



XVIII Congresso Internacional de Custos  
XXX Congresso Brasileiro de Custos

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



## **Gestão Estratégica de Custos: Conceituação e Tipificação a partir de uma RSL**

**Luiz Gustavo Santos Barboza** (PUCPR) - luizgustavo\_sb@hotmail.com

**Rosilda do Rocio do Vale** (UNISENAI) - rosilda\_adm@yahoo.com.br

**Allan Eron Pereira Inácio** (PUCPR) - allan.inacio@pucpr.br

**Filipe Dantas** (PUCPR) - fdantas@crbluecast.com

**Gustavo Martini Buso** (PUCPR) - buso.gustavo@gmail.com

**Alceu Souza** (PUC PR) - alceu.souza@pucpr.br

### **Resumo:**

*Apesar de existir consenso entre autores da temática quanto ao conceito de Gestão Estratégica de Custos (GEC) como geradora de informações de custos para subsidiar a tomada de decisão em nível estratégico, também é perceptível que existem divergências entre autores acerca da sua tipificação. Duas correntes principais são observadas: uma associando a GEC como artefatos de gestão e outra que a associa como parte integrante do processo estratégico. Com o intuito de melhor clarificar essas tipificações, o presente artigo tem por objetivo identificar como essa conceituação é percebida por autores que publicaram sobre o tema, no período 1994 a 2023, em publicações acadêmicas nacionais. Tendo-se por tema principal a Gestão Estratégica de Custos procedeu-se uma Revisão Sistemática da Literatura (RSL) utilizando o Google Acadêmico. Após os critérios iniciais de inclusão restou um corpus de 164 artigos que, após analisados, corroboram a predominância de duas correntes acerca da tipificação da Gestão Estratégica de Custos, quais sejam: 1. Artefatos de Gestão tais como Custeio por Atividades, Análise Custo Volume Lucro, Produção Enxuta, Mix ótimo de Produtos e 2. Parte integrante do Processo Estratégico que objetiva identificar a possível estrutura de custos que irá se instalar em decorrência da estratégia competitiva selecionada, principalmente aqueles custos que ainda permanecerão se a estratégia selecionada não resultar exitosa.*

**Palavras-chave:** *Revisão Sistemática da Literatura. Gestão Estratégica de Custos. Artefatos de Gestão. Processo Estratégico.*

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

## **Gestão Estratégica de Custos: Conceituação e Tipificação a partir de uma RSL**

### **RESUMO**

Apesar de existir consenso entre autores da temática quanto ao conceito de Gestão Estratégica de Custos (GEC) como geradora de informações de custos para subsidiar a tomada de decisão em nível estratégico, também é perceptível que existem divergências entre autores acerca da sua tipificação. Duas correntes principais são observadas: uma associando a GEC como artefatos de gestão e outra que a associa como parte integrante do processo estratégico. Com o intuito de melhor clarificar essas tipificações, o presente artigo tem por objetivo identificar como essa conceituação é percebida por autores que publicaram sobre o tema, no período 1994 a 2023, em publicações acadêmicas nacionais. Tendo-se por tema principal a Gestão Estratégica de Custos procedeu-se uma Revisão Sistemática da Literatura (RSL) utilizando o Google Acadêmico. Após os critérios iniciais de inclusão restou um corpus de 164 artigos que, após analisados, corroboram a predominância de duas correntes acerca da tipificação da Gestão Estratégica de Custos, quais sejam: 1. Artefatos de Gestão tais como Custeio por Atividades, Análise Custo Volume Lucro, Produção Enxuta, Mix ótimo de Produtos e 2. Parte integrante do Processo Estratégico que objetiva identificar a possível estrutura de custos que irá se instalar em decorrência da estratégia competitiva selecionada, principalmente aqueles custos que ainda permanecerão se a estratégia selecionada não resultar exitosa.

**Palavras-chave:** Revisão Sistemática da Literatura. Gestão Estratégica de Custos. Artefatos de Gestão. Processo Estratégico.

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

### **1 INTRODUÇÃO**

A conceituação da Gestão Estratégica de Custos (GEC) tem sido explicitada como o uso das informações de custos para subsidiar decisões estratégicas e, quanto a isso, há concordância entre vários autores, dentre eles Shank e Govindarajan (1997), Souza e Clemente (2007), Hansen, Mowen e Maryanne (2012), Nakagawa (2000), Martins (2010) e Bacic (2011).

A despeito do consenso quanto a conceituação da Gestão Estratégica de Custos esse consenso se desfaz quanto à sua tipificação quando a literatura pesquisada é segmentada para artigos em língua portuguesa e publicadas em periódicos e eventos nacionais. Uma análise de 164 artigos publicados em periódicos e congressos acadêmicos nacionais mostrou que nessa segmentação da literatura, além da tipificação, também há dissenso quanto à sua operacionalização e exemplificações. O resultado do estudo corroborou a evidência de duas correntes predominantes quanto à sua tipificação. A primeira corrente associa a Gestão Estratégica de Custos ao uso de Artefatos de Gestão tais como Custeio por Atividades, Análise Custo Volume Lucro, Produção Enxuta, Mix Ótimo de Produtos, mapeamento de processos, tais como encontrados em Frezatti, Rocha, Nascimento e Junqueira (2009), Beuren, Silva, Santos e Kloeppel, (2011), Germano, Campos,

Pessoa, Santos e Cabral, (2012), Oyadomari, Mendonça Neto, Cardoso e Lima (2008), Beuren e Erfurth (2010).

A segunda corrente percebe a Gestão Estratégica de Custos como parte integrantes do processo estratégico focando, quando da avaliação da estratégia, nos custos estruturais que se instalam ao selecionar a estratégia competitiva, com ênfase naqueles custos que tendem a permanecer por algum tempo mesmo que a estratégia resulte não exitosa ou abandonada. Se alinham com esta visão Chenhall (2003), Gamble (2012. p. 90 e 91) apud Francisco Filho (2020, p.27), Cruz (2012), Souza e Clemente (2007). Alguns exemplos icônicos podem ilustrar a importância dos custos estruturais que se instalam com a estratégia selecionada no artigo publicado pela revista Exame denominado “O preço de uma decisão errada”. Este artigo de Correia e Mano (2008) apresenta casos de grandes companhias, atuando no Brasil, cujas estratégias não resultaram exitosas e a estrutura de custos que se instalou com a estratégia foi decisiva para perdas significativas.

Diferentemente da contabilidade de custos, a GEC condiciona que todas as decisões de investimento sejam analisadas, em uma perspectiva em que os custos vigentes de um negócio ou projeto são, geralmente, reflexo de decisões de investimento tomadas em períodos passados. Segundo Souza e Clemente (2007), há um continuum circular entre crescimento da firma, estratégia competitiva, estrutura de custos, avaliação risco-retorno, decisão de investimento e prospecção de novas estratégias para o crescimento da firma. Assim, o crescimento da firma pode acontecer de forma deliberada ao se selecionar estratégias competitivas cujas projeções de receitas e desembolsos permitam avaliação do retorno por unidade de capital investido e dos riscos percebidos objetivando posicioná-la em um novo patamar de rentabilidade. Quanto à análise dos riscos percebidos é preponderante algumas estimativas sobre a estrutura de custos que será instalada caso a estratégia seja selecionada para investimento. Mais do que isso, será a estimativa da estrutura de custos que restará caso a estratégia selecionada seja abandonada e não haja flexibilidade para uso alternativo dos ativos instalados em decorrência da decisão tomada.

Visando contribuir para alinhar as percepções sobre a tipificação da Gestão Estratégica de Custos, objetivou-se responder a seguinte pergunta de pesquisa: Quais são as tipificações acerca da Gestão Estratégica de Custos identificadas em artigos acadêmicos nacionais passíveis de serem encontrados via ferramenta Google Acadêmico? Na mesma esteira da pergunta de pesquisa, o objetivo do presente trabalho é identificar e quantificar os artigos que tipificam a Gestão Estratégica de Custos por meio de Artefatos de Gestão e aqueles que à associam com os custos estruturais que se instalam a partir das estratégias selecionadas.

Para melhor entendimento do processo de pesquisa para a elaboração do presente artigo, algumas definições constitucionais e operacionais são apresentadas no capítulo seguinte. Além dessa seção introdutória, o presente trabalho está estruturado da seguinte forma: referencial teórico; metodologia da pesquisa; análise dos resultados; conclusão e, por fim, as referências utilizadas para desenvolvimento da pesquisa.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

De acordo com Bacic (2011) a gestão de custos deve ser pensada reconhecendo o impacto da concorrência e da estratégia, atendendo aos critérios e necessidades empresariais, ou seja, deve-se abandonar a perspectiva de custos como fenômeno de natureza contábil e adotar a perspectiva de custos como um

fenômeno econômico. A perspectiva deve ser expandida além da visão interna, desenvolvendo uma perspectiva externa, entendendo quais são os fatores que causam custos e pensar estrategicamente como melhorar os processos de forma competitiva.

Shank e Govindarajan (1997) sugerem que o primeiro passo para a Gestão Estratégica de Custos (GEC) é conhecer toda a organização, suas atividades internas e o funcionamento das atividades externas, indicando que não se deve tratar as atividades internas de forma individual e sim deve-se conhecer toda operacionalização das atividades, ou seja, atividades internas e as externas devem ser caminhar em sinergia. Ainda de acordo com Shank e Govindarajan (1997), a Gestão Estratégica de Custos (GEC) é uma análise de custos mais ampla que a gestão de custos tradicional, visto que ela incorpora elementos estratégicos, os quais tornam-se mais consistentes, explícitos e formais. Levando à uma expansão da visão da área de custos para decisão, a GEC introduz variáveis da estratégia competitiva, o que contribui para uma posição de vantagem competitiva da empresa.

Embora com redações distintas, Bacic (2011) ao afirmar que a GEC incorpora explicitamente aspectos externos que influem no comportamento dos custos da empresa, passa a apresentar mais alinhamento do que divergência com Shank e Govindarajan (1997), visto que ambos têm como ponto de partida a Estratégia. Ainda, segundo Shank e Govindarajan (1997) a GEC ao analisar temas relativos a custos procura fazer a articulação de três temas, que são a análise da cadeia de valor; a análise dos direcionamentos de custos e análise do posicionamento estratégico.

Shank e Govindarajan (1997) dizem que a análise da cadeia de valor deve ser a primeira condição para a implementação da GEC, pois a cadeia de valor de uma empresa é composta pelo conjunto de atividades criadoras de valor, iniciando-se com as fontes mais básicas, que ocorre na origem da matéria-prima, na sequência passa pelos fornecedores de insumos e termina no momento da entrega do produto final ao consumidor. Segundo Shank e Govindarajan (1995) a cadeia de valor é o conjunto de atividades criadoras de valor, ou seja, a cadeia de valor é composta por várias empresas e cada uma delas contribui com parte desta cadeia.

Para alcançar vantagem competitiva dentro da cadeia de valor, seja pela obtenção de custos baixos ou diferenciação, na cadeia de valor as empresas devem compreender a sua posição em relação à concorrência, e como se relacionar com os outros integrantes de sua cadeia. Bacic (2011) sugere que ao estudar a cadeia de valor, enfatiza-se a importância da exploração dos elos entre fornecedores e clientes, para administrar os custos e posicionar o produto. Assim incorporado o cálculo da rentabilidade aos diferentes segmentos da cadeia produtiva, bem como, permitindo a identificação onde é mais conveniente realizar os investimentos.

Shank e Govindarajan (1997) argumentam que a análise de custos da cadeia de valor é essencial para que a empresa defina sua estratégia competitiva, possibilitando aumentar sua lucratividade não somente pela compreensão da sua cadeia de valor, mas também entendendo como as atividades de valor da sua empresa encaixam-se nas cadeias de valor de seus fornecedores e clientes. A partir dessa argumentação, esses dois autores alinham-se com Chandler (1962) que abriu a discussão em que a estrutura deve seguir a estratégia, e Frega, Lemos, Souza e Kato (2008), acrescentando que os sistemas de custos tendem a se modificar para atender os requisitos da estratégia selecionada.

De acordo com Bacic (2011) os direcionadores de custos sob a perspectiva da GEC não são as atividades que provocam custos e sim que os custos dependem das alternativas estratégicas realizadas pela empresa e da capacidade de operar dentro

da estrutura econômica. É a partir das alternativas estratégicas que se originam tanto o montante de custos fixos que a empresa operará como o impacto na natureza dos custos variáveis. Portanto, da perspectiva da GEC é que se explica o total de custos fixos e variáveis, a partir da seleção de uma estrutura e da habilidade da empresa para operar dentro da estrutura selecionada, é disso que resultam atividades e custos.

De acordo com Shank e Govindarajan (1997) o posicionamento estratégico é a forma como cada empresa pretende competir, os autores dizem que é o terceiro elemento da GEC e que existem dois aspectos relevantes sendo eles: a missão da empresa que são decisões de caráter estratégico e a vantagem competitiva.

Para Cruz (2012) a Gestão estratégica de Custos “alinha a relações conceituais de estratégia em uma perspectiva deliberada e emergente aplicada aos conceitos e as tipologias de gastos (investimentos, custos e despesas) procurando evidenciar oportunidades e ameaças no ambiente externo e relacioná-las aos pontos fortes e fracos do ambiente interno agregando valor à relação econômica e financeira das organizações” (p. 27). Já para Hansen et al. (2012), a gestão estratégica de custos “é o uso de custos para desenvolver e identificar estratégias superiores que produzirão uma vantagem competitiva” (p. 423).

Enquanto Cruz (2012) enfatiza a integração dos conceitos estratégicos com as tipologias de gastos, Hansen et al. (2012), priorizam a obtenção de vantagem competitiva através do uso estratégico das informações de custos. Ambas as abordagens valorizam a importância da Gestão Estratégica de Custos como um instrumento para melhorar o desempenho das organizações, mas suas ênfases diferem no processo e nos resultados almejados. Enquanto Cruz (2012) destaca a importância da relação entre estratégia e custos, alinhando elementos internos e externos, Hansen et al. (2012), focam na busca por vantagem competitiva através do uso estratégico das informações de custos.

Em seu artigo, Bispo, Almeida e Souza (2011) trazem uma reflexão sobre a gestão estratégica de custos (GEC) com destaque para as decisões estratégicas e operacionais tomadas pelos gestores das organizações, buscando abordar o papel dos artefatos de custos e da estratégia na limitação do conceito de gestão estratégica de custos. Relevante destacar o argumento de que é impossível a implementação de uma estratégia sem essa carregar consigo uma estrutura de custos para suportá-la. Nele os autores fazem uso do termo “artefato” para se referir aos elementos da contabilidade gerencial usados na GEC. Sob esta ótica, pode-se inferir que a GEC é uma abordagem de gestão que visa a integração entre a gestão estratégica e a gestão de custos nas organizações. Essa abordagem busca compreender como os custos podem ser utilizados como um instrumento estratégico para obter uma vantagem competitiva sustentável.

Shank e Govindarajan (1997) destacam que a GEC difere da análise de custos tradicional, pois vai além dos aspectos meramente operacionais e contábeis dos custos, englobando uma perspectiva mais ampla e estratégica. A gestão estratégica de custos envolve a análise da cadeia de valor da empresa, desde a origem dos recursos utilizados até o consumidor final. Isso inclui compreender como os custos são afetados no decorrer de toda a cadeia de valor, identificando oportunidades que proporcionem a redução de custos e o aumento de competitividade. Para estes autores a GEC é um conceito que enfatiza a intersecção entre a gestão estratégica e a gestão de custos, integrando ambas as áreas para possibilitar o desenvolvimento de estratégias eficazes que proporcionem vantagens competitivas sustentáveis para a organização.

Apesar da argumentação de Leone (2000) que a estrutura de custos pode influenciar as opções estratégicas da empresa e vice-versa, a tendência é que o dinamismo dos mercados aliados a invenções e inovações em novos modelos de negócio é que o fio condutor de todo o processo seja a estratégia e a diferenciação. Assim os Artefatos de Gestão, incluindo aqui os Métodos de Custeio, tendem a se diferenciar para gerar informações que subsidiem o novo modelo de negócio.

Outra perspectiva que merece reflexão é a trazida por Cinquini e Tenucci (2010). Ao explorar o conceito "*loose coupling*" (acoplamento frouxo) para descrever a forma como a GEC e a estratégia de negócios geralmente se relacionam. Isso significa que, apesar de existir uma conexão teórica entre ambas, na prática, muitas vezes, não há uma integração efetiva entre elas. Por meio de uma revisão de literatura e estudo de casos, os autores identificam que a GEC é frequentemente utilizada para medir e controlar desempenho financeiro, mas não é totalmente alinhada com a estratégia empresarial. A pesquisa mostra que a GEC muitas vezes se concentra em indicadores financeiros de curto prazo, enquanto a estratégia requer uma perspectiva mais ampla e de longo prazo.

Pode-se perceber que a GEC não se restringe apenas à busca por eficiência operacional, mas também está profundamente relacionada com a formulação e implementação de estratégias que garantam vantagens competitivas sustentáveis.

### 3 METODOLOGIA

Trata-se de uma pesquisa de natureza teórica que utiliza técnicas de Revisão Sistemática da Literatura. Ao definir os critérios para seleção dos trabalhos, busca atender o que sugere Parahoo (2006, citado por Cronin, Ryan, e Coughlan, 2008), propondo que a Revisão Sistemática da Literatura deve detalhar o período do tempo em que a literatura foi selecionado, bem como apresentar os critérios usados para: formulação da pergunta de pesquisa, definição dos critérios de inclusão e exclusão; acesso a literatura; avaliação da qualidade da literatura; e análise, sintetização e divulgação dos resultados.

A primeira definição, referente a formulação da pergunta de pesquisa, é justificada pela busca de entender como autores que publicaram em periódicos nacionais entendem a tipificação da Gestão Estratégica de Custos, ou seja, de uma definição mais delimitada do que seja a Gestão Estratégica de Custos, o que ela é e o que ela abarca. Para realização das buscas das pesquisas analisadas, foram definidos os critérios de seleção – Inclusão e Exclusão - dos trabalhos a serem analisados por meio da Revisão Sistemática da Literatura. Os critérios de Inclusão definidos foram: Artigos nacionais publicados em Anais de Congresso; Artigos nacionais publicados em Anais de Conferências; Artigos nacionais publicados em Periódicos ou Revistas Científicas. Já os critérios de Exclusão foram: Teses, Dissertações, Monografias, TCC; Trabalhos publicados em Blogs, vídeos; Trabalhos não acadêmicos; Artigos que não abordam o tema Gestão Estratégica de Custos; Artigos com acesso indisponível; Artigos repetidos; Publicações estrangeiras.

O critério definido na sequência se refere à seleção e acesso da literatura. Foi optado por analisar artigos apresentados na ferramenta Google Acadêmico (Google Scholar). Optou-se por não limitar o período de publicação dos artigos na busca inicial, para buscar um panorama amplo das pesquisas desde o início da produção passível de busca na ferramenta. A busca inicial apresentou resultados desde o ano de 1993 até (abril de) 2023. As buscas iniciais foram realizadas na data de 06 de junho de 2023.

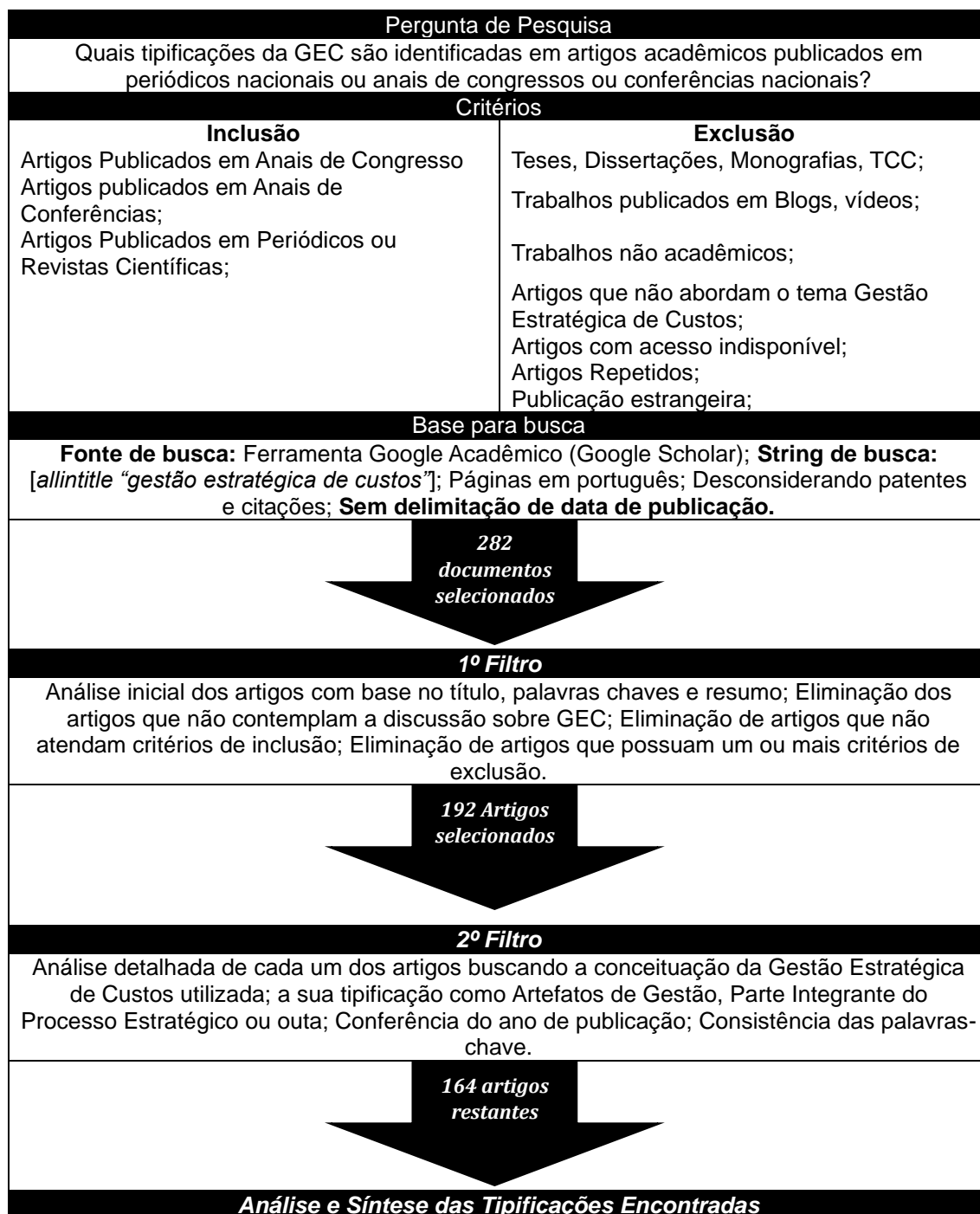
A busca do termo “gestão estratégica de custos” utilizado no mecanismo de busca Google Acadêmico (Google Scholar), de forma ampla (todos os campos), gerou mais de 40 mil retornos inviabilizando qualquer análise. Assim, um novo padrão de busca tornou-se necessário e foi aplicada a *string* de busca [*allintitle* “gestão estratégica de custos”]; desconsiderando patentes e citações e pesquisando páginas em português. Essa última opção justifica-se pelo intuito da pesquisa em focar no levantamento do panorama da pesquisa nacional sobre o tema. Nesse novo padrão a *string* de busca (Gestão Estratégica de Custos) foi buscada apenas nos títulos resultando em uma base inicial de 282 artigos.

Quanto a Avaliação da qualidade da literatura incluída na revisão, optou-se por uma avaliação inicial a partir do título, palavras chaves e resumo, eliminando aqueles que não contemplam discussão sobre Gestão Estratégica de Custos (GEC). Foram eliminados os artigos que não contemplam os critérios de Inclusão, e aqueles que possuam um ou mais critério de exclusão.

A etapa referente à análise, síntese e disseminação dos resultados foi conduzida inicialmente buscando-se a compreensão de como a GEC tem sido conceituada nas pesquisas nacionais sem se desalinhar do objeto da pergunta de pesquisa e do objetivo desta pesquisa.

A partir da base inicial de 282 artigos buscou-se num primeiro momento, identificar em cada artigo se havia alguma discussão ou conceituação sobre o que se entende por Gestão Estratégica de Custos. Essa etapa foi conduzida, analisando-se as informações contidas no título, nas palavras-chaves e nos resumos. Esses filtros permitiram a eliminação de mais 90 artigos em decorrência dos critérios de exclusão previamente definidos.

Após o filtro inicial restaram ainda 192 artigos. E um novo filtro tornou-se necessário. Nesse novo filtro, cada um dos 192 trabalhos restantes foi analisado novamente em uma forma mais ampla, buscando-se identificar o ano de publicação e a pertinência das palavras chaves para o objetivo da pesquisa em tela. Também foi analisado se o(s) conceito(s) de GEC apresentado(s) pelo trabalho enquadram) em uma (ou mais) das três categorias: (i)GEC de acordo com a corrente de artefatos de gestão; (ii)GEC de acordo com a corrente que a conceitua como parte do processo estratégico; ou (iii)outra(s) corrente(s). Quando da realização desse novo filtro foram identificados mais 28 artigos que não atendiam aos critérios de seleção e precisaram ser eliminados, restando então 164 artigos. A cronologia das fases para a Revisão Sistemática da Literatura em proposição é apresentada na Figura 1 e a análise dos resultados são apresentados na seção seguinte.



**Figura 1. Estruturação dos passos para Revisão Sistemática da Literatura**

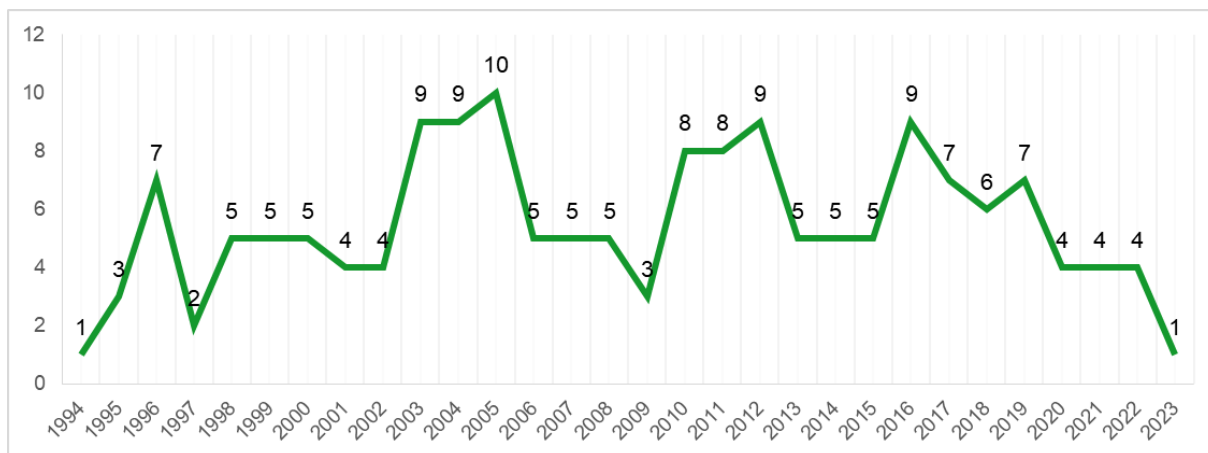
Fonte: Elaborado pelos autores com base nos critérios sugeridos por Parahoo (2006, citado por Cronin, et al., 2008)

## 4 RESULTADOS

A base final de artigos analisados contemplou trabalhos publicados a partir de 1994 até 2023 (Abril). É possível observar na Figura 2 certa constância de publicação no período selecionado, apresentando um possível panorama dos últimos 30 anos de artigos nacionais envolvendo o tema Gestão Estratégica de Custos. As Estatísticas Descritivas convencionais mostram os seguintes resultados: Mínimo = 1; Máximo = 10; Moda = 5 e Média  $\approx$  5,46 destacando-se a ocorrência de publicações em todos os anos do período em análise. Observa-se também, que no período pesquisado, metade



dos artigos selecionados (82) foram publicados até o ano de 2009 e as publicações por décadas somaram 23, 59, 69 e 13 para os anos 1990/99; 2000/09; 2010/19 e após 2020 respectivamente, sendo a penúltima década a mais produtiva por enquanto, ressaltando-se que a década atual ainda está em curso. Considerando isso, o número pode não representar necessariamente em declínio de produtividade se comparada com os períodos anteriores.



**Figura 2. Número de publicações tipificando a Gestão Estratégica de Custos (1994 a 2023)**

Fonte: Elaborado pelos autores

A análise das palavras chaves confere a predominância do tema GEC entre os trabalhos analisados, representando as palavras mais citadas (Gestão, Estratégica, Custos). A Figura 3 apresenta uma nuvem de palavras (considerando 100 palavras chaves contidas nas pesquisas analisadas) que permite essa visualização. A partir de uma simples observação de termos utilizados como palavra-chave das pesquisas, sugere-se uma diversidade bastante grande dos temas paralelos que envolvem a GEC. Como exemplo, observadas expressões como Agronegócio, Engenharia, Serviços, Cooperativas, Agropecuárias, Indústria, Estatais.

Uma outra reflexão, a partir das palavras chaves, podem reforçar a ideia de existir uma vertente que conceitua a GEC associadas a artefatos de gestão. Fazendo uma associação apenas com base em palavras chaves, são observados os seguintes termos: Balanced; Scorecard; ABC; Ferramenta; Controle; Suporte; Processos. Ao mesmo tempo, algumas palavras trazem relação ao conceito da outra tipificação abordada na presente pesquisa, da GEC como parte integrante do processo estratégico. Alguns dos termos observados nas palavras chaves são Vantagem; Competitiva; Competitividade; Gerenciamento; Decisões; Posicionamento; Direcionadores; Mercado.



periódicos com maior número de publicações, quais sejam: ABCustos com 7 (4,27%) e @gronegocio online com 5 (3,05%) publicações respectivamente.

Tabela 1

**Congressos e Periódicos com o maior número de publicações entre os artigos analisados**

Periódico/Congresso	Número de Publicações	Percentual
Congresso Brasileiro de Custos-ABC	84	51,22%
Revista ABCustos	7	4,27%
Revista Custos e @gronegocio online	5	3,05%

Fonte: Elaborado pelos autores

Outra informação levantada refere-se aos autores com maior número de publicações na base analisada, conforme demonstrado na Tabela 2. Destacam-se em número de publicações, Souza (11 artigos), Araujo (06 artigos) e Diehl (05 artigos), enquanto Robles Junior, Vieira, Campos e Bacic totalizam 04 publicações cada na base analisada.

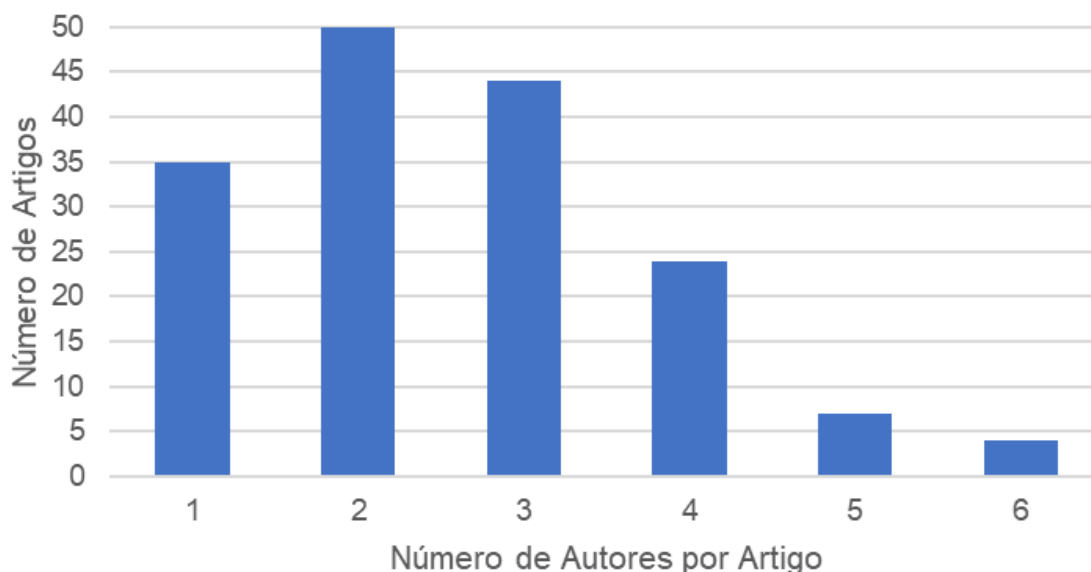
Tabela 2

**Autores que mais publicaram sobre GEC na base analisada (1994-2023)**

Autor	Número de publicações
Marcos Antonio de Souza	11
Aneide Oliveira Araujo	6
Carlos Alberto Diehl	5
Antonio Robles Junior	4
Euselia Paveglio Vieira	4
Gervaldo Rodrigues Campos	4
Miguel Juan Bacic	4

Fonte: Elaborado pelos autores

O número de autores por artigo, é demonstrado na Figura 5, onde há um maior número de publicações em pares (50 artigos) e em trios (44 artigos) de autores. 35 publicações são de autoria de apenas um autor. Constam também artigos publicados em grupos de 04 autores (24 artigos), 05 autores (07 artigos) e 06 autores (04 artigos).



**Figura 5. Número de autores por artigo**

Fonte: Elaborado pelos autores

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Para a prática da GEC deve existir uma sinergia entre as atividades internas e externas, isto é, deve-se conhecer detalhadamente os processos de toda a operacionalização das atividades, bem como, analisar o cenário econômico, e assim buscar diminuir os riscos associados à decisão, dado que está decorrente de uma decisão estratégica que, indiretamente, impactam a futura estrutura de custos pois ao se escolher a estratégia, ato continuum também se escolhe a estrutura de custos para atuar na futura arena competitiva. Em um ambiente dinâmico e de incertezas, o sucesso das empresas não depende apenas da eficiência de suas operações internas, sendo impactadas também pelas mudanças do ambiente externo. Uma boa gestão de gastos sempre foi considerada componente essencial para o sucesso de qualquer tipo de organização, pois ela reconhece que gastos não são só custos ou despesas a serem minimizadas, mas sim investimentos que devem ser alinhados com a estratégia geral da empresa. Dessa forma, a GEC envolve uma análise detalhada da estrutura de custos da organização, buscando identificar oportunidades de otimização e eficiência.

O presente artigo teve como objetivo identificar como a conceituação da GEC é percebida por autores que publicaram sobre o tema, em periódicos e eventos acadêmicos nacionais, a partir de uma base com artigos publicados no período de 1994 a 2023. Na presente pesquisa observa-se que a GEC é um conceito que tem se tornado cada vez mais relevante para as organizações em um ambiente de negócios altamente competitivo e dinâmico. Trata-se de uma abordagem que busca integrar a gestão de custos com a estratégia empresarial, visando alcançar uma vantagem competitiva sustentável. A GEC transcende a mera contabilidade de custos e incorpora elementos estratégicos em sua abordagem.

A pesquisa, atende ao objetivo inicial, respondendo à pergunta de pesquisa proposta. Pois, as análises permitem verificar que existe uma predominância das duas correntes acerca dos conceitos de GEC (Artefatos x Processo estratégico). Não foram identificados, uma sinalização de nova(s) corrente em consolidação, que permita compreender a GEC numa terceira frente ou novos olhares.

A presente pesquisa, contribui com a discussão acerca da tipificação da Gestão Estratégica de Custos. Para continuidade dessa discussão, sugerem-se como estudos futuros, realizar um levantamento das publicações das últimas três décadas e compreender se houve alguma mudança nessa tipificação durante o referido período, na tentativa de compreender a evolução da conceituação da GEC. Uma outra sugestão de pesquisa é a elaboração de estudos comparando os achados, com pesquisas similares aplicadas em outros países, para analisar como outras comunidades científicas têm entendido (e tipificado) a Gestão Estratégica de Custos. Assim, ampliando o contexto e a discussão sobre o posicionamento da GEC na academia, o que tornaria provavelmente mais produtiva, com vistas ao seu desenvolvimento, com implicações para o próprio campo científico como também para a prática de gestão.

## REFERÊNCIAS

- Bispo, C. M., de Almeida, L. B., & Souza, A. (2011). Artefatos de Custos e Estratégia: um ensaio buscando a demarcação do conceito de Gestão Estratégica de Custos. XII Congresso Internacional de Custos.
- Bacic, M. J. (2008). Gestão de custos: uma abordagem sob o enfoque do processo competitivo e da estratégia empresarial. Juruá.
- Beuren, I. M., & Erfurth, A. E. (2010). Pesquisa em contabilidade gerencial com base no futuro realizada no Brasil. *Contabilidade Gestão e Governança*, 13(1).
- Beuren, I. M., Silva, M. Z., dos Santos, P. S. A., & Kloeppe, N. R. (2011). Métodos de custeio: uma meta-análise dos artigos publicados no Congresso Brasileiro de Custos no Período de 1994 a 2010. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.
- Chandler Jr, A. D. (1969). *Strategy and structure: Chapters in the history of the American industrial enterprise* (Vol. 120). MIT press.
- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, organizations and society*, 28(2-3), 127-168.
- Cinquini, L., & Tenucci, A. (2010). Strategic management accounting and business strategy: a loose coupling?. *Journal of Accounting & organizational change*, 6(2), 228-259.
- Correia, C., & Mano, C. (2008, 09 de outubro). O preço de uma decisão errada. *Revista Exame*. Recuperado em <https://exame.com/negocios/o-preco-de-uma-decisao-errada-m0039779/>
- Cronin, P., Ryan, F., & Coughlan, M. (2008). Undertaking a literature review: a step-by-step approach. *British journal of nursing*, 17(1), 38-43.
- Cruz, J. A. W. (2012). *Gestão de Custos: Perspectivas e Funcionalidades*. Curitiba, Intersaberes.
- Francisco, V. P., Filho. (2020). *Gestão de Custos*. Curitiba, Contentus.
- Frega, J. R., Lemos, I. S., Souza, A., & Kato, H. T. (2008). Revisitando Chandler: o sistema de informações de custos também segue a estratégia? *Revista Brasileira de Estratégia*, 1(2), 169-183.
- Frezatti, F., Rocha, W., Nascimento, A. R., & Junqueira, E. (2009). *Controle gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico*. São Paulo, Atlas.

- Germano, C. V. M., Campos, L. C., Pessoa, M. N. M., dos Santos, S. M., & Cabral, A. C. A. (2012). Os artefatos modernos da Contabilidade Gerencial presentes nos estudos do Congresso Brasileiro de Custos: uma análise de 2007 a 2011. Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC.
- Hansen, D. R., & Mowen, M. M. (2012). Gestão de Custos: Contabilidade e Controle. São Paulo, Cengage Learning, 2012.
- Leone, G. G. (2000). Custos: um enfoque administrativo. (13. ed.). Rio de Janeiro, Editora FGV, 2000.
- Martins, E. Contabilidade de custos. (2010). São Paulo, Atlas.
- Nakagawa, M. (2000). Gestão estratégica de custos: conceitos, sistemas e implementação-JIT/TQC. São Paulo, Atlas.
- Oyadomari, J. C., Mendonça, O. R., Neto, Cardoso, R. L., & Lima, M. P. (2008). Fatores que influenciam a adoção de artefatos de controle gerencial nas empresas brasileiras: um estudo exploratório sob a ótica da teoria institucional. Revista de Contabilidade e Organizações, 2(2), 55-70.
- Shank, J. K., & Govindarajan, V. (1997). A Revolução dos Custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos (2a ed.). Rio de Janeiro, Campus.
- Shank, J. K., & Govindarajan, V. (1995). Gestão estratégica de custos: a nova ferramenta para a vantagem competitiva. Rio de Janeiro, Campus.
- Souza, A., & Clemente, A. (2007). Gestão de Custos: aplicações operacionais e estratégicas. São Paulo, Atlas.