

Gestão Estratégica de Custos e sua difusão nos principais centros de ensino, pesquisa e materiais didáticos

Simone Alves da Costa (Unifesp) - simone.ac@gmail.com

Ademir Luiz Bortolatto Junior (Fecap) - jrbortolatto@gmail.com

Resumo:

O presente artigo teve como objetivo compreender de que forma os centros de ensino, pesquisa e materiais didáticos tem abordado o assunto Gestão Estratégica de Custos. Para isso, levantou o que os principais cursos de pós-graduação, periódicos e livros, tanto nacionais quanto internacionais, têm dito a respeito do assunto. Ao total foi feita a análise documental de 10 periódicos, 191 artigos sobre o tema, 7 programas de pós-graduação e 16 livros. Como resultados, pode-se notar que as pesquisas científicas abordaram o assunto predominantemente no campo científico da Contabilidade Gerencial, o que pode ser comprovado na relação de periódicos analisados, sendo que os temas Qualidade e Custeio Alvo predominaram em relação aos demais. Já no caso dos cursos de pós-graduação, percebe-se que GEC é um assunto periférico, presente em poucos centros de ensino dentro da análise realizada. E no que tange aos livros, a temática principal está nos artefatos tradicionais de gestão e mensuração de custos, ficando a abordagem estratégica bastante à margem nas menções gerais. O artigo contribui no sentido de trazer à discussão a necessidade de ampliação de meios de pesquisa, ensino e divulgação como forma de fazer com que a GEC se estabeleça enquanto ramo de conhecimento científico a ser aprimorado, desenvolvido e estudado.

Palavras-chave: *Gestão Estratégica de Custos; Análise Documental; Contabilidade Gerencial.*

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

Gestão Estratégica de Custos e sua difusão nos principais centros de ensino, pesquisa e materiais didáticos

Resumo

O presente artigo teve como objetivo compreender de que forma os centros de ensino, pesquisa e materiais didáticos tem abordado o assunto Gestão Estratégica de Custos. Para isso, levantou o que os principais cursos de pós-graduação, periódicos e livros, tanto nacionais quanto internacionais, têm dito a respeito do assunto. Ao total foi feita a análise documental de 10 periódicos, 191 artigos sobre o tema, 7 programas de pós-graduação e 16 livros. Como resultados, pode-se notar que as pesquisas científicas abordaram o assunto predominantemente no campo científico da Contabilidade Gerencial, o que pode ser comprovado na relação de periódicos analisados, sendo que os temas Qualidade e Custeio Alvo predominaram em relação aos demais. Já no caso dos cursos de pós-graduação, percebe-se que GEC é um assunto periférico, presente em poucos centros de ensino dentro da análise realizada. E no que tange aos livros, a temática principal está nos artefatos tradicionais de gestão e mensuração de custos, ficando a abordagem estratégica bastante à margem nas menções gerais. O artigo contribui no sentido de trazer à discussão a necessidade de ampliação de meios de pesquisa, ensino e divulgação como forma de fazer com que a GEC se estabeleça enquanto ramo de conhecimento científico a ser aprimorado, desenvolvido e estudado.

Palavras-chave: Gestão Estratégica de Custos; Análise Documental; Contabilidade Gerencial.

Área temática: Metodologias de ensino e pesquisa em custos.

1. INTRODUÇÃO

A Gestão Estratégica de Custos, doravante chamada como GEC, aborda “as principais filosofias, atitudes e artefatos tomados pelos gestores que buscam uma situação favorável no que se refere aos custos, dentro de uma perspectiva competitiva baseada na melhoria e na criação de valor da firma em seu ambiente.” (BORGES SLAVOV, 2013, p. 154).

A GEC é uma área do conhecimento comumente ligada à área contábil (ELLRAM; STANLEY, 2008), mas que aborda temas voltados também à tomada de decisão, estando bastante ligada à Administração (BORGES SLAVOV, 2013).

Reckziegel, Souza e Diehl (2007) abordam que as práticas de gestão de custos não têm tido tanta atenção nas empresas pesquisadas. Fatores como não conhecer tais práticas e o fraco desempenho entre custo e benefício na sua implantação seriam os motivadores.

Shank (2006) argumenta que o assunto GEC não tem tido destaque dentre os principais periódicos desta área do conhecimento. Até mesmo temas como o Custeio Baseado em Atividades (*Activity Based Costing* [ABC]), que são conhecidos na área acadêmica, não tem tido grande adesão nas empresas (BHIMANI; GOSSELIN, 2009).

Se for observado que a construção da adesão às ferramentas se inicia nos centros de ensino, é relevante entender como a academia tem tratado tais assuntos do ponto de vista do ensino e da pesquisa. Afinal, se um estudante sai desse entorno sem conhecer as ferramentas gerenciais que poderia utilizar, e se na vida empresarial ele também não as encontra, há que se esperar um declínio no uso de tais ferramentas.

Desta forma, o objetivo deste trabalho é compreender de que forma os centros de ensino, pesquisa e materiais didáticos tem abordado o assunto Gestão Estratégica de Custos. Como objetivos específicos, pretende-se levantar o que os principais cursos, periódicos e livros têm realizado a respeito do assunto, além de levantar corpo teórico sobre o tema.

O trabalho se justifica pela necessidade de melhor compreender de que forma o assunto GEC tem sido abordado, a fim não só de direcionar estratégias futuras de atuação para o tema, bem como ampliar as perspectivas e métodos do campo contábil enquanto área do conhecimento, a fim de que a própria Ciência Contábil não seja prejudicada no seu desenvolvimento como área do conhecimento (OHLSON, 2011).

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Pode-se considerar que o precursor da GEC foi a Contabilidade Gerencial (CG), que detém a maior parte das pesquisas na área (ELLRAM; STANLEY, 2008). Tal área municia os gestores com informações que sejam úteis do ponto de vista da tomada de decisão (GARRISON; NOREEN; BREWER, 2012), bem como realizando a gestão de desempenho das empresas, cuja informação de custos se torna preponderante (KAPLAN; ATKINSON, 1998).

O campo de custos tem crescido ao longo dos tempos e sido objeto de estudos desta área (SCAPENS; BROMWICH, 2010). Ao longo dos anos, em função de críticas sobre a perda de relevância do tema, foi vista a incorporação do tema Estratégia (JOHNSON; KAPLAN, 1987; BROMWICH, 1988; DIMNIK; KUDAR, 1989; PIERCY; MORGAN, 1989; WILSON, 1990; HERGERT; MORRIS, 1989; CLARKE, 1995; GRUNDY, 1997; COOPER; SLAGMULDER, 2003; LORD, 1996;).

O primeiro autor sobre o tema foi Simmonds em 1981 (WILSON, 1990; GUILDING, 1999; GUILDING, CRAVENS, & TAYLES, 2000; HOFFJAN & WOMPENER, 2006; LANGFIELD-SMITH, 2008), que acabou por batizar um novo tema: Contabilidade Gerencial Estratégica (CGE). Tal tema posteriormente incluiu assuntos relacionados a custos, tendo ficado mais conhecido em países como Reino Unido, Austrália e Nova Zelândia (LANGFIELD-SMITH, 2008). Nesse arcabouço, temas como competitividade e análise da concorrência passaram a ser relevantes (RICKWOOD et al., 1990; COOPER; SLAGMULDER, 2003;).

Já o tema Gestão Estratégica de Custos ficou conhecido por meio de Shank e Govindarajan (1997), bastante influenciador por Porter (1985).

Embora na prática se verifique a proximidade entre GEC e CGE, não foi possível afirmar durante essa pesquisa que se tratam do mesmo tema, pois embora haja aspectos e ferramentas similares, nem sempre são abordadas as mesmas práticas (GUILDING et al., 2000; AFONSO, 2007).

Shank e Govindarajan (1997) apresentam a GEC como o uso de técnicas que irão favorecer a posição competitiva das organizações e reduzir custos. Outros autores também se posicionam sobre o tema:

[...] A Gestão Estratégica de Custos é uma filosofia, uma atitude e um conjunto de técnicas para contribuir na definição do futuro da empresa. Além disso, a Gestão Estratégica de Custos não deve limitar as suas preocupações e objetivos apenas ao custo, mas também deve considerar a receita, a produtividade, o valor do cliente e, ao mesmo tempo, a posição estratégica da empresa. (EL KELETY, 2006, p. 482).

Neste caso, o autor destaca aspectos bastante práticos como o uso das técnicas da GEC para fins de alcançar produtividade e melhorar o valor que é adicionado ao cliente.

Gestão Estratégica de Custos é um componente da gestão de custos. É um sistema de produção de informações necessárias para a Gestão Estratégica para ajudar a organização a criar e sustentar vantagens competitivas. Ela tem quatro objetivos a longo prazo, que são responder às exigências do cliente, comparando com os concorrentes, capacidade de inovar produtos, qualidade e eficiência. (EL-DYASTY, 2007, p. 54).

Já neste trecho, o componente estratégico se destaca, especialmente no quesito obtenção de vantagem competitiva, que alcança decisões de longo prazo das organizações.

A Gestão Estratégica de Custos deve ser conectada diretamente com estratégias de valor que podem contribuir para a redução dos custos através da gestão da cadeia de suprimentos global. GEC está relacionada a conceitos como gestão de custos da cadeia de suprimentos, custeio da cadeia de valor e custo total de propriedade (TCO). (AFONSO, 2007, p. 52).

Acima, já se observa uma conotação mais ligada à gestão da cadeia de suprimentos, tema bastante relevante nas abordagens contemporâneas de custos (AFONSO, 2007).

... a tomada de decisão deliberada destinada a alinhar a estrutura de custos da empresa com sua Estratégia e com o gerenciamento do alcance da Estratégia. Nós nos concentramos em interações por meio das fronteiras das empresas; especificamente, a interface do comprador/fornecedor, como uma fonte de vantagem competitiva que pode oferecer baixo custo, bem como alta produtividade, qualidade, capacidade de resposta ao cliente e inovação. (ANDERSON; DEKKER, 2009, p. 202).

Nota-se em todas as definições o caráter prático e a preocupação em trazer algo tangível e útil ao universo empresarial, que não aborde apenas a redução imediata de custos, mas que tenha impactos nas perspectivas de longo prazo das organizações.

Borges Slavov (2013) apresenta as ferramentas da gestão de custos em três categorias: Estratégicas, Operacionais e de Mensuração. No caso das ferramentas estratégicas destacam-se as elencadas no Quadro 1.

Quadro 1 – Ferramentas Estratégicas da gestão de custos

Ferramenta	Descrição
Gestão Baseada em Atividades	busca melhorias no resultado por meio da gestão das atividades e da utilização do Custeio Baseado em Atividades
Gestão de Rentabilidade por Cliente	analisa custos e receitas de um segmento de clientes ou de clientes específicos visando incrementos na lucratividade e revisão dos relacionamentos estabelecidos com tal grupo
Gestão de Custos e Benefícios da Melhoria da Qualidade	adota um conjunto de práticas que aumente a qualidade de produtos e serviços de uma empresa, tornando-se reconhecida pelos que fazem uso de tais itens, focando especialmente custos de prevenção, inspeção, falhas internas e falhas externas
Gestão de Custos Interorganizacionais	visa o gerenciamento de processos entre empresas focando em práticas cooperativas de custos
Gestão de Custos por Ciclo de Vida do Produto	considera que os produtos tem um ciclo de vida geralmente separado pelos estágios de introdução, crescimento, maturidade e declínio. Ao detectar o estágio do produto analisado, ações como o redesenho do produto podem ser empregadas visando a redução de custos
Gestão do Custeio Alvo	favorece a empresa a atingir a rentabilidade esperada com determinado produto ou serviço, não impactando no preço de venda
Gestão do Custo Total para Consumidores	analisa o custo de todas as etapas da vida de um produto, desde o lançamento até o descarte, favorecendo principalmente processos de aquisição
Gestão Enxuta de Custos	adaptação dos sistemas e práticas de custos visando a adequação à filosofia <i>lean</i> , ou seja, reduzindo desperdícios e racionalizando as operações
Gestão <i>Kaizen</i> dos Custos	focaliza a melhoria contínua em produtos e processos, contribuindo para a redução de custos durante a produção
Inteligência Competitiva de Custos	recorre à análise dos dados dos concorrentes com vistas à melhoria das decisões de custos
Reengenharia de Processos do Negócio	focaliza o redesenho de processo da empresa com a finalidade de revisão das práticas e valores de custos
Teoria das Restrições	objetiva a melhora da operação após a identificação dos gargalos em um processo produtivo ou administrativo

Fonte: Adaptado de Borges Slavov (2013).

El Kelety (2006) alega que a GEC ainda se encontra em estágio exploratório, talvez por isso não haja tanto consenso entre as práticas.

Shank (2006) se posicionou sobre um declínio do tema GEC, tanto do ponto de vista do desenvolvimento como área do conhecimento, como do ponto de vista prático nas organizações.

Outros estudos também se posicionam criticamente sobre essa questão, comentando por exemplo:

- Dificuldades práticas na implantação de aplicações relacionadas à gestão de custos (ERNST&YOUNG; IMA, 2003);
- Predileção pelo uso de ferramentas tradicionais de custos (ERNST&YOUNG; IMA, 2003; DUGDALE; JONES; GREEN, 2006; RECKZIEGEL et al., 2007);
- Falta de atuação dos contadores gerenciais no que tange às práticas relacionadas à gestão de custos (ANDERSON, 2006; SHANK, 2006);
- Falta de consolidação do corpo de conhecimentos da GEC (ANDERSON, 2006; CHENHALL, 2008);
- Limitação da GEC à área contábil (ELLRAM; STANLEY, 2008).

Sintetizando o que foi colocado até aqui, embora a GEC tenha um caráter eminentemente prático e vinculado à tomada de decisão estratégica, parece haver uma tendência na percepção de que seus temas não têm tido longo alcance, estando limitados a ferramentas mais tradicionais, envolvendo mensuração e operação, e áreas específicas do conhecimento, como a própria Ciência Contábil.

3. METODOLOGIA

A presente pesquisa se classifica como descritiva e qualitativa, por procurar descrever um fenômeno e recorrer a dados que não sejam de cunho quantitativo exclusivamente para tal, procurando uma amarração entre dados e fatos. Como ferramenta de coleta de dados, optou-se pela Pesquisa Documental, que se classifica como tal, diferenciando-se da Bibliográfica, pelo uso de material secundário (MARTINS; THEÓPHILO, 2009).

Também foram utilizadas técnicas bibliométricas a fim de validar a produção científica dos pesquisadores (VANTI, 2002).

No caso dos periódicos, foram considerados aqueles com maior fator de impacto pelo *Journal Citation Reports* – JCR (ISI, 2015). Foram selecionados: *Academy of Management Review (AMR)*; *Journal of Management (JOM)* e *Journal of Operations Management (JoOM)*. Adicionalmente, Hesford, Lee, Van der Stede e Young (2006) destacam os journals com trabalhos relacionados a custos, sendo eles: *Accounting, Organizations and Society (AOS)* e *Management Accounting Research (MAR)*, *Journal of Management Accounting Research (JMAR)* e *The Accounting Review (TACR)*.

No caso dos periódicos nacionais, foram selecionados aqueles de classificação CAPES A2, a saber: *Revista de Contabilidade e Finanças (RCF)*; *Revista de Administração Contemporânea (RAC)* e *Revista Gestão e Produção (RGP)*.

Foi utilizado o arcabouço de técnicas elencadas por Borges Slavov (2013): *Gestão Baseada em Atividades*; *Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade*; *Gestão de Custos Interorganizacionais*; *Gestão de Custos por Ciclo de Vida do Produto*; *Gestão do Custeio Alvo* e *Gestão do Custo Total de Consumidores*. Foram buscadas as palavras chave mencionadas em conjunto no título, resumo e palavras-chave do artigo.

Outra base utilizada foi de cursos de pós-graduação, que considerou: (I) Internacional: programas dos cursos mais bem posicionados em rankings de pós-graduação, de acordo com a pesquisa de Coyne, Summers, Williams e Wood (2010), a saber: *Stanford*, *Michigan* e *London School of Economics*; e (II) Nacional: Resultado da avaliação trienal da CAPES aos programas de pós-graduação (CAPES, 2015), sendo considerados os programas de mestrado e doutorado mais bem avaliados: Universidade de São Paulo; Universidade de Brasília, Universidade

Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte; Universidade Federal do Rio de Janeiro; e Universidade do Vale do Rio Sinos.

Para análise dos livros, foram considerados os livros citados nos cursos de referência analisados na graduação e na pós-graduação.

4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

4.1 Periódicos

A análise dos periódicos por tema está apresentada na Tabela 1, totalizando 191 artigos colhidos nos dez periódicos analisados. Nota-se que os temas Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade e Gestão do Custeio Alvo tiveram a predileção dos autores, o que corresponde a mais de 70% das publicações. Pode se perceber a maior incidência aos temas nos periódicos de Contabilidade mais voltados à pesquisa em CG.

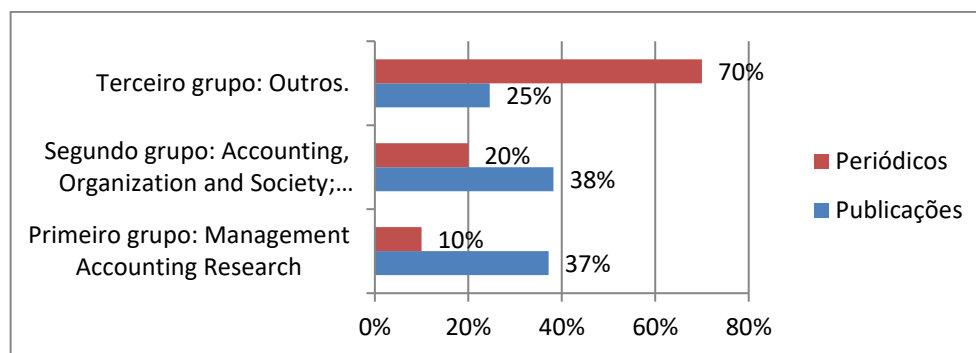
Tabela 1 - Temas versus Periódicos

Periódico	Gestão Baseada em Atividades	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	Gestão de Custos Interorganizacionais	Gestão de Custos por Ciclo de Vida do Produto	Gestão do Custeio Alvo	Gestão do Custo Total de Consumidores	Total
AOS	12	22	3	1	11	3	52
JMAR	1				1		2
MAR	12	21	5	7	25	1	71
TACR				1			1
AMR		14		1			15
JoM		3					3
JoOM		21					21
RCF		3			4		7
RAC	1	3					4
RGP		12	3				15
Total	26	99	11	10	41	4	191

Fonte: Dados da pesquisa..

A lei bibliométrica de Bradford estabelece que verificando a soma do total de artigos e a divisão por 3, o grupo que resultar em até um terço dos artigos é o grupo de principal publicação sobre o assunto (Vanti, 2002). Nesse caso, o principal periódico seria o MAR, o segundo terço da produção estaria dividido entre AOS e JoOM. Juntos somam aproximadamente 75% da produção analisada. Os 70% dos *journals* restantes são responsáveis por 25% da produção realizada no período, nos periódicos estudados.

Gráfico 1 - Lei de Bradford



Fonte: Dados da pesquisa.

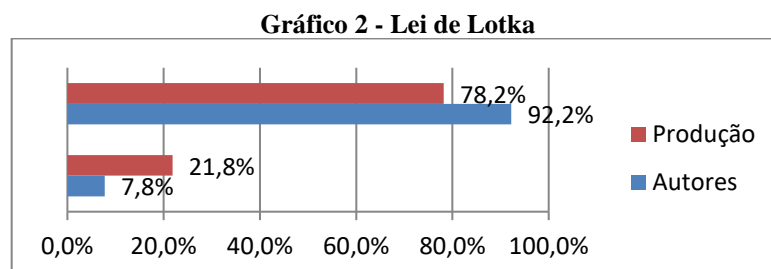
Em relação aos autores desta produção, foram encontrados 309 nomes distintos. O quadro a seguir mostra a quantidade de autores com três ou mais artigos e os temas em que atuaram.

Tabela 2 - Autores com maior produção por tema

Autor	Gestão Baseada em Atividades	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	Gestão de Custos Interorganizacionais	Gestão de Custos por Ciclo de Vida do Produto	Gestão do Custeio Alvo	Gestão do Custo Total de Consumidores	Total
Kim Langfield-Smith	2	4			2		8
Robert H. Chenhall	1	4			2		7
Allan Hansen	1	3			1		5
John Cullen	1	1	1	1	1		5
Roger G. Schroeder		4					4
Dutch Fayard	1	1	1		1		4
Hiroshi Okano		1			3		4
Lorraine S. Lee	1	1	1		1		4
Robert A. Leitch	1	1	1		1		4
William J. Kettinger	1	1	1		1		4
Annette Baines	1	1			1		3
Chee W. Chow	1	1			1		3
Chris Guilding		1			2		3
Elisa Wright	2				1		3
Håkan Håkansson			1		1	1	3
Irvine Lapsley	2				1		3
Jason Zezhong Xiao	1			1	1		3
Johnny Lind		1	1		1		3
Marcos Antonio de Souza		1			2		3
Michael D. Shields	1	1			1		3
Rajiv D. Banker	1	2					3
Robin Roslender	1			1	1		3
Susan J Hart	1			1	1		3
Willie Seal	1			1	1		3

Fonte: Dados da pesquisa.

Pela Lei de Lotka, grande parte da proporção da literatura científica é efetivada por um pequeno número de autores e o restante é feito por uma grande dispersão de autores e artigos (Vanti, 2002). Para isso, foram analisados os autores com mais de dois artigos e excluídas as duplicidades. Dos 309 autores, 24 (aproximadamente 8%) eram responsáveis por 21,8% da produção científica sobre o assunto (segundo a aproximação de 1/3).



Fonte: Dados da pesquisa.

De forma geral, nota-se que as publicações de GEC estão centradas nos periódicos voltados à CG, embora temas como Qualidade e GCi tenham tido publicações também em outras áreas. No caso, o período entre 2001 e 2010 agrega mais publicações em relação aos demais.

4.2 Cursos

Na análise dos cursos de pós-graduação em Contabilidade foi analisado: foco das disciplinas centrais, estrutura geral e ênfase do curso, presença e carga horária proporcional das disciplinas de custos, entre outros aspectos que o pesquisador julgar importante destacar. O Quadro 2 sintetiza os achados.

Quadro 2 – Programas de Pós-graduação analisados

Programa de Pós-graduação	Descrição dos achados
Stanford	Na pós-graduação, competências relacionadas a métodos quantitativos e linguagens de programação. Em relação à Contabilidade as disciplinas: Reporte financeiro e controle de gestão; Seminários em Pesquisa Contábil Empírica; Aplicações de economia da informação em gestão e Contabilidade; Seminários de reporte financeiro; Tópicos selecionados em pesquisa contábil; Incentivos de gestão e governança corporativa. Ainda, são exigidas mais três disciplinas em Economia, quatro disciplinas de Econometria e três disciplinas de Finanças. Os demais créditos são relacionados aos temas de pesquisa do aluno. O foco central das disciplinas gira em torno de questões atuais da Contabilidade Financeira, especialmente as relacionadas ao mercado financeiro. No programa de mestrado são elencadas disciplinas importantes para gestão, como ética, finanças, estratégia, comportamento organizacional e, dentre elas, Contabilidade Financeira.
Michigan	No programa de doutorado as disciplinas são relacionadas a Contabilidade (ênfase na Financeira), Economia, Finanças, Econometria, Matemática e disciplinas correlatas. Também linguagem de programação e Business. No curso de mestrado as disciplinas principais são: Pesquisa Financeira Corporativa e Relatórios; Tributação Federal; Instrumentos Financeiros e Finanças Estruturadas; Desenho dos Sistemas de Informação; Contabilidade Financeira Avançada; Auditoria; Simpósio de Contabilidade e Políticas Públicas. Menções de GEC são praticamente inexistentes. Apenas nas disciplinas optativas, ligadas ao programa de MBA, foi encontrada a disciplina <i>Advanced Management Accounting</i> , que contém tópicos gerais relacionados à gestão de custos.

Quadro 2 – Programas de Pós-graduação analisados (continuação)

Programa de Pós-graduação	Descrição dos achados
London School of Economics (LSE)	Nos programas de mestrado e doutorado há duas trilhas principais: “Contabilidade, Organizações e Instituições” e “Contabilidade e Finanças”. A primeira seria aquela que contempla temas mais próximos ao arcabouço da GEC, que é estruturada em uma perspectiva interdisciplinar, de forma que o aluno após fazer as disciplinas obrigatórias pode desenhar o caminho a ser percorrido.
Universidade de São Paulo	Os programas de mestrado e doutorado estão estruturados em 4 linhas de pesquisa: (1) Controladoria e Contabilidade Gerencial; (2) Contabilidade para usuários externos; (3) Mercado Financeiro, de Créditos e de Capitais; e (4) Educação e Pesquisa em Contabilidade. A linha 1 é aquela que possui os temas correlatos à GEC, tendo uma disciplina optativa oferecida sobre essa temática, que versa sobre os temas: Determinantes de custos; Custeio e Gestão Baseados em Atividades; Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade; Gestão de custos interorganizacionais; Custo total para os consumidores; Análise de custos de concorrentes; Custeio por ciclo de vida; e Custeio-alvo. Na disciplina de Controladoria, também optativa, alguns tópicos de custos também são tratados, como ABC e Teoria das Restrições.
Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte	O programa conta com os esforços de três universidades com a finalidade de conter um corpo docente adequado às necessidades. Eles declaram a ênfase do programa de pós-graduação como mensuração contábil, sendo três as áreas de concentração: (1) Contabilidade e Mercado Financeiro; (2) Contabilidade para Tomada de Decisão; e (3) Impactos da Contabilidade na Sociedade. Para ambos os programas a relação de disciplinas optativas é a mesma. Constam na lista disciplinas como Controladoria, Custos 1 e Custos 2, porém, como a ementa das disciplinas não está disponível no site do programa, não foi possível verificar o conteúdo das respectivas ementas. Por outro lado, a ênfase declarada do programa em mensuração contábil auxilia a inferir que a possibilidade de haver temas de GEC é menor.
Universidade Federal do Rio de Janeiro	Os programas de mestrado e doutorado tem como base de concentração a área de Controladoria e Contabilidade. Neste programa, os assuntos de custos que poderiam estar correlacionados à GEC encontram-se dispersos e não há uma disciplina única sobre o tema.
Universidade do Vale do Rio Sinos	Os programas de mestrado e doutorado estão estruturados em três linhas de pesquisa: (1) Contabilidade para Usuários Externos; (2) Controle de Gestão; e (3) Finanças Corporativas. A segunda seria aquela que contempla conteúdos específicos de GEC. A disciplina “Gestão Estratégica de Custos” engloba os seguintes temas: Gestão de custos e posicionamento estratégico; Determinantes e direcionadores de custos; Gestão de custos da cadeia de valor; Custo total de uso e propriedade e Custo por ciclo de vida de produtos; Custos intangíveis, Custos ocultos, Custos Invisíveis; e Custos da Green Logistic. A disciplina “Controladoria e Contabilidade Gerencial” aborda temáticas relacionadas à Estratégia, entre outras. Adicionalmente, há uma disciplina optativa denominada “Análise de Custos” que engloba temas como Planejamento e Controle de Custos (Custo Padrão, Custo Meta, Custo Kaizen) e Gestão Baseada em Atividades, dentre outros.

De forma geral pode-se notar que GEC e CG estão entrelaçadas em cursos norte-americanos, cuja ênfase se dá em habilidades quantitativas e computacionais. LSE, representante europeia, apresenta maior abertura a conteúdos de GEC. Já no Brasil, os conteúdos de GEC estão presentes aparentemente quando há pesquisadores especialistas nos temas. Porém, tais disciplinas são optativas, correndo o risco de não serem oferecidas caso não haja quórum.

4.3 Livros

A seguir é apresentada a relação de livros que foi analisada, baseando-se no sumário e no conteúdo, quando necessário, e menção à Estratégia existente nos respectivos livros. A síntese dos assuntos mencionados encontra-se no Quadro 3:

1. Análise Gerencial de custos: aplicação em empresas modernas (BORNIA, 2010);

2. Introduction to Management Accounting (HORNGREN; SUNDEM; STRATTON, 1996);
3. Managerial Accounting (GARRISON et al., 2012);
4. Advanced Management Accounting (KAPLAN; ATKINSON, 1998);
5. Controle gerencial: uma abordagem da Contabilidade Gerencial no contexto socioeconômico, comportamental e sociológico (FREZATTI; ROCHA; NASCIMENTO; JUNQUEIRA, 2009);
6. Contabilidade de Custos (HORNGREN; FOSTER; DATAR, 2009);
7. Contabilidade Gerencial (WARREN; REEVE; FESS, 2001);
8. A execução premium: a obtenção de vantagem competitiva através do vínculo da estratégia com as operações do negócio (KAPLAN; NORTON, 2008);
9. Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitiva (KAPLAN, 1998);
10. Gestão Estratégica de Custos: Conceito, Sistemas e Implementação (NAKAGAWA, 1991);
11. Competição (PORTER, 2009);
12. Gestão Estratégica de Custos: A nova ferramenta para a vantagem competitiva (SHANK; GOVINDARAJAN, 1995);
13. The design of Cost Management Systems (COOPER; KAPLAN, 1991);
14. Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior (PORTER, 1989);
15. Contabilidade de Custos (MARTINS, 2006);
16. Sistemas de Controle Gerencial (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2001).

Quadro 3 - Temas de Estratégia e Custos contidos nos livros analisados

Tema	Livro																
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	
Terminologia	x	x	x			x										x	
Sistemas de custos	x	x	x			x										x	
Avaliação de Estoques	x															x	
Ordem, Processo, Custos conjuntos	x		x			x	x									x	
Métodos de custeio	x	x	x		x											x	
ABC	x	x	x	x			x		x	x		x	x			x	
UEP (Unidade de Esforço de Produção)	x															x	
Análise Custo-Volume-Lucro	x	x	x	x		x	x									x	
Custo padrão	x		x				x		x							x	
<i>Just in time</i>						x	x			x							x
Reengenharia				x													
Estratégia								X			x				x		x
GEC (definição, conceitos)										x		x			x	x	
ABM				x					x			x	x			x	
Teoria das Restrições	x		x	x		x										x	
<i>Lean Production</i>			x														
Custeio Alvo			x	x			x										x
<i>Kaizen</i>				x					x								
Qualidade				x		x				x		x					x
Ciclo de vida				x													
Rentabilidade de Cliente				x													

Fonte: Dados da pesquisa.

Pode-se observar que alguns livros se destacam tanto em temas gerais relacionados a custos quanto à menção dos temas de GEC: Bornia (2010); Garrison, Noreen e Brewer (2012); Kaplan e Atkinson (1998); e Martins (2006). Dentre esses, os três últimos também são mais os completos em relação ao número de temas de GEC abordados.

Martins (2006), o livro nacional mais mencionado nos cursos, aborda vários temas de custos, mas poucos temas de GEC, não ultrapassando 4,5% das páginas da publicação. Garrison et al. (2012), o livro internacional mais citado, parece ser o mais completo em termos de tópicos de custos, porém, 2,5% do total de páginas se refere a conteúdos de GEC.

Sobre GEC, o livro mais abrangente é Kaplan e Atkinson (1998), mesmo que não haja um aprofundamento dos temas. No geral, ABC é o tema mais mencionado, porém, com maior foco na mensuração do que na visão estratégica – ABM.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A análise realizada nos tópicos anteriores fez uma ampla varredura de dados buscando entender de que forma o tema GEC tem sido abordado em centros de ensino, pesquisa e materiais didáticos. De forma geral, pode-se notar que as pesquisas científicas abordaram o assunto predominantemente no campo científico da Contabilidade Gerencial, o que pode ser comprovado na relação de periódicos analisados, sendo que os temas Qualidade e Custeio Alvo predominaram em relação aos demais.

Já no caso dos cursos de pós-graduação, percebe-se que GEC é um assunto periférico, presente em poucos centros de ensino dentro da análise realizada. E no que tange aos livros, a temática principal está nos artefatos tradicionais de gestão e mensuração de custos, ficando a abordagem estratégica bastante à margem nas menções gerais analisadas.

Os fatos aqui observados documentalmente mostram como a área de GEC pode permanecer com menor visibilidade, tendo em vista a sua baixa adesão nos principais meios de divulgação, como universidades, periódicos/artigos, autores e livros.

Tais fatos deveriam suscitar aos pesquisadores e interessados na área o maior interesse em promover meios e ferramentas para divulgar esse campo do conhecimento, cujo ferramental traz um grande potencial de auxílio ao dia a dia das organizações, bem como ao próprio desenvolvimento do campo científico.

Assim, este artigo contribui no sentido de trazer à discussão a necessidade de ampliação de meios de pesquisa, ensino e divulgação como forma de fazer com que a GEC se estabeleça enquanto ramo de conhecimento científico a ser aprimorado, desenvolvido e estudado.

Como estudos futuros, sugere-se a realização de entrevistas com pesquisadores, coordenadores e autores, de forma a entender a percepção que tais participantes da área tem sobre o assunto e o porquê dos resultados aqui elencados.

REFERÊNCIAS

- AFONSO, P. S. L. P. *Modelling the intertwined roles of institutional and technical environments in Management Accounting change*. University of Manchester (Tese de Doutorado), 2007.
- AMR. *Academy of Management Review*. Disponível em: <http://aom.org/Publications/AMR/Academy-of-Management-Review.aspx>. Acesso em setembro de 2015.
- ANDERSON, S. W. Managing Costs throughout the Value Chain: Research on Strategic Cost Management. *Handbook of Management Accounting Research*, vol. 2, 2006.
- ANDERSON, S. W.; DEKKER, H. C. Strategic cost management in supply chains, part 1:

- Structural cost management. *Accounting Horizons*, vol. 23, n. 2, p.p. 201–220, 2009.
<http://doi.org/10.2308/acch.2009.23.2.201>
- ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de Controle Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2001.
- AOS. *Accounting, Organizations and Society*. Disponível em:
<http://www.sciencedirect.com/science/journal/03613682>. Acesso em setembro de 2015.
- BHIMANI, A.; GOSSELIN, M. *Cost Management Diversity in a global world: What we can learn? Cost Management*, vol. 23, n. 5, p.p. 29–33, 2009.
- BORGES SLAVOV, T. N. **Gestão Estratégica de Custos: uma contribuição para a construção de sua estrutura conceitual**. Universidade de São Paulo (Tese de Doutorado), 2015.
- BORNIA, A. C. **Análise Gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- CAPES. **Web Qualis - Sistema Integrado CAPES**. Disponível em:
<http://qualis.capes.gov.br/webqualis/principal.seam>. Acesso em agosto de 2015.
- CHENHALL, R. H. *Accounting for the Horizontal Organization: a Review Essay. Accounting, Organizations and Society*, vol. 33, n. 4-5, p.p. 517–550, 2008.
- CLARKE, P. J. *The old and the new in management accounting. Management Accounting*, vol. 73, n. 6, p. 46, 1995.
- COOPER, R.; KAPLAN, R. S. *The design of Cost Management Systems*. Rio de Janeiro: Prentice Hall, 1991.
- COOPER, R.; SLAGMULDER, R. *Strategic cost management: Expanding scope and boundaries. Cost Management*, vol. 17, n. 1, p. 23, 2003.
- COYNE, J. G.; SUMMERS, S. L.; WILLIAMS, B.; WOOD, D. A. (2010). Accounting Program Research Rankings by Topical Area and Methodology. *Issues in Accounting Education*, vol. 25, n. 4, p.p. 631–654, 2010.
- DUGDALE, D.; JONES, T.; GREEN, S. *Contemporary Management Accounting Practices in UK Manufacturing*. London: CIMA Publishing, 2006.
- EL KELETY, I. *Towards a Conceptual Framework for Strategic cost Management - The Concept, Objectives, and Instruments*. Disponível em: http://deposit.ddb.de/cgi-bin/dokserv?idn=980955033&dok_var=d1&dok_ext=pdf&filename=980955033.pdf. 2006.
- EL-DYASTY, M. M. *A Framework to Accomplish Strategic Cost Management. SSRN Electronic Journal*. Disponível em: <http://doi.org/10.2139/ssrn.704201>. 2007.
- ELLRAM, L. M.; STANLEY, L. L. *Integrating Strategic Cost Management With a 3DCE Environment: Strategies, Practices, and Benefits. Journal of Purchasing and Supply Management*, vol. 14, n. 3, p.p. 180–191, 2008.
- ERNST&YOUNG, & IMA. *Survey of Management Accounting*. 2003.
- FREZATTI, F.; ROCHA, W.; NASCIMENTO, A. R.; JUNQUEIRA, E. **Controle gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto socioeconômico, comportamental e sociológico**. São Paulo: Atlas, 2009.
- GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W.; BREWER, P. C. *Managerial Accounting*. 14. ed. New York: McGraw-Hill, 2012.
- GUILDING, C. *Competitor-focused accounting : an exploratory note. Accounting, Organizations and Society*, vol. 24, p.p. 583–595, 1999.
- GUILDING, C.; CRAVENS, K. S.; TAYLES, M. *An international comparison of strategic management accounting practices. Management Accounting Research*, vol. 11, n. 1, p.p. 113–135, 2000.
- HESFORD, J. W.; LEE, S. H.; VAN DER STEDE, W. A.; YOUNG, S. M. *Management Accounting: A Bibliographic Study. Handbooks of Management Accounting Research*,

- vol. 1, p.p. 3–26, 2007.
- HOFFJAN, A.; WOMPENER, A. *Comparative Analysis of Strategic Management Accounting in German and English Language General Management Accounting Textbooks*. *Schmalenbach Business Review*, vol. 58, p.p. 234–259, 2006.
- HORNGREN, C. T.; FOSTER, G.; DATAR, S. M. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: LTC, 2009.
- HORNGREN, C. T.; SUNDEM, G. L.; STRATTON, W. O. *Introduction to Management Accounting*. New Jersey: Prentice Hall, 1996.
- IMA. *Management Accounting Glossary*. Montvalley: IMA, 1990.
- ISI. *JCR - Journal of Citations Reports*. Disponível em: <http://admin-apps.webofknowledge.com/JCR/JCR>. 2015.
- JMAR. *Journal of Management Accounting Research*. Disponível em: <http://aaapubs.org/loi/jmar>. Acesso em setembro de 2015.
- JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R. S. *Relevance Lost: The rise and fall of Management Accounting*. Massachusetts: Harvard Business School Press, 1987.
- JoOM. *Journal of Operations Management*. Disponível em: <http://www.journals.elsevier.com/journal-of-operations-management/>. 2015.
- KAPLAN, R. S. **Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo**. São Paulo: Futura, 1998.
- KAPLAN, R. S.; ATKINSON, A. A. *Advanced Management Accounting*. 3. ed. New Jersey: Prentice Hall, 1998.
- KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **A estratégia em ação: balanced scorecard**. Rio de Janeiro: Elsevier, 1997.
- KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **A execução premium: a obtenção de vantagem competitiva através do vínculo da estratégia com as operações do negócio**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.
- LANGFIELD-SMITH, K. *Strategic management accounting: how far have we come in 25 years? Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 21, n. 2, p.p. 204–228, 2008.
- LORD, B. R. *Strategic management accounting: the emperor's new clothes? Management Accounting Research*, vol. 7, p.p. 347–366, 1996.
- LSE. *London School of Economics - Department of Accounting*. Disponível em <http://www.lse.ac.uk/accounting/Home.aspx>. 2015. Acesso em agosto de 2015.
- MAR. *Management Accounting Research*. Disponível em: <http://www.journals.elsevier.com/management-accounting-research/>. Acesso em setembro de 2015.
- MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- MARTINS, G.; Theóphilo, C. R. **Metodologia de investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- MICHIGAN. *University of Michigan's Ross School of Business*. Disponível em: <https://michiganross.umich.edu/programs/>. Acesso em agosto de 2015.
- NAKAGAWA, M. **Gestão Estratégica de Custos: Conceito, Sistemas e Implementação**. São Paulo: Atlas, 1991.
- OHLSON, J. A. On Successful Research. *European Accounting Review*, vol. 20, n. 1, p.p. 7–26, 2011.
- PIERCY, N.; MORGAN, N. *Strategic Planning And The Management Accountant*. *Management Accounting*, vol. 67, n. 10, 1989.
- PORTER, M. *Competitive Advantage: creating and sustaining superior performance*. New York: The Free Press, 1985.
- PORTER, M. E. **Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior**.

- Rio de Janeiro: Elsevier, 1989.
- PORTER, M. E. **O que é estratégia**. H. Mintzberg, J. Lampel, J. B. Quinn, & S. Ghoshal (Eds.). O processo da estratégia: conceitos, contextos e casos selecionados. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2006.
- PORTER, M. E. **Competição**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.
- RAC. **Revista de Administração Contemporânea**. Disponível em: http://www.anpad.org.br/periodicos/content/frame_base.php?revista=1. Acesso em setembro de 2015.
- RCF. **Revista de Contabilidade & Finanças**. Disponível em: <http://www.revistas.usp.br/rcf>. Acesso em setembro de 2015.
- RECKZIEGEL, V.; SOUZA, M. A.; DIEHL, C. A. Práticas de Gestão de Custos Adotadas por Empresas Estabelecidas nas Regiões Noroeste e Oeste do Estado do Paraná. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, vol. 9, n. 23, p.p. 14–27, 2007.
- RGP. **Revista Gestão e Produção**. Disponível em: <http://www.dep.ufscar.br/revista/>. Acesso em setembro de 2015;
- RICKWOOD, C. P.; COATES, J. B.; STACEY, R. J. Stapylton: strategic management accounting to gain competitive advantage. *Management Accounting Research*, vol. 1, p.p. 37–49.
- SCAPENS, R. W.; BROMWICH, M. Management Accounting Research: 20 years on. *Management Accounting Research*, vol. 21, n. 4, 278–284, 2010.
- SHANK, J. K. *Strategic cost management: upsizing, downsizing, and right sizing*. A. Bhimani (Ed.), *Contemporary issues in management accounting*. Oxford University Press, 2006.
- SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. **Gestão Estratégica de Custos: A nova ferramenta para a vantagem competitiva**. Rio de Janeiro: Campus, 1995.
- SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. **A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para crescer em mercados crescentemente competitivos**. Rio de Janeiro: Elsevier, 1997.
- STANFORD. **Stanford Business School**. Disponível em <http://www.gsb.stanford.edu/programs/>. Acesso em agosto de 2015.
- TACR. **The Accounting Review**. Disponível em: <http://aaapubs.org/loi/accr>. Acesso em setembro de 2015.
- UFRJ. **Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro**. 2015.
- UNB. **Programa de Pós-graduação em Contabilidade - UNB/UFPB/UFRN**. Disponível em: <http://www.cca.unb.br/>. Acesso em agosto de 2015.
- UNISINOS. **Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio Sinos**. Disponível em: <http://www.unisinos.br/mestrado-e-doutorado/ciencias-contabeis/presencial/sao-leopoldo>. Acesso em agosto de 2015.
- USP. **Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade de São Paulo**. Disponível em: <http://prpg.usp.br/PPGCC>. Acesso em agosto de 2015.
- VANTI, N. A. P. Da bibliometria à webometria: uma exploração conceitual dos mecanismos utilizados para medir o registro da informação e a difusão do conhecimento. *Ciência Da Informação*, vol. 31, n. 2, p.p. 369–379, 2002.
- WARREN, C. S.; Reeve, J. M.; Fess, P. E. **Contabilidade Gerencial**. 2. ed. São Paulo: Thomson Learning, 2001.
- WILSON, R. Strategic Cost Analysis. *Management Accounting*, vol. 68, n. 9, 42, 1990.