5º CONGRESSO UFU DE CONTABILIDADE
19 e 20 de outubro de 2023
Uberlândia-MG

# ASSOCIAÇÃO ENTRE AS CARACTERÍSTICAS DE EMPRESAS DE TIC E ASPECTOS CONCEITUAIS E PRÁTICAS DO TARGET COSTING E AS CARACTERÍSTICAS DAS RELAÇÕES INTERORGANIZACIONAIS

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

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

**Resumo:**

*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. Dessa forma, esta pesquisa teve por objetivo investigar a associação entre as características das empresas de serviços de tecnologia da informação e comunicação e a percepção sobre aspectos conceituais e a adoção de práticas do target costing e as características das relações interorganizacionais. 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.*

**Palavras-chave:** *Target costing; Características interorganizacionais; Empresas de TIC.*

**Área temática:** *Controladoria e Contabilidade Gerencial*

# ASSOCIAÇÃO ENTRE AS CARACTERÍSTICAS DE EMPRESAS DE TIC E ASPECTOS CONCEITUAIS E PRÁTICAS DO *TARGET COSTING* E AS CARACTERÍSTICAS DAS RELAÇÕES INTERORGANIZACIONAIS

**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. Dessa forma, esta pesquisa teve por objetivo investigar a associação entre as características das empresas de serviços de tecnologia da informação e comunicação e a percepção sobre aspectos conceituais e a adoção de práticas do *target costing* e as características das relações interorganizacionais. 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.

**Palavras-chave:** *Target costing*; Características interorganizacionais; Empresas de TIC.

**Área temática do evento**: Controladoria e Contabilidade Gerencial.

## 1. INTRODUÇÃO

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.

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

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).



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

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).

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).

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). 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.



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

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).

O setor de serviços vem contribuindo consistentemente para o desempenho da economia do país. 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).

De acordo com o IBGE (2023), no primeiro trimestre de 2023, o Produto Interno Bruto (PIB) cresceu 1,9% em relação ao trimestre imediatamente anterior. Ocorreram alta na Agropecuária (21,6%) e nos Serviços (0,6%) e estabilidade na Indústria (-0,1%). Nos Serviços, houve crescimento em Transporte, armazenagem e correio (1,2%), Intermediação financeira e seguros (1,2%) e Administração, saúde e educação pública (0,5%), além de variações positivas no Comércio (0,3%) e Atividades imobiliárias (0,3%). No entanto, verificaram-se quedas em Informação e comunicação (-1,4%) e em Outros serviços (-0,5%).

Em comparação ao mesmo trimestre de 2022, o IBGE (2023) destaca que o PIB cresceu 4,0% e que o valor adicionado dos Serviços cresceu 2,9% ante o mesmo período do ano anterior. Todas as suas atividades apresentaram alta: Informação e comunicação (6,8%), Transporte, armazenagem e correio (5,1%), Atividades financeiras, de seguros e serviços relacionados (4,6%), Outras atividades de serviços (4,3%), Atividades Imobiliárias (2,8%), Comércio (1,6%) e Administração, defesa, saúde e educação públicas e seguridade social (0,4%) (IBGE, 2023).

Diante desse contexto, esta pesquisa tem por objetivo investigar a associação entre as características das empresas de serviços de tecnologia da informação e comunicação e a percepção sobre aspectos conceituais e a adoção de práticas do *target costing* e as características das relações interorganizacionais.

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 Target Costing

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; BOMFIM; 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).

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

Cooper e Slagmulder (1997) entendem que a finalidade do *target costing* é tanto ser uma ferramenta de gestão de lucro quanto de custo. Ansari et al. (1997) compreendem que o



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

seu objetivo é garantir lucros adequados ao mesmo tempo em que realiza o planejamento de lucros e de custos.

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).

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 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 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).

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).

Cengiz e Ersoy (2010) explicam que a estrutura multifuncional da equipe é um componente crítico do processo de *target costing*. 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.

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).

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).

Em relação às etapas do processo do *target costing*, com base na literatura (IMA, 1998; Ellram, 2000; 2006) esta pesquisa considera que o processo de *target costing* possui cinco etapas principais: 1) Definição das características de produtos / serviços e do Preço alvo de venda; 2) Definição da margem de lucro desejada; 3) Cálculo do custo permitido e



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

estabelecimento do custo alvo; 4) Atividades de gerenciamento de custos para atingir o custo alvo; e 5) Atividades de melhoria contínua.

## 2.2 Gestão de Custos Interorganizacionais

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.

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-b). 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-b).

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.

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.

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”.

“A interdependência deve ser compreendida em termos de mútua dependência entre duas ou mais organizações” (SOUZA; ROCHA, 2009, p.80). 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).

A estabilidade está relacionada ao comprometimento entre as partes (SOUZA; ROCHA, 2009). 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).



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

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).

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 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 compartilhamento cria um incentivo para que todos cooperem, independentemente de quão poderosos sejam (SLAGMULDER, 2002).

## 3. METODOLOGIA

Em relação ao seu objetivo, esta pesquisa é classificada como exploratória. As pesquisas exploratórias buscam descobrir a existência ou não de um fenômeno (MATIAS-PEREIRA, 2019). O presente estudo se caracteriza ainda como uma pesquisa de levantamento. Esse tipo de pesquisa caracteriza-se pelo questionamento direto das pessoas cujo comportamento se almeja conhecer (MARCONI; LAKATOS, 2017).

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

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

A técnica de coleta de dados utilizada neste estudo é o *survey*, por meio de um questionário padronizado e estruturado. O *survey* é um método em que coletam dados de amostra representativa de uma população específica, que são descritos e analiticamente explicados (BABBIE, 2005). O período de coleta de dados foi de 3 meses, iniciando no mês de maio de 2021 e finalizando no mês de agosto de 2021.O primeiro questionário respondido foi no dia 18/05/2021 e o último questionário recebido foi no dia 16/08/2021. Para atingir os objetivos desta pesquisa, foram considerados 3 grupos de variáveis que podem ser visualizados no Quadro 1.

Quadro 1 – Variáveis da pesquisa

| **Grupos** | **Variáveis** |
|---|---|
| I) Características das empresas | Tamanho; Mercado; Interface com parceiros de negócios. |
| II) Aspectos conceituais do *target costing* | Objetivos; Princípios; Elementos. |
| III) Práticas referentes ao processo de *target costing* | Definição das características dos produtos/serviços e do preço alvo de venda;<br>Definição da margem de lucro desejada; |



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

| | |
|---|---|
| | Cálculo do custo permitido e estabelecimento do custo alvo;<br>Atividades de gerenciamento de custos;<br>Atividades de melhoria contínua. |
| IV) Características das relações interorganizacionais | Interdependência; Estabilidade; Cooperação; Confiança; e Benefícios mútuos |

Fonte: Elaboração própria

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 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*.

## 4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

### 4.1 Características das empresas investigadas

Os resultados evidenciados a seguir descrevem as características das empresas investigadas em relação ao tamanho, mercado e relação com os parceiros de negócios. A Tabela 1 demonstra os resultados de frequência dos aspectos associados ao tamanho, considerando três variáveis: faturamento, número de empregados e número de níveis hierárquicos.

Tabela 1 – 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

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.



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

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 1 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 2. 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 2 – 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 mercado internacional, três empresas no mercado regional e uma empresa apenas no mercado local.

A Tabela 3 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 3 – Aspectos 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** | |



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

| | |
|---|---|
| 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 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.

### 4.2 Teste de *Kruskal-Wallis*

Na sequência são apresentados os resultados do teste de *Kruskal-Wallis* 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.

Os resultados mostraram que não há significância estatística entre as características das empresas investigadas e a percepção sobre os aspectos conceituais referentes aos objetivos do *target costing*.

A Tabela 4 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 4 – Análise da significância das associações entre as características das empresas e a percepção sobre os princípios do *target costing*

| **Princípios** | **Faturamento** | **Nº de empregados** | **Nº de níveis hierárquicos** | **Tempo de mercado** | **Amplitude de mercado** | **Estrutura das relações** | **Bases das transações** |
|---|---|---|---|---|---|---|---|



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

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 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 |
| 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 4 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 5.

Tabela 5 – Análise da significância das associações entre as características das empresas e a percepção sobre os elementos do *target costing*

| **Elementos** | **Fatura-mento** | **Nº de empregados** | **Nº de níveis hierárqui-cos** | **Tempo de mercado** | **Amplitude de mercado** | **Estrutu-ra das relações** | **Bases das transa-ções** |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 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

Somente duas características evidenciaram diferença significativa em relação a dois elementos distintos do *target costing*. Verificou-se que a característica 'faturamento' obteve



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

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 6 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 6 – 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** | **Fatura-mento** | **Nº de emprega-dos** | **Nº de níveis hierárquicos** | **Tempo de mercado** | **Amplitude de mercado** | **Estrutu-ra das relações** | **Bases das transa-ções** |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 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 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 7 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.



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

Tabela 7 – 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 | Fatura-mento | Nº de emprega-dos | Nº de níveis hierárquicos | Tempo de mercado | Ampli-tude de mercado | Estrutu-ra das relações | Bases das transa-ções |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 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 |
| Estabelecimen-to 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 modo que atenda aos requisitos do cliente e, ao mesmo tempo, garanta uma margem de lucro desejada.

Os resultados das associações entre as características das empresas e a adoção prática de aspectos do processo de *target costing* referentes à etapa atividades de gerenciamento de custos constataram que não existe significância estatística.

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 8.

Tabela 8 – Análise da significância das associações entre as características das empresas e a adoção de práticas referentes às atividades de melhoria contínua

| Aspectos | Fatura-mento | Nº de empregados | Nº de níveis hierárquicos | Tempo de mercado | Amplitu-de de mercado | Estrutu-ra das relações | Bases das transa-ções |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 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



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

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 9 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.

Tabela 9 – Análise da significância das associações entre as características das empresas e características do relacionamento interorganizacional referentes à interdependência

| **Características** | **Faturamento** | **Nº de empregados** | **Nº 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



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

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.

Em relação à estabilidade, os resultados apresentados mostraram que nenhuma das características das empresas investigadas mostrou associação estatística significativa com os aspectos da estabilidade investigados

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 10.

Tabela 10 – Análise da significância das relações entre as características das empresas investigadas e características do relacionamento interorganizacional referentes à cooperação

| **Características** | **Fatura-mento** | **Nº de empregados** | **Nº 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 11 exibe os resultados da análise da significância das associações entre as características das empresas investigadas e quatro aspectos da característica interorganizacional, a confiança.

Tabela 11 – Análise da significância das associações entre as características das empresas e características do relacionamento interorganizacional referentes à confiança

| **Características** | **Fatura-mento** | **Nº de empregados** | **Nº de níveis hierárquicos** | **Tempo de mercado** | **Amplitude de mercado** | **Estrutura das relações** | **Bases das transações** |
|---|---|---|---|---|---|---|---|



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

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Quantidade de transações realizadas | 0,65 | 0,28 | 0,07 | 0,08 | 0,15 | 0,93 | 0,36 |
| 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 12 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 12 – Análise da significância das associações entre as características das empresas e características do relacionamento interorganizacional referentes a benefícios mútuos

| **Características** | **Fatura-mento** | **Nº de emprega-dos** | **Nº de níveis hierárquicos** | **Tempo de mercado** | **Amplitude de mercado** | **Estrutu-ra das relações** | **Bases das transa-ções** |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 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.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo geral desta pesquisa foi investigar a associação entre as características das empresas de serviços de tecnologia da informação e comunicação e a percepção sobre aspectos conceituais e a adoção de práticas do *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.

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

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

Futuras pesquisas podem ser realizadas em outras áreas do setor de serviços ou mesmo em outros ramos de atividades. Outros estudos podem aprofundar as relações significativas identificadas nesta pesquisa utilizando outros métodos estatísticos.

## REFERÊNCIAS



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

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.

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.

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.

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.

BABBIE, E. Métodos de pesquisa de *survey*; tradução: Guilherme Cezarino. Belo Horizonte: Ed. **UFMG**, 1999.

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.

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.

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



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

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.; 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.

CENGIZ, E.; ERSOY, A. A literature review of target costing in SSCI AND SCI&SCIexpanded indexes. **Journal of Yasar University**, 3131-3154, 2010.

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.

COOPER, S.; SLAGMULDER, R. Factors influencing the target costing process: lessons from Japanese practice. February 25, 1997.

COOPER, R.; SLAGMULDER, R. Interorganizational costing, Part 1. **Cost Management**, September/October, p. 14-21. 2003-a.

COOPER, S.; SLAGMULDER, R. Redução de custos com inteligência. **HSM Management**, n. 40, 2003-b.

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.

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. 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.

EVERAERT, P.; LOOSVELD, S.; VAN ACKER, T.; SCHOLLIER, M.; SARENS, G. Characteristics of target costing: theoretical and field study perspectives. **Qualitative**



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

**Research in Accounting & Management**, v. 3, n. 3, p. 236-263, 2006.

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. November 1, 2006. Disponível: <http://ssrn.com/abstract=921489>

FEIL, P.; YOOK, K.; KIM, I. Japanese target costing: a historical perspective. **International Journal of Strategic Cost Management**, p. 10-19, Spring 2004.

HELMS, M. M.; ETTKIN, L. P.; BAXTER, J. T.; GORDON, M. W. Managerial implicantions of target costing. CR, v. 15, n. 1, 2005.

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.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. Agência de Notícias. PIB cresce 1,9% no 1º trimestre de 2023. Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-noticias/releases/37029-pib-cresce-1-9-no-1-trimestre-de-2023#:>. Acesso em 07/06/2023.

INSTITUTE OF MANAGEMENT ACCOUNTANTS – IMA. Tools and Techniques for Implementing Target Costing. Statements on Management Accounting, 1998.

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.

KAJÜTER; P.; KULMALA, H. I. Open-book accounting in networks Potential achievements and reasons for failures. **Management Accounting Research**, v. 16, 179–204, 2005.

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.

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.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Metodologia científica**. 7. ed. – São Paulo: Atlas, 2017.

MATIAS-PEREIRA, J. **Manual de metodologia da pesquisa científica**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2019.



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

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.

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.

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.

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.

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.

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.

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.

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.

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.

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.

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.



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