

Gestão Estratégica de Custos: Investigação da Produção Científica no Período de 2008 a 2012

Romildo de Oliveira Moraes (UEM) - romoraes@usp.br

Everton Toshio Igarashi (UEM) - everton_igarashi@hotmail.com

Reinaldo Rodrigues Camacho (UEM) - rcamacho@usp.br

Kelly Cristina Mucio Marques (UEM) - kcmmarques@uem.br

Resumo:

O objetivo da pesquisa foi analisar as publicações nacionais na área temática de Gestão Estratégica de Custos (GEC), sob os enfoques da autoria, do referencial teórico utilizado e da metodologia empregada nos artigos. Portanto, trata-se de estudo descritivo, que fez uso de Análise Documental e Análise de Conteúdo para coleta e análise dos dados. O objeto de estudo compreende 167 artigos, publicados em 4 Congressos Nacionais (Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, ANPCONT, EnANPAD e Congresso Brasileiro de Custos) no período de 2008 a 2012. Os resultados demonstram a preferência por equipes formadas por duplas ou por trios nos desenvolvimentos das pesquisas, representando 59,8% do total de artigos. Grandes grupos (5 ou mais autores) representaram apenas 12,6% do total das publicações. Com relação à vinculação institucional, a instituição de ensino que obteve maior destaque foi a USP - Universidade de São Paulo com 24 autores vinculados. Observou-se ainda que 68% dos autores são doutores ou mestres. O tema mais pesquisado dentro da Gestão Estratégica de Custos é o "Custeio e Gestão Baseados em Atividades (ABC/ABM)", totalizando 41% das pesquisas. As tendências por redução e expansão nas pesquisas ao longo dos 5 anos pesquisados ficam por conta dos temas Custos da Qualidade e Gestão de Custos Interorganizacionais, respectivamente. No tocante aos aspectos metodológicos 70% são pesquisas de natureza qualitativa e os estudos exploratórios e descritivos representam 98% do total. Destaca-se a quase inexistência de estudos que se ocupam em explicar os fenômenos. No tocante às estratégias de pesquisa, 50% dos estudos são enquadrados como Estudos de Caso.

Palavras-chave: *Produção Científica, Gestão Estratégica de Custos, Metodologia.*

Área temática: *Metodologias de ensino e pesquisa em custos*

Gestão Estratégica de Custos: Investigação da Produção Científica no Período de 2008 a 2012.

Resumo

O objetivo da pesquisa foi analisar as publicações nacionais na área temática de Gestão Estratégica de Custos (GEC), sob os enfoques da autoria, do referencial teórico utilizado e da metodologia empregada nos artigos. Portanto, trata-se de estudo descritivo, que fez uso de Análise Documental e Análise de Conteúdo para coleta e análise dos dados. O objeto de estudo compreende 167 artigos, publicados em 4 Congressos Nacionais (Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, ANPCONT, EnANPAD e Congresso Brasileiro de Custos) no período de 2008 a 2012. Os resultados demonstram a preferência por equipes formadas por duplas ou por trios no desenvolvimento das pesquisas, representando 59,8% do total de artigos. Grandes grupos (5 ou mais autores) representaram apenas 12,6% do total das publicações. Com relação à vinculação institucional, a instituição de ensino que obteve maior destaque foi a USP - Universidade de São Paulo com 24 autores vinculados. Observou-se ainda que 68% dos autores são doutores ou mestres. O tema mais pesquisado dentro da Gestão Estratégica de Custos é o “Custeio e Gestão Baseados em Atividades (ABC/ABM)”, totalizando 41% das pesquisas. As tendências por redução e expansão nas pesquisas ao longo dos 5 anos pesquisados ficam por conta dos temas Custos da Qualidade e Gestão de Custos Interorganizacionais, respectivamente. No tocante aos aspectos metodológicos 70% são pesquisas de natureza qualitativa e os estudos exploratórios e descritivos representam 98% do total. Destaca-se a quase inexistência de estudos que se ocupam em explicar os fenômenos. No tocante às estratégias de pesquisa, 50% dos estudos são enquadrados como Estudos de Caso.

Palavras-chave: Produção Científica, Gestão Estratégica de Custos, Metodologia.

Área Temática: 1. Metodologias de ensino e pesquisa em custos

1 Introdução

A Gestão Estratégica de Custos (GEC) tem assumido grande importância na área temática de Controladoria e Contabilidade Gerencial, pois, no contexto atual, com o crescimento de competitividade entre as empresas, tornou-se uma ferramenta muito útil para sustentar vantagem competitiva em relação às demais.

As pesquisas bibliométricas contribuem para uma análise acerca de produções científicas, permitindo uma sustentação para a produção de novos trabalhos. Para Araújo (2006, p. 12) a bibliometria é uma “técnica quantitativa e estatística de medição dos índices de produção e disseminação do conhecimento científico”.

A produção de estudos bibliométricos não é algo novo e vem sendo frequentemente publicados em eventos e periódicos científicos no Brasil, porém, ainda é raro esse tipo de trabalho na área temática de Gestão Estratégica de Custos. Segundo Shank e Govindarajan (1997, p. 4), apesar de existir uma literatura extensa e em expansão sobre Gestão Estratégica de Custos, pouco se sabe sobre quem são os principais autores que pesquisam e publicam nesse tema, bem como quais os temas da Gestão Estratégica de Custos que estão mais em

evidência. Além disso, pouco se sabe sobre os aspectos metodológicos empregados nos estudos publicados nessa área.

Partindo da premissa de que os autores da Gestão Estratégica de Custos fazem uso dos congressos da área de contabilidade para publicar os resultados de suas pesquisas, este estudo mapeou as publicações no período de 2008 a 2012, analisando o perfil dos autores, a plataforma teórica/conceitual utilizada e também os aspectos metodológicos utilizados.

Desta forma, este estudo visa analisar o que está sendo produzido e publicado nos congressos, na área temática de Gestão Estratégica de Custos no Brasil, no período de 2008 a 2012, sob as perspectivas da autoria, do referencial teórico/conceitual e da metodologia adotada pelos autores.

O estudo delimita-se às publicações nos seguintes congressos: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, ANPCONT (Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis), Congresso Brasileiro de Custos e EnANPAD.

2 Referencial bibliográfico

2.1 Gestão Estratégica de Custos

Segundo Nakagawa (1991 p. 33) antes de 1970 as empresas competiam principalmente com base nos custos. Atualmente, as empresas precisam competir com base na qualidade e flexibilidade e com os sistemas tradicionais de custeio ultrapassados, houve a necessidade de desenvolver um novo método de custeio que foi denominado *Cost Management System* (CMS).

Para Shank e Govindarajan (1997, p. 4), a gestão estratégica de custos é definida como:

Uma análise de custos vista sob um contexto mais amplo, em que os elementos estratégicos tornam-se mais conscientes, explícitos e formais. Aqui, os dados de custos são usados para desenvolver estratégias superiores a fim de se obter uma vantagem competitiva sustentável.

Segundo Shank e Govindarajan (1997, p. 5), “Uma compreensão sofisticada da estrutura de custos de uma empresa pode ir bem longe na busca de uma vantagem competitiva sustentável. É a isso que chamamos de “gestão estratégica de custos” (SCM – *Strategic Cost Management*).”

A concorrência entre as indústrias tem raízes em sua estrutura econômica básica e vai bem além do comportamento dos atuais concorrentes. Nem todas as indústrias tem o mesmo potencial (PORTER, 1986).

Para Shank e Govindarajan (1997, p. 5-7), a gestão estratégica é um processo cíclico, onde a gestão estratégica de custos é o uso gerencial da informação de custos dirigida a um ou mais destes quatro estágios da gestão estratégica:

- formular estratégias;
- comunicar estas estratégias por toda a organização;
- desenvolver e pôr em prática táticas para implementar as estratégias;
- desenvolver e implementar controles para monitorar as etapas da implementação e depois o sucesso no alcance das metas estratégicas.

Shank e Govindarajan (1997, p. 29), expõem ainda que a Gestão Estratégica de Custos

ao invés de ser totalmente diferente do que a perspectiva da contabilidade gerencial é vista de uma maneira mais abrangente.

Para Casella (2008, p. 18) a Gestão Estratégica de Custos se resume à utilização de Análise de Custos a fim de desenvolver estratégias competitivas para conquistar e manter a vantagem competitiva. Pelo exposto, observa-se a importância da Gestão Estratégica de Custos para as organizações que competem em ambientes dinâmicos e turbulentos.

2.2 Temas da Gestão Estratégica de Custos (GEC)

Quais são os temas que se enquadram na área de Gestão Estratégica de Custos? Para responder a essa pergunta, este estudo varreu as publicações nos congressos já mencionados dentro de um universo temporal de cinco anos com vistas a identificar esses temas. Isso se fez para que fosse possível selecionar e definir os temas de forma não arbitrária, ou seja, este estudo recai sobre artigos cujos temas foram classificados pelos próprios autores como pertencentes à área de Gestão Estratégica de Custos.

O Quadro 1 apresenta esses temas:

Análise de Custos de Cadeia de Valor (ACV);
Análise de Custos de Concorrentes;
Custeio-Alvo (<i>Target Costing</i>);
Custeio e Gestão Baseados em Atividades (ABC/ABM);
Custeio por Ciclo de Vida;
Custo da Qualidade;
Custo Total para os Consumidores (CTC);
Determinantes de custos;
Direcionadores de custos;
Gestão de Custos Interorganizacionais (GCI).
Gestão Estratégica de Custos

Quadro 1 - Temas da Gestão Estratégica de Custos Publicados em Congressos

A Análise de Custos de Cadeia de Valor (AVC), para Blocher *et al.* (2007, p. 16), pode ser definida como “uma ferramenta de análise que as empresas usam para identificar os passos específicos necessários para fornecer um produto ou serviço competitivo ao cliente.”, ajudando a gerência a descobrir os passos ou atividades que não são competitivas para reduzir os custos.

Para Blocher *et al.* (2007, p. 39), a Análise de Cadeia de Valor é uma ferramenta de análise estratégica utilizada para compreender melhor a vantagem competitiva entre as empresas, identificando onde agregar valor para seus clientes, reduzir custos e compreender suas relações com clientes, fornecedores e outras empresas.

Segundo Kotler (1998, p.289), concorrentes são “aqueles que procuram satisfazer os mesmos consumidores e as mesmas necessidades do consumidor, fazendo ofertas semelhantes”.

Para Casella (2008, p. 22), a Análise de Custos de Concorrentes é “a análise do posicionamento estratégico relativo da empresa comparada aos seus concorrentes, utilizando-se da Gestão Estratégica de Custos e da Inteligência Competitiva”.

Segundo Heinen e Hoffjan (2005, p. 18), a Análise de Custos de Concorrentes possibilita “fornecer uma visão atual da situação financeira e dos custos dos concorrentes, determinar a própria posição competitiva da organização e prever o comportamento da

estratégia futura dos concorrentes no tocante aos seus custos”.

A Análise de Custos de Concorrentes é utilizada para desenvolver e acompanhar a estratégia de negócios, especialmente relacionados à evolução dos custos e os preços, volume, parcela de mercado, fluxo de caixa e recursos totais de uma empresa e seus concorrentes (SIMMONDS 1981, p. 26).

Para Blocher *et al.* (2007, p. 15):

Custeio-meta é uma ferramenta originada diretamente dos mercados extremamente competitivos em todos os setores. O custeio-meta determina o custo desejado para um produto com base em determinado preço de venda competitivo, e para que o produto obtenha um lucro desejado.

Empresas que utilizam o Custeio-meta necessitam, muitas vezes, redesenhar seus produtos ou o processo de fabricação para que possam reduzir seus custos, satisfazendo o preço de mercado sem prejudicar sua lucratividade (BLOCHER *et al.*, 2007).

Conforme MARTINS (2010, p. 286), o Custeio baseado em atividades (ABC) “pode ser visto como uma ferramenta de análise dos fluxos de custos e, quanto mais processos interdepartamentais houver na empresa, tanto maiores serão os benefícios do ABC”.

Segundo Blocher *et al.* (2007, p. 13):

Custeio baseado em atividades (ABC) é usado para melhorar a precisão da análise de custos, melhorando o rastreamento dos custos para os produtos ou para os clientes. Gestão baseada em atividades (ABM) usa a análise das atividades para melhorar o controle operacional e o controle de gestão.

Tanto o ABC quanto o ABM são fundamentais para muitas empresas, em especial, empresas com operações complexas ou grande diversificação de produtos (BLOCHER *et al.*, 2007).

O Custeio do Ciclo de Vida do produto, conforme Blocher *et al.* (2007, p. 16) “é uma técnica de gestão usada para identificar e controlar os custos de um produto durante o seu ciclo de vida”. Segundo os autores mencionados o Custeio do Ciclo de Vida do produto considera todas as etapas do ciclo de vida do produto, desde o desenho do produto, até a instalação do produto acabado, incluindo os custos *upstream* e *downstream*, bem como os custos de fabricação, dando especial importância ao desenho do produto.

O Custo da Qualidade, segundo Blocher *et al.* (2007, p. 12), é definido como “uma técnica pela qual a administração desenvolve políticas e práticas para garantir que produtos e serviços da empresa excedam as expectativas dos clientes. Essa abordagem inclui o aumento na funcionalidade, confiabilidade, durabilidade e utilidade do produto”.

O Custo da Qualidade serve para medir e registrar vários aspectos da qualidade tal como quebras defeitos na produção, desperdício de mão-de-obra ou matéria-prima, número de pedidos, reclamações, custos de garantia e *recalls* dos produtos (BLOCHER *et al.*, ; CHEN; COKINS; LIN, 2007).

Para Nakagawa (1991, p. 25), o Custo da Qualidade é uma prática utilizada para eliminar formas de desperdício, cuja abordagem é fazer as coisas corretas na primeira vez, sendo aplicado a todas as funções da empresa, com o intuito de satisfazer os consumidores, prevenindo erros e defeitos.

O Custo Total para os Consumidores está atrelado ao Custo Total de Propriedade ou também conhecido como *Total Cost of Ownership* (TCO), que consiste na avaliação dos custos bem como os benefícios relacionados à aquisição e consumo de produtos, equipamentos ou serviços levando em consideração os custos envolvidos no ciclo de vida do mesmo. O Custo Total para os Consumidores é uma abordagem complexa que requer que o comprador determine quais custos são considerados mais importantes ou significativos na

aquisição, posse, uso e subsequente venda ou descarte de uma mercadoria ou serviço (ELLRAM, 1995)

Segundo Porter (1985, p. 63) os Determinantes de Custos são “as causas estruturais dos custos de uma atividade, que podem ou não estar sob o controle de uma empresa, sendo que nenhum determinante será responsável isoladamente pela posição de custo de uma companhia, ou seja, os determinantes agem em conjunto”.

De acordo com Blocher *et al.* (2007, p. 60), “um Direcionador de Custos é qualquer fator que tenha o efeito de mudar o nível do custo total. Para uma empresa que compete baseada em liderança em custos, a gestão dos direcionadores de custo-chave se torna fundamental.”

Para obter uma vantagem competitiva, o primeiro passo crítico é identificar os direcionadores de custo-chave na empresa ou organização (BLOCHER et al., 2007). Para Shank e Govindarajan (1997, p. 193), “o conceito básico dos direcionadores estratégicos de custo é afastar-se da noção de que o volume direciona o custo.”, sendo o custo direcionado por muitos fatores inter-relacionados de formas complexas.

Para Camacho (2010, p. 40) a Gestão de Custos Interorganizacionais é uma abordagem de custos relativamente nova, onde as primeiras evidências de sua utilização surgiram na década de 1990. Seu conceito central consiste na troca de informações através da abertura dos livros.

Segundo Cooper e Slagmulder (1999, p. 145) e Hoffjan e Kruse (2006, p. 42), “Gestão de Custos Interorganizacionais é um enfoque estruturado de coordenação das atividades das empresas em uma rede de fornecimento que propicia que o custo total da rede seja reduzido”.

A Gestão de Custos Interorganizacionais por ser definida como um processo cooperativo de gerenciamento de custos que inclui, além da própria empresa, outras organizações de uma cadeia de valor (SOUZA e ROCHA, 2009, p 25).

3 Método e Técnicas

Quanto aos objetivos, esta pesquisa se enquadra como descritiva, pois busca analisar e descrever os dados da pesquisa, com o objetivo de definir a questão proposta. Consiste em pesquisas cujo objetivo principal é o aprimoramento ou a descoberta de novas ideias, sendo geralmente realizadas na forma de pesquisa bibliográfica ou estudo de caso.

Segundo Gil (2002, p. 41):

Estas pesquisas têm como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo explícito ou a construir hipóteses. Envolve levantamento bibliográfico; entrevistas com pessoas que tiveram experiências práticas com o problema pesquisado; análise de exemplos que estimulem a compreensão. Assume, em geral, as formas de pesquisas bibliográficas e estudos de caso.

Quanto aos procedimentos técnicos para coleta e análise dos dados, fez-se uso da Análise Documental e Análise de Conteúdo em artigos publicados em anais de congressos nacionais. Os temas objeto de investigação e análise estão reunidos no Quadro 1.

Em princípio, todos os artigos publicados no período de 2008 a 2012, na área de Controladoria e Contabilidade Gerencial, foram objetos de investigação. A identificação dos artigos que se enquadraram, de forma específica, no tema Gestão Estratégica de Custos, se deu por meio da análise, em primeiro lugar, do título do artigo. Se por meio do título não foi possível identificar o tema, foram analisadas as palavras chave e, por último, o resumo do artigo.

Desta forma, foram encontrados 167 artigos que se enquadraram no tema, conforme demonstra o Quadro 2, com destaque para o Congresso Brasileiro de Custos (CBC), no qual encontrou-se a maior quantidade de artigos referentes ao tema.

Congresso	2008	2009	2010	2011	2012	Total
ANPCONT	1	0	5	2	1	9
Congresso USP	3	1	4	0	1	9
EnANPAD	3	0	3	3	1	10
CBC	36	24	25	28	26	139
Total	43	25	37	33	29	167

Quadro 2 – Quantidade de artigos na área temática de Gestão Estratégica de Custos

A análise dos resultados foi elaborada na forma de investigação, onde uma vez identificados e selecionados os artigos que se enquadraram em qualquer um dos temas da Gestão Estratégica de Custos listados no Quadro 1, os mesmos foram analisados sob as perspectivas da autoria, da plataforma teórica e da metodologia utilizada.

Em um primeiro momento, foi feita uma busca através de Currículo *Lattes*, disponíveis na Web, identificando a autoria, titulação e vinculação institucional. A plataforma teórica foi definida de acordo com os temas pré-estabelecidos para a Gestão Estratégica de Custos, na qual foram coletados apenas trabalhos científicos dos referidos temas. A análise da metodologia empregada nos trabalhos foi definida conforme mostra o Quadro 3, segundo o qual, os artigos foram analisados quanto à abordagem do problema, quanto aos objetivos da pesquisa e quanto às estratégias de pesquisa e técnicas de coletas de dados utilizadas.

Abordagem Metodológica	
Quanto à forma de abordagem do problema	Quantitativa Qualitativa Mista
Quanto aos objetivos da pesquisa	Exploratória Descritiva Explicativa
Quanto às estratégias de pesquisa	Pesquisa bibliográfica Pesquisa documental Pesquisa experimental Pesquisa <i>ex-post facto</i> Levantamento Estudo de caso Pesquisa-ação Pesquisa Participante

Quadro 3 – Matriz para avaliação da Abordagem Metodológica dos artigos

Importante esclarecer e destacar que a análise sob a perspectiva metodológica dos artigos se deu com base no enquadramento metodológico dado e explicitado pelos próprios autores dos estudos. Por exemplo, se o autor enquadrou seu estudo como estudo de caso, os pesquisadores acatarem isso como verdade e não julgaram se esse enquadramento é correto ou não. Isso pode ser considerado uma limitação deste estudo no que concerne aos resultados apresentados, pois ao acatar o expresso pelos autores dos estudos analisados, erros cometidos por eles quanto ao enquadramento metodológico de seus estudos poderão prejudicar as

conclusões do presente trabalho. Em outras palavras, os resultados deste estudo devem ser vistos com certo cuidado nesse ponto.

4 Análise dos Resultados

4.1 Aspectos Relacionados à autoria dos artigos

Os 167 artigos foram assinados por um total de 380 autores. Destaca-se que este número não representa a quantidade física mas o número de diferentes autores nos artigos pesquisados. Isso significa que um mesmo autor pode constar mais de uma vez em cada ano pesquisado, desde que seja responsável pela produção de mais de um artigo.. A Tabela 1 evidencia a quantidade de autores por artigo.

Tabela 1 - Quantidade de autores por artigo

Quantidade de autores	Frequência	%
1 autor	14	8,4 %
2 autores	48	28,7%
3 autores	52	31,1%
4 autores	32	19,2%
5 autores	20	12,0%
6 autores	1	0,6%
Total	167	100%

A tabela 1 mostra que prevalece a utilização de parcerias na elaboração da maioria dos artigos. O desenvolvimento de pesquisa, elaboração e publicação de artigos solitários responde por apenas 8,4% do total e 31,1% dos artigos foram elaborados por 3 autores totalizando 52 artigos, seguido por 48 artigos (28,7%) com 2 autores. Observa-se assim que a preferência por equipes formadas por duplas ou por trios no desenvolvimentos das pesquisas, representando 59,8% do total de artigos. Grandes grupos (5 ou mais autores) representaram apenas 12,6% do total das publicações.

A tabela 2 mostra a relação dos 10 autores com maior número de publicações no período analisado.

Tabela 2 - Autores com maior quantidade de publicações

Nº	Autores	Publicações
1	Antônio Artur de Souza	10
2	Marcos Antonio de Souza	9
3	Ewerton Alex Avelar	8
4	Welington Rocha	8
5	Charles Albino Schultz	6
6	Terence Machado Boina	6
7	Alceu Souza	5
8	Mariana Guerra	5
9	Ana Cristina de Faria	4
10	Márcio Luiz Borinelli	4

O docente e pesquisador Antônio Artur de Souza publicou dez artigos, sendo o autor com o maior número de publicações em Gestão Estratégica de Custos. Este número representa uma média de 2 artigos publicados na área por ano pesquisado. Os 10 maiores autores são responsáveis pela publicação de 65 artigos, representando 38,9% do total das publicações da

área.

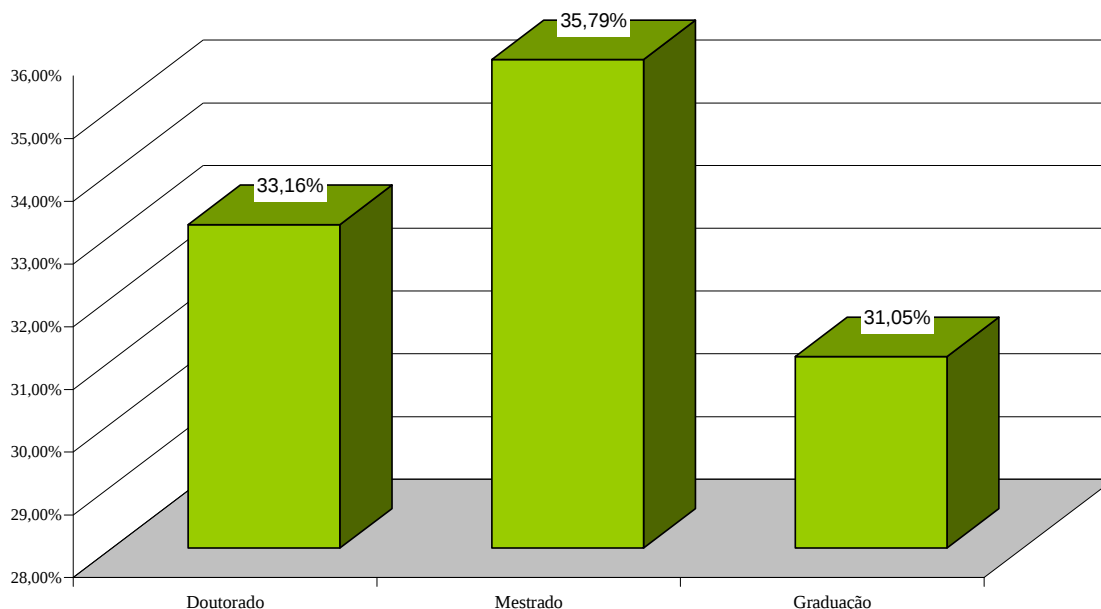
Com relação à vinculação institucional, a Tabela 3 classifica em ordem as dez instituições com o maior número de autores vinculados. A USP - Universidade de São Paulo obteve maior destaque com 24 autores vinculados a ela, seguido da UFMG - Universidade Federal de Minas Gerais com 22 autores e a UFC - Universidade Federal do Ceará com 15 autores vinculados.

Tabela 3 - Instituições de ensino a que os autores estão vinculados

Nº	Instituição de Ensino	Quantidade de autores
1	Universidade de São Paulo	24
2	Universidade Federal de Minas Gerais	22
3	Universidade Federal do Ceará	15
4	Universidade Federal do Paraná	13
5	Universidade Federal de Santa Catarina	12
6	Universidade do Vale do Rio dos Sinos	11
7	Universidade Regional de Blumenau	10
8	Universidade Estadual de Maringá	10
9	Pontifícia Universidade Católica do Paraná	9
10	Universidade de Caxias do Sul	8

O Gráfico 1 demonstra em percentual a titulação dos 380 autores. 35,79% dos autores possuem Mestrado, enquanto 33,16% possuem Doutorado e 31,05% Graduação e outros níveis de especialização.

Gráfico 1 - Titulação dos autores



4.2 Aspectos relacionados à plataforma teórico/conceitual empregada nos artigos

A Tabela 4 mostra o número de publicações em cada um dos temas definidos para investigação deste estudo.

Tabela 4: Quantidade de artigos publicados nos temas da Gestão Estratégica de Custos por ano

Referencial Teórico	2008	2009	2010	2011	2012	Freq.	%
Análise de Custos de Cadeia de Valor (ACV)	1	3	3	4	0	11	6,59%
Análise de Custos de Concorrentes	0	0	2	0	0	2	1,20%
Custeio-Alvo (<i>Target Costing</i>)	6	1	6	4	2	19	11,38%
Custeio e Gestão Baseados em Atividades (ABC/ABM)	21	15	9	9	15	69	41,32%
Custeio por Ciclo de Vida	1	0	0	1	0	2	1,20%
Custo da Qualidade	7	4	4	2	1	18	10,78%
Custo Total para os Consumidores (CTC)	0	0	0	0	1	1	0,60%
Determinantes de custos	0	0	1	0	1	2	1,20%
Direcionadores de custos	0	0	0	1	0	1	0,60%
Gestão de Custos Interorganizacionais (GCI)	1	0	2	4	4	11	6,59%
Gestão Estratégica de Custos (geral)	6	2	10	8	5	31	18,56%
Total	43	25	37	33	29	167	100%

Observa-se na Tabela 5 que o tema mais pesquisado foi o Custeio e Gestão Baseados em Atividades (ABC/ABM) totalizando 69 publicações, abrangendo 41,32% das publicações na área temática Gestão Estratégica de Custos, sendo que, destas 69 publicações, 21 foram publicadas somente no ano de 2008.

O segundo tema mais pesquisado pelos autores foi a Gestão Estratégica de Custos totalizando 31 publicações (18,56%), seguido de Custeio-Alvo (*Target Costing*), com 19 publicações (11,38%) e Custo da Qualidade, com 18 publicações (12,14%).

Não é possível indicar uma tendência de temas ao longo dos 5 anos pesquisados. Observa-se inicialmente uma redução no número de publicação em ABC/ABM em 2010 e 2011, em relação a 2008 e 2009, com a retomada do número de publicações em 2012. As exceções ficam para os temas Custo da Qualidade e Gestão de Custos Interorganizacionais (GCI).

A queda de produção no tema de Custo da Qualidade, com 7 artigos em 2008, equivalente a 16,3% das publicações para 1 artigo em 2012, representando 3,4% das publicações do ano contrasta com o crescimento da produção em GCI, que saltou de 1 artigo, equivalente a 2,3% em 2008 para 4 artigos, representando 13,8% em 2012 do total de artigos publicados na área de Gestão Estratégica de Custos.

Observa-se também haver certo equilíbrio no volume de publicações nessa temática com média de 33 artigos por ano, excetuando-se o ano de 2008 quando atingiu 43 publicações.

Merece destaque a observação de que os temas de Custo Total para Consumidores, Direcionadores de Custos, Análise de Custos de Concorrentes, Custeio por Ciclo de Vida e Determinantes de custos foram os menos explorados nessa temática. Por isso, levando-se em consideração a importância dos mesmos para a Gestão Estratégica de Custos verifica-se a carência de estudos nesses campos.

4.2 Aspectos Metodológicos relacionados à construção dos artigos

Na perspectiva metodológica, os artigos foram analisados quanto à forma de

abordagem do problema, quanto aos objetivos da pesquisa e às estratégias de pesquisa utilizadas.

Conforme a Tabela 5, quanto à abordagem do problema, 70% dos artigos apresentam abordagem Qualitativa (117 artigos). Apresentam-se na forma Quantitativa 14% totalizando 23 artigos e Quali-quantitativa 16% (27 artigos).

Tabela 5: Produção científica em GEC quanto à abordagem do problema

Abordagem	Frequência	%
Qualitativa	117	70 %
Quantitativa	23	14%
Quali-Quantitativa	27	16%
Total	167	100,00%

Quanto aos objetivos dos estudos, nota-se que 57% das pesquisas classificam-se como Exploratória, perfazendo um total de 114 artigos. As pesquisas Descritivas somam 84 artigos (42%), enquanto as pesquisas Explicativas totalizaram apenas 2 (1%) de um total de 167 artigos, conforme Tabela 6.

Chama a atenção o pequeno percentual de pesquisas que buscam explicar os fenômenos, o que evidencia certa imaturidade nessa temática e, ao mesmo tempo, muita possibilidade para novos estudos.

Tabela 6: Produção científica em GEC quanto ao objetivo do estudo

Objetivo do estudo	Frequência	%
Exploratório	81	49%
Descritivo	52	31%
Exploratório/Descritivo	32	19%
Explicativo	2	1%
Total	167	100%

Quanto às estratégias de pesquisa, conforme a Tabela 7, observou-se uma grande preferência dos autores para a produção de pesquisas na forma de Estudo de caso, totalizando 100 artigos (50%), seguido da Pesquisa documental com 17% e Pesquisa bibliográfica 14%.

Observa-se com isso que a preferência dos estudos se dá pela pesquisa de campo, quer investigando uma ou várias empresas. Isso é importante na medida em que os estudos podem comparar o que as organizações estão fazendo com o que a literatura especializada aborda sobre o assunto, buscando otimizar a utilização dessas práticas.

Tabela 7: Produção científica em GEC quanto à estratégia de pesquisa utilizada

Estratégia de Pesquisa	Frequência	%
Estudo de Caso	100	50 %
Pesquisa documental	34	17%
Pesquisa bibliográfica	28	14%
Levantamento	20	10%
Pesquisa-ação	9	5%
Outras	8	4%
Total	199	100,00%

Importante destacar que, embora a análise tenha sido feita com base naquilo que foi explicitamente informado pelos autores dos estudos, em muitos casos, a simples revisão bibliográfica (ou revisão de literatura), componente obrigatório de qualquer estudo de caráter acadêmico, foi suficiente para que os autores enquadrassem seu estudo como “Pesquisa Bibliográfica”.

Destaca-se também que em se tratando de estratégia de pesquisa, é comum os estudos referenciarem mais de uma estratégia de pesquisa ou técnica de coleta de dados, o que é absolutamente normal e esperado, por isso, a frequência do uso das estratégias e técnicas ser superior ao número de artigos (199).

5 Considerações Finais

O estudo teve como objetivo identificar e analisar a produção científica sobre Gestão Estratégica de Custos publicada em anais de quatro congressos nacionais (Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, ANPCONT, Congresso Brasileiro de Custos e EnANPAD), no período de 2008 a 2012, sob as perspectivas da autoria, do referencial teórico e da metodologia empregada.

Embora o tema ABC/ABM não seja algo recente, pois teve seu auge nas décadas de 1980 e 1990, ainda hoje se destaca como o mais pesquisado e publicado com média de quase 14 artigos por ano, somando 69 publicações no período analisado. Após o ABC/ABM, os temas mais pesquisados são Custeio Alvo e Custos da Qualidade com 19 e 18 publicações respectivamente.

Embora represente um grande número de publicações para o total do período analisado, destaca-se a redução significativa de publicações na temática Custos da Qualidade, caindo de 16,3% das publicações do ano de 2008 para 3,4% das publicações do ano de 2012. Outro destaque é o crescimento da produção no tema de Gestão de Custos Interorganizacionais, que saltou de 2,3% em 2008 para 13,8% em 2012 do total de artigos publicados na área de Gestão Estratégica de Custos, revelando-se assim uma tendência de publicações para a área.

No tocante aos objetivos dos estudos, o peso recai sobre estudos exploratórios e descritivos (98%). É quase inexistente estudos em Gestão Estratégica de Custos de natureza explicativa dos fenômenos. Eis aí uma carência difícil de compreender e de justificar. Ao mesmo tempo isso representa uma oportunidade para futuras pesquisas passarem a se ocupar mais em explicar os fenômenos que já foram fartamente explorados e descritos.

Autores vinculados à FEA/USP lideram as publicações nesse tema. Uma explicação para esse fato, não possível de ser confirmada pelos achados da pesquisa, talvez seja o fato de que a FEA/USP no seu Programa de Pós Graduação em Ciências Contábeis, tenha uma disciplina denominada Gestão Estratégica de Custos, criada pelo Prof. Masayuki Nakagawa, precursor do tema no Brasil nos anos 80, sucedido pelo Prof. Welington Rocha, atual professor da disciplina. Também é destaque em produção nessa área, professores vinculados à UFMG, seguidos pela UFCE e UFPR.

Esta pesquisa não abrange a totalidade dos trabalhos publicados na temática Gestão Estratégica de Custos, desta forma, sugere-se para a produção de novos estudos, além da replicação desta pesquisa, uma maior abrangência para produções científicas publicadas em periódicos *Qualis* CAPES e, também, a produções internacionais.

Referências

ANDRADE, Maria Margarida de. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

ARAÚJO, Carlos Alberto. Bibliometria: evolução histórica e questões atuais. **Em Questão**, Porto Alegre, v. 12, n. 1, p. 11-32, jan./jun. 2006.

- BLOCHER, Edward J.; CHEN, Kung H.; COKINS, Gary; LIN, Thomas W. **Gestão estratégica de custos**. Tradução Ariovaldo Griesi; tradução técnica Sérgio Alexandre Souza, Wilson J. A. Julian; revisão técnica Ana Paula Costa Paulino. 3. ed. São Paulo: McGraw-Hill, 2007.
- CAMACHO, Reinaldo Rodrigues. **Fatores condicionantes da gestão de custos interorganizacionais na cadeia de valor de hospitais privados no Brasil**. 2010. 206f. Dissertação (Doutorado) – Departamento de Contabilidade e Atuária, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.
- CASELLA, Bruna Maria Barbosa Xavier. **Análise de custos de concorrentes: estudo exploratório no setor de celulose e papel**. 2008. 121f. Dissertação (Mestrado) – Departamento de Contabilidade e Atuária, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.
- COOPER, Robin; SLAGMULDER, Regine. *Supply chain development for the lean enterprise. Interorganizational cost management*. New Jersey: The IMA Foundation For Applied Research, Inc. 1999. 512p.
- COSTA, Simone Alves da. **Análise de custos de concorrentes: um estudo dos determinantes de custos no setor de eletrônicos**. 2011. 196f. Dissertação (Mestrado) – Departamento de Contabilidade e Atuária, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011.
- Ellram, L. Total cost of ownership: An analysis approach for purchasing. **International Journal of Physical Distribution & Logistics Management**. Vol. 25, n. 8, p. 4-23, 1995.
- GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- HOFFJAN, Andreas; KRUSE, Holger. Open book accounting in supply chain: when and how is it used in practice? **Cost Management**, v. 20, n. 6, p. 40-47, 2006.
- HEINEN, K. C.; HOFFJAN, A. The strategic relevance of competitor cost assessment – Na empirical study regarding competitor accounting. **Jamar**, vol. 3 nr.1, 2005, p. 17-34.
- KOTLER, Philip. **Administração de Marketing: análise, planejamento, implantação e controle**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- NAKAGAWA, Masayuki. **Gestão Estratégica de Custos: conceitos, sistemas e implementação**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1991.
- PORTER, Michael E. **Competitive advantage: Creating and sustaining superior performance**. New York: The Free Press, 1985.

PORTER, Michael E. **Estratégia Competitiva: Técnicas para análise de indústrias e da concorrência**. Tradução de Elizabeth Maria de Pinho Braga. 17. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1986.

SANTOS, Rodrigo Pinto dos. **Análise de custos dos concorrentes: um estudo exploratório entre teoria e prática**. 2010. 220f. Dissertação (Mestrado) – Departamento de Contabilidade e Atuária, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

SHANK, John K.; GOVINDARAJAN, Vijay. **A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos**. 4. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

SILVA, Edna Lúcia da; MENEZES, Etera Muszkat. **Metodologia da Pesquisa e Elaboração de Dissertação**. 3. ed. Florianópolis, 2001.

SIMMONDS, K. Strategic Management Accounting. **Management Accounting (UK)**, 26-29 - 1981.

SLAVOV, Tiago Nascimento Borges. Gestão estratégica de custos no Brasil: estudo bibliométrico nos anos de 2004 a 2010. In: Congresso Brasileiro de Custos, 18., 2011, Rio de Janeiro. **Anais...** Universidade Candido Mendes, 2011.

SOUZA, Bruno C.; ROCHA, Welington. **GCI - Gestão de Custos Interorganizacionais**. Gerenciamento de resultados entre organizações distintas por meio de ações coordenadas. São Paulo: Atlas, 2009.

SPLITTER, Karla; ROSA, Carolina Aguiar da. Genealogia dos trabalhos bibliométricos em contabilidade. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 12., 2012, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2012.