



**UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA  
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS  
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM CONTABILIDADE DE CUSTO  
PARA TOMADA DE DECISÃO**

**ELISABETE DE FARIAS SOUSA OLIVEIRA**

**GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS: uma análise bibliométrica e sociométrica da  
produção científica no período de 2006 a 2015**

CAMPINA GRANDE

2017

**ELISABETE DE FARIAS SOUSA OLIVEIRA**

**GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS: uma análise bibliométrica e sociométrica da  
produção científica no período de 2006 a 2015**

Monografia apresentada ao Curso de Especialização em Contabilidade de Custo para Tomada de Decisão, da Universidade Estadual da Paraíba, em cumprimento à exigência para obtenção do grau de Especialista.

Orientadora: Prof<sup>ª</sup>. Msc. Janayna Rodrigues Morais Luz

CAMPINA GRANDE

2017

É expressamente proibida a comercialização deste documento, tanto na forma impressa como eletrônica. Sua reprodução total ou parcial é permitida exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, desde que na reprodução figure a identificação do autor, título, instituição e ano da dissertação.

O48g Oliveira, Elisabete de Farias Sousa  
Gestão estratégica de custos: [manuscrito] : uma análise bibliométrica e sociométrica da produção científica no período de 2006 a 2015 / Elisabete de Farias Sousa. - 2017.  
69 p. : il. color.

Digitado.

Monografia (Contabilidade de Custos para Tomada de Decisão) - Universidade Estadual da Paraíba, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, 2017.

"Orientação: Profa. Ma. Janayna Rodrigues Morais Luz, Ciências Contábeis".

1. Gestão estratégica de custos. 2. Bibliometria. 3. Sociometria. I. Título.

21. ed. CDD 657.42

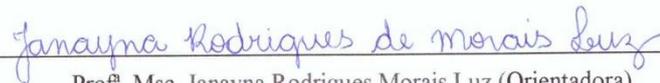
---

**ELISABETE DE FARIAS SOUSA OLIVEIRA**

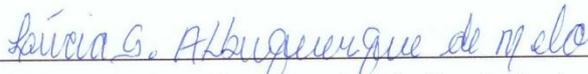
**GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS: uma análise bibliométrica e  
sociométrica da produção científica no período de 2006 a 2015**

Monografia apresentada ao Curso de Especialização em Contabilidade de Custo para Tomada de Decisão, da Universidade Estadual da Paraíba, em cumprimento à exigência para obtenção do grau de Especialista.

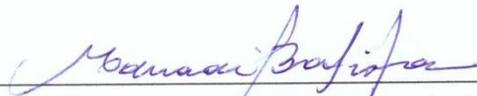
Aprovada em: 24/03/2017.



Prof<sup>ª</sup>. Msc. Janayna Rodrigues Moraes Luz (Orientadora)  
Universidade Estadual de Campina Grande (UEPB)



Prof<sup>ª</sup>. Msc. Lúcia Silva Albuquerque de Melo (Examinadora)  
Universidade Estadual de Campina Grande (UEPB)



Prof<sup>ª</sup>. Dra. Ednadi Batista da Silva (Examinadora)  
Universidade Estadual de Campina Grande (UEPB)

*Dedico este trabalho a minha mãe, Josefa de Farias Sousa,  
que me incentiva na busca do crescimento por meio da  
Educação.*

## *Agradecimentos*

*A princípio sou grata a Deus, pelo dom da vida e por, em muitos momentos de aflição, pela força invisível, conceder a sua paz e a serenidade para enfrentar os obstáculos e superar os desafios.*

*De forma especial, destaco a atenção, a preocupação e o carinho dos meus pais Manoel Anísio de Sousa e Josefa de Farias Sousa, que sempre me ajudaram em todos os momentos da minha vida.*

*Ao meu esposo, Petrucio Clécio Alves de Oliveira, por estar sempre ao meu lado me incentivando e me apoiando, compartilhando os momentos bons e difíceis desta trajetória.*

*Aos meus queridos irmãos, pelo apoio sincero e por não medirem esforços para me ajudar em todos os momentos que necessitei no decorrer da minha formação acadêmica.*

*A minha orientadora, Janayna Rodrigues Morais Luz, por aceitar fazer parte desta pesquisa, sempre acessível, (muitíssima oportuna que orientou minha caminhada), e de extraordinária competência, educação e humildade. Muito Obrigada!*

*A todos os professores da Especialização, que contribuíram na minha formação. E aos membros da Banca Examinadora, pela leitura e colaboração.*

*Ao coordenador da Especialização em Custos, Cláudio de Oliveira Leôncio Pinheiro, pela atenção e empenho na resolução dos problemas.*

*Ao servidor Serginho, por seu trabalho, sempre prestativo, demonstrando respeito e profissionalismo.*

*Aos colegas do curso, pela agradável convivência e pelos momentos de trocas de ideias, em especial as colegas Denise Sammara, Renata Maria Guedes e Lenilda da Silva pela amizade, companheirismo e compartilhamento de conhecimentos.*

*Ao colega Igor, pela colaboração e ensinamentos do programa para a análise sociométrica.*

*Não desista enquanto você ainda for capaz de fazer um esforço a mais.*

*É nesse algo a mais que está a sua vitória.*

*(Roberto Shinyashiki)*

## RESUMO

Este trabalho propõe-se a analisar dez anos de pesquisa de produção científica sobre Gestão Estratégica de Custos - GEC, em quatro principais congressos nacionais, nos anais da Associação Nacional de Programa de Pós Graduação em Ciências Contábeis - Anpcont, Congresso Brasileiro de Custo - CBC, Congresso USP de Contabilidade, Congresso USP – Iniciação Científica de Contabilidade e no Repositório *Scientific Periodicals Electronic Library* - SPELL, compreendendo o período de 2006 a 2015. Para isso, foi realizada uma pesquisa descritiva e documental por meio de levantamento de dados, os procedimentos técnicos da pesquisa caracteriza-se como pesquisa bibliográfica, a forma de abordagem do problema quantitativa e qualitativa. Os dados selecionados foram analisados utilizando-se de duas técnicas: bibliométrica e sociométrica. No que se refere aos resultados da bibliometria, destacam-se: 52,88% das publicações analisadas foram apresentadas no CBC; a maior parte dos trabalhos é desenvolvida em parcerias, 35,58% em grupo de três autores; Marcos Antônio de Souza é o autor mais prolífico; a USP ocupa a posição de destaque com 38 autores vinculados, representando 12,62%; e das temáticas analisadas a GEC é a mais explorada em todos os períodos. Na técnica da sociometria, constatou-se em relação ao mapeamento dos elos relacionais entre os autores, uma baixa densidade geral, sendo igual a 1,7160 no período de 2006 a 2010 e 1,5885 no período de 2011 a 2015. Nos índices de centralidade, o autor Esmael A Machado apresentou o maior grau, totalizando 6 interações, no período de 2006 a 2010, e o autor Marcos Antonio Souza obteve o maior grau de centralidade, totalizando 15 interações (grau de saída), 11 interações de autores (grau de entrada), no período de 2011 a 2015. Demonstrando, nos últimos 10 anos, uma provável relação inicial no desenvolvimento das colaborações/interações entre os autores das temáticas de Gestão Estratégica de Custos nos congressos/repositório investigados.

**Palavras Chave:** Gestão Estratégica de Custos, Bibliometria, Sociometria.

## ABSTRACT

This paper proposes to analyze ten years of scientific production research on Strategic Cost Management - GEC, in four major national congresses, in the annals of the National Association of Postgraduate Program in Accounting Sciences - Anpcont, Brazilian Congress of Cost - CBC, USP Congress of Accounting, USP Congress - Scientific Initiation of Accounting and Scientific Periodicals Electronic Library - SPELL, comprising the period from 2006 to 2015. For this purpose, a descriptive and documentary research was carried out by means of data collection, procedures Research is characterized as a bibliographic research, the approach to the quantitative and qualitative problem. The selected data were analyzed using two techniques: bibliometric and sociometric. As far as the results of bibliometrics are concerned, the following stand out: 52.88% of the analyzed publications were presented in the CBC; The majority of the work is developed in partnerships, 35.58% in a group of three authors; Marcos Antônio de Souza is the most prolific author; USP occupies the leading position with 38 related authors, representing 12.62%; And of the topics analyzed, GEC is the most explored in all periods. In the sociometry technique, a low general density was found relative to the mapping of the relational links between the authors, being equal to 1.7160 in the period of 2006 to 2010 and 1.5885 in the period of 2011 to 2015. In the indices of Centrality, the author Esmael A Machado presented the highest grade, totaling 6 interactions, between 2006 and 2010, and the author Marcos Antonio Souza obtained the highest degree of centrality, totaling 15 interactions (degree of output), 11 interactions of authors ( degree of entry) in the period from 2011 to 2015. Demonstrating, in the last 10 years, a probable initial relationship in the development of the collaborations / interactions between the authors of the topics of Strategic Cost Management in the researched congresses / repository.

**Keywords:** Strategic Cost Management, Bibliometrics, Sociometry.

## LISTA DE FIGURAS

<b>Figura 1:</b> Cadeia de Valor e seus valores estratégicos.....	25
<b>Figura 2:</b> Hierarquia dos Planos Estratégicos e Operacionais.....	27
<b>Figura 3 -</b> Sociometria dos autores sobre a produção científica relativa à GEC – Período de 2006 a 2010.....	56
<b>Figura 4 -</b> Sociometria dos autores sobre a produção científica relativa à GEC – Período de 2011 a 2015.....	57

## LISTA DE GRÁFICOS

<b>Gráfico 1:</b> Número de artigos publicados sobre Gestão Estratégica de Custos em cada ano estudado.....	46
---	----

## LISTA DE QUADROS

<b>Quadro 1:</b> Direcionadores de Custo.....	28
<b>Quadro 2:</b> Práticas da GEC – Análise Externa de Custos.....	30
<b>Quadro 3:</b> Práticas da GEC – Qualidade.....	31
<b>Quadro 4:</b> Práticas da GEC – Processos, Atividades e Avaliações de desempenho.....	31
<b>Quadro 5:</b> Produções Científicas Similares.....	39
<b>Quadro 6:</b> Banco de Dados da Pesquisa.....	42
<b>Quadro 7:</b> Trabalhos relacionados com a Gestão Estratégica de Custos.....	43

## LISTA DE TABELAS

<b>Tabela 1:</b> Número de artigos publicados sobre Gestão Estratégica de Custos em cada ano estudado.....	45
<b>Tabela 2:</b> Distribuição de autores quanto ao gênero.....	47
<b>Tabela 3:</b> Quantidade de autores por artigo.....	47
<b>Tabela 4:</b> Posição dos autores de acordo com o maior número de publicações.....	48
<b>Tabela 5:</b> Instituições de ensino a que os autores estão vinculados.....	49
<b>Tabela 6:</b> Área temática dos artigos publicados sobre Gestão Estratégica de Custos por ano estudado.....	50
<b>Tabela 7:</b> Área temática dos artigos publicados sobre Gestão Estratégica de Custos por Congresso/Repositório estudado.....	51
<b>Tabela 8:</b> Referências de livros mais utilizadas.....	52
<b>Tabela 9:</b> Produção científica em Gestão Estratégica de Custos quanto à abordagem do problema.....	54
<b>Tabela 10:</b> Produção científica em Gestão Estratégica de Custos quanto ao objetivo do estudo.....	54
<b>Tabela 11:</b> Produção científica em Gestão Estratégica de Custos quanto à estratégia de pesquisa utilizada.....	55
<b>Tabela 12:</b> Comparativo de dados quantitativos (2006 a 2010) e (2011 a 2015).....	58
<b>Tabela 13</b> – Resultado de centralidade para os principais autores – Período 2006 a 2010.....	59
<b>Tabela 14</b> – Resultado de centralidade para os principais autores – Período 2011 a 2015.....	60

## LISTA DE SIGLAS

**ABC** - Custeio e Gestão Baseados em Atividades

**ANPCONT** - Associação Nacional de Programa de Pós Graduação em Ciências Contábeis

**CAD** - *Computer Aided Design*

**CAM** - *Computer Aided Manufacturing*

**CBC** - Congresso Brasileiro de Custos

**CIM** - *Computer Integrated Manufacturing*

**ENANPAD** - Encontro Anual da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração

**FMS** - *Flexible Manufacturing System*

**GEC** – Gestão Estratégica de Custos

**GIC** - Gestão Interorganizacional de Custos

**JIT** - *Just-in-Time*

**SCM** – *Strategic Cost Management*

**SPELL** - *Scientific Periodicals Electronic Library*

**TCO** - Custo Total de Propriedade

**TQC** - *Total Quality Control*

**TQM** - *Total Quality Management*

**USP** – Universidade de São Paulo

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>15</b>
<b>1.1</b>	<b>Problemática de Pesquisa.....</b>	<b>16</b>
<b>1.2</b>	<b>Objetivo da Pesquisa.....</b>	<b>17</b>
1.2.1	Objetivo Geral.....	17
1.2.2	Objetivos Específicos.....	17
<b>1.3</b>	<b>Justificativa.....</b>	<b>17</b>
<b>1.4</b>	<b>Estrutura da Pesquisa.....</b>	<b>20</b>
<b>2</b>	<b>REFERENCIAL TEÓRICO.....</b>	<b>21</b>
<b>2.1</b>	<b>Gestão Estratégica de Custos.....</b>	<b>21</b>
<b>2.2</b>	<b>Pilares da Gestão Estratégica de Custos.....</b>	<b>24</b>
2.2.1	Análise da Cadeia de Valor.....	24
2.2.2	Análise do Posicionamento Estratégico.....	26
2.2.3	Análise dos Direcionadores de Custo.....	28
<b>2.3</b>	<b>Práticas da Gestão Estratégica de Custo.....</b>	<b>29</b>
<b>2.4</b>	<b>Bibliometria.....</b>	<b>32</b>
<b>2.5</b>	<b>Sociometria.....</b>	<b>34</b>
<b>2.6</b>	<b>Estudos Relacionados ao Tema.....</b>	<b>36</b>
<b>3</b>	<b>METODOLOGIA.....</b>	<b>40</b>
<b>3.1</b>	<b>Tipo de Pesquisa.....</b>	<b>40</b>
<b>3.2</b>	<b>Delimitação da Pesquisa.....</b>	<b>41</b>
<b>3.3</b>	<b>Coleta de Dados.....</b>	<b>42</b>
<b>3.4</b>	<b>Análise dos Dados.....</b>	<b>44</b>
<b>4</b>	<b>ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS.....</b>	<b>45</b>
<b>4.1</b>	<b>Aspectos relacionados à autoria dos artigos.....</b>	<b>46</b>
<b>4.2</b>	<b>Aspectos relacionados à base teórico/conceitual utilizada nos artigos.....</b>	<b>49</b>
<b>4.3</b>	<b>Aspectos metodológicos relacionados à construção dos artigos.....</b>	<b>53</b>
<b>4.4</b>	<b>Perfis dos elos relacionais da rede.....</b>	<b>55</b>
<b>5</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>62</b>
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>64</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Na atualidade, observam-se as transformações ocorridas no ambiente econômico, principalmente, no expressivo crescimento da competitividade, atribuindo as informações sobre custos um papel altamente relevante no processo de tomada de decisão das organizações. Acrescenta-se a isso, a necessidade da adoção de práticas apropriadas para orientar suas estratégias no intuito de assegurar sua continuidade no mercado.

São diversos os modelos de gestão desenvolvidos e propostos nas organizações. No entanto, muitos não conseguem atender as necessidades, ou não permanecem por terem sido desenvolvidos sem uma fundamentação que solidifique os resultados pretendidos e almejados pela organização. Na intenção de conquistarem o objetivo principal, os modelos de gestão fazem uso de diferentes instrumentos, posicionando a organização em uma condição distinta no mercado, assegurando uma vantagem competitiva. Um desses instrumentos é a gestão de custos que vem atuando estrategicamente na obtenção de resultados satisfatórios. A gestão de custos vem se transformando conforme as novas particularidades do sistema econômico representado pela globalização (SILVA, 1999).

Contudo, as informações produzidas por práticas de gestão de custos desenvolvidas para os gestores eram incompatíveis, especificamente, em circunstâncias de elevada competitividade entre as organizações (JOHNSON, 1992). Nesse sentido, o desenvolvimento de novas práticas de gestão de custos foi aparecendo e sendo incorporadas no cotidiano das organizações.

Para Shank e Govindarajan (1997) a Gestão Estratégica de Custos – GEC surge com o objetivo de suprir as exigências impostas pelo mercado e atender as necessidades de adequação das organizações, num contexto de procura pela melhoria contínua da competitividade. Outra finalidade é o alinhamento da estrutura de custos da organização com a sua estratégia (KAPLAN; ANDERSON, 2007).

De acordo com Cooper e Slagmulder (2003), a gestão dos custos torna-se uma questão de sobrevivência para a organização. Para os autores, os custos devem ser dirigidos estrategicamente, e a GEC por intermédio da aplicação de técnicas de gestão de custo garante uma melhor posição estratégica da organização, além de reduzir seus custos.

Conforme assegura Shank e Govindarajan (1997) a contabilidade gerencial tradicional não é a base adequada para temáticas financeiras e estratégicas, sendo a GEC uma proposta

que trata o comportamento dos custos como uma função das escolhas estratégicas sobre a estrutura de como competir e da habilidade administrativa nas escolhas estratégicas. Ainda nesse sentido, para Kaplan e Anderson (2007) a GEC objetiva o alinhamento da estrutura de custos da organização com a sua estratégia.

No entanto, pesquisa desenvolvida por Pereira (2015), ao analisar as produções científicas sobre GEC no Congresso Brasileiro de Custos, revelou que muitos autores produzem pouco, demonstrando que existem poucos autores que desenvolvem uma discussão constante acerca desse tema, existe ainda, um excesso de artigos teóricos, comprovando a carência de conceituação do tema, indicando a necessidade em consolidar a estrutura conceitual do assunto, além da necessidade do desenvolvimento de estudos empíricos/práticos para o entendimento do papel fundamental da GEC nas organizações.

Ainda nesse sentido, percebe-se que a gestão estratégica de custos é condição imprescindível para as organizações prosseguirem na continuação dos negócios. Por conseguinte, compreender os assuntos/conteúdos abordados nas produções científicas em relação à GEC é relevante para o entendimento da realidade acadêmica, além de proporcionar inferências acerca da conjuntura organizacional das entidades que empregam essa ferramenta gerencial (PEREIRA, 2015).

## **1.1 Problemática de Pesquisa**

Conseguir aliar aumento da produção e a prestação de serviços efetuados de forma excelente a um custo cada vez menor é o maior desafio encontrado pelas organizações na atualidade. Entretanto, Blocher (2007) faz o seguinte questionamento: como atingir esses objetivos em um mercado competitivo e com a redução do ciclo de vida dos produtos, que impede qualquer garantia de sustentabilidade? Mediante a necessidade de um instrumento que supra essas necessidades e assegure o melhor desempenho da organização, surge a Gestão Estratégica de Custos que tem por objetivo: alinhar a estrutura de custos com a estratégia da organização (KAPLAN; ANDERSON, 2007).

A gestão estratégica, na visão de Cordeiro (2009), orienta as empresas no direcionamento dos negócios, através da participação de todos os integrantes da organização, garantindo que a empresa encontra-se em harmonia na obtenção do objetivo empresarial –

alcançar vantagem competitiva e aperfeiçoar o seu desempenho. Observa-se que a GEC é fator imprescindível para as organizações prosseguirem com seus negócios.

Nesse sentido, considerar os temas contemplados nas discussões acadêmico/científicas a respeito dessa temática, se faz pertinente para o entendimento do contexto atual da academia, bem como, contribuir para deduções acerca da condição organizativa das corporações que faz uso da mencionada prática de gerenciamento. Motivada por tais exposições, a problemática da pesquisa questiona: **Qual o perfil das produções científicas sobre Gestão Estratégica de Custos publicados nos principais eventos da área contábil/repositório nacionais no período de 2006 a 2015?**

## 1.2 Objetivo da Pesquisa

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

### 1.2.1 Objetivo Geral

- Analisar o perfil das produções científicas sobre Gestão Estratégica de Custos publicados nos principais eventos da área contábil/repositório nacionais no período de 2006 a 2015.

### 1.2.2 Objetivos Específicos

- Identificar as características dos autores e das suas produções científicas sobre a gestão estratégica de custos;
- Analisar as temáticas abordadas nos estudos identificados nesta pesquisa;
- Constatar os procedimentos metodológicos adotados na base de dados coletados; e
- Demonstrar as redes de cooperação, assim como os laços dos autores referenciados.

### 1.3 Justificativa

As pesquisas bibliométricas colaboram para uma análise sobre as produções científicas, assegurando uma base/fundamentação para o desenvolvimento de novas pesquisas. A bibliometria na concepção de Araújo (2006, p. 12) é uma “técnica quantitativa e estatística de medição dos índices de produção e disseminação do conhecimento científico”.

A produção de estudos bibliométricos vem sendo comumente utilizados em eventos e periódicos científicos, conquistando relevância na academia abordando as mais diferentes temáticas, no entanto, verifica-se uma carência nesse tipo de pesquisa na área temática de Gestão Estratégica de Custos. Segundo os autores Shank e Govindarajan (2008), embora haja uma literatura vasta e crescente sobre Gestão Estratégica de Custos, pouco se sabe sobre quem são os principais autores que pesquisam e publicam nesse tema, bem como quais os temas da Gestão Estratégica de Custos que estão em evidência. Ao mesmo tempo, pouco se sabe sobre os aspectos metodológicos utilizados nas produções científicas.

Nesse sentido, a presente pesquisa possui como finalidade delimitar o perfil da pesquisa em gestão estratégica de custos ao longo dos últimos dez anos, no intuito de colaborar para o aprofundamento teórico e evidenciação do que vem sendo discutido e escrito sobre a temática; ao mesmo tempo, identificar a carência de determinados focos de pesquisa.

A colaboração teórica do presente estudo foi fundamentada na edição da Revista AMR (*Academy of Management Review*, 1976), que menciona dois princípios: a utilidade e originalidade da pesquisa. No que se refere à utilidade da pesquisa constata-se com o aprofundamento das discussões dessa temática - Gestão Estratégica de Custos, com a ampliação de novos conhecimentos, servindo de base para novos estudos baseados nos resultados obtidos. No tocante à originalidade, verifica-se a carência de estudos sobre essa temática, visto que, nenhuma das cinco pesquisas similares possui o mesmo objetivo do presente estudo.

Os resultados encontrados dessas pesquisas destacam-se: o estudo realizado por Rocha et al (2010), evidencia que o maior número dos artigos investigados apresentou uma perspectiva contábil da gestão de custos (92), ao passo que apenas 36 apresentaram uma perspectiva estratégica. No que se refere aos objetivos dos estudos, Moraes et al (2010) destaca que 98% dos estudos são de natureza exploratórios e descritivos. Sendo quase inexistente estudos em Gestão Estratégica de Custos de natureza explicativa dos fenômenos, uma carência de difícil compreensão e justificativa. A pesquisa de Slavov (2011) investigou

os trabalhos publicados no Congresso Brasileiro de Custos no eixo temático GEC, nesse estudo percebe-se a fragilidade do seu corpo conceitual o que faz do tema um “grande guarda chuva” a qual acomoda muitas pesquisas, porém é questionável a validade se realmente são estudos que contribuem para o desenvolvimento teórico e empírico da GEC.

No que concerne às limitações, na pesquisa de Rocha et al (2010), pode-se citar a amostra, uma vez que esta utilizou apenas dados do Encontro Anual da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração no período de 12 anos. Tendo por sugestão expandir os presentes métodos de estudos aos demais congressos e periódicos representativos para as temáticas de Gestão de Custos. Para Slavov (2011) as principais limitações consideradas foram os critérios de seleção e classificação dos trabalhos relacionados com a GEC e a estrutura conceitual da GEC que permita identificar trabalhos correlatos.

Conforme as informações apresentadas no quadro 1, observa-se as similaridades e divergências dessa pesquisa com os cinco estudos relacionados ao tema, haja visto que os estudos executados até o momento não apresentam as especificidades promovidas na presente pesquisa.

O conjunto das produções científicas relacionadas à abordagem da gestão estratégica de custos alinham-se as pretensões dos profissionais do universo acadêmico, sobretudo no que diz respeito aos pesquisadores e profissionais das ciências contábeis, desse modo, entendem-se as motivações e os interesses para com a realização de tais produções, bem como, possibilitar uma maior difusão de informações, conhecimentos e conteúdos necessários para o entendimento das abordagens promovidas pelo segmento e conseqüentemente dos elementos práticos que abarcam as empresas.

Mediante ao contexto apresentado, a realização da presente pesquisa busca corroborar com as discussões e compreensões acerca desta temática de maneira geral, contribuindo com a ampliação do debate e pesquisa na área contábil. Correspondem a um esforço de cunho científico na direção de possibilitar a compreensão e o entendimento do universo das publicações referentes à temática da Gestão Estratégica de Custos, destacando entre outros aspectos, as instituições, temas e autores, as referências centrais sobre o tema, as redes de cooperação, bem como os laços dos autores referenciados, possibilitando por sua vez, condições colaborativas para o desenvolvimento de novos estudos, pesquisas e discussões acerca da temática mencionada.

## **1.4 Estrutura da Pesquisa**

A pesquisa encontra-se estruturada em cinco seções. Na primeira, a introdução, aborda os aspectos gerais da pesquisa, como a questão problema, objetivo geral e objetivos específicos e a justifica para a escolha do tema. A segunda seção compreende o referencial teórico e os estudos relacionados ao tema. A terceira seção é reservada para a descrição dos procedimentos metodológicos da pesquisa. Na quarta seção apresentam-se os a análise dos resultados da pesquisa. Por fim, a quinta seção é destinada às considerações finais e recomendações.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 Gestão Estratégica de Custos**

A princípio a preocupação das empresas limitava-se na mensuração dos custos, no entanto, de modo repentino passa a existir a necessidade de realizar o processo de gestão dos custos, visto que a mensuração simples desses custos demonstrava ser insuficiente para subsidiar o processo de tomada de decisão das organizações (SILVA, 1999).

Desse modo, passa a existir a necessidade de uma Gestão Estratégica de Custos - GEC, com o objetivo de aprimorar a gestão das organizações. Para Rocha e Selig (2001), se a organização for capaz de aplicar e mensurar os conceitos e técnicas de custos, a organização apresentará a capacidade de definir a estratégia, os objetivos e as metas, de modo mais fácil, permitindo uma gestão eficaz, assegurando a continuidade da organização.

Ainda nesse sentido, nas últimas décadas a expressão Gestão Estratégica de Custos foi bastante propagada. Em escala global, segundo Martins (2003), esse fenômeno foi visto em meados da década de 70, verificado no Brasil, a partir da década de 90. Na visão do supracitado autor, com o surgimento da utilização de modernas tecnologias de produção e gestão empresarial como Just-in-Time - JIT, Total Quality Control - TQC, Total Quality Management - TQM, Flexible Manufacturing System - FMS, Computer Integrated Manufacturing - CIM, Computer Aided Manufacturing - CAM, Computer Aided Design - CAD etc, foram determinantes no processo de propagação da expressão. Nos processos produtivos foram implantadas essas tecnologias, no intuito de majorar os recursos empregados nesses processos. Em decorrência disso, as organizações passaram a se preocupar com seus custos, induzindo a fazerem uso dessas informações para auxiliar no processo de tomada de decisão.

No processo de tomada de decisão a GEC é considerada uma ferramenta imprescindível subsidiando de informações. Nesse sentido, Prado (2004, p.19) enfatiza que sua finalidade principal “[...] é fornecer as informações de que as empresas necessitam para proporcionar valor, qualidade e oportunidade que os clientes desejam”.

De acordo com a afirmação de Silva et al (2008), a GEC estabelece uma conexão entre o processo de gestão dos custos da organização com o processo de gestão e tomada de decisão. A GEC corresponde a uma prática em que se utiliza das informações relativas aos

custos, no desencadear do processo de gestão organizacional. Na visão de Cooper e Slagmulder (1998, p.14), é a “aplicação das técnicas de gestão de custos de maneira que, simultaneamente, melhore a posição estratégica de uma empresa e reduza seus custos”. Percebe-se a ação integrada da GEC garantindo a redução de custos, além de assegurar a permanência da organização no mercado.

Na afirmação de Shank e Govindarajan (1997), uma compreensão sofisticada da estrutura de custos de uma empresa pode ir bem longe, na busca de uma vantagem competitiva sustentável, denominada de Gestão Estratégica de Custos (SCM – *Strategic Cost Management*). A GEC se resume à utilização de Análise de Custos com a finalidade de desenvolver estratégias competitivas para conquistar e manter a vantagem competitiva. (CASELLA, 2008).

Nos apontamentos de Shank e Govindarajan (2008, p.4) a GEC:

[...] 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 dúvida de que os sistemas de contabilidade de custos podem ajudar em outras áreas também.

Em um contexto maior, pode ser compreendida como uma análise, na qual os elementos estratégicos apresentam-se mais conscientes, explícitos e formais, além disso, tradicionalmente a análise de custos é definida como o processo de avaliação do impacto financeiro das decisões gerenciais. Infere-se que as informações sobre custos são utilizadas no desenvolvimento de estratégias elevadas na intenção de conseguir uma vantagem competitiva.

Nesse sentido, conforme Fonseca (2008) a relevância estratégica em custos passa a ser vista como a Gestão Estratégica de Custos, considerando todo o sistema do qual a empresa participa, analisando todo o contexto onde a empresa se insere. Procura compreender melhor as estratégias e decisões no nível empresarial, analisando os custos sob um ponto de vista mais amplo, visando o alcance de vantagens competitivas sustentáveis, oferecendo suporte ao processo decisório em ambientes competitivos.

A transição necessária do processo de análise do custo gerencial para a GEC é evidenciada por Shank e Govindarajan (1997), considerada como um processo cíclico, com quatro estágios da gestão estratégica, apontados a seguir:

- Estabelecer estratégias;
- Informar estas estratégias para toda a organização;
- Desenvolver e executar táticas para implementar as estratégias; e

- Desenvolver e implementar controles para monitorar as etapas da implementação e posteriormente o sucesso no alcance dos objetivos estratégicos.

As informações de custos exercem função imprescindível em cada um desses estágios.

A GEC atua em nível operacional e estratégico, na explanação de Kaplan e Cooper (1998), em nível operacional atua procurando atingir a eficiência organizacional através do planejamento e do emprego dos recursos de modo mais eficaz, e em nível estratégico, procura atingir a eficácia com o foco direcionado para o mercado. Portanto, em nível estratégico os resultados de sua atuação incidem no ambiente interno, por outro lado, em nível operacional os resultados de sua atuação incidem sobre as variáveis externas da organização.

Logo, se faz pertinente à observação de Bacic (2009), uma das características peculiares da GEC é a integração dos aspectos estratégicos com as informações externas que exerce influência de forma determinante no comportamento dos custos. A garantia da continuidade das organizações está diretamente vinculada à compreensão do comportamento dos custos mediante as estratégias adotadas e os fatores externos. Numa abordagem de sistema aberto, a GEC investiga e analisa as variáveis existentes desde as potencialidades, limitações, riscos, ameaças e oportunidades do mercado (SHANK e GOVINDARAJAN, 1997).

A principal distinção entre o modelo tradicional de gestão de custos e a GEC apresentada por Cinquini e Tenucci (2006), centra-se na direção dos objetivos, no tempo em que a gestão de custo focaliza suas atenções para a estrutura interna da organização, mais precisamente no seu ambiente operacional, a GEC abrange análises mais amplas, abordando temas mais estratégicos como alianças estratégicas, *benchmarking*, cadeia de valor, custo de oportunidade, custos logísticos, entre outros. Desse modo, a GEC tem se constituído uma ferramenta imprescindível de suporte para a direção dos negócios, haja vista a contribuição fornecida por intermédio de informações que subsidiam e auxiliam no processo decisório.

Ainda nessa perspectiva Silva (1999, p.10) assegura que “os métodos tradicionais realizam o custeio do que já foi realizado, ou seja, retratam a falta de competitividade para depois incentivar a solução do problema”, nesse caso a GEC é reconhecida por preencher essa lacuna, já que essa ferramenta consegue percorrer e analisar por completo a cadeia de valor, e não somente os processos que possuam valor agregado pela organização.

## 2.2 Pilares da Gestão Estratégica de Custos

A Gestão Estratégica de Custos necessita de uma análise mais profunda dos custos que ultrapassam os limites da organização. Desse modo, o custeio em toda a cadeia de valor é a preocupação fundamental da GEC no intuito de perceber onde se encontram as oportunidades para reduzir os custos, bem como os prováveis ganhos advindos da competitividade. Nesse sentido, para atingir a eficácia nessa forma de análise de custos, as definições estratégicas devem ter atenção focalizada para os denominados pilares fundamentais da gestão estratégica: (1) a análise da cadeia de valor, (2) análise do posicionamento estratégico, e (3) análise dos direcionadores de custos (SHANK E GOVINDARAJAN, 1997).

### 2.2.1 Análise da Cadeia de Valor

A cadeia de valor pode ser definida como um conjunto de atividades criadoras de valor desde as fontes de matéria-prima até a entrega do produto final ao consumidor (SHANK E GOVINDARAJAN, 1997). Na definição de Hansen e Mowen (2001, p. 425), a Cadeia de Valor é um “conjunto de elos de ligação das atividades de criação de valor da matéria-prima básica até o descarte do produto acabado pelo usuário final”.

Conforme elucida Porter (1986, p. 33) a “Cadeia de Valor de uma empresa e o modo como ela executa atividades individuais são um reflexo de sua história, de sua estratégia, de seu método de implementação de sua estratégia, e da economia básica das próprias atividades”.

Na análise da Cadeia de valor, conforme descreve Souza et al (2011):

[...] a empresa é vista como sendo um conjunto de atividades inter-relacionadas no sentido de criar valor, desde a compra de matérias-primas até o cliente final. Cada elo da cadeia é relevante e sua análise importante, tanto no âmbito interno quanto externo, no sentido de identificar quais são os elos que contribuem ou não para a criação de valor. A partir dessa análise é possível alterar, modificar ou excluir atividades ou fornecedores que não contribuem positivamente para a obtenção do resultado econômico planejado.

A análise da cadeia de valor possibilita aos gestores conhecer e entender melhor as atividades que estão relacionadas para as suas pontencialidades básicas, além da oportunidade de criação de atividades de valor para o cliente (SILVA, 1999).

Na visão de Shank e Govindarajan (2008) o objetivo da análise da cadeia de valor atuando como ferramenta ou práticas da GEC será identificar os custos em relação a todas as atividades da cadeia, podendo até mesmo estabelecer combinações distintas de instrumentos a fim de obter maior eficácia nas informações adquiridas.

**Figura 1:** Cadeia de Valor e seus valores estratégicos



Fonte: Porter (1999).

De acordo com as informações apresentadas na figura 1, observa-se que há um sistema integrado em cada etapa da operação, demonstrando assim que a organização não fica na condição de isolamento. Soma-se a isso, o fato de que essa integração não se resume a organização, alcançando também, as atividades de valor tanto dos fornecedores como dos clientes. Conforme explicação de Porter (1990) a cadeia interna de valor é composta por dois grupos de atividades: as atividades primárias, que são vinculadas ao processo de desenvolvimento do produto e transferência para o cliente; e as atividades secundárias ou de apoio, que são aquelas que apoiam as atividades primárias.

Segundo Rocha e Borinelle (2007), os planos estratégicos e prováveis variações em sua posição sem prejuízo dos demais, devem ser dirigidos por cada um dos agentes que

operam nos diferentes estágios da cadeia, uma vez que a concorrência deve ser estabelecida com outras cadeias, mas nunca com os elementos da própria da cadeia.

### 2.2.2 Análise do Posicionamento Estratégico

O posicionamento estratégico definido por Shank e Govindarajan (2008, p. 86): é “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”. O posicionamento estratégico aborda a avaliação das oportunidades ambientais externas, dos recursos existentes, da definição de metas, além de um conjunto de planos de ação para realizá-los (SHANK E GOVINDARAJAN, 1997). Segundo Cooper e Slagmulder (2003), o posicionamento estratégico institui relação direta com a forma pela qual a organização adota para concorrer em seu segmento, a fim de alcançarem as metas determinadas.

Os autores Hansen e Mowen (2001) tratam o posicionamento estratégico como processo de seleção da combinação ótima das três abordagens estratégicas gerais que são: estratégia de liderança no custo, estratégia de diferenciação e estratégia de diferenciação focada. A combinação é selecionada com o objetivo de criar uma vantagem competitiva sustentável.

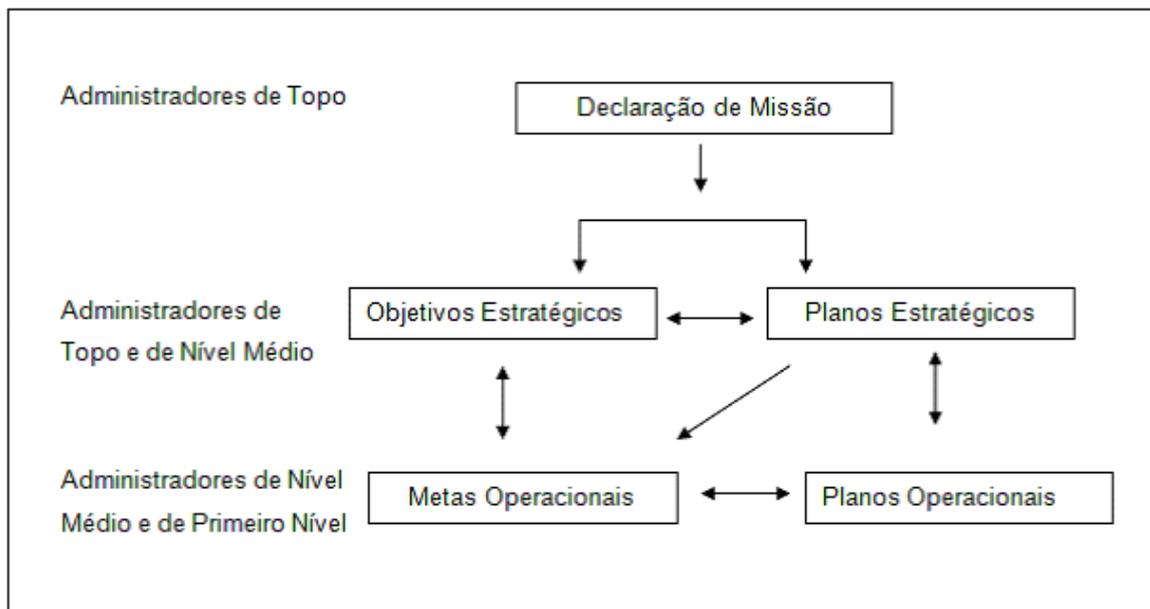
A estratégia de liderança no custo tem a intenção de procurar uma vantagem competitiva, através de preços menores dos que os executados pelos concorrentes, no intuito de ganhar mais espaço no mercado. Por outro lado, a estratégia de diferenciação tem por objetivo alcançar o equilíbrio entre a necessidade do cliente e o quanto ele está disposto a pagar pela diferença que o produto oferece. E finalmente, a estratégia de diferenciação focada tem a intenção de determinar um nicho de mercado para sua atuação (PEREIRA, 2014).

Na ideia de Porter (1989), de acordo com a estratégia adotada, essa demanda uma composição organizacional, controles operacionais e atitudes de gerência de formas diferenciadas. Estabelecer formas de abordagens distintas para a gestão de custos torna-se necessária. Por outro lado, é indispensável, reconhecer o fator determinante para o posicionamento estratégico de cada produto: custos ou diferenciação do produto. Essa definição é necessária para que os gestores consigam determinar suas metas.

É indispensável na fase de preparação e construção do sistema de controle de gestão, e a fim de garantir a eficácia da gestão de custos, realizar a análise do posicionamento

estratégico, uma vez que os dois são condicionados a postura estratégica escolhida pela organização. Portanto, a análise dos custos e a tomada de decisões serão fundamentadas em consonância com o posicionamento estratégico, refletindo o modelo estratégico escolhido pela organização (SHANK E GOVINDARAJAN, 2008).

**Figura 2:** Hierarquia dos Planos Estratégicos e Operacionais



Fonte: Shank e Govindarajan (2008).

A figura 2 descreve a hierarquia dos planos estratégicos e operacionais, esses são vinculados através de objetivos que são inter-relacionados. No plano estratégico, a missão organizacional definida necessita estar presente, pois é o propósito maior e a finalidade de sua existência encontra-se baseada em seus valores e visão. No tocante, às estratégias da empresa, é necessário o desenvolvimento de técnicas que admitam a distinção entre custos e qualidade, que permitam a redução dos custos e a garantia da qualidade dos produtos e serviços, elevando assim o grau de confiança (PEREIRA, 2014).

Diante disso, o posicionamento estratégico necessita ser observado pelos gestores, já que a análise de custos está diretamente relacionada à forma como a organização adotará para competir no mercado. Conseqüentemente, na GEC a organização deverá adotar decisões e fazer escolhas que determinarão os custos (ROCHA, 1999).

### 2.2.3 Análise dos Direcionadores de Custo

O terceiro pilar da GEC é a análise dos direcionadores do custo que procura compreender o comportamento dos custos. Na visão de Shank e Govindarajan (2008) entender o comportamento do custo significa compreender a complexa interação do conjunto de direcionadores em ação de uma determinada situação. As ideias fundamentais 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.

**Quadro 1:** Direcionadores de custos e de execução

<b>Direcionadores de custos</b> (Shank e Govindarajan, 2008).	<b>Direcionadores de execução</b> (Shank e Govindarajan, 1997).
<p><b>Escala:</b> o tamanho do investimento a ser feito em produção, pesquisa e desenvolvimento e em recursos de marketing;</p> <p><b>Escopo:</b> grau de integração vertical. A integração horizontal é mais relacionada à escala;</p> <p><b>Experiência:</b> quantas vezes no passado a empresa já fez o que está fazendo agora;</p> <p><b>Tecnologia:</b> que tecnologias usadas em cada fase da cadeia de valor da empresa;</p> <p><b>Complexidade:</b> a amplitude da linha de produtos ou de serviços a ser oferecida aos clientes.</p>	<p><b>Envolvimento da força de trabalho (participação):</b> melhoria contínua;</p> <p><b>Gestão da qualidade total</b></p> <p><b>Utilização da capacidade</b></p> <p><b>Eficiência do layout das instalações</b></p> <p><b>Configuração do produto:</b> se o projeto ou a formulação são eficazes;</p> <p>Exploração de ligações com os fornecedores e/ou clientes para cadeia de valor da empresa.</p>
<p>Direcionadores de Custos (Potter, 1999).</p> <p><b>Economia em escala:</b> Representa de forma diferente e eficiente a habilidade para execução de atividade em maior volume.</p> <p><b>Aprendizagem:</b> O aumento da eficiência diminui o valor do custo de uma atividade devido a aprendizagem.</p> <p><b>Utilização da Capacidade:</b> 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.</p> <p><b>Elos:</b> Ocorre quanto às atividades desempenhadas pelas empresas ou fornecedores exercem influência sobre a operação.</p> <p><b>Inter-relações:</b> 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.</p> <p><b>Momento Oportuno:</b> Vantagens dada a empresa através de fatos operacionais.</p> <p><b>Políticos Discricionários:</b> Escolha feita pela empresa para executar uma determinada atividade de valor. <b>Localização:</b> Permite a variação de diversos fatores como mão de obra, impostos, insumos e energia elétrica, transportes e outros.</p> <p><b>Fatores Institucionais:</b> Fatores relacionados ao governo e de difícil controle.</p>	

Fonte: Adaptado de Shank e Govindarajan (2008); Shank e Govindarajan (1997); Porter (1999).

Ao analisar a cadeia de valor da organização, consegue-se identificar e analisar os determinantes de custos, reconhecendo quais são os fatores que efetivamente geram os custos. Conforme Paiva (2004) estes custos podem ser [...] "denominados direcionadores de custos, por meio de uma relação de causa-efeito que reflita de forma mais precisa a realidade".

Na explicação de Martins (1998) direcionador de custo é o fator determinante da existência de uma atividade. Presume que o direcionador é o real motivo dos custos, pois as atividades necessitam de recursos para serem efetivadas. Por conseguinte, o direcionador de custos precisa refletir o motivo base da atividade e, portanto, da existência de seus custos. Conforme os autores Shank e Govindarajan (2008), Shank e Govindarajan (1997) e Porter (1999) estes direcionadores de custos e de execução estão definidos no quadro 2:

De acordo com Shank e Govindarajan (2008) os direcionadores de custos podem ser divididos em duas categorias de direcionadores de custos: estruturais e execução. Os direcionadores estruturais são definidos como aqueles que fazem parte da estrutura econômica da empresa, esses influenciam em grande parte o comportamento dos seus custos. Para Hansen e Mowen (2001) os direcionadores de custos são definidos como sendo fatores estruturais e de execução atuam diretamente na estrutura do custo em longo prazo de uma organização. Desse modo, existem atividades específicas para cada direcionador de custo.

A organização reconhecendo os diferentes fatores que influenciam os direcionadores e determinam os mais diversos tipos de custos das organizações, necessitam está em consonância com a estratégia estabelecida, assim é importante conhecer as diversas práticas que podem ser usadas no processo (WRUBEL, 2009). As práticas da GEC serão abordadas a seguir.

### 2.3 PRÁTICAS DA GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTO

Algumas práticas da GEC são elencadas por Shank e Govindarajan (1997): custeio baseado em atividades, análise de cadeia de valor, dos custos da qualidade e dos direcionadores de custos; o custo-meta é citado por Monden (1999); a gestão de custos logísticos atribuído por Faria e Costa (2010); o custo total de propriedade mencionado por Ellram e Siferd (1993). De acordo com o estudo desenvolvido por Cinquini e Tenucci (2006), realizado com empresas italianas, as práticas de GEC subiram para quatorze, foram inseridas quatro novas práticas direcionadas para informações externas das organizações, classificadas

nos seguintes fatores: (1) análise externa de custos; (2) qualidade; (3) processos; (4) avaliação de desempenho, detalhados nos quadros abaixo.

**Quadro 2:** Práticas da GEC – Análise Externa de Custos

<b>Fator Análise Externa de Custos</b>	
<b>Prática</b>	<b>Principal Característica</b>
Análise do Custo dos Concorrentes	Coleta dados para apreciar a cadeia de valor e os custos dos concorrentes, transformando-os em informações úteis ao processo decisório.
Gestão Interorganizacional de Custos-GIC	Consiste na troca de informações entre as empresas da cadeia a fim de estabelecer melhorias aos processos, por meio de parcerias. Utiliza o <i>Open-Book Accounting</i> (OBA), para abertura das informações de custos das empresas a fim de reduzir custos e otimizar resultados.

Fonte: Adaptado de Cinquini e Tenucci (2006).

A análise externa de custos subdivide-se nas seguintes práticas: Análise dos Custos dos concorrentes e a Gestão Interorganizacional de Custos – GIC, segundo Souza et al (2011) a primeira abrange a coleta de dados dos concorrentes, as práticas desenvolvidas nos processos, características dos produtos, informações contábeis ou custos, bem como informações oriundas da relação da organização com seus clientes e fornecedores, transformando esses conhecimentos em subsídios para fundamentar/auxiliar o processo decisório.

Por outro lado, a GIC consiste na troca de informações entre os envolvidos, garantindo retorno total para a cadeia, através da redução de custos, e ampliando vantagens competitivas. A implementação da GCI para Cooper e Slagmulder (1999) envolve um conjunto de variantes, a saber: posicionamento estratégico, utilização de instrumentos da GEC e o compartilhamento de informações referentes ao processo produtivo de custos e resultados entre os integrantes da rede. A GCI é considerada uma prática avançada na gestão de custos, com característica de cooperação, focalizada na redução de custos dos produtos, e principalmente na rentabilidade dos produtos.

As práticas de GEC que estão relacionadas ao fator da Qualidade são: Custeio do Ciclo de Vida dos Produtos, Custo Total de Propriedade, Custos Ambientais, Custo *Kaizen* e Custos Intangíveis, o quadro 4 descreve a principal característica de cada prática.

**Quadro 3:** Práticas da GEC – Qualidade

<b>Fator Qualidade</b>	
<b>Prática</b>	<b>Principal Característica</b>
Custeio do Ciclo de Vida dos Produtos	O ciclo de vida considera todas as etapas do produto, desde o desenho do produto, a compra da matéria-prima até a entrega e instalação do produto acabado. Avalia o custo total dos produtos ao longo das fases do seu ciclo de vida; concepção, produção, distribuição, consumo e descarte.
Custo Total de Propriedade – TCO	Analisa o custo de aquisição de um bem ou serviço de um fornecedor particular. Representa o total de todos os custos relacionados do bem e/ou serviço, desde a sua aquisição até o seu consumo final.
Custos Ambientais	São custos incorridos porque <i>existe</i> uma má qualidade ambiental ou porque ela pode vir a <i>existir</i> . Podem ser classificados em quatro categorias: (i) custos de prevenção; (ii) custos de detecção; (iii) custos de falhas internas e (iv) custos de falhas externas.
Custo <i>Kaizen</i>	Significa melhoria contínua. É uma técnica de gestão da qual os gestores e demais funcionários se comprometem com um programa de melhoria contínua na qualidade e em outros fatores críticos de sucesso.
Custos Intangíveis	Prática de análise de custos ocultos, fruto de itens estruturais e ineficiência de gestão; decorrem da existência de fatores intangíveis e resultantes da formação de ativos intangíveis, como a competência para a inovação.

Fonte: Adaptado de Cinquini e Tenucci (2006).

Nas práticas relativas ao Fator de Processos e Atividades estão agrupadas: Análise da Cadeia de Valor, Atividade como Base de Gestão, Custeio-Meta, Custos Logísticos e Análise dos Fatores Determinantes de Custo; no Fator de Avaliações de desempenho encontram-se Indicadores de Métricas Não-Financeiras, todas essas práticas estão detalhadas no quadro abaixo.

**Quadro 4:** Práticas da GEC – Processos, Atividades e Avaliações de desempenho

<b>Processos e Atividades</b>	
<b>Categoria</b>	<b>Principal Característica</b>
Análise da Cadeia de Valor	Prática de monitoramento das oportunidades existentes nos vínculos com clientes e fornecedores. Este método divide a cadeia – desde as matérias-primas básicas até os consumidores finais.
Atividade como Base de Gestão	Práticas desenvolvidas para o custeio e gerenciamento das atividades que consomem recursos; permitem a mensuração, identificação, redução ou até eliminação das atividades que não geram valor ao cliente.
Custeio-Meta	Determina o custo desejado para um produto com base em determinado preço de venda competitivo, e para que o produto obtenha um lucro desejado.
Custo Logístico	Análise dos custos de abastecimento, aquisição, distribuição e armazenagem de insumos e produtos.
Análise dos Fatores Determinantes de Custo	Considerados como pontos centrais da gestão de custos, representam sua causa e antecedem a efetiva execução das operações. Em geral, estão relacionados à dimensão das instalações, tecnologia e a complexidade das atividades de produção.
Indicadores e Métricas Não-Financeiras	Os indicadores permitem uma rápida e compreensível análise da situação econômica e financeira da empresa, de uma forma abrangente, e aplica-se a todos os aspectos analisados nas práticas de gestão estratégica de custos.

Fonte: Baseado em Cinquini e Tenucci (2006).

Essas técnicas e procedimentos utilizados pelas organizações correspondem às práticas da GEC, representam as novas características ambientais de alta competição e os novos modelos adotados pelas organizações como condição para continuarem competitivas no mercado.

## **2.4 Bibliometria**

A partir do início do século XX, ocorre o aumento do volume das produções científicas, motivando não somente a inquietação em encontrar as formas de organizar o volume de publicações, mas identificar as técnicas e instrumentos capazes de mensurar e analisar a produção científica (HOLANDA, 2013).

"O reconhecimento de que a atividade científica pode ser recuperada, estudada e avaliada a partir de sua literatura, sustenta a base teórica para a aplicação de métodos que visam à construção de indicadores de produção e de desempenho científico" (SILVA; HAYASHI; 2011, p. 111).

Nessa perspectiva, as análises bibliométricas estão baseadas no pressuposto de que o cerne da pesquisa científica concentra-se na composição do conhecimento e, nessa ótica, a literatura científica manifesta-se como componente desse conhecimento, cujas informações proporcionam indícios, no que diz respeito à orientação e a dinâmica científica de um campo específico do conhecimento (MACIAS-CHAPULA, 1998).

A bibliometria pode ser definida como uma metodologia de levantamento de pesquisas científicas que demonstrem características equivalentes em termos metodológicos, conseguindo via esse método, identificar, comparar e confrontar inúmeros dados e elementos presentes nas publicações, como por exemplo, a quantidade de estudos existentes sobre um determinado assunto; data de publicação; por um autor ou em grupo de autores, por uma instituição ou disseminado por um periódico científico (DANI; DALVESCO; SCAPIN, 2011).

Ainda na percepção dos autores citados, a bibliometria é uma habilidade estatística, a qual encontra amparo no desenvolvimento de padrões estatísticos com a finalidade de mapear o comportamento da disseminação das produções científicas de áreas específicas, num período determinando de tempo.

As principais características da bibliometria apresentadas por (VANTI, 2002) são: a) Identificar as tendências e o crescimento do conhecimento baseado em uma matéria; 2) Estudar a extinção e obsolescências de determinados assuntos científicos; 3) Avaliar o impacto das pesquisas publicadas e as informações difundidas em âmbito acadêmico; 4) Quantificar a cobertura das revistas científica; e 5) Identificar autores e instituições mais prolíficos.

As três leis básicas que fundamentam a bibliometria são: Lei de Lotka, Lei de Zipf e Lei de Bradford. A Lei de Lotka I (Lei do Quadro Inverso) descreve a produtividade dos autores, identificando quais são os autores que possuem maior relevância e os prolíficos, por meio de um modelo de distribuição tamanho-frequência dos vários autores em um conjunto de documentos. A Lei de Zipf (Lei do Mínimo esforço) propõe-se, por intermédio de técnicas específicas, descrever a frequência do aparecimento de palavras num determinado texto, produzindo uma lista ordenada de termos de uma determinada temática ou especialidade. A Lei de Bradford (Lei de Dispersão) apresenta a distribuição da literatura periódica numa área específica, constituindo o núcleo e as áreas de dispersão sobre uma determinada temática (VANTI, 2002).

Normalmente os estudos bibliométricos são utilizados para quantificar dados referentes a um determinado assunto que está sendo discutido em uma determinada área. O objetivo é mostrar quais são as tendências da área estudada e, de que forma, está ocorrendo o interesse dos pesquisadores nela, como também, verificar quais assuntos tornaram-se ultrapassados.

Ainda nesse sentido, a bibliometria também serve para verificar de que forma os estudos estão sendo discutidos dentro da academia, já que ela faz o levantamento da área, através das temáticas abordadas nas pesquisas. Dessa forma, as revistas científicas sofrem uma cobertura do que está sendo explorado, identificando autores que mais produzem, como também as instituições que estão vinculadas aos estudos (MORAES et al, 2010).

As potencialidades expostas pela bibliometria podem ser aplicadas em uma análise metodológica acerca de determinada produção do conhecimento em diferentes temáticas, colaborando para o estudo informacional, técnico e científico. Por meio da bibliometria, os softwares construídos para análise quantitativa, das bases de dados podem ser estruturados para facilitar a obtenção de dados oriundos das publicações (BAHIA; SANTOS; BLATTMAN, 2011).

Na visão de Camargo, Zanetti e Celere (2010), nos dias atuais, a bibliometria tem sido utilizada frequentemente como instrumento relevante no processo de desenvolvimento dos

indicadores científicos e tecnológicos. Empregando a análise quantitativa, a qual abrange a aplicação de métodos matemáticos e estatísticos, atua também, subsidiando a gestão com informação e conhecimento no processo de tomada de decisão. De outro modo, a bibliometria seria uma forma que possibilita a observação do estado da ciência e da tecnologia por meio das produções científicas publicadas.

## 2.5 Sociometria

A sociometria foi criada no ano de 1920, definida como o estudo matemático das propriedades psicológicas das populações (do grego *socius* = sócio, companheiro; *metrum* = medida). A sociometria teria sua influência na biometria (usado na biologia), na psicometria (usado na psicologia) e na econometria (usado na economia), possuía como função principal a aplicação de técnicas experimentais fundamentadas em métodos quantitativos para desenvolver estudos sobre a evolução e organização dos grupos e sobre a posição dos indivíduos nos grupos. (ALVARADO, 1984).

A sociometria é uma metodologia que emprega análises matemáticas e estatísticas no estudo e na visualização das relações existentes entre os indivíduos (MATHEUS; SILVA, 2009). Pode ser classificada como sendo a exploração, mapeamento e mensuração dos vínculos e relações constituídos dentro de um grupo de uma determinada organização (MORENO, 1992).

Todas as organizações precisam ser analisadas como uma entidade social, porque estão inseridas em redes de importantes aspectos sociais (formais ou informais), onde ações (atitudes e comportamento) podem ser explicitadas em termos da posição na rede dos atores. Portanto, utilizar técnicas de análise para avaliar o padrão dos relacionamentos revela-se eficiente para organizações medirem as variáveis que refletem a estrutura global das relações com outros agentes (NOHRIA, 1992).

A análise de redes sociais proporciona a avaliação das estruturas e sistemas que poderiam ser quase impossíveis descrever sem conceitos relacionais, obtendo tanto uma análise descritiva, quanto testes de hipóteses sobre propriedades estruturais (ROSSONI, 2006).

Desse modo, a análise de redes sociais tem o relevante objetivo de examinar aspectos imprescindíveis da comunidade científica, analisando com destaque a área social e

comportamental, constatando as ligações existentes entre as entidades sociais (atores). O comportamento provoca o reconhecimento de conectividade/relações baseado no compartilhamento de conhecimentos desenvolvidos na produção. Nesse sentido, o estudo de redes sociais vem se tornando cada vez mais importante, devido à estrutura da rede que proporciona a cooperação e o compartilhamento de conhecimento, viabilizando a transferência da informação (ROSA et al, 2010).

Assim, a colaboração por meio de redes sociais coopera para o compartilhamento de recursos informacionais, com o aumento das áreas de investigação, metodologias e com o processo de inovação. Por conseguinte, a relação científica se institui como uma forma de aperfeiçoar o resultado e promover uma potencialização da produção científica, permitindo que pesquisadores compartilhem ideias com vistas à expansão do conhecimento científico, especialmente no tocante aos modelos e métodos de pesquisa (MOODY, 2004).

Alguns conceitos iniciais são importantes no entendimento da análise de redes, entre os quais o presente estudo aborda em suas análises as seguintes abordagens: 1) ator: indivíduos ou grupos de indivíduos, corporações, comunidades, departamentos, etc.; 2) elos relacionais: forma de ligação entre dois atores, podendo ser relações comerciais, transferência de recursos, interações gerais, etc.; 3) relação: coleção de elos de determinado tipo entre membros de um grupo; 4) rede social: conjunto finito de atores e suas relações; 5) grau nodal: mensuração do grau de “atividade” de um determinado nó, com base no cálculo da quantidade de linhas adjacentes; 6) densidade: cálculo da proporção de linhas existentes em um gráfico, com relação ao máximo de linhas possíveis (escala de 0 a 1); e 7) distância Geodésica: a menor distância entre dois nós (CRUZ *et al*, 2008).

O que se pode observar é que Katz e Martin (1997) indicam a finalidade que a sociometria agrega ao avanço da ciência, no que diz respeito: aos investimentos dos órgãos fomentadores; diminuição dos custos de transportes e comunicação e o aumento da disponibilidade; maior incentivo ao intercâmbio entre autores; a obrigatoriedade exigida por pesquisas interdisciplinares, além das áreas que são mais especializados, exigindo-se uma fração do trabalho.

O objetivo fundamental relacionado à sociometria é sua implicação sobre as posições existentes entre os autores, as influências e as tendências temáticas que levam os autores à proximidade no que concerne à temática (BERGER & LUCKMAN, 1996).

Conforme Araújo (2008) “a inovação e a aprendizagem passaram a ser tomadas como determinadas por características de redes, de atores de rede e de ligações entre atores” (p. 14). Observa-se que a sociometria, além de expressar informações sobre o nível de interação entre

seus autores, é vista como construtiva para o conhecimento, indicando uma linguagem de reciprocidade de informações.

Para que a análise do impacto da produção científica seja realizada de forma coerente, a sociometria torna-se uma ferramenta complementar à bibliometria, permitindo realizar inferências sobre a relação entre os autores, cuja pode ser demonstrada em forma de redes, indicando o nível de tal impacto através de estrutura de laços relacionais entre os diversos autores (SILVA et al, 2006).

A rede de cooperação ou sociometria é uma ferramenta utilizada para identificar o nível de relação entre os autores e coautores dentro de uma determinada área em uma temática específica.

## **2.6 Estudos Relacionados ao Tema**

Na intenção de subsidiar a composição desse trabalho, foram identificados como fonte de pesquisas, trabalhos publicados sobre a temática (bibliometria e sociometria) em nível nacional, em congressos científicos e no repositório de artigos científicos, a biblioteca eletrônica *Scientific Periodicals Electronic Library – SPELL*.

O estudo realizado por Moraes et al. (2013), analisou as publicações nacionais na área temática de Gestão Estratégica de Custos (GEC). O estudo contemplou um total de 167 artigos, publicados em 4 Congressos Nacionais (Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, ANPCONT, EnANPAD e Congresso Brasileiro de Custos) no período entre 2008 a 2012. Dentre os resultados, destacam-se a preferência pela configuração de equipes constituídas por duplas ou mesmo trios no que se refere ao encaminhamento e desenvolvimento das pesquisas. Esta especificidade é expressa através dos 59,8% do total dos artigos produzidos. No que diz respeito ao vínculo institucional, a USP - Universidade de São Paulo, destaca-se como a instituição de ensino detentora de maior destaque, obtendo um número de 24 autores vinculados. Além disso, é pertinente registrar que, 68% dos autores possuem qualificação em nível de doutorado e mestrado. Entre os temas mais abordados no universo das discussões referentes à Gestão Estratégica de Custos, sobressai o Custeio e Gestão Baseados em Atividades (ABC/ABM), contabilizando um total de 41% das pesquisas. No campo metodológico, 70% são pesquisas de viés qualitativo, exploratórios e descritivos, número que representam 98% desse total. Além disso, destaca-se que 50% dos estudos são

considerados como Estudos de Caso. Apresentando um número limitado de artigos que contemplem e expliquem os fenômenos.

O trabalho de Slavov (2011) analisou sete anos de pesquisa em Gestão Estratégica de Custos nos principais meios de divulgação da produção científica da área de Controladoria e Contabilidade no Brasil. Para tanto, foi realizada uma pesquisa descritiva por meio de levantamento, utilizando-se abordagem quantitativa e qualitativa. Foram selecionadas Teses e Dissertações dos principais programas de Pós-Graduação em Contabilidade, além de trabalhos publicados em Periódicos e Congressos de Controladoria e Contabilidade, no período de 2004 a 2010. Os dados foram analisados utilizando-se a técnica bibliométrica, e os resultados da pesquisa evidenciam a quantidade de trabalhos publicados que se relacionam com o tema de Gestão Estratégica de Custos com os principais assuntos abordados, identificando-se, além disso, indícios no declínio na produção científica sobre GEC.

O objetivo da pesquisa de Moraes, Araújo e Rezende (2010) centrou-se na realização de um levantamento acerca da área “ensino e pesquisa na gestão de custos” integrante do Congresso Brasileiro de Custos (CBC) correspondente ao período de 2007 a 2009. No que se refere à metodologia, o estudo fez uso dos aspectos bibliométricos, por meio da pesquisa descritiva e de levantamento de dados. Soma-se a este quadro o caráter quantitativo empregado via a ação de mapeamento e a leitura qualitativa através da investigação das informações analisadas em 49 artigos selecionados para estudo. Entre os resultados alcançados, acentuam-se os números referentes à distribuição dos artigos aprovados no período correspondente aos anos estudados, destacando-se o aumento de artigos selecionados, sobretudo no ano de 2008, bem como a ampliação do número de Instituições de Ensino Superior – IES, vinculadas pelos autores em seus respectivos artigos, centrando-se as aprovações/publicações em maior número na região Sudeste. Outra informação pertinente oriunda da pesquisa refere-se ao reconhecimento de 43 temas distintos na área “ensino e pesquisa na gestão de custos” nos três anos abordados.

Na pesquisa desenvolvida por Ritta, Citadin e Pereira (2015) a preocupação da análise centrou-se na produção científica relacionada às publicações referentes à gestão estratégica de custos no Congresso Brasileiro de Custos entre os anos de 1994 a 2013. A pesquisa de cunho descritiva e com abordagem qualitativa e quantitativa, utilizou a bibliométrica para analisar um total de 160 artigos. No que diz respeito aos resultados conseguidos, destacam-se entre outros, desde informações relacionadas à estrutura dos textos, como o número mínimo de catorze páginas; a outras informações relacionadas ao nível de capacitação, produção acadêmica e participação em eventos por parte dos pesquisadores; além disso, a pesquisa

esboça um perfil das bases teóricas e metodológicas dos artigos abordados, em que conclui-se que na maioria há a predominância da pesquisa bibliográfica em livros, sobretudo os clássicos de cunho teórico em detrimento da utilização de artigos como referência; soma-se a estas condições o fato de que a maior parte dos estudos apresentam-se como descritivos e de ordem qualitativa, centrando a abordagem em torno de temas como, sistemas de custeio e planejamento, gestão estratégica de custos e controle. De acordo com os autores, os artigos pesquisados apresentam limitações como, por exemplo, resumido uso de fontes bibliográfica – livros, e artigos – atualizados, e de preferência internacionais, e a concentração dos trabalhos de natureza teórica em detrimento do fortalecimento de pesquisa empírico-práticas.

O estudo desenvolvido por Rocha, Reis, Souza, Cruz e Tracz (2010) analisou as publicações relacionadas à abordagem de gestão de custos no Encontro Anual da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (Enanpad), destacando temas como, autores, instituições de ensino, tipos de pesquisa, tipos de referências, métodos de custeio empregados, entre outros. Tomando como base uma série histórica do Enanpad, mais especificamente o período de 1997 a 2008 e utilizando métodos bibliométricos e análise de redes sociais, avaliaram-se os padrões de relações entre autores e coautores. Mediante a estas condições, observou-se a partir de um mapeamento dos elos relacionais entre os autores uma baixa densidade geral, cercada por baixa média de centralidade, evidenciando suposta relação embrionária no desenvolvimento das cooperações entre pesquisadores das temáticas de Gestão de Custos no Enanpad nos últimos 12 anos.

O estudo realizado apresenta similaridades e divergências com os estudos relacionados, tendo como principais divergências a abrangência em outros eventos e o período de pesquisa menor em relação ao presente trabalho. O quadro a seguir compreendendo os cinco estudos relacionados, apresenta as produções científicas similares e suas principais divergências.

**Quadro 5:** Produções Científicas Similares

Autor/Ano	Objetivo da Pesquisa	Similaridades/Divergências
RITTA, C. O.; CITADIN, A.; PEREIRA, B.S. 2015	Analisar a produção científica sobre GEC no Congresso Brasileiro de Custos, no período de 1994 a 2013.	<b>Similaridade:</b> Mesmo evento investigado e por meio de um estudo bibliométrico. <b>Divergência:</b> Outros eventos abrangidos e o período de pesquisa menor em relação ao presente trabalho.
ROCHA, D. T.; REIS, J. A. F.; SOUZA, A.; CRUZ, J. A. W.; TRACZ, L. 2010	Analisar as publicações voltadas para a abordagem de gestão de custos no Encontro Anual da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (EnANPAD), no período de 1997 a 2008.	<b>Similaridade:</b> Estudo bibliométrico e sociométrico. <b>Divergência:</b> Outros eventos abrangidos e o período de pesquisa menor em relação a essa pesquisa.
MORAES, R. O.; IGARASHI, E. T.; CAMALHO, R. R.; MARQUES, K. C. M. 2013	Analisar as publicações nacionais na área temática de GEC, no Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, ANPCONT, EnANPAD e Congresso Brasileiro de Custos, no período de 2008 a 2012.	<b>Similaridade:</b> Mesmo evento investigado por meio de um estudo bibliométrico. <b>Divergência:</b> Abrangência de outros eventos e o período de pesquisa menor em relação a essa pesquisa.
SLAVOV, T. N. B. 2011	Analisar pesquisas em GEC em teses e dissertações dos principais programas de pós-graduação em contabilidade, além de trabalhos publicados em periódicos e congressos de controladoria e contabilidade, no período de 2004 a 2010.	<b>Similaridade:</b> Mesmo evento investigado por meio de um estudo bibliométrico. <b>Divergência:</b> Abrangência de outros eventos e o período de pesquisa menor.
MORAES J, V. F.; ARAÚJO, A. O.; REZENDE, I. C. 2010	Análise do ensino e pesquisa na gestão de custos integrante do Congresso Brasileiro de Custos, no período de 2007 a 2009.	<b>Similaridade:</b> por se tratar do mesmo evento investigado por meio de um estudo bibliométrico. <b>Divergência:</b> Abrangência de outros eventos e o período de pesquisa menor em relação ao presente trabalho.

Fonte: Adaptado de Pereira (2014).

A partir da análise dos estudos apresentados sobre as mais diversas formas de abordagem do tema da Gestão Estratégica de Custo de modo bibliométrico, haja vista a relevância na elaboração e utilização dessas informações, as mesmas serão consideradas como base/lastro para reflexões, no intuito do desenvolvimento e na construção desta pesquisa.

### **3 METODOLOGIA**

No que se referem aos procedimentos metodológicos que foram utilizados na pesquisa, esses foram enquadrados ao tipo de pesquisa, a delimitação da pesquisa e a forma de coleta dos dados.

#### **3.1 Tipo de Pesquisa**

Quanto aos objetivos do estudo, a pesquisa caracteriza-se como descritiva, pois tem por objetivo descrever características de determinadas populações, Gil (2009), e Documental porque, conforme Ponte et al (2007, p.6) "está relacionada com a sua fonte, a qual restringe-se a documentos escritos ou não escritos, sempre de fontes primárias".

Quanto aos procedimentos técnicos, a estratégia da pesquisa caracteriza-se como pesquisa bibliográfica, conforme explanação dada por Fonseca (2002) é realizada a partir do levantamento de referências teóricas já avaliadas, e publicadas através de escritos e eletrônicos, como livros, artigos científicos, páginas de web sites. O início de qualquer trabalho científico incide sobre uma pesquisa bibliográfica, o que possibilita ao pesquisador tomar conhecimento do que já se estudou/investigou/pesquisou sobre o tema. Existem, contudo pesquisas científicas que se fundamentam exclusivamente na pesquisa bibliográfica, buscando referências teóricas publicadas no intuito de obter informações ou conhecimentos precedentes sobre o tema para fundamentar futuras respostas.

No tocante a forma de abordagem do problema é qualitativa, pois segundo Fonseca (2002) o objetivo da amostra é de produzir informações aprofundadas e ilustrativas: seja ela pequena ou grande, o que importa é que ela seja capaz de produzir novas informações. É quantitativa, pois a pesquisa quantitativa foca-se na objetividade. Influenciada pelo positivismo, avalia que a realidade só pode ser entendida tendo por base a apreciação de dados brutos, obtidos com o auxílio de ferramentas padronizadas e imparciais. A pesquisa quantitativa apela à linguagem matemática para expor as causas determinantes de um fenômeno, bem como as relações existentes entre as variáveis.

Ainda nesse sentido, o supracitado autor assegura que a adoção combinada da pesquisa qualitativa e quantitativa possibilita a obtenção de mais informações do que se

seriam obtidas isoladamente. Estudos de natureza quantitativa, na afirmação de Ponte et al (2007, p.8), “têm como base tanto o positivismo (estatística) como a fenomenologia (procura o entendimento da coisa)”.

Nesse estudo, foi realizada uma análise bibliométrica e sociométrica. Na concepção de Araújo (2006, p. 12), a análise bibliométrica é uma “técnica quantitativa e estatística de medição dos índices de produção e disseminação do conhecimento científico”. A mesma foi realizada, no intuito de obter um levantamento de forma quantitativa, em relação ao mapeamento realizado, e qualitativo ao analisar as informações que foram obtidas. No que diz respeito, a análise sociométrica ou de redes sociais, concentra sua atenção em atores ou entidades sociais que interagem uns com os outros e no fato de que essas interações podem ser estudadas e analisadas como única estrutura ou esquema. Consequentemente, os processos sociais são explicitados através de redes de relacionamentos que vinculam os atores ou instituições (WALTER; SILVA, 2008).

### **3.2 Delimitação da Pesquisa**

Neste estudo buscou analisar e descrever os dados encontrados em produções científicas – artigos – sobre Gestão Estratégica de Custos, em quatro principais congressos nacionais. Foram investigados nos anais da Associação Nacional de Programa de Pós Graduação em Ciências Contábeis - Anpcont, Congresso Brasileiro de Custo - CBC, Congresso USP de Contabilidade, Congresso USP – Iniciação Científica de Contabilidade e no Repositório *Scientific Periodicals Electronic Library* - SPELL, compreendendo o período de 2006 a 2015, foram encontrados 104 artigos relacionados à GEC.

### 3.3 Coleta de Dados

A coleta dos dados foi realizada através de acesso aos sites oficiais dos eventos/congressos/repositórios selecionados, a partir do banco de dados – anais.

**Quadro 6:** Banco de Dados da Pesquisa

<b>BANCO DE DADOS</b>	
Anpcont	Acesso ao site: <a href="http://www.anpcont.org.br/congressos-anpcont">http://www.anpcont.org.br/congressos-anpcont</a>
CBC	Acesso ao site: <a href="https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais">https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais</a>
SPELL	Acesso ao site: <a href="http://www.spell.org.br/periodicos">http://www.spell.org.br/periodicos</a>
USP	Acesso ao site: <a href="http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos152015/default.asp?con=1">http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos152015/default.asp?con=1</a>
USP – Iniciação Científica	Acesso ao site: <a href="http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos152015/default.asp?con=2">http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos152015/default.asp?con=2</a>

Fonte: Elaboração do autor (2017).

A seleção dos artigos teve por base o artigo Gestão Estratégica de Custos no Brasil: Estudo Bibliométrico nos anos de 2004 a 2010, de Slavov (2011). Os artigos foram enquadrados/selecionados conforme as informações contidas no quadro abaixo, a primeira etapa realizada, foi a da seleção dos artigos através da análise do título do estudo. Não sendo possível a identificação do tema através do título, prosseguiu para análise das palavras chave e, por fim, a verificação do resumo do artigo. Todos os artigos selecionados se enquadram nessas áreas. A busca retornou 104 artigos, e essa foi a população investigada. Os artigos

foram extraídos através de cópias dos arquivos no formato Adobe Reader PDF®. O quadro 7, apresenta quais são as áreas temáticas que se relacionam com a GEC.

**Quadro 7:** Trabalhos relacionados com a Gestão Estratégica de Custos

<b>Trabalhos Relacionados com a Gestão Estratégica de Custos</b>	<b>N.</b>
ABC	8
Custo Alvo	8
GEC	5
Planejamento Estratégico	5
Estratégia Genérica	4
Controle Estratégico de Custos	3
Gestão Estratégica	3
Posicionamento Estratégico	3
Custos da Qualidade	3
Contabilidade Gerencial Estratégica	2
Custos de Concorrentes	2
Custos Interorganizacionais	2
Custos Logísticos	2
Alianças Estratégicas	1
Liderança em Custos	1
Mapas Estratégicos	1
Pensamento Estratégico	1
Prioridades Estratégicas	1
RBV	1
<b>Total</b>	<b>55</b>

Fonte: Slavov (2011).

Na fase de tratamento dos dados o programa Microsoft Excel® foi a ferramenta empregada para elaboração do banco de dados e tabulação das informações.

### 3.4 Análise dos Dados

O processo de análise dos artigos foi dividido em três aspectos: (1) Aspectos relacionados à autoria dos artigos, compreendendo gênero dos autores, vinculação institucional dos autores, universidades e autores mais prolíficos, número de autores por artigo; (2) Aspectos relacionados à base teórico/conceitual utilizada nos artigos, temática abordados relacionados à GEC e referências utilizadas; (3) Aspectos Metodológicos relacionados à construção dos artigos, forma de abordagem do problema, objetivo do estudo e estratégia de pesquisa.

Em um segundo momento, na intenção de aplicar o estudo sociométrico, recorre-se a utilização do software UCINET com o propósito de construir a rede de interações. Na análise da perspectiva relacional entre os autores, os mesmos foram estruturados em uma matriz quadrada com observações binárias (0 e 1), conforme a existência ou não de relações entre os principais autores na área temática de GEC sob investigação. Apesar dos dados coletados na pesquisa corresponderem ao período de 2006 a 2015, optou-se por realizar a análise sociométrica em períodos distintos em duas etapas: a primeira etapa representa o período de 2006 a 2010, e a segunda etapa refere-se ao período de 2011 a 2015. A pretensão dessa divisão em duas etapas corresponde à preocupação em expressar o processo evolutivo referente ao campo de pesquisa em uma perspectiva de tempo, buscando-se apreender a constituição das relações nos respectivos recortes temporais selecionados para análise.

#### 4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Mediante o conjunto de informações obtidas e, por conseguinte analisadas, constata-se que os 104 artigos publicados estão relacionados ao tema, conforme tabela 1, desenvolvido por Slavov (2011). Os anos de 2010 e 2011 foram os que apresentaram mais publicações sobre o tema com um percentual de 14,42% e 16,35%, respectivamente em cada período. Nos anos subsequentes acontece uma queda desse percentual. No entanto, no entendimento de Slavov (2011) não é possível assegurar um declínio da produção sobre o tema. No ano de 2015, retoma o crescimento apresentando um número maior de publicação, representando um percentual de 19,23%. Segundo afirmação do supracitado autor, alguns trabalhos não se enquadram com a GEC, pelo fato de não apresentarem subsídios de ordem teórica consistente.

Em outra análise, verifica-se o percentual de publicação por congresso, o menor percentual de 4,81% representa o congresso USP. Por outro lado, o maior percentual 52,88%, ou seja, mais da metade das publicações analisadas foram apresentadas no CBC. Esse fato é justificado por ser considerado o CBC como o principal evento direcionado a área de custo.

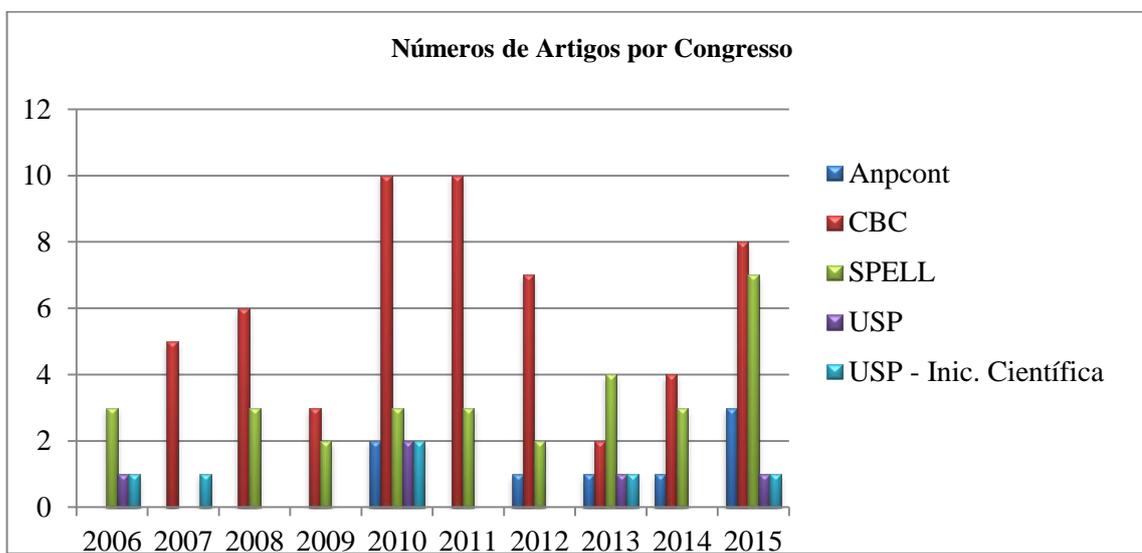
**Tabela 1:** Número de artigos publicados sobre Gestão Estratégica de Custos em cada ano estudado

Congresso	Anpcont	CBC	SPELL	USP	USP – Inic. Científica	Total	%
2006	-	-	03	01	01	05	4,81
2007	-	05	-	-	-	05	4,81
2008	-	06	03	01	01	11	10,58
2009	-	03	02	-	-	05	4,81
2010	02	10	03	-	-	15	14,42
2011	-	10	03	02	02	17	16,35
2012	01	07	02	-	-	10	9,62
2013	01	02	04	-	-	07	6,73
2014	01	04	03	-	01	09	8,65
2015	03	08	07	01	01	20	19,23
<b>Total</b>	08	55	30	05	06	104	100
<b>%</b>	<b>7,69</b>	<b>52,88</b>	<b>28,85</b>	<b>4,81</b>	<b>5,77</b>	<b>100</b>	

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Com o objetivo de melhor visualização dos dados da tabela 1, foi desenvolvido o gráfico 1, tendo por base os resultados obtidos da pesquisa. Destacam-se no período investigado, os anos de 2011 e 2015, correspondendo a um percentual de 16,35% e 19,23%, respectivamente, evidenciando o crescimento do número de pesquisas nessa área temática ao longo dos anos.

**Gráfico 1:** Número de artigos publicados sobre Gestão Estratégica de Custos em cada ano estudado



Fonte: Dados da pesquisa (2017).

#### 4.1 Aspectos relacionados à autoria aos artigos

A tabela 2 apresenta a relação de publicações quanto ao gênero dos autores, observa-se que o gênero feminino teve um quantitativo de 75 autores, predominando o gênero masculino com 224 autores. Desse modo, dos 104 artigos estudados, o gênero feminino atinge apenas 25,08%, em contrapartida o percentual masculino representa 74,92%. Destaca-se a maior participação de autores tanto masculina quanto feminina no CBC. Ressalta-se ainda que exista um número máximo permitindo a participação de autores determinado por cada evento.

**Tabela 2:** Distribuição de autores quanto ao gênero

<b>Gênero</b>	<b>Anpcont</b>	<b>CBC</b>	<b>SPELL</b>	<b>USP</b>	<b>USP (Inic. Científica)</b>	<b>Total</b>	<b>%</b>
<b>Feminino</b>	06	44	20	03	02	75	25,08%
<b>Masculino</b>	18	126	62	08	10	224	74,92%
<b>TOTAL</b>	<b>24</b>	<b>170</b>	<b>82</b>	<b>11</b>	<b>12</b>	<b>299</b>	<b>100%</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

A tabela 3 identifica o quantitativo de autores por cada artigo. Dos 104 artigos analisados são responsáveis por suas autorias 299 autores. É importante esclarecer que esse número não representa as quantidades físicas dos trabalhos elaborados, no entanto representa o quantitativo de distintos autores que desenvolveram os artigos sobre análise. Nesse sentido, identifica-se a presença de um mesmo autor em cada ano investigado, haja vista a possibilidade de produção de mais de um artigo no período.

**Tabela 3:** Quantidade de autores por artigo

<b>Quantidade de autores</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
<b>1 autor</b>	11	10,58%
<b>2 autores</b>	28	26,92%
<b>3 autores</b>	37	35,58%
<b>4 autores</b>	20	19,23%
<b>5 autores</b>	07	6,73%
<b>6 autores</b>	01	0,96%
<b>Total</b>	<b>104</b>	<b>100%</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Verifica-se na tabela 4 a prática das parceiras no desenvolvimento, elaboração e publicação de artigos. O percentual de artigos que foram elaborados somente por um autor corresponde a 10,58%, um total de 11 artigos produzidos. Em grupo de dois autores foram produzidos 28 artigos, representando 26,92%. O maior percentual 35,58% encontra-se nos trabalhos desenvolvidos em grupo de três autores, totalizando 37 artigos. Essa preferência é

corroborada no estudo de Moraes et al. (2013), que constatou a preferência por grupos formados por dois ou três autores no desenvolvimento dos estudos, correspondendo 59,8% do total de artigos. Neste estudo esse percentual representa 61,50%. Os denominados grandes grupos, apresentaram os menores percentuais, 6,73% e 0,96%, respectivamente cinco e seis autores. Sequencialmente, identificou os autores com a maior quantidade de trabalhos desenvolvidos em GEC, conforme resultados distribuídos na tabela 4.

**Tabela 4:** Posição dos autores de acordo com o maior número de publicações

Posição	Autor	Número de Artigos
1°	Marcos Antônio de Souza	16
2°	Welington Rocha	08
3°	Reinaldo Rodrigues Camacho	06
4°	Aneide Oliveira Araújo	04
	Esmael Almeida Machado	04
	Márcio Luiz Borinelli	04
	Rafael Araújo Sousa Farias	04
5°	Alceu Souza	03
	Janayna Rodrigues De Moraes Luz	03
	Lauro Brito de Almeida	03
	Valdirene Gasparetto	03

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Foram elencados os 11 maiores autores responsáveis pela elaboração e publicação de 58 artigos, correspondendo ao percentual de 55,77%, o equivalente a mais da metade das publicações do período analisado. Nota-se que o autor Marcos Antônio de Souza, professor e pesquisador da UNISINOS obteve o maior número de publicações em GEC, responsável pela produção e publicação de dezesseis artigos.

Em seguida, foram classificadas as instituições de ensino superior – IES, em que os autores estão vinculados, apresentando-se numa ordem de dez instituições conforme o número de autores pertencentes à instituição. A Universidade de São Paulo – USP ocupa a posição de destaque com 38 autores vinculados, representando 12,62%.

**Tabela 5:** Instituições de ensino a que os autores estão vinculados

<b>Nº</b>	<b>Instituição de Ensino</b>	<b>Quantidade de autores</b>	<b>%</b>
<b>1</b>	Universidade de São Paulo	38	12,62%
<b>2</b>	Unisinos	33	10,96%
<b>3</b>	Universidade Estadual de Maringá	24	7,97%
<b>4</b>	Universidade Federal da Paraíba	17	5,65%
<b>5</b>	Universidade do Vale do Rio dos Sinos	15	4,98%
<b>6</b>	Universidade Federal do Paraná	15	4,98%
<b>7</b>	Universidade Federal de Santa Catarina	12	3,99%
<b>8</b>	Universidade Federal de Uberlândia	12	3,99%
<b>9</b>	Universidade Federal do Rio Grande do Norte	12	3,99%
<b>10</b>	Universidade Federal de Minas Gerais	10	3,32%
<b>Total</b>		<b>188</b>	<b>62,45%</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Essa mesma posição foi confirmada na pesquisa de Moraes et al. (2013), em que a USP obteve a primeira colocação com 24 autores vinculados a ela. Na sequência, a Unisinos com o percentual de 10,96%, com 33 autores vinculados, logo após, a Universidade Estadual de Maringá – UEM, correspondendo ao percentual de 7,97%, detendo 24 autores pertencentes à instituição. Mantendo-se assim, a concentração dos autores vinculados a instituições da região sul e sudeste do país, essa informação é ratificada na pesquisa de Ritta et al. (2015).

#### **4.2 Aspectos relacionados à base teórico/conceitual utilizada nos artigos**

Na tabela 6 objetivou agrupar as temáticas relacionadas diretamente com a GEC.

**Tabela 6:** Área temática dos artigos publicados sobre Gestão Estratégica de Custos por ano estudado

Área Temática	2015	2014	2013	2012	2011	2010	2009	2008	2007	2006	Total	%
<b>GEC</b>	07	01	03	04	10	08	03	07	03	01	47	45,19%
<b>GCI</b>	08	02	01	02	01	02	00	01	00	00	17	16,35%
<b>Logística</b>	02	04	02	02	01	01	00	00	00	00	12	11,54%
<b>Cadeia de Valor</b>	01	01	00	00	02	01	01	00	01	01	08	7,69%
<b>Estratégia (Genéricos)</b>	01	00	00	01	00	01	01	00	01	00	05	4,81%
<b>ABC</b>	00	00	01	01	00	01	00	01	00	00	04	3,85%
<b>Custo da Qualidade</b>	00	00	00	00	03	00	00	00	00	01	04	3,85%
<b>Custo Alvo</b>	00	00	00	00	00	01	00	02	00	01	04	3,85%
<b>Planejamento Controle</b>	00	01	00	00	00	00	00	00	00	01	02	1,91%
<b>CTP</b>	01	00	00	00	00	00	00	00	00	00	01	0,96%
<b>Total</b>	<b>20</b>	<b>09</b>	<b>07</b>	<b>10</b>	<b>17</b>	<b>15</b>	<b>05</b>	<b>11</b>	<b>05</b>	<b>05</b>	<b>104</b>	<b>100%</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Constata-se que o maior percentual concentra-se na Gestão Estratégica de Custos com um percentual de 45,19%, representando um quantitativo de 47 artigos, durante os cinco analisados. Na segunda posição encontra-se a Gestão de Custos Interorganizacionais com 17 artigos, um percentual de 16,35%, em seguida com 12 artigos aparece a Logística, atingindo um percentual de 11,54%, logo após, a temática Cadeia de Valor com 08 artigos publicados, correspondendo a um percentual de 7,69%. A Estratégia (Genéricos) apresenta um percentual de 4,81%, com 5 artigos publicados. As temáticas - ABC, Custo da Qualidade e Custo Alvo detém o mesmo percentual de 3,85%, ou seja, 04 artigos publicados em cada área. O quantitativo de 2 artigos publicados na área de Planejamento e Controle vem em seguida, apresentando um percentual de 1,91%. Por fim, Custo Total de Propriedade com 1 artigo nessa área, correspondendo ao percentual de 0,96%.

Conforme os dados apresentados, a temática GCI foi a mais explorada no ano de 2015, totalizando o número de 8 publicações no período, seguida da GEC com 7 publicações. No ano de 2014, a temática mais abordada foi a Logística com 4 pesquisas publicadas. Nos anos de 2013 a 2006, a GEC é a temática mais explorada em todos os períodos. No intuito de

complementar essa informação, a tabela a seguir expõe a distribuição das áreas temáticas dos artigos publicados sobre Gestão Estratégica de Custos por Congresso/Repositório analisado.

**Tabela 7:** Área temática dos artigos publicados sobre Gestão Estratégica de Custos por Congresso/Repositório estudado

Área Temática	ANPCONT	CBC	SPELL	USP	USP – Iniciação Científica	Total	%
<b>GEC</b>	02	27	12	03	03	47	45,19%
<b>GCI</b>	02	10	05	00	00	17	16,35%
<b>Logística</b>	03	03	05	00	01	12	11,54%
<b>Cadeia de Valor</b>	00	05	02	01	00	08	7,69%
<b>Custo da Qualidade</b>	00	02	01	01	01	05	4,81%
<b>ABC</b>	00	04	00	00	00	04	3,85%
<b>Custo Alvo</b>	00	02	01	00	01	04	3,85%
<b>Estratégia (Genéricos)</b>	00	01	03	00	00	04	3,85%
<b>Planejamento Controle</b>	00	01	01	00	00	02	1,91%
<b>CTP</b>	01	00	00	00	00	01	0,96%
<b>Total</b>	<b>08</b>	<b>55</b>	<b>30</b>	<b>05</b>	<b>06</b>	<b>104</b>	<b>100%</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Os artigos elaborados na temática de gestão estratégica de custos apresentam uma abordagem mais ampla, explorando diferentes conceitos, a utilização de práticas sobre GEC, na intenção de estabelecer um conceito sobre o tema através de estudos aplicados em organizações. Estabelecendo uma comparação com a pesquisa de Ritta et al (2015), percebe-se também a predominância da temática GEC num enfoque mais generalista, representando o percentual de 24%, ou seja, a temática mais explorada. Em relação à tendência das temáticas, pode-se verificar que a Gestão de Custos Interorganizacionais – GCI, está sendo bastante explorada em estudos, confirmando a constatação da pesquisa de Moraes et al. (2013).

Na temática Estratégia foram selecionados artigos contemplando diversos aspectos da Estratégia, conforme consideração dada na pesquisa de Slavov (2001), sendo assim, não significa uma concentração no tema. Podemos observar ainda, que as temáticas menos abordadas foram Planejamento e Controle e Custo Total de Propriedade, considerando a relevância desses temas para a GEC, constata-se a insuficiência de trabalhos nessas áreas. Em relação aos livros que serviram de base teórico/conceitual para a elaboração dos trabalhos estão evidenciados na tabela seguinte.

**Tabela 8:** Referências de livros mais utilizadas

<b>Obra</b>	<b>Autores</b>	<b>Ano</b>	<b>Freq.</b>	<b>Part.</b>
<b>Contabilidade de custos</b>	Eliseu Martins	2006	32	13,45%
<b>Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior</b>	Michael E. Porter	1989	31	13,03%
<b>A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos</b>	John Shank Vijay Govindarajan	1997	23	9,66%
<b>Desenvolvimento da cadeia de abastecimento para a empresa enxuta: gestão de custos interorganizacionais</b>	Robin Cooper Regine Slagmulder	1999	17	7,14%
<b>Gestão de Custos: Contabilidade e Controle</b>	Don R. Hansen Maryanne M. Mowen	2001	16	6,72%
<b>Interorganizational Custeio</b>	Robin Cooper Regine Slagmulder	2003	16	6,72%
<b>Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência</b>	Michael E. Porter	2004	09	3,78%
<b>Total</b>			<b>144</b>	<b>60,50%</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

O livro mais mencionado para justificar a base conceitual dos trabalhos foi Contabilidade de Custos do autor Eliseu Martins, considerando as versões do ano de 2003 e 2006, correspondendo a um percentual de 13,45%. Em segundo lugar, o livro mais citado foi Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior, de autoria de Michael

E. Porter em sua versão 1989, atingindo o percentual de 13,03%. Na terceira posição, o livro *Revolução dos Custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos*, dos autores John Shank e Vijay Govindarajan na versão de 1997, é um dos livros mais citados por 9,66% dos autores.

De acordo com Moraes et al (2013) as pequenas alterações conceituais relacionada à área de custos no decorrer dos períodos, pode ser o motivo para a preferência pelo uso dos livros. Os livros clássicos são utilizados como base para a fundamentação teórica dos estudos. No entanto, os artigos, por sua vez, estão sendo cada vez mais utilizados pelos autores, demonstrando-se assim uma preocupação dos autores na procura por estudos empíricos, com conhecimentos mais atualizados e dinâmicos. Não obstante é importante destacar a não atualização e publicação de livros na área de GEC. Segundo Costa (2011, apud Hoffjan e Wompener, 2006) estudos realizados nos principais livros de Contabilidade Gerencial nos Estados Unidos, Alemanha e Inglaterra, demonstraram que não existe um *framework* sólido em relação à GEC. Outra observação constatada, os livros têm como foco a estratégia ou custos, no entanto, dificilmente serão focados os dois temas juntos. Ainda na visão da autora, é necessária uma estrutura conceitual integrada e única voltada para a Contabilidade Gerencial Estratégica, apesar das diferenças culturais. Nesse caso, se os livros não mencionam a GEC, não há como ocorrer mudanças em relação ao comportamento dos contadores gerenciais na prática.

#### **4.3 Aspectos metodológicos relacionados à construção dos artigos**

A produção científica em GEC foi investigada quanto à forma de abordagem do problema de pesquisa. Verifica-se, conforme dados apresentados na Tabela 8, que 51,92% dos autores fizeram uso da abordagem Qualitativa em 54 artigos produzidos, utilizaram a forma Quantitativa 14,42%, correspondendo a um número de 15 artigos, e a forma Quali-quantitativa foi à opção de 33,66% autores, para a construção de 35 artigos.

**Tabela 9:** Produção científica em Gestão Estratégica de Custos quanto à abordagem do problema

<b>Abordagem</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
<b>Qualitativa</b>	54	51,92%
<b>Quantitativa</b>	15	14,42%
<b>Quali-Quantitativa</b>	35	33,66%
<b>Total</b>	<b>104</b>	<b>100%</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

A pesquisa de Costa (2011), em seu estudo comparativo, evidencia a obtenção de muitas informações qualitativas e em menor número informações quantitativas. Nesse caso, informações qualitativas e quantitativas, se misturam ao longo da pesquisa dos determinantes de custo, por isso, justifica-se a análise de diversas fontes de coleta. A tabela 10 tem como objetivo classificar os artigos analisados quanto ao objetivo do estudo.

**Tabela 10:** Produção científica em Gestão Estratégica de Custos quanto ao objetivo do estudo

<b>Objetivo do Estudo</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
<b>Descritivo</b>	53	50,96%
<b>Exploratório</b>	29	27,88%
<b>Descritivo/ Exploratório</b>	21	20,19%
<b>Explicativo</b>	01	0,97%
<b>Total</b>	<b>104</b>	<b>100%</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Constata-se que as pesquisas descritivas apresentam o maior percentual 50,96%, representando um total de 53 artigos, as pesquisas exploratórias estão presentes em 29 artigos, alcançando um percentual de 27,88%, a opção da pesquisa descritivo/exploratório foi utilizada por 20,19%, totalizando 21 artigos. Destaca-se o menor percentual para as pesquisas explicativas, 0,97%, ou seja, um artigo encontrado. Uma das explicações, segundo Gil (2008), pode ser a dificuldade desse objetivo de estudo, por ser o mais complexo e delicado.

A pesquisa analisou as produções científicas em GEC quanto à estratégia de pesquisa utilizada pelos autores, conforme apresenta a tabela 11.

**Tabela 11:** Produção científica em Gestão Estratégica de Custos quanto à estratégia de pesquisa utilizada

<b>Estratégia de Pesquisa</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
<b>Estudo de Caso</b>	68	51,91%
<b>Pesquisa-ação</b>	02	1,53%
<b>Pesquisa bibliográfica</b>	46	35,11%
<b>Pesquisa documental</b>	15	11,45%
<b>Total</b>	<b>131</b>	<b>100%</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

A estratégia de pesquisa mais adotada pelos autores para a elaboração de suas pesquisas é o Estudo de caso, alcançando um percentual de 51,91%, na sequência, a pesquisa bibliográfica com 35,11%, logo após, a adoção pela pesquisa documental atinge o percentual de 11,45%, e por último, a pesquisa ação com 1,53%. Observa-se que alguns autores estabeleceram dois tipos de estratégia de pesquisa, a revisão bibliográfica necessária para o desenvolvimento de qualquer pesquisa é suficiente para se enquadrar na pesquisa bibliográfica.

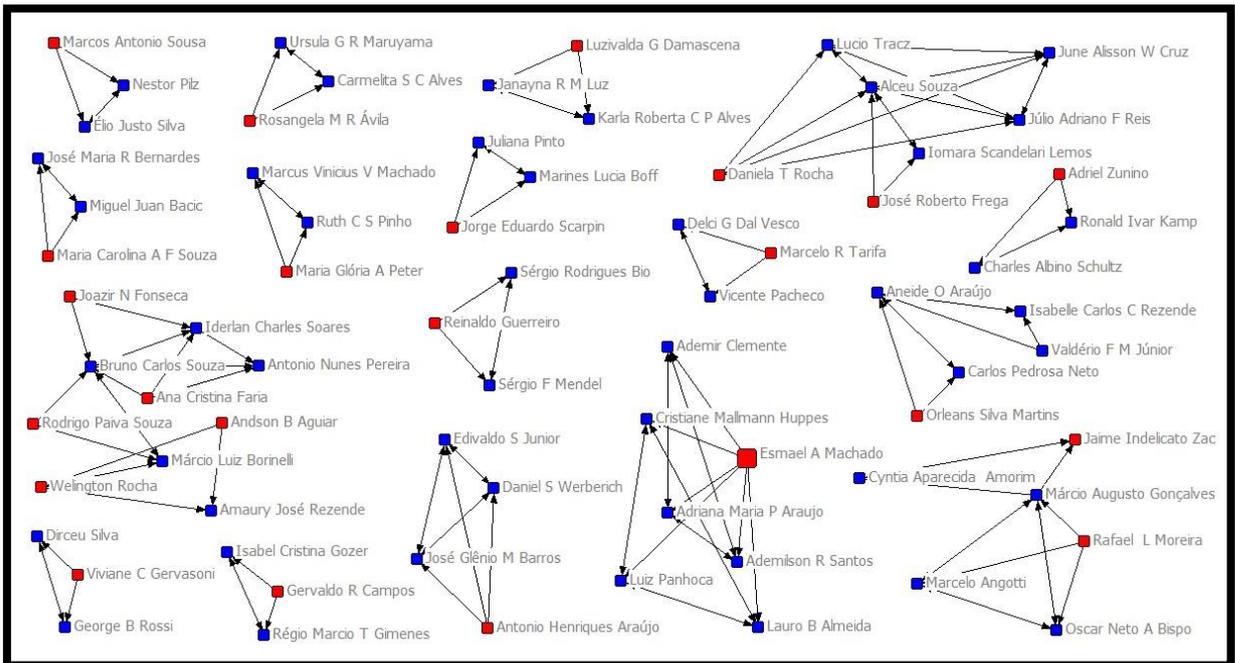
Infer-se a prioridade dada aos estudos de casos, com a observação direta dos estudos, possibilitando a comparação do que acontece na realidade das organizações com o aporte teórico especializado, no intuito de otimizar a adoção dessas práticas, Moraes et al (2013).

#### **4.4 Perfis dos elos relacionais da rede**

Analisando a perspectiva relacional entre os autores que apresentaram publicações nos congressos/repositórios investigados sob a temática de GEC, no período compreendido de 2006 a 2015, apresenta-se o mapeamento dos elos relacionais entre os autores. Com a finalidade de promover uma melhor visualização dos elementos no sociograma foi eliminado da figura os autores que publicaram sozinhos ou com mais um autor, e aqueles que não possuísem ligação com outra rede. Por conseguinte, os sociogramas apresentam as principais relações entre os autores que publicaram sobre a temática de GEC.

O mapeamento da sociometria dos autores sobre a produção científica relativa à GEC no período de 2006 a 2010, com um total de 90 autores, encontra-se demonstrada na figura a seguir.

**Figura 3** - Sociometria dos autores sobre a produção científica relativa à GEC – Período de 2006 a 2010



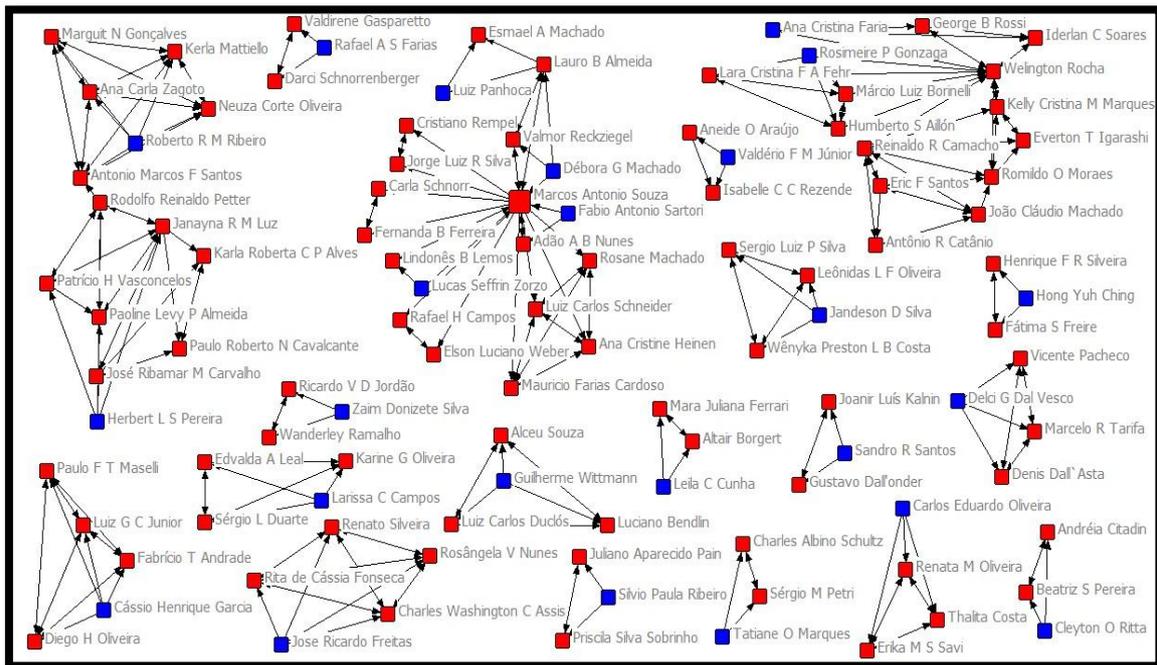
Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Em uma primeira análise, percebe-se a existência de redes bem dispersas, podendo identificar participações diferenciadas de alguns autores que se destacam, tais quais: Alceu Souza, Esmael A Machado, Márcio Augusto Gonçalves, Daniela T Rocha, Júlio Adriano F Reis, por estarem centralizados, tanto no que diz respeito ao recebimento de interações bem como de contribuições em interações com outros autores da rede. Verifica-se que o autor Esmael A Machado é o único, dentre os citados acima, que possui uma identificação diferenciada na cor vermelha na sociometria, em decorrência de sua participação como papel disseminador da pesquisa, ou seja, ele é autor de algumas pesquisas que interage em rede com seis autores, ressalta-se ainda, que em todas as suas pesquisas sua atuação é como autor. Em consonância com o estudo de Custódio; Jacques; Quintana (2013), os autores destacados acima, possuem relevância pela participação dentro da rede de cooperação social dentro da

área temática GEC. Observa-se que as interações construídas desses autores são tanto de recebimento (entrada) como de contribuição (saída) com os outros autores da rede.

O mapeamento da sociometria dos autores sobre a produção científica relativa à GEC, no período de 2011 a 2015, encontra-se evidenciada na Figura 4.

**Figura 4** - Sociometria dos autores sobre a produção científica relativa à GEC no período de 2011 a 2015



Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Constata-se a presença de redes contemplando vários relacionamentos entre autores. Visualizam-se autores centrais, em vários pontos do sociograma que fazem uma espécie de “ponte” entre as redes sociais. Desses autores alguns se sobressaem, tais como: Marcos Antonio Souza, Wellington Rocha, Reinaldo R. Camacho, Janayna R. M. Luz e Romildo O. Moraes. Na perspectiva do conhecimento gerado, a sociometria revela o autor Marcos Antonio Souza, esse apresenta o maior nível de evidência na rede, tornando-se assim quem mais gera conhecimento na rede, isto é, quem mais compartilha/dissemina informações. Por outro lado, o mesmo ator apresenta-se como o ator que mais assimila informações de outros autores, transformando-as em ciência. É importante observar, sua capacidade de articulação na configuração do conhecimento gerado, confirmando sua posição de ator central, atuando no

recebimento de interações bem como contribuindo em interações com outros autores da rede. Desse modo, essa relação examina como os próprios autores estão se relacionando, interagindo e contribuindo com o conhecimento para a comunidade científica (DANI; DALVESCO; SCARPIN, 2011). É importante salientar que esses autores estão presentes na Figura 4, na qual apresenta a posição dos autores de acordo com o maior número de publicações. Por conseguinte, percebe-se uma relação positiva existente entre a inserção em redes de pesquisa e a produtividade no âmbito acadêmico.

Em uma análise comparativa dos períodos investigados, constata-se a necessidade de estreitar relações, haja vista a rede mapeada apresentar algumas interações entre três atores, sem interação com os demais, é um grande desafio a ser superado, pois participar de redes implica interação e compartilhamento, ofertar e receber. A interação de um ator com outros, mantendo relações de interdependência e de aprendizado, permite o alcance do que solitariamente não se alcançaria (TOMAÉL, 2005). As características comparativas estão evidenciadas na tabela 12.

**Tabela 12:** Comparativo de dados quantitativos (2006 a 2010) e (2011 a 2015)

<b>Características</b>	<b>Período - 2006 a 2010</b>	<b>Período - 2011 a 2015</b>
<b>Número de Autores</b>	90	133
<b>Densidade Geral</b>	1,7160	1,5885

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

A densidade geral da rede nos dois períodos analisados foi calculada dividindo o número de relações existentes pelo número de relações possíveis e multiplicando por 100, os resultados obtidos foram: 1,7160 (Período - 2006 a 2010) e 1,5885 (Período - 2011 a 2015).

Ao comparar os dados estatísticos do período de 2006 a 2010 com 2011 a 2015, verifica-se o aumento do número de participantes (90 para 133) e, em relação ao número de conexões que se estabelecem entre os elementos da rede, houve uma diminuição na densidade geral das redes (1,7160 para 1,5885), constata-se uma baixa conectividade entre os autores das redes.

O grau de centralidade mostra o número de atores com os quais um ator está diretamente ligado. Este grau divide-se em grau de entrada e grau de saída. O grau de entrada

alude uma consequência à interação que outros autores têm com o citado autor, isto é, é o nível de interação nas pesquisas que o presente autor obtém a título de contribuição dos demais autores através de sua participação como coautor. Por outro lado, o grau de saída é a soma das interações que o autor tem com outros autores. O grau de saída ressalta a interação que o citado autor possui com outros autores, isto é, o nível de interação nas pesquisas que o autor difunde a título de contribuição aos demais autores, atuando como disseminador do conhecimento por intermédio de sua posição de autor e coautor da pesquisa (ALEJANDRO; NORMAN, 2005). Ainda nesse sentido, o grau de saída normalizado calcula o percentual de grau de saída de um autor com respeito ao valor máximo possível, e o grau de entrada normalizado calcula o percentual de grau de entrada de um autor com respeito ao valor máximo possível, portanto estas grandezas são a representação percentual dos referidos graus (ORÉADES; BRASIL, 2011).

**Tabela 13** – Resultado de centralidade para os principais autores – Período 2006 a 2010

<b>Autor</b>	<b>Grau de Saída</b>	<b>Grau de Entrada</b>	<b>Grau de Saída Normalizado</b>	<b>Grau de Entrada Normalizado</b>
Esmael A Machado	6.000	0.000	6.74%	0.00%
Márcio Augusto Gonçalves	4.000	3.000	4.49%	3.37%
Daniela T Rocha	4.000	0.000	4.49%	0.00%
Alceu Souza	4.000	6.000	4.49%	6.74%
Júlio Adriano F Reis	3.000	4.000	3.37%	4.49%

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Conforme dados apresentados na tabela 13, constata-se que dentre os autores que apresentam o maior grau de saída, ou seja, mais interações com os demais, encontram-se Esmael A Machado totalizando 6 interações, logo após Márcio Augusto Gonçalves, Daniela T. Rocha e Alceu Souza com 4 interações. À medida que Alceu Souza recebe interações de seis autores, seguido de Júlio Adriano F. Reis com quatro interações. É importante pontuar, que Esmael A. Machado atua apenas como disseminador de conhecimento na posição de autor de suas pesquisas, seu grau de entrada é zero, haja vista, a ausência de participação em estudos como coautor. Ao passo que, Alceu Souza atua na rede com interações tanto no grau

de saída, com 4 interações, como no grau de entrada, com 6 interações, atuando na rede disseminando conhecimentos/informações e recebendo através de participação como coautor nas pesquisas.

Deste modo, constata-se como autor mais central dessa rede Alceu Sousa, com grau de saída normalizada de 4,49% e de entrada 6,74%, exercendo um papel fundamental na estrutura dessa rede, uma vez que representa maior interação na rede com os outros autores. Em situação contrária, encontra-se Daniela T Rocha com grau de saída normalizada de 4,49% e nenhum grau de entrada, como autor mais periférico, ou seja, que menos interage na rede.

Na análise realizada conjuntamente da Figura 3 com a Tabela 12, depreende que vários autores apresentam sua centralidade constituída em relação às interações advindas do envio (saída) ou recebimento (entrada) de conhecimentos/informações. Portanto, valores baixos nos graus de saída e entrada, representam uma rede mais dispersa em termos de centralidade.

**Tabela 14** – Resultados de centralidade para os principais autores – Período 2011 a 2015

<b>Autor</b>	<b>Grau de Saída</b>	<b>Grau de Entrada</b>	<b>Grau de Saída Normalizado</b>	<b>Grau de Entrada Normalizado</b>
Marcos Antonio Souza	15.000	11.000	11.36%	8.33%
Wellington Rocha	7.000	10.000	5.30%	7.57%
Reinaldo R Camacho	7.000	6.000	5.30%	4.54%
Janayna R M Luz	6.000	4.000	4.54%	3.03%
Romildo O Moraes	5.000	5.000	3.78%	3.78%

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Na análise dos indicadores gerados sob um enfoque individual dos atores, pode-se notar que a percepção da centralidade por autor implica o grau de inter-relação, podendo aludir, neste assunto, que, quanto maior o grau de centralidade do autor na rede, maior sua importância na estrutura relacional entre os pesquisadores da área. Diante disso, quanto maior o tamanho do “nó”, maior a centralidade do autor na perspectiva relacional (ROCHA, 2010).

Nesse sentido, a tabela apresenta os resultados de centralidade dos principais autores, evidenciando o autor Marcos Antonio Souza com o maior grau de centralidade, ou seja, o maior número de laços que um ator possui com outros atores da rede, totalizando 15

interações compartilhando conhecimentos (grau de saída), atuando como autor das pesquisas, e recebendo 11 interações de autores (grau de entrada), participando como coautor dos estudos. Em seguida, Welington Rocha e Reinaldo R Camacho com 7 interações ambos, no grau de saída, e recebendo (grau de entrada) 10 e 6 interações, respectivamente. Participa da centralidade da rede a autora Janayna R. M. Luz, disseminando informações com 6 interações, e recebendo conhecimentos através 4 interações. O autor Romildo O. Moraes tanto compartilha como recebe informações por intermédio de 5 interações na rede mapeada.

Nessa variável, Marcos Antonio Souza, com grau de saída normalizada de 11,36% e entrada de 8,33% e Welington Rocha, com grau de saída normalizada de 5,30% e entrada de 7,57% foram considerados os mais centrais. Por outro lado, no extremo da rede, destaca-se como autor periférico Romildo O Moraes, com grau 3,78% de saída e entrada normalizada.

Nesse contexto, destaca-se que o grau de centralidade por autor tem por finalidade a identificação dos autores que estabelecem relação de coautoria com os autores da rede, assegurando a importância dos autores no estabelecimento de relações entre os pesquisadores da área, e não identificando na perspectiva de importância de produção científica (ROCHA, 2010).

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo teve como objetivo identificar e analisar a produção científica sobre Gestão Estratégica de Custos, em quatro principais congressos nacionais, nos anais da Associação Nacional de Programa de Pós Graduação em Ciências Contábeis - Anpcont, Congresso Brasileiro de Custo - CBC, Congresso USP de Contabilidade, Congresso USP – Iniciação Científica de Contabilidade e no Repositório *Scientific Periodicals Electronic Library - SPELL*, compreendendo o período de 2006 a 2015, sob duas técnicas de estudo: bibliométrica e sociométrica. Por um lado, a pesquisa bibliométrica, analisou os aspectos relacionados à autoria dos artigos, base teórico/conceitual, e metodológicos relacionados à construção dos artigos. A pesquisa sociométrica, analisou a perspectiva relacional entre os autores, conforme a existência ou não de relações entre os principais autores.

No que se refere aos resultados da bibliometria, destacam-se: 52,88% das publicações analisadas foram apresentadas no CBC; a maior parte dos trabalhos é desenvolvida em parcerias, 35,58% em grupo de três autores; Marcos Antônio de Souza é o autor mais prolífico; a USP ocupa a posição de destaque com 38 autores vinculados, representando 12,62%. GEC é a temática mais explorada em todos os períodos; o livro mais mencionado foi Contabilidade de Custos do autor Eliseu Martins, considerando as versões do ano de 2003 e 2006, 51,92% dos autores fizeram uso da abordagem Qualitativa; e a estratégia de pesquisa mais adotada foi o Estudo de caso.

No tocante a técnica da sociometria, em relação ao mapeamento dos elos relacionais entre os autores, constatou-se uma baixa densidade geral, sendo igual a 1,7160 no período de 2006 a 2010 e 1,5885 no período de 2011 a 2015. Nos índices de centralidade, o autor Esmael A Machado apresentou o maior grau, totalizando 6 interações, no período de 2006 a 2010, e o autor Marcos Antonio Souza obteve o maior grau de centralidade, totalizando 15 interações compartilhando conhecimentos (grau de saída), e atuando como autor das pesquisas, e recebendo 11 interações de autores (grau de entrada), no período de 2011 a 2015.

No que se refere às limitações encontradas na presente pesquisa, menciona-se a amostra, as bases de dados dos sites dos congressos/repositório investigados que estavam incompletos em alguns anos, acarretando-se com isso, uma diminuição no número de artigos da amostra.

Como contribuição para a ciência, o estudo apresenta as principais tendências, autores, universidades, o comportamento do mapeamento e interações dos autores, no período de 2006

a 2015, demonstrando a importância dessas pesquisas ao longo de 10 anos. Como esta pesquisa não abrange a totalidade dos trabalhos publicados na área temática de GEC apresenta-se como recomendação/sugestão para futuras pesquisas, além da replicação desta pesquisa compreendendo o mesmo período ou períodos posteriores, uma abrangência maior para produções científicas publicadas em periódicos *Qualis* CAPES, produções internacionais e especialmente, que os pesquisadores da área aprofundem as discussões acerca da estrutura conceitual da GEC.

## REFERÊNCIAS

ALEJANDRO, V. A. O.; NORMAN, A. G.; ALEJANDRO, V. A. O. **Manual introdutório à análise de redes sociais: medidas de centralidade**. Universidade Autônoma Del Estado de México, Centro de Capacitacion y Evaluacion para El desarrollo Rural SC. Disponível em [http://api.ning.com/files/ib7AWBiwEwSRilCmh7sNfwlCgobUCA5QiUqiZOskSh15AhSOE9XhzeVRUr5JXYapSVS45I5OKOBEjoSvbDykrzDOcrBPq7N/Manualintrodutorio\\_ex\\_ucinet.pdf](http://api.ning.com/files/ib7AWBiwEwSRilCmh7sNfwlCgobUCA5QiUqiZOskSh15AhSOE9XhzeVRUr5JXYapSVS45I5OKOBEjoSvbDykrzDOcrBPq7N/Manualintrodutorio_ex_ucinet.pdf) Acesso em: 28 de agosto de 2016.

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

BACIC, M. J. **Escopo da gestão estratégica de custos em face das noções de competitividade e de estratégia empresarial**. Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos, 1. 1994, São Leopoldo-RS.

\_\_\_\_\_. **Gestão de custos: uma abordagem sob o enfoque do processo competitivo e da estratégia**. Curitiba: Juruá, 2011.

BERTÓ D. J., BEULKE R. **Gestão de Custo**. 1ª. Ed. Saraiva. São Paulo, 2006.

BLOCHER, E. J.; CHEN, K. H.; COKINS, G.; LIN, T. W. **Gestão estratégica de custos**. Tradução Ariovaldo Griesi; tradução técnica Sérgio Alexandre Souza, Wilson J. A. Julian; revisão técnica Ana Paula Costa Paulino. 3. ed. São Paulo: McGraw-Hill, 2007.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P.A; SILVA, R. **Metodologia científica**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

CINQUINI, L.; TENUCCI, A. **Strategic management accounting: exploring distinctive features and links with strategy**. MPRA paper, 2006. Disponível em: <http://mpra.ub.uni.muenchen.de/212/>. Acesso em: 22 de agosto de 2016.

CLEMENTE, A., SOUZA, A. **Gestão de custos: Aplicações operacionais e estratégicas**, São Paulo: Atlas 2007.

COOPER, R.; SLAGMULDER, R. The scope of strategic cost management. **Management Accounting**, v. 78, n. 8, p. 16-18, 1998.

\_\_\_\_\_. Strategic cost management: expanding scope and boundaries. **Cost Management**, v. 17, n. 1, p. 23-31, 2003.

CORDEIRO, J. **Componentes da gestão estratégica nas empresas do sector automóvel**. Revista Portuguesa e Brasileira de Gestão, 8(3), 55-65, 2009.

COSTA, S. A. **Análise de custos de concorrentes: um estudo dos determinantes de custo no setor de eletroeletrônicos**. Dissertação, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2011.

CRUZ, C. F. **Teoria das Restrições: um estudo bibliométrico da produção científica apresentada no Congresso Brasileiro de Custos (1994-2008)**. In: CONGRESSO

BRASILEIRO DE CUSTOS, 16., 2009, Fortaleza. Anais.... São Leopoldo: Associação Brasileira de Custos, 2009.

CUSTÓDIO, E. B., JACQUES, F. V. S.; QUINTANA, A. C. (2013). **Organizações sem fins lucrativos: um estudo bibliométrico**. Revista Ambiente Contábil, 5(2), 107.

DANI, A. C.; VESCO, D. D. G.; SCARPIN, J. E. Contabilidade do Terceiro Setor: um estudo bibliométrico em periódicos internacionais no período de 2006 a 2010. **CAP Accounting and Management**, 5(5), 2011.

ELLRAM, L. Total cost of ownership: An analysis approach for purchasing. **International Journal of Physical Distribution & Logistics Management**. Vol. 25, n. 8, p. 4-23,1995.

FARIA, A. C.; COSTA, M. F. G. **Gestão de custos logísticos: custeio baseado em atividades (ABC), balanced scorecard (BSC) e valor econômico agregado (EVA)**. São Paulo: Atlas, 2010.

FERREIRA, A. C.; ALVES, A.P.; SILVA, T. G. Ensino de contabilidade estratégica: as práticas abordadas por livros brasileiros e internacionais. Revista de Informação Contábil, Pernambuco, vol. 4, n. 3, p. 77-95, Julho/Setembro 2010.

FITZCH, G. Achieving corporate social responsibility. **Academy of Management Review**, Jan. 1976.

FONSECA, J. J. S. **Metodologia da pesquisa científica**. Fortaleza: UEC, 2002. Apostila.

FONSECA, J. N. **Gestão estratégica dos custos operacionais: estudo de multicasos em empresas brasileiras de distribuição de energia elétrica**. In: Congresso Brasileiro de Custos, 2008. Curitiba. Anais. São Leopoldo: Associação Brasileira de Custos, 2008.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Gestão de custos: contabilidade e controle** (3a ed.). São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

HOFFJAN, A., WÖMPENER, A. **Comparative analysis of strategic management accounting in German and English-Language general management accounting textbooks**. Schmalenbach Business Review. 58 (7), 234-258, 2006.

IUDÍCIBUS, S. **Teoria da Contabilidade**. 7 ed. São Paulo: Atlas,2004.

JOHNSON, H. T; KAPLAN, R. S. **A relevância da contabilidade de custos**. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1996.

\_\_\_\_\_. **Contabilidade gerencial: a restauração da relevância da contabilidade nas empresas**. Rio de Janeiro: Campus, 1993.

KAPLAN, R. S.; ANDERSON, S. R. **The innovation of time-driven activity-based costing**. Cost Management, 21(2), 5-15, (2007).

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. A. **Estratégia em Ação: Balanced Scorecard**. 6ª ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

KAPLAN, R. S.; COOPER, R. **Custo e Desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo**. São Paulo. Futura, 2000.

LAPPONI, J. C. **Estatística usando o Excel**. São Paulo: Campus, 2005.

LUNKES, R. J. **Manual de Orçamento**. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MACIAS-CHAPULA, C. A. **O papel da Informetria e da Cienciometria e sua perspectiva nacional e internacional**. *Ciência da Informação*, v. 27, n. 2, p. 64-68, 1998.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

\_\_\_\_\_. **Contabilidade de custos**. 9a ed. São Paulo: Atlas. 2003.

MODEN, Y. **Sistemas de Redução de Custos: custo-alvo e custo-kaisen**. Trad. Eduardo D'Agord Schaar. Porto Alegre: Bookman, 1999. 270 p.

MORAES J, V. F.; ARAÚJO, A. O.; REZENDE, I. C. **Estudo bibliométrico da área ensino e pesquisa em gestão de custos: triênio 2007-2009 do Congresso Brasileiro de Custos**. In: Congresso Brasileiro de Custos, 17, 2010, Belo Horizonte – MG. Anais... Belo Horizonte: UFMG, 2010.

MORAES, R. O.; IGARASHI, E. T.; CAMALHO, R. R.; MARQUES, K. C. M. **Gestão Estratégica de Custos: Investigação da Produção Científica no Período de 2008 a 2012**. Congresso Brasileiro de Custos, 2013.

NAKAGAWA, M. **Gestão Estratégica de Custos: conceitos, sistemas e implementação**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

NOHRIA, N. Is a network perspective a useful way of studying organizations? In: NOHRIA, N.; ECCLES, R. G. **Networks and organizations: structure, form, and action**. Boston: Harvard Business School, 1992.

OLIVEIRA, A. B. S. (coord.). **Métodos e técnicas de pesquisa em contabilidade**. São Paulo: Saraiva, 2003.

OLIVEIRA, L. M; PEREZ, J. H; COSTA, R. G. **Gestão estratégica de custos**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003. 322 p.

ORÉADES, N. G; BRASIL, C. I. **Análise da rede social das famílias participantes do projeto de carbono no corredor de biodiversidade EMAS–Taquari**, 2011. Disponível em: [http://www.oreades.org.br/carbono/downloads/relatorios/relatorio\\_sociometria\\_final929c8.pdf](http://www.oreades.org.br/carbono/downloads/relatorios/relatorio_sociometria_final929c8.pdf) Acesso em: 30 de agosto de 2016.

PAIVA, L. E. **A evolução da contabilidade**, 2004. Disponível em <[www.classecontabil.com.br](http://www.classecontabil.com.br)>. Acesso em 27 de julho de 2016.

PEREIRA, B. S. **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.

PONTE, V. M. R.; OLIVEIRA, M. C.; MOURA, H. J.; BARBOSA, J. V. **Análise das Metodologias e Técnicas de Pesquisas Adotadas nos Estudos Brasileiros sobre Balanced Scorecard**: um estudo dos artigos publicados no período de 1999 a 2006. In: I Congresso ANPCONT, 2007, Gramado. I Congresso ANPCONT, v. 1. p. 67-67.

PORTER, M. **The contributions of industrial organization to strategic management**. Academy of Management, Review. v. 6, n. 4, p. 609 – 620, October, 1981.

\_\_\_\_\_. **Estratégia competitiva**: Técnicas para a análise da indústria e da concorrência. 17ª Edição. Rio de Janeiro: Campus, 1986.

\_\_\_\_\_. **Vantagem competitiva**: Criando e sustentando um desempenho superior. 16ª Edição. Rio de Janeiro: Campus, 1989.

\_\_\_\_\_. **Towards a dynamic theory of strategy**. Strategic Management Journal, Baffins Lane – England, v. 12, 1991.

\_\_\_\_\_. **Strategy and the internet**. Harvard Business Review, Boston, p. 63-78, March 2001.

PRADO L. J. **Série empresarial**: Guia de custos. E-book ed. 01 de julho de 2004, versão 2 . Disponível em: <[www.widebiz.com.br/ebooks/prado/custos](http://www.widebiz.com.br/ebooks/prado/custos)>. Acesso em: 20 de agosto de 2016.

RITTA, C. O.; CITADIN, A.; PEREIRA, B.S. **Análise da Produção Científica sobre Gestão Estratégica de Custos no Congresso Brasileiro de Custos**. In: XII Congresso USP - Iniciação Científica em Contabilidade, 2015, São Paulo-SP.

ROCHA, J. S.; SELIG, P. M. **O sistema de gestão balanced scorecard e seus impactos sobre a teoria de custos**. In: Congresso Del Instituto Internacional de Costos, 7, 2001, León - España. Anais... León: Asociación Española de Contabilidad Directiva, 2001.

ROCHA, W.; BORINELLI, M. L. **Análise estratégica de cadeia de valor**: um estudo exploratório do segmento indústria-varejo. Revista Contemporânea de Contabilidade, 4(7), 2007, 145-165.

ROCHA, W. **Contribuição ao Estudo de um Modelo Conceitual de Sistema de Informação de Gestão Estratégica**. São Paulo, 1999. Tese (Doutorado em Contabilidade). Universidade de São Paulo.

ROCHA, D. T.; REIS, J. A. F.; SOUZA, A.; CRUZ, J. A. W.; TRACZ, L. **Gestão de custos**: um estudo bibliométrico e sociométrico da produção científica do 1997-2008. In: XVII Congresso Brasileiro de Custos, 2010, Belo Horizonte - MG. XVII Congresso Brasileiro de Custos, 2010.

SANTOS, A. F. **Análise Bibliométrica da produção científica sobre custos nos principais periódicos contábeis no Brasil no século XXI.** In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 20., 2013, Uberlândia. Anais.... São Leopoldo: Associação Brasileira de Custos, 2013.

SAKURAI, M. **Gerenciamento integrado de custos.** São Paulo: Atlas, 1997.

SEVERINO, A. J. **Metodologia do trabalho científico.** 22 ed. São Paulo: Cortez, 2004.

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

\_\_\_\_\_. **A revolução dos custos:** como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos. 6 ed. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

\_\_\_\_\_. **A revolução dos custos:** Como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencerem mercados crescentemente competitivos. 4.ed, Rio de Janeiro, 2008.

SILVA, C. L. **Gestão Estratégica de Custos:** O custo meta na cadeia de valor. Rev. FAE, Curitiba, v.2, n.2, maio/ago., 1999, p.17-26.

SLAVOV, T. N. B. **Gestão estratégica de custos no Brasil:** estudo bibliométrico nos anos de 2004 a 2010. Anais do Congresso Brasileiro de Custos, Rio de Janeiro, RJ, Brasil, 18, Novembro/2011.

SLOMSKI, V. G. **A importância da formulação da questão de pesquisa na produção científica em contabilidade:** uma discussão a partir de trabalhos publicados no Congresso Brasileiro de Custos no ano de 2009. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 20., 2013, Uberlândia. Anais.... São Leopoldo: Associação Brasileira de Custos, 2013.

SOUZA, B. C; ROCHA, W. **Fatores condicionantes da gestão de custos interorganizacionais.** 8. Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. São Paulo, 2008.

SOUZA, M. A. S.; HEINEN, A. C.; CARDOSO, M. F.; SCHNEIDER, L. C. **Adoção de práticas de gestão estratégica de custos:** uma comparação de estudos empíricos internacionais. Anais do Congresso Brasileiro de Custos, Rio de Janeiro, RJ, Brasil, 18, Novembro/2011.

THIOLLENT, M. **Metodologia da pesquisa - ação.** 2. ed. São Paulo: Cortez, 1986.

TOMAÉL, M. I.; MARTELETO, R. M. **Redes Sociais:** posições dos atores no fluxo da informação. Ci. Inf., Florianópolis, 1. sem. 2006. Número especial.

VICECONTI, P. E.V.; NEVES, S. **Contabilidade de custos:** um enfoque direto e objetivo. 7ª. ed. São Paulo: Frase, 2003.

WERNKE, R. **Gestão de custos**: uma abordagem prática. 2<sup>a</sup>. ed. 2. Reimpr. São Paulo: Atlas, 2008.

WRUBEL, F. **Uma proposta para a validação de categorias sobre gestão estratégica de custos**. Revista Brasileira de Gestão de Negócios. v.13, n. 40, p. 332-348, jul./set., 2011. Disponível em: <<http://200.169.97.104/seer/index.php/RBGN/article/view/770/785>>. Acesso em: 25 de julho de 2016.