

## **ADOÇÃO DE PRÁTICAS DO TARGET COSTING POR EMPRESAS DE SERVIÇOS DE TIC**

**Eliane Cortes Braga**

Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro - UFRRJ

E-mail: [eliane\\_cortes@yahoo.com.br](mailto:eliane_cortes@yahoo.com.br)

**Antônio André Cunha Callado**

Universidade Federal Rural de Pernambuco - UFRPE

E-mail: [andrecallado@yahoo.com.br](mailto:andrecallado@yahoo.com.br)

Linha Temática: Controladoria no Setor Privado

### **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 adoção de práticas do *target costing* por empresas de serviços. 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. Os resultados encontrados evidenciam que as empresas investigadas 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.

**Palavras-chave:** Target Costing; Empresas de Serviços; Empresas de TIC.

### **1. INTRODUÇÃO**

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 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 *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 (KOCISOY; 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; CĂPUȘNEANU, 2013); indústria eletrônica (WOODS; TAYLOR; FANG, 2012); indústria de confecções (BIAZEBETE; BORINELLI; CAMACHO, 2009); indústria de plásticos (FARIA; FREITAS; MARION, 2009; GOMES; COLAUTO; MOREIRA, 2009); vinícolas (NASCIMENTO et al., 2013); e, indústria de cosméticos (RECKZIEGEL 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 Alhawtmeh (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 Škultétýová (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).

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.

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).

Assim, esta pesquisa tem por objetivo investigar a adoção de práticas do *target costing* por empresas de serviços de tecnologia da informação e comunicação (TIC).

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1. Target Costing

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.

O conceito de *target costing* registrou um ritmo lento de desenvolvimento porque muitas empresas o implementaram como uma resposta às mudanças do ambiente externo e com a intensificação da concorrência, o método 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).

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.

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).

O processo de *target costing* pode ser resumido e visualizado na Figura 1, cada etapa é comentada na sequência.

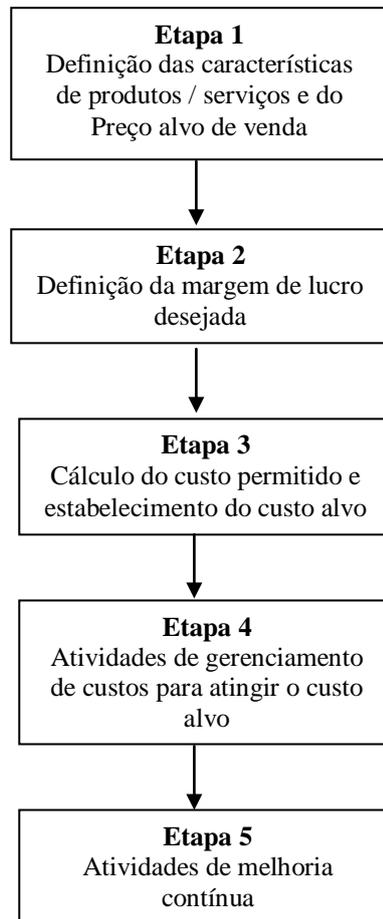


Figura 1 - Etapas do processo de *target costing*

Fonte: Adaptado de Ellram, 2006, p. 15

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

## **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).

## **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 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 Lockett (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).

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 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).

#### **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).

#### **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 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).

### 3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Quanto ao seu objetivo, esta pesquisa é classificada como exploratória. 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).

Assim, esta pesquisa busca investigar a adoção de uma prática de contabilidade gerencial, o *target costing*, por empresas de serviços de TIC com o intuito de agregar novos conhecimentos na literatura e para as empresas e profissionais do setor.

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).

Em relação à sua abordagem, esta pesquisa classifica-se como quantitativa. 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).

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).

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).

Nesta pesquisa, foi utilizada a ferramenta *Google Forms* para elaboração, envio do questionário. O período de coleta de dados foi de 3 meses, iniciando no mês de maio de 2021 e finalizando no mês de agosto de 2021. O primeiro questionário respondido foi no dia 18/05/2021 e o último questionário recebido foi no dia 16/08/2021.

Para atingir o objetivo da pesquisa, considerou-se 2 grupos de variáveis I) características das empresas (Quadro 1) e II) aspectos operacionais do processo de *target costing* (Quadro 2).

O Quadro 1 apresenta as variáveis do grupo I que são variáveis referentes às características das empresas, divididas em duas categorias: tamanho e mercado. As questões desse grupo têm o intuito de identificar o perfil das empresas participantes, bem como o ambiente em que atuam.

#### **Quadro 1 – Variáveis relacionadas às características das empresas**

<b>Grupo I – Características das empresas</b>
---

<b>Categoria</b>	<b>Variáveis</b>	<b>Referências</b>
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).

Fonte: Elaboração própria

O segundo grupo de variáveis, conforme Quadro 2, evidencia os aspectos operacionais do processo de *target costing* considerando as etapas de realização do processo. No questionário aplicado 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 2 – Variáveis relacionadas aos aspectos operacionais do processo de *target costing*

<b>Grupo II – Aspectos operacionais do processo de <i>target costing</i></b>		
<b>Etapas operacionais</b>	<b>Variáveis</b>	<b>Referências</b>
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 Lockett (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 Lockett (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 <i>Kaizen</i> .	Ellram (2000; 2006) IMA (1998); Zengin e Ada (2010); Williamson (1997).

Fonte: Elaboração própria

Este estudo utiliza a estatística descritiva, por meio da análise de frequências, para resumir e descrever os dados referentes às características das empresas investigadas e a adoção de práticas referentes ao processo de *target costing*.

## 4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

### 4.1 Características das empresas investigadas

Os resultados evidenciados neste tópico descrevem as características das empresas investigadas em relação ao tamanho e o mercado em que estão inseridas. 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 – Aspectos associados ao tamanho das empresas

<b>Aspectos</b>	<b>Frequência</b>
<b>Faturamento</b>	
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
<b>Número de empregados</b>	
Até 19 funcionários	13
Acima de 19 até 99 funcionários	10
Acima de 99 funcionários até 499 funcionários	5
Acima de 499 funcionários	3
<b>Número de níveis hierárquicos</b>	
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.

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 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

<b>Aspectos</b>	<b>Frequência</b>
<b>Tempo de mercado</b>	
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
<b>Amplitude de mercado</b>	
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.

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.

Na sequência 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.

A Tabela 3 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 3 – 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 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 4.

Tabela 4 – 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 4 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.

Já as práticas ‘cálculo do custo permitido’ e ‘estabelecimento do custo alvo’ apresentaram uma adoção um pouco menor. Os resultados podem se justificar, pois, 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.

Cabe destacar que o ‘cálculo do custo permitido’ 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.

A análise de frequência referente à etapa “atividades de gerenciamento de custos” pode ser evidenciada na Tabela 5. 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 5 – 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 5, 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 5. 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’.

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 6 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 6 – 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 <i>kaizen</i>	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.

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.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo geral desta pesquisa foi investigar a adoção de práticas do processo do *target costing* em empresas de serviços de tecnologia da informação e comunicação. 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.

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.

Os resultados da estatística descritiva sobre a adoção de práticas do processo de *target costing* evidenciaram elevado grau de concordância entre as empresas investigadas. 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 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*.

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 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 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 quais práticas aplicam é relevante para os profissionais que atuam na área e para a literatura.

Futuras pesquisas podem ser realizadas em outras áreas do setor de serviços com o intuito de aprofundar a pesquisa sobre a adoção de práticas do *target costing* em empresas de serviços e, além disso, investigar os fatores que favorecem a adoção da citada prática.

## REFERÊNCIAS

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-SHARAI, 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.

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.

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.

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.

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.

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.

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.; CĂPUȘNEANU, S. Pros and cons for the implementation of target costing method in Romanian economic entities. *Accounting and Management Information Systems*, v. 12, n. 3, p. 455–470, 2013.

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.

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.

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

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.

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-denoticias/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, 1º trimestre de 2020. Disponível em: <[https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com\\_content&view=article&id=35348&Itemid=3>](https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=35348&Itemid=3>). Acesso em 14/02/2022.

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.

KOCSOY, M.; GURDAL, K.; KARABAYIT, M. E. Target costing in Turkish manufacturing enterprises. *Problems and Perspectives in Management*, v. 7, n. 1, 2009.

KUMAR, R. *Research Methodology - a step-by-step guide for beginners*. 3 rd. London: SAGE, 2011

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.*

LEMONS 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.

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.

LOZADA, G.; NUNES, K. S. *Metodologia científica*. Porto Alegre: SAGAH, 2018.

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.
- MATIAS-PEREIRA, J. *Manual de metodologia da pesquisa científica*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2019.
- 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.
- MONDEN, Y.; HAMADA, K. Target costing e kaizen costing in Japanese automobile companies. *JMAR*, v. 3, Fall 1991.
- 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.
- 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.
- 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.
- 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.
- 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, Brasília, 1-3, March 2016. Disponível em: <<https://economiadeservicos.com/wp-content/uploads/2015/04/STRI-Brazil-policy-paper.pdf>> Acesso em: 12/03/2021.
- 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.
- 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.
- 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.
- 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.
- 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.
- 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.
- 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, 1997.
- 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.
- 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.
- ZENGİN, Y.; ADA, E. Cost management through product design: target costing approach. *International Journal of Production Research*, v. 48, n. 19, p. 5593–5611, 2010.