Dani e Santos (2018) verificaram a relação da acreditação hospitalar com o isomorfismo institucional e com os artefatos tradicionais e modernos de contabilidade gerencial em pesquisa realizada em hospitais da Região Sul do Brasil e, o teste de *Kruskal-Wallis* foi aplicado ao constructo da pesquisa. E, por fim, a pesquisa de Feil e Haberkamp (2020) que teve por objetivo analisar o nível de importância e da utilização de ferramentas gerenciais e operacionais por gestores de micro e pequenas empresas e suas variáveis intervenientes e utilizou o teste de *Kruskal-Wallis* na análise de dados.

Para atingir os objetivos específicos e, consequentemente, o objetivo geral foram aplicadas técnicas estatísticas nas variáveis investigadas, conforme resumido no Quadro 24, que serve de guia para todo o processo de análise e apresentação dos resultados que são descritos no capítulo seguinte.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Quadro 24 - Relação entre variáveis e tratamento estatístico para consecução dos objetivos do estudo

Objetivos	Variáveis	Método estatístico
Identificar as características das empresas investigadas, a percepção sobre aspectos conceituais do *target costing*, a adoção de práticas referentes ao processo de *target costing* e as características das relações interorganizacionais	Características das empresas • Tamanho • Mercado • Interface com parceiros de negócios Aspectos conceituais do *target costing* • Objetivos • Princípios • Elementos Práticas referentes ao processo de *target costing* • 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 Características das relações interorganizacionais • Interdependência • Estabilidade • Cooperação • Confiança • Benefícios mútuos	Estatística Descritiva
Investigar as associações entre as características das empresas investigadas e a percepção sobre aspectos conceituais do *target costing*, adoção de práticas referentes ao processo de *target costing* e características das relações interorganizacionais	Características das empresas e aspectos conceituais do *target costing*, práticas referentes ao processo de *target costing* e características das relações interorganizacionais	Teste de *Kruskal-Wallis*
Analisar as associações entre a percepção sobre aspectos conceituais do *target costing* e a adoção de práticas referentes ao processo de *target costing*	Aspectos conceituais do *target costing* e práticas referentes ao processo de *target costing*	Teste de *Kruskal-Wallis*
Avaliar as associações entre os aspectos conceituais do *target costing* e características das relações interorganizacionais	Aspectos associados ao relacionamento entre empresas respondentes e seus parceiros de negócios	Teste de *Kruskal-Wallis*
Testar a significância das associações entre práticas do processo de *target costing* e as características das relações interorganizacionais	Características das relações interorganizacionais e práticas referentes ao processo de *target costing*	Teste de *Kruskal-Wallis*

Fonte: Elaboração própria

Conforme pode ser observado no Quadro 24, primeiramente, este estudo utiliza a estatística descritiva, por meio da análise de frequências, para resumir e descrever os dados referentes às características das empresas investigadas, os aspectos conceituais do *target*

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

costing, a adoção de práticas referentes ao processo de *target costing* e as características das relações interorganizacionais.

E ainda, para investigar as relações entre as características das empresas investigadas e a percepção sobre aspectos conceituais do *target costing*, a adoção de práticas referentes ao processo de *target costing* e as características das relações interorganizacionais, esta pesquisa faz uso do teste de *Kruskal-Wallis*.

O teste mencionado também foi aplicado na análise das relações entre a percepção sobre aspectos conceituais do *target costing* e a adoção de práticas referentes ao processo de *target costing*; e, também na avaliação das relações entre os aspectos conceituais do *target costing* e características das relações interorganizacionais, assim como, na averiguação das relações entre as características das relações interorganizacionais e a adoção de práticas referentes ao processo de *target costing*.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

4 ANÁLISE DE RESULTADOS

Neste capítulo são apresentadas as análises dos dados. Na primeira parte são exibidos os resultados das estatísticas descritivas possibilitando, desse modo, identificar as características das empresas participantes. Na segunda parte, apresentam-se os resultados dos testes de *Kruskal-Wallis* entre as variáveis investigadas. O processo de análise segue a sequência descrita no Quadro 24.

4.1 Estatística Descritiva

Nesta seção são exibidos e analisados os resultados das estatísticas descritivas das variáveis investigadas, conforme Quadro 24.

4.1.1 Características das empresas investigadas

Os resultados evidenciados neste tópico descrevem as características das empresas investigadas em relação ao tamanho, mercado e relação com os parceiros de negócios. A Tabela 2 demonstra os resultados de frequência dos aspectos associados ao tamanho, considerando três variáveis: faturamento, número de empregados e número de níveis hierárquicos.

Tabela 2 – Estatística descritiva dos aspectos associados ao tamanho das empresas

Aspectos	Frequência
Faturamento	
Até R$360.000,00	7
Acima de R$360.000,00 até R$4.800.000,00	11
Acima de R$4.800.000,00 até R$78.000.000,00	11
Acima de R$78.000.000,00	2
Número de empregados	
Até 19 funcionários	13
Acima de 19 até 99 funcionários	10
Acima de 99 funcionários até 499 funcionários	5
Acima de 499 funcionários	3
Número de níveis hierárquicos	
Dois níveis hierárquicos	16
Três níveis hierárquicos	10
Quatro níveis hierárquicos	5

Fonte: Dados da pesquisa

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

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.

A Tabela 2 evidencia ainda a classificação das empresas conforme o número de níveis hierárquicos, como pode ser observado, a maior parte das empresas possui dois níveis hierárquicos, dezesseis participantes; dez empresas possuem três níveis hierárquicos; e, cinco possuem quatro níveis.

Os resultados da segunda característica investigada, aspectos de mercado das empresas investigadas, estão exibidos na Tabela 3. 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.

Tabela 3 – Estatística descritiva dos aspectos de mercado

Aspectos	**Frequência**
Tempo de mercado	
Até 5 anos	3
Entre 5 e 10 anos	6
Entre 10 e 15 anos	3
Entre 15 e 20 anos	5
Acima de 20 anos	14
Amplitude de mercado	
Local	1
Regional	3
Nacional	21
Internacional	6

Fonte: Dados da pesquisa

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

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

mercado internacional, três empresas no mercado regional e uma empresa apenas no mercado local.

A Tabela 4 exibe as análises das frequências dos aspectos organizacionais referentes às relações entre as empresas investigadas e seus parceiros de negócios. Duas variáveis foram analisadas: a estrutura organizacional e a base de relacionamento.

Tabela 4 – Estatística descritiva dos aspectos organizacionais referentes às relações entre as empresas e seus parceiros de negócios

Aspectos	**Frequência**
Estrutura organizacional	
Nenhum profissional/setor responsável	7
Profissionais tratam de assuntos do departamento	6
Profissionais tratam de assuntos da empresa	9
Profissionais atuam de maneira integrada	9
Base do relacionamento	
Transações de mercado	14
Cooperação	7
Coordenação	1
Ações conjuntas	9

Fonte: Dados da pesquisa

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.

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

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

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.

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.

4.1.2 Percepção sobre aspectos conceituais do *target costing* nas empresas investigadas

Este tópico apresenta os resultados das análises de frequências da percepção a respeito dos aspectos conceituais do *target costing* nas empresas investigadas: objetivos, princípios e elementos do *target costing*.

A Tabela 5 exibe a estatística descritiva da percepção sobre os aspectos conceituais referentes aos objetivos do *target costing* no âmbito das empresas investigadas. De modo geral, os resultados mostram um elevado grau de concordância em relação aos objetivos do *target costing*.

Tabela 5 – Estatística descritiva da percepção sobre os objetivos do *target costing*

Objetivos	**Discordo totalmente**	**Discordo fortemente**	**Discordo parcialmente**	**Indiferente**	**Concordo parcialmente**	**Concordo fortemente**	**Concordo totalmente**
Gerenciamento dos custos de um produto ou serviço antes de sua ocorrência de modo a alcançar o retorno esperado.	1	0	1	3	10	12	4
Redução dos custos de produção, de *marketing* e de usuário garantindo a maximização do lucro no longo prazo.	3	2	2	2	7	10	5
Gerenciamento dos custos e planejamento do lucro sem comprometer a qualidade do produto.	1	0	1	2	7	12	8

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Dar suporte para a introdução oportuna de novos produtos no mercado.	1	0	0	3	7	10	10

Fonte: Dados da pesquisa

Em relação ao primeiro objetivo (Gerenciamento dos custos de um produto ou serviço antes de sua ocorrência de modo a alcançar o retorno esperado), doze empresas concordaram fortemente, dez parcialmente e quatro totalmente. Apenas duas discordâncias: uma totalmente e uma parcialmente; e três indiferentes.

O segundo objetivo (Redução dos custos de produção, de *marketing* e de usuário garantindo a maximização do lucro no longo prazo) foi o que recebeu menor grau de concordância em comparação aos demais: 22 concordâncias, sendo dez fortemente, quatro totalmente e sete parcialmente. Consequentemente, esse objetivo recebeu maior número de discordância: dois discordaram fortemente, três totalmente e dois parcialmente; e, dois indiferentes.

Quanto ao terceiro objetivo (Gerenciamento dos custos e planejamento do lucro sem comprometer a qualidade do produto) observou-se uma frequência alta de concordância: doze participantes concordaram fortemente, oito totalmente e sete parcialmente. Apenas dois discordaram, um totalmente e parcialmente; e, dois indiferentes.

Do mesmo modo que o objetivo anterior, os resultados de frequência do quarto objetivo (Dar suporte para a introdução oportuna de novos produtos no mercado) evidenciaram elevada concordância por parte dos participantes: dez concordaram totalmente, dez fortemente e sete parcialmente e, apenas um participante discordou totalmente; três ficaram indiferentes.

A percepção sobre os objetivos do *target costing* evidenciou elevada concordância por parte das empresas investigadas. São resultados interessantes, pois principalmente os três primeiros objetivos são citados na literatura como motivo para a adoção e uso do processo. Quanto ao quarto e último objetivo, é um pouco menos citado que os anteriores, mas apresentou alto nível de concordância e uma explicação possível é que como muitas empresas de TIC realizam serviços sob encomenda, cada serviço pode ser tido como um novo produto.

A estatística descritiva da percepção sobre os aspectos conceituais referentes aos princípios do *target costing* no âmbito das empresas investigadas está demonstrada na Tabela 6.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Tabela 6 – Estatística descritiva da percepção sobre os princípios do *target costing*

Princípios	Discordo totalmente	Discordo fortemente	Discordo parcialmente	Indiferente	Concordo parcialmente	Concordo fortemente	Concordo totalmente
Custo determinado pelo preço	0	3	1	10	7	9	1
Foco no cliente	0	0	1	1	6	11	12
Enfoque no projeto	1	2	0	5	10	10	3
Equipes multifuncionais	1	4	1	4	9	5	7
Orientação para o ciclo de vida	1	2	2	6	7	10	3
Envolvimento da cadeia de valor	1	1	4	6	7	8	4

Fonte: Dados da pesquisa

Os resultados evidenciam alto grau de concordância em relação aos princípios.

A primeira variável apresentada tratou do princípio ‘custo determinado pelo preço’. Dentre as frequências resultantes chama a atenção o número de indiferentes que totalizaram dez. Aqueles que concordaram totalizaram em dezessete, sendo que um concordou totalmente, nove fortemente e sete parcialmente; e, quatro discordaram.

O resultado surpreende pelo fato deste ser tido como o princípio fundamental do *target costing* e, por isso, esperava-se uma maior aderência a esse princípio. Pode-se supor ainda a prevalência em algumas empresas da visão tradicional de custos, onde o preço é determinado pelo custo.

A segunda variável investigada refere-se ao princípio ‘foco no cliente’. De todos os princípios tratados esse foi o que recebeu o maior grau de concordância, 29 participantes (doze totalmente, onze fortemente e seis parcialmente). Apenas uma discordância e um indiferente.

A elevada concordância ao princípio pode dar-se rm virtude de a atenção no cliente ser um dos objetivos de muitas empresas, independentemente da adoção do *target costing*. Outra explicação possível é que as empresas de TIC prestam serviços, muitas vezes, customizados e, em decorrência disso, faz-se necessário entender e atender o que o cliente deseja.

O princípio ‘enfoque no projeto’ foi a terceira variável averiguada. Os resultados mostraram que 23 participantes concordaram, sendo três totalmente; dez fortemente e dez parcialmente. Houve ainda três discordantes e cinco indiferentes.

Uma possibilidade do nível alto de aderência a esse princípio é que as empresas de TIC, no geral, dividem os serviços prestados em projetos que precisam ser planejados antes do seu início, considerando a mão de obra que será empregada e quantidade de horas necessárias.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

‘Equipes multifuncionais’ foi o quarto princípio e variável verificada. Constatou-se que sete respondentes concordaram totalmente; cinco fortemente e nove parcialmente. Quanto aos respondentes discordantes, quatro discordaram fortemente; um totalmente e um parcialmente. E ainda houve quatro indiferentes.

Não se esperava tão elevada aderência a esse princípio, pois o envolvimento de vários setores da empresa não é identificado em muitos processos do *target costing*. No entanto, os achados sugerem que em algumas empresas de serviços de TIC o envolvimento entre as equipes operacionais e gerenciais é uma prática adotada.

Da investigação do quinto princípio, ‘orientação para o ciclo de vida’, observou-se 20 respostas de concordância (três totalmente; dez fortemente; e, sete parcialmente), cinco respostas de discordância (um totalmente; dois fortemente; e, dois parcialmente) e seis indiferentes.

Os resultados podem ser decorrentes do fato de que algumas empresas de TIC dedicam atenção à fase de planejamento do serviço considerando, inclusive, a perspectiva do ciclo de vida do produto disponibilizado ao cliente, possuem uma visão de longo prazo, possivelmente em virtude da particularidade do serviço.

O último princípio pesquisado ‘envolvimento da cadeia de valor’ evidenciou as seguintes frequências: quatro concordaram totalmente; oito fortemente; e, sete parcialmente. Um discordou totalmente; um fortemente; e, quatro parcialmente. E, evidenciou-se seis indiferentes.

Esse também é um princípio presente em empresas com processos do *target costing* mais maduros, portanto, não se esperava uma elevada aderência ao princípio. No entanto, possivelmente, algumas empresas de TIC adotam a prática de envolver fornecedores e clientes em seus processos.

A Tabela 7 mostra a estatística descritiva da percepção sobre os aspectos conceituais referentes aos elementos do *target costing* no âmbito das empresas investigadas.

Tabela 7 – Estatística descritiva da percepção sobre os elementos do *target costing*

Elementos	**Discordo totalmente**	**Discordo fortemente**	**Discordo parcialmente**	**Indiferente**	**Concordo parcialmente**	**Concordo fortemente**	**Concordo totalmente**
Preço de venda	2	0	4	2	10	8	5
Margem de lucro	2	0	1	3	10	7	8
Custo permitido	0	6	1	5	9	8	2
Custo estimado	0	1	0	1	12	12	5

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Custo alvo por produto	0	3	0	6	7	12	3
Custo alvo por componente	1	3	2	2	10	10	3

Fonte: Dados da pesquisa

As frequências observadas mostram um alto grau de concordância em relação às variáveis.

Em relação à primeira variável, 'preço de venda', as frequências demonstraram que dez respondentes concordaram parcialmente; oito fortemente e cinco totalmente que esta seja uma prática adotada pela empresa. Enquanto quatro respondentes discordaram parcialmente e dois totalmente.

Esse é um elemento muito peculiar do processo do *target costing*, pois para esse método o preço de venda é determinado pelo mercado. Uma possível razão para esses resultados é que as empresas de TIC, no geral, na fase de *design* de um serviço ou projeto identificam os requisitos exigidos pelo cliente e, com isso, estabelecem um preço de venda, considerando-se também a concorrência.

A segunda variável investigada, 'margem de lucro', também apresentou um elevado número de concordância dos participantes: dez concordaram parcialmente, oito totalmente e sete fortemente que a empresa utiliza tal prática. Dois participantes discordaram totalmente e um parcialmente.

O resultado não surpreende porque o estabelecimento da margem de lucro desejada deve ser adequadamente definida para garantia de sobrevivência da empresa, independente da adoção do *target costing*.

O 'custo permitido', terceira variável averiguada, apresentou o maior resultado de discordância (seis discordaram fortemente e um parcialmente) dentre as variáveis que trataram dos elementos do *target costing*. Mas, ainda assim evidenciou um grau considerável de concordância: nove concordaram parcialmente e oito fortemente que é um elemento praticado na empresa.

Esperava-se um nível de discordância maior, pois esse elemento não está presente em todos os processos do *target costing*, algumas correntes consideram o custo permitido como o custo alvo do produto ou serviço. Mas, uma suposição é que em empresas de TIC o custo permitido é o custo calculado com base na proposta de preço feita pelo cliente, o que nem sempre é alcançável devido à capacidade existente, então, calcula-se um custo alvo que seja atingível e é feita uma proposta de preço ao cliente.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Quanto à quarta variável, ‘custo estimado’, foi a que obteve a maior frequência: 29 concordantes, sendo doze fortemente e doze parcialmente e, apenas um respondente discordante de que a empresa prática esse elemento. O elevado grau de concordância pode ser atribuído a esse elemento ser uma prática comum da contabilidade de custos, independente do *target costing*.

A análise de frequência da quinta variável investigada, ‘custo alvo por produto’, mostrou que doze respondentes concordam fortemente e sete parcialmente da presença da prática na empresa. Esse elemento obteve o maior número de respondentes indiferentes, total de seis. E, ainda, três discordantes.

Há uma corrente que defende que o custo alvo é simplesmente o resultado da subtração da margem de lucro desejada do preço alvo de venda, por isso esperava-se maior grau de discordância. Dos resultados pode-se sugerir que as empresas de TIC utilizam o conceito de custo alvo por produto em seus serviços/projetos, conforme comentado no elemento custo permitido.

Por fim, a última variável investigada que tratou dos elementos do *target costing*, ‘custo alvo por componente’, mostrou que dez participantes concordaram fortemente e dez parcialmente com o uso da prática pela empresa, enquanto três participantes discordaram fortemente e dois parcialmente.

De certa forma, os resultados surpreenderam, uma vez que as empresas investigadas são do setor de serviços e não se esperava um elevado grau de concordância, pois a divisão por componentes é mais comum em empresas de manufatura. Uma explicação possível é que as empresas de TIC visando atingir o custo alvo e, assim, obter a margem de lucro planejada fazem uso desse elemento do *target costing* para buscar oportunidades de redução de custos, antes e durante a execução dos serviços.

4.1.3 Adoção prática de aspectos do processo de *target costing* nas empresas investigadas

Neste tópico são mostradas as análises de frequência a respeito da adoção prática de aspectos do processo de *target costing* no âmbito das empresas investigadas. Foram consideradas cinco etapas: 1) definição das características dos produtos 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; e, 5) atividades de melhoria contínua.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

A Tabela 8 evidencia a estatística descritiva da adoção prática de aspectos do processo de *target costing* referentes à etapa de 'definição das características dos produtos/serviços e do preço alvo de venda', considerando cinco aspectos: pesquisa de mercado, identificação das características do produto desejadas pelo cliente, envolvimento de equipes multifuncionais e fornecedores externos, estabelecimento do preço de venda alvo baseado no mercado e, por fim, o uso de técnicas e ferramentas para compreensão dos atributos exigidos pelo cliente.

Tabela 8 – Estatística descritiva da adoção de práticas do processo de *target costing* referentes à definição das características dos produtos/serviços e do preço alvo de venda

Aspectos	**Nunca**	**Quase nunca**	**Algumas vezes**	**Regularmente**	**Muitas vezes**	**Quase sempre**	**Sempre**
Pesquisa de mercado	0	1	1	2	10	13	4
Características do produto	0	1	4	4	8	9	5
Envolvimento interno e externo	1	5	2	2	6	11	4
Preço baseado no mercado	1	1	3	6	9	10	1
Uso de ferramentas e técnicas	4	2	3	8	5	8	1

Fonte: Dados da pesquisa

Em relação ao primeiro aspecto investigado, "pesquisa de mercado", observou-se que se trata de uma prática 'quase sempre' (treze respondentes) e 'muitas vezes utilizada' (dez respondentes). A frequência do segundo aspecto averiguado, "identificação das características do produto desejadas pelo cliente", mostrou que em nove casos é 'quase sempre' adotada e em oito casos 'muitas vezes'. O terceiro aspecto visou identificar o "envolvimento interno e externo" durante o *design* do produto ou serviço, verificou-se que é uma prática 'quase sempre' usada por onze respondentes e 'muitas vezes' em seis casos; e, ainda, cinco respondentes informaram que 'quase nunca' fazem uso.

Quanto ao aspecto "preço baseado no mercado", a análise de frequência apontou que é uma prática 'quase sempre' adotada por dez participantes e 'muitas vezes' por nove participantes. O resultado do aspecto "uso de técnicas e ferramentas" foi a prática que obteve menor grau de utilização: oito e cinco respondentes fazem uso da prática 'quase sempre' e 'muitas vezes', respectivamente, ao passo que quatro respondentes 'nunca' utilizam e dois 'quase nunca'.

Uma possível explicação para o elevado grau de adoção para as práticas dessa fase 'definição das características dos produtos e do preço alvo de venda' é que se trata de uma atividade crítica em empresas de TIC, pois disso depende o sucesso do projeto. É muito

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

importante que sejam compreendidos os requisitos exigidos pelo cliente e, para isso, os resultados sugerem que são adotadas práticas de pesquisa de mercado, envolvimento interno e externo (possivelmente fornecedores, prestadores de serviços e a contabilidade são envolvidos) e, em menor grau, há o uso de técnicas e ferramentas para compreensão do que foi solicitado pelo cliente, o que era esperado, pois as técnicas exemplificadas no questionário são mais utilizadas em processos do *target costing* mais maduros.

O resultado da estatística descritiva referente à etapa "definição da margem de lucro desejada" pode ser observado na Tabela 9.

Tabela 9 – Estatística descritiva da adoção de práticas do processo de *target costing* referentes à definição da margem de lucro e estimação do custo alvo dos produtos/serviços

Aspectos	**Nunca**	**Quase nunca**	**Algumas vezes**	**Regularmente**	**Muitas vezes**	**Quase sempre**	**Sempre**
Margem de lucro desejada	0	2	1	1	12	9	6
Cálculo do custo permitido	1	3	1	7	7	8	4
Estabelecimento do custo alvo	0	5	0	5	9	9	3

Fonte: Dados da pesquisa

Constatou-se que a prática de estabelecimento de uma margem de lucro que garanta as metas de rentabilidade da organização é 'muitas vezes' adotada por doze participantes e 'quase sempre' utilizada por nove participantes.

A Tabela 9 também evidencia a análise de frequência da etapa do processo de *target costing* que se refere ao "cálculo do custo permitido e estabelecimento do custo alvo". A frequência do aspecto "cálculo do custo permitido" evidenciou que é uma prática 'quase sempre' adotada por oito respondentes e 'muitas vezes' usada por sete respondentes. Por outro lado, sete respondentes a utilizam 'regularmente' e três 'quase nunca'.

Quanto ao aspecto "estabelecimento de um custo alvo", os resultados mostram, que nove participantes 'quase sempre' a utilizam e, igualmente, nove participantes 'muitas vezes' adotam a citada prática. Ao passo que cinco participantes declararam que 'quase nunca' fazem uso.

Os achados sugerem que a prática de estabelecimento de uma 'margem de lucro desejada' é uma prática frequentemente praticada nas empresas. O achado não surpreende, pois, o auferimento de lucro é a garantia de sobrevivência das empresas, e nas empresas de TIC não é diferente, o que justifica e explica a aderência à prática.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Já as práticas ‘cálculo do custo permitido’ e ‘estabelecimento do custo alvo’ apresentaram uma adoção um pouco menor. Os resultados podem se justificar, pois, conforme dito, o custo permitido não é um conceito utilizado em todos os processos do *target costing*, além disso, os resultados parecem sugerir que há empresas em que o preço de venda ainda é baseado no custo e não no mercado. Cabem aqui os comentários feitos na análise ao elemento ‘custo permitido’.

A análise de frequência referente à etapa “atividades de gerenciamento de custos” pode ser evidenciada na Tabela 10. Essa etapa foi investigada sob quatro aspectos: decomposição do custo alvo, uso de equipes multifuncionais, envolvimento de fornecedores e uso de métodos de redução de custos.

Tabela 10 – Estatística descritiva da adoção de práticas do processo de *target costing* referentes às atividades de gerenciamento de custos

Aspectos	**Nunca**	**Quase nunca**	**Algumas vezes**	**Regularmente**	**Muitas vezes**	**Quase sempre**	**Sempre**
Decomposição do custo alvo	1	1	1	9	12	4	3
Equipes multifuncionais	3	2	3	6	13	2	2
Envolvimento de fornecedores	4	2	3	4	9	6	3
Uso de métodos de redução de custos	3	2	3	7	7	6	3

Fonte: Dados da pesquisa

Em relação ao aspecto “decomposição do custo alvo”, mostrou-se uma prática ‘muitas vezes’ adotada por doze respondentes, conforme Tabela 10, e ‘regularmente’ por nove. Já a prática “uso de equipes multifuncionais” foi declarada utilizada ‘muitas vezes’ por treze participantes e seis a utilizam ‘regularmente’, enquanto três participantes fazem uso da prática ‘algumas vezes’ e três ‘nunca’ a utilizam.

O resultado de frequência do aspecto do “envolvimento de fornecedores” pode ser visualizado na Tabela 10. Verificou-se que nove respondentes adotam a prática ‘muitas vezes’; seis respondentes, ‘quase sempre’; e, quatro fazem uso ‘regularmente’. Quatro respondentes consideraram que ‘nunca’ adotam a prática.

Quanto ao aspecto “uso de métodos de redução de custos”, como a engenharia de valor e o projeto para fabricação e montagem (DFMA), a análise de frequência apresentou um menor nível de adoção da prática em comparação aos outros aspectos: sete participantes a utilizam ‘muitas vezes’; seis ‘quase sempre’; e, sete ‘regularmente’. Três respondentes ‘nunca’ adotam a prática e um respondente ‘quase nunca’.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

As práticas referentes à etapa ‘atividades de gerenciamento de custos’ mostraram alta aderência pelas empresas, mas já apresentaram uma adesão um pouco menor quando comparada às demais. As práticas ‘decomposição do custo alvo’ e ‘equipes multifuncionais’ evidenciaram as maiores frequências dessa etapa, o que faz sentido, pois algumas empresas de TIC utilizam equipes multifuncionais no planejamento e controle dos custos de um projeto e para isso, os achados sugerem, fazem uso da prática de decompor os custos para melhor gerenciá-los.

A prática ‘envolvimento dos fornecedores’ foi a que apresentou maior frequência de não adotantes dessa etapa, mas ainda assim o resultado surpreende, uma vez que apresentou uma frequência alta, pois o envolvimento dos fornecedores é desejável e incentivado na literatura para que o *target costing* alcance todo o seu potencial, mas nem sempre ocorre na prática. Entretanto, os resultados sugerem que a prática é adotada nas empresas investigadas.

A Tabela 11 evidencia os resultados da estatística descritiva da adoção prática de aspectos do processo de *target costing* referentes à etapa de “atividades de melhoria contínua”, sob a perspectiva de três aspectos: monitoramento do custo alvo, melhoria contínua e uso do custeio *kaizen*.

Tabela 11 – Estatística descritiva da adoção de práticas do processo de *target costing* referentes às atividades de melhoria contínua

Aspectos	**Nunca**	**Quase nunca**	**Algumas vezes**	**Regularmente**	**Muitas vezes**	**Quase sempre**	**Sempre**
Monitoramento do custo alvo	1	3	1	7	9	6	4
Melhoria contínua	0	0	1	5	9	10	6
Uso do custeio *kaizen*	1	4	0	8	8	4	6

Fonte: Dados da pesquisa

A análise de frequência do primeiro aspecto investigado, “monitoramento do custo alvo”, evidenciou que se trata de uma prática adotada ‘muitas vezes’ por nove participantes; ‘quase sempre’ por seis; e, sete participantes a utilizam ‘regularmente’. Apenas um participante ‘nunca’ a utiliza e três ‘quase nunca’.

Da investigação do segundo aspecto, “atividades de melhoria contínua” para manutenção da lucratividade, por meio da estatística descritiva pode-se observar que se trata de uma prática ‘quase sempre’ adotada por dez respondentes; ‘muitas vezes’, por nove; e, seis a utilizam ‘sempre’. Nenhum respondente declarou que ‘nunca’ a utiliza.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Por outro lado, da análise de frequência do aspecto, “uso do custeio *kaizen*”, que é uma técnica utilizada para o melhoramento contínuo, constatou-se um menor grau de adoção por parte dos respondentes: oito respondentes ‘muitas vezes’ fazem uso da prática; seis, ‘sempre’; e, quatro ‘quase sempre’. Enquanto quatro respondentes ‘quase nunca’ a utilizam e um ‘nunca’.

Os resultados evidenciaram uma elevada adesão às práticas de melhoria contínua. Uma explicação possível é que as empresas de TIC precisam adotar tais práticas para alcançar os objetivos de custo e de lucro inicialmente delineados para o projeto. Além disso, faz-se necessário não apenas monitorar os custos planejados, mas ir além e aplicar técnicas, como o custeio *kaizen*, para encontrar oportunidades adicionais de redução de custos durante a fase de execução dos serviços.

4.1.4 Características do relacionamento interorganizacional nas empresas investigadas

As análises da estatística descritiva sobre as características do relacionamento interorganizacional são apresentadas neste tópico, cinco características foram consideradas: interdependência, estabilidade, cooperação, confiança e benefícios mútuos.

A primeira característica do relacionamento interorganizacional averiguada foi a interdependência. Essa característica foi investigada sob quatro aspectos que podem ser visualizados na Tabela 12, assim como os resultados de suas frequências.

Tabela 12 – Estatística descritiva das características do relacionamento interorganizacional referentes à interdependência

Aspectos	Nunca	Quase nunca	Algumas vezes	Regularmente	Muitas vezes	Quase sempre	Sempre
Parcela do faturamento dos fornecedores pelas compras da empresa	3	2	2	7	8	6	3
Parcela das compras de um cliente suprida pela empresa	1	2	1	2	9	10	6
Quantidade de transações realizadas pela empresa	0	2	1	3	9	10	6
Empregados dedicados a determinado relacionamento	5	3	2	4	7	4	6

Fonte: Dados da pesquisa

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Os resultados apontam para a existência de alto grau de interdependência entre as empresas investigadas e seus parceiros de negócios.

O primeiro aspecto, “parcela do faturamento dos fornecedores pelas compras da empresa”, mostrou que oito respondentes informaram que isso ocorre ‘muitas vezes’ na empresa; seis respondentes que ‘quase sempre;’ e sete responderam que ‘regularmente’. Três respondentes declararam que tal situação ‘nunca’ acontece e dois que ‘quase nunca’. Constatou-se uma considerável interdependência entre as empresas investigadas e seus fornecedores.

Por outro lado, o segundo aspecto investigou a “parcela das compras de um cliente suprida pela empresa”, evidenciou uma maior ocorrência entre os respondentes: dez indicaram que a situação ocorre ‘quase sempre’; nove que ‘muitas vezes’; e, seis, ‘sempre’. Ao passo que apenas um respondeu que ‘nunca’ acontece e dois que ‘quase nunca’.

O terceiro aspecto investigado a “quantidade de transações realizadas pela empresa”, ou seja, se a quantidade de transações impacta no desempenho financeiro da empresa. Os resultados observados na Tabela 12 mostram uma elevada ocorrência nas empresas participantes, uma vez que dez responderam que acontece ‘quase sempre’; nove que ‘muitas vezes’; e, seis, ‘sempre’. Apenas dois participantes informaram que a situação ‘quase nunca’ acontece.

O último aspecto referente à característica interdependência averiguado foi “empregados dedicados a determinado relacionamento”. As frequências apontam que tal cenário acontece ‘muitas vezes’ em sete empresas respondentes; ‘sempre’ acontece em seis empresas e ‘quase sempre’ em quatro respondentes. No entanto, ‘nunca’ ocorre em cinco empresas e ‘quase nunca’ em três.

Os resultados apontaram um elevado nível de interdependência entre as empresas investigadas e seus parceiros de negócios (clientes e fornecedores). No entanto, os resultados sugerem uma dependência maior das empresas em relação aos seus clientes do que dos seus fornecedores.

Muitas pequenas empresas de TIC possuem um ou dois clientes principais que respondem preponderantemente pelo seu faturamento. Por outro lado, esses clientes, muitas vezes, confiam importantes serviços e projetos a essas empresas, o que sugere a interdependência entre as organizações.

A estabilidade foi a segunda característica do relacionamento interorganizacional investigada, considerando-se seis aspectos que estão demonstrados na Tabela 13, assim como as suas frequências.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Tabela 13 – Estatística descritiva da característica do relacionamento interorganizacional referentes à estabilidade

Aspectos	Nunca	Quase nunca	Algumas vezes	Regularmente	Muitas vezes	Quase sempre	Sempre
Frequência de negociações	0	3	1	7	11	6	3
Tempo de relacionamento	1	0	0	2	8	10	10
Conformidade e atendimento de prazos	0	1	0	6	8	11	5
Existência de contratos	0	1	2	3	5	5	15
Investimentos conjuntos	11	2	4	5	4	3	2
Recursos específicos	4	6	3	5	8	2	3

Fonte: Dados da pesquisa

A “frequência de negociações” com os principais clientes e fornecedores mostrou-se alta, pois onze participantes declararam ‘muitas vezes’; seis, ‘quase sempre’; três, ‘sempre’; sete, ‘regularmente’; e, nenhum respondente declarou ‘nunca’. No mesmo sentido, o “tempo de relacionamento” apresentou frequências elevadas: dez respondentes, ‘sempre’; dez respondentes, ‘quase sempre’; oito respondentes, ‘muitas vezes’; e, um respondente ‘nunca’.

Em relação ao aspecto da “conformidade e atendimento de prazos”, os resultados evidenciam que é uma prática ‘quase sempre’ presente em onze empresas respondentes; ‘muitas vezes’ em oito respondentes; ‘sempre’ em cinco; e, apenas um respondente declarou que ‘quase nunca’ está presente. A análise de frequência mostra que a “existência de contratos” é um aspecto também muito presente nas empresas investigadas uma vez que quinze empresas responderam ‘sempre’; cinco, ‘quase sempre’; cinco, ‘muitas vezes’; e, uma, ‘quase nunca’.

Dentre os aspectos da estabilidade investigados, o aspecto dos “investimentos conjuntos” apresentou a menor frequência de ocorrência nas empresas investigadas, pois onze participantes responderam ‘nunca’ e dois, ‘quase nunca’. Quatro respondentes informaram que ‘muitas vezes’ acontece; três, ‘quase sempre’; e, dois, ‘sempre’. Quanto à existência de “recursos específicos” para atender um determinado cliente, a análise de frequência mostrou um certo equilíbrio entre as adotantes e não adotantes dessa prática: oito respondentes informaram que ‘muitas vezes’ adotam; dois, ‘quase sempre’; e, dois, ‘sempre’. Enquanto quatro respondentes declararam ‘nunca’; seis, ‘quase nunca’; e, três, ‘algumas vezes’.

Dos resultados das frequências pode-se depreender um elevado nível de estabilidade. Alguns achados, como a elevada adoção em relação aos aspectos ‘frequência das negociações’, ‘tempo de relacionamento’, ‘conformidade e atendimento de prazos’ e ‘existência de contratos’

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

sugerem a existência de elevada estabilidade entre as empresas investigadas e seus principais clientes e fornecedores. Porém, os aspectos ‘investimentos conjuntos’ e ‘recursos específicos’ mostraram menor adoção dessas práticas pelas empresas.

Supõe-se que os achados reforçam os apontamentos anteriores de que muitas empresas de TIC se relacionam com poucos clientes, mas os resultados sugerem que tais relacionamentos são estáveis e, em alguns casos, há recursos específicos dedicados a um determinado relacionamento enquanto a prática de investimentos conjuntos ocorre com pouca frequência. Uma possível explicação para as menores frequências dessas práticas pode ser decorrente das pequenas e médias empresas de TIC possuírem um baixo poder de investimento.

A estatística descritiva da característica do relacionamento interorganizacional referentes à cooperação, considerando três aspectos, podem ser observados na Tabela 14.

Tabela 14 – Estatística descritiva das características do relacionamento interorganizacional referentes à cooperação

Aspectos	**Nunca**	**Quase nunca**	**Algumas vezes**	**Regularmente**	**Muitas vezes**	**Quase sempre**	**Sempre**
Tempo de resposta para problemas	0	0	0	2	8	13	8
Disponibilidade ágil de suporte técnico	0	0	1	3	7	10	10
Flexibilidade na entrega de pedidos excepcionais	1	0	0	3	5	14	8

Fonte: Dados da pesquisa

Os resultados mostram um elevado grau de cooperação entre as empresas investigadas e seus parceiros.

O primeiro aspecto investigado “tempo de resposta para problemas” mostrou-se como uma prática ‘quase sempre’ presente em treze respondentes; oito respondentes declararam que ‘sempre; e, oito, ‘muitas vezes’. O segundo aspecto “disponibilidade ágil de suporte técnico”, de modo semelhante, evidenciou-se como uma prática adotada pelas empresas investigadas: dez respondentes informaram que ‘sempre’; dez, ‘quase sempre’; e, sete, ‘muitas vezes’. Por fim, a frequência do aspecto “flexibilidade na entrega de pedidos excepcionais” verificou que para quatorze participantes é uma prática ‘quase sempre’ adotada; para oito, ‘sempre’; e, para cinco, ‘muitas vezes’. Apenas um participante afirmou ‘nunca’.

Os resultados mostram um nível alto de cooperação entre as empresas investigadas e seus parceiros. Sugere-se que esses resultados, apresentando elevada frequência de atividades

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

cooperativas, reforçam e favorecem as características anteriores de interdependência e estabilidade entre as empresas investigadas e seus parceiros.

As empresas de TIC, no geral, praticam atividades cooperativas, como por exemplo, atender necessidades extraordinárias de seus clientes, sempre que possível, com intuito de construir um relacionamento de confiança mútua.

A análise de frequência referente à confiança, quarta característica do relacionamento interorganizacional investigada, sob quatro aspectos, pode ser visualizada na Tabela 15.

Tabela 15 – Estatística descritiva das características do relacionamento interorganizacional referentes à confiança

Aspectos	**Nunca**	**Quase nunca**	**Algumas vezes**	**Regularmente**	**Muitas vezes**	**Quase sempre**	**Sempre**
Quantidade de transações realizadas	0	1	0	5	7	7	11
Frequência das negociações	1	1	1	4	9	9	6
Montante do valor negociado	1	1	2	1	11	10	5
Flexibilidade na entrega de pedidos excepcionais	8	3	5	5	2	6	2

Fonte: Dados da pesquisa

O primeiro aspecto, “quantidade de transações realizadas”, seu impacto no desempenho financeiro da empresa, também é um aspecto da característica da interdependência e aqui apresentou resultados semelhantes: onze respondentes informaram que ‘sempre’; sete, ‘quase sempre’; e, sete, ‘muitas vezes’. Apenas um respondente informou ‘quase nunca”.

Quanto ao aspecto “frequência das negociações” com os principais fornecedores e clientes, nove respondentes informaram que ‘quase sempre’; nove, ‘muitas vezes’; e, seis, ‘sempre’. Apenas um respondente declarou ‘nunca’ e um ‘quase nunca’. Em relação ao aspecto “montante do valor negociado”, onze empresas participantes responderam que ‘muitas vezes’ o montante é significativo; dez participantes, ‘quase sempre’; e, cinco, ‘sempre’. Um participante respondeu que ‘nunca’ e um ‘quase nunca’.

A “flexibilidade na entrega de pedidos excepcionais” também é um aspecto da cooperação, pois as duas características estão muito ligadas. No entanto, os resultados aqui apresentaram-se um pouco divergentes: para oito respondentes é uma prática que ‘nunca’ é adotada e ‘quase nunca’ para três respondentes. Ao passo que, para seis respondentes é uma prática ‘quase sempre’ adotada; ‘sempre’, para dois; e, ‘muitas vezes’ para dois respondentes.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Porém, quando analisada anteriormente nenhuma empresa informou que ‘nunca’ aplica a prática, apenas duas empresas informaram ‘quase nunca’.

Os achados apontam para um alto nível de confiança interorganizacional. A confiança é uma característica interorganizacional que pode ser construída (TOMKINS, 2001). Pode-se supor que a existência de elevados níveis de interdependência e estabilidade favorecem a realização de atividades cooperativas e desenvolvem a confiança interorganizacional. Empresas pequenas TIC buscam por meio da cooperação construir uma relação de confiança com seus principais clientes.

Finalizando a análise das características do relacionamento interorganizacional investigadas, a Tabela 16 evidencia a estatística descritiva referente aos benefícios mútuos, considerando cinco aspectos.

Tabela 16 – Estatística descritiva das características do relacionamento interorganizacional referentes aos benefícios mútuos

Aspectos	**Nunca**	**Quase nunca**	**Algumas vezes**	**Regularmente**	**Muitas vezes**	**Quase sempre**	**Sempre**
Maximização dos lucros das empresas	2	0	0	4	8	13	4
Crescimento de vendas dos fornecedores	3	0	0	5	8	10	5
Redução de custos com aumento de funcionalidade	2	0	3	3	8	12	3
Aumento da aprendizagem organizacional	1	0	1	4	10	10	5
Redução de riscos nas transações	1	0	0	3	11	11	5

Fonte: Dados da pesquisa

A “maximização dos lucros das empresas” que estão envolvidas em relacionamento cooperativo foi o primeiro aspecto averiguado e os resultados constataram que ocorre ‘quase sempre’ em treze empresas; ‘muitas vezes’, em oito; e, ‘sempre’, em quatro. Em duas empresas ‘nunca’ acontece.

Em relação ao “crescimento de vendas dos fornecedores” propiciado pelo relacionamento cooperativo, dez empresas respondentes informaram que ‘quase sempre’ acontece; oito respondentes, ‘muitas vezes’; e, cinco, ‘sempre’. Somente dois respondentes consideraram que ‘nunca’. Já o aspecto “redução de custos com aumento de funcionalidade” favorecido pela proximidade de relacionamento com seus fornecedores ocorre ‘quase sempre’

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

em doze empresas investigadas; ‘muitas vezes’ em oito; e, ‘sempre’ ocorre em três. Duas empresas informaram que ‘nunca’ ocorre.

Quanto ao “aumento da aprendizagem organizacional”, dez empresas declararam que tal circunstância ‘quase sempre’ acontece; dez empresas, ‘muitas vezes’; cinco, ‘sempre’; e, uma ‘nunca’. E os resultados da “redução de riscos nas transações” em relacionamento colaborativo mostraram-se semelhantes: onze respondentes, ‘quase sempre’; onze, ‘muitas vezes’; cinco, ‘sempre’; e, uma, ‘nunca’.

Os resultados evidenciam alto grau de frequência dessa característica interorganizacional. O que explica o nível elevado de cooperação e confiança, pois a ausência de partilha dos benefícios oriundos de práticas colaborativas pode levar as relações interfirmas ao fracasso.

4.2 Teste de *Kruskal-Wallis*

Nesta segunda parte, são apresentados os resultados do teste de *Kruskal-Wallis* das associações entre as variáveis investigadas. Na sequência são exibidas somente as tabelas em que há relações estatisticamente significativas, as demais tabelas podem ser visualizadas no Apêndice B.

4.2.1 Análise da significância das associações entre as características das empresas investigadas e a percepção sobre aspectos conceituais e adoção de práticas do *target costing* e as características das relações interorganizacionais

A Tabela 17 evidencia os achados do teste de *Kruskal-Wallis* das associações entre as características das empresas investigadas e a percepção sobre os aspectos conceituais referentes aos princípios do *target costing*.

Tabela 17 – Análise da significância das associações entre as características das empresas e a percepção sobre os princípios do *target costing*

Princípios	Faturamento	Número de empregados	Número de níveis hierárquicos	Tempo de mercado	Amplitude de mercado	Estrutura das relações	Bases das transações
Custo determinado pelo preço	0,69	0,12	0,39	0,87	0,07	0,57	0,18
Foco no cliente	0,18	0,88	0,06	0,59	0,35	0,55	0,42

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Enfoque no projeto	0,65	0,21	0,13	0,63	0,43	0,39	0,66
Equipes multifuncionais	0,08	0,21	0,09	0,18	0,52	0,93	0,87
Orientação para o ciclo de vida	0,27	0,10	0,05*	0,42	0,47	0,85	0,25
Envolvimento da cadeia de valor	0,42	0,20	0,67	0,42	0,86	0,53	0,57

(*) Significância estatística
Fonte: Dados da pesquisa

Verificou-se que apenas uma característica das empresas, 'número de níveis hierárquicos', mostrou-se significativamente relacionada com o princípio 'orientação para o ciclo de vida'.

Dos resultados da Tabela 17 pode-se supor que empresas que possuem maior número de níveis hierárquicos, ou seja, estrutura organizacional mais complexa têm uma melhor percepção do princípio 'orientação para o ciclo de vida', ou seja, possuem uma visão de longo prazo dos custos dos serviços que são prestados.

A percepção desse princípio sugere um processo de *target costing* menos incipiente e, além disso, que essa visão de longo prazo pode ser a realidade de empresas de TIC de maior porte e mais complexas.

Os resultados da análise da significância das associações entre as características das empresas investigadas e a percepção sobre os aspectos conceituais referentes aos elementos do *target costing* podem ser visualizados na Tabela 18.

Tabela 18 – Análise da significância das associações entre as características das empresas e a percepção sobre os elementos do *target costing*

Elementos	**Faturamento**	**Número de empregados**	**Número de níveis hierárquicos**	**Tempo de mercado**	**Amplitude de mercado**	**Estrutura das relações**	**Bases das transações**
Preço de venda	0,92	0,22	0,57	0,56	0,85	0,66	0,87
Margem de lucro	0,03*	0,09	0,08	0,32	0,64	0,17	0,15
Custo permitido	0,18	0,56	0,07	0,60	0,38	0,25	0,03*
Custo estimado	0,45	0,42	0,11	0,28	0,34	0,48	0,26
Custo alvo por produto	0,56	0,63	0,15	0,14	0,64	0,20	0,58
Custo alvo por componente	0,74	0,22	0,13	0,29	0,61	0,79	0,68

(*) Significância estatística
Fonte: Dados da pesquisa

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Somente duas características evidenciaram diferença significativa em relação a dois elementos distintos do *target costing*. Verificou-se que a característica 'faturamento' obteve relação estatisticamente significativa com um elemento do *target costing*, a 'margem de lucro'. 'Bases das transações' foi outra característica que se mostrou significativamente relacionada com um elemento do *target costing*, o 'custo permitido'.

Os resultados sugerem que empresas de maior faturamento têm uma melhor percepção da importância da definição de uma margem de lucro adequada. E, ainda, que as bases das transações das empresas podem influenciar a prática do cálculo do custo permitido, ressaltando que o custo permitido é aquele baseado nas condições do mercado.

Apesar de muitas empresas de TIC desenvolverem algumas ações colaborativas com seus parceiros, a percepção é a de que base de relacionamento predominante são as transações de mercado. Essas empresas estão atentas ao custo permitido, isto é, custo derivado das condições externas.

Dando prosseguimento à análise, a Tabela 19 exibe os resultados do teste *de Kruskal-Wallis* entre as características das empresas investigadas e a adoção prática de aspectos do processo de *target costing* referentes à etapa de definição das características dos produtos/serviços e do preço alvo de venda.

Tabela 19 – Análise da significância das associações entre as características das empresas e a adoção de práticas referentes à definição das características dos produtos/serviços e do preço alvo de venda

Aspectos	**Faturamento**	**Número de empregados**	**Número de níveis hierárquicos**	**Tempo de mercado**	**Amplitude de mercado**	**Estrutura das relações**	**Bases das transações**
Pesquisa de mercado	0,65	0,57	0,79	0,25	0,82	0,32	0,04*
Características do produto	0,33	0,42	0,25	0,43	0,70	0,18	0,38
Envolvimento interno e externo	0,71	0,20	0,68	0,97	0,66	0,68	0,28
Preço baseado no mercado	0,54	0,41	0,24	0,82	0,57	0,14	0,30
Uso de ferramentas e técnicas	0,99	0,14	0,98	0,59	0,97	0,64	0,51

(*) Significância estatística
Fonte: Dados da pesquisa

Somente uma característica, 'bases das transações', apresentou diferença significativa com um dos aspectos da etapa de definição das características dos produtos/serviços e do preço alvo de venda, a 'pesquisa de mercado'. Novamente a base das transações exercendo influência, agora a prática de pesquisa de mercado, o que sugere confirmar, de certo modo, os resultados

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

anteriores de que empresas em que a base de relacionamento predominante são as transações de mercado estão atentas às condições do mercado, por isso, fazem uso da prática citada.

As empresas de TIC, dada a peculiaridade de suas atividades, costumam estar cientes às novas tendências de mercado, participando de eventos do setor e, também, observando a concorrência. As pesquisas de mercado são realizadas para compreender o que os clientes desejam e oferecer o serviço que atenda às suas expectativas.

A Tabela 20 apresenta os resultados da análise estatística das associações entre as características das empresas investigadas e a adoção prática de aspectos do processo de *target costing* referentes às etapas de definição da margem de lucro alvo e cálculo do custo permitido e estabelecimento do custo alvo.

Tabela 20 – Análise da significância das associações entre as características das empresas e a adoção de práticas referentes à definição da margem de lucro e estimação do custo alvo dos produtos/serviços

Aspectos	**Faturamento**	**Número de empregados**	**Número de níveis hierárquicos**	**Tempo de mercado**	**Amplitude de mercado**	**Estrutura das relações**	**Bases das transações**
Margem de lucro desejada	0,02*	0,39	0,04*	0,36	0,32	0,02*	0,19
Cálculo do custo permitido	0,58	0,47	0,09	0,32	0,66	0,56	0,06
Estabelecimento do custo alvo	0,27	0,24	0,27	0,62	0,82	0,01*	0,06

(*) Significância estatística
Fonte: Dados da pesquisa

Três características das empresas investigadas (faturamento, número de níveis hierárquicos e estrutura das relações) mostraram relação estatisticamente significante com o aspecto ‘margem de lucro desejada’. A característica ‘estrutura das relações’ também obteve relação estatística significante com o aspecto ‘estabelecimento do custo alvo’.

Pode-se sugerir que o resultado de que empresas maiores (faturamento e número de níveis hierárquicos) compreendem a relevância em definir uma margem de lucro adequada são reforçados. Mas, por outro lado, também pode-se supor que empresas menores estão atentas na definição de margem de lucro adequada como garantia de sua sobrevivência.

Já a ‘estrutura das relações’ além de influenciar a prática da margem de lucro desejada exerce influência na prática de estabelecimento do custo alvo, o que sugere que empresas em relacionamento mais colaborativo tendem em adotar essas práticas.

Em algumas empresas de TIC observa-se uma preocupação em definir parâmetros de custo, mão de obra e tempo de execução para o projeto/serviço a ser prestado (custo alvo) de

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

modo que atenda aos requisitos do cliente e, ao mesmo tempo, garanta uma margem de lucro desejada.

A análise da significância das associações entre as características das empresas investigadas e a adoção prática de aspectos do processo de *target costing* referentes à etapa de atividades de melhoria contínua estão demonstrados na Tabela 21.

Tabela 21 – Análise da significância das associações entre as características das empresas e a adoção de práticas referentes às atividades de melhoria contínua

Aspectos	**Faturamento**	**Número de empregados**	**Número de níveis hierárquicos**	**Tempo de mercado**	**Amplitude de mercado**	**Estrutura das relações**	**Bases das transações**
Monitoramento do custo alvo	0,54	0,26	0,55	0,45	0,47	0,26	0,73
Melhoria contínua	0,42	0,31	0,45	0,01*	0,80	0,56	0,10
Uso do custeio *kaizen*	0,65	0,24	0,86	0,84	0,17	0,47	0,06

(*) Significância estatística
Fonte: Dados da pesquisa

Apenas a característica ‘tempo de mercado’ apresentou-se significativamente relacionada com um dos aspectos desta etapa, o aspecto de ‘melhoria contínua’.

Os achados sugerem que o maior tempo de existência das empresas, isto é, empresas mais maduras, exerce influência no uso de práticas de aperfeiçoamento contínuo durante a execução dos serviços visando à redução de custos. Empresas de TIC mais antigas e mais experientes tendem a utilizar um conjunto maior de atividades de gerenciamento de custos e, também de melhoria contínua em seus serviços visando esforços para reduzir custos.

Na sequência são analisadas a significância das relações entre as características das empresas investigadas e as características do relacionamento interorganizacional: interdependência, estabilidade, cooperação, confiança e benefícios mútuos. Foi aplicado o teste de *Kruskal-Wallis* na análise estatística das variáveis.

A Tabela 22 expõe os resultados da análise das associações entre as características das empresas investigadas e quatro aspectos da interdependência, a primeira a característica do relacionamento interorganizacional investigada.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Tabela 22 – Análise da significância das associações entre as características das empresas e características do relacionamento interorganizacional referentes à interdependência

Características	Faturamento	Número de empregados	Número de níveis hierárquicos	Tempo de mercado	Amplitude de mercado	Estrutura das relações	Bases das transações
Parcela do faturamento dos fornecedores pelas compras da empresa	0,69	0,02*	0,13	0,72	0,44	0,82	0,41
Parcela das compras de um cliente suprida pela empresa	0,05*	0,06	0,22	0,10	0,67	0,88	0,28
Quantidade de transações realizadas pela empresa	0,30	0,21	0,49	0,46	0,07	0,50	0,42
Empregados dedicados a determinado relacionamento	0,28	0,19	0,35	0,33	0,20	0,87	0,02*

(*) Significância estatística
Fonte: Dados da pesquisa

Conforme pode-se observar, as características das empresas investigadas ‘faturamento’, ‘número de empregados’ e ‘bases das transações’ apresentaram-se relacionadas significativamente com distintos aspectos da interdependência: ‘parcela das compras de um cliente suprida pela empresa’, ‘parcela do faturamento dos fornecedores pelas compras da empresa’ e ‘empregados dedicados a determinado relacionamento’, respectivamente.

Observando-se os resultados pode-se supor que o tamanho (faturamento e número de empregados) influencia na interdependência das empresas em relação aos seus principais clientes (parcela das compras de um cliente suprida pela empresa) e fornecedores (parcela do faturamento dos fornecedores pelas compras da empresa). Conforme já destacado, anteriormente, muitas empresas de TIC, possuem poucos clientes que são responsáveis pela maior parte do faturamento das empresas. Tais organizações apresentam relacionamentos interdependentes e estáveis com seus principais clientes, o que favorece a cooperação interorganizacional.

Os resultados sugerem ainda que, quando as bases das transações são baseadas em cooperação e ações conjuntas, podem favorecer as empresas a dedicar empregados a determinados relacionamentos. Muitas empresas de TIC utilizam essa prática de destinar determinados empregados a um certo projeto ou cliente, em alguns casos, atuando nas instalações do cliente.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

A análise da significância das associações entre as características das empresas investigadas e três aspectos da cooperação, a terceira característica do relacionamento interorganizacional pesquisada, tem seus resultados demonstrados na Tabela 23.

Tabela 23 – Análise da significância das relações entre as características das empresas investigadas e características do relacionamento interorganizacional referentes à cooperação

Características	Faturamento	Número de empregados	Número de níveis hierárquicos	Tempo de mercado	Amplitude de mercado	Estrutura das relações	Bases das transações
Tempo de resposta para problemas	0,89	0,78	0,50	0,11	0,40	0,21	0,19
Disponibilidade ágil de suporte técnico	0,54	0,51	1,84	0,29	0,33	0,56	0,17
Flexibilidade na entrega de pedidos excepcionais	0,76	0,21	0,64	0,02*	0,37	0,78	0,77

(*) Significância estatística
Fonte: Dados da pesquisa

‘Tempo de mercado’ foi a única das características das empresas que obteve relação estatisticamente significante com a cooperação, no aspecto ‘flexibilidade na entrega de pedidos excepcionais’.

Uma suposição possível é que as empresas com maior tempo de mercado possuem maior experiência e discernimento da relevância dessa prática na relação com seus clientes. Por outro lado, empresas com menor tempo de mercado precisam cooperar com seus clientes em suas necessidades, especialmente no atendimento de pedidos excepcionais para construir uma relação estável e confiável.

Algumas empresas menores de TIC precisam se esforçar para serem flexíveis para atender as necessidades de seus principais clientes que, normalmente, são empresas maiores e, dessa forma, construir um relacionamento de confiança mútua.

A Tabela 24 exibe os resultados da análise da significância das associações entre as características das empresas investigadas e quatro aspectos da característica interorganizacional, a confiança.

Tabela 24 – Análise da significância das associações entre as características das empresas e características do relacionamento interorganizacional referentes à confiança

Características	Faturamento	Número de empregados	Número de níveis hierárquicos	Tempo de mercado	Amplitude de mercado	Estrutura das relações	Bases das transações
Quantidade de transações realizadas	0,65	0,28	0,07	0,08	0,15	0,93	0,36

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Frequência das negociações	0,23	0,14	0,01*	0,06	0,06	0,84	0,40
Montante do valor negociado	0,25	0,21	0,02*	0,09	0,51	0,93	0,16
Flexibilidade na entrega de pedidos excepcionais	0,72	0,50	0,74	0,82	0,06	0,86	0,19

(*) Significância estatística
Fonte: Dados da pesquisa

Dos resultados depreendeu-se que a característica ‘número de níveis hierárquicos’ se relaciona significativamente com os aspectos: ‘frequência das negociações’ e ‘montante do valor negociado’.

Os achados sugerem que empresas menores (menor número de níveis hierárquicos) negociam com muita frequência com seus principais clientes, e estes representam um significativo montante do valor das negociações da empresa. A frequência de negócios realizados entre as organizações leva à estabilidade e favorece a confiança interorganizacional. Conforme já dito, esse é o cenário de muitas empresas de TIC em que realizam frequentes e significativas negociações com seus principais clientes, o que favorece a confiança entre as empresas.

Por fim, a Tabela 25 demonstra os resultados da análise da significância das associações entre as características das empresas investigadas e cinco aspectos da última característica interorganizacional pesquisada, os benefícios mútuos.

Tabela 25 – Análise da significância das associações entre as características das empresas e características do relacionamento interorganizacional referentes a benefícios mútuos

Características	**Faturamento**	**Número de empregados**	**Número de níveis hierárquicos**	**Tempo de mercado**	**Amplitude de mercado**	**Estrutura das relações**	**Bases das transações**
Maximização dos lucros das empresas	0,83	0,64	0,07	0,09	0,16	0,72	0,12
Crescimento de vendas dos fornecedores	0,94	0,95	0,21	0,23	0,04*	0,78	0,09
Redução de custos com aumento de funcionalidade	0,22	0,11	0,20	0,53	0,55	0,03*	0,20
Aumento da aprendizagem organizacional	0,35	0,26	0,03*	0,54	0,17	0,38	0,06
Redução de riscos nas transações	0,57	0,90	0,16	0,61	0,09	0,79	0,02*

(*) Significância estatística
Fonte: Dados da pesquisa

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Os resultados mostraram que quatro características distintas das empresas investigadas apresentaram relação significante com quatro aspectos distintos da característica dos benefícios mútuos: a característica 'número de níveis hierárquicos' relacionou-se com o 'aumento da aprendizagem organizacional'; a característica 'amplitude de mercado' com o aspecto 'crescimento de vendas dos fornecedores'; a característica 'estrutura das relações' obteve relação com a 'redução de custos com aumento de funcionalidade'; e, por fim, a característica 'base das transações' com o aspecto 'redução de riscos nas transações'.

Em relação aos resultados, algumas suposições podem ser feitas, primeiro, empresas menores (menor número de níveis hierárquicos) alcançam um aumento da aprendizagem organizacional em virtude das suas relações interfirmas colaborativas. Em segundo, empresas que têm estrutura organizacional e bases de relacionamento mais cooperativas conseguem obter benefícios de suas relações interfirmas, como a redução de custos com aumento e a redução de riscos nas transações. E, em terceiro, empresas com maior amplitude de mercado, o benefício proporcionado aos seus parceiros pode ser o crescimento de vendas dos fornecedores.

Muitas empresas de TIC visualizam a obtenção e partilha desses tipos de benefícios de suas ações colaborativas com seus principais clientes e fornecedores. É importante para o sucesso dessas relações um cenário em que todos ganham.

4.2.2 Análise da significância das associações entre a percepção sobre aspectos conceituais do *target costing* e a adoção de práticas referentes ao processo de *target costing*

Neste tópico são analisados os resultados do teste de *Kruskal-Wallis* das associações entre a percepção sobre aspectos conceituais do *target costing* (objetivos, princípios e elementos) e a adoção de práticas referentes ao processo de *target costing* (considerando aspectos das etapas: definição das características dos produtos 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; e, atividades de melhoria contínua).

A Tabela 26 exibe os resultados do teste de *Kruskal-Wallis* das associações entre a percepção sobre os objetivos do *target costing* no âmbito das empresas investigadas e a adoção prática de aspectos referentes à etapa de definição das características dos produtos e do preço alvo de venda.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Tabela 26 – Análise da significância das associações entre a percepção sobre os objetivos do *target costing* e a adoção de práticas referentes à definição das características dos produtos/serviços e do preço alvo de venda

Aspectos	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
Pesquisa de mercado	0,39	0,26	0,21	0,36
Características do produto	0,31	0,08	0,19	0,07
Envolvimento interno e externo	0,30	0,20	0,33	0,77
Preço baseado no mercado	0,04*	0,23	0,44	0,72
Uso de ferramentas e técnicas	0,04*	0,33	0,38	0,23

(*) Significância estatística
Fonte: Dados da pesquisa

Da observação dos resultados depreende-se que apenas o objetivo ‘gerenciamento dos custos antes de sua ocorrência’ possui relação estatística significativa com dois aspectos desta etapa: ‘preço baseado no mercado’ e ‘uso de ferramentas e técnicas’.

Pode-se supor que empresas que têm a percepção de que o objetivo do *target costing* é o ‘gerenciamento dos custos de um produto ou serviço antes de sua ocorrência’ tendem a adotar a prática de estabelecimento do preço alvo de venda durante a etapa de *design* do produto/serviço e, também, fazer uso de técnicas e ferramentas que auxiliem a entender os requisitos dos clientes. Tal cenário é característico de muitas empresas de TIC que realizam serviços sob encomenda e precisam determinar o seu preço de venda antes da execução dos serviços.

Na sequência são apresentadas as análises dos resultados do teste de *Kruskal-Wallis* das relações entre a percepção sobre os princípios do *target costing* no âmbito das empresas investigadas e a adoção prática de aspectos referentes às etapas do processo de *target costing*.

A Tabela 27 exibe os resultados da significância das associações entre a percepção sobre os princípios do *target costing* no âmbito das empresas investigadas e a adoção prática de aspectos referentes à definição das características dos produtos/serviços e do preço alvo de venda.

Tabela 27 – Análise da significância das associações entre a percepção sobre os princípios do *target costing* e a adoção de práticas à definição das características dos produtos/serviços e do preço alvo de venda

Aspectos	Custo determinado pelo preço	Foco no cliente	Enfoque no projeto	Equipes multifuncionais	Orientação para o ciclo de vida	Envolvimento da cadeia de valor
Pesquisa de mercado	0,22	0,32	0,06	0,06	0,01*	0,04*

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Características do produto	0,07	0,10	0,01*	0,04*	0,01*	0,06
Envolvimento interno e externo	0,01*	0,76	0,01*	0,18	0,01*	0,03*
Preço baseado no mercado	0,01*	0,24	0,01*	0,26	0,12	0,16
Uso de ferramentas e técnicas	0,01*	0,44	0,01*	0,17	0,11	0,02*

(*) Significância estatística
Fonte: Dados da pesquisa

Observando-se os achados verificou-se que o princípio 'custo determinado pelo preço' se mostrou estatisticamente relacionado com os aspectos: 'envolvimento interno e externo', 'preço baseado no mercado' e 'uso de ferramentas e técnicas'. Já o princípio 'enfoque no projeto' obteve significância estatística com quatro dos cinco aspectos: 'características do produto', 'envolvimento interno e externo', 'preço baseado no mercado' e 'uso de ferramentas e técnicas'. Por outro lado, o princípio 'equipes multifuncionais' apresentou relação estatística significante somente com o aspecto 'características do produto'.

Dos achados demonstrados na Tabela 27 verificou-se ainda que o princípio 'orientação para o ciclo de vida' apresentou significância estatística com três aspectos 'pesquisa de mercado', 'características do produto' e 'envolvimento interno e externo'. O princípio 'envolvimento da cadeia de valor' se mostrou estatisticamente relacionado com os aspectos: 'pesquisa de mercado', 'envolvimento interno e externo' e 'uso de ferramentas e técnicas'.

Na Tabela 28 está evidenciada a análise da significância das associações entre a percepção sobre os princípios do *target costing* no âmbito das empresas investigadas e a adoção prática de aspectos referentes à definição da margem de lucro desejada e cálculo do custo permitido e estabelecimento do custo alvo.

Tabela 28 – Análise da significância das associações entre a percepção sobre os princípios do *target costing* e a adoção de práticas referentes à definição da margem de lucro e estimação do custo alvo dos produtos/serviços

Aspectos	**Custo determinado pelo preço**	**Foco no cliente**	**Enfoque no projeto**	**Equipes multifuncionais**	**Orientação para o ciclo de vida**	**Envolvimento da cadeia de valor**
Margem de lucro desejada	0,32	0,15	0,39	0,56	0,12	0,04*
Cálculo do custo permitido	0,10	0,94	0,19	0,61	0,11	0,06
Estabelecimento do custo alvo	0,28	0,69	0,08	0,34	0,02*	0,14

(*) Significância estatística
Fonte: Dados da pesquisa

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Com base nos resultados do teste de *Kruskal-Wallis* obtidos, verificou-se que o princípio 'envolvimento da cadeia de valor' apresentou relação estatística significante com o aspecto 'margem de lucro alvo'. E, o princípio 'orientação para o ciclo de vida' mostrou significância estatística com o aspecto 'estabelecimento do custo alvo'.

Da análise da significância das associações entre a percepção sobre os princípios do *target costing* no âmbito das empresas investigadas e a adoção prática de aspectos referentes às atividades de gerenciamento de custos constatou-se que três princípios mostraram relações estatisticamente significativas, conforme Tabela 29.

Tabela 29 – Análise da significância das associações entre a percepção sobre os princípios do *target costing* e a adoção de práticas referentes às atividades de gerenciamento de custos dos produtos/serviços

Aspectos	**Custo determinado pelo preço**	**Foco no cliente**	**Enfoque no projeto**	**Equipes multifuncionais**	**Orientação para o ciclo de vida**	**Envolvimento da cadeia de valor**
Decomposição do custo alvo	0,56	0,37	0,08	0,32	0,86	0,07
Equipes multifuncionais	0,41	0,50	0,01	0,02	0,54	0,04
Envolvimento de fornecedores	0,06	0,60	0,02	0,16	0,10	0,03
Uso de métodos de redução de custos	0,19	0,62	0,04	0,32	0,37	0,05

(*) Significância estatística
Fonte: Dados da pesquisa

De acordo com os achados, os princípios 'enfoque no projeto' e 'envolvimento da cadeia de valor' mostraram-se relacionados significativamente com os seguintes aspectos: 'equipes multifuncionais', 'envolvimento de fornecedores' e 'uso de métodos de redução de custos'. Ao passo que o princípio 'equipes multifuncionais' apresentou significância estatística somente com o aspecto 'equipes multifuncionais'.

A Tabela 30 demonstra os resultados da análise da significância das associações entre a percepção sobre os princípios do *target costing* no âmbito das empresas investigadas e a adoção prática de aspectos referentes às atividades de melhoria contínua.

Tabela 30 – Análise da significância das associações entre a percepção sobre os princípios do *target costing* e a adoção de práticas referentes às atividades de melhoria contínua

Aspectos	**Custo determinado pelo preço**	**Foco no cliente**	**Enfoque no projeto**	**Equipes multifuncionais**	**Orientação para o ciclo de vida**	**Envolvimento da cadeia de valor**
Monitoramento do custo alvo	0,17	0,99	0,09	0,21	0,05*	0,10
Melhoria contínua	0,33	0,35	0,31	0,08	0,22	0,46
Uso do custeio kaizen	0,20	0,74	0,19	0,60	0,19	0,06

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

(*) Significância estatística
Fonte: Dados da pesquisa

Apenas o princípio ‘orientação para o ciclo de vida’ apresentou-se estatisticamente relacionado com o aspecto ‘monitoramento do custo alvo’.

Alguns comentários podem ser feitos das relações significativas acima identificadas sobre os princípios do *target costing* e a adoção prática de aspectos referentes ao processo de *target costing*. Da relação do princípio ‘enfoque no projeto’ com práticas das etapas de definição de características dos produtos/serviços e de atividades de gerenciamento de custos, sugere-se que o entendimento desse princípio favorece a adoção das práticas relacionadas.

Muitas empresas de TIC trabalham em projetos customizados que são precificados na contratação do serviço, por isso, o entendimento do que o cliente deseja é essencial para a definição das características do serviço que será prestado e, igualmente importante, são as atividades de gerenciamento dos custos para garantir a obtenção da lucratividade planejada.

Quanto às relações com o princípio ‘envolvimento da cadeia de valor’, supõe-se que algumas empresas de TIC entendem a relevância de envolver todos os membros da cadeia de valor (clientes e fornecedores) no esforço de redução de custos do projeto e, para isso, faz uso de práticas para compreender o que o cliente deseja e, assim, definir os atributos do serviço e uma margem de lucro alvo adequada. E, ainda adota práticas de gerenciamento de custos com o intuito de atingir o custo alvo, mantendo a qualidade.

Com base nos achados das relações constatadas com o princípio ‘orientação para o ciclo de vida’ pode-se supor que empresas que compreendem a importância do controle de custos durante todo o ciclo de vida de um produto ou serviço e o papel do *target costing* nessa tarefa tendem a utilizar práticas como: a pesquisa de mercado, identificação das características do produto/serviço, o envolvimento interno e externo, a prática de estabelecimento do custo alvo e monitoramento do mesmo. Os resultados sugerem um processo de *target costing* menos incipiente, e pode-se supor que essa visão de longo prazo é a realidade de empresas de TIC de maior porte e estrutura organizacional mais complexa.

Os resultados das relações do princípio ‘custo determinado pelo preço’ sugerem que algumas empresas de serviços que antes eram predominantemente baseadas no custo podem estar mudando de perspectiva e migrando para uma metodologia em que o preço determina o custo com que o produto deva ser fabricado ou o serviço prestado. Essa visão pode influenciar na utilização de práticas como o estabelecimento do preço com base no mercado, o uso de técnicas para compreender os requisitos exigidos pelos clientes e o envolvimento do pessoal

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

interno e externo no planejamento do produto/serviço. Como já mencionado, essa etapa inicial de planejamento de um projeto e definição das características de um produto é crucial em empresas de TIC porque é determinante para que um projeto seja bem-sucedido.

E, por fim, as relações com o princípio 'equipes multifuncionais' sugerem que as empresas estão compreendendo que o envolvimento de pessoal de várias áreas da empresa, isto é, equipes multifuncionais, tanto na fase de *design* do produto/serviço quanto na fase de gerenciamento de custos para atingir o custo alvo de um determinado produto/serviço não é apenas desejável, mas necessário. As empresas de TIC estão, gradativamente, se atentando para a importância do envolvimento de pessoal de várias áreas da empresa e na fase de *design* do serviço, quando os custos são ainda são fluidos (COOPER; CHEW, 1996), inclusive, o envolvimento de pessoal da área contábil.

Finalizando as análises deste tópico, a seguir 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 a adoção prática de aspectos referentes às etapas do processo de *target costing*.

Os resultados da significância das associações entre a percepção sobre os elementos do *target costing* no âmbito das empresas investigadas e a adoção prática de aspectos referentes à definição das características dos produtos/serviços e do preço alvo de venda constam na Tabela 31.

Tabela 31 – Análise da significância das associações entre a percepção sobre os elementos do *target costing* e a adoção de práticas referentes à definição das características dos produtos/serviços e do preço alvo de venda

Aspectos	**Preço de venda alvo**	**Margem de lucro**	**Custo permitido**	**Custo estimado**	**Custo alvo por produto**	**Custo alvo por componente**
Pesquisa de mercado	0,16	0,04*	0,11	0,37	0,24	0,02*
Características do produto	0,43	0,01*	0,32	0,14	0,13	0,02*
Envolvimento interno e externo	0,01*	0,28	0,09	0,26	0,01*	0,01*
Preço baseado no mercado	0,06	0,29	0,38	0,29	0,28	0,06
Uso de ferramentas e técnicas	0,02*	0,28	0,24	0,34	0,02*	0,02*

(*) Significância estatística
Fonte: Dados da pesquisa

Verificou-se que quatro elementos do *target costing* estão relacionados estatisticamente com alguns dos aspectos dessa etapa.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Dentre os achados constatou-se que os elementos ‘preço de venda alvo’ e ‘custo alvo por produto’ relacionam-se significativamente com o aspecto ‘envolvimento interno e externo’. A ‘margem de lucro alvo’ mostrou relação estatística significante com os aspectos ‘pesquisa de mercado’ e ‘características do produto’. E, o elemento ‘custo alvo por componente’ apresentou significância estatística com quatro dos cinco aspectos: ‘pesquisa de mercado’, ‘características do produto’, ‘envolvimento interno e externo’ e ‘uso de ferramentas e técnicas’.

A Tabela 32 exibe os achados da análise da significância das associações entre a percepção sobre os elementos do *target costing* no âmbito das empresas investigadas e a adoção prática de aspectos referentes à definição da margem de lucro desejada e cálculo do custo e estabelecimento custo alvo.

Tabela 32 – Análise da significância das associações entre a percepção sobre os elementos do *target costing* e a adoção de práticas referentes à definição da margem de lucro e estimação do custo alvo dos produtos/serviços

Aspectos	**Preço de venda alvo**	**Margem de lucro**	**Custo permitido**	**Custo estimado**	**Custo alvo por produto**	**Custo alvo por componente**
Margem de lucro desejada	0,12	0,06	0,18	0,10	0,16	0,12
Cálculo do custo permitido	0,21	0,50	0,15	0,47	0,01*	0,01*
Estabelecimento do custo alvo	0,19	0,08	0,01*	0,28	0,18	0,03*

(*) Significância estatística
Fonte: Dados da pesquisa

Três elementos do *target costing* obtiveram significância estatística com alguns dos aspectos dessa etapa.

Os resultados apontaram que o elemento ‘custo alvo por componente’ mostrou relação estatisticamente significante com os aspectos ‘cálculo do custo permitido’ e ‘estabelecimento do custo alvo’. Ao passo que o elemento ‘custo permitido’ apresentou somente com o aspecto ‘estabelecimento do custo alvo’ e o elemento ‘custo alvo por produto’ apenas com o ‘cálculo do custo permitido’.

A análise da significância das associações entre a percepção sobre os elementos do *target costing* no âmbito das empresas investigadas e a adoção prática de aspectos referentes às atividades de gerenciamento de custos dos produtos/serviços pode ser visualizada na Tabela 33.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Tabela 33 – Análise da significância das associações entre a percepção sobre os elementos do *target costing* e a adoção de práticas referentes às atividades de gerenciamento de custos

Aspectos	Preço de venda alvo	Margem de lucro	Custo permitido	Custo estimado	Custo alvo por produto	Custo alvo por componente
Decomposição do custo alvo	0,04*	0,37	0,23	0,10	0,86	0,05*
Equipes multifuncionais	0,01*	0,08	0,47	0,20	0,54	0,04*
Envolvimento de fornecedores	0,02*	0,09	0,15	0,11	0,10	0,01*
Uso de métodos de redução de custos	0,06	0,43	0,04*	0,55	0,37	0,02*

(*) Significância estatística
Fonte: Dados da pesquisa

Três elementos mostraram-se estatisticamente relacionados com alguns aspectos dessa etapa. Observando os resultados obtidos, verificou-se que o elemento 'custo alvo por componente' apresentou relação estatística significante com todos os aspectos dessa etapa do processo de *target costing*: 'decomposição do custo alvo', 'equipes multifuncionais', 'envolvimento de fornecedores' e 'uso de métodos de redução de custo'. Já o 'preço de venda alvo' mostrou-se relacionado estatisticamente com os três primeiros aspectos e o 'custo permitido' apenas com o último.

Por fim, a Tabela 34 evidencia os resultados do teste de *Kruskal-Wallis* das associações entre a percepção sobre os elementos do *target costing* no âmbito das empresas investigadas e a adoção prática de aspectos referentes às atividades de melhoria contínua.

Tabela 34 – Análise da significância das associações entre a percepção sobre os elementos do *target costing* e a adoção de práticas referentes às atividades de melhoria contínua

Aspectos	Preço de venda alvo	Margem de lucro	Custo permitido	Custo estimado	Custo alvo por produto	Custo alvo por componente
Monitoramento do custo alvo	0,04*	0,40	0,18	0,32	0,07	0,29
Melhoria contínua	0,08	0,06	0,34	0,02*	0,06	0,09
Uso do custeio *kaizen*	0,07	0,42	0,55	0,64	0,10	0,52

(*) Significância estatística
Fonte: Dados da pesquisa

Dentre os achados verificou-se que o 'preço de venda alvo' obteve relação estatisticamente significante com o aspecto 'monitoramento do custo alvo' e o 'custo estimado' com o aspecto da 'melhoria contínua'.

A seguir são tecidos alguns comentários a respeito das relações significativas obtidas sobre os elementos do *target costing* e acima descritas.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

O elemento ‘custo alvo por componente’ apresentou relações significativas com várias práticas do processo de *target costing* o que sugere que as empresas que têm percepção sobre esse elemento possuem processos do *target costing* mais maduros. No entanto, o elemento não mostrou relação com nenhuma das práticas de melhoria contínua, logo, supõe-se que essas empresas precisam melhorar nesse aspecto.

Entretanto, a quantidade de relações significativas obtidas da percepção sobre esse elemento surpreendeu por se referir a um conceito mais utilizado em indústrias, mas pode se supor que as empresas de TIC dividem os custos dos serviços por componentes para gerenciá-los melhor, como por exemplo, os custos de mão de obra de vários níveis de profissionais utilizados (sênior, júnior, estagiário etc.).

Os resultados das relações quanto à percepção do elemento ‘preço alvo de venda’ sugerem a adoção pelas empresas de várias das práticas de definição das características do produto/serviço e de gerenciamento de custos dos produtos e, também, com a prática de monitoramento do custo alvo. Supõe-se, nesse caso, a adoção de um processo menos incipiente do *target costing*.

Já a percepção ao elemento ‘custo alvo por produto’ evidenciou relações com a prática ‘uso de ferramentas e técnicas’ e com a prática ‘envolvimento interno e externo’ na fase de definição das características do produto/serviço. É muito desejável que ocorra o envolvimento com os fornecedores já na fase de *design*. Além disso, o elemento se relacionou com a prática de estabelecimento do custo alvo. Mas, se limitou a essas relações, o que sugere um processo ainda incipiente do *target costing*.

A percepção sobre o elemento ‘margem de lucro desejada’ apresentou relações que se restringiram às práticas de pesquisa de mercado e definição das características do produto. Enquanto a percepção sobre o elemento ‘custo permitido’ se relacionou com as práticas de estabelecimento do custo alvo e uso de métodos de redução de custos. Nesses casos, utilizam-se apenas alguns aspectos do *target costing*.

Por fim, o resultado da relação da percepção do elemento ‘custo estimado’ mostrou relação somente com a prática de melhoria contínua. Nesse caso, identificou-se o uso de uma prática isolada do processo de *target costing*.

Os achados reforçam os comentários anteriores de que muitas empresas de TIC adotam práticas do *target costing*. Empresas de TIC de maior porte dispõem de melhor estrutura gerencial para adoção de processos do *target costing* mais completos.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

4.2.3 Análise da significância das associações entre a percepção sobre aspectos conceituais do *target costing* e as características das relações interorganizacionais

Neste tópico são analisados os resultados do teste de *Kruskal-Wallis* das relações entre a percepção sobre aspectos conceituais do *target costing* (objetivos, princípios e elementos) e as características das relações interorganizacionais (interdependência, estabilidade, cooperação, confiança e benefícios mútuos).

A Tabela 35 exibe 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 35 – Análise da significância das associações entre a percepção sobre os objetivos do *target costing* e as características do relacionamento interorganizacional referentes à 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.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Na Tabela 36 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 36 – Análise da significância das relações a percepção sobre os objetivos do *target costing* e as características do relacionamento interorganizacional referentes à 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 significante com a variável ‘flexibilidade na entrega de pedidos excepcionais’.

Muitas empresas de TIC entendem a importância de serem flexíveis no atendimento de de pedidos excepcionais de seus clientes porque isso favorece a confiança no relacionamento. No atendimento de seus clientes essas empresas percebem que é preciso planejar e gerenciar os custos antes de sua ocorrência para que possam atingir seus objetivos de lucro.

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.

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 37.

Tabela 37 – Análise da significância das associações entre a percepção sobre os princípios do *target costing* e as características do relacionamento interorganizacional referentes à 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

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

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. Conforme resultados comentados, muitas empresas de TIC utilizam equipes multifuncionais nas fases de *design* do projeto e de gerenciamento de custos.

A ‘existência de contratos’ contribui para a estabilidade das relações e a percepção do princípio ‘envolvimento da cadeia de valor’, ou seja, envolvimento de fornecedores e clientes no processo de *target costing*, em algumas empresas, pode exigir a assinatura de contratos. 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 38 estão consolidados os resultados da análise da significância das relações entre a percepção sobre os objetivos do *target costing* e as características do relacionamento interorganizacional referentes à cooperação.

Tabela 38 – Análise da significância das associações entre a percepção sobre os princípios do *target costing* e as características do relacionamento interorganizacional referentes à 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

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

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 significante com as variáveis 'tempo de respostas para problemas' e 'disponibilidade ágil de suporte técnico'.

Conforme já comentado, 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 percepção desse princípio, de acordo com os resultados obtidos, influencia em práticas cooperativas entre as empresas e seus clientes.

A Tabela 39 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 39 – Análise da significância das associações a percepção sobre os princípios do *target costing* e as características do relacionamento interorganizacional referentes à 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. Conforme já mencionado, algumas empresas

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

de TIC adotam equipes multifuncionais em suas atividades de *design* do serviço e de gerenciamento de custos.

O resultado pode sugerir que empresas de TIC fazem uso de equipes multifuncionais nos serviços com seus principais clientes, ou seja, em grandes projetos, o que desenvolve a confiança interfirmas.

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 40.

Tabela 40 – Análise da significância das associações entre a percepção sobre os princípios do *target costing* e as características do relacionamento interorganizacional referentes a 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 significante 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’.

De acordo com comentários anteriores, 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.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

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 interorganizacional.

A Tabela 41 mostra os resultados da significância das relações entre a percepção sobre os princípios do *target costing* e as características do relacionamento interorganizacional referentes à interdependência.

Tabela 41 – Análise da significância das associações entre a percepção sobre os elementos do *target costing* e as características do relacionamento interorganizacional referentes à 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

Fonte: Dados da pesquisa

Por meio dos achados, constatou-se uma relação estatisticamente significante 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 42 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 42 – Análise da significância das associações entre a percepção sobre os elementos do *target costing* e as características do relacionamento interorganizacional referentes à 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

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

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 significante 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 43 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.

Tabela 43 – Análise da significância das associações entre a percepção sobre os elementos do *target costing* e as características do relacionamento interorganizacional referentes à 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

Apenas o elemento 'custo estimado' mostrou-se estatisticamente relacionado com a variável 'disponibilidade ágil de suporte técnico'.

Concluindo este tópico, 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 44.

Tabela 44 – Análise da significância das associações a percepção sobre os elementos do *target costing* e as características do relacionamento interorganizacional referentes à 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

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

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 significante 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) favorecem a interdependência, estabilidade e confiança nas relações das empresas de TIC e seus parceiros.

Uma vez que empresas de TIC se comprometem com a prestação de serviços e execução de projetos, muitas vezes contratualmente, pode-se dizer que a conformidade e atendimento de prazos são práticas que essas organizações precisam cumprir e que favorecem a estabilidade das relações interfirmas.

Muitas empresas de TIC oferecem aos seus clientes o serviço de suporte técnico, a disponibilidade e agilidade no atendimento dos clientes demonstra cooperação no relacionamento. Supõe-se que as empresas de TIC, ao estimarem o custo, levam em conta essa questão.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

A existência de investimentos conjuntos e de recursos específicos para atender a um cliente são aspectos de empresas de TIC de maior porte e que, quando adotados, proporcionam estabilidade ao relacionamento. São aspectos que são considerados no cálculo do custo permitido e do custo estimado.

4.2.4 Análise da significância das associações entre as características das relações interorganizacionais e a adoção de práticas referentes ao processo de *target costing*

Neste tópico são apresentadas as análises dos resultados do teste de *Kruskal-Wallis* das associações entre as características das relações interorganizacionais (interdependência, estabilidade, cooperação, confiança e benefícios mútuos) e a adoção de práticas referentes ao processo do *target costing* (considerando aspectos das etapas: definição das características dos produtos e do preço alvo de venda; definição da margem de lucro alvo; cálculo do custo permitido e estabelecimento do custo alvo; atividades de gerenciamento de custos; e, atividades de melhoria contínua).

A seguir são apresentadas as análises dos resultados do teste de *Kruskal-Wallis* das associações entre a característica do relacionamento interorganizacional, a interdependência, e a adoção prática de aspectos referentes ao processo de *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 45.

Tabela 45 – Análise da significância das associações entre a interdependência interorganizacional e a adoção de práticas referentes à definição da margem de lucro e estimação do custo alvo dos produtos/serviços

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 a variáveis ‘parcela do faturamento dos fornecedores pelas compras da empresa’ e ‘quantidade de transações realizadas

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

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.

Comentários anteriores são reforçados, isto é, a fase de planejamento de um serviço é uma etapa crucial em empresas de TIC que prestam serviços customizados a clientes, cujo relacionamento, em muitos casos, é caracterizado pela interdependência. O estabelecimento de um custo alvo nessa etapa de planejamento é importante, pois determinará a viabilidade do aceite e execução do serviço.

A Tabela 46 mostra os achados da significância das associações entre a interdependência interorganizacional e a adoção prática de aspectos referentes às atividades de melhoria contínua.

Tabela 46 – Análise da significância das associações entre a interdependência interorganizacional e a adoção prática de aspectos referentes às atividades de melhoria contínua

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 *kaizen*	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*'.

Algumas empresas de TIC, atingindo ou não o custo alvo, não cessam seus esforços em busca de oportunidades de redução de custos. A interdependência está presente em muitos relacionamentos das empresas de TIC com seus clientes o que explica o uso de práticas de

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

melhoria contínua visando atingir ou reduzir o custo alvo e entregar um serviço de qualidade ao parceiro.

Na sequência são expostas as análises dos resultados do teste de *Kruskal-Wallis* das relações entre a característica do relacionamento interorganizacional, a estabilidade, e a adoção prática de aspectos referentes ao processo de *target costing*.

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 pode ser visualizada na Tabela 47.

Tabela 47 – Análise da significância das associações entre a estabilidade interorganizacional e a adoção de práticas referentes à definição das características dos produtos/serviços e do preço alvo de venda

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 resultados 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 47 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 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 48.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Tabela 48 – Análise da significância das associações entre a estabilidade interorganizacional e a adoção de práticas referentes às atividades de gerenciamento de custos

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 significante 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 49 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 49 – Análise da significância das associações entre a estabilidade interorganizacional e a adoção de práticas referentes às atividades de melhoria contínua

Práticas	Frequência de negociações	Tempo de relacionamento	Conformidade 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 *kaizen*	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.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

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). Outro ponto que cabe destaque é a característica já mencionada de que, no geral, as empresas de TIC dedicam especial atenção e esforços na fase de definição das características do serviço, bem como, em algumas práticas de gerenciamento de custos e de melhoria.

As análises dos resultados do teste de *Kruskal-Wallis* das associações entre a característica do relacionamento interorganizacional, a cooperação, e a adoção prática de aspectos referentes ao processo de *target costing* podem ser visualizadas no Apêndice B porque nenhum dos aspectos da cooperação evidenciou relações significativas com práticas do processo de *target costing*.

Continuando, na sequência são apresentadas as análises dos resultados do teste de *Kruskal-Wallis* das associações entre a característica do relacionamento interorganizacional, a confiança, e a adoção prática de aspectos referentes ao processo de *target costing*.

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 50.

Tabela 50 – Análise da significância das associações entre a confiança interorganizacional e a adoção de práticas referentes à definição das características dos produtos/serviços

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

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

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.

Na Tabela 51 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 51 – Análise da significância das associações entre a confiança interorganizacional e a adoção de práticas referentes às atividades de melhoria contínua

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 *kaizen*	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 significante com a prática ‘melhoria contínua’.

Elevada frequência de negociações e a representatividade do valor negociado são atributos da confiança entre empresas que, conforme os achados, sugerem favorecer a adoção de práticas de melhoria contínua.

De modo geral, as empresas de TIC, principalmente as pequenas, se caracterizam pela frequência das negociações e montante do valor negociado com seus principais clientes que, normalmente, não são muitos, porém, são relacionamentos interdependentes e estáveis que favorecem a confiança interfirmas.

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 confiaça entre os parceiros.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Finalizando este tópico, a seguir são descritas as análises dos resultados do teste de *Kruskal-Wallis* das associações entre a característica do relacionamento interorganizacional, o benefício mútuo, e a adoção prática de aspectos referentes ao processo de *target costing*.

A Tabela 52 demonstra os resultados da 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 52 – Análise da significância das associações entre benefício mútuo interorganizacional e a adoção de práticas referentes à definição das características dos produtos/serviços e do preço alvo de venda

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 53.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Tabela 53 – Análise da significância das relações entre benefício mútuo interorganizacional e a adoção prática de aspectos referentes à definição da margem de lucro e estimação do custo alvo dos produtos/serviços

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 significante 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 54, pode-se constatar que as variáveis ‘maximização dos lucros’ e ‘aumento da aprendizagem organizacional’ se mostraram relacionadas estatisticamente com a prática ‘decomposição do custo alvo’.

Tabela 54 – Análise da significância das associações entre benefício mútuo interorganizacional e a adoção de práticas referentes às atividades de gerenciamento de custos dos produtos/serviços

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 55 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.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Tabela 55 – Análise da significância das associações entre benefício mútuo interorganizacional e a adoção de práticas referentes às atividades de melhoria contínua

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 *kaizen*	0,39	0,40	0,21	0,11	0,04*

Fonte: Dados da pesquisa
(*) Significância estatística

Apenas uma relação estatística significante 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*: definição das características dos produtos/serviços; definição da margem de lucro e estimação do custo alvo dos produtos/serviços; atividades de gerenciamento de custos dos produtos/serviços; e, atividades de melhoria contínua. Em geral, as empresas de TIC conseguem vislumbrar os possíveis benefícios provenientes de práticas colaborativas, como a maximização dos seus lucros, aumento da aprendizagem organizacional, redução de custos e de riscos. Essa percepção é crucial para o sucesso do relacionamento.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

5 CONCLUSÕES

Muitos estudos anteriores foram realizados sobre o *target costing*, diversos estudos desenvolvidos buscaram expor como as empresas japonesas aplicavam o método (HIROMOTO, 1988; SAKURAI, 1989), algumas pesquisas visavam descrever a prática mais detalhadamente (MONDEN, 1992; KATO, 1993; TANAKA, 1993; KATO et al.,1995), vários estudos investigaram a taxa de adoção e o uso do método em empresas manufatureiras, enquanto outros focavam nas vantagens provenientes da sua aplicação (MONDEN, 1995; COOPER, 1995; COOPER;CHEW, 1996).

Com o passar do tempo, as pesquisas sobre o tema evoluíram e passou-se a investigar sobre os fatores que influenciam as decisões de adoção e uso do *target costing*. Alguns estudos realizados abordaram a respeito dos fatores situacionais relacionados com a sua adoção e uso, como: a estratégia adotada, o tamanho, o ambiente competitivo, a intensidade da competição e a incerteza ambiental percebida (COOPER; SLAGMULDER, 1997-a; DEKKER; SMIDT, 2003; HIBBETS, ALBRIGHT, FUNK, 2003; AX; GREVE; NILSSON, 2008).

O *target costing* se refere a uma prática de gerenciamento de custos e planejamento de lucro orientada para a cadeia de valor, logo, envolve em seu processo todos os membros de uma cadeia de valor. Além disso, o *target costing* é um dos principais mecanismos disciplinadores de gerenciamento de custos interorganizacionais.

A tese defendida neste estudo é a de que a adoção do *target costing* está associada às características do relacionamento entre empresas adotantes e seus parceiros de negócios.

Portanto, 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. Para o desenvolvimento deste estudo, foi utilizado uma *survey online* em organizações associadas à ASSESPRO, entidade que representa as empresas brasileiras de tecnologia da informação.

Os principais resultados desta pesquisa foram orientados por meio da análise dos cinco objetivos específicos traçados, que dão suporte na resolução da questão de pesquisa: 1) identificar as características das empresas investigadas, a percepção sobre aspectos conceituais do *target costing*, a adoção de práticas referentes ao processo de *target costing* e as características das relações interorganizacionais; 2) investigar as associações entre as características das empresas investigadas e a percepção sobre aspectos conceituais do *target costing*, adoção de práticas referentes ao processo de *target costing* e características das relações

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

interorganizacionais; 3) analisar as associações entre a percepção sobre aspectos conceituais do *target costing* e a adoção de práticas referentes ao processo de *target costing*; 4) avaliar as associações entre os aspectos conceituais do *target costing* e características das relações interorganizacionais; e, 5) testar a significância das associações entre práticas do processo de *target costing* e as características das relações interorganizacionais.

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 da estatística descritiva da percepção sobre aos aspectos conceituais do *target costing*, da adoção de práticas do processo de *target costing* e das características interorganizacionais evidenciaram elevado grau de concordância entre as empresas investigadas. Algumas conclusões podem ser retiradas dos achados, primeiro, o número de empresas indiferentes ao princípio 'custo determinado pelo preço', aproximadamente um terço dos respondentes, aponta para a presença da visão tradicional de custos em que o preço é determinado pelo custo.

Segundo, as características interorganizacionais receberam elevado grau de adesão, no entanto, as empresas investigadas ficaram divididas entre atividades colaborativas e transações de mercado, sendo que a maioria das empresas declarou que a base de relacionamento são as transações de mercado. Esse achado sugere que pode estar ocorrendo uma mudança de cenário no ambiente das empresas de TIC, onde as relações baseadas no mercado estão migrando para relações de colaboração entre parceiros.

E, em terceiro, pode-se concluir que as atividades colaborativas são favorecidas pelos níveis elevados de interdependência e estabilidade entre os parceiros e, principalmente, dos benefícios mútuos. Os resultados sugerem que as empresas visualizam a obtenção de benefícios decorrentes das ações de colaboração, especialmente com seus clientes. Um relacionamento onde todos ganham é crucial para o desenvolvimento das características interorganizacionais.

A análise das relações entre características das empresas investigadas e a percepção sobre aos aspectos conceituais do *target costing*, da adoção de práticas do processo de *target costing* e das características interorganizacionais apresentou poucas relações significativas. Mas, dentre as características das empresas investigadas aquelas que mais exercem influência

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

sobre as variáveis pesquisadas são: o faturamento, número de níveis hierárquicos e base das transações.

Desses resultados pode-se concluir que empresas maiores e mais complexas dispõem de melhores condições de cunho financeiro e operacional para adotar práticas modernas de gestão de custos e convicção dos benefícios decorrentes da implementação dessas técnicas gerenciais. O que justifica a influência dessas características sobre as variáveis pesquisadas.

Por outro lado, empresas de menor porte e complexidade estão mais dispostas a colaborar com seus parceiros, pois vislumbram a obtenção de benefícios dessas relações interfirmas e, por isso, adotam algumas práticas do *target costing*.

Quanto à base do relacionamento, uma vez que as empresas investigadas se mostraram divididas em relação a esse aspecto, depreende-se que, nas empresas em que as relações são baseadas nas transações de mercado, estas influenciam na percepção de elemento do *target costing* e na adoção de práticas com foco externo, enquanto que nas empresas baseadas em ações colaborativas exerce influência nas características das relações interorganizacionais.

Os resultados das análises das relações entre a percepção sobre os aspectos conceituais do *target costing* e a adoção de práticas referentes ao processo de *target costing* evidenciaram várias relações significativas. Os objetivos do *target costing* apresentaram pouquíssimas relações significativas. Por outro lado, os princípios e elementos do *target costing* mostraram várias associações estatisticamente significantes com práticas do processo de *target costing*.

Destaque para o princípio ‘enfoque no projeto’ que mostrou relações estatísticas significativas com várias práticas da etapa ‘definição das características dos produtos/serviços e do preço alvo de venda’ (características do produto, envolvimento interno e externo, preço baseado no mercado e uso de ferramentas e técnicas) e, também, com práticas da etapa ‘atividades de gerenciamento de custos’ (equipes multifuncionais, envolvimento de fornecedores e uso de métodos de redução de custos).

O princípio ‘envolvimento da cadeia de valor’ também deve ser destacado, pois apresentou relações significativas com práticas das três primeiras etapas do processo de *target costing*. Da primeira etapa, com as práticas: ‘pesquisa de mercado’, ‘envolvimento interno e externo’ e ‘uso de ferramentas e técnicas’; da segunda etapa, ‘margem de lucro e estimação do custo alvo dos produtos/serviços’; e, com as práticas ‘equipes multifuncionais’, ‘envolvimento de fornecedores’ e ‘uso de métodos de redução de custos’ da terceira etapa.

Quanto aos elementos, o elemento ‘custo alvo por componente’ se destacou, uma vez que se relacionou significativamente com quatro das cinco práticas da etapa ‘definição das

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

características dos produtos/serviços e do preço alvo de venda' (pesquisa de mercado, características do produto, envolvimento interno e externo e uso de ferramentas e técnicas); com duas das três práticas da etapa 'definição da margem de lucro e estimação do custo alvo dos produtos/serviços'; e, com todas as práticas da etapa 'atividades de gerenciamento de custosdo processo *target costing*'.

Do mesmo modo, 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 a adoção de práticas do *target costing* e, também, 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 a adoção de práticas do processo de *target costing* e, também, o desenvolvimento de características do relacionamento interorganizacional.

Os achados são relevantes para as empresas e profissionais que desejam implementar a técnica, pois orienta para os conceitos que podem ser trabalhados para que a adoção do processo seja bem-sucedido;

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 e dos benefícios mútuos, 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 conclui-se que as empresas fazem uso de práticas do processo de *target costing*, sobretudo de práticas da etapa de definição das características dos

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

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 a percepção de conceitos e o uso de práticas de processos de *target costing* mais completos, como a orientação para o ciclo de vida, envolvimento dos fornecedores e o uso do custeio *kaizen*.

Além de influenciar a adoção de práticas do processo de *target costing*, os aspectos conceituais (princípios e elementos, em sua maioria) também favorecem a presença de alguns aspectos das características interorganizacionais nas empresas investigadas que, por sua vez, incentivam a adoção de práticas do processo de *target costing*. Portanto, conclui-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*.

Os resultados evidenciaram que, nas empresas investigadas, especialmente a frequência de negociações e o tempo de relacionamento, aspectos da estabilidade, e o aumento da aprendizagem organizacional, aspecto do benefício mútuo, influenciam a adoção de práticas do processo de *target costing*.

Assim, diante das evidências considera-se respondida a questão desta pesquisa e conclui-se que a adoção do *target costing* está associada à presença de aspectos das características referentes ao relacionamento interorganizacional nas relações entre as empresas e seus parceiros de negócios. Ademais, verificou-se que a compreensão dos princípios e elementos do *target costing* favorecem o desenvolvimento de alguns aspectos das características referentes ao relacionamento interorganizacional.

Dessa forma, esta tese contribui para a literatura na identificação de fatores relacionais que favorecem a adoção do *target costing*, como: interdependência, estabilidade, benefícios mútuos e, também, confiança.

Uma contribuição para o setor investigado é a verificação de que as empresas investigadas possuem um ambiente propício para a implementação de um processo completo do *target costing* e, dessa forma, usufruírem de todo o potencial desse artefato gerencial. O *target costing* pode ser muito útil às empresas de TIC, pois é capaz de disciplinar o processo de planejamento e *design* de um serviço, o estabelecimento de um custo alvo e o seu gerenciamento e monitoramento para atingir os objetivos de lucro.

Os resultados desta pesquisa podem auxiliar ainda os profissionais de contabilidade que atuam em empresas de TIC e que têm intenção de implantar um processo de *target costing*, pois

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

indicam possíveis caminhos a serem seguidos e conceitos que devem ser trabalhados por esses profissionais que auxiliarão na implementação bem-sucedida desse artefato.

Este estudo contribuiu com a verificação da percepção de empresas do setor de serviços a respeito dos aspectos conceituais do *target costing* e sobre a adoção de práticas referentes ao processo do *target costing*, uma vez que, em ocasiões anteriores, as empresas de serviços foram pouco pesquisadas sobre a adoção desse artefato gerencial. A identificação de como as empresas compreendem os conceitos do processo e 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.

Outra contribuição desta pesquisa foi a evidenciação de relações estatísticas significativas que podem auxiliar a o setor de serviços de TIC e contribuir para a literatura de contabilidade gerencial a respeito da compreensão de fatores relacionais que influenciam a adoção do *target costing*.

Futuras pesquisas podem aprofundar a razão dos objetivos do *target costing* exercerem baixíssima influência sobre as práticas referentes ao processo do *target costing* e, também, sobre as características das relações interorganizacionais. 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. E, ainda podem ser realizadas pesquisas qualitativas sobre a influência das características do relacionamento interorganizacional na adoção do *target costing*.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

REFERÊNCIAS

ABBADE, E. B. O Efeito da orientação para a aprendizagem no desempenho organizacional das empresas da região central do Rio Grande do Sul. **REGE**, São Paulo, v. 19, n. 2, p. 241-262, 2012.

ABDULLAH, A. A. H.; SENAN, N. A. M. The complementary association between value chain analysis and target costing system to strengthen the competitiveness: An applied study on Saudi manufacturing companies in Al-Kharj. **Management Science Letters**, v. 9, p. 1543–1552, 2019.

ABINAJM FILHO, J.; FARIA, A. C.; MARTINS, D. M.; Di SERIO, L. C. Compartilhamento de Informações, Confiança e Comprometimento: Percepção de Autopeças Brasileiras sobre Montadoras de Diversas Etnias. **BBR - Brazilian Business Review**, v. 12, n. 6, p. 1-25, 2015.

AGNDAL, H.; NILSSON, U. Supply chain decision-making supported by an open books policy. **Int. J. Production Economics**, v. 116, p. 154–167, 2008.

AGNDAL, H.; NILSSON, U. Interorganizational cost management in the exchange process. **Management Accounting Research**, v. 20, p. 85–101, 2009.

AGUIAR, A. B.; REZENDE, A. J.; ROCHA, W. Uma análise da complementaridade entre gestão interorganizacional de custos e *open-book accounting*. **BASE – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, v. 5, n. 1, p. 66-76, 2008.

AHN, H.; CLERMONT, M.; SCHWETSCHKE, S. Research on target costing: past, present and future. **Springer International Publishing** AG, part of Springer Nature 2018.

ALADWAN, M.; ALSINGLAWI, O.; ALLAWATMEH, O. The applicability of target costing in Jordanian hotel industry. Academy of Accounting and Financial Studies Journal, v. 22, n. 3, 2018.

AL-AWAWDEH, W. M.; AL-SHARAIRI, J. A. The Relationship between Target Costing and Competitive Advantage of Jordanian Private Universities. International Journal of Business and Management, v. 7, n. 8, 2012.

ALENIUS, E.; LIND, J.; STRÖMSTEN, T. The role of open book accounting in a supplier network: Creating and managing interdependencies across company boundaries. **Industrial Marketing Management**, v. 45, p. 195–206, 2015.

ALEXANDRA, M. L. Considerations concerning the application of target costing method in the industry of dairy products. **Economic Sciences Series**, v. XVII, n. 1, 2017.

ALIGHIERI, J. S.; ZANQUETTO FILHO, H. Relacionamentos Interorganizacionais: uma Análise dos Aspectos Intervenientes da Cadeia de Serviços do Setor de Comércio Exterior de Vitória (ES). **Revista Gestão Organizacional**, v. 7, n. 1, p. 47-68, 2009.

AL-KHATEEB, A. H. N. M.; IMAM, S. D. M. A.; AWAD, S. S.; NASIR, H. B. **International Journal of Economics, Commerce and Management,** v. VII, n. 2, p. 425-440, 2019.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

ANDRUCHECHEN, J. R. Fatores condicionantes da gestão de custos interorganizacionais na indústria moveleira. Florianópolis, 2015. 114 p. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Programa de pós-graduação em Contabilidade – Universidade Federal de Santa Catarina, 2015.

ANSARI, S.; BELL, J.; KLAMMER, T.; LAWRENCE, C. **Management Accounting**: Target Costing. v. 1.1. São Paulo: McGraw-Hill, 1997. 42p.

ANSARI, S.; BELL, J.; OKANO, H. Target Costing: uncharted research territory. In: CHAPMAN, C. S.; HOPWOOD, A. G.; SHIELDS, M. D. (Ed.). **Handbook of Management Accounting Research**. Oxford: Elsevier, 2007. v. 2, p. 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.

ATIEH, S. H. The adoption and implementation of target costing approach in manufacturing companies in Jordan. **International Journal of Business and Social Science**, v. 5, n. 6, 2014.

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

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

AXELSSON, B.; LAAGE-HELLMAN, J.; NILSSON, U. Modern management accounting for modern purchasing. **European Journal of Purchasing & Supply Management**, v. 8, p. 53–62, 2002.

BABBIE, E. Métodos de pesquisa de *survey*; tradução: Guilherme Cezarino. Belo Horizonte: Ed. **UFMG**, 1999.

BAHARUDIN, N.; JUSOH, R. Target cost management (TCM): a case study of an automotive company. **Procedia - Social and Behavioral Sciences**, v. 172, p. 525–532, 2015.

BALESTRIN, A.; VERSCHORE, J. R. Redes são Redes ou Redes são Organizações? **RAC**, Rio de Janeiro, v. 18, n. 4, p. 523-533, 2014.

BASTL, M.; GRUBIC, T.; TEMPLAR, S.; HARRISON, A.; FAN, I. Inter-organisational costing approaches – the inhibiting factors. **The International Journal of Logistics Management**, v. 21, n. 1, p. 65-88, 2010.

BARTZ, D.; BRAGA, A. V.; DE SOUZA, M. A. Gestão Interorganizacional de Custos (GIC) em Consórcios Modulares: uma abordagem para a redução de custos globais. In: XIV Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade. **Anais...**, São Paulo, SP, 2014.

BERTOSSO, H.; EBERT, P. N. P.; LAIMER, C. G. O papel da confiança nas redes interorganizacionais: evidência empírica em rede de fornecedores. **Desenvolvimento em Questão**, Editora Unijuí, ano 15, n. 41, p. 303-334, 2017.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

BESTEIRO, E. N. C.; VIEIRA, V. A.; RUSSO, C.; BORINELLI, M. L.; CALADO, R. D. Gestão do custo alvo como ferramenta para gerenciar resultados. In: XXXVII Encontro Nacional de Engenharia de Produção. **Anais...**, Joinville, SC, 2017.

BHIMANI, A.; SOUZA, B. C.; ROCHA, W. Inter-organizational cost management in a Brazilian context. **Cost Management**, v. *25, n.* 6, p. 5-16, 2011.

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

BLANCO, L. A. El costeo objetivo en el proceso de planeación. **Cofín Habana.** v. 12, n. 2, p. 192-205, 2007.

BOMFIM, E. T. do; CALLADO, A. A. C.; CALLADO, A. L. C. 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. In: XXV Congresso Brasileiro de Custos. **Anais...**, Vitória, ES, 2018.

BONZEMBA, E. L.; OKANO, H. 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, 1998.

BOER, G.; ETTLIE, J. Target costing can boost your bottom line. **Strategic Finance**, July 1999.

BORINELLI, M. L. **Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis**. São Paulo, 2006. 352f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo: FEA-USP.

BRAGA, A. V.; ANTUNES, J. A. V. Avaliação da aplicação da Gestão Interorganizacional de Custos no ambiente de Consórcio Modular: competitividade por meio da estratégia de colaboração e redução dos custos globais das operações. In: XXII Congresso Brasileiro de Custos. **Anais...**, Foz do Iguaçu, PR, 2015.

BRAGA, A.; BRAGA, D. P. G. Necessidade informacional e influências da gestão de custos interorganizacionais em governança e custos de transação: Um estudo de casos. In: XVIII Congresso Brasileiro de Custos. **Anais...**, Rio de Janeiro, RJ, 2011.

BRAGA, E. C.; NASCIMENTO, J. F. do; CALLADO, A. A. C. Fatores contingenciais que contribuem para a adoção do custeio alvo: estudo de caso em uma empresa de serviços. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 18, n. 47, p. 109-123, 2021.

BRICIU, S.; CĂPUŞNEANU, S. Pros and cons for the implementation of target costing method im Romanian economic entities. **Accounting and Management Information Systems**, v. 12, n. 3, p. 455–470, 2013.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

BRITO, R. D. S.; GARCIA, S.; MORGAN, B. F. Custeio alvo: utilização do sistema de gerencialmente de lucro pelos fabricantes de veículos automotores com indústria no Brasil. **RCO – Revista de Contabilidade e Organizações** – FEARP/USP, v. 2, n. 2, p. 71-86, 2008.

BRIZOLLA, M. M. B.; CHIARELLO, T. C.; FASOLIN, L. B.; ROSA, F. S. da. Custeio alvo sob o enfoque da Teoria Contingencial em organizações agrícolas. **Custos e @gronegócio** *on line*, v. 13, n. 2, p. 354-385, 2017.

CAGLIO, A. To Disclose or Not to Disclose? An Investigation of the Antecedents and Effects of Open-Book Accounting. **European Accounting Review**, v. 27, n., p. 263-287, 2018.

CAGLIO, A.; DITILLO, A. Opening the black box of management accounting information exchanges in buyer–supplier relationships. **Management Accounting Research**, v. 23, p. 61-78, 2012.

CALDEIRA, I. D. M. C. **Aplicação do target costing por países e setores de atividades**: revisão de estudos empíricos. Lisboa, 2013. 86 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Instituto Universitário de Lisboa, Lisboa, 2013.

CAMACHO, R. R. **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, 2010. 216 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

CAMACHO, R. R.; MORAES, R. O. Gestão de custos interorganizacionais: evidências empíricas em hospitais privados no Brasil. In: XXXV Encontro da ANPAD. **Anais...**, Rio de Janeiro, 2011.

CAMACHO, R. R.; ROCHA, W. Custeio alvo: uma abordagem conceitual e utilitarista. In: Congresso Transatlântico de Contabilidade, Controladoria, Auditoria, Gestão de Custos e Mundialização. **Anais...**, Lyon, 2007.

CAMACHO, R. R.; ROCHA, W.; MORAES, R. O.; MARQUES, K. C. M. Evidências de práticas da gestão de custos interorganizacionais na cadeia de valor de hospitais privados no Brasil. **RC&C - Revista Contabilidade e Controladoria**, Curitiba, v. 6, n. 2, p. 90–105, mai./ago. 2014. http://dx.doi.org/10.5380/rcc.v6i2.35117

CAMPOS, L. C.; OLIVEIRA, K. G.; LEAL, E. A.; DUARTE, S. L. Gestão de custos interorganizacionais: um estudo da "Rede Cerrado" de supermercados. **Revista Contabilidade Vista e Revista**, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, v. 27, n. 3, set/dez. 2016.

CARDOSO, R. S.; BEUREN, I. M.; PERFEITO, J. O custo meta no desenvolvimento de novos produtos: um caso em uma indústria de conserva de pescado. In: IX Congresso Brasileiro de Custos. **Anais**... Florianópolis - SC, 2005.

CASTELLANO, J. F.; YOUNG, S. Speed Splasher: an interactive, team-based target costing exercise. J. of Acc. Ed. 21, p. 149–155, 2003.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

CENGIZ, E.; ERSOY, A. A literature review of target costing in SSCI AND SCI&SCI-expanded indexes. **Journal of Yasar University**, 3131-3154, 2010.

CENTENARO, A.; LAIMER, C. G. Relações de cooperação e a competitividade no setor supermercadista. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, São Paulo, v. 19, n. 63, p. 65-81, 2017.

CERVO, A. L.; BERVIAN, A; SILVA, R. **Metodologia científica.** 6 ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

CHEN, R. C.; CHUNG, C. H. Cause-Effect analysis for target costing. **Management Accounting Quartely**, winter, 2002.

CHRISTOVÃO, C. E. Custo-meta. In: VII Congreso del Instituto Internacional de Costos y II Congreso de la Asociación Española de Contabilibidad Directiva. **Anais...**, Universidad de León, España, julio, 2001.

CLIFTON, M. B.; BIRD, H. M. B.; ALBANO, R. E.; TOWNSEND, W. P. **Target costing** - market-driven product design. New York: Marcel Dekker, Inc. 2004.

COKINS, G. Integrating target costing and ABC. **Journal of Cost Management**, July / August, 2002.

COLLIS, J.; HUSSEY, R. **Pesquisa em Administração**: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação. 2 ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

COOPER, R. Costing techniques to support corporate strategy: evidence from Japan. **Management Accounting Research**, n.7, p. 219–246, 1996.

COOPER, R., CHEW, W B. Control tomorrow's cost today's designs. **Harvard Business Review.** Boston: v.74, n. 4, p. 88-97, 1996.

COOPER, S.; SLAGMULDER, R. Factors influencing the target costing process: lessons from Japanese practice. February 25, 1997-a.

COOPER, S.; SLAGMULDER, R. **Target costing and value engineering**. The IMA Foundation for Applied Research, Inc., 1997-b.

COOPER, S.; SLAGMULDER, R. Develop profitable new products with target costing. **Magazine Research Feature Innovation**, Summer, 1999-a.

COOPER, S.; SLAGMULDER, R. **Supply chain development for the lean enterprise**: interorganizational cost management, The IMA Foundation for Applied Research, New Jersey, v. 80, n. 10, 1999-b.

COOPER, R.; SLAGMULDER, R. Interorganizational costing, Part 1. **Cost Management**, September/October, p. 14-21. 2003-a.

COOPER, R.; SLAGMULDER, R. Interorganizational costing, Part 2. **Cost Management**, November/December, p. 12-24. 2003-b.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

COOPER, S.; SLAGMULDER, R. Redução de custos com inteligência. **HSM Management**, n. 40, 2003-c.

COOPER, S.; SLAGMULDER, R. Interorganizational cost management and relational context. **Accounting, Organizations and Society**, v. 29, p. 1–26, 2004-a.

COOPER, S.; SLAGMULDER, R. Achieving full-cycle cost management. **Magazine Research Feature Operations, Supply Chains & Logistics**, Fall, 2004-b.

COOPER, R.; YOSHIKAWA, T. Inter-organizational cost management systems: The case of the Tokyo-Yokohama-Kamakura supplier chain. **International Journal of Production Economics**, v. 37, n. 1, p. 51–62, nov. 1994.

CRESWELL, J. W. **Projeto de pesquisa**: métodos qualitativo, quantitativo e misto; tradução Magda Lopes; 3. ed. Porto Alegre: Artmed, 2010.

CRUZ, C. V. O. A.; ROCHA, W. Custo-alvo: reflexões sobre definições, finalidades e procedimentos. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 5, n. 10, p. 31-52, 2009.

DEKKER, H. C. Value chain analysis in interfirm relationships: a field study. **Management Accounting Research**, n. 14, p.1–23, 2003.

DEKKER, H. C. Control of inter-organizational relationships: evidence on appropriation concerns and coordination requirements. **Accounting, Organizations and Society**, v. 29, p. 27-49, 2004.

DEKKER, H.; SMIDT, P. A survey of the adoption and use of target Costing in Dutch firms. **Int. J. Production Economics**, v. 84, p. 293–305, 2003.

DELLA ROSA, F. 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.

DHAIFALLAH, B.; AUZAIR, S. M.; MAELAH, R.; ISMAIL, M. D. Inter-organizational cost management and open book accounting: a review. **Asian Journal of Accounting Perspectives**, v. 9, p. 67-95, 2016.

DHAIFALLAH, B.; AUZAIR, S. M.; MAELAH, R.; ISMAIL, M. D. The effect of product complexity and communication quality on IOCM and OBA in buyer– supplier relationships. **Journal of Accounting & Organizational Change**, v. 16, n. 1, p. 1-29, 2020.

DING, R.; DEKKER, H. C.; GROOT, T. L. C. M. An exploration of the use of interfirm cooperation and the financial manager's governance roles - evidence from Dutch firms. Journal of Accounting & Organizational Change, v. 6, n. 1, p. 9-26, 2010.

DI STEFANO, Victorio. ALDERETE, Verónica. El costeo objetivo: sus defectos de aplicación algunas propuestas de mejora y superación. In: VII Congresso Del Instituto Internacional de Costos. **Anais...**, León, España, 2001.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

DOANE, D. P.; SEWARD, L. E. **Estatística aplicada à administração e economia**; tradução: Mauro Raposo de Mello. 4. ed. Porto Alegre: AMGH, 2014.

DUARTE, S. L. **Gestão de custos interorganizacionais em organizações cooperativas e *investor-owned firms* – IOFs no setor de cafeicultura no Brasil**. São Paulo, 2010. 216 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017.

ELLRAM, L. M. Purchasing and supply management's participation in the target costing process**. The Journal of Supply Chain Management**, Spring 2000.

ELLRAM, L. M. Supply management's involvement in the target costing process. **European Journal of Purchasing & Supply Management**, v. 8, p. 235–244, 2002.

ELLRAM, L. M. 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, February 2006.

ELLSTRÖM, D.; LARSSON, M. H. Dynamic and static pricing in open-book accounting. **Qualitative Research in Accounting & Management**, v. 14, n. 1, p. 21-37, 2017.

ESTRELA, C. **Metodologia científica**: ciência, ensino, pesquisa. 3. ed. Porto Alegre: Artes Médicas, 2018.

EVERAERT, P.; LOOSVELD, S.; VAN ACKER, T.; SCHOLLIER, M.; SARENS, G. Characteristics of target costing: theoretical and field study perspectives. **Qualitative Research in Accounting & Management**, v. 3, n. 3, p. 236-263, 2006.

EWERT, R.; ERNST, C. Target costing, co-ordination and strategic cost management. **The European Accounting Review**, v. 8, n. 1, p. 23–49, 1999.

FACCI, N.; PACHECO, V.; GARCIAS, P. M.; ISIDORO, C. Um estudo sobre os fatores condicionantes na gestão de custos interorganizacionais em um arranjo produtivo local. In: XVIII Congresso Brasileiro de Custos. **Anais...**, Rio de Janeiro, RJ, 2011.

FACHIN, O. **Fundamentos de metodologia**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

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

FARIA, A. C.; SOARES, I. C.; ROCHA, W.; ROSSI, G. D. A Pratica da gestão de custos interorganizacionais em uma montadora de veículos na região do grande ABC. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, São Paulo, v. 15, n. 49, p. 617-638, 2013.

FARIAS, R. A. S. Gestão de custos interorganizacionais: estudo sobre os fatores inibidores. In: XXII Congresso Brasileiro de Custos. **Anais...**, Foz do Iguaçu, PR, 2015.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

FARIAS, R. A. S.; GASPARETTO, V.; LUNKES, R. J.; SCHNORRENBERGER, D. Gestão de custos interorganizacionais: análise da aplicabilidade em uma rede de supermercados de grande porte. ***ConTexto,* Porto Alegre**, v. 16, n. 32, p. 4-19, jan./abr. 2016.

FAYARD, D.; LEE, L.; LEITCH, R.; KETTINGER, W. 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, 2006.

FEHR, L. C. F. A. ***Open-book accounting* e Confiança: influência sobre a satisfação com o relacionamento entre comprador e fornecedores no setor automotivo do Brasil**. São Paulo, 2015. 216 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2015.

FEHR, L. C. F. A.; ROCHA, W. Open-book accounting and trust: influence on buyer-supplier relationship, **RAUSP Management Journal**, v. 53, n. 4, p. 597-621, 2018.

FEIL, P.; YOOK, K.; KIM, I. Japanese target costing: a historical perspective. **International Journal of Strategic Cost Management**, p. 10-19, Spring 2004.

FERNANDES, A.; ZENHA, F.; VASCONCELOS, F.; BOTTON, M. de; CASTEL-BRANCO, B.; SÉRGIO, M.; ALMEIDA, S. S.; MALHEIRO, J. Target costing e kaizen costing. **TOC**, 77, Agosto 2006.

FOWLER JR., F. J. **Pesquisa de Levantamento**; tradução: Rafael Padilha Ferreira. 4. ed. Porto Alegre: Penso, 2011.

FRANCESCHINI, R. M. K.; TOIGO, L. A. Conhecimentos contábeis e gerenciais e a ocorrência de heurísticas: um estudo com estudantes de ciências contábeis. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 15, n. 37, p. 85-119, out./dez. 2018.

FREIRE, C. T. Um estudo sobre os serviços intensivos em conhecimento no Brasil. In: DE NEGRI, J. A.; KUBOTA, L. C. (Orgs.). **Estrutura e Dinâmica do Setor de Serviços no Brasil**. Brasília: IPEA, 2006. p. 107-131.

FREITAS, R.C.; SILVA, H. N.; ODORCZYK, R. S.; FREITAS, M. C. D. Práticas do pensamento enxuto para a gestão estratégica da informação e do conhecimento. Encontros **Bibli: revista eletrônica de biblioteconomia e ciência da informação**, v. 23, n. esp., p. 76-89, 2018.

GAGNE, M.L.; DISCENZA, R. Target costing. **Journal of Business & Industrial Marketing**, v. 10, n. 1, p. 16-22, 1995.

GALINDO, M. L. El costo objetivo en la nueva gestión integral de costos. **Gestión y estrategia**. p. 104-111, 1998.

GANDHINATHAN, R.; RAVISWARAN, N.; SUTHAKAR, M. QFD- and VE-enabled target costing: a fuzzy approach. International **Journal of Quality & Reliability Management**, v. 21, n. 9, p. 1003-1011, 2004.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

GERHARD, M.; SOUZA, M. A.; SELLITTO, M. A. Mapeamento do processo de gestão de custos interorganizacionais em uma empresa fornecedora da indústria de máquinas agrícolas. **Custos e @gronegócio** *on line,* v. 14, Edição Especial, Dez, 2018.

GHAFEER, N. A. M.; ABDUL RAHMAN, A. A. A.; MAZAHRIH, B. J. The Impact of Target Cost Method to Strengthen the Competitiveness of Industrial Companies. **International Journal of Business and Social Science**, v. 5, n. 2, 2014.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1991.

GOMES, A. M. C.; COLAUTO, R. D.; MOREIRA, R. L. *Target costing* como instrumento estratégico para a formação do preço de venda na produção por encomenda: o caso de uma indústria de plásticos moldados. **Revista del Instituto Internacional de Costos**, n. 5, 2009.

GONÇALVES, T.; GAIO, C.; SILVA, M. Target costing and innovation-exploratory configurations: a comparison of fsQCA, multivariate regression, and variable cluster analysis. **Journal of Business Research**, v. 89, p. 378–384, 2018.

GONZAGA, R. P.; AILLÓN, H. S.; FEHR, C. F. A.; BORINELLI, M. L.; ROCHA, W. Mecanismos disciplinadores da gestão de custos interorganizacionais e iconomia dos custos de transação: um ensaio teórico. **REPeC**, Brasília, v. 9, n. 3, p. 258-274, 2015.

GOPALAKRISHNAN, M.; SAMUELS, J.; SWENSON, D. Target costing at a consumer products company. **Strategic Finance**, December, 2007.

GRAFTON, J.; MUNDY, J. Relational contracting and the myth of trust: Control in a co-opetitive setting. **Management Accounting Research**, v. 36, p. 24–42, 2017.

HAKASSON, H.; LIND, J. Accounting in an Interorganizational Setting. In: CHAPMAN, C. S.; HOPWOOD, A. G.; SHIELDS, M. D. (Ed.). **Handbook of Management Accounting Research**, v. 2, p. 885-902, 2007.

HAMOOD, H. H.; OMAR, N.; SULAIMAN, S. Target costing practices: a review of literature. **Asia-Pacific Management Accounting Journal**, v. 6, n. 1, p. 25-46, 2011.

HANSEN, J. E.; ROCHA, W. Custeio alvo: princípios e requisitos. In: XI Congresso Brasileiro de Custos. **Anais...**, Porto Seguro - BA, 2004.

HARLAND, C. Supply chain operational performance roles. **Integrated Manufacturing Systems**, v. 8, n. 2, p. 70–78, 1997.

HELMS, M. M.; ETTKIN, L. P.; BAXTER, J. T.; GORDON, M. W. Managerial implicantions of target costing. CR, v. 15, n. 1, 2005.

HIBBETS, A. R.; ALBRIGHT, T.; FUNK, W. The competitive environment and strategy of target costing implementers: evidence from the field. **Journal of Managerial Issues**, v. XV, n. 1, p. 65-81, 2003.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

HORN, B.; BONFATTI, T. R.; RAUPP, F. M. Avaliação da Gestão de Custos Interorganizacionais em Função de seus Fatores Condicionantes: um Estudo em uma Empresa de Serviços Arquitetônicos. **Meta: Avaliação**, Rio de Janeiro, v. 10, n. 29, p. 473-501, 2018.

HORNGREN, Charles T.; SUNDEN, Gary L.; STRATTON, William O. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2004.

HUANG, H.; LAI, M.; KAO, M.; CHEN, Y. Target Costing, Business Model Innovation, and Firm Performance: An Empirical Analysis of Chinese Firms. **Canadian Journal of Administrative Sciences**. Revue canadienne des sciences de l'administration, v. 29, p. 322–335, 2012.

IBUSUKI, U.; KAMINSKI, P. C. Product development process with focus on value engineering and target costing: A case study in an automotive company. **International Journal of Production Economics**, v. 105, n. 2, p. 459-474, 007.

IDOWU, A. S. Impact of Target Costing on Competitive Advantage in the Manufacturing Industry: A Study of Selected Manufacturing Firms in Nigeria. **International Journal of Academic Research in Accounting Finance and Management Sciences**, v. 4 n. 3, p. 97-108, 2014.

IMEOKPARIA, L.; ADEBISI, S. Target Costing and Performance of Manufacturing Industry in South-Western Nigeria. Global **Journal of Management and Business Research: Accounting and Auditing**, v. 14, n. 4, 2014.

INSTITUTE OF MANAGEMENT ACCOUNTANTS – **IMA**. Tools and Techniques for Implementing Target Costing. Statements on Management Accounting, 1998.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – **IBGE**. Setor de serviços cresce 1% em 2019, primeira alta em cinco anos. Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2012-agencia-de-noticias/noticias/26886-setor-de-servicos-cresce-1-em-2019-primeira-alta-em-cinco-anos>. Acesso em 01/07/2020.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – **IBGE**. O setor de tecnologia da informação e comunicação no Brasil 2003-2006. Estudos e Pesquisas Informação Econômica, n. 11, 2009.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA – **IPEA**. Carta de Conjuntura, n. 46, 1° 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.

IRANMANESH, H; THOMSON, V. Competitive advantage by adjusting design characteristics to satisfy cost targets. **Int. J. Production Economics**, n.115, p. 64– 71, 2008.

JACINTO, P. A.; RIBEIRO, E. P. Crescimento da Produtividade no Setor de Serviços e da Indústria no Brasil: dinâmica e heterogeneidade. **Economia Aplicada**, v. 19, n. 3, p. 401-427, 2015.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

JACOMIT, A. M. **Modelo para incorporação do custeio meta ao processo de desenvolvimento de produtos em edificações**. São Paulo, 2010. 377 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia Civil) – Faculdade de Engenharia Civil, Arquitetura e Construção da Universidade Estadual de Campinas, Campinas, 2010.

JACOMIT, A.; GRANJA, A. D. Análise crítica da aplicação do custeio-meta no desenvolvimento de empreendimentos de habitação de interesse social. **Ambiente Construído**, Porto Alegre, v. 10, n. 1, p. 143-162, 2010.

JONKER, J.; PENNINK, B. **The essence of research methodology** – a concise guide for master and PhD students in management science. Springer-Verlag Berlin Heidelberg, 2010.

JOSHI, P. The international diffusion of new management accounting practices: The case of India. **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, v. 10, 85-109, 2001.

JOUDEH, A. H. M.; AL-ATTAR, K. A.; ALSOBOA, S. The extent of using the target costing technique by Jordanian industrial shareholding companies. **European Journal of Business and Management**, v.8, n.8, 2016.

KAJÜTER; P.; KULMALA, H. I. Open-book accounting in networks Potential achievements and reasons for failures. **Management Accounting Research**, v. 16, 179–204, 2005.

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

KAZMIER, L. **Teoria e problemas de estatística aplicada à administração e economia**; tradução: Adriano Silva Vale Cardoso. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2008.

KEE, R. The sufficiency of target costing for evaluating production-related decisions**. Int. J. Production Economics**, n. 126, 204–211, 2010.

KHAN, G. S. Target costing and competitive advantage – na Indian perspective. **The Management Accountant**, June 2014.

KIM, S.W. Organizational structures and the performance of supply chain management. **International Journal of Production Economics**, n. 106, p. 183-190, 2007.

KLEIN, L. L.; ALMEIDA, L. B. A influência dos fatores contingenciais na adoção de práticas de contabilidade gerencial nas indústrias paranaenses. **Revista Universo Contábil**, v. 13, n. 3, p. 90-119, jul./set., 2017.

KLEIN, L. L.; PEREIRA, B. A. D. Por que as empresas saem de redes? Contribuições para formação, gestão e fortalecimento de redes interorganizacionais. **Organizações em contexto**, São Bernardo do Campo, v. 14, n. 28, 2018.

KOCAKÜLÂH, M. C.; AUSTILL, A. D. Product development and cost management using target costing: a discussion and case analysis. **Journal of Business & Economics Research**, v. 4, n. 2, 2006.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

KOCSOY, M.; GURDAL, K.; KARABAYIT, M. E. Target costing in Turkish manufacturing enterprises. **Problems and Perspectives in Management**, v. 7, n. 1, 2009.

KUBOTA, C. L. A inovação tecnológica das firmas de serviços no Brasil. In: DE NEGRI, J. A.; KUBOTA, L. C. (Orgs.). **Estrutura e Dinâmica do Setor de Serviços no Brasil**. Brasília: IPEA, 2006. p. 35-72.
KUMAR, R. **Research Methodology** - a step-by-step guide for beginners. 3 rd. London: SAGE, 2011

KULMALA, H. I.; KAJÜTER; P.; VALKOKARI, K. Inter-organizational cost management in SME networks. 2008.

KULMALA, H. I.; PARANKO, J.; UUSI-RAUVA. E. The role of cost management in network relationships. **International Journal of Production Economics**, Amsterdam, v. 79, n. 1, p. 33-43, Sept. 2002.

KUMRA, R.; AGNDAL, H.; NILSSON, U. Open book practices in buyer-supplier relationships in India. **Journal of Business & Industrial Marketing**, v. 27, n.3, p. 196–210, 2012.

LANGFIELD-SMITH, K.; LUCKETT, P. 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 1999.

LEMOS JÚNIOR, L. C.; COLAUTO, R. D. Target costing e custeio direto em instituição confessional de ensino: uma aplicação no curso de graduação em administração. Revista Espacios, v. 34, n.1, 2013.

LEVINE, D. M.; STEPHAN, D. F.; SZABAT, K. A. **Estatística** – teoria e aplicações usando o Microsoft® Excel em português; tradução e revisão técnica: Teresa Cristina Padilha de Souza. 7. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2017.

LIMA, M. C. A. de; PETER, M. G. A.; MACHADO, M. V. V.; CATRIB, A. M. F.; MENESES, A. F. de. Custeio alvo em serviços hospitalares públicos: estudo no serviço de transplante hepático do hospital universitário Walter Cantídio da Universidade Federal do Ceará. **Revista de Informação Contábil**, v. 6, n. 4, p. 23-42, 2012.

LOCHAMY III, A.; SMITH, W. I. Target costing for supply chain management: criteria and selection. **Industrial Management & Data Systems**, v.100 n. 5, p. 210-218, 2000.

LOPES, L. C.; MEIRA, J. M. de; LIBONATI, J. J.; SANTOS, A. A. dos; CALLADO. A. L. C. Práticas de contabilidade interorganizacional em indústrias de médio e grande porte instaladas na região metropolitana de Recife. **Revista Ciências Admin**., v. 20, n. 2, p. 664-691, 2014.

LOPES, C. C. V. M.; CALLADO, A. L. C. Contabilidade interorganizacional: Reflexões associadas às barreiras no processo de abertura das informações. **Revista Espacios**, v. 38, n. 26), 2017.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

LORANDI, J. A; BORNIA, A. C. Sistemática de implantação do custeio alvo na cadeia de suprimentos com o uso do QFD. In: XXVIX Encontro Nacional de Engenharia de Produção. **Anais...** Salvador, BA, 2009.

LORANDI, J. A.; DONADEL, C. M.; BORNIA, A. C. O processo do custeio alvo na cadeia de suprimentos. In: XXVIII Encontro Nacional de Engenharia de Produção. **Anais...** Rio de Janeiro, RJ, 2008.

LOZADA, G.; NUNES, K. S. **Metodologia científica**. Porto Alegre: SAGAH, 2018.

LUGLI, V. M. **Mudança estrutural e o setor de serviços no Brasil**. 2015. 130 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Econômicas) – Instituto de Economia da Universidade Estadual de São Paulo, São Paulo, 2015.

MALHOTRA, N. K. **Pesquisa de marketing**: uma orientação aplicada; tradução: Ronald Saraiva de Menezes. 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2019.

MANZANARES, M. A. B.; MOLINA, E. C.; FERNÁNDEZ, L. C. El coste objetivo como modelo para gestión de costes en la empresa. In: VII Congreso del Instituto Internacional de Costos y II Congreso de la Asociación Española de Contabilidad Directiva. **Anais...**, Universidad de León, España, 2001.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Metodologia científica**. 7. ed. – São Paulo: Atlas, 2017.

MARCZYK, G.; DEMATTEO, D.; FESTINGER, D. **Festinger Essentials of Research Design and Methodology**. John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, 2005.

MARHOON, A. G.; SALIM, H. K.; KADHIM, S. A. H. A. Integration between open records and target cost to effectively manage supply chain costs. **Uncertain Supply Chain Management**, v. 7, p. 329-340, 2019.

MARQUES, K. C. M. **Custeio alvo à luz da teoria da contingência e da nova sociologia institucional**: estudo de caso sobre sua adoção, implementação e uso. 2012. 299f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil, 2012.

MARQUES, K. C. M.; ROCHA, W. Knowledge construction on target costing: an analysis of surveys on factors that enhance its adoption and use. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v.14, n. 32, p. 03-20, 2017.

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2016.

MATARNEH, G. F.; EL-DALABEEH, A. K. The role of target costing in reducing costs and developing products in the Jordanian public shareholding industrial companies. **International**

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences, v. 6, n. 4, p. 301-312, 2016.

MATIAS-PEREIRA, J. **Manual de metodologia da pesquisa científica**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

MATTOS, A. L.; FREITAS, R. R. de; GONCALVES, W.; ZATTA, F. N. Um *framework* para a formulação do custeio alvo (FWCA) no processo de desenvolvimento de produtos de empresas da indústria automobilística. **Revista Espacios**, v. 39, n. 4, p. 29-44, 2018.

MELO, R. S. S. de; GRANJA, A. D. Guidelines for target costing adoption in the development of products for the residential real estate market. **Ambiente Construído**, v. 17, n. 3, p. 153-165, 2017.

MENDES, H. R.; MACHADO, M. J. Target costing: review of empirical studies in the automotive sector. **Book of Proceedings** – Tourism and Management Studies International Conference Algarve, v..3, 2012.

MEER-KOOISTRA, J. van der; VOSSELMAN, E. Research on management control of interfirm transactional relationships: Whence and whither. **Management Accounting Research**, v.17, p. 227–237, 2006.

MICHAELIS DICIONÁRIO DA LÍNGUA PORTUGUESA. Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br/> Acesso em: 23/03/2021.

MICHELS, A.; GONÇALVES, M.; ZONATTO, V. C. S. A prática da gestão de custos interorganizacionais em um hospital privado. In: Congresso de Contabilidade 2015. 6º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças. 9º Congresso Iberoamericano de Contabilidad e Gestión. **Anais...**, Santa Catarina, 2015.

MICHELS, A. ZONATTO, V. C. S. Efeitos da gestão interna de custos no desenvolvimento da capacidade absortiva e da gestão de custos interorganizacionais. In: XXIV Congresso Brasileiro de Custos. **Anais...**, Florianópolis, SC, 2017.

MÖLLER, K.; WINDOLPH, M.; ISBRUCH, F. The effect of relational factors on open-book accounting and inter-organizational cost management in buyer–supplier partnerships. **Journal of Purchasing & Supply Management**, v. 17, p. 121–131, 2011.

MONDEN, Y. **Sistemas de redução de custos: custo-alvo e custo kaizen**; tradução: Eduardo D'Agord Schaan. Porto Alegre: Bookman, 1999.

MONDEN, Y.; AKTER, M.; KUBO, N. Target costing performance based on alternative participation and evaluation methods: a laboratory experiment. **Managerial and Decision Economics**, v. 18, p. 113–129, 1997.

MONDEN, Y.; HAMADA, K. Target costing e kaizen costing in Japanese automobile companies. **JMAR**, v. 3, Fall 1991.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

MOORE, D. S.; McCABE, G. P.; DUCKWORTH, W. M.; SCLOVE, S. L. **A prática da estatística empresarial** – como usar dados para tomar decisões; tradução: Luís Antônio Fajardo. Rio de Janeiro: LTC, 2006.

MOURA, M. F.; LIMA, N. C. Gestão de custos interorganizacionais para o gerenciamento dos custos totais: estudo de caso em uma usina de cana-de-açúcar na região do Triângulo Mineiro. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**, v. 4, n. 1, p. 65-83, 2016.

MOURITSEN, J. B.; HANSEN, A.; HANSEN, C. O. O. Inter-organizational controls and organizational competencies: episodes around target cost management, functional analysis and open book accounting. **Management Accounting Research**. n. 12, p. 221-244, 2001.

MURITIBA, S. S. **Gestão de custos interorganizacionais no ambiente de relação comprador-fornecedor: um estudo empírico**. Vitória, 2012. 93 p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas (FUCAPE), Vitória, 2012.

NASCIMENTO, J. C. H. B.; SOUSA, W. D.; PINHEIRO, L. V. S.; CASTRO, M. B. M.; BERNARDES, J. R. Análise da progressão do conhecimento sobre Custeio Alvo: uma análise bibliométrica dos artigos apresentados nas 19 edições do Congresso Brasileiro de Custos. In: XX Congresso Brasileiro de Custos. **Anais**... Uberlândia, MG, 2013.

NASCIMENTO, L. F.; VARGAS, A. J. Target Costing: estudo aplicado a uma prestadora de serviços mecânicos. In: XIX Congresso Brasileiro de Custos. **Anais...** Bento Gonçalves, RS, 2012.

NAVISSI, F.; SRIDHARAN, V. Determinants of target costing adoption: a research note. **Journal of Management Accounting Reserach**, v. 29, n. 1, p. 67–77, 2017.

NEWMAN R. G.; McKELLER, J. M. Target pricing – a challenge for purchasing. **International Journal of Purchasing and Materials Management**, p. 12-20, Summer 1995.

NICOLINI, D.; TOMKINS, C.; HOLTIL, R.; OLDMAN, A.; SMALLEY, M. Can target costing and whole life costing be applied in the construction industry? – evidence from two case studies**. British Journal of Management**, v. 11, n.4, 2000.

NOREK, C. D.; POHLEN, T. L. Cost Knowledge: a foundation for improving supply chain relationships. **The International Journal of Logistics Management**, v. 12, n. 1, p. 37-51, 2001.

OKANO, H. Target cost management, strategy and organization in the automotive industry. Draft for 1996 IMVP Sponsors Meeting Figures included at the end of the document.

OKPALA, K. E. Target costing implementation and competition: a case study of breweries industry. **European Journal of Applied Business Management**, v. 2, n.2, p.18-35, 2016.

OLIVEIRA, A. S. **Contingência organizacional e mensuração de desempenho**: um estudo em ONGs brasileiras. João Pessoa, 2017. 194 f. Dissertação (Mestrado). Programa de pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2017.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

OLIVEIRA, A. S.; CALLADO, A. A. C. Fatores contingenciais externos e a mensuração de desempenho: um estudo em ONGs brasileiras. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, REPeC, v. 13, n. 2, p. 235-249, 2019.

OLIVEIRA, J. F.; GOMES, D. G.; SOUZA, M. A. Evidências de práticas de gestão interorganizacional de custos: estudo de caso em uma construtora estabelecida na cidade de Pelotas/RS. In: XXVI Congresso Brasileiro de Custos. **Anais...**, Curitiba, PR, 2019.

OLIVEIRA, W. S.; BORGES, W. G.; CARVALHO, L. F.; SANTOS, G. C. Gestão de custos interorganizacionais: uma pesquisa bibliométrica com base em publicações nacionais. **RAGC**, v. 4, n. 16, p. 62-74, 2016.

OMAR, N.; SULAIMAN, S.; HUI, W. S.; RAHMAN, I. K. A.; HAMOOD, H. H. Target costing implementation and organizational capabilities: an empirical evidence of selected Asian countries. **Journal of Economics, Business and Management**, v. 3, n. 2, 2015.

ONEZORGE, P. V. B.; ANDRADE, A. C. J. S.; JANOVIK, M. S.; TEIXEIRA, A. Associação entre taxa de crescimento empresarial e o uso de ferramentas gerenciais nas empresas do ES. In: VIII Congresso ANPCONT. **Anais...**, Rio de Janeiro, 2014.

ONO, K.; ROBLES JR., A. Utilização do target costing e de outras técnicas de custeio: um estudo exploratório em municípios de Santa Catarina. **Revista Contabilidade & Finanças**, Edição Especial, p. 65-78, 2004.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. Services and performance of the Brazilian economy: analysis and policy options. Report prepared for the Services Trade Restrictiveness, Brasilia, 1-3, March 2016. Disponível em: <https://economiadeservicos.com/wp-content/uploads/2015/04/STRI-Brazil-policy-paper.pdf> Acesso em: 12/03/2021.

PACASSA, F.; ZANIN, A.; FAVRETO, J.; AFONSO, P. S. L. P. Práticas de gestão de custos interorganizacionais de uma cadeia de suprimentos moveleira do oeste de Santa Catarina. In: XVI Congreso Internacional de Costos. **Anais...**, Mendonza, Argentina, 2019.

PEREIRA, B. A. D.; VENTURINI, J. C.; WEGNER, D.; BRAGA, A. L. Desistência da cooperação e encerramento de redes interorganizacionais: em que momento essas abordagens se encontram? RAI - **Revista de Administração e Inovação**, São Paulo, v. 7, n. 1, p. 53-69, 2010.

PEREIRA, F. I. Modelagem da Gestão de custos interorganizacionais na cadeira agronegocial láctea. **Revista del Instituto Internacional de Costos**, n. 5, julio/diciembre 2009.

PIZZO, J. C. M.; SANTOS, E. F.; CAMACHO, R. R.; MORAES, R. O. Um Estudo sobre os Fatores Condicionantes da Gestão de Custos Interorganizacionais em uma Rede Associativista de Farmácias. In: XXII Congresso Brasileiro de Custos. **Anais...**, Foz do Iguaçu, PR, 2015.

PRATES, G. A. Métodos de custeio alvo (target costing) e kaizen (kaizen costing) apoiado por QFD (quality function deployment) como ferramentas para redução de custos no desenvolvimento de produtos e na produção. **Nucleus**, v.11, n.1, abr.2014.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

POTKÁNY, M.; ŠKULTÉTYOVÁ, M. Research into customer preferences of potential buyers of simple wood-based houses for the purpose of using the target costing. **Open Eng.** v. 9; p. 390-396, 2019.

RATTARY, C. J.; LORD, B. R.; SHANAHAN, Y. P. Target costing in New Zealand manufacturing firms. **Pacific Accounting Review**, v. 19, n. 1, p. 68-83, 2007.

RECKZIEGEL, V.; PIVA, R. S.; ANGELOCCI, M. A.; MORENO, K. Análise de custos da produção no setor de cosméticos adotando o custeio por absorção e o custeio alvo na formação de preços. In: I CINGEN- Conferência Internacional em Gestão de Negócios. **Anais...**, Cascavel, PR, 2015.

ROCHA, I.; WIENHAGE, P.; SCARPIN, J. E. Investigação da produção científica relacionada ao custeio meta e custeio kaizen no período de 2002 A 2009. **ConTexto**, Porto Alegre, v. 10, n. 18, p. 75-86, 2010.

ROCHA, W.; BORINELLI, M. L. Análise estratégica de cadeia de valor: um estudo exploratório do segmento indústria-varejo. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 1, n. 7, p. 145-165, 2007.

ROCHA, W.; MARTINS, E. A. Custeio Alvo (Target Costing). In: V Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos. **Anais...**, Fortaleza, 1998.

ROTTA, V. C. A utilização do custeio alvo em empresas prestadoras de serviços de advocacia em processos de concorrência pública. In: IX Congresso Brasileiro de Custos. **Anais...,** Florianópolis, SC, 2005.

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

SANTOS, W. R.; OLIVEIRA, M. P. V. Gestão de Riscos Relacionais, Confiança, Custos de Transação e Relacionamentos Colaborativos: Proposta de Modelo. **Revista Administração em Diálogo**, RAD, v.21, n.2, p.191-214, 2019.

SAROKOLAEI, M. A.; RAHIMIPOOR, A. Studying the obstacles of applying a target costing system in firms accepted in Tehran Stock Exchange. **Journal of Economics and International Finance**, v. 5, n.1, p. 17-20, 2013.

SCARPIN, J. E. **Target costing e sua utilização como mecanismo de formação de preço para novos produtos**. Londrina, 2000, 173p. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria) – Programa de Pós-Graduação em Contabilidade e Controladoria, Universidade Norte do Paraná, 2000.

SCARPIN, J. E.; ROCHA, W. *Target Costing*: abordagem conceitual e histórica. In: VII Congresso Brasileiro de Custos. **Anais...** Recife, 2000.

SEAL, W.; CULLEN, J.; DUNLOP, A.; BERRY, T.; AHMED, M. Enacting a European supply chain: a case study on the role of management accounting. **Management Accounting Research**, v. 10, 303-322, 1999.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

SHALPEGIN, T.; SOMMER, S.; WAN, Z. Collaborative prototyping of alternative designs under a target costing scheme. **Production and Operations Management**, v. 27, n. 3, p. 496–515, 2018.

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

SHARAF-ADDIN, H. H.; OMAR, N.; SULAIMAN, S. Target costing evolution: a review of the literature from IFAC's (1998) perspective model. **Asian Social Science**, v. 10, n. 9, 2014

SHARAFODDIN, S. The Utilization of Target Costing and its Implementation Method in Iran. **Procedia Economics and Finance**, v. 36, p. 123–127, 2016.

SILVA, A. M.; DE NEGRI, J. A.; KUBOTA, L. C. Estrutura e Dinâmica do Setor de Serviços no Brasil. In: DE NEGRI, J. A.; KUBOTA, L. C. (Orgs.). **Estrutura e Dinâmica do Setor de Serviços no Brasil**. Brasília: IPEA, 2006. p. 15-33.

SILVA, C. M.; MENEZES FILHO, N.; KOMATSU, B. Uma abordagem sobre o setor de serviços na economia brasileira. Centro de Políticas Públicas – Insper, Policy Paper, n. 19, Agosto, 2016.

SILVA, M. E.; SOUSA, I. G.; FREITAS, L. S. Processo de inovação: um estudo no setor moveleiro de Campina Grande – PB. **Revista de Administração e Inovação**, São Paulo, v. 9, n. 1, p.257-279, 2012.

SLAGMULDER, R. 2002. Managing costs across the supply chain. In: Seuring, S.; Goldbach, M. (Eds.), **Cost Management in Supply Chains**. Physica-Verlag, Heidelberg, p.75–88, 2002.

SOUSA, F. J. Boundary Decisions of the Firm: Make, Buy, Cooperate. **The IMP Journal**, v. 8, n. 1, 2014.

SOUSA, L. M. G.; BRUNOZI JUNIOR, A. C.; MARQUES, M. H. LEROY, R. S. D. A (não) Adoção de Gestão de Custos Interorganizacionais em Indústrias de Calçados de Nova Serrana, MG. In: XV Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade. **Anais...**, São Paulo, SP, 2018.

SOUSSI, M.; ITO, K. Integrating target costing and the balanced scorecard. **The Journal of Corporate Accounting & Finance**, p. 57-62, September/October, 2004.

SOUZA, B. C. **Fatores condicionantes da gestão de custos interorganizacionais**. 2008. 141 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

SOUZA, B. C.; ROCHA, W. **Gestão de custos interorganizacionais**. São Paulo: Atlas, 2009.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

SOUZA, K. B.; BASTOS, S. Q. A.; PEROBELLI, F. S. As múltiplas tendências de terciarização: uma análise insumo produto da expansão do setor de serviços. In: 39º Encontro Nacional de Economia. **Anais...**, Foz do Iguaçu, 2011.

SOUZA, L. G.; SANTOS, L. N.; COELHO, D. C.; PEREIRA, D. J.; BOMFIM, T. F. S.; SANTOS, T. *Target Costing*: aplicação prática em uma instituição de educação básica na cidade de Senhor do Bonfim, BA. In: XXIII Congresso Brasileiro de Custos. **Anais...**, Porto de Galinhas, PE, 2016.

SOUZA, R. P.; GUERREIRO, R. Abordagem colaborativas para gestão de custos. In: XVI Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. **Anais...**, São Paulo, 2016.

SOUZA, R. P.; SOUZA, B. C.; BORINELLI, M. L. Identificação e mensuração de fatores condicionantes da gestão de custos interorganizacionais nos setores da economia brasileira. In: XVII Congresso Brasileiro de Custos. **Anais...**, Belo Horizonte, MG, 2010.

SUOMALA, P.; LAHIKAINEN, T.; LYLY-YRJÄNÄINEN, J.; PARANKO, J. Open book accounting in practice – exploring the faces of openness. **Qualitative Research in Accounting & Management**, v. 7, n. 1, p. 71-96, 2010.

SWENSON, Dan W., ANSARI, S., BELL, J. & KIN, II-Woon. Best practices in target costing. **Management Accounting Quarterly**. v. 4, n.2, p. 12-17, 2003.

TACCONI, M. F.; LOPES, F.; ALLOUFA, J.; LEITE, A. P. Explorando os geradores de confiança nas compras interorganizacionais. **Revista Portuguesa e Brasileira de Gestão**, p. 37-47, Jul/Set, 2011.

TANI, T.; OKANO, H.; SHIMIZU, N.; IWABUCHI, Y.; FUKUDA, J.; COORAY, S. Target cost management in Japanese companies: current state of the art. **Management Accounting Research**, n. 5, p. 67-81, 1994.

TOMKINS, C. Interdependencies, trust and information in relationships, alliances and networks. **Accounting, Organizations and Society**, v. 26, p. 161-191, 2001.

UDDIN, M. B. Techniques of interorganizational cost management: A review essay. **Journal of Statistics & Management Systems**, v. 16, n. 1, p. 89–108, 2013.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

VOSSELMAN, E.; MEER-KOOISTRA, J. van der. Accounting for control and trust building in interfirm transactional relationships. **Accounting, Organizations and Society**, v. 34, p. 267–283, 2009.

WEGNER, D.; AGNES, J. I.; CALLADO, A. L. C.; CALLADO, A. A. C. Cooperar vale a pena? Uma análise comparativa do desempenho de empresas em rede, participantes de franquias e empresas individuais. **Revista de Administração da UNIMEP**, v. 14, n. 1, p. 80-113, 2016.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

WIENHAGE, P.; ROCHA, I.; SCARPIN, J. E. Aplicação do target costing e engenharia do valor na precificação de curso de pós-graduação. In: XVII Congresso Brasileiro de Custos. **Anais...**, Belo Horizonte, MG, 2010.

WILLIAMSON, A. Target and kaizen costing. **Manufacturing Engineer**, February, I997.

WINDOLPH, M.; MOELLER, K. Open-book accounting: Reason for failure of inter-firm cooperation? **Management Accounting Research**, v. 23, p. 47– 60, 2012.

WOODS, M.; TAYLOR, L.; FANG, G. C. G. Electronics: A case study of economic value added in target costing. **Management Accounting Research**, v. 23, p. 261– 277, 2012.

WU, C.; HUANG, P.; BROWN, D. Target costing as a role of strategic management accounting in real-estate investment industry. **African Journal of Business Management**, v.7, n. 8, p. 641-648, 2013.

YAZDIFAR, H.; ASKARANY, D. A comparative study of the adoption and implementation of target costing in the UK, Australia and New Zealand. **Int. J. Production Economics**, v. 135, p. 382–392, 2012.

ZENGIN, Y.; ADA, E. Cost management through product design: target costing approach. **International Journal of Production Research**, v. 48, n. 19, p. 5593–5611, 2010.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO DA PESQUISA

A relação entre a adoção do *target costing* e as características referentes ao relacionamento entre empresas

Inicialmente, agradecemos vossa colaboração ao se dispor a acessar este questionário. Temos por finalidade coletar dados para uma tese de doutorado do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis – PPGCC, da Universidade Federal da Paraíba – UFPB, intitulada "A relação entre a adoção do *target costing* e as características referentes ao relacionamento entre empresas", de autoria da Doutoranda Eliane Cortes Braga, sob orientação de Antônio André Cunha Callado, Phd. Assim, desejamos que o respondente seja criterioso em avaliar as questões, de modo que nós possamos obter a maior expressividade da realidade. Em nenhum momento será identificado quem são os respondentes para que se garanta o sigilo dos dados e a privacidade do indivíduo. O questionário não levará mais que dez a doze minutos para sua finalização. Ressaltamos a importância de que todos os itens sejam respondidos, caso contrário, o questionário será invalidado. Para mais informações entre em contato conosco através do e-mail: elianecortes@gmail.com ou através do telefone (21) 99742-3979 (Eliane).

Grupo I - Características da empresa

1. Qual é a faixa de faturamento anual bruto da empresa?

a) Até R$360.000,00
b) Acima de R$360.000,00 até R$4.800.000,00
c) Acima de R$4.800.000,00 até R$78.000.000,00
d) Acima de R$78.000.000,00

2. Qual é o número de empregados da empresa?

a) Até 19 funcionários
b) Acima de 19 até 99 funcionários
c) Acima de 99 funcionários até 499 funcionários
d) Acima de 499 funcionários

3. Qual é o número de níveis organizacionais que a estrutura administrativa da empresa tem?

a) Dois níveis hierárquicos
b) Três níveis hierárquicos
c) Quatro níveis hierárquicos
d) Cinco (ou mais) níveis hierárquicos

4. Qual é o tempo de atuação da empresa no mercado?

a) Até 5 anos
b) Entre 5 e 10 anos
c) Entre 10 e 15 anos
d) Entre 15 e 20 anos
e) Acima de 20 anos

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

5. Qual a abrangência dos mercados explorados pela empresa?

a) Mercado local
b) Mercado regional
c) Mercado nacional
d) Mercado internacional

6. Estrutura organizacional referente às relações com parceiros de negócio
a) Não há nenhum profissional/setor específico para tratar deste assunto
b) Existem profissionais que tratam de assuntos de seus departamentos com os parceiros
c) Existem profissionais que tratam de assuntos da empresa com os parceiros
d) Existem profissionais que atuam de maneira integrada com os parceiros

7. Base das transações realizadas com os parceiros de negócios
a) Transações de mercado
b) Cooperação entre parceiros de negócios
c) Coordenação de ações entre parceiros de negócios
d) Ações conjuntas coordenadas entre parceiros de negócios

Grupo II - Aspectos conceituais do *target costing*

- **Objetivos do *target costing***

Marque o seu grau de concordância nas afirmativas a seguir referentes aos objetivos do *target costing*, onde 1 significa "discordo totalmente" e 7 significa "concordo totalmente"

1. Gerenciamento dos custos de um produto ou serviço antes de sua ocorrência de modo a alcançar o retorno esperado.
Discordo totalmente 1 2 3 4 5 6 7 Concordo plenamente

2. Redução dos custos de produção, de marketing e de usuário garantindo a maximização do lucro no longo prazo.
Discordo totalmente 1 2 3 4 5 6 7 Concordo plenamente

3. Gerenciamento dos custos e planejamento do lucro sem comprometer a qualidade do produto.
Discordo totalmente 1 2 3 4 5 6 7 Concordo plenamente

4. Dar suporte para a introdução oportuna de novos produtos no mercado.
Discordo totalmente 1 2 3 4 5 6 7 Concordo plenamente

- **Princípios do *target costing***

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Marque o seu grau de concordância nas afirmativas a seguir referentes aos princípios do *target costing*, onde 1 significa “discordo totalmente” e 7 significa “concordo totalmente”.

1. No *target costing* o preço é definido externamente de acordo com o mercado e, uma vez estabelecido o preço de venda alvo uma margem de lucro desejada é subtraída desse preço para se chegar ao custo com que um produto deva ser fabricado ou um serviço prestado.
Discordo totalmente 1 2 3 4 5 6 7 Concordo plenamente

2. As características que serão incorporadas a um produto são equilibradas de modo que atendam às expectativas dos clientes, por um preço que eles estejam dispostos a pagar.
Discordo totalmente 1 2 3 4 5 6 7 Concordo plenamente

3. O *target costing* concentra-se na busca de oportunidades de redução de custos no estágio de planejamento do produto.
Discordo totalmente 1 2 3 4 5 6 7 Concordo plenamente

4. O processo do *target costing* é executado por equipes multifuncionais, isto é, exige a participação de membros de todos os setores da empresa, como administração, *marketing*, engenharia de produção, contabilidade de custos e chão de fábrica.
Discordo totalmente 1 2 3 4 5 6 7 Concordo plenamente

5. O *target costing* procura influenciar os custos decorrentes do ciclo de vida do produto, intervindo preventivamente durante a fase de projeto. Esses custos incluem o preço de compra dos componentes e custos operacionais de manutenção, distribuição e colocação de produtos.
Discordo totalmente 1 2 3 4 5 6 7 Concordo plenamente

6. O *target costing* exige que todos os membros da cadeia de valor (como fornecedores, prestadores de serviços, distribuidores e consumidores) sejam incluídos no processo concentrando toda a cadeia no objetivo global de redução de custos.
Discordo totalmente 1 2 3 4 5 6 7 Concordo plenamente

- **Elementos do *target costing***

Marque o seu grau de concordância nas afirmativas a seguir referentes aos Elementos do *target costing*, onde 1 significa “discordo totalmente” e 7 significa “concordo totalmente”.

1. O preço alvo de venda é estabelecido durante a etapa de projeto do produto com o uso de pesquisas de mercado que consideram os requisitos exigidos pelos clientes e também os produtos concorrentes.
Discordo totalmente 1 2 3 4 5 6 7 Concordo plenamente

2. A margem de lucro desejada é estabelecida com base nos objetivos e metas estratégicos de curto e longo prazo da organização.
Discordo totalmente 1 2 3 4 5 6 7 Concordo plenamente

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

3. 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.
Discordo totalmente 1 2 3 4 5 6 7 Concordo plenamente

4. O custo estimado (ou custo atual) leva em conta os atuais padrões de tecnologia, a capacidade produtiva da empresa e de seus fornecedores.
Discordo totalmente 1 2 3 4 5 6 7 Concordo plenamente

5. Depois de analisar os custos permitido e estimado, a empresa e estabelece um objetivo de redução de custo e, então, um custo alvo no nível do produto é definido, da diferença entre o custo atual e o objetivo de redução de custo alvo:
Custo atual – objetivo de redução de custo = custo alvo no nível do produto
Discordo totalmente 1 2 3 4 5 6 7 Concordo plenamente

6. O custo alvo no nível do produto, ou seja, a meta total, é dividida pelos vários componentes do produto para se chegar ao custo alvo por componente. Cada componente é estudado e as oportunidades de redução de custos são identificadas.
Discordo totalmente 1 2 3 4 5 6 7 Concordo plenamente

Grupo III – Aspectos operacionais do processo de *target costing*

Considerando as etapas do processo de *target costing* marque com que frequência as etapas abaixo são adotadas pela empresa, onde 1 significa “nunca” e 7 significa “sempre”.

Etapa 1 - Definição das características dos produtos e do preço alvo de venda

1. Os dados sobre as necessidades do mercado são coletados com base em ofertas competitivas, pesquisas de mercado, solicitações específicas ou gerais de clientes e ideias criativas.
Nunca 1 2 3 4 5 6 7 Sempre

2. No início do processo de *target costing* são identificadas as características do produto ou serviço que o cliente deseja para que assim possa se chegar ao preço de venda que ele esteja disposto a pagar.
Nunca 1 2 3 4 5 6 7 Sempre

3. O processo de *target costing* envolve a coordenação e integração de departamentos internos (por exemplo, usando equipes multifuncionais) e também com fornecedores externos durante o *design* e o planejamento do produto para reduzir os custos de produção e garantir a qualidade do produto.

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Nunca 1 2 3 4 5 6 7 Sempre

4. O preço alvo de venda é estabelecido durante a etapa de projeto do produto com o uso de pesquisas de mercado, pois é preciso saber o quanto que os clientes estão dispostos a pagar pelo produto e seus vários recursos não apenas no momento em que o introduzir no mercado, mas também por vários anos no futuro.
Nunca 1 2 3 4 5 6 7 Sempre

5. Para compreender quais os atributos exigidos pelos clientes impactam no preço de venda estabelecido algumas ferramentas e técnicas podem ser utilizadas, tais como: a implementação da função qualidade (*Quality Function Deployment* – QFD), o processo de hierarquia analítica (*Analytic Hierarchy Process – AHP*), a análise da voz do cliente e/ou a matriz de relaconamento.
Nunca 1 2 3 4 5 6 7 Sempre

Etapa 2 - Definição da margem de lucro desejada

1. Após a definição do preço alvo de venda, a margem de lucro desejada é estabelecida garantindo que as metas de rentabilidade e retorno do investimento da organização sejam atendidas pelo novo produto ou serviço.
Nunca 1 2 3 4 5 6 7 Sempre

Etapa 3 - Cálculo do custo permitido e estabelecimento do custo alvo

1. O custo permitido é calculado subtraindo-se a margem de lucro desejada do preço de venda alvo.
Nunca 1 2 3 4 5 6 7 Sempre

2. O custo alvo acordado excederá o custo permitido, dadas as realidades associadas às capacidades existentes.
Nunca 1 2 3 4 5 6 7 Sempre

Etapa 4 - Atividades de gerenciamento de custos para atingir o custo alvo

1. O custo alvo deve ser alocado entre os centros de custos operacionais internos (como *marketing*, fabricação, geral e administrativo, logística e distribuição e compras externas); depois que os custos são atribuídos em um nível alto, eles são detalhados por componente, material ou nível de serviço.
Nunca 1 2 3 4 5 6 7 Sempre

2. Com o intuito de atingir o custo alvo, equipes multifuncionais de custo alvo analisam o *design* do produto, os requisitos de matéria-prima e os processos de fabricação para procurar oportunidades de economia de custos.
Nunca 1 2 3 4 5 6 7 Sempre

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

3. O envolvimento dos fornecedores ocorre já nesta etapa de projeto do produto enquanto o *design* ainda é fluido.
Nunca 1 2 3 4 5 6 7 Sempre

4. O esforço para atingir o custo alvo é suportado por vários métodos que revelam potenciais de redução de custos e mostram maneiras de transformar esses potenciais em alternativas de *design*, como: a engenharia de valor (VE) e o projeto para fabricação e montagem (DFMA).
Nunca 1 2 3 4 5 6 7 Sempre

Etapa 5 - Atividades de melhoria contínua

1. Depois de atingido o custo alvo inicia-se a etapa de monitoramento desse custo alvo.
Nunca 1 2 3 4 5 6 7 Sempre

2. Independentemente de se atingir um custo alvo, são envidados esforços para melhoria contínua para manter a lucratividade e a posição de mercado do produto.
Nunca 1 2 3 4 5 6 7 Sempre

3. O custeio *kaizen* é utilizado na fase de fabricação, tanto para produtos novos quanto para existentes, buscando-se redução de custos e melhoria contínua.
Nunca 1 2 3 4 5 6 7 Sempre

Grupo IV – Aspectos Aspectos operacionais do processo de *target costing*

Considerando as características associadas ao relacionamento entre empresas marque com que frequência as situações abaixo ocorrem na empresa, onde 1 significa “nunca” e 7 significa “sempre”.

Interdependência

1. Os principais fornecedores são responsáveis pelo suprimento de significativo percentual de matéria-prima e/ou serviço necessários à empresa.
Nunca 1 2 3 4 5 6 7 Sempre

2. Os principais clientes representam um elevado percentual do faturamento mensal da empresa.
Nunca 1 2 3 4 5 6 7 Sempre

3. A quantidade de transações realizada com seus principais fornecedores e clientes impacta diretamente no desempenho financeiro da empresa.
Nunca 1 2 3 4 5 6 7 Sempre

4. A empresa possui empregado (s) dedicado (s) exclusivamente a um determinado cliente.
Nunca 1 2 3 4 5 6 7 Sempre

Estabilidade

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

1. É elevado o número de negociações com os principais clientes e fornecedores.
Nunca 1 2 3 4 5 6 7 Sempre

2. A empresa possui um tempo de relacionamento considerado longo com seus principais clientes e fornecedores.
Nunca 1 2 3 4 5 6 7 Sempre

3. Em relação às entregas de produtos e/ou serviços, os fornecedores atingem um nível alto de conformidade e atendimento do prazo, assim como, os clientes são atendidos da mesma maneira.
Nunca 1 2 3 4 5 6 7 Sempre

4. Nas transações que a empresa realiza com seus principais clientes e fornecedores há sempre a existência de um contrato.
Nunca 1 2 3 4 5 6 7 Sempre

5. A empresa possui investimentos conjuntos com seus clientes e/ou fornecedores.
Nunca 1 2 3 4 5 6 7 Sempre

6. A empresa possui recursos específicos para atender um cliente os quais não podem ser reimplantados em outro cliente.
Nunca 1 2 3 4 5 6 7 Sempre

Cooperação

1. Nas relações com seus principais clientes e fornecedores, os problemas de qualidade detectados são atendidos rapidamente
Nunca 1 2 3 4 5 6 7 Sempre

2. O suporte técnico disponibilizado pelo fornecedor é ágil assim como o suporte oferecido aos clientes.
Nunca 1 2 3 4 5 6 7 Sempre

3. Existe flexibilidade no atendimento de pedidos excepcionais nas relações com seus principais clientes e fornecedores.
Nunca 1 2 3 4 5 6 7 Sempre

Confiança

1. A quantidade de transações realizada com seus principais fornecedores e clientes impacta diretamente no desempenho financeiro da empresa.
Nunca 1 2 3 4 5 6 7 Sempre

2. É elevado o número de negociações com os principais clientes e fornecedores.
Nunca 1 2 3 4 5 6 7 Sempre

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

3. É significativo o montante negociado com seus principais clientes e fornecedores.

Nunca 1 2 3 4 5 6 7 Sempre

4. A empresa compartilha informações gerenciais com seus principais clientes e fornecedores.
Nunca 1 2 3 4 5 6 7 Sempre

Benefícios mútuos

1. O relacionamento cooperativo com seus principais clientes e fornecedores favorecem a maximização de lucros.
Nunca 1 2 3 4 5 6 7 Sempre

2. O relacionamento cooperativo com seus principais fornecedores propiciam a eles um aumento das vendas.
Nunca 1 2 3 4 5 6 7 Sempre

3. O relacionamento próximo com seus principais fornecedores permite a empresa oferecer um produto ou serviço de maior funcionalidade e menor custo.
Nunca 1 2 3 4 5 6 7 Sempre

4. O relacionamento colaborativo com seus principais clientes e fornecedores proporciona um aumento da aprendizagem organizacional.
Nunca 1 2 3 4 5 6 7 Sempre

5. O relacionamento colaborativo contribui na redução de riscos nas transações realizadas entre as partes envolvidas.
Nunca 1 2 3 4 5 6 7 Sempre

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

APÊNDICE B – Tabelas das análises sem significância estatística

Tabela 1 – Análise da significância das associações entre as características das empresas e a percepção sobre os objetivos do *target costing*

Objetivos	Faturamento	Número de empregados	Número de níveis hierárquicos	Tempo de mercado	Amplitude de mercado	Estrutura das relações	Bases das transações
Gerenciamento dos custos de um produto ou serviço antes de sua ocorrência de modo a alcançar o retorno esperado.	0,38	0,43	0,29	0,39	0,11	0,98	0,69
Redução dos custos de produção, de marketing e de usuário garantindo a maximização do lucro no longo prazo.	0,42	0,37	0,34	0,83	0,81	0,17	0,89
Gerenciamento dos custos e planejamento do lucro sem comprometer a qualidade do produto.	0,37	0,24	0,25	0,35	0,73	0,19	0,81
Dar suporte para a introdução oportuna de novos produtos no mercado.	0,26	0,68	0,73	0,28	0,89	0,29	0,87

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 2 – Análise da significância das associações entre as características das empresas e a adoção de práticas do processo de *target costing* referentes às atividades de gerenciamento de custos

Aspectos	Faturamento	Número de empregados	Número de níveis hierárquicos	Tempo de mercado	Amplitude de mercado	Estrutura das relações	Bases das transações
Decomposição do custo alvo	0,30	0,40	0,25	0,92	0,38	0,90	0,13
Equipes multifuncionais	0,85	0,59	0,60	0,51	0,42	0,49	0,72
Envolvimento de fornecedores	0,80	0,13	0,93	0,95	0,51	0,74	0,27
Uso de métodos de redução de custos	0,72	0,21	0,80	0,59	0,48	0,68	0,07

Fonte: Dados da pesquisa

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Tabela 3 – Análise da significância das associações entre as características das empresas e características do relacionamento interorganizacional referentes à estabilidade

Características	Faturamento	Número de empregados	Número de níveis hierárquicos	Tempo de mercado	Amplitude de mercado	Estrutura das relações	Bases das transações
Frequência de negociações	0,48	0,32	0,31	0,37	0,91	0,92	0,23
Tempo de relacionamento	0,23	0,35	0,13	0,38	0,23	0,65	0,62
Conformidade e atendimento de prazos	0,73	0,77	0,08	0,77	0,26	0,90	0,10
Existência de contratos	0,44	0,54	0,48	0,63	0,40	0,32	0,21
Investimentos conjuntos	0,07	0,14	0,08	0,51	0.09	0,57	0,12
Recursos específicos	0,08	0,11	0,43	0,65	0,08	0,79	0,36

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 4 – Análise da significância das associações entre as características das empresas e características do relacionamento interorganizacional referentes à estabilidade

Características	Faturamento	Número de empregados	Número de níveis hierárquicos	Tempo de mercado	Amplitude de mercado	Estrutura das relações	Bases das transações
Frequência de negociações	0,48	0,32	0,31	0,37	0,91	0,92	0,23
Tempo de relacionamento	0,23	0,35	0,13	0,38	0,23	0,65	0,62
Conformidade e atendimento de prazos	0,73	0,77	0,08	0,77	0,26	0,90	0,10
Existência de contratos	0,44	0,54	0,48	0,63	0,40	0,32	0,21
Investimentos conjuntos	0,07	0,14	0,08	0,51	0.09	0,57	0,12
Recursos específicos	0,08	0,11	0,43	0,65	0,08	0,79	0,36

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 5 – Análise da significância das associações entre a percepção sobre os objetivos do *target costing* e a adoção de práticas referentes à definição da margem de lucro e estimação do custo alvo dos produtos/serviços

Aspectos	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
Margem de lucro desejada	0,57	0,82	0,55	0,42
Cálculo do custo permitido	0,37	0,34	0,85	0,83
Estabelecimento do custo alvo	0,42	0,62	0,42	0,84

Fonte: Dados da pesquisa

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Tabela 6 – Análise da significância das associações entre a percepção sobre os objetivos do *target costing* e a adoção de práticas referentes às atividades de gerenciamento de custos

Aspectos	**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**
Decomposição do custo alvo	0,34	0,37	0,48	0,86
Equipes multifuncionais	0,42	0,20	0,08	0,54
Envolvimento de fornecedores	0,44	0,34	0,10	0,10
Uso de métodos de redução de custos	0,36	0,49	0,40	0,37

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 7 – Análise da significância das associações entre a percepção sobre os objetivos do *target costing* e a adoção de práticas referentes às atividades de melhoria contínua

Aspectos	**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**
Monitoramento do custo alvo	0,60	0,18	0,20	0,90
Melhoria contínua	0,60	0,86	0,32	0,27
Uso do custeio *kaizen*	0,51	0,14	0,35	0,21

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 8 – Análise da significância das relações entre a percepção sobre os objetivos do *target costing* e as características do relacionamento interorganizacional referentes à estabilidade

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**
Frequência de negociações	0,41	0,85	0,18	0,13
Tempo de relacionamento	0,18	0,69	0,21	0,21
Conformidade e atendimento de prazos	0,50	0,38	0,44	0,10
Existência de contratos	0,24	0,28	0,47	0,51
Investimentos conjuntos	0,30	0,40	0,88	0,48
Recursos específicos	0,52	0,79	0,39	0,43

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 9 – Análise da significância das relações entre a percepção sobre os objetivos do *target costing* e as características do relacionamento interorganizacional referentes à cooperação

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**
Tempo de resposta para problemas	0,10	0,66	0,72	0,20
Disponibilidade ágil de suporte técnico	0,12	0,69	0,53	0,22

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Flexibilidade na entrega de pedidos excepcionais	0,11	0,24	0,22	0,50

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 10 – Análise da significância das relações entre a percepção sobre os objetivos do *target costing* e as características do relacionamento interorganizacional referentes a benefício mútuo

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**
Maximização dos lucros das empresas	0,41	0,51	0,27	0,65
Crescimento de vendas dos fornecedores	0,40	0,46	0,63	0,47
Redução de custos com aumento de funcionalidade	0,31	0,99	0,50	0,90
Aumento da aprendizagem organizacional	0,24	0,26	0,26	0,32
Redução de riscos nas transações	0,10	0,25	0,51	0,23

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 11 – Análise da significância das relações entre a percepção sobre os princípios do *target costing* e as características do relacionamento interorganizacional referentes à interdependência

Características	**Custo determinado pelo preço**	**Foco no cliente**	**Enfoque no projeto**	**Equipes multifuncionais**	**Orientação para o ciclo de vida**	**Envolvimento da cadeia de valor**
Parcela do faturamento dos fornecedores pelas compras da empresa	0,25	0,50	0,12	0,70	0,48	0,44
Parcela das compras de um cliente suprida pela empresa	0,51	0,52	0,06	0,32	0,27	0,44
Quantidade de transações realizadas pela empresa	0,14	0,62	0,08	0,66	0,49	0,82
Empregados dedicados a determinado relacionamento	0,11	0,16	0,64	0,12	0,26	0,38

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 12 – Análise da significância das assoicações entre a percepção sobre os elementos do *target costing* e as características do relacionamento interorganizacional referentes a benefício mútuo

Características	**Preço de venda alvo**	**Margem de lucro alvo**	**Custo permitido**	**Custo estimado**	**Custo alvo por produto**	**Custo alvo por componente**
Maximização dos lucros das empresas	0,24	0,61	0,77	0,76	0,21	0,08
Crescimento de vendas dos fornecedores	0,23	0,29	0,32	0,87	0,92	0,42
Redução de custos com aumento de funcionalidade	0,13	0,44	0,06	0,61	0,66	0,23
Aumento da aprendizagem organizacional	0,29	0,40	0,87	0,13	0,51	0,31

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Redução de riscos nas transações	0,55	0,53	0,87	0,16	0,93	0,81

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 13 – Análise da significância das associações entre a interdependência interorganizacional e a adoção de práticas referentes à definição das características dos produtos/serviços e do preço alvo de venda

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**
Pesquisa de mercado	0,24	0,20	0,06	0,06
Características do produto	0,07	0,19	0,19	0,16
Envolvimento interno e externo	0,11	0,79	0,35	0,81
Preço baseado no mercado	0,41	0,31	0,59	0,96
Uso de ferramentas e técnicas	0,23	0,50	0,42	0,81

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 14 – Análise da significância das associações entre a interdependência interorganizacional e a adoção de práticas referentes às atividades de gerenciamento de custos

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**
Decomposição do custo alvo	0,11	0,58	0,83	0,15
Equipes multifuncionais	0,44	0,98	0,35	0,68
Envolvimento de fornecedores	0,07	0,52	0,18	0,95
Uso de métodos de redução de custos	0,18	0,42	0,47	0,47

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 15 – Análise da significância das associações entre a estabilidade interorganizacional e a adoção de práticas referentes à definição da margem de lucro alvo e estimação do custo alvo dos produtos/serviços

Práticas	**Frequência de negociações**	**Tempo de relacionamento**	**Conformidade e atendimento de prazos**	**Existência de contratos**	**Investimentos conjuntos**	**Recursos específicos**
Margem de lucro desejada	0,62	0,16	0,20	0,75	0,59	0,64
Cálculo do custo permitido	0,20	0,11	0,07	0,37	0,12	0,11
Estabelecimento do custo alvo	0,11	0,25	0,16	0,95	0,40	0,06

Fonte: Dados da pesquisa

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Tabela 16 – Análise da significância das associações entre a cooperação interorganizacional e a adoção de práticas referentes à definição das características dos produtos/serviços e do preço alvo de venda

Práticas	**Tempo de resposta para problemas**	**Disponibilidade ágil de suporte técnico**	**Flexibilidade na entrega de pedidos excepcionais**
Pesquisa de mercado	0,76	0,22	0,53
Características do produto	0,66	0,91	0,71
Envolvimento interno e externo	0,41	0,76	0,54
Preço baseado no mercado	0,20	0,65	0,30
Uso de ferramentas e técnicas	0,57	0,79	0,13

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 17 – Análise da significância das associações entre a cooperação interorganizacional e a adoção de práticas referentes à definição da margem de lucro alvo e estimação do custo alvo dos produtos/serviços

Práticas	**Tempo de resposta para problemas**	**Disponibilidade ágil de suporte técnico**	**Flexibilidade na entrega de pedidos excepcionais**
Margem de lucro alvo	0,72	0,16	0,41
Cálculo do custo permitido	0,88	0,33	0,59
Estabelecimento do custo alvo	0,56	0,74	0,82

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 18 – Análise da significância das associações entre a cooperação interorganizacional e a adoção de práticas referentes às atividades de gerenciamento de custos

Práticas	**Tempo de resposta para problemas**	**Disponibilidade ágil de suporte técnico**	**Flexibilidade na entrega de pedidos excepcionais**
Decomposição do custo alvo	0,65	0,74	0,81
Equipes multifuncionais	0,31	0,78	0,92
Envolvimento de fornecedores	0,73	0,43	0,56
Uso de métodos de redução de custos	0,39	0,92	0,91

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 19 – Análise da significância das associações entre a cooperação interorganizacional e a adoção de práticas referentes às atividades de melhoria contínua dos produtos/serviços

Práticas	**Tempo de resposta para problemas**	**Disponibilidade ágil de suporte técnico**	**Flexibilidade na entrega de pedidos excepcionais**
Monitoramento do custo alvo	0,52	0,60	0,27
Melhoria contínua	0,06	0,09	0,20
Uso do custeio *kaizen*	0,09	0,28	0,68

Fonte: Dados da pesquisa

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com

Tabela 20 – Análise da significância das associações entre a confiança interorganizacional e a adoção de práticas referentes à definição da margem de lucro alvo e estimação do custo alvo dos produtos/serviços

Práticas	**Quantidade de transações realizadas**	**Frequência das negociações**	**Montante do valor negociado**	**Flexibilidade na entrega de pedidos excepcionais**
Margem de lucro desejada	0,41	0,23	0,13	0,84
Cálculo do custo permitido	0,92	0,71	0,42	0,75
Estabelecimento do custo alvo	0,75	0,06	0,13	0,10

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 21 – Análise da significância das associações entre a confiança interorganizacional e a adoção de práticas referentes às atividades de gerenciamento de custos

Práticas	**Quantidade de transações realizadas**	**Frequência das negociações**	**Montante do valor negociado**	**Flexibilidade na entrega de pedidos excepcionais**
Decomposição do custo alvo	0,55	0,18	0,19	0,94
Equipes multifuncionais	0,18	0,25	0,15	0,40
Envolvimento de fornecedores	0,76	0,78	0,22	0,37
Uso de métodos de redução de custos	0,77	0,58	0,56	0,93

Fonte: Dados da pesquisa

PDF criado com pdfFactory Pro versão de avaliação www.pdffactory.com