

UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC

CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

BEATRIZ DA SILVA PEREIRA

**ANÁLISE DA PRODUÇÃO CIENTÍFICA SOBRE GESTÃO ESTRATÉGICA DE
CUSTOS NO CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS**

CRICIÚMA

2014

BEATRIZ DA SILVA PEREIRA

**ANÁLISE DA PRODUÇÃO CIENTÍFICA SOBRE GESTÃO ESTRATÉGICA DE
CUSTOS NO CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis no curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Orientador: Prof. Me. Cleyton de Oliveira Ritta

CRICIÚMA

2014

BEATRIZ DA SILVA PEREIRA

**ANÁLISE DA PRODUÇÃO CIENTÍFICA SOBRE GESTÃO ESTRATÉGICA DE
CUSTOS NO CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado pela Banca Examinadora para obtenção do Grau de Bacharel em Ciências Contábeis, no Curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, com Linha de Pesquisa em Contabilidade de Custos.

Criciúma, 28 de Novembro de 2014.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Cleyton de Oliveira Ritta - Mestre - (UNESC) - Orientador

Prof. Andréia Cittadin – Mestre – (UNESC)

Dedico esse trabalho a todos que ao longo dessa trajetória foram direta ou indiretamente fundamentais na minha formação seja pelo incentivo ou pelo exemplo.

AGRADECIMENTOS

É impossível citar nomes sem que pessoas extremamente importantes sejam esquecidas, afinal são tantas pessoas que fizeram parte desse caminho, mas tentarei não cometer injustiças.

Primeiramente, gostaria de agradecer a Deus, faço minhas as palavras de Aristóteles ao citá-lo como o motor primeiro, sem Ele nada seria possível, agradeço a Deus pela vida e pela oportunidade diária de evolução.

Agradeço à minha família, em especial a minha avó Maria de Lourdes (*in memoriam*) e a minha mãe Pedra. Apesar de acreditar na importância da educação e nos conhecimentos adquiridos por meio do estudo, o mais importante para mim foram os ensinamentos que me foram dados por elas. Espero ser merecedora do imenso amor que me foi dado, essa e todas as minhas conquistas futuras são dedicadas a vocês.

Sou grata também por ter sido aluna de alguns professores que enxergaram o potencial que eu desconhecia; o meu amor pelo conhecimento é resultado direto de vocês. Gostaria de citar o meu orientador Cleyton Ritta e a professora Andréia Cittadin por sempre acreditarem em mim.

Por fim, aos meus amigos Nicóli, Daiane, Manoela e Adriano, vocês iluminaram minha vida em meio a ameaças de penumbra, não se pode escolher tudo na vida, mas os amigos é algo que se pode decidir, escolhe-los foi sem dúvida umas das decisões mais sensatas que tive.

“O lema da estratégia competitiva é ser diferente. Significa escolher, de forma deliberada, um conjunto de atividades para proporcionar um mix único de valores.”

Michael Porter

RESUMO

PEREIRA, Beatriz da Silva. **Análise do perfil das produções científicas sobre gestão estratégica de custos no Congresso Brasileiro de Custos**. 2014. p. 53. Orientador(a): Cleyton de Oliveira Ritta. Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis. Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC. Criciúma – SC.

A gestão estratégica de custos tem como papel fundamental, o fornecimento de subsídio para a tomada de decisão, além de ser ferramenta essencial para o aumento da vantagem competitiva. Dada à importância do tema, esse trabalho tem como objetivo geral analisar o perfil da produção científica sobre gestão estratégica de custos no Congresso Brasileiro de Custos no período de 1994 a 2013. Essa pesquisa é de natureza descritiva com abordagem qualitativa e quantitativa por meio de uma análise bibliométrica realizada com 160 artigos. Os resultados mostraram que: (i) os artigos tem um número mínimo de catorze páginas; (ii) o número de autores por publicação é de dois a três, principalmente; (iii) poucos pesquisadores possuem um grande volume de publicações; (iv) a produtividade dos autores da amostra é menor do que a prevista pela Lei de Lotka; (v) as IES com maior participação de autores no evento são USP, UNISINOS e UFSC; (vi) a principal fonte de referências dos artigos são os livros principalmente clássicos; (vii) a utilização de artigos como referência é pequena; (viii) os autores mais citados acompanham as principais referências de livros; (ix) os estudos mais comumente utilizados são do tipo teórico; (x) a principal natureza dos estudos é descritiva; (xi) a principal abordagem do problema é qualitativa e o principal tipo de pesquisa é bibliográfica; e (xii) os principais temas abordados são: abordagens generalistas sobre gestão estratégica de custos, os sistemas de custeio e planejamento e controle. Conclui-se que: a) existe uma carência de pesquisas que se baseiem em artigos; b) há também uma carência na utilização de livros e artigos internacionais; c) que os autores em sua maioria produzem pouco; d) há um excesso de artigos teóricos denotando a necessidade de conceituação do tema; e e) há a necessidade de desenvolvimento de estudos empíricos/práticos para a compreensão do papel efetivo da gestão estratégica de custos nas organizações.

Palavras-chave: Gestão Estratégica de Custos. Análise da Produção Científica. Bibliometria.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Quadro 1 – Trabalhos similares	13
Figura 1 – A cadeia de valores.....	22
Figura 2 – Hierarquia dos Planos Estratégicos Operacionais	24
Quadro 2 - Direcionadores de Custos	25
Quadro 3 – Principais leis aplicadas a bibliometria	30
Quadro 4 – Categorização do tema	34
Quadro 5– Tipologia da pesquisa.....	35
Gráfico 1 – Total de Trabalhos Seleccionados.....	37
Quadro 6 - Tabela autores mais prolíficos.....	39
Quadro 7 – Referências de livros mais utilizadas.....	42
Quadro 8 – Referências de artigos mais utilizadas	43
Quadro 9 – Metodologia dos artigos seleccionados.....	44

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Frequência de autores que publicam n artigos - Padrão de Lotka	31
Tabela 2 – População e trabalhos selecionados	36
Tabela 3 – Número médio de páginas por artigo	38
Tabela 4 - Tabela número de autores por publicação	38
Tabela 5 – Frequência do número de artigos e o padrão de Lotka no evento	40
Tabela 6 – Instituições mais prolíferas	41
Tabela 7 – Fontes de pesquisa	41
Tabela 8 – Autores mais citados	44
Tabela 9 – Temas Abordados	45

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC	Custeio Baseado em Atividades
ABC	Associação Brasileira de Custos
CBC	Congresso Brasileiro de Contabilidade
FREQ	Frequência
GEC	Gestão Estratégica de Custos
IFAC	International Federation of Accountants
PART	Participação
UFSC	Universidade Federal de Santa Catarina
UNISINOS	Universidade do Vale do Rio dos Sinos
UNICAMP	Universidade Estadual de Campinas
USP	Universidade de São Paulo

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
1.1 TEMA E PROBLEMA	11
1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA	12
1.2.1 Objetivo geral	12
1.2.2 Objetivos específicos	12
1.3 JUSTIFICATIVA	12
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	16
2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS.....	16
2.2 CUSTOS PARA GESTÃO.....	17
2.3 SURGIMENTO DA GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS	19
2.4 CUSTOS PARA GESTÃO ESTRATÉGICA.....	21
2.4.1 Cadeia de valor	21
2.4.2 Posicionamento estratégico	23
2.4.3 Direcionador de Recursos	25
2.5 ESTUDOS ANTERIORES SOBRE GESTÃO ESTRATEGICA DE CUSTOS COM A APLICAÇÃO DA BIBLIOMETRIA	26
2.6 BIBLIOMETRIA	29
3 METODOLOGIA DA PESQUISA	32
3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO.....	32
3.2 CARACTERIZAÇÃO DO OBJETO DE PESQUISA	33
3.3 PROCEDIMENTOS PARA COLETA E ANÁLISE DOS DADOS.....	33
4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	36
4.1.1 Características da produção científica	36
4.2.2 Perfil dos artigos publicados	37
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	47
REFERÊNCIAS	49

1 INTRODUÇÃO

Este capítulo apresenta, primeiramente, o tema e o problema de pesquisa. Em seguida, expõem-se os objetivos geral e específicos. Por fim, descreve-se a justificativa do trabalho.

1.1 TEMA E PROBLEMA

O principal desafio enfrentado pelas empresas atualmente é sem dúvida, a necessidade do aumento da produção e da excelência nos serviços prestados com um custo cada vez menor. Mas, como alcançar esses objetivos em um ambiente econômico concorrencial e com a diminuição do ciclo de vida dos produtos, que impede qualquer garantia de sustentabilidade (BLOCHER, 2010)? Diante da necessidade de uma ferramenta que atenda a todas essas necessidades e que garanta a melhoria do desempenho da organização, surge a Gestão Estratégica de Custos (GEC) que objetiva o alinhamento da estrutura de custos da organização com a sua estratégia (KAPLAN; ANDERSON, 2007).

Cordeiro (2009) enfatiza que a gestão estratégica ensina a empresa a fixar a direção do negócio, por meio do envolvimento de todos os intervenientes da organização, assegurando que a entidade está em harmonia na prossecução do objetivo empresarial – obter vantagem competitiva e melhorar o seu desempenho. Nota-se que a Gestão Estratégica de Custos é fator relevante para as organizações conseguirem a perpetuidade dos negócios. Por isso, conhecer os assuntos tratados nas produções científicas sobre esse tema é importante para a compreensão da realidade acadêmica e, também, possibilita inferências sobre a situação organizacional das empresas que utilizam tal prática gerencial.

Diante desse contexto, surge a seguinte pergunta de pesquisa: Qual o perfil das produções científicas sobre gestão estratégica de custos publicadas no Congresso Brasileiro de Custos no período de 1994 a 2013?

Destaca-se que estudos sobre o perfil da produção científica ganham relevância na academia e abordam diversas temáticas. Entretanto, no tema Gestão Estratégica de Custos nota-se uma carência de estudos com uma abordagem mais ampla em relação ao perfil das produções e do caráter temporal. Segundo Shank e

Govindarajan (2008), muito se fala sobre o tema, mas pouco se sabe sobre quem são os principais autores que o pesquisam e o publicam, bem como, quais os temas da GEC que estão em evidência.

1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA

Para a realização do estudo, foram estipulados os objetivos geral e específicos a seguir.

1.2.1 Objetivo geral

Esse trabalho tem como objetivo analisar o perfil das produções científicas publicadas sobre gestão estratégica de custos no Congresso Brasileiro de Custos no período de 1994 a 2013.

1.2.2 Objetivos específicos

Para atender o objetivo geral foram estipulados os seguintes objetivos específicos:

- 1) identificar as características dos trabalhos e autores;
- 2) verificar o enquadramento e procedimento metodológicos utilizados; e
- 3) identificar os temas abordados nos trabalhos.

1.3 JUSTIFICATIVA

Segundo Leite Filho (2006, p.45), “o papel fundamental da produção e do conhecimento na área de Contabilidade, assim como em qualquer área do conhecimento, é o de servir de referência para praticantes e estudiosos”. Nesse sentido, essa pesquisa foi motivada pela necessidade de traçar o perfil da pesquisa em gestão estratégica de custos ao longo dos últimos vinte anos, com a finalidade de contribuir para o aprofundamento teórico e evidenciação do que vem sendo discutido e escrito sobre o assunto; bem como, a identificação da ausência de

determinados focos de pesquisa.

A contribuição teórica do presente estudo foi baseada na edição da Revista AMR (*Academy of Management Review*) de 1976, que elenca dois princípios: a utilidade e originalidade. A utilidade é percebida com o avanço ou melhora do conhecimento sobre Gestão Estratégica de Custos e que novas pesquisas sejam fundamentadas nos dados obtidos. No que diz respeito à originalidade, argumenta-se a existência da carência de estudos sobre o tema, uma vez que, nenhum dos oito trabalhos similares possui o mesmo objetivo do presente estudo, conforme mostra o Quadro 1.

Quadro 1 – Trabalhos similares

Autores/Ano	Objetivo do Estudo	Similaridades/Divergências com o presente estudo
Claudia Cruz, Alessandra Marques, Roberval Silva e Samuel Cogan (2010).	Analisar os trabalhos científicos com abordagem no tema “Teoria das Restrições” (TOC), apresentados no Congresso Brasileiro de Custos (CBC) de 1994 a 2008, por meio de um estudo bibliométrico.	Similaridades – por se tratar dos mesmos eventos investigados por meio de um estudo bibliométrico Divergências – O objeto da pesquisa do estudo é apenas um dos temas do presente estudo, período de pesquisa menor em relação ao presente trabalho.
Fábio Walter (2011).	Traçar o perfil dos artigos publicados de 2006 a 2010 no periódico Custos @gronegocio on line.	Similaridades - por se tratar de um estudo bibliométrico. Divergências – período de pesquisa pequeno e poucos artigos foram encontrados.
Tiago Nascimento Borges Slavov (2011).	Analisar, de 2004 a 2010, a pesquisa em Gestão Estratégica de Custos nos principais congressos de produção científica da área de Controladoria e Contabilidade no Brasil.	Similaridades - por se tratar de um estudo bibliométrico que também visa à análise do perfil dos artigos publicados. Divergências – período de pesquisa é menor em relação ao presente trabalho.
Renata da Silva Cardoso Rocha Tavares, Quésia Postigo Kamimura e Elvira Aparecida Simões de Araújo (2011).	Estudar e categorizar os artigos científicos referentes à Gestão Estratégica tendo como base de pesquisa a biblioteca eletrônica SciELO.	Similaridades - por se tratar de um estudo bibliométrico. Divergências – Base de pesquisa do trabalho citado possui como foco outros assuntos que não a contabilidade, período de estudo curto de 2008 a 2010.
Romildo de Oliveira Moraes, Everton Toshio Igarashi, Reinaldo Rodrigues Camalho e Kelly Cristina Mucio Marques (2013)	Analisar as publicações nacionais na área temática de Gestão Estratégica de Custos (GEC), sob o enfoque da autoria, do referencial teórico utilizado e da metodologia empregada nos artigos.	Similaridades - por se tratar de um estudo bibliométrico que também visa à análise do perfil dos artigos publicados. Divergências – Período de anos de pesquisa inferior a ao desse estudo.

Continua...

Conclusão

Márcia Zanievicz, Ilse Maria Bauren, Pailo Sérgio Almeida dos Santos e Nilton Roberto Kloeppel (2013).	Compilar e complementar os estudos bibliométricos apresentados sobre Custeio Baseado em Atividades, Custo Meta, Kaizen, Teoria das Restrições Unidade de Esforço de Produção, tendo como base de dados as 17 primeiras edições do Congresso Brasileiro de Custos (CBC).	Similaridades - por se tratar da análise do perfil dos artigos publicados no evento. Divergências - O presente estudo diferencia-se pelo fato de analisar um período maior de anos.
Simone Bernandes Voese e Rebert José Gomes de Mello (2013).	Realização de uma análise bibliométrica e de produtividade do Congresso Brasileiro de Custos, relacionado ao tema Gestão Estratégica de Custos, no período de 1994 a 2011.	Similaridades - por se tratar dos mesmos eventos investigados mediante um estudo bibliométrico e a aplicação da Lei de Lotka, Divergências - O presente estudo diferencia-se pelo fato de analisar um período maior de anos.
Robson Ramos de Oliveira, Aline Pedrosa Pereira, Ualdo José da Silva e Carlos Roberto Soares Leal (2013)	Investigar, utilizando a bibliometria como método, os tópicos mais discutidos sobre o ABC, os autores, e a rede de publicação formada.	Similaridades – Utilização da bibliometria para investigação de uma vertente da contabilidade de custos. Divergências – O presente estudo utilizou o principal congresso do tema ,ao contrário do estudo em questão que fez uma pesquisa no Google acadêmico, o qual retornou um número extremamente pequeno.
Christian Mascarenhas Andrade, Naiana Vasconcelos Silva Cruz, Antonio Barbosa Batista, Joseilton Silveira da Rocha e Adriano Leal Rocha (2014).	Realizar uma análise bibliométrica sobre o tema Mapas Estratégicos, no período de 1987 a 2013, no contexto brasileiro e internacional, promovendo a aplicabilidade da lei de Lotka, que analisa a produtividade científica a partir dos padrões de frequência de publicações por autor.	Similaridades – aplicação da Lei de Lotka, uma das áreas temáticas do trabalho é GEC. Divergências – este estudo apresentou apenas um único tema, foi investigado apenas um único evento e o período de estudo foi menor devido ao congresso possui um período de existência menor.

Fonte: Dados da Pesquisa (2014)

A partir dos dados constantes no Quadro 1, pode-se comprovar a originalidade do estudo, uma vez que os trabalhos realizados até a presente data, não possuem todas as características desenvolvidas nesta pesquisa.

As produções científicas sobre custos são de interesse dos profissionais da área de contabilidade e da comunidade acadêmica, por esse motivo são realizadas com a finalidade de difundir conhecimentos para compreensão da área e dos aspectos práticos que envolvem as organizações.

Como contribuição social, a pesquisa tem por finalidade auxiliar novos estudos na área de Gestão Estratégica de Custos, uma vez que apresenta o cenário

do que já foi publicado sobre o assunto e também destaca as instituições, temas e autores mais prolíficos, além das principais referências sobre o tema.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este capítulo expõe os conceitos sobre Gestão Estratégica de Custos. Inicialmente, descreve-se sobre a estrutura conceitual da gestão de custos e a sua influência para o melhor posicionamento da empresa frente ao mercado. Na sequência, aborda-se sobre os estudos anteriores. Em seguida apresentam-se considerações sobre a bibliometria e a Lei de Lotka.

2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS

Tendo como base a Contabilidade Gerencial e a Contabilidade Financeira, na Era Mercantilista, com desígnio de servir de base estrutural para as empresas industriais surgiu um novo ramo da Contabilidade: A Contabilidade de Custos. Com a Revolução Industrial no século XVIII e com a necessidade de avaliação dos estoques industriais, tomou força e se popularizou nas organizações. Segundo Martins (2003, p. 13) nessa época,

para a apuração do resultado de cada período, bem como o levantamento do Balanço em seu final, bastava o levantamento dos estoques em termos físicos, já que sua medida em valores monetários era extremamente simples.

Com o advento da globalização, o seu papel mudou e segundo Berti (2006), a contabilidade de custos deixa de ser apenas um instrumento para a definição de preço e passa a ser um auxílio à gestão empresarial para manutenção da continuidade e sobrevivência do negócio.

Segundo Martins (2003, p. 15) nesse seu novo campo,

a Contabilidade de Custos tem duas funções relevantes: o auxílio ao Controle e a ajuda às tomadas de decisões. No que diz respeito ao controle, sua mais importante missão é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e, num estágio imediatamente seguinte, acompanhar o efetivamente acontecido para comparação com os valores anteriormente definidos.

Martins (2003), ainda explica que o expressivo crescimento da competitividade que vem ocorrendo no ambiente econômico, faz com que os custos

tornem-se altamente relevantes, na tomada de decisão das instituições. Isto ocorre, pois, devido à alta competição existente, as empresas já não podem mais definir seus preços, apenas de acordo com os custos incorridos, também é necessário observar os preços praticados no mercado.

Bruni e Fama (2003) mencionam que compete a Contabilidade de Custos a determinação do lucro da organização, tendo como base os registros convencionais contábeis, a fim de torná-los mais úteis à administração. O controle das operações com a análise de padrões de produção e o confronto entre o que foi previsto e o que foi efetivamente realizado. Por fim, a tomada de decisão tem como base, o processo produtivo (o que, quanto e quando fabricar) para a formação do preço de venda e a escolha entre produção própria e terceirizada.

Atualmente, a contabilidade deixou para trás a simples função de avaliação de estoque e passou a desempenhar uma função importante de gerenciamento.

Segundo Loch (2012, p. 17)

percebe-se que ao longo do tempo a contabilidade de custos passou a ser um instrumento de controle e avaliação de desempenho das atividades, com capacidade de gerar informações que servem de suporte às decisões empresariais. Por isso, tornou-se um diferencial nos negócios, pois fornece informações precisas sobre o desempenho organizacional.

Com o passar dos anos, a Contabilidade de Custos foi se firmando e ganhando cada vez mais espaço, e atualmente, devido à grande gama de informações que compõem um sistema de informações gerenciais, sua importância no processo decisório é fundamental.

2.2 CUSTOS PARA GESTÃO

O ambiente empresarial exige a disposição de informações para a tomada de decisão, tanto na esfera estratégica como operacional. Lauschner (2004, apud NAKAGAWA 1991, p.15) destaca que:

os sistemas de custeio tradicional foram desenvolvidos para a avaliação de inventários, tendo em vista a necessidade de se elaborarem demonstrações contábeis e fiscais, e têm sido continuamente aperfeiçoados através do

tempo. Entretanto, tais sistemas já não estão proporcionando aos gerentes que buscam a eficiência e a eficácia das operações de suas áreas funcionais a informação precisa e oportuna que elas necessitam para a gestão e mensuração de custos e desempenhos de atividades em um ambiente de tecnologias avançadas de produção.

Dentre os sistemas de custeio conhecidos podem-se destacar como principais: o custeio por absorção, aceito pela legislação; e o custeio direto ou variável que não é permitido pelo fisco, mas é uma importante ferramenta gerencial. Conforme Padoveze (1997, p. 239),

[...] as duas metodologias de apuração do custo dos produtos, custeamento direto/variável e custeamento por absorção, são considerados clássicas na teoria da contabilidade de custos. Elas foram desenvolvidas baseadas nos conceitos de custos com comportamentos diferentes em relação à quantidade produzida, ou seja, nos custos fixos e variáveis.

Segundo Martins (2003, p. 42), o custeio variável,

[...] significa apropriação de todos os custos variáveis, quer diretos quer indiretos, e tão somente dos variáveis. Portanto, só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos considerados como despesas do período, indo diretamente para o Resultado; para os estoques só vão, como consequência, custos variáveis.

Em relação ao custeio por absorção, Martins (2003) elucida que é uma metodologia de apropriação de todos os custos da produção aos bens elaborados. Todos os gastos relacionados ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos. Dessa forma, pode-se dizer que a grande diferença entre os dois métodos é o tratamento dado aos custos fixos de produção.

Um outro método de custeio é o Unidade de Esforço de Produção (UEP), que segundo Rocha *et al* (2012) é o método criado durante a segunda guerra mundial pelo francês Georges Perin, que se baseia no desenvolvimento de uma unidade de medida unificada para o processo industrial, ou seja, um produto fictício equivalente a inúmeros outros produtos fabricados pela organização.

O método de custeio baseado em atividades (ABC) é uma ferramenta que permite a visualização dos custos por meio da análise das atividades executadas na empresa e de suas respectivas relações com os produtos (MARTINS, 2003). De acordo com Cooper e Kaplan (1998, p. 12),

um sistema baseado em atividades pode retratar os custos do produto radicalmente diferente dos dados gerados pelos sistemas tradicionais. Estas diferenças crescem devido à abordagem mais sofisticada do sistema sobre custos indiretos de fabricação e administração, e outros recursos da organização, primeiro em atividades, depois aos produtos que geram a demanda por estes recursos indiretos.

A compreensão da estrutura de custos é fator primordial para aplicação dos métodos de custeio, independente da metodologia será utilizada. Portanto, a gestão estratégica de custos tem o papel de unir a estrutura de custos e a estratégia de negócio. Segundo Shank e Govindarajan (2008, p.3) “é uma compreensão sofisticada da estrutura de custos de uma empresa pode ir bem longe na busca de uma vantagem competitiva sustentável. E isso é denominado de ‘gestão estratégica de custos’”.

Shank e Govindarajan (2008, p.4) ainda observam que,

gestão estratégica de custos é uma análise de custos vista sob um contexto mais amplo, em que 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. Na há duvida de que os sistemas de contabilidade de custos podem ajudar em outras áreas também.

Ela é responsável por ações que vão desde o planejamento estratégico, a implementação de valores-padrão, até ao controle para a verificação de que o orçado foi efetivamente realizado. A não efetivação na execução acaba por criar a necessidade de que se percorra um caminho para encontrar a causa da não satisfação do que era planejado.

2.3 SURGIMENTO DA GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

No dicionário Aurélio (2010, p. 272), a palavra estratégia possui como significado “plano, método ou estratégia que será utilizada para o alcance de determinado objetivo”. Nas empresas, a estratégia é responsável em grande parte, pelo sucesso ou fracasso da organização, principalmente no que tange a gestão estratégica de custos.

Segundo Porter (1999), a ideia de estratégia surgiu por meio de campanhas militares, as quais consideravam os resultados bons ou ruins como

consequência de boas ou más estratégias. A estratégia é a elaboração de um projeto visando à obtenção de um objetivo e, a capacidade de obter a melhor forma de cumprimento desse objetivo é de competitividade. Do ponto de vista organizacional, a competitividade é a posse da competência de atender e satisfazer as necessidades, bem como, as expectativas dos clientes e do mercado. Segundo Chiavenatto (2007, p. 97), “estratégia é um conjunto de políticas capaz de orientar e guiar o comportamento da empresa a longo prazo”.

Segundo Porter (1999), com base em competitividade e estratégia, cria-se o alicerce para a denominação de um novo conceito que é a junção dos dois primeiros: a estratégia competitiva. Uma estratégia competitiva constitui a escolha de um diferente arranjo de atividades para entregar um composto de valor único que será a marca de uma posição estratégica.

Existem diversas estratégias que podem ser utilizadas pelas organizações, como destaque o oferecimento de diversos produtos/serviços e o atendimento voltado a determinado público alvo. Mas, para o oferecimento dessa vantagem se faz necessária uma adequada gestão de custos para a formação do preço de venda que esteja acima do ponto de equilíbrio e na média do mercado.

Para Oliveira (2010), existem quatro tipos de estratégia: de sobrevivência, manutenção, crescimento e desenvolvimento e, cada uma dessas estratégias é certa para cada momento do negócio. Além disso, ainda existem as estratégias funcionais, ou seja, as que estão relacionadas às políticas das áreas de marketing, financeira, produção e recursos humanos.

A fim de garantir o controle dos custos, atendimento a uma política de preço adequada e competitividade surgiu a gestão estratégica de custos que, segundo Porter (1999), tem a finalidade de identificar os tipos de custos e direcioná-los, com base na cadeia de valor. A gestão estratégica tem o intuito de reduzir os custos ao máximo, tornando assim o produto/serviço cada vez mais competitivo sem que a lucratividade seja minimizada. A gestão estratégica de custos é o pilar de sustentação da organização, ela possui um importante papel no seu crescimento, pois une as informações sobre custos às estratégias organizacionais.

2.4 CUSTOS PARA GESTÃO ESTRATÉGICA

De acordo com Rocha (1999) a Gestão Estratégica é “o processo de tomada de decisões e a implementação de ações que visa a conceber, desenvolver, implementar e sustentar estratégias que garantam vantagens competitivas a uma organização”.

A vantagem competitiva segundo Rocha (1999) “é a situação (o estado) da organização que consegue obter recursos e oferecer produtos e serviços em condições melhores que os concorrentes, em termos de qualidade, custo ou tempo de atendimento”.

A gestão estratégica é a parte da gestão global da entidade por isso, para que as decisões estratégicas sejam tomadas são necessários eventos. Rocha (1999) afirma que as principais características desses eventos são: que envolvam e influenciem entidades ambientais, muito mais do que as internas à empresa e que sejam mais complexas que as operações cotidianas, como compra, produção, manutenção, estocagem e venda, etc.

Os autores Shank e Govindarajan (2008) elucidam que a gestão estratégica passa por três etapas implícitas que são: análise da cadeia de valor, análise de posicionamento estratégico e análise de direcionamento de custos.

Por meio dessas etapas as empresas conseguem analisar não apenas o processo em que há agregação de valor, mas também a cadeia de valor que envolve o negócio como um todo.

2.4.1 Cadeia de valor

De acordo com Porter (1999, p. 87), cada atividade possui o seu valor,

em termos competitivos, o valor é o montante que os compradores estão dispostos a pagar por aquilo que uma empresa lhes fornece. Uma empresa é rentável, se o valor que ela impõe ultrapassa os custos envolvidos na criação do produto. Criar valor para os compradores que exceda o custo disto é a meta de qualquer estratégia, [...] as atividades de valor são as atividades físicas e tecnologicamente distintas, através das quais uma empresa cria um produto valioso para seus compradores.

Segundo Rocha e Borinelle (2007, p. 149) “a cadeia de valor é uma sequência de atividades que se inicia com a origem dos recursos e vai até o descarte do produto pelo último consumidor”. Normalmente o conceito se estende dos primeiros recursos até a entrega ao último consumidor, no entanto, para os autores Rocha e Borinelli (2007) muitas vezes esses bens são passados adiante após o ciclo de vida útil econômica nas mãos de cada usuário, reciclado, etc, antes de serem destruídos. Além disso, é importante que todos os recursos envolvidos sejam definidos.

Shank e Govindarajan (2008) observam que a análise da cadeia de valor precisa ser realizada com instrumentos ou práticas de GEC para identificar os custos em relação à todas as atividades da cadeia, podendo inclusive combinar diferentes instrumentos para que se tenha maior eficácia nas informações obtidas. A Figura 1 elucida o funcionamento de uma cadeia de valor com seus valores estratégicos.

Figura 1 – A cadeia de valores



Fonte: Porter (1999)

A Figura 1 mostra que a empresa não está isolada, que existe um sistema de interação na atuação de cada ciclo de operação. Além disso, essa interação não é limitada a empresa e abrange também, as atividades de valor dos fornecedores e clientes.

Rocha e Borinelle (2007) afirmam que cada um dos agentes que atuam nos diversos estágios da cadeia devem conduzir seus planos estratégicos e possíveis mudanças em sua posição sem prejuízo dos demais, pois a concorrência deve ser com outras cadeias, não com os componentes da própria.

A cadeia de valor é um instrumento importante na obtenção de vantagem competitiva através da otimização e da coordenação. Isso significa que o menor custo ou a diferenciação de um produto não é resultado de um esforço isolado e sim de toda a cadeia.

2.4.2 Posicionamento estratégico

O segundo pilar da gestão estratégica de custos é o posicionamento estratégico. De acordo com Shank e Govindarajan (2008, p. 86), ele pode ser conceituado como: “uma estratégia, um padrão global de decisões e ações que posicionam a organização e seu ambiente e tem o objetivo de fazê-la atingir seus objetivos de longo prazo”.

Loch (2012) esclarece que o posicionamento estratégico é a forma pela qual a empresa determina a sua forma de agir no mercado, ou seja, define como pretende competir com seus concorrentes, buscando uma alternativa que pode ser: o menor custo ou a diferenciação dos seus produtos ou serviços.

Posicionamento estratégico é o processo de seleção da combinação ótima das três abordagens estratégicas gerais que são: a estratégias de liderança no custo, estratégia de diferenciação e estratégia diferenciação focada. A combinação é selecionada com o objetivo de criar uma vantagem competitiva sustentável (HANSEN; MOWEN, 2001, p.424).

A estratégia de liderança no custo possui como objetivo a busca por uma vantagem competitiva, por meio de preços mais baixos dos que os praticados pelos concorrentes, com a finalidade de ganhar participação no mercado.

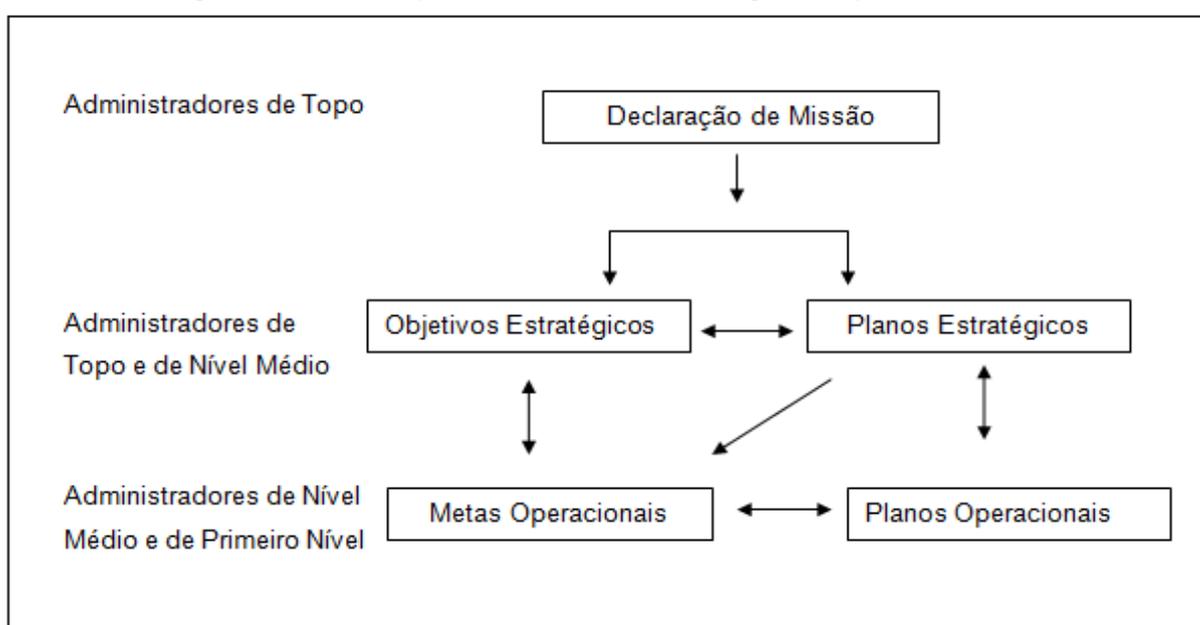
A estratégia de diferenciação tem como foco encontrar o equilíbrio entre a necessidade do cliente e quanto ele está disposto a pagar pela distinção oferecida no produto.

E por fim, a estratégia de diferenciação focada que tem como finalidade a determinação de um nicho de mercado para atuar.

A análise do posicionamento estratégico, no entendimento de Shank e Govindarajan (2008), é fundamental para elaboração do sistema de controle de gestão e para eficácia da gestão de custos, pois os dois dependem da postura estratégica adotada pela empresa. Percebe-se que a análise de custos e a tomada de decisão são baseadas em função do posicionamento estratégico escolhido pela empresa de acordo com o modelo competitivo adotado.

A Figura 2 ilustra uma hierarquia de planos estratégicos e operacionais.

Figura 2 – Hierarquia dos Planos Estratégicos Operacionais



Fonte: Shank e Govindarajan (2008)

Essa hierarquia de planos estratégicos operacionais é ligada por intermédio de objetivos que são inter-relacionados. No plano estratégico, a missão da instituição precisa estar presente, já que é o objetivo mais amplo e possui como base seus valores e competências. A missão é permanente e reflete a identidade da empresa.

Em relação às estratégias da empresa, é preciso o desenvolvimento de técnicas que permitam a diferenciação em termos de custos e qualidade, que possibilitem a diminuição dos custos e o aumento da confiabilidade e qualidade dos produtos e serviços. Além disso, a execução correta de tudo o que foi planejado, também é essencial para o sucesso da empresa.

2.4.3 Direcionador de Recursos

Shank e Govindarajan (2008) mencionam que o terceiro pilar da gestão estratégica de custos é a análise de direcionador de recursos, que procura entender o comportamento de custos. Sabe-se que o gerenciamento de custos é causado por fatores que se inter-relacionam de formas complexas nos processos de produção e comercialização, logo é preciso compreender os processos para o melhor gerenciamento dos custos. Segundo Shank e Govindarajan (2008, p. 193)

compreender o comportamento do custo significa compreender a complexa interação do conjunto de direcionadores em ação de uma determinada situação, [...] As ideias-chave são as seguintes: para a análise estratégica, o volume geralmente não é a maneira mais útil para explicar o comportamento do custo; o que é mais útil em um sentido estratégico é explicar a posição do custo em termos de escolhas estruturais e de habilidades de execução que moldem a posição competitiva da empresa.

Martins (1998, p. 103) esclarece que,

direcionador de custo é o fator que determina a ocorrência de uma atividade. Como as atividades exigem recursos para serem realizados, deduz que o direcionador é a verdadeira causa dos custos. Portanto, o direcionador de custos deve refletir a causa básica da atividade e, conseqüentemente, da existência de seus custos.

Para a compressão do comportamento de custos é necessário conhecer a sua estrutura, para assim conhecer quais são os direcionadores nas respectivas atividades na organização. A busca por um direcionador de custo significa procurar o fator que gera o custo e, essa escolha é sem duvida, o grande desafio para uma adequada gestão estratégica de custos. O Quadro 2 expõe algumas descrições referentes aos direcionadores de custos

Quadro 2 - Direcionadores de Custos

Fatores	Descrição
Economia em escala	Representa de forma diferente e eficiente a habilidade para execução de atividade em maior volume.
Aprendizagem	O aumento da eficiência diminui o valor do custo de uma atividade devido a aprendizagem.
Utilização da capacidade	Tendo um bom desempenho, com um percentual alto de custos fixos dentro da empresa, promove a distribuição destes fatores por um volume de produção maior.
Elos	Ocorre quanto às atividades desempenhadas pelas empresas ou fornecedores exercem influencia sobre a operação.

Continuação...

Conclusão

Inter-relações	Compartilhar uma atividade de valor entre divisões da empresa.
Integração	A desintegração de uma atividade pode ser recomendável, quando a integração traz benefícios para uma atividade de valor.
Momento oportuno	Vantagens dada a empresa através de fatos operacionais.
Políticos discricionários	Escolha feita pela empresa para executar uma determinada atividade de valor.
Localização	Permite a variação de diversos fatores como mão de obra, impostos, insumos e energia elétrica, transportes e outros.
Fatores institucionais	Fatores relacionados ao governo e de difícil controle.

Fonte: Porter (1999)

O Quadro 2 evidencia que as organizações não podem considerar apenas o volume para definir o direcionador de custos. É imprescindível avaliar todos os direcionadores de custos para identificar os principais reflexos na organização.

Desse modo, um bom conhecimento sobre posicionamento estratégico da organização e seus direcionadores de custos nos processos, auxilia na manutenção de liderança e rentabilidade dos negócios.

2.5 ESTUDOS ANTERIORES SOBRE GESTÃO ESTRATEGICA DE CUSTOS COM A APLICAÇÃO DA BIBLIOMETRIA

Estudos na área de custos com abordagem bibliométrica são destaque na literatura contábil. São eles:

1. Teoria das Restrições: Um estudo bibliométrico da produção científica apresentada no Congresso Brasileiro de Custos (1994-2008): o estudo revelou que a maioria dos trabalhos foi escrito por dois autores, um terço desses autores é do sexo masculino e mais de 90% reside na região Sul ou Sudeste. A maioria dos trabalhos é descritiva ou teórica, os artigos possuem em média 15 citações e dessas citações a principal referência são livros. Os autores afirmam que as pesquisas ainda estão no início e que a ausência da utilização de artigos, teses e dissertações denota um posicionamento conservador (CRUZ, Claudia; MARQUES, Alessandra; SILVA, Roberval; COGAN, Samuel. 2010).

2. O perfil dos artigos publicados no Custos e @gronegócio on line: o estudo abrange os cinco anos de existência da revista de 2006 a 2010, a pesquisa mostra que há uma maior ocorrência de 3 autores por artigo,

que a titulação mais frequente é a de mestre, a maior parte dos autores é vinculado a uma universidade pública, e a instituição mais presente é a Universidade de São Paulo-USP. (WALTER, Fábio. 2011).

3. Gestão Estratégica de Custos no Brasil: estudo bibliométrico nos anos de 2004 a 2010: esse trabalho que analisa sete anos de publicações buscou verificar os indícios de declínio na produção científica sobre gestão estratégica de custos. O trabalho não comprovou a decadência, porém motiva algumas preocupações, sendo a principal delas a ausência de arcabouço teórico da GEC, e a forma como este tema é abordado nos trabalhos na área de Controladoria e Contabilidade. (SLAVOV, Tiago Nascimento Borges. 2011).

4. Análise da Produção Científica de Artigos sobre Gestão Estratégica: um Estudo Bibliométrico: esse artigo apresentou uma amostra com apenas 14 artigos no período de 2008 a 2010. O trabalho mostrou uma restrição da pesquisa com foco no setor hospitalar. Os resultados obtidos após a aplicação do método apontam para maior concentração do tema na área de Administração e com discussões referentes à gestão estratégica de empresas e custos em hospitais. (TAVARES, Renata da Silva Cardoso Rocha; KAMIMURA, Quésia Postigo; ARAÚJO, Elvira Aparecida Simões. 2011).

5. Métodos de custeio: uma meta análise dos artigos apresentados no Congresso Brasileiro de Custos no período de 1994 a 2010: o artigo mostrou que não houve distribuição normal do volume de artigos e que o custeio baseado em atividades foi o tema mais citado, além disso, a pesquisa ainda indicou que os livros são as principais fontes de investigação. Em relação a natureza da pesquisa, houve um equilíbrio entre trabalhos teóricos e práticos. (ZANIEVICZ, Márcia; BEUREN, Ilse Maria; SANTOS, Paulo Sérgio Almeida dos; KLOEPPEL, Nilton Roberto. 2013).

6. Análise bibliométrica sobre gestão estratégica de custos: aplicação da lei de Lotka: esse estudo foi publicado no Congresso Brasileiro de Custos abrangendo o período de 1994 a 2011. Os principais resultados mostraram que os temas mais publicados, foram sobre a

gestão estratégica de custos na forma abrangente, seguida por ABC/ABM, Sistemas de Custeio e indicadores de desempenho. Verificou-se a cooperação entre autores, o predomínio de pesquisas qualitativas, exploratórias e estudos de caso. (VOESE, Simone Bernardes; MELLO, Rebert José Gomes. 2013)

7. Abordagem bibliométrica da temática custeio ABC em periódicos:

esse artigo realizou um levantamento no Google Acadêmico que retornou como resultado 33 artigos, que mostraram que os pesquisadores mais prolíficos são do sexo masculino e que a Revista Contabilidade Vista & Revista foi a que mais publicou sobre a temática ABC. (OLIVEIRA, Robson Ramos; PEREIRA, Aline Pedrosa; SILVA, Ualdo José da; LEAL, Carlos Roberto Soares. 2013).

8. Análise bibliométrica sobre mapas estratégicos no contexto brasileiro e Internacional no período de 1987 a 2013: um estudo à luz da Lei de Lotka:

esse trabalho trouxe como diferencial em relação aos outros estudos a abordagem internacional; além disso, foi à pesquisa com o maior período de análise. No entanto, a busca retornou apenas 61 artigos, os quais mostraram que as universidades mais produtivas no contexto nacional foram a Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC) e a Universidade de São Paulo (USP) e no contexto internacional foram *The University of New South Wales* e a *The Wharton School*. Constatou-se que houve maior número de estudos que abordam os mapas estratégicos como instrumentos de apoio a tradução da estratégia. (ANDRADE, Christian Mascarenhas; CRUZ, Naiana Vasconcelos Silva; BATISTA, Antonio Barbosa; ROCHA, Joseilton Silveira da; BRUNI, Adriano Leal. 2014).

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

esse artigo teve por objetivo analisar as publicações nacionais nos congressos USP de Controladoria e Contabilidade, ANPCONT, EnANPAD e o Congresso Brasileiro de Custos no período de 2008 a 2012. Os resultados evidenciaram que o Congresso USP de Controladoria e Contabilidade teve o maior número de publicações sobre o tema; os trabalhos possuem um equilíbrio entre

estudos de caso e pesquisas teóricas, os autores escrevem em grupo, mostrando assim a cooperação entre pesquisadores. Além disso, a predominância de titulação dos autores é de mestres e doutores. (MORAES, Romildo de Oliveira; IGARASHI, Everton Toshio; CAMACHO, Reinaldo Rodrigues; MARQUES, Kelly Cristina Mucio. 2013).

2.6 BIBLIOMETRIA

A bibliometria surgiu com o objetivo analisar as publicações científicas qualitativamente e quantitativamente. Segundo Pritchard (1969), a bibliometria é um campo da ciência da informação que aplica métodos estatísticos para avaliar e mensurar os processos de comunicação escrita de uma determinada disciplina. Iniciada no século XIX e sistematizada a partir do século XX, tem por foco estudar e avaliar as atividades de produção científica. O desenvolvimento deu-se tendo como principal marco, os estudos a partir de leis empíricas sobre o comportamento da literatura.

Segundo Barbosa (2008), a bibliometria se trata

[...] de uma ferramenta eficaz na gestão da informação usando diversos indicadores de produtividade dos diversos dados abordados. Dentre as vantagens que esse método apresenta, pode-se citar o fato de ele amenizar os elementos de julgamento e produzir resultados quantitativos que tendessem a ser a soma de muitos pequenos julgamentos e apreciações realizados por várias pessoas.

De acordo com Spinak (1996), a bibliometria estuda a organização dos setores científicos e tecnológicos, a partir de fontes bibliográficas e patentes para identificar autores, suas relações e tendências. Trata das várias formas de medir a literatura dos documentos e outros meios de comunicação.

Ela é uma importante ferramenta de avaliação da produção científica, pois permite identificar tendências e crescimento, usuários e autores; além de verificar a cobertura das revistas, medir a disseminação da informação e auxiliar na formulação de políticas científicas.

O Quadro 3 apresenta as três principais leis aplicadas nos estudos que envolvem a bibliometria.

Quadro 3 – Principais leis aplicadas a bibliometria

Leis e Princípios	Focos de Estudo	Principais Aplicações
Lei de Bradford	Periódicos	Avaliar o grau de relevância de periódicos, em dada área do conhecimento.
Lei de Lotka	Autores	Avaliar o grau de relevância de autores, em dada área do conhecimento.
Leis de Zipf	Palavras	Relação automática de artigos científicos e tecnológicos.

Fonte: Tabela Adaptada de Guedes (2002)

Para fins desse estudo, utiliza-se a Lei de Lotka que mostra a relevância de autores na produção científica na área de gestão estratégica de custos.

Segundo Alvarado (2002) com a finalidade de estabelecer a parte com que indivíduos de diferentes qualidades contribuem para o sucesso da ciência, em 1926, Alfred James Lotka estabeleceu os fundamentos da Lei do Quadrado Inverso (Lotka). De acordo com Leite e Filho (2006), essa Lei objetiva medir a produtividade de autores mediante um modelo de distribuição tamanho-frequência dos diversos autores em um conjunto de documentos, assegurando que o número de autores que fazem n contribuições em um determinado campo científico, é aproximadamente $1/n^2$ em relação à aqueles que fazem uma só contribuição e, que a proporção daqueles que fazem uma única contribuição é de mais ou menos 60%.

Os autores Leal, Oliveira e Soluri (2003, p. 95) explicam que

o número de autores com um único trabalho publicado, segundo a Lei de Lotka, deveria ser de $6/\pi^2$ que resulta numa constante igual a 60,8% dos autores. Assim, o número de autores que publicam dois artigos é igual a 1/4 do número de autores que publicam um artigo, ou 15,2%; o número de autores que publicam três artigos é igual a 1/9 dos que publicam um artigo, ou 6,8% e assim por diante.

Segundo Silva (2008), a Lei de Lotka generalizada é:

$$a_n = a_1 \cdot 1/n^c$$

Na qual a_n é o número de autores que publicaram n artigos, a_1 é o número de autores com um artigo, n é o número de artigos e c é o coeficiente generalizado para a Lei de Lotka.

A Tabela 1 evidencia a frequência de autores que publicam n artigos conforme o padrão de Lotka.

Tabela 1 – Frequência de autores que publicam n artigos - Padrão de Lotka

n artigos publicados	$a_n = a_1/n^2$	Padrão de Lotka
n= 1 artigo	$a_1 = 60,8/ 1^2$	60,8%
n= 2 artigos	$a_2 = 60,8/ 2^2$	15,2%
n= 3 artigos	$a_3 = 60,8/ 3^2$	6,8%
n= 4 artigos	$a_4 = 60,8/ 4^2$	3,8%
n= 5 artigos	$a_5 = 60,8/ 5^2$	2,4%
n= 6 artigos	$a_6 = 60,8/ 6^2$	1,7%
n= 7 artigos	$a_7 = 60,8/ 7^2$	1,2%
n= mais de 7 artigos		8,1%

Fonte: Adaptada de Leite e Filho (2006)

A aplicação dessa Lei garante ao pesquisador mensurar a produtividade dos pesquisadores, com base nas suas publicações e, pode ser aplicada em qualquer campo científico, o que possibilita a identificação de quais autores, universidade ou temas estão mais desenvolvidos.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Este capítulo apresenta o enquadramento metodológico, a caracterização do objeto da pesquisa e os procedimentos para a coleta e análise de dados.

3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

Com o intuito de atingir os objetivos desta pesquisa faz-se necessário a definição dos procedimentos metodológicos de elaboração do trabalho. Segundo Jung (2004, p. 227), a metodologia é “um conjunto de técnicas e procedimentos que tem por finalidade viabilizar a execução da pesquisa, obtendo-se como resultado um novo produto, processo ou conhecimento”. Assim, a pesquisa configura-se de natureza descritiva com abordagem qualitativa por meio de análise bibliométrica.

Em relação ao objetivo da pesquisa, esse estudo é caracterizado com descritivo, uma vez que descreve as características da produção científica sobre Gestão Estratégica de Custos. De acordo com Andrade (2001, p.124),

os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados, sem que o pesquisador interfira neles. Isso significa que os fenômenos do mundo físico e humano são estudados, mas não manipulados pelo pesquisador.

No que tange à abordagem do problema, a pesquisa configura-se como qualitativa e quantitativa, pois descreve as características das produções científicas e mensura relações entre as variáveis pesquisadas. Segundo Richardson (1999, p.80), as pesquisa qualitativas "podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais." A pesquisa quantitativa,

caracteriza-se pelo emprego da quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas, desde as mais simples como percentual, média, desvio-padrão, às mais complexas, como coeficiente de correlação, análise de regressão etc. (RICHARDSON, 1999, p. 79)

O tratamento de dados é feito por meio de técnicas bibliométricas que

possuem como finalidade a mensuração dos aspectos da produção científica sobre gestão estratégica de custos.

3.2 CARACTERIZAÇÃO DO OBJETO DE PESQUISA

O evento científico objeto de estudo é o Congresso Brasileiro de Custos promovido pela Associação Brasileira de Custos (ABC). Esse evento é o principal da área de custos e proporciona a divulgação da produção técnico-científica; além da interação entre a comunidade acadêmica, pesquisadores, professores, estudantes, profissionais, empresários, consultores, contadores, administradores entre outros interessados na área de custos.

O congresso ABC é oriundo da necessidade de discussões sobre a relevância da área de custos para as organizações. Ao longo dos seus vinte anos foram publicados mais de 3.400 artigos que envolvem a gestão de custos, sistemas tradicionais de custeio e assuntos contemporâneos na área de custos.

3.3 PROCEDIMENTOS PARA COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

A coleta dos dados foi realizada no site da Associação Brasileira de Custos que apresenta os anais do Congresso Brasileiro de Custos. O marco inicial da análise foi o primeiro ano do congresso em 1994 e o marco final foi o ano de 2013.

Para a seleção dos artigos, realizou-se uma pesquisa com a palavra-chave: “Gestão Estratégica de Custos”, na base de dados do site do Congresso. A busca retornou 161 artigos, dos quais 1 artigo era repetido, resultando na sua eliminação. Por fim, a população investigada foi de 160 artigos.

Dentre os artigos que retornaram da pesquisa, cada um deles apresentava o conjunto de palavras que compunha a pesquisa em seu título, resumo ou nas palavras-chave. Os artigos foram extraídos por meio de cópia nos formatos Microsoft Word 2007 e PDF.

Para análise dos artigos foram observados: (i) as características e perfil dos trabalhos selecionados; (ii) o número de páginas por artigo; (iii) número de autores por artigo; (iv) análise da produtividade dos autores através da Lei de Lotka;

(v) autores e universidades mais prolíficos; (vi) quantidade, tipo de fontes e de referências utilizados; (vii) localização institucional dos autores; (viii) temas abordados; e (ix) a metodologia dos artigos.

A classificação dos artigos por temas foi baseada no artigo “Análise bibliométrica sobre gestão estratégica de custos no Congresso Brasileiro de Custos: Aplicação da lei de Lotka” de Voese e Mello (2009). Para a classificação do artigo se observava as palavras-chave presentes nos trabalhos e quando não se enquadravam nos temas, fazia-se a leitura do resumo e, caso necessário realizava-se a leitura completa para compreender o objetivo principal do trabalho.

O Quadro 4 mostra os temas utilizados para enquadramento dos trabalhos.

Quadro 4 – Categorização do tema

Temas
Gestão Estratégica de Custos (abordagem generalista)
ABC/ABM
Sistemas de Custeio
Custo Meta
Indicadores de Desempenho
Análise da Cadeia de Valores
Formação de Preços
Planejamento e Controle
Contabilidade Gerencial
Teoria das Restrições
Sistemas de Gestão
Custeio do Ciclo de Vida
Sistemas de Inform. Gerenciais
Controladoria

Fonte: Adaptado de Voese e Mello (2009)

Com a utilização do Microsoft Excel 2007 foi elaborado um banco de dados, no qual foram tabulados os dados. A classificação dos artigos por tipologia metodológica foi considerada sobre quatro aspectos: a) tipo de estudo; b) quanto aos objetivos da pesquisa; c) quanto à abordagem do problema e d) quanto aos procedimentos de pesquisa.

O Quadro 5 apresenta a classificação dos artigos por tipologia metodológica.

Quadro 5– Tipologia da pesquisa

Tipo de Estudo	Objetivos da pesquisa	Abordagem do Problema	Procedimentos da Pesquisa
Prático	Descritivo	Qualitativo	Bibliográfica
Teórico	Exploratório	Quantitativo	Estudo de Caso
	Explicativo	Qualitativo-Quantitativo	Levantamento
	Misto		Multicasos
			Mistos

Fonte: Dados de Pesquisa

Com a utilização de tais procedimentos metodológicos, foi realizada uma análise do perfil da produção científica sobre gestão estratégica de custos.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Este capítulo descreve os resultados da pesquisa de acordo com os objetivos propostos.

4.1.1 Características da produção científica

Essa seção apresenta as características da população investigada de acordo com os itens: (a) trabalhos do evento e (b) trabalhos selecionados.

A Tabela 2 apresenta, cronologicamente, o total de trabalhos aprovados no Congresso Brasileiro de Custos e os trabalhos selecionados de acordo com as premissas descritas no capítulo da metodologia de pesquisa.

Tabela 2 – População e trabalhos selecionados

Ano	Trabalhos do Evento	Trabalhos Selecionados	Part.
1994	27	2	7%
1995	88	6	7%
1996	46	11	24%
1997	49	2	4%
1998	77	6	8%
1999	111	8	7%
2000	139	24	17%
2001	134	4	3%
2002	200	11	6%
2003	140	12	9%
2004	244	12	5%
2005	350	11	3%
2006	212	4	2%
2007	238	7	3%
2008	268	6	2%
2009	253	2	1%
2010	271	9	3%
2011	195	9	5%
2012	229	9	4%
2013	191	5	3%
TOTAL	3.462	160	4,62%

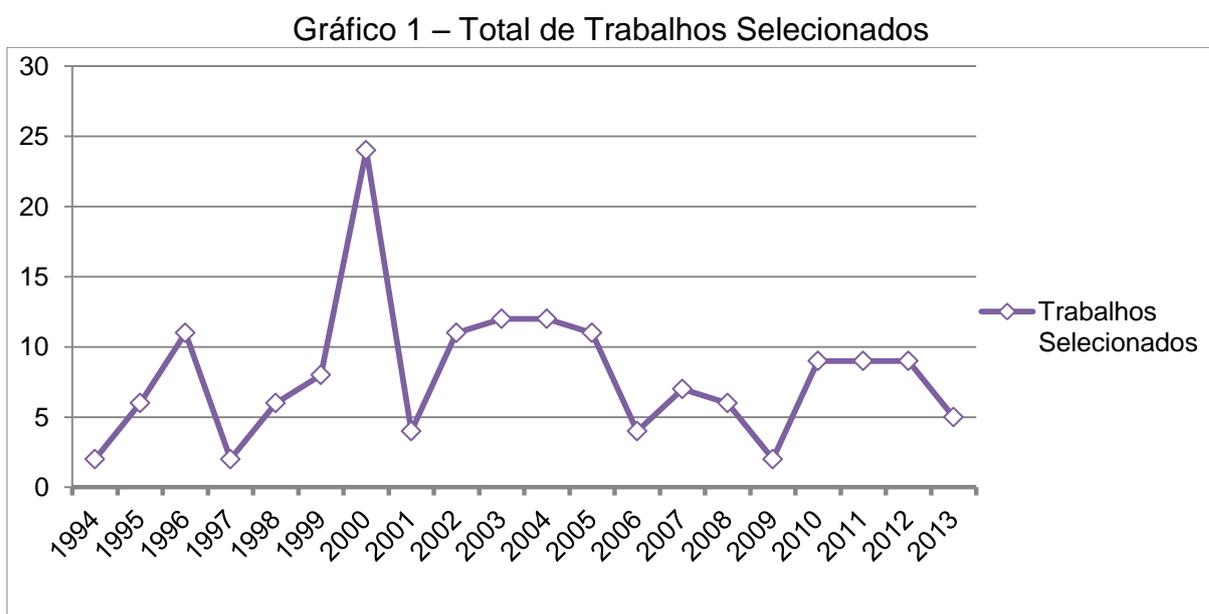
Fonte: Dados de Pesquisa (2014)

Constata-se que nesses vinte anos do congresso, mais de 3.400 artigos foram publicados e, destes 160 estão relacionados ao tema gestão estratégica de custos.

Os anos de 1996 e de 2000 foram os que apresentaram mais publicações sobre o tema com representatividade de 24% e 17%, respectivamente. Esse aumento pode ser explicado pelo momento vivido pela economia na década de 90,

segundo Freire (2000), nesse período houve a intensificação do comércio internacional que resultou na necessidade cada vez maior de oferecer produtos de baixo custo, alta qualidade e com o mínimo tempo de reação, o que pode ter motivado o aumento das publicações, visto que a Gestão Estratégica de Custos vem ao encontro dessa necessidade gerencial.

O Gráfico 1 ilustra a cronologia dos trabalhos relacionados à gestão estratégica de custos em cada ano.



Fonte: Dados da Pesquisa (2014)

Após o ano 2000, a representatividade do tema foi sempre menor que 10%. Esse declive no número de publicações, também foi constatado por Gomes *et al.* (2005).

4.2.2 Perfil dos artigos publicados

Essa seção descreve o perfil dos artigos publicados conforme os itens: (a) número médio de páginas por artigo; (b) número de autores; (c) autores mais prolíficos (d) frequência do número de artigos segundo o padrão de Lotka; (e) tipologia de pesquisa; (f) instituições mais prolíferas; (g) fontes de pesquisa, (h)

referências mais utilizadas, (i) autores mais citados (j) temas abordados; e (k) e metodologia dos artigos.

A Tabela 3 relaciona o número total de páginas dos artigos selecionados e o número médio de páginas por artigo.

Tabela 3 – Número médio de páginas por artigo

Páginas	CBC
(a) Número de Páginas	2.304
(b) Número de Artigos	160
(a/b) Número médio de páginas	14,4

Fonte: Adaptada de Gomes (2007)

O número médio de páginas por artigo foi de 14 (quatorze). Observa-se que até o ano de 2004 não existia um limite de páginas estabelecido e, dessa forma, o número de páginas chegou a variar de 3 (três) a 26 (vinte seis). A partir do ano de 2005 foi estipulado um número máximo de 15 (quinze) páginas e os autores em sua maioria, respeitaram o limite estipulado.

A Tabela 4 demonstra o número de autores por publicação, bem como o total de publicações sobre Gestão estratégica de custos.

Tabela 4 - Tabela número de autores por publicação

Número de Autores	Número de Publicações	Part.
1	38	24%
2	55	34%
3	40	25%
4	18	11%
5	9	6%
TOTAL	160	100%

Fonte: Dados de Pesquisa (2014)

A maioria dos artigos foi elaborada por dois ou três autores, representando 34% e 25%, respectivamente. Já a menor quantidade de trabalhos é realizada por 5 autores 6%.

Nota-se que a elaboração de artigos com mais de um autor é a mais usada. Esse fato revela que a produção científica, em sua maioria, é consequência de trabalhos em cooperação entre os autores ou de grupos de pesquisa. Essa tendência surgiu, principalmente a partir do quarto ano do congresso, o que demonstra uma mudança de cultura e evidencia um maior diálogo entre pesquisadores.

O Quadro 6 apresenta os autores que mais publicaram sobre Gestão Estratégica de Custos no Congresso e mostra a Instituição de Ensino Superior (IES) a qual os autores estão vinculados.

Quadro 6 - Tabela autores mais prolíficos

Ranking	Autores	Nº de Publicações	IES
1º	Wellington Rocha	9	USP
2º	Carlos Alberto Diehl	8	UNISINOS
3º	Antônio Robles Junior	6	PUC-SP
4º	Miguel Juan Bacic	5	UNICAMP
	Wilson Kendy Tachibana	5	USP

Fonte: Dados de Pesquisa (2014)

O autor Wellington Rocha da Universidade de São Paulo é o autor com maior número de trabalhos publicados na área de Gestão Estratégica de Custos durante os vinte anos do Congresso. Em segundo, destaca-se o autor Carlos Alberto Diehl da Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS).

O autor Wellington Rocha é referência na área de custos. Graduado no ano de 1983, mestre no ano de 1992 e doutor em 1999 pela Universidade de São Paulo, teve com orientador de sua tese o professor Masayuki Nakagawa, um dos percussores brasileiros na inserção do tema Gestão Estratégica de Custos. O professor Nakagawa publicou na década de 90 o livro Gestão Estratégica de Custos: conceitos, sistemas e implementação (1991) e ABC - Custeio Baseado em Atividades (1994). Por essa aproximação, o autor Wellington Rocha deu continuidade nas pesquisas relacionadas à Gestão Estratégica de Custos. Atualmente, é Professor Doutor da Universidade de São Paulo, revisor de periódicos importantes da área de gestão e é destaque na produção científica de livros e artigos voltados para a contabilidade gerencial.

O autor Carlos Alberto Diehl, além de professor titular do Programa de Mestrado do Vale do Rio dos Sinos e autor de livros relacionados à gestão, como por exemplo: Gestão de Custos: uma abordagem integrada entre Contabilidade, engenharia e administração. Sua formação é engenharia química (1993), possui mestrado (1997) e doutorado (2004) em engenharia da produção, desenvolve trabalhos como consultor organizacional nas áreas de gestão estratégica e, atualmente é o Presidente da Associação Brasileira de Custos.

Na terceira posição tem-se o autor Antônio Robles Junior que é mestre (1981) e doutor (1997) em Controladoria e Contabilidade pela USP. Na quarta posição têm-se os autores Miguel Juan Bacic, professor titular Universidade Estadual de Campinas, possui mestrado pela Universidade Estadual de Campinas e doutorado pela Universidade Nacional Der Sul, localizada na Argentina; e o autor Wilson Kendy Tachibana que é mestre (1980) e doutor (1992) em engenharia mecânica pela USP, universidade na qual atualmente atua como professor em temas como gestão econômica, sistemas de informações gerenciais e gestão estratégica de custos.

A Tabela 5 mostra a frequência do número de artigos por autor e a comparação com o padrão Lotka.

Tabela 5 – Frequência do número de artigos e o padrão de Lotka no evento

Número de artigos por autor	Part.	Padrão de Lotka
1 artigo	85,84%	60,8%
2 artigos	9,87%	15,2%
3 artigos	1,32%	6,8%
4 artigos	0,99%	3,8%
5 artigos	0,66%	2,4%
6 artigos	0,66%	1,7%
7 artigos	0%	1,2%
Acima de 7 artigos	0,66%	8,1%
TOTAL	100%	100%

Fonte: Dados de Pesquisa (2014)

Os 160 artigos investigados foram produzidos por 305 autores. Sendo assim, verificou-se que 85,84% dos autores publicaram apenas um único artigo. Outros autores publicaram apenas 2 artigos (9,87%). Em relação aos autores que publicaram três ou até mais de 7 artigos somam pouco mais que 4%.

Esse resultado revela que poucos pesquisadores publicam muito e, por outro lado mostra que muitos pesquisadores publicam pouco. Esse resultado corrobora com o Quadro 6 que evidenciou que a maior quantidade de publicação por autor é 9 artigos.

A Tabela 7 evidencia as dez instituições que possuem mais autores com artigos publicados.

Tabela 6 – Instituições mais prolíferas

Instituição	Frequência	Part.
Universidade de São Paulo - USP	24	15,00%
Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS	20	12,50%
Universidade federal de Santa Catarina - UFSC	17	10,63%
Universidade estadual de Campinas - UNICAMP	10	6,25%
Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAPE	8	5,00%
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP	7	4,38%
Universidade Federal do Ceará - UFC	6	3,75%
Universidade Federal de Minas Gerais - UFMG	6	3,75%
Pontifícia Universidade Católica de Paraná – PUC-PR	5	3,13%
Universidade Federal da Paraíba	5	3,13%
TOTAL	108	67,50%

Fonte: Dados de Pesquisa (2014)

As três instituições que apresentam o maior número de pesquisadores com publicações foram USP (15%), UNISINOS (12,5%) e UFSC (10,63%).

A liderança da USP é devida ao pioneirismo de seu programa de Pós-Graduação em Contabilidade, com a presença de professores pesquisadores renomados na área de custos. Na segunda colocação, tem-se a Unisinos que conta com a presença do professor renomado Carlos Alberto Diehl e possui o programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis com linhas de pesquisa em Contabilidade para Usuários Externos, Finanças Corporativas e Controle de Gestão, a qual possui como o sub-tema gestão estratégica de custos. Na terceira colocação, destaca-se a UFSC que possui um programa de Pós-Graduação em Contabilidade com linhas de pesquisa em Controle de Gestão, Avaliação de Desempenho, Contabilidade Financeira e Pesquisa em Contabilidade.

A Tabela 7 evidência as principais fontes de pesquisa utilizadas pelos autores.

Tabela 7 – Fontes de pesquisa

Fonte	Frequência	Part.
Anotações	1	0,1%
Apostilas	4	0,4%
Artigos	340	32,5%
Dissertações	47	4,5%
Teses	24	2,3%
Monografias	2	0,2%
Livros	625	59,6%
Não Especificado	4	0,4
TOTAL	1047	100%

Fonte: Dados de Pesquisa (2014)

As principais referências utilizadas como fonte de pesquisa foram livros (59,6%) e artigos (32,5%). Cabe ainda destacar que esses artigos, em grande parte, se limitam a literatura nacional, portanto os autores são mais conservadores na elaboração da sustentação teórica dos trabalhos.

Um fato importante encontrado no período em análise é a mudança em relação ao uso de tipos de fontes de pesquisa. Nos primeiros congressos, as fontes em sua totalidade eram livros e, atualmente, o uso de artigos como referências são mais comuns. Isso demonstra uma preocupação dos autores na busca por informações mais atualizadas, dinâmicas e com estudos empíricos.

Acredita-se que a preferência por uso de livros possa estar relacionada a pouca mudança dos conceitos relativos à área de custos ao longo dos anos. Por isso, os autores utilizam os livros clássicos para a fundamentação teórica da pesquisa; e os artigos, por sua vez, são empregados para cotejamento de resultados empíricos.

O Quadro 7 evidencia as fontes de pesquisa mais utilizadas de livros.

Quadro 7 – Referências de livros mais utilizadas

Obra	Autores	Ano	Freq.	Part.
Contabilidade de custos	Eliseu Martins	2010	68	10,88%
A revolução dos custos: Como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos	John Shank; Vijay Govindarajan	1997	56	8,96%
Gestão estratégica de custos: conceitos, sistemas e implementação	Masayuki Nakagawa	2000	40	6,40%
Gerenciamento integrado de custos	Michiharu Sakurai	1997	28	4,48%
Gestão de custos: contabilidade e controle	Don R. Hansen Maryanne M. Mowen	2001	26	4,16%
Gestão Estratégica de custos: a nova ferramenta para a vantagem competitiva	John Shank; Vijay Govindarajan	1997	26	4,16
ABC – Custeio baseado em atividades	Masayuki Nakagawa	2001	25	4,00%
Contabilidade de custos	Charles T. Horngren; George Foster Srikant M. Datar	2000	21	3,36%
Gerenciamento de custos em indústrias avançadas base conceitual CAM-I	Callie Berliner; James Brimson	1992	21	3,36%
Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo	Robert S. Kaplan; Robin Cooper	2000	19	3,04%
TOTAL			330	52,80%

Fonte: Dados de Pesquisa (2014)

O livro mais citado foi Contabilidade de Custos do professor Eliseu Martins, considerando todas as versões desde o ano 1988 até o ano de 2010. O segundo livro mais presente nas publicações é a Revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos, de John Shank e Vijay Govindarajan em sua versão de 1997. Esses autores são ainda responsáveis por outra obra datada do mesmo ano, que também está presente entre os dez títulos mais citados: Gestão Estratégica de custos: a nova ferramenta para a vantagem competitiva.

O Quadro 8 mostra as fontes de pesquisa mais utilizadas em relação á artigos.

Quadro 8 – Referências de artigos mais utilizadas

Obra	Autores	Ano	Freq.	Part.
Escopo da gestão estratégica de custos em fase das noções de competitividade e de estratégia empresarial	Miguel Juan Bacic	1994	11	3,24%
Custeio alvo ("Target costing")	Wellington Rocha Eric Aversari Martins	1998	4	1,18%
Total cost of ownership: a key concept in strategic cost management decisions	Lisa M. Ellram Sue Perrot Siferd	1998	4	1,18%
One Cost system isn't enough	Robert S. Kaplan	1988	4	1,18%
A gestão estratégica de custos em grandes empresas portuguesas	Patrícia R. Quesado Lúcia L. Rodrigues	2007	3	0,88%
Gestão estratégica	Wellington Rocha	1999	3	0,88%
Función coordinadora del "full cost" em los mercados de precios administrados: El papel del costeo por absorción	Miguel Juan Bacic	1993	3	0,88%
Profit priorities from activity-based costing	Robert S. Kaplan; Robin Cooper	1991	3	0,88%
Strategic cost management: The value chain perspective	John k. Shank; Vijay Govindarajan	1992	3	0,88%
TOTAL			38	11,18%

Fonte: Dados de Pesquisa (2014)

Diferente das citações de livros, nenhum titulo de artigo é tão prolífico, sendo o que possui maior frequência foi citado 11 vezes. O artigo mais citado é de autoria de Miguel Juan Bacic e trata da gestão estratégica de custos relacionada à competitividade e a estratégia empresarial. Esse artigo foi publicado no ano de 1994 no primeiro Congresso Brasileiro de Custos.

A Tabela 8 mostra os autores mais citados nas referências dos trabalhos.

Tabela 8 – Autores mais citados

Autores	Fonte	Freq.	Part.
John Shank	Livro	93	5,93%
Vijay Govindarajan	Livro	86	5,48%
Eliseu Martins	Livro	71	4,53%
Masayuki Nakagawa	Livro	66	4,21%
Robert Kaplan	Livro	37	2,36%
Wellington Rocha	Artigos	36	2,29%
Robin Cooper	Livro	36	2,29%
James Brimson	Livro	33	2,10%
Michiharu Sakurai	Livro	30	1,91%
Charles Horngren	Livro	28	1,78%
Maryanne Mowen; Don Hansen	Livro	26	1,68%
TOTAL		542	34,54%

Fonte: Dados de Pesquisa (2014)

Os três autores que aparecem com o maior número de citações são os mesmos que possuem as principais colocações no quadro de referências bibliográficas de livros. O autor John Shank aparece na primeira colocação com 5.93%, apesar da parceria com Vijay Govindarajan em todos os livros, o autor publicou artigos sobre o tema individualmente.

Pode-se destacar o pesquisador Wellington Rocha que apesar da 6ª colocação no número de citações, aparece por ter incluído nesse número, tanto os livros como artigos publicados, além de sua tese de doutorado.

No Quadro 9 apresenta a metodologia dos artigos selecionados.

Quadro 9 – Metodologia dos artigos selecionados

Tipo de Estudo	Freq.	Par.
Prático	55	34,4%
Teórico	105	65,6%
TOTAL	160	100%
Objetivos da pesquisa		
Descritivo	118	73,7%
Exploratório	29	18,1%
Explicativo	3	1,9%
Misto	10	6,3%
TOTAL	160	100%
Abordagem do Problema		
Qualitativo	131	81,9%
Quantitativo	14	8,7%
Qualitativo-Quantitativo	15	9,4%
TOTAL	160	100%
Procedimentos da Pesquisa		
Bibliográfica	93	58,1%
Estudo de Caso	53	33,1%
Levantamento	3	1,9%

Continua...

		Conclusão
Multicasos	3	1,9%
Mistos	8	5,0%
TOTAL	160	100%

Fonte: Dados de Pesquisa (2014)

A maioria dos trabalhos caracteriza-se como teórico (65,6%), de objetivo descritivo (73,7%), com abordagem qualitativa (81,9%) e de procedimento bibliográfico (57,90%).

Os estudos teóricos (65,6%) tratam da definição da gestão estratégica de custos sob a ótica da dificuldade de uma construção de uma estrutura conceitual até a atualidade. Em relação aos objetivos de pesquisa, os estudos descritivos (73,7%) apresentam as características conceituais da gestão estratégica de custos e aspectos empíricos da gestão de custos nas organizações. No que concerne à abordagem do problema, os estudos qualitativos (81,9%) buscam compreender o papel da gestão estratégica de custos nas organizações como apoio para a condução dos negócios. No que tange a procedimentos bibliográficos (58,1%), os estudos utilizam livros e artigos como principais fontes para construção dos trabalhos.

A Tabela 9 exhibe os temas abordados no trabalho.

Tabela 9 – Temas Abordados

Temas	Freq.	Part.
Gestão Estratégica de Custos (generalista)	39	24%
Sistemas de Custeio	25	16%
Planejamento e Controle	17	11%
Análise da Cadeia de Valores	14	9%
Sistemas de Inform. Gerenciais	13	8%
Contabilidade Gerencial	11	7%
Sistemas de Gestão	10	6%
Controladoria	8	5%
Formação de Preços	7	4%
Custo Meta	5	3%
Indicadores de Desempenho	5	3%
Custeio do Ciclo de Vida	3	2%
ABC/ABM	2	1%
Teoria das Restrições	-	0%
Não Citado	1	1%
TOTAL	160	100%

Fonte: Dados de Pesquisa (2014)

Os três principais temas dos estudos foram gestão estratégica de custos com uma abordagem generalista (24%), os sistemas de custeio (16%) e planejamento e controle (11%).

Na abordagem generalista sobre gestão estratégica de custos foram explorados os conceitos de gestão estratégica de custos, a fim de chegar a um consenso sobre o tema. Também foram investigados o uso de práticas da gestão estratégica de custos em organizações.

No tema sistemas de custeio, os estudos verificaram a existência ou não de algum sistema de custeio nas empresas e, em alguns casos, foram realizadas propostas de implantação. Os estudos também conceituaram a metodologia dos sistemas de custeio e realizaram a comparação entre os métodos, a fim de determinar quais eram melhores de acordo com a estrutura de custos das organizações.

O terceiro tema mais citado foi planejamento e controle. Nessa área foram desenvolvidos estudos com ferramentas de medição para análise de custos nos processos e como apoio a tomada de decisão e a gestão organizacional. O custeio alvo foi um dos tópicos mais citados nesse tema, por se tratar de um sistema dinâmico, capaz de subtrair custos e planejar lucros.

Os resultados obtidos no que tange aos temas dos estudos, estão de acordo com o artigo intitulado *Gestão Estratégica de Custos: Investigação da Produção Científica no Período de 2008 a 2012* de Moraes *et al.* (2013). O estudo em questão apresentou como principais temas, o custeio ABC com a representatividade muito alta de 49,32%, seguido pela abordagem generalista de gestão estratégica de custos com 18,56%, e pelo custeio-alvo com 11,38%.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A gestão estratégica de custos é o desenvolvimento do conhecimento sobre gestão de custos com a finalidade de possibilitar uma gestão estratégica de negócios para garantir a perpetuidade da organização no ambiente econômico. A gestão estratégica de custos trata os processos produtivos e organizacionais por meio de uma visão multifuncional que combina habilidades de todas as áreas para assim resolvê-los de modo integrado.

Nesse contexto, o objetivo geral da pesquisa foi a analisar o perfil das produções científicas sobre gestão estratégica de custos no Congresso Brasileiro de Custos no período de 1994 a 2013. Os resultados apontaram que, nesse período foram publicados 160 artigos (4,62%) relacionados ao tema que foram produzidos por 305 autores.

Aplicação da Lei de Lotka revelou que grande parte dos pesquisadores pesquisa pouco e apenas poucos pesquisadores pesquisam muito sobre o tema. Os autores mais produtivos foram: Wellington Rocha, Carlos Alberto Diehl, Antônio Robles Junior, Miguel Juan Bacic e Wilson Kendy Tachibana. Em relação às instituições mais prolíficas destacam-se a USP, Unisinos, UFSC e UNICAMP.

A principal fonte de pesquisa dos artigos são os livros, o que denota um conservadorismo e pouco dinamismo na alteração dos conceitos de gestão estratégica de custos ao longo dos anos. O livro mais citado é Contabilidade de Custos de Eliseu Martins. O autor mais citado é John Shank, autor dos livros como A Revolução dos Custos e Gestão Estratégica de Custos.

A utilização de artigos como fonte de pesquisa foi baixa. Teve-se como artigo mais citado o do professor Miguel Juan Bacic com o título “Escopo da gestão estratégica de custos em fase das noções de competitividade e de estratégia empresarial”.

Em relação à metodologia, em sua maioria os artigos selecionados eram teóricos, descritivos qualitativos por meio de estudos bibliográficos. Os temas mais discutidos foram gestão estratégica de custos com abordagem generalista, sistemas de custeio e planejamento e controle.

Diante dos resultados conclui-se que: a) existe uma carência de pesquisas que se baseiem em artigos de modo a representar uma atualização da discussão sobre o tema; b) há uma carência de fontes internacionais, tanto de livros e artigos; c) muitos autores produzem pouco, evidenciando que existem poucos autores que tratam especificamente de uma discussão contínua sobre o tema; d) há um excesso de artigos teóricos denotando a necessidade de conceituação do tema, o que revela que ainda é preciso consolidar a estrutura conceitual do assunto; e e) há a necessidade de desenvolvimento de estudos empíricos/práticos para a compreensão do papel efetivo da gestão estratégica de custos nas organizações.

Por fim, este trabalho contribui para a elaboração de novas pesquisas e para a ampliação do conhecimento no meio acadêmico sobre o tema. Como sugestão para futuras pesquisas indica-se: a) ampliar a pesquisa para outros eventos nacionais e internacionais; e b) ampliar a pesquisa em periódicos nacionais e internacionais.

REFERÊNCIAS

ALVARADO, Rubén Urbizagástegui. **A Lei de Lotka na bibliometria brasileira.** Riverside: University of Califórnia, 2002.

ANDERSON, S. W. **Managing costs and cost structure throughout the value chain: Research on strategic cost management.** Handbook of Management Accounting Research, Oxford, v. 2, 2006.

ANDRADE, Christian Mascarenhas; CRUZ, Naiana Vasconcelos Silva; BATISTA, Antonio Barbosa; ROCHA, Joseilton Silveira; BRUNI, Adriano Leal. **Análise Bibliométrica sobre Mapas Estratégicos no Contexto Brasileiro e Internacional no período de 1987 a 2013: um estudo à luz da Lei de Lotka.** Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 2014.

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução a metodologia do trabalho científico.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2006

BARBOSA, Edmery Tavares; FERREIRA, Danúbia Leite; LUCENA, Wenner Gláucio Lopes; ECHTERNACHT, Tiago Henrique de Souza. **Uma Análise Bibliométrica da Revista Brasileira de Contabilidade no Período de 2003 a 2006.** Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 2007.

BERTI, Anélio. **Contabilidade e análise de custos.** Curitiba: Juruá, 2006.

BLOCHER, Edward; STOUT, David; COKINS, Gary. **Cost Management: A Strategic Emphasis.** 5 th. ed. New York. McGraw, 2010.

BRUNI, Adriano Leal; FAMA, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12C e excel.** 2.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

CHIAVENATTO, Idalberto. **Administração: Teoria, Processo e Prática.** 4.ed. São Paulo: Atlas, 2007.

CORDEIRO, João. **Componentes da gestão estratégica nas empresas do sector automóvel.** Rev. Portuguesa e Brasileira de Gestão, Portugal, v. 8, n.3, p.55-65, 2009.

CRUZ, Claudia; MARQUES, Alessandra; SILVA, Roberval, COGAN, Samuel.(2010).

FAPESP. **Indicadores FAPESP de ciência e tecnologia.** Boletim 3, 2011.

FITCH, Gordon. **Achieving corporate social responsibility.** Academy of Management Review, Jan. 1976.

GOMES, Rafael Barbosa; SANTIAGO, Hugo Leonardo Ferraz; LIMA, Ana Elizabeth Araújo de; GOMES, Marta Carolina de Souza; RIBEIRO FILHO, José Francisco; PEDERNEIRAS, Marcleide Maria Macêdo. **Um estudo sobre a produção**

acadêmica em contabilidade: uma abordagem no Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade. Congresso USP de Controladoria e Contabilidade,, 2005.

GUEDES, V. L. da S.; VALOIS, E. C. **Adequação das Leis de Zipf (1a e 2a) e Ponto T de Goffman à indexação de documentos científicos: uma aplicação em Mecânica dos Solos (engenharia civil)**. Rio de Janeiro, 1988. Trabalho não publicado apresentado á Disciplina de Bibliometria da ECO/UFRJ. P.3.

HANSEN, DON R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de Custos: Contabilidade e Controle**. 3 ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

JUNG, Carlos Fernando. **Metodologia para pesquisa & desenvolvimento:** aplicada a novas tecnologias, produtos e processos. Rio de Janeiro: Axcel Books do Brasil, 2004.

KAPLAN, R. S.; ANDERSON, S. R.. **The innovation of time-driven activity-based costing**. Cost Management, v. 21, n. 2, p. 5-15, mar./abr., 2007.

LAUSCHNER, Marco; BEUREN, Maria. **Gestão Estratégia de Custos**. Revista Contabilidade Vista e Revista. Minas Gerais, v. 15, n.2, 2004.

LEITE FILHO, G.A. **Padrões de produtividade de autores em periódicos e congressos na área de contabilidade no Brasil: um estudo bibliométrico**. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 6., 2004, São Paulo. Anais ... São Paulo: FEA/USP, 2004. CD-ROM.

LOCH, Alini Cavaler. **Logística: Um Estudo Bibliométrico da Produção Científica no Congresso Brasileiro de Custos**. Criciúma: Universidade do Extremo Sul Catarinense, 2012.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MORAES, Romildo de Oliveira; IGARASHI, Everton Toshio; CAMALHO, Reinaldo Rodrigues; MARQUES, Kelly Cristina Mucio. **Gestão Estratégica de Custos: Investigação da Produção Científica no Período de 2008 a 2012**. Congresso Brasileiro de Custos, 2013.

OLIVEIRA, Robson Ramos; PEREIRA, Aline Pedrosa; SILVA, Ualdo José; LEAL; Carlos Roberto Soares. **Abordagem Bibliométrica da Temática Custeio ABC em Periódicos**. IX Congresso Nacional Excelência em Gestão. 2013.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial:** um enfoque em sistema de informação contábil. São Paulo: Atlas, 1997.

PORTER, Michael E. **Estratégia competitiva: técnicas para análise e da concorrência**. 17 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 1999.

RICHARDSON, Roberto Jarry. . **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. rev. e ampl São Paulo: Atlas, 1999.

ROBLES JUNIOR, Antônio. **Custos da qualidade: uma estratégia para competição global**. São Paulo: Atlas, 2003.

ROCHA, Sheila; PEREIRA, Beatriz da Silva; RITTA, Cleyton de Oliveira; CITADDIN, Andréia. **Método de Custeio UEP: Um Estudo de Caso em Uma Empresa de Beneficiamento de Arroz**. Congresso UFSC de Controladoria e Finanças, 2014.

ROCHA, Welington; BORINELLI, Márcio Luiz. **Análise Estratégica de Cadeia de Valor: Um estudo exploratório do segmento indústria-varejo**. Revista Contemporânea de Contabilidade, v, 1, n° 7, 2007.

ROCHA, Welington. **Contabilidade Gerencial Estratégica: Uma abordagem teórica**. Congresso UFSC de Controladoria e Finanças, 1999.

SHANK, John; GOVINDARAJAN, Vijay. **A revolução dos custos: Como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencerem mercados crescentemente competitivos**. 4.ed Rio de Janeiro: Ed. Campus, 2008.

SILVA, Roberta Rodrigues da. **Análise das Produções Científicas Publicadas nos Congressos de Contabilidade UFSC e USP de 2008 e 2009**. Florianópolis: UFSC, 2010.

SLAVOV, Tiago Nascimento Borges. **Gestão Estratégica de Custos no Brasil: Estudo Bibliométrico nos anos de 2004 a 2010**. Congresso Brasileiro de Custos, 2011.

SPINAK, Ernesto. **Diccionario enciclopedico de bibliometría, cienciométrica e informetria**. Montevideo, 1996.

TAVARES, Renata da Silva Rocha; KAMIMURA, Quésia Postigo, ARAÚJO, Elvira Aparecida Simões. **Análise da Produção Científica de Artigos sobre Gestão Estratégica: um Estudo Bibliométrico**. VIII Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia, 2011.

VOESE, Simone Bernardes; MELLO, Rebert José Gomes. **Análise bibliométrica sobre gestão estratégica de custos no Congresso Brasileiro de Custos: Aplicação da lei de Lotka**. Revista Capital Científico – Eletrônica (RCCe), v.11, n. 1, 2013.

WALTER, Fábio. **O perfil dos artigos publicados no Custos e @gronegocio on line**. Custos e @gronegocio on line - v. 6, n. 3 - Set/Dez - 2010.

ZANIEVICZ, Márcia; BEUREN, Ilse Maria; SANTOS, Paulo Sérgio de Almeida dos;

KLOEPPEL, Nilton Roberto. **Gestão Estratégica de Custos no Brasil: Estudo Bibliométrico nos anos de 2004 a 2010**. Revista Brasileira de Gestão de Negócios, São Paulo, v, 15, n° 49. 2013.