XXXIII Congresso Brasileiro de Custos
17, 18 e 19 de novembro de 2026
- Porto de Galinhas / PE -

Gestão estratégica de custos em escritórios de contabilidade: evidências sobre práticas associadas ao custeio alvo

Marília Gabrielly Santos de Souza (UFPB) - mariliagabrielly2018@gmail.com

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

Aldo Leonardo Cunha Callado (UFPB) - aldocallado@yahoo.com.br

Resumo:

A gestão estratégica de custos constitui um importante instrumento para ampliar a competitividade e a sustentabilidade das organizações. Nesse contexto, o custeio alvo destaca-se por integrar custos, preços e rentabilidade ao processo decisório, embora sua aplicação em organizações prestadoras de serviços, especialmente em escritórios de contabilidade, ainda seja pouco explorada. Assim, este estudo teve como objetivo analisar a utilização de práticas associadas ao custeio alvo e identificar os fatores que limitam sua aplicação em escritórios de contabilidade. A pesquisa caracteriza-se como exploratória, com abordagem quantitativa, desenvolvida por meio de levantamento do tipo survey. A amostra foi composta por 16 organizações contábeis registradas no Conselho Regional de Contabilidade da Paraíba (CRC-PB), classificadas como microempresas ou empresas de pequeno porte e optantes pelo Simples Nacional. Os dados foram coletados por questionário eletrônico e analisados por estatística descritiva, coeficiente Alfa de Cronbach, correlação de Spearman e análise qualitativa das respostas abertas. Os resultados evidenciaram elevada utilização de práticas relacionadas ao acompanhamento dos custos, à melhoria contínua dos processos e ao uso de informações gerenciais, indicando a presença de princípios associados ao custeio alvo, ainda que sem sua adoção formal. Também foram identificadas limitações relacionadas à mensuração dos custos dos serviços, à definição de honorários competitivos e rentáveis, à inadimplência dos clientes e ao uso das informações geradas pelos sistemas de gestão. Conclui-se que a gestão estratégica de custos nos escritórios de contabilidade incorpora parcialmente princípios do custeio alvo, ampliando as evidências sobre sua aplicação em organizações prestadoras de serviços.

Palavras-chave: *Gestão Estratégica de Custos. Custeio Alvo. Escritórios de Contabilidade. Formação de Honorários. Gestão de Custos.*

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

Gestão estratégica de custos em escritórios de contabilidade: evidências sobre práticas associadas ao custeio alvo

RESUMO

A gestão estratégica de custos constitui um importante instrumento para ampliar a competitividade e a sustentabilidade das organizações. Nesse contexto, o custeio alvo destaca-se por integrar custos, preços e rentabilidade ao processo decisório, embora sua aplicação em organizações prestadoras de serviços, especialmente em escritórios de contabilidade, ainda seja pouco explorada. Assim, este estudo teve como objetivo analisar a utilização de práticas associadas ao custeio alvo e identificar os fatores que limitam sua aplicação em escritórios de contabilidade. A pesquisa caracteriza-se como exploratória, com abordagem quantitativa, desenvolvida por meio de levantamento do tipo survey. A amostra foi composta por 16 organizações contábeis registradas no Conselho Regional de Contabilidade da Paraíba (CRC-PB), classificadas como microempresas ou empresas de pequeno porte e optantes pelo Simples Nacional. Os dados foram coletados por questionário eletrônico e analisados por estatística descritiva, coeficiente Alfa de Cronbach, correlação de Spearman e análise qualitativa das respostas abertas. Os resultados evidenciaram elevada utilização de práticas relacionadas ao acompanhamento dos custos, à melhoria contínua dos processos e ao uso de informações gerenciais, indicando a presença de princípios associados ao custeio alvo, ainda que sem sua adoção formal. Também foram identificadas limitações relacionadas à mensuração dos custos dos serviços, à definição de honorários competitivos e rentáveis, à inadimplência dos clientes e ao uso das informações geradas pelos sistemas de gestão. Conclui-se que a gestão estratégica de custos nos escritórios de contabilidade incorpora parcialmente princípios do custeio alvo, ampliando as evidências sobre sua aplicação em organizações prestadoras de serviços.

Palavras-chave: Gestão Estratégica de Custos. Custeio Alvo. Escritórios de Contabilidade. Formação de Honorários. Gestão de Custos.

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

1 INTRODUÇÃO

A crescente competitividade dos mercados e a necessidade de maior eficiência na utilização dos recursos têm impulsionado o desenvolvimento de práticas voltadas à gestão estratégica de custos. Nesse contexto, o custeio alvo (*target costing*) destaca-se como uma abordagem gerencial capaz de alinhar custos, preços e valor percebido pelo cliente, contribuindo para a tomada de decisão e para a construção de vantagem competitiva (Cooper, 2017; Hansen et al., 2025).

Diferentemente dos métodos tradicionais, nos quais o preço é determinado a partir dos custos incorridos acrescidos de uma margem de lucro, o custeio alvo parte do preço de mercado para definir o custo máximo admissível do produto ou serviço. Essa lógica exige planejamento prévio, integração organizacional e gestão contínua

dos custos, de modo a assegurar a rentabilidade desejada pela organização (Gagne & Discenza, 1995; Ansari et al., 2006).

Embora tenha sido amplamente desenvolvido em ambientes industriais, estudos demonstram que os princípios associados ao custeio alvo podem ser observados em diferentes contextos organizacionais, incluindo empresas prestadoras de serviços. Aspectos como orientação para o mercado, planejamento da rentabilidade, definição estratégica de preços e melhoria contínua dos processos constituem elementos centrais dessa abordagem (Ellram, 2006; Everaert et al., 2006; Ahn et al., 2018).

Apesar do avanço da literatura, ainda são limitados os estudos que investigam a aplicação de práticas associadas ao custeio alvo em micro e pequenas empresas, especialmente no setor de serviços (Ferreira & Machado, 2015; Macêdo et al., 2020). Evidências sugerem que a adoção dessas práticas depende de fatores como disponibilidade de informações gerenciais, planejamento estratégico, integração organizacional e capacidade de monitoramento dos custos (Everaert et al., 2006; Sá & Callado, 2023).

Nesse cenário, os escritórios de contabilidade representam um contexto relevante de investigação. Além de fornecerem suporte gerencial e financeiro a outras organizações, esses empreendimentos enfrentam desafios relacionados à formação de preços, controle dos custos operacionais e manutenção da rentabilidade em um ambiente marcado por crescente concorrência e transformação digital (Pinheiro, 2007; Silva, 2020).

A literatura aponta que a gestão estratégica de custos constitui um fator relevante para a competitividade e sustentabilidade dos pequenos negócios, embora limitações relacionadas à formalização dos processos, à disponibilidade de informações gerenciais e à restrição de recursos possam dificultar a adoção de ferramentas gerenciais mais sofisticadas (Alam et al., 2020; Medeiros, 2024; Perrucio et al., 2024).

Apesar dessas evidências, permanecem escassos os estudos que investigam a utilização de práticas associadas ao custeio alvo em escritórios de contabilidade. Aspectos relacionados à definição de preços orientada pelo mercado, estabelecimento de metas de custos, planejamento da rentabilidade e melhoria contínua dos serviços ainda são pouco explorados pela literatura nacional.

Além disso, estudos anteriores sugerem que limitações relacionadas à estrutura organizacional, à formalização dos processos, à disponibilidade de informações gerenciais e à restrição de recursos podem dificultar a adoção de práticas estratégicas de gestão de custos em pequenas organizações (Ellram, 2006; Alam et al., 2020; Macêdo et al., 2020). Entretanto, ainda são escassas as evidências sobre como esses fatores se manifestam especificamente em escritórios de contabilidade.

Diante desse cenário, emerge a seguinte questão de pesquisa: **quais aspectos associados ao custeio alvo são utilizados por escritórios de contabilidade e quais fatores limitam sua aplicação?** Para responder a essa questão, o presente estudo tem como objetivo analisar a utilização de práticas associadas ao custeio alvo e identificar os fatores que limitam sua aplicação em escritórios de contabilidade. A relevância da pesquisa reside na ampliação da literatura sobre custeio alvo em organizações de serviços, bem como na possibilidade de fornecer subsídios para o aprimoramento da gestão estratégica de custos nesse segmento.

A relevância desta pesquisa justifica-se sob diferentes perspectivas. Do ponto de vista teórico, contribui para ampliar a literatura sobre custeio alvo ao investigar sua aplicação em um contexto ainda pouco explorado pelos estudos nacionais. Sob a perspectiva prática, os resultados poderão auxiliar gestores de escritórios contábeis a compreenderem melhor suas práticas de gestão de custos e os obstáculos enfrentados na busca por maior competitividade e rentabilidade. Por fim, do ponto de vista metodológico, o estudo oferece evidências empíricas sobre a utilização de princípios do custeio alvo em organizações de serviços, ampliando as possibilidades de investigação dessa temática em diferentes contextos organizacionais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Fundamentos, lógica e pressupostos do custeio alvo

O custeio alvo (*target costing*) constitui uma abordagem estratégica de gestão de custos orientada ao mercado, cuja essência consiste em determinar o custo máximo admissível de um produto ou serviço a partir do preço que o consumidor está disposto a pagar, deduzida a margem de lucro desejada (Gagne & Discenza, 1995). Essa lógica rompe com os modelos tradicionais de formação de preços, nos quais os custos são inicialmente apurados para posterior acréscimo da margem de lucro (Cooper, 2017). Dessa forma, o custeio alvo desloca o foco da eficiência interna para a competitividade externa, alinhando custos, preços e valor percebido pelo cliente (Cooper, 2017; Hansen et al., 2025).

Sua origem está associada ao ambiente industrial japonês, como resposta às pressões competitivas por inovação e controle antecipado dos custos (Feil et al., 2004). Mais do que uma técnica de mensuração, o custeio alvo constitui um sistema gerencial fundamentado na engenharia de valor, na integração interfuncional e no gerenciamento dos custos desde as fases iniciais do desenvolvimento de produtos (Ansari et al., 2006). Nessa perspectiva, Hansen et al. (2025) inserem o custeio alvo no contexto da gestão estratégica de custos, destacando que as decisões organizacionais devem conciliar eficiência econômica e criação de valor ao cliente ao longo de todo o ciclo de vida do produto. De forma complementar, Rush e Roy (2023) ressaltam que a estimativa de custos desde as etapas iniciais do desenvolvimento permite ajustes antecipados e reduz a ocorrência de decisões irreversíveis.

A literatura também aponta que a efetiva aplicação do custeio alvo depende da disponibilidade de informações confiáveis, da adequada mensuração dos custos, da integração entre áreas organizacionais, da formalização dos processos e da orientação estratégica ao mercado (Helms et al., 2005; Everaert et al., 2006). Nesse contexto, sistemas de informação gerencial, mecanismos de planejamento e controle e o alinhamento entre estratégias de precificação e estrutura de custos tornam-se elementos essenciais para que os gestores utilizem as informações de forma integrada ao processo decisório (Everaert et al., 2006; Hansen et al., 2025).

Além disso, o custeio alvo pressupõe que a redução dos custos ocorra de forma estratégica, preservando os atributos que agregam valor ao cliente e conciliando eficiência econômica e competitividade (Cooper, 2017; Hansen et al., 2025). Em contextos de inovação, essa lógica também exige a integração entre decisões técnicas e econômicas para assegurar a viabilidade e o valor das soluções desenvolvidas (Holzhey et al., 2023). Assim, o método atua como mecanismo de antecipação das decisões, influenciando a definição dos custos ainda nas etapas de concepção do produto e ampliando a capacidade da organização de atingir suas

metas econômicas (Ansari et al., 2006; Rush & Roy, 2023). Para isso, requer disciplina organizacional, monitoramento contínuo e a integração de informações financeiras, operacionais e de mercado, ampliando a complexidade do processo decisório e exigindo a articulação de diferentes dimensões informacionais para a definição e o controle dos custos ao longo do ciclo de vida do produto (Helms et al., 2005; Ansari et al., 2006; Cooper, 2017; Hansen et al., 2025).

2.2 Estrutura, fases e fatores condicionantes da aplicação do custeio alvo

A aplicação do custeio alvo compreende três fases principais: definição do custo alvo, desdobramento do custo ao longo do desenvolvimento do produto e controle com melhoria contínua (Cooper, 2017; Ahn et al., 2018). Trata-se de um processo dinâmico, no qual as decisões são continuamente ajustadas ao longo do ciclo de vida do produto (Ansari et al., 2006; Hansen et al., 2025).

A primeira fase consiste na definição do custo alvo a partir do preço de mercado, da margem de lucro desejada e do custo máximo admissível, exigindo conhecimento das condições competitivas (Masadeh et al., 2023). Na segunda fase, esse custo é desdobrado durante o desenvolvimento do produto por meio da engenharia de valor, promovendo ajustes em projetos, materiais e processos (Cooper, 2017). Por fim, na terceira fase, realiza-se o monitoramento dos custos, a identificação de desvios e a implementação de melhorias contínuas, reforçando o caráter dinâmico do método (Ahn et al., 2018).

A efetividade dessas fases depende de condições organizacionais específicas, como disponibilidade de sistemas de informação gerencial, adequada mensuração dos custos, integração entre áreas e formalização dos processos (Everaert et al., 2006; Hansen et al., 2025). A ausência dessas condições compromete a qualidade das informações utilizadas nas decisões e limita a adoção de práticas gerenciais mais estruturadas (Everaert et al., 2006; dos Silva & Leite, 2023). Além disso, a coordenação interfuncional e uma cultura organizacional favorável são apontadas como fatores essenciais para o sucesso da implementação do custeio alvo (Ansari et al., 2006; Helms et al., 2005).

A literatura empírica demonstra que a aplicação do custeio alvo é fortemente influenciada por fatores organizacionais e contextuais. Estudos evidenciam dificuldades relacionadas à resistência interna, limitações estruturais e diferenças entre setores econômicos (Ellram, 2006; Ahn et al., 2018; Alam et al., 2020). No contexto brasileiro, Macêdo et al. (2020), Sá e Callado (2023) e Silva e Callado (2023) observaram que fatores contingenciais, estrutura organizacional e cultura influenciam diretamente a adoção das práticas associadas ao custeio alvo.

Além das limitações estruturais, a resistência à mudança constitui outro fator crítico para a implementação do custeio alvo, especialmente quando sua adoção exige maior formalização, integração entre áreas e alterações nos processos gerenciais. Nesses contextos, gestores tendem a resistir à incorporação de novas práticas, dificultando a implementação do método (Ansari et al., 2006; Ellram, 2006).

Essas limitações tendem a ser mais intensas em micro e pequenas empresas, nas quais restrições de infraestrutura, capacidade analítica e maturidade gerencial dificultam a implementação do método (Ferreira & Machado, 2015; Toosi & Chamikarpour, 2021). Soma-se a isso a dificuldade de mensuração dos custos indiretos e a insuficiência dos sistemas de informação, fatores que comprometem a confiabilidade das informações utilizadas na gestão dos custos (Everaert et al., 2006; Hansen et al., 2025).

Além das fases operacionais, o custeio alvo incorpora atividades complementares, como análise da cadeia de valor, colaboração com fornecedores e revisão contínua das especificações dos produtos, favorecendo a identificação de oportunidades de redução de custos e adaptação às mudanças do ambiente competitivo (Ansari et al., 2006; Cooper, 2017; Ahn et al., 2018). Contudo, em contextos de elevada volatilidade, a definição do custo alvo torna-se mais desafiadora, exigindo maior flexibilidade e capacidade de adaptação das organizações (Alam et al., 2020). Nessas condições, a instabilidade do ambiente competitivo dificulta a previsão dos custos e a definição de parâmetros consistentes para o processo decisório (Ansari et al., 2006).

No contexto brasileiro, Bomfim et al. (2018) identificaram a presença de práticas associadas ao custeio alvo em micro e pequenas empresas do setor de informática e tecnologia, mesmo sem a adoção formal do método. Esses resultados sugerem que seus princípios podem ser incorporados de forma adaptada a diferentes contextos organizacionais, justificando sua investigação em organizações prestadoras de serviços, como os escritórios de contabilidade.

2.3 Aplicação do custeio alvo em organizações de serviços e escritórios de contabilidade

Embora o custeio alvo tenha sido originalmente desenvolvido em ambientes industriais, a literatura demonstra que seus princípios podem ser aplicados em organizações prestadoras de serviços (Ellram, 2006; Ahn et al., 2018). Nesses contextos, a gestão estratégica de custos permanece essencial para a competitividade, ainda que a mensuração dos custos e a formação dos preços apresentem características distintas das observadas em empresas manufatureiras. Assim, mesmo sem a adoção formal do método, práticas relacionadas à orientação para o mercado, definição estratégica de preços, planejamento da rentabilidade e controle dos custos podem estar presentes na gestão das organizações (Ansari et al., 2006; Hansen et al., 2025).

Os escritórios de contabilidade representam um contexto relevante para essa discussão, pois, além de fornecerem informações gerenciais aos seus clientes, precisam administrar seus próprios custos, definir honorários competitivos e assegurar níveis adequados de rentabilidade (Pinheiro, 2007). As transformações recentes do setor, marcadas pela digitalização dos serviços, aumento da concorrência e mudanças regulatórias, reforçam a necessidade de profissionalização da gestão e de maior controle dos custos, tornando a gestão estratégica um fator essencial para a sustentabilidade desses empreendimentos (Silva, 2020).

No âmbito dos pequenos negócios, a literatura destaca que a utilização de informações de custos contribui para o planejamento, o desempenho econômico e a competitividade das organizações (Perrucio et al., 2024). Entretanto, dificuldades relacionadas ao planejamento financeiro, à gestão das informações e ao controle gerencial ainda constituem desafios recorrentes para micro e pequenas empresas (Medeiros, 2024). Apesar desse cenário, estudos sobre a aplicação de práticas associadas ao custeio alvo em escritórios de contabilidade permanecem escassos, especialmente no que se refere à formação de honorários, ao planejamento da rentabilidade e à utilização de informações de custos. Essa lacuna justifica a realização da presente pesquisa e reforça sua contribuição para a ampliação do conhecimento sobre gestão estratégica de custos nesse segmento.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A presente pesquisa caracteriza-se como exploratória, com abordagem predominantemente quantitativa, operacionalizada por meio de levantamento do tipo *survey*. A opção por esse delineamento justifica-se pelo fato de a utilização de práticas associadas ao custeio alvo em escritórios de contabilidade ainda constituir um fenômeno pouco investigado, sobretudo em microempresas e empresas de pequeno porte prestadoras de serviços (Ansari et al., 2006; Ferreira & Machado, 2015; Ahn et al., 2018; Alam et al., 2020). A estratégia metodológica teve como referência o estudo de Bomfim et al. (2018), diferenciando-se por direcionar a análise às organizações contábeis.

O universo da pesquisa foi composto por organizações contábeis classificadas como Microempresa (ME) ou Empresa de Pequeno Porte (EPP), optantes pelo Simples Nacional, com situação cadastral ativa em 2026 e registradas no Conselho Regional de Contabilidade da Paraíba (CRC-PB). A área de abrangência compreendeu o município de João Pessoa-PB e os demais municípios do Estado da Paraíba.

A amostra foi não probabilística por acessibilidade, sendo constituída por 16 organizações contábeis que atenderam aos critérios de elegibilidade e responderam integralmente ao instrumento de pesquisa. Inicialmente, foram contatadas 73 organizações, das quais 33 acessaram o formulário eletrônico. Após a verificação dos critérios de elegibilidade e a exclusão de respostas incompletas decorrentes de uma inconsistência identificada durante a aplicação do formulário, a amostra final correspondeu a uma taxa de retorno válida de 21,9%. A coleta de dados foi realizada entre julho e agosto de 2026, por meio de questionário eletrônico elaborado na plataforma *Google Forms* e divulgado por correio eletrônico, aplicativos de mensagens instantâneas e redes sociais profissionais.

O instrumento de coleta foi estruturado em cinco blocos temáticos. Os dois primeiros contemplaram a caracterização do respondente e da organização contábil. O terceiro avaliou práticas relacionadas à gestão estratégica de custos e ao acompanhamento dos resultados organizacionais, com base em Pinheiro (2007), Medeiros (2024) e Perrucio et al. (2024). O quarto investigou práticas associadas aos princípios do custeio alvo, fundamentadas em Gagne e Discenza (1995), Ansari et al. (2006), Ellram (2006), Everaert et al. (2006), Alam et al. (2020), Cooper (2017) e Ahn et al. (2018). O quinto bloco identificou fatores limitadores da adoção dessas práticas, considerando evidências da literatura sobre limitações informacionais, dificuldades de mensuração dos custos e barreiras organizacionais (Ellram, 2006; Everaert et al., 2006; Alam et al., 2020; Macêdo et al., 2020; Sá & Callado, 2023). Ao final, foram incluídas questões abertas para aprofundar a percepção dos gestores.

As questões fechadas foram mensuradas por meio de escala Likert de cinco pontos, variando de 1 (discordo totalmente) a 5 (concordo totalmente) nos blocos III e IV, e de 1 (não dificulta) a 5 (dificulta muito) no bloco referente aos fatores limitadores. O instrumento também contemplou uma questão de múltipla resposta sobre os critérios utilizados na definição dos honorários.

Antes da aplicação definitiva, o questionário foi submetido a pré-teste com quatro profissionais da área contábil, resultando em ajustes na redação e organização das questões. A consistência interna foi avaliada pelo coeficiente Alfa de Cronbach, obtendo-se valores de 0,881 para o bloco de gestão e acompanhamento dos resultados, 0,869 para o bloco de práticas associadas ao

custeio alvo e 0,960 para o bloco de fatores limitadores, indicando elevada confiabilidade do instrumento.

Os dados foram organizados no Microsoft Excel e analisados no software Jamovi. Inicialmente, realizou-se análise estatística descritiva, contemplando frequências absolutas, frequências relativas, médias e desvios-padrão. Em seguida, aplicou-se o coeficiente de correlação de Spearman para verificar associações entre as características dos gestores, as características organizacionais e o nível de utilização das práticas relacionadas ao custeio alvo, em procedimento semelhante ao adotado por Bomfim et al. (2018). As respostas às questões abertas foram examinadas por meio de análise qualitativa de conteúdo, complementando os resultados quantitativos.

Por fim, todos os participantes manifestaram concordância mediante aceite do Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE), sendo assegurados o anonimato, a confidencialidade das informações e a utilização dos dados exclusivamente para fins acadêmicos e científicos.

3.1 Operacionalização das Variáveis

A operacionalização das variáveis foi elaborada com base no referencial teórico da pesquisa, buscando assegurar a correspondência entre os objetivos específicos, os construtos investigados e as variáveis contempladas no instrumento de coleta de dados. As questões do questionário foram fundamentadas em estudos sobre gestão estratégica de custos e princípios do custeio alvo (Ansari et al., 2006; Ellram, 2006; Everaert et al., 2006; Cooper, 2017; Hansen et al., 2025). O Quadro 1 apresenta a operacionalização das variáveis investigadas.

Objetivo específico	**Construto**	**Variáveis investigadas**	**Escala de mensuração**	**Principais referências**
Caracterizar os respondentes	Perfil do gestor	Idade, escolaridade, tempo de experiência, função exercida, formação complementar	Nominal / Ordinal	Gil (2008); Bomfim et al. (2018)
Caracterizar as organizações	Perfil organizacional	Tempo de atuação, número de colaboradores, quantidade de clientes, segmento de atuação, utilização de sistemas de gestão, indicadores de desempenho	Nominal / Ordinal	Pinheiro (2007); Medeiros (2024); Perrucio et al. (2024)
Identificar práticas de gestão estratégica de custos	Gestão estratégica de custos	Acompanhamento dos custos, revisão dos honorários, análise da rentabilidade, planejamento financeiro, utilização de informações gerenciais, indicadores financeiros	Likert (1–5)	Pinheiro (2007); Medeiros (2024); Perrucio et al. (2024); Hansen et al. (2025)
Identificar a utilização de práticas associadas ao custeio alvo	Práticas relacionadas ao Target Costing	Orientação ao mercado, consideração do cliente, identificação prévia dos custos, definição da margem de lucro, utilização das informações de custos, melhoria contínua, redução de desperdícios, revisão dos honorários	Likert (1–5)	Gagne e Discenza (1995); Ansari et al. (2006); Ellram (2006); Everaert et al. (2006); Cooper (2017); Ahn et al. (2018)
Identificar fatores que dificultam a	Fatores limitadores	Falta de informações gerenciais, dificuldade de mensuração dos custos, ausência de sistemas, falta	Likert (1–5)	Ellram (2006); Everaert et al. (2006); Alam et

Objetivo específico	Construto	Variáveis investigadas	Escala de mensuração	Principais referências
adoção dessas práticas		de indicadores, concorrência, inadimplência, pressão por redução dos honorários, planejamento estratégico		al. (2020); Macêdo et al. (2020); Sá e Callado (2023)
Compreender a percepção dos gestores	Percepção dos gestores	Desafios da gestão de custos, critérios para definição dos honorários, dificuldades enfrentadas e sugestões de melhoria	Resposta discursiva	Pinheiro (2007); Medeiros (2024); Perrucio et al. (2024)

Quadro 1. Operacionalização das variáveis e construtos da pesquisa
Fonte: elaborado pelos autores (2026).

O Quadro 1 evidencia a correspondência entre os objetivos da pesquisa, os construtos teóricos e as variáveis investigadas, demonstrando o alinhamento do instrumento de coleta com o referencial teórico e os objetivos do estudo.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

4.1 Caracterização da amostra

Inicialmente, foram contatadas 73 organizações contábeis, das quais 33 acessaram o formulário eletrônico. Após a aplicação dos critérios de elegibilidade e a exclusão das respostas incompletas, a amostra final foi constituída por 16 organizações contábeis, correspondendo a uma taxa de retorno válida de 21,9%.

Quanto ao porte, 62,5% das organizações foram classificadas como Microempresas (ME) e 37,5% como Empresas de Pequeno Porte (EPP). Os respondentes eram predominantemente proprietários (81,2%), enquanto 18,8% declararam atuar como sócios, indicando que as informações foram prestadas por profissionais diretamente envolvidos na gestão das organizações.

Em relação ao perfil dos respondentes, predominou o gênero masculino (62,5%), a faixa etária entre 26 e 35 anos (43,8%) e a formação em nível de especialização (50,0%). Quanto à experiência profissional, 62,5% atuavam na área contábil entre 11 e 20 anos, 31,2% há mais de 20 anos e 68,8% possuíam formação complementar em gestão, controladoria, finanças ou áreas correlatas.

No que se refere às características organizacionais, 43,8% dos escritórios possuíam entre 11 e 20 anos de funcionamento, enquanto 37,5% contavam com até cinco pessoas envolvidas nas atividades. Em relação à carteira de clientes, 31,2% atendiam entre 101 e 200 clientes, 25,0% entre 51 e 100, 25,0% até 50 e 18,8% mais de 200 clientes.

O setor de serviços foi o principal segmento atendido (56,2%), seguido por carteiras diversificadas de clientes (31,2%). Além disso, 93,8% dos escritórios afirmaram acompanhar indicadores formais de desempenho e 87,5% utilizavam sistema de gestão integrado. Entre estes, 78,6% declararam utilizar frequentemente ou sempre as informações geradas pelos sistemas para apoiar as decisões gerenciais, evidenciando um nível relativamente elevado de estruturação dos processos informacionais.

4.2 Consistência interna do instrumento

A confiabilidade das escalas foi avaliada por meio do coeficiente Alfa de Cronbach. O bloco referente à gestão e acompanhamento dos resultados apresentou alfa de 0,881, as práticas associadas ao custeio alvo alcançaram 0,869 e os fatores limitadores registraram coeficiente de 0,960, conforme apresentado na Tabela 1.

Tabela 1

Consistência interna das escalas

Dimensão	Número de itens	Alfa de Cronbach
Gestão e acompanhamento dos resultados	10	0,881
Práticas associadas ao custeio alvo	13	0,869
Fatores limitadores	12	0,960

Fonte: elaborado pelos autores (2026).

Os coeficientes obtidos indicam elevada consistência interna das escalas, evidenciando a confiabilidade do instrumento para mensurar os construtos relacionados à gestão estratégica de custos e às práticas associadas ao custeio alvo.

4.3 Gestão e acompanhamento dos resultados

A análise das práticas de gestão evidenciou elevado nível de formalização gerencial entre as organizações pesquisadas. Considerando a escala de 1 a 5, o índice médio do bloco foi de 4,03 (DP = 0,61), indicando predominância de respostas favoráveis à utilização das práticas investigadas.

Tabela 2

Práticas de gestão e acompanhamento dos resultados

Prática	Média	DP
Acompanha regularmente os custos operacionais	4,25	0,77
Revisa periodicamente os honorários	4,25	0,77
Utiliza informações gerenciais nas decisões estratégicas	4,25	0,68
Realiza planejamento financeiro periódico	4,19	0,91
Monitora indicadores financeiros	4,19	0,83
Utiliza custos para competitividade e rentabilidade	4,12	0,72
Reajusta honorários quando os custos aumentam	3,88	1,15
Analisa rentabilidade por cliente	3,75	1,06
Analisa rentabilidade por serviço	3,69	1,01
Baseia decisões de preços em informações de custos	3,69	0,79

Fonte: elaborado pelos autores (2026).

Os maiores escores foram observados no acompanhamento dos custos operacionais, na revisão periódica dos honorários e na utilização de informações gerenciais para apoiar decisões estratégicas (M = 4,25). Em contrapartida, as menores médias concentraram-se na análise da rentabilidade dos serviços (M = 3,69), na utilização dos custos na definição dos preços (M = 3,69) e na análise da rentabilidade por cliente (M = 3,75). Esses resultados sugerem que, embora práticas de controle gerencial estejam consolidadas, a utilização analítica das informações de custos para precificação e avaliação da rentabilidade ainda é menos frequente. Tal evidência corrobora Hansen et al. (2025), ao destacar que a gestão estratégica de

custos requer a integração das informações ao processo decisório, e reforça as contribuições de Pinheiro (2007) e Perrucio et al. (2024) acerca da importância dessas práticas para a competitividade das organizações contábeis.

4.4 Práticas associadas aos princípios do custeio alvo

O conjunto de práticas associadas ao custeio alvo apresentou média geral de 3,86 (DP = 0,48), indicando presença dessas práticas nos escritórios pesquisados, ainda que em diferentes níveis de utilização.

Tabela 3

Práticas associadas ao custeio alvo

Prática	Média	DP
Melhoria dos processos para reduzir custos e aumentar eficiência	4,38	0,50
Redução de desperdícios e retrabalho sem comprometer a qualidade	4,31	0,60
Identificação dos custos antes da definição dos preços	4,12	0,62
Consideração do valor percebido pelo cliente	4,12	0,62
Utilização dos custos nas decisões gerenciais	4,06	0,68
Acompanhamento periódico dos custos dos serviços	4,00	0,63
Consideração da satisfação do cliente	4,00	0,82
Estabelecimento de metas financeiras e de rentabilidade	3,94	0,68
Definição prévia da margem de lucro	3,88	0,62
Revisão dos honorários conforme mercado e custos	3,81	0,54
Análise da rentabilidade dos diferentes serviços	3,62	1,02
Acompanhamento dos preços praticados pelos concorrentes	3,19	1,11
Utilização dos preços dos concorrentes na definição dos honorários	2,75	1,13

Fonte: elaborado pelos autores (2026).

As maiores médias foram observadas na melhoria contínua dos processos (M = 4,38) e na redução de desperdícios e retrabalho (M = 4,31), evidenciando aderência a princípios centrais do custeio alvo relacionados à eficiência e ao controle dos custos (Ansari et al., 2006; Cooper, 2017; Ahn et al., 2018). Também se destacaram a identificação prévia dos custos e a consideração do valor percebido pelo cliente (M = 4,12), práticas coerentes com a lógica do custeio alvo, segundo a qual decisões relativas aos custos devem considerar simultaneamente condições econômicas, rentabilidade esperada e valor oferecido ao cliente (Gagne & Discenza, 1995; Cooper, 2017).

Em contrapartida, o acompanhamento dos preços praticados pela concorrência (M = 3,19) e, principalmente, sua utilização na definição dos honorários (M = 2,75) apresentaram as menores médias. Esse resultado é reforçado pela questão de múltipla escolha, na qual os critérios mais citados para formação dos honorários foram a complexidade do serviço (81,2%), o porte do cliente (62,5%), os custos envolvidos (56,2%), a negociação com o cliente (56,2%) e o tempo estimado de execução (43,8%), enquanto apenas 6,2% mencionaram os preços da concorrência.

Os resultados sugerem que os escritórios acompanham as condições de mercado, mas a definição dos honorários fundamenta-se predominantemente nas características do serviço, do cliente e dos custos envolvidos, em vez da simples reprodução dos preços praticados pela concorrência. Esse achado reforça que os princípios do custeio alvo são incorporados de forma parcial e adaptada à realidade das organizações contábeis, corroborando a discussão de Ellram (2006) sobre as diferenças entre a formulação teórica do método e sua aplicação prática.

4.5 Fatores que dificultam a gestão de custos e a formação de honorários

O bloco de dificuldades apresentou média geral de 3,43 (DP = 1,07), indicando obstáculos relevantes na gestão de custos e precificação, apesar da adoção de práticas gerenciais.

Tabela 4
Fatores limitadores

Fator	Média	DP
Inadimplência dos clientes	4,00	1,37
Definição de honorários competitivos e rentáveis	3,62	1,09
Falta de informações para acompanhar custos	3,56	1,31
Dificuldade para identificar o custo de cada serviço	3,56	1,03
Falta de conhecimento/capacitação em gestão de custos	3,56	1,26
Excesso de atividades operacionais	3,50	1,15
Ausência de sistemas ou ferramentas adequadas	3,31	1,58
Dificuldade para promover mudanças nos processos	3,31	1,40
Falta de indicadores de desempenho financeiro	3,31	1,40
Dificuldade para identificar rentabilidade por cliente	3,25	1,29
Pressão da concorrência e dos clientes	3,12	1,02
Dificuldade para identificar rentabilidade por serviço	3,06	1,34

Fonte: elaborado pelos autores (2026).

A inadimplência foi a principal dificuldade (M = 4,00), seguida pela definição de honorários competitivos e rentáveis (M = 3,62) e pelas limitações relacionadas às informações e à mensuração dos custos, além da necessidade de capacitação (M = 3,56). Esses resultados mostram que a utilização de controles gerenciais não garante, necessariamente, informações suficientes para mensurar custos e rentabilidade, corroborando as discussões de Everaert et al. (2006), Ellram (2006) e Alam et al. (2020).

O excesso de atividades operacionais (M = 3,50) também se destacou, sugerindo que a concentração nas rotinas pode limitar o tempo destinado ao planejamento e à análise gerencial. Esse achado converge com evidências sobre dificuldades de pequenas organizações na formalização e utilização de ferramentas de gestão (Macêdo et al., 2020; Sá & Callado, 2023).

4.6 Associações entre características organizacionais e práticas associadas ao custeio alvo

Considerando o caráter exploratório da pesquisa e o reduzido número de observações (n = 16), aplicou-se o coeficiente de correlação de Spearman para verificar possíveis associações entre características dos escritórios e o índice médio de utilização das práticas associadas ao custeio alvo. Os resultados devem ser interpretados com cautela, não permitindo generalizações para a população.

Tabela 5
Correlações com a utilização de práticas associadas ao custeio alvo

Variável	ρ de Spearman	p-valor
Porte da organização	0,309	0,244
Experiência profissional	−0,408	0,117
Tempo de funcionamento	−0,209	0,438
Quantidade de pessoas na execução	0,463	0,071
Quantidade de clientes	0,490	0,054

Variável	ρ de Spearman	p-valor
Formação específica em gestão	0,073	0,787
Acompanhamento de indicadores	0,393	0,132
Utilização de sistema integrado	0,247	0,357
Frequência de utilização das informações do sistema	**0,709**	**0,002**
Índice de gestão e acompanhamento dos resultados	**0,908**	**< 0,001**
Índice de fatores limitadores	0,377	0,150

Fonte: elaborado pelos autores (2026).

A associação mais elevada foi observada entre o índice de práticas associadas ao custeio alvo e o índice de gestão e acompanhamento dos resultados (ρ = 0,908; p < 0,001), indicando que escritórios com práticas gerenciais mais estruturadas tendem a apresentar maior adesão aos princípios do custeio alvo. Também foi identificada associação positiva entre a frequência de utilização das informações geradas pelos sistemas de gestão e a adoção dessas práticas (ρ = 0,709; p = 0,002), enquanto a simples utilização de sistema integrado não apresentou associação significativa (ρ = 0,247; p = 0,357). Esse resultado reforça que o diferencial está no uso efetivo das informações gerenciais, e não apenas na disponibilidade da tecnologia, corroborando Everaert et al. (2006) e Hansen et al. (2025).

A quantidade de clientes (ρ = 0,490; p = 0,054) e a quantidade de pessoas envolvidas nas atividades (ρ = 0,463; p = 0,071) apresentaram associações positivas moderadas, porém sem significância estatística ao nível de 5%, devendo ser interpretadas apenas como evidências exploratórias. As demais variáveis investigadas não apresentaram associações estatisticamente significativas com a utilização das práticas relacionadas ao custeio alvo.

4.7 Evidências qualitativas das percepções dos gestores

As respostas abertas complementaram os resultados quantitativos ao evidenciar aspectos da gestão dos escritórios que não são plenamente captados pelas escalas estruturadas.

Um dos temas mais recorrentes foi a gestão de pessoas. Os respondentes relataram dificuldades relacionadas à contratação, retenção, motivação e capacitação dos colaboradores, destacando que a qualidade dos serviços depende da adequada coordenação da equipe. Essa percepção é sintetizada pela afirmação de que a "gestão de pessoas está diretamente relacionada à gestão das entregas operacionais" (R15), evidenciando que a eficiência dos escritórios envolve não apenas controles gerenciais, mas também a gestão de pessoas e processos.

Outro aspecto recorrente foi a formação dos honorários. Os gestores destacaram dificuldades decorrentes da concorrência baseada em preços reduzidos e da baixa percepção de valor pelos clientes, conforme ilustrado pela "dificuldade de percepção de valor nos honorários sugeridos em contrapartida com baixos honorários praticados pelo mercado" (R16). Em relação aos critérios de precificação, predominaram fatores como volume de operações, complexidade do serviço, porte do cliente, tempo de execução e custos envolvidos. Um dos participantes afirmou considerar "o volume de operações, a complexidade das atividades do cliente, o tempo estimado de dedicação da equipe e os custos operacionais diretos e indiretos envolvidos" (R02), reforçando o caráter multidimensional da definição dos honorários.

Quanto ao acompanhamento dos custos e dos resultados, parte dos respondentes relatou utilizar sistemas financeiros e planilhas para apoiar o controle gerencial, enquanto outros apontaram dificuldades na mensuração das horas trabalhadas por cliente e na identificação dos custos dos serviços. Conforme relatou um dos gestores, "a principal dificuldade é conseguir mensurar com precisão as horas efetivamente trabalhadas pela equipe em cada cliente" (R02).

As sugestões para aumentar a rentabilidade concentraram-se na adoção de tecnologias, automação de processos, revisão dos honorários, fortalecimento da gestão de pessoas e ampliação do uso de indicadores gerenciais. Nesse sentido, um dos respondentes destacou a "automação de processos repetitivos [...] para reduzir o tempo de digitação e focar em serviços consultivos de maior valor agregado" (R02).

De forma geral, as evidências qualitativas corroboram os resultados quantitativos ao indicar que a gestão estratégica de custos nos escritórios contábeis depende da integração entre aspectos financeiros, operacionais, tecnológicos e humanos. Os relatos reforçam que os princípios do custeio alvo são incorporados de forma adaptada ao contexto dos serviços contábeis, especialmente por meio do planejamento da rentabilidade, da identificação prévia dos custos e da busca por maior eficiência operacional.

5 CONCLUSÃO

O presente estudo teve como objetivo analisar a utilização de práticas associadas ao custeio alvo e identificar os fatores que limitam sua aplicação em escritórios de contabilidade. Os resultados demonstraram que, embora o custeio alvo não seja formalmente adotado pelas organizações investigadas, diversos de seus princípios encontram-se incorporados às práticas gerenciais dos escritórios, especialmente no acompanhamento dos custos, planejamento da rentabilidade, melhoria contínua dos processos e utilização de informações gerenciais para apoiar a tomada de decisão.

Entretanto, essa incorporação mostrou-se parcial. Enquanto práticas relacionadas ao controle dos custos e à melhoria dos processos apresentaram elevada frequência de utilização, aspectos como a mensuração da rentabilidade por cliente e por serviço e o uso sistemático das informações de custos na definição dos honorários ainda se mostraram menos desenvolvidos. Além disso, verificou-se que a utilização efetiva das informações geradas pelos sistemas de gestão apresentou associação positiva com a adoção de práticas relacionadas ao custeio alvo, ao contrário da simples existência desses sistemas, evidenciando que o uso gerencial das informações é mais relevante do que sua disponibilidade tecnológica.

Também foram identificados desafios relacionados à inadimplência dos clientes, à definição de honorários competitivos e rentáveis, à mensuração dos custos dos serviços e à disponibilidade de informações gerenciais, indicando que a gestão estratégica de custos ainda representa um desafio para parte das organizações pesquisadas.

Do ponto de vista teórico, a pesquisa amplia as evidências sobre a aplicação dos princípios do custeio alvo em organizações prestadoras de serviços, demonstrando que esses princípios podem ser incorporados de forma adaptada ao contexto dos escritórios de contabilidade. Sob a perspectiva prática, os resultados oferecem subsídios para o aperfeiçoamento da formação dos honorários, da mensuração dos custos, do acompanhamento da rentabilidade e da utilização das informações gerenciais no processo decisório.

Como limitações, destacam-se a utilização de amostra não probabilística, restrita a organizações contábeis registradas no Conselho Regional de Contabilidade da Paraíba, e a adoção da percepção dos gestores como principal fonte de evidências. Recomenda-se que pesquisas futuras ampliem a abrangência geográfica da investigação, contemplem organizações de diferentes portes e utilizem técnicas estatísticas que permitam aprofundar a análise das relações entre práticas de gestão estratégica de custos e desempenho organizacional, bem como comparar esses resultados com profissionais da contabilidade que atuam de forma autônoma.

REFERÊNCIAS

Ahn, H., Clermont, M., & Schwetschke, S. (2018). Research on target costing: past, present and future. *Management Review Quarterly*, *68*(3), 321-354.

Alam, M. B., Ahmed, T., Khan, Z. I., Haque, M., & Hera, S. M. (2020). Adoption of target costing in diverse industries: a qualitative study. *International Journal of Business Strategy and Social Sciences*, *3*(1), 30-38.

Ansari, S., Bell, J., & Okano, H. (2006). Target costing: Uncharted research territory. *Handbooks of Management Accounting Research*, *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* [Artigo]. XXIV Congresso Brasileiro de Custos*,* Vitória, ES, Brasil.

Cooper, R. (2017). *Target costing and value engineering*. Routledge.

Ellram, L. M. (2006). The implementation of target costing in the United States: theory versus practice. *Journal of Supply Chain Management*, *42*(1), 13-26.

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.

Feil, P., Yook, K. H., & Kim, I. W. (2004). Japanese target costing: a historical perspective. *International Journal of Strategic Cost Management*, *11*(1), 10-19.

Ferreira, A. C., & Machado, M. J. C. V. (2015). Custeio-Alvo (Target Costing): Revisão de Bibliografia. *Revista Gestão & Tecnologia*, *15*(1), 101-126.

Gagne, M. L., & Discenza, R. (1995). Target costing. *Journal of Business & Industrial Marketing*, *10*(1), 16-22.

Gil, A. C. (2008). *Métodos e técnicas de pesquisa social* (6. ed.). Atlas.

Hansen, D. R., Mowen, M. M., & Heitger, D. L. (2025). *Cost management* (6th ed.). Cengage Learning.

Helms, M. M., Ettkin, L. P., Baxter, J. T., & Gordon, M. W. (2005). Managerial implications of target costing. *Competitiveness Review*, *15*(1), 49-56.

Holzhey, P., Prettl, M., Collavini, S., Chang, N. L., & Saliba, M. (2023). Toward commercialization with lightweight, flexible perovskite solar cells for residential photovoltaics. *Joule*, *7*(2), 257-271.

Macêdo, L. C. B. de, Monte, P. A. do, & Callado, A. L. C. (2020). *Custeio Alvo: Análise da adoção e desempenho em indústrias de transformação na cidade de Campina Grande-PB* [Artigo]. XXVII Congresso Brasileiro de Custos, On line, Brasil.

Masadeh, A., Jrairah, T., & Almasria, N. (2023). The Impact of Applying the Target Cost Approach on Products' Structure (Products Pricing, Development and Quality). *Intern. Journal of Profess. Bus. Review*, *8*(6), 1-47.

Medeiros, M. M. M. (2024). *Desafios e estratégias na gestão contábil e financeira nas micro e pequenas empresa no Maranhão: Atuação do Sebrae*. [Monografia de Bacharelado, Universidade Federal do Maranhão]. Biblioteca Digital de Monografias da UFMA.

Perrucio, A. D. S., Ghaouche, D. A., & Santos, E. R. D. O. (2024). Gestão estratégica de custo para o pequeno empreendedor [Monografia de Bacharelado, Escola Técnica Estadual de Itaquera II]. Repositório Institucional do Conhecimento - RIC-CPS

Pinheiro, M. J. S. (2007). *O uso da contabilidade de custos no processo de gestão das empresas prestadoras de serviços contábeis*. [Dissertação de Mestrado, Universidade Federal do Ceará]. Repositório Institucional da UFC.

Rush, C., & Roy, R. (2023, June). Analysis of cost estimating processes used within a concurrent engineering environment throughout a product life cycle. In B. Prasad (Ed.), *Advances in Concurrent Engineering* (pp. 58-67). CRC Press.

Sá, C. B. de, & Callado, A. A. C. (2023). Relações entre os fatores contingenciais e as fases do custeio alvo: um estudo no polo industrial de confecções de Santa Cruz do Capibaribe-PE. Revista de *Contabilidade da UFBA, 17*(1), e2309.

Silva, A. M. da. (2020). *Um estudo sobre a percepção dos gestores atuantes em escritórios de contabilidade acerca das dificuldades e novos desafios na prestação de serviços oferecidos às micro, pequenas e médias empresas*. [Dissertação de Mestrado, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo]. Repositório PUCSP. https://tede2.pucsp.br/handle/handle/23080

Silva, J. E. O., & Callado, A. A. C. (2023). *Relações entre a adesão da fase remodelagem relativa às práticas gerenciais do custeio alvo e os aspectos da cultura organizacional* [Artigo]. XVIII Congresso Brasileiro de Custos, Natal, RN, Brasil.

Silva, J. S., & Leite, M. S. A. (2023). tools for cost management: discussion and challenges. *Revista Produção Online*, *23*(4), 1-24.

Toosi, H., & Chamikarpour, A. (2021). A new cost management system for construction projects to increase competitiveness and traceability in a project environment. *Revista de Contabilidad, 24*(1), 31-47.