



XVIII Congresso Internacional de Custos
XXX Congresso Brasileiro de Custos

15 a 17 de novembro de 2023
Natal / RN / Brasil



Uma análise na etapa de gerenciamento de custos em uma empresa de serviços de TIC para atingir o custo alvo

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

José Roberto de Souza Blaschek (UFF) - blaschek@gmail.com

José Paulo Figueiredo de Miranda (UNISUAM) - jose.paulo.miranda@gmail.com

Resumo:

O objetivo desta pesquisa foi realizar um novo estudo na empresa prestadora de serviços de tecnologia da informação de comunicação (TIC) estudada por Braga, Nascimento e Callado (2021) e verificar se a mesma implementou melhorias em seu processo de gerenciamento de custos e, se sim, descrever quais foram os aperfeiçoamentos adotados pela empresa. Os resultados da citada pesquisa indicavam que a empresa precisava de um aperfeiçoamento no acompanhamento dos custos para garantir que o custo alvo fosse alcançado e, até mesmo, para que mais economias de custos pudessem ser obtidas (melhoria contínua). Para atingir o objetivo assinalado, foi realizado um estudo de caso em que foram coletados dados por meio de entrevistas, observações e análise de documentos. Foram utilizadas ainda as técnicas da análise de conteúdo e da descrição. Os resultados apontaram para a implementação de melhorias significativas como: a implantação de uma ferramenta automatizada para apuração de custos diretos, de um sistema integrado de gestão e de um processo de gerenciamento de custos indiretos.

Palavras-chave: *Target costing. Gerenciamento de custos. Empresas de serviços de TIC.*

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

Uma análise na etapa de gerenciamento de custos em uma empresa de serviços de TIC para atingir o custo alvo.

RESUMO

O objetivo desta pesquisa foi realizar um novo estudo na empresa prestadora de serviços de tecnologia da informação de comunicação (TIC) estudada por Braga, Nascimento e Callado (2021) e verificar se a mesma implementou melhorias em seu processo de gerenciamento de custos e, se sim, descrever quais foram os aperfeiçoamentos adotados pela empresa. Os resultados da citada pesquisa indicavam que a empresa precisava de um aperfeiçoamento no acompanhamento dos custos para garantir que o custo alvo fosse alcançado e, até mesmo, para que mais economias de custos pudessem ser obtidas (melhoria contínua). Para atingir o objetivo assinalado, foi realizado um estudo de caso em que foram coletados dados por meio de entrevistas, observações e análise de documentos. Foram utilizadas ainda as técnicas da análise de conteúdo e da descrição. Os resultados apontaram para a implementação de melhorias significativas como: a implantação de uma ferramenta automatizada para apuração de custos diretos, de um sistema integrado de gestão e de um processo de gerenciamento de custos indiretos.

Palavras-chave: *Target costing*. Gerenciamento de custos. Empresas de serviços de TIC.

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

1 INTRODUÇÃO

Para Briciu e Căpușneanu (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, Imam, Awad e Nasir (2019) sugerem que o surgimento de novas técnicas, incluindo o *target costing*, permitiu que as empresas superassem as dificuldades enfrentadas pelos métodos tradicionais à luz da concorrência acirrada.

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

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

O *target costing* é definido como uma abordagem estruturada para determinar o custo do ciclo de vida pelo qual um produto, com funcionalidade e qualidade especificadas, deve ser produzido para gerar o nível esperado de lucratividade ao longo de seu ciclo de vida quando vendido pelo preço de venda previsto (Cooper & Slagmulder, 1997).

O *target costing* desenvolveu-se na indústria automobilística japonesa e migrou para outras indústrias de montagem japonesas e até mesmo para algumas indústrias de processo (Ansari, Bell & Okano, 2007). Assim sendo, a maioria das pesquisas realizadas envolvendo o *target costing* é no ambiente da manufatura. Yazdifar e Askarany (2012) criticam que em muitas ocasiões as empresas de serviços não foram investigadas em relação a adoção do *target costing*. 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, Peter, Machado, Catrib e Meneses (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.

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. Assim, esta pesquisa foi realizada em uma empresa prestadora de serviços de TIC.

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.

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. 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, uma vez que os serviços são insumos essenciais para qualquer economia moderna (Silva; De Negri & Kubota, 2006) e “parte integrante de um sistema econômico dinâmico” (Freire, 2006, p. 126), torna-se relevante aprofundar o conhecimento do processo de gerenciamento de custos por empresas desse setor.

O objetivo desta pesquisa foi realizar um novo estudo na empresa prestadora de serviços de TIC estudada por Braga et al. (2021) e verificar se a mesma implementou melhorias em seu processo de gerenciamento de custos e, se sim, descrever quais foram os aperfeiçoamentos adotados pela empresa. Uma vez que dentre os resultados da citada pesquisa está que a empresa precisava de um aperfeiçoamento no acompanhamento dos custos para garantir que o custo alvo fosse alcançado e, até mesmo, mais economias de custos pudessem ser obtidas (melhoria contínua).

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 *Target costing*

Para Ansari, Bell, Klammer e Lawrence (1997), a definição mais abrangente para o *target costing* vem do *Consortium for Advanced Manufacturing International* (CAM-I) que o define como um sistema de planejamento de lucros e gerenciamento de custos, orientado por preços, focado no cliente, centrado no projeto e multifuncional.

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

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

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

Quanto aos princípios que definem esse artefato, de acordo com Ansari et al. (2007), o primeiro estabelecimento abrangente de limites para o *target costing* foi realizado pelo CAM-I (*Consortium for Advanced Manufacturing-International*). O CAM-I estabeleceu seis princípios-chave para o *target costing* com o intuito de estabelecer um limite e, também, distinguir o *target costing* dos métodos tradicionais de gerenciamento de custos, como orçamento e custo mais preço. Os princípios são os seguintes: custo determinado pelo preço; foco no cliente; atenção no projeto; equipes multifuncionais; orientação para o ciclo de vida e envolvimento da cadeia de valor (Ansari et al., 1997; Ansari et al., 2007).

Scarpin (2000) afirma que o custo determinado pelo preço 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, Loosveld, Van Acker, Schollier & Sarens, 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.

O princípio 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, terceiro princípio. 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 & Lockett, 1999). Ou seja, a definição dos custos de um produto ou serviço deve ser efetuada antes de sua ocorrência. Isso ocorre porque de 70% a 80% dos custos de um produto são imutáveis depois que eles saem da fase de projeto (Cooper & Chew, 1996).

Já o princípio equipes multifuncionais estabelece que a cooperação entre os diferentes departamentos é obrigatória para o sucesso do *target costing* (Monden & Hamada, 1991). Boer e Ettlie (1999) afirmam que para se chegar ao custo alvo é necessária uma cooperação intensa entre todos os grupos envolvidos no desenvolvimento de produtos. 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 (Bomfim, Callado & Callado, 2018).

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).

E, por fim, o princípio do envolvimento de toda a cadeia de valor que prega que 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, Etkin, Baxter & Gordon, 2005; Mendes & Machado, 2012) e desenvolvendo um relacionamento de parceria com todos os membros da cadeia (Scarpin, 2000).

Em relação ao processo de implementação do *target costing*, este 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 et al., 2018). O processo de *target costing* pode ser resumido e visualizado na Figura 1, cada etapa é comentada na sequência.

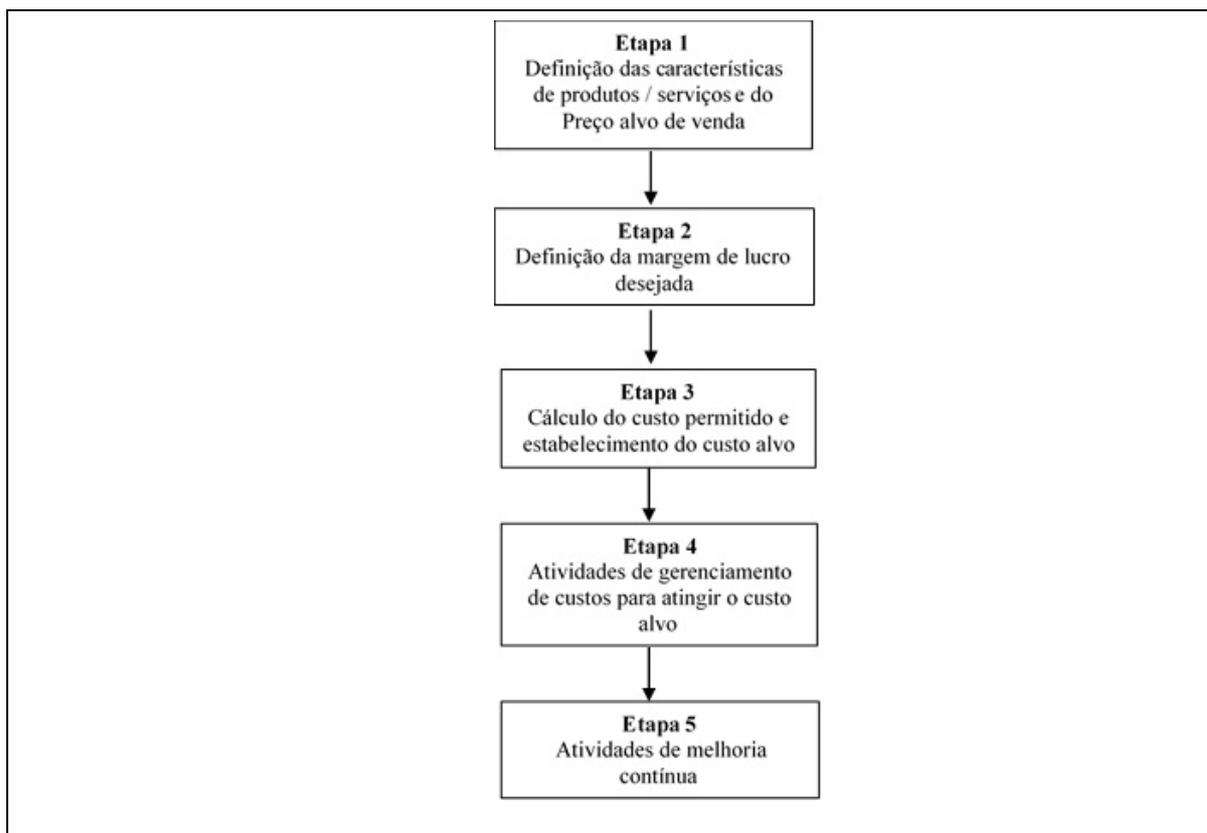


Figura 1. Etapas do processo de *target costing*

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; Clifton, Bird, Albano & Townsend, 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 et al., 2018) e, também, os produtos concorrentes (Gonçalves, Gaió & 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 et al., 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).

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) 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).

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 & Lockett, 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).

Dessa forma, é preciso determinar as metas de redução de custo (Langfield-Smith & Lockett, 1999). Cooper e Slagmulder (1999) 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), 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).

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 & Lockett, 1999).

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 & Lockett, 1999).

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

Etapa 5 – Atividades de melhoria contínua

Tendo 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).

2.2 Serviços de TIC

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

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

“O setor TIC pode ser considerado como a combinação de atividades industriais, comerciais e de serviços, que capturam eletronicamente, transmitem e disseminam dados e informação e comercializam equipamentos e produtos intrinsecamente vinculados a esse processo” (IBGE, 2009, p. 12). O Quadro 1 evidencia a classificação das atividades do setor de TIC elaborada pelo IBGE (2009)

a qual segue o recomendado pela OCDE, organização que vem liderando a padronização do conteúdo do setor de TIC.

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

Quadro 1. Atividades do setor de TIC

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

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

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

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

Portanto, o setor de serviços vem assumindo posição de destaque na economia brasileira atual, apresentando tendência histórica de crescimento na geração de empregos, com possíveis efeitos para a produtividade agregada da economia (Silva Menezes Filho & Komatsu, 2015).

Os empregos gerados pelo setor de serviços impactam na economia do país e na vida social das famílias (Della Rosa, 2020). A economia brasileira alcançou um estágio em que a atividade econômica, o investimento e a geração de empregos ocorrem, principalmente, no setor de serviços, de acordo com dados do relatório da OCDE (2016). Diante desse contexto, evidencia-se a relevância da realização de pesquisas nesse setor.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Quanto ao seu objetivo, este estudo caracteriza-se como uma pesquisa descritiva. De acordo com Gil (1991, p. 46), esse tipo de pesquisa “tem como objetivo primordial a descrição de determinada população ou fenômeno”. Em relação à abordagem, trata-se de uma pesquisa qualitativa. O método qualitativo “é mais subjetivo e envolve examinar e refletir as percepções para obter um entendimento de atividades sociais e humanas” (Collis & Hussey, 2005, p. 26).

A estratégia metodológica utilizada para operacionalização desta pesquisa foi o estudo de caso que se refere a uma análise aprofundada de uma única unidade de um fenômeno de interesse (Collis & Hussey, 2005).

O caso estudado refere-se a uma empresa de serviços de consultoria de médio porte localizada na cidade do Rio de Janeiro (RJ) que atua no segmento de Tecnologia da Informação e Comunicação (TIC). Iniciou suas atividades em 2005 e também possui operações no Estado de São Paulo. Os serviços prestados pela empresa tem como objetivo orientar seus clientes a gerar valor ao seu negócio a partir da compreensão das necessidades relacionadas ao desenvolvimento de *software*. Alguns dos serviços prestados pela empresa são: análise de segurança de aplicações, automação de processos, automação de entregas, automação de testes, gestão e transformação do ciclo de vida de *software* e gerenciamento de *performance* de TI.

A proposta deste trabalho foi revisitar a empresa investigada na pesquisa de Braga et al. (2021) e verificar, a partir dos pontos de melhoria sugeridos nos achados da pesquisa, se a empresa implementou melhorias em seus controles de custos. Os pontos identificados na citada pesquisa foram:

- 1) Ausência de um sistema integrado de gestão;
- 2) Aperfeiçoamento no acompanhamento dos custos para garantir que o custo alvo seja atingido
- 3) Monitoramento da execução dos serviços a fim de mais oportunidades de economias de custos possam ser obtidas (melhoria contínua);
- 4) Maior envolvimento da parte administrativa e técnica nas etapas de gerenciamento de custos e de melhoria contínua de modo a unir esforços para atingir o custo alvo e a margem de lucro planejada.

A coleta de dados foi realizada por meio de entrevistas, observação e análise de documentos que são três das quatro atividades citadas por Yin (2016) como atividades possíveis para as coletas de dados para a pesquisa qualitativa.

De acordo com Yin (2016) as pesquisas qualitativas não seguem um roteiro tampouco um questionário contendo um rol completo de perguntas. Portanto, nesta pesquisa foram realizadas entrevistas do tipo semiestruturadas as quais são “conduzidas com uso de um roteiro, mas com liberdade de serem acrescentadas

novas questões pelo entrevistador” (Martins & Theóphilo, 2016, p. 88). O roteiro básico utilizado foram as sugestões de melhoria apontadas no estudo de Braga et al. (2021) mencionados acima.

Quanto à observação, é considerado como uma forma valiosa de coletar dados uma vez que “o que é observado pelo pesquisador não é filtrado pelo o que os outros podem ter relatado ou o que o autor de algum documento pode ter visto” (Yin, 2016, p. 127).

Para Yin (2016) as atividades de coletar e examinar referem-se ao acúmulo de objetos relacionados ao tema estudado. Frequentemente, não é possível para o pesquisador levar um objeto consigo, dessa forma, nessas situações, é admissível passar um tempo examinando-o. “Muitos documentos podem ser úteis simplesmente pela natureza dos detalhes que contêm” (Yin, 2016, p. 132).

A análise de conteúdo também foi utilizada que trata-se de uma técnica que é usada no tratamento de dados com o objetivo de verificar o que está sendo dito sobre determinado tema e que admite tanto abordagens quantitativas quanto qualitativas (Vergara, 2012).

E ainda fez-se uso da técnica da descrição, pois, de acordo com Cervo, Bervian e Silva (2007, p. 32), “é necessário que o resultado da observação seja cuidadosamente registrado, processo que configura a técnica científica da descrição”. Esta técnica se constitui, de modo geral, na capacidade de fazer com que o leitor veja mentalmente o que foi observado pelo pesquisador (Cervo et al., 2007).

Para Yin (2016) uma descrição detalhada possibilita aos leitores apreciar e compreender as condições sociais estudadas e, ainda, “distancia a interpretação das perspectivas centradas no pesquisador, retratando, em vez disso pessoas, eventos e ações dentro de seus contextos localmente significativos” (Yin, 2016, p. 191).

As entrevistas ocorreram nos meses de março a julho de 2023. Uma entrevista foi realizada com o *controller* e gerente administrativo em uma visita feita à empresa que teve duração de 30 minutos e cinco entrevistas foram realizadas por videoconferências. Participaram da pesquisa cinco pessoas: o gerente administrativo, três colaboradores da área de controladoria e um colaborador da área de operação. Os entrevistados foram alguns dos colaboradores envolvidos com o processo de implementação das melhorias.

As entrevistas tiveram, em média, duração de 50 minutos e não foram gravadas e durante as mesmas buscou-se compreender a implementação dos sistemas e processos da empresa para um aperfeiçoamento em seus controles de custos. Durante às videoconferências a pesquisadora pode observar e examinar os sistemas de controles da empresa, os novos sistemas implantados e sua forma de funcionamento.

É necessário ressaltar que as formas de uso dos dados desta pesquisa, oriundos das coletas nas entrevistas, garantem o anonimato dos entrevistados e da empresa investigada. A omissão do nome da organização e dos participantes da pesquisa é um direito garantido com intuito de garantir o respeito à questões éticas nas pesquisas em Ciências Sociais.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

A partir dos pontos de melhoria identificados na pesquisa de Braga et al. (2021), o objetivo desta pesquisa foi estudar a empresa novamente e verificar se a mesma implementou melhorias em seu processo de gerenciamento de custos e, se sim, descrever quais foram os aperfeiçoamentos adotados pela empresa.

Na citada pesquisa observou-se que a empresa faz uso de algumas etapas do *target costing* apesar de não denominar dessa forma, e constatou-se ainda que a empresa precisava de um aperfeiçoamento nas etapas de gerenciamento dos custos e melhoria contínua. Assim sendo, a empresa pode se aproximar de um processo de *target costing* mais completo.

A seguir são descritas as implementações realizadas pela empresa, medidas que estão em andamento e, também, aquelas que foram planejadas, porém, ainda não implementadas. As verificações tiveram como base os apontamentos da pesquisa de Braga et al. (2021), porém não se limitaram a eles.

O primeiro aspecto analisado em que foi identificada uma melhoria em relação à pesquisa anterior foi a adoção pela empresa de um sistema integrado de gestão e, também, de sistemas automatizados para o cálculo dos custos diretos dos serviços (projetos).

A empresa implantou uma ferramenta em que todos os colaboradores registram as horas trabalhadas, bem como as horas não trabalhadas por outros motivos, como por problemas de saúde, por exemplo. Os colaboradores devem registrar o tempo dedicado em atividades diretamente relacionadas à prestação do serviço ou à atividades consideradas internas ou de gerência, ou seja, o colaborador deve ter sua carga horária mensal total registrada no sistema.

A seguir, a ferramenta é integrada com outras plataformas para relacionar as horas registradas com as remunerações de cada colaborador e, dessa forma, chega-se ao custo direto de mão de obra dos serviços prestados em determinado mês. E, também, a despesa com o pessoal da parte administrativa e da área de vendas. Além disso, é possível identificar os custos em atividades que não geram valor, como: os afastamentos por atestado médico e a capacidade ociosa.

Além da ferramenta acima citada, a empresa implantou um sistema integrado de gestão para controle financeiro, que permite o registro de todos os gastos da empresa de forma mais sistematizada e confiável. E, ainda, a empresa encontra-se integrando-o com os seus demais sistemas de controle, permitindo-lhe, no curto prazo, abandonar o uso de controles por meio de planilhas eletrônicas.

Um segundo aspecto de melhoria identificado foi a criação de uma função na empresa para o cálculo e monitoramento dos custos dos serviços (projetos) por meio da contratação de um profissional com especialização na área. Um achado da pesquisa anteriormente realizada foi que o acompanhamento dos serviços para que atingisse o custo alvo era um aspecto que necessitava de melhoria.

Apesar destes esforços, constatou-se que o gerenciamento e controle dos custos indiretos dos serviços ainda precisam ser melhorados, uma vez que, tais custos ainda são negligenciados ou subestimados o que pode ter um impacto significativo no desempenho dos projetos desenvolvidos e, conseqüentemente, na lucratividade da empresa.

Dentre os custos indiretos negligenciados incluem-se licenças de *software*, equipamentos de escritório e de informática, desenvolvimento de habilidades técnicas dos funcionários, gastos com viagens, equipe de infraestrutura e, principalmente, remunerações dos gerentes de projetos.

Os gastos com gerentes de projetos são considerados como custos indiretos porque eles não estão diretamente relacionados a um serviço ou cliente específico, mas de vários; as atividades executadas por esses colaboradores estão relacionadas indiretamente aos diversos serviços prestados pela empresa. Porém, são essenciais para a organização e gerenciamento dos projetos da empresa, pois são responsáveis por planejar, coordenar e controlar todas as fases de um projeto, desde o início até a

conclusão. Eles também são os responsáveis para que os serviços sejam entregues dentro do prazo e dos padrões de qualidade estabelecidos. Em função da relevância para o gerenciamento dos custos, o papel dos gerentes de projetos voltará a ser abordado, com mais detalhes e considerações, no decorrer desta pesquisa.

Portanto, reconhecendo como é importante que a empresa considere, cuidadosamente, os custos indiretos em suas operações e os gerenciem de forma eficaz ela está implementando o seguinte processo para gerenciamento desses custos:

1. Identificar e categorizar custos indiretos: identificação e categorização de todos os custos indiretos. Isso envolve a revisão minuciosa dos gastos da empresa e a separação dos custos diretos, custos indiretos e despesas.

2. Atribuir custos indiretos aos projetos: uma vez que os custos indiretos estejam identificados e categorizados, é importante atribuí-los aos projetos que foram beneficiados. Para que os custos indiretos sejam alocados aos projetos é preciso estabelecer uma taxa de alocação ou base de rateio, que pode ser definida com base nas horas de trabalho ou na receita. É importante garantir que a taxa de alocação seja precisa e justa para garantir que os custos indiretos sejam adequadamente atribuídos a cada projeto.

3. Estabelecer um processo de controle de custos: definição de um orçamento para cada projeto, monitoramento contínuo dos gastos e a adoção de medidas rápidas para corrigir quaisquer desvios.

4. Investir em tecnologia: o investimento em tecnologia para ajudar a gerenciar os custos indiretos. Adoção de ferramentas e *softwares* que possam ajudar na automatização de processos, no monitoramento dos gastos e fornecimento de relatórios detalhados.

5. Avaliar regularmente os processos de gerenciamento de custos indiretos: avaliação regular de seus processos de gerenciamento de custos indiretos e fazer ajustes quando necessário.

Um terceiro ponto destacado na pesquisa anterior foi a recomendação de um maior envolvimento entre as áreas administrativa-financeira e técnica com o objetivo de unir esforços para atingir o custo alvo. No que tange a esse aspecto, o gerente declarou que não houve grandes mudanças, mas que existe uma proposta de melhoria em análise.

Conforme apontado anteriormente, o papel dos gerentes de projetos é fundamental para que um projeto seja bem-sucedido, ou seja, atinja o seu custo alvo e a margem de lucro almejada. Na empresa estudada, esse profissional é responsável pela gestão da equipe de execução dos serviços, monitoramento e controle do projeto e comunicação com as partes interessadas.

No entanto, para um efetivo controle e monitoramento dos projetos sob sua responsabilidade, os gerentes de projetos precisam ter conhecimento do impacto dos custos indiretos nos mesmos. Os gerentes conhecem os custos diretos dos projetos que gerenciam, mas dos custos indiretos não.

Os gerentes de projeto estão focados em garantir que os projetos sejam concluídos dentro do prazo e do orçamento e, assim sendo, ignorar os custos indiretos pode levar a resultados equivocados do desempenho do projeto, bem como em resultar em orçamentos estourados e margens reduzidas.

Para a solução do problema, há a proposta de duas medidas complementares. A primeira é a implementação de um programa de mentoria para gerentes de projeto. Esse programa pode ajudar os gerentes de projeto a entenderem os custos indiretos e como eles afetam o sucesso do projeto e da empresa. A mentoria inclui treinamento

sobre como identificar e gerenciar os custos indiretos, bem como orientações para reduzir esses custos sem comprometer a qualidade do projeto.

Além disso, a mentoria também pode ajudar os gerentes de projeto a se concentrarem em práticas eficazes de gerenciamento de projetos que podem contribuir na redução dos custos indiretos. Por exemplo, a implementação de processos mais eficientes e a adoção de metodologias ágeis, que auxiliarão na conclusão dos serviços dentro do prazo e do orçamento. Por fim, a mentoria também pode ser útil para os gerentes de projeto no estabelecimento de metas realistas e no monitoramento do progresso do projeto.

A segunda medida proposta é que os gerentes de projetos recebam relatórios dos projetos que evidenciem todos os custos de um projeto (diretos e indiretos) e como esses custos são calculados e alocados aos projetos. A disponibilização desses relatórios permitirá que os gerentes compreendam melhor o impacto dos custos indiretos para o resultado geral do projeto. Além disso, tais relatórios podem auxiliar na identificação de projetos onde os custos indiretos podem ser reduzidos para melhorar o desempenho do mesmo. A contratação de um especialista para cálculo e acompanhamento dos custos dos serviços pode viabilizar essa proposta.

Além dos três pontos de melhoria apontados pelo estudo anterior e que foram de alguma forma analisados e tratados pela gestão da empresa, a empresa identificou duas questões adicionais a serem tratadas: a ociosidade e o estabelecimento de um processo de planejamento e controle.

Uma questão que ficou evidente com a automatização do cálculo dos custos com a mão de obra foi a possibilidade de mensuração das horas de trabalho não utilizadas, ou seja, a ociosidade. Verificou-se que a taxa de ociosidade da empresa foi elevada no último ano.

No geral, as empresas de serviços possuem uma especificidade: horas não utilizadas são horas perdidas. Portanto, o aumento da capacidade ociosa é uma preocupação para a empresa, pois significa desperdício de recursos. Foi perguntado ao gerente administrativo as possíveis causas da ociosidade na empresa, e duas foram citadas:

1. Falta de planejamento: quando os projetos não são planejados adequadamente, a empresa pode enfrentar dificuldades para alocar seus recursos de forma eficiente. Isso pode levar a um excesso de recursos em alguns projetos, o que pode resultar em capacidade ociosa.

Às vezes, acontece da empresa contratar um profissional devido à demanda de um contrato fechado com um cliente. Quando o contrato acaba e, portanto, o serviço é entregue, o colaborador fica ocioso até ser alocado a outro projeto. É necessário um planejamento para que essa transição seja a mais rápida possível a fim de reduzir a ociosidade.

2. Baixa demanda: quando a demanda pelos serviços da empresa é menor do que a capacidade de produção, a empresa enfrenta capacidade ociosa. Isso pode ser causado por diversos fatores, incluindo a sazonalidade, a competição no mercado e a mudança nas preferências dos clientes.

Para reduzir a ociosidade, é importante que os gestores trabalhem de uma forma mais integrada para identificar as principais causas desse problema e implementar medidas corretivas. Isso pode incluir a adoção de práticas eficientes de gerenciamento de projetos, a melhoria da infraestrutura da empresa e a identificação de novas oportunidades de mercado para aumentar a demanda por produtos e serviços da empresa.

A segunda questão destacada consiste em uma das principais áreas em que uma empresa de *software* precisa se concentrar, isto é, no planejamento e no controle efetivos de seus processos de desenvolvimento de *software*. Dessa forma, a empresa tem buscado aperfeiçoamento nessa área, considerando os seguintes aspectos:

1. Definir objetivos claros e mensuráveis: objetivos claros e mensuráveis são a base de qualquer projeto de *software* bem-sucedido. A gestão da empresa deve ter uma compreensão clara do que espera alcançar com o projeto, como o produto final deve ser entregue e quais são os principais indicadores de sucesso.

A definição clara de metas permitirá que a equipe de um projeto tenha uma compreensão objetiva do que deve ser alcançado e em que prazo, evitando a dispersão de esforços e recursos em atividades irrelevantes ou divergentes.

2. Estabelecer um processo documentado e repetível: um processo documentado e repetível é fundamental para garantir que os projetos sejam concluídos com sucesso. As empresas devem ter um processo que seja seguido por todos os membros da equipe, desde a fase de planejamento até a entrega do produto final.

O uso de processos bem definidos e padronizados garantirá que as atividades do projeto sejam executadas de forma eficiente e eficaz, reduzindo o tempo gasto em retrabalho e ajustes desnecessários.

3. Atribuir recursos e responsabilidades: a atribuição de recursos e responsabilidades é essencial para garantir que todos os membros da equipe estejam cientes de suas tarefas e prazos. As empresas devem ter um processo claro para atribuir tarefas e garantir que os recursos necessários estejam disponíveis para concluir essas tarefas.

A definição clara de papéis e responsabilidades contribuirá para evitar a sobreposição de tarefas e conflitos de autoridade, permitindo que cada membro da equipe se concentre em suas tarefas específicas.

O controle inclui o monitoramento do progresso do projeto, a identificação e resolução de problemas e a melhoria contínua do processo. Para controlar com sucesso os serviços de *software*, as empresas devem considerar os seguintes aspectos:

1. Monitorar o progresso do projeto: o monitoramento do progresso do projeto para identificar atrasos e desvios em relação aos objetivos estabelecidos, bem como garantir que as informações relevantes sejam compartilhadas com todos os membros da equipe.

2. Identificar e resolver problemas: a identificação e resolução de problemas é uma parte crítica do controle. A empresa deve ter um processo claro para identificar problemas e tomar medidas corretivas imediatas para minimizar os impactos negativos do projeto. Recomenda-se manter um book de lições aprendidas.

3. Melhoria contínua do processo: a melhoria contínua do processo é importante para garantir que os projetos de *software* sejam concluídos com sucesso e identificadas oportunidades de redução de custos. As empresas devem avaliar regularmente seus processos e identificar áreas para melhoria. Essas melhorias devem ser implementadas de forma consistente para garantir que a empresa esteja sempre evoluindo e melhorando seus processos.

Em suma, a implementação e o controle são áreas fundamentais para o sucesso das empresas de TIC. As empresas que conseguem implementar e controlar efetivamente seus processos poderão obter uma vantagem competitiva, garantindo que seus projetos sejam concluídos dentro do prazo, orçamento e qualidade desejados.

Da investigação realizada foi possível depreender que a empresa envidou esforços para melhorar o seu sistema de gestão de custos, por meio da implementação de ferramentas automatizadas e de processos de gerenciamento e contratação de um profissional especializado na função, bem como de seu sistema de controle gerencial como um todo com a implantação de sistema integrado de gestão.

A implementação dessas melhorias pode contribuir para que a empresa se beneficie de um processo de *target costing* mais completo e não apenas de algumas práticas do processo e, desse modo, usufruir de todo o potencial que esse artefato gerencial tem a oferecer.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa teve por objetivo estudar novamente a empresa, objeto do estudo de Braga, Nascimento e Callado (2021), e verificar se houve implementação de melhorias no sistema de controle de custos e, se sim, descrever quais foram os aperfeiçoamentos implantados pela empresa.

Para atingir o objetivo assinalado foram realizadas entrevistas semiestruturadas e observações dos sistemas de controles da empresa a fim de verificar se houve melhoria em relação aos apontamentos feitos na pesquisa anterior. Dessa forma, o roteiro básico que guiou esta pesquisa foram os resultados da pesquisa supracitada, porém não se limitando a ele.

Observou-se que a empresa apresentou uma melhora significativa em seus sistemas de controles de custos contribuindo desse modo para a utilização de um processo de *target costing* mais completo.

A empresa implantou um sistema automatizado para o cálculo dos custos diretos com mão de obra o que contribuiu para uma maior acuracidade e rapidez na mensuração desses custos. A implantação ganha relevância por se tratar de uma empresa de serviços onde o custo com a mão de obra ser a sua principal fonte de custos. Além disso, permitiu à empresa a mensuração das horas ociosas, isto é, do custo da ociosidade e, também, das horas alocadas em atividades internas, ou seja, atividades referentes a gestão da empresa.

Cabe destacar que a identificação da ociosidade obriga a empresa a tomar medidas para, se não eliminá-la, reduzi-la sobremaneira. Foram citadas duas possíveis razões para sua ocorrência: falta de planejamento e baixa demanda. A empresa precisa adotar estratégias consistentes para a gerenciar a ociosidade, pois se trata de desperdícios de recursos.

Quanto ao gerenciamento dos custos indiretos identificou-se uma melhora sendo implementada com a contratação de um profissional especializado para o seu cálculo e acompanhamento e, também com a proposta de definição de um processo para identificação, apuração e monitoramento dos mesmos. Considera-se que as medidas adotada e planejada contribuirão significativamente para um melhor gerenciamento dos custos serviços, uma vez que não se pode gerenciar o que não se mede e conhece.

Um aspecto importante destacado na pesquisa anterior foi a necessidade de um maior envolvimento das áreas administrativo-financeira e técnica, esta última na figura do gerente de projeto, no gerenciamento dos custos, que é uma característica marcante do processo de *target costing*. Não se observou mudança nesse quadro; entretanto, há uma proposta de melhoria para que duas medidas sejam implementadas: primeira, um treinamento (mentoria) para os gerentes de projetos, que são gerentes técnicos, compreenderem sobre custos indiretos, como estes

afetam o sucesso do projeto e da empresa. E a segunda medida prevê que os gerentes possam ser munidos de relatórios de custos para ajudá-los no monitoramento dos custos dos projetos. O profissional contratado pode auxiliar na elaboração desses relatórios.

Adicionalmente, foi constatado um aspecto que a empresa tem buscado aperfeiçoamento que é no planejamento e no controle dos processos. Sobre o planejamento a definição de objetivos claros; estabelecimento de um processo documentado e repetível; e, atribuição de recursos e responsabilidades. Quanto ao controle, o monitoramento do progresso do projeto; identificação e resolução de problemas; e, melhoria contínua do processo. Tais medidas de planejamento e controle podem contribuir para o sucesso das medidas de gerenciamento de custos implantadas e descritas nesta pesquisa e, conseqüentemente, para o uso de um processo de *target costing* mais completo.

Em síntese, foi possível perceber, durante as entrevistas e observações um grande interesse e esforço da gestão da empresa em aperfeiçoar os seus processos de gerenciamento de custos, bem como o seu sistema de controle gerencial como um todo. Espera-se que este estudo, assim como a pesquisa anteriormente realizada, possa contribuir com os seus resultados em áreas que a empresa ainda demanda de atenção.

Esta pesquisa, por se tratar de um estudo de caso, possui como limitação a impossibilidade de que seus achados possam ser generalizados para outras organizações. Sugere-se a realização de outros estudos de caso em outras empresas prestadoras de serviços de TIC a fim de conhecer as práticas de gerenciamento de custos utilizadas por essas organizações, pois, dessa forma, pode-se ampliar o conhecimento da área e realizar algum tipo de comparação. Futuras pesquisas podem ser realizadas com o objetivo de identificar os fatores que influenciam a adoção de artefatos estratégicos de custos, especialmente o *target costing*, por empresas do setor de serviços.

REFERÊNCIAS

- Aladwan, M., Alsinglawi, O., & Allawatmeh, O. (2018). The applicability of target costing in Jordanian hotel industry. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 22 (3).
- Al-Awawdeh, W. M., & Al-Sharairi, J. A. (2012). The Relationship between Target Costing and Competitive Advantage of Jordanian Private Universities. *International Journal of Business and Management*, 7 (8).
- Alexandra, M. L. (2017). Considerations concerning the application of target costing method in the industry of dairy products. *Economic Sciences Series*, XVII (1).
- Al-Khateeb, A. H. N. M., Imam, S. D. M. A., Awad, S. S., & Nasir, H. B. (2019). *International Journal of Economics, Commerce and Management*, VII (2), 425-440.
- Ansari, S., Bell, J., Klammer, T., & Lawrence, C. (1997). *Management Accounting: Target Costing*. São Paulo, McGraw-Hill.

- Ansari, S., Bell, J., & Okano, H. (2007). Target Costing: uncharted research territory. In: Chapman, C. S., Hopwood, A. G., & Shields, M. D. (Ed.). *Handbook of Management Accounting Research*. Oxford, Elsevier, 2, 507-530.
- Bomfim, E. T. do, Callado, A. A. C., & Callado, A. L. C. (2018). Aspectos do custeio alvo na gestão de custos: um estudo em micro e pequenas empresas do setor de informática e tecnologia de Campina Grande-PB. *Anais do XXV Congresso Brasileiro de Custos*, Vitória, ES, Brasil.
- Bonzemba, E. L., & Okano, H. (1998, August). The effects of target costing implementation on an organizational culture in France. *To be presented at the second Asian interdisciplinary Research in Accounting Conference* Osaka City University, Japan.
- Boer, G., & Ettlé, J. (1999). Target costing can boost your bottom line. *Strategic Finance*.
- Braga, E. C., Nascimento, J. F. do, & Callado, A. A. C. (2021). Fatores contingenciais que contribuem para a adoção do custeio alvo: estudo de caso em uma empresa de serviços. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 18 (47), 109-123.
- Briciu, S., & Căpușeanu, S. (2013). Pros and cons for the implementation of target costing method in Romanian economic entities. *Accounting and Management Information Systems*, 12 (3), 455–470.
- Caldeira, I. D. M. C. (2013). *Aplicação do target costing por países e setores de atividades: revisão de estudos empíricos*. Lisboa, 2013. Dissertação de mestrado. Instituto Universitário de Lisboa, 86 p.
- Cervo, A. L., Bervian, A., & Silva, R. (2007). *Metodologia científica*. São Paulo, Pearson Prentice Hall.
- Clifton, M. B., Bird, H. M. B., Albano, R. E., & Townsend, W. P. (2004). *Target costing -market-driven product design*. New York, Marcel Dekker, Inc.
- Collis, J., & Hussey, R. (2005). *Pesquisa em Administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação*. Porto Alegre, Bookman.
- Cooper, R., & Chew, W. B. (1996). Control tomorrow's cost today's designs. *Harvard Business Review*, 74 (4), 88-97.
- Cooper, S., & Slagmulder, R. (1997). Target costing and value engineering. *The IMA Foundation for Applied Research*, Inc.
- Cooper, S., & Slagmulder, R. (1999). Develop profitable new products with target costing. *Magazine Research Feature Innovation*, Summer.
- Della Rosa, F. (2020). O setor de serviços e a produtividade no Brasil. COFECON – Conselho Federal de Economia. 4 de fevereiro de 2020. Disponível em: <https://www.cofecon.org.br/2020/02/04/artigo-o-setor-de-servicos-e-a-produtividade-nobrasil/>, Acesso em 30/06/2020.

- Ellram, L. M. (2000). Purchasing and supply management's participation in the target costing process. *The Journal of Supply Chain Management*, Spring.
- Ellram, L. M. (2006). The Implementation of target costing in the United States: theory versus practice. *The Journal of Supply Chain Management: A Global Review of Purchasing and Supply*, February.
- Everaert, P., Loosveld, S., Van Acker, T., Schollier, M., & Sarens, G. (2006). Characteristics of target costing: theoretical and field study perspectives. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 3 (3), 236-263.
- Freire, C. T. (2006). Um estudo sobre os serviços intensivos em conhecimento no Brasil. In: De Negri, J. A., & Kubota, L. C. (Orgs.). *Estrutura e Dinâmica do Setor de Serviços no Brasil*. Brasília: IPEA, 107-131.
- Gil, A. C. (1991). *Como elaborar projetos de pesquisa*. São Paulo, Atlas.
- Gonçalves, T., Gaio, C., & Silva, M. (2018). Target costing and innovation-exploratory configurations: a comparison of fsQCA, multivariate regression, and variable cluster analysis. *Journal of Business Research*, 89, 378–384.
- Helms, M. M., Ettkin, L. P., Baxter, J. T., & Gordon, M. W. (2005). *Managerial implications of target costing*. CR, 15 (1).
- Institute of Management Accountants – IMA. (1998). Tools and Techniques for Implementing Target Costing. *Statements on Management Accounting*.
- Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE. (2009). O setor de tecnologia da informação e comunicação no Brasil 2003-2006. *Estudos e Pesquisas Informação Econômica*, 11.
- Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE. (2023). 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.
- Jacinto, P. A., & Ribeiro, E. P. (2015). Crescimento da Produtividade no Setor de Serviços e da Indústria no Brasil: dinâmica e heterogeneidade. *Economia Aplicada*, 19 (3), 401-427.
- Langfield-Smith, K., & Lockett, P. (1999). Target costing for effective cost management: product cost planning at Toyota Australia. IFAC - International Federation of Accountants. *Financial and Management Accounting Committee*, Study 10, June.
- Lemos Júnior, L. C., & Colauto, R. D. (2013). Target costing e custeio direto em instituição confessional de ensino: uma aplicação no curso de graduação em administração. *Revista Espacios*, 34 (1).

- Lima, M. C. A. de, Peter, M. G. A., Machado, M. V. V., Catrib, A. M. F., & Meneses, A. F. de. (2012); 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*, 6 (4), 23-42.
- Manzanares, M. A. B., Molina, E. C., Fernández, L. C. (2001). El coste objetivo como modelo para gestión de costes en la empresa. *Anais do VII Congresso del Instituto Internacional de Costos y II Congreso de la Asociación Española de Contabilidad Directiva*. Universidad de León, España.
- Martins, G. A., & Theóphilo, C. R. (2016). *Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas*. São Paulo, Atlas.
- Mattos, A. L., Freitas, R. R. de, Gonçalves, W., & Zatta, F. N. (2018). Um framework para a formulação do custeio alvo (FWCA) no processo de desenvolvimento de produtos de empresas da indústria automobilística. *Revista Espacios*, 39 (4), 29-44.
- Mendes, H. R., & Machado, M. J. (2012). Target costing: review of empirical studies in the automotive sector. *Book of Proceedings – Tourism and Management Studies International Conference Algarve*, 3.
- Monden, Y., & Hamada, K. (1991). Target costing e kaizen costing in Japanese automobile companies. *JMAR*, 3, Fall.
- Nascimento, L. F., & Vargas, A. J. (2012). Target Costing: estudo aplicado a uma prestadora de serviços mecânicos. *Anais do XIX Congresso Brasileiro de Custos*, Bento Gonçalves, RS, Brasil.
- 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. (2019). Research into customer preferences of potential buyers of simple wood-based houses for the purpose of using the target costing. *Open Eng.* 9, 390-396.
- Rotta, V. C. (2005). A utilização do custeio alvo em empresas prestadoras de serviços de advocacia em processos de concorrência pública. *Anais do IX Congresso Brasileiro de Custos*, Florianópolis, SC, Brasil.
- Scarpin, J. E. (2000). *Target costing e sua utilização como mecanismo de formação de preço para novos produtos*. Londrina, PR. Dissertação de mestrado. Universidade Norte do Paraná, 173 p.
- Silva, A. M., De Negri, J. A., & Kubota, L. C. (2006). Estrutura e Dinâmica do Setor de Serviços no Brasil. In: De Negri, J. A., & Kubota, L. C. (Orgs.). *Estrutura e Dinâmica do Setor de Serviços no Brasil*. Brasília, IPEA, 15-33.

Silva, C. M., Menezes Filho, N., & Komatsu, B. (2016). *Uma abordagem sobre o setor de serviços na economia brasileira*. Centro de Políticas Públicas – Insper, Policy Paper, 19, Agosto.

Souza, L. G., Santos, L. N., Coelho, D. C., Pereira, D. J., Bomfim, T. F. S., & Santos, T. (2016). Target Costing: aplicação prática em uma instituição de educação básica na cidade de Senhor do Bonfim, BA. *Anais do XXIII Congresso Brasileiro de Custos*, Porto de Galinhas, PE, Brasil.

Vergara, S. C. (2016). *Projetos e relatórios de pesquisa em administração*. São Paulo, Atlas.

Wienhage, P., Rocha, I., & Scarpin, J. E. (2010). Aplicação do target costing e engenharia do valor na precificação de curso de pós-graduação. *Anais do XVII Congresso Brasileiro de Custos*, Belo Horizonte, MG, Brasil.

Yazdifar, H., & Askarany, D. (2012). A comparative study of the adoption and implementation of target costing in the UK, Australia and New Zealand. *Int. J. Production Economics*, 135, 382–392.

Yin, R. K. (2016). *Pesquisa qualitativa do início ao fim*; tradução: Daniel Bueno; revisão técnica: Dirceu da Silva. Porto Alegre, Penso.