

Análise da Produção Científica sobre Gestão Estratégica de Custos no Congresso Brasileiro de Custos

CLEYTON DE OLIVEIRA RITTA

Universidade Regional de Blumenau-FURB

ANDRÉIA CITADIN

Universidade do Extremo Sul Catarinense-UNESC

BEATRIZ DA SILVA PEREIRA

Universidade Federal de Santa Catarina-UFSC

Resumo

A gestão estratégica de custos busca aliar as informações sobre custos à definição das estratégias empresariais, com vistas ao desenvolvimento de vantagem competitiva, tornando-se um importante instrumento gerencial. Diante disso, esse estudo tem como objetivo analisar a produção científica sobre gestão estratégica de custos no Congresso Brasileiro de Custos no período de 1994 a 2013. A pesquisa é descritiva com abordagem qualitativa e quantitativa, realizada por meio de análise bibliométrica em 160 artigos. Os resultados mostraram que: (i) os artigos tem um número mínimo de catorze páginas; (ii) o número de autores por publicação é de dois a três, principalmente; (iii) poucos pesquisadores possuem um volume significativo de publicações; (iv) a produtividade dos autores da amostra é menor do que a prevista pela Lei de Lotka; (v) as IES com maior participação de autores no evento são USP, UNISINOS e UFSC; (vi) a principal fonte de referências dos artigos são livros, sobretudo, clássicos; (vii) a utilização de artigos como referência é pequena; (viii) os autores mais citados acompanham as principais referências de livros; (ix) os estudos mais utilizados são do tipo teórico; (x) a principal natureza dos estudos é descritiva; (xi) a principal abordagem do problema é qualitativa e o principal tipo de pesquisa é bibliográfica; e (xii) os temas mais abordados são: abordagens generalistas sobre gestão estratégica de custos, sistemas de custeio e planejamento e controle. Conclui-se que: a) existe carência de pesquisas baseadas em artigos; b) há carência na utilização de livros e artigos internacionais; c) os autores em sua maioria produzem pouco; d) há excesso de artigos teóricos denotando a necessidade de conceituação do tema; e e) há necessidade de desenvolvimento de estudos empíricos/práticos para a compreensão do papel efetivo da gestão estratégica de custos nas organizações.

Palavras chave: Gestão Estratégica de Custos. Produção Científica. Bibliometria.

1 Introdução

O expressivo crescimento da competitividade, que vem ocorrendo no ambiente econômico, faz com que as informações sobre custos tornem-se altamente relevantes na tomada de decisão das instituições. A alta concorrência existente impossibilita que as empresas definam seus preços apenas de acordo com os gastos incorridos, logo é necessário observar os preços praticados no mercado (Martins, 2003).

Com isso, o principal desafio enfrentado pelas entidades atualmente é o aumento da produção com qualidade e a excelência nos serviços prestados, a um custo cada vez menor. Segundo Blocher, Stout e Cokins (2010) existe o desafio de alcançar esses objetivos em um ambiente econômico concorrencial e com produtos que apresentam diminuição do ciclo de vida, fatores que impedem qualquer garantia de sustentabilidade. Diante dessas demandas existe a necessidade do uso de instrumentos gerenciais para assegurarem a melhoria do desempenho organizacional. Nesse contexto, tem-se a Gestão Estratégica de Custos (GEC) que objetiva o alinhamento da estrutura de custos da organização com a sua estratégia (Kaplan & Anderson, 2007).

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

Diante disso, surge a seguinte pergunta de pesquisa: Qual o perfil das produções científicas sobre gestão estratégica de custos publicadas no Congresso Brasileiro de Custos no período de 1994 a 2013? O objetivo geral do estudo consiste em analisar o perfil da produção científica sobre gestão estratégica de custos no Congresso Brasileiro de Custos no período de 1994 a 2013. Para atender esse propósito, foram estipulados os seguintes objetivos específicos: i) identificar as características dos trabalhos e autores; ii) verificar o enquadramento e procedimento metodológicos utilizados; e iii) identificar os temas abordados nos trabalhos.

Destaca-se que estudos sobre o perfil da produção científica ganham relevância na academia e abordam diversas temáticas. Entretanto, no tema gestão estratégica de custos nota-se carência de estudos com uma abordagem mais ampla em relação ao perfil das produções e do caráter temporal. Segundo Shank e Govindarajan (2008), muito se fala sobre o tema, mas pouco se sabe sobre quem são os principais autores que o pesquisam e o publicam, bem como, quais os temas da GEC que estão em evidência.

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

O artigo está estruturado em cinco seções, incluindo esta introdução. A segunda seção trata da fundamentação teórica que abrange aspectos sobre gestão estratégica de custos e estudos relacionados ao tema. Na terceira seção descreve-se a metodologia da pesquisa. Na

quarta apresentam-se os resultados da pesquisa. Por fim, a quinta seção é dedicada às conclusões e recomendações.

2 Fundamentação teórica

Essa seção apresenta os conceitos sobre gestão estratégica de custos e estudos anteriores relacionados ao tema.

2.1 Gestão estratégica de custos

A gestão estratégica de custos consiste no uso das informações de custos no processo de gestão empresarial. Para tanto, é preciso unir a estrutura de custos e a estratégia do negócio. Segundo Shank e Govindarajan (2008), a gestão estratégica de custos é entendida como uma análise de custos considerando os elementos estratégicos com vistas a desenvolver estratégias, de modo a obter vantagem competitiva sustentável. Com uma gestão estratégica de custos, as organizações desenvolvem meios de sustentar vantagens competitivas e, com isso, conseguem oferecer produtos e serviços diferenciados e melhores em relação aos seus concorrentes.

Para Porter (1999), a gestão estratégica de custos tem a finalidade de identificar os tipos de gastos e direcioná-los, com base na cadeia de valor. Objetiva reduzir os custos ao máximo, tornando assim o produto/serviço cada vez mais competitivo sem que a lucratividade seja minimizada.

Conforme Shank e Govindarajan (2008), a gestão estratégica passa por três pilares, que são: análise da cadeia de valor, análise de posicionamento estratégico e análise de direcionamento de custos. Por meio dessas etapas as empresas conseguem analisar as atividades em que há agregação de valor, além da cadeia de valor global, que envolve o negócio como um todo. Nota-se que a entidade não está isolada, pois além de existir um sistema de interação na atuação de cada ciclo de operação, há interação com as atividades de valor dos fornecedores e clientes.

Segundo Rocha e Borinelle, 2007, p. 149, “a cadeia de valor é uma sequência de atividades que se inicia com a origem dos recursos e vai até o descarte do produto pelo último consumidor”. Shank e Govindarajan (2008) observam que a análise da cadeia de valor precisa ser realizada com instrumentos ou práticas de GEC para identificar os custos em relação a todas as atividades da cadeia, podendo inclusive combinar diferentes instrumentos para que se tenha maior eficácia nas informações obtidas.

Nota-se que a análise da cadeia de valor é um instrumento importante na obtenção de vantagem competitiva mediante a otimização e a coordenação das atividades. Isso significa que o menor custo ou a diferenciação de um produto não é resultado de um esforço isolado e sim de toda a cadeia.

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

O posicionamento estratégico é a forma estabelecida pela empresa para atuar no mercado, mediante: 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 (Hansen & Mowen, 2003).

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

finalidade de ganhar participação no mercado. A diferenciação tem como foco encontrar o equilíbrio entre a necessidade do cliente e quanto ele está disposto a pagar pela distinção oferecida no produto. Logo, procura-se desenvolver vantagem competitiva pela oferta de produtos ou serviços únicos ou com características únicas em comparação aos concorrentes. E por fim, a estratégia de diferenciação focada que tem como finalidade a determinação de um nicho de mercado para atuar (Martins, Pedrosa Neto, & Araújo, 2007; Pereira, Almeida, Petter, Vasconcelos & Luz, 2011; Wittmann, Souza, Duclós & Bendlin, 2012).

Para Hofer, Tortato e Schultz (2003) é importante definir o posicionamento estratégico de uma empresa para que os objetivos sejam estabelecidos com vistas a alcançar a competitividade, sendo que as vantagens competitivas são norteadas pela produção em escala com baixo custo e na diferenciação.

Para Shank e Govindarajan (2008), a análise do posicionamento estratégico é fundamental para elaboração do sistema de controle de gestão e para eficácia da gestão de custos, pois os dois dependem da postura estratégica adotada pela empresa. Percebe-se que a análise de custos e a tomada de decisão são baseadas em função do posicionamento estratégico escolhido pela empresa de acordo com o modelo competitivo adotado.

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

Para a compressão do comportamento de custos é necessário conhecer a sua estrutura, de modo a identificar os direcionadores nas respectivas atividades desenvolvidas pela organização. A busca por um direcionador de custo significa procurar o fator que gera o custo e essa escolha é, sem dúvida, o grande desafio para uma adequada gestão estratégica de custos.

Contudo, as organizações não podem considerar apenas o volume para definir o direcionador de custos. É imprescindível avaliar todos os direcionadores de custos para identificar os principais reflexos na organização (Porter, 1999).

2.2 Estudos anteriores relacionados ao tema

Pesquisas sobre gestão de custos com abordagem bibliométrica são destaques na literatura contábil. Slavov (2011) fez um estudo bibliométrico nos anos de 2004 a 2010 sobre gestão estratégica de custos no Brasil. O trabalho, que analisa sete anos de publicações, buscou verificar os indícios de declínio na produção científica sobre gestão estratégica de custos. O trabalho não comprovou a decadência, porém motiva algumas preocupações, sendo a principal delas a ausência de arcabouço teórico da GEC e a forma como este tema é abordado nos trabalhos na área de Controladoria e Contabilidade.

O artigo elaborado por Zanievich, Beuren, Santos e Kloeppe (2013), sobre meta análise dos artigos apresentados no Congresso Brasileiro de Custos no período de 1994 a 2010, mostrou que não houve distribuição normal do volume de artigos e que o custeio baseado em atividades foi o tema mais citado, além disso, a pesquisa indicou que os livros são as principais fontes de investigação. Em relação à natureza da pesquisa, houve um equilíbrio entre trabalhos teóricos e práticos.

A análise bibliométrica sobre gestão estratégica de custos, com aplicação da Lei de Lotka no Congresso Brasileiro de Custos abrangendo o período de 1994 a 2011, realizada por Voese e Mello (2013) evidenciou que os temas mais publicados, foram sobre a gestão

estratégica de custos na forma abrangente, seguida por ABC/ABM e Sistemas de Custeio. Verificou-se a cooperação entre autores, o predomínio de pesquisas qualitativas, exploratórias e estudos de caso.

O estudo de Moraes, Igarashi, Camalho e Marques (2013), com o título *Gestão Estratégica de Custos: Investigação da Produção Científica no Período de 2008 a 2012*, teve por objetivo analisar as publicações nacionais nos congressos USP de Controladoria e Contabilidade, ANPCONT, EnANPAD e o Congresso Brasileiro de Custos no período de 2008 a 2012. Os resultados evidenciaram que o Congresso USP de Controladoria e Contabilidade teve o maior número de publicações sobre o tema; os trabalhos possuem um equilíbrio entre estudos de caso e pesquisas teóricas, os autores escrevem em grupo, mostrando assim a cooperação entre pesquisadores. Além disso, a predominância de titulação dos autores é de mestres e doutores.

3 Metodologia da pesquisa

A pesquisa é descritiva com abordagem qualitativa e quantitativa, realizada por meio de análise bibliométrica (Martins & Theóphilo, 2009). A coleta dos dados foi realizada no site da Associação Brasileira de Custos (ABC) que apresenta os anais do Congresso Brasileiro de Custos (CBC), evento científico promovido pela Associação. Esse evento é o principal da área de custos e proporciona a divulgação da produção técnico-científica; além da interação entre a comunidade acadêmica, pesquisadores, professores, estudantes, profissionais, empresários, consultores, contadores, administradores entre outros interessados na área de custos.

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

O marco inicial da análise foi o primeiro ano do congresso em 1994 e o marco final foi o ano de 2013. Para a seleção dos artigos, realizou-se uma pesquisa com a palavra chave: “Gestão Estratégica de Custos”, na base de dados do site do Congresso. A busca retornou 161 artigos, dos quais 1 artigo era repetido, resultando na sua eliminação. Por fim, a população investigada foi de 160 artigos.

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

Para análise dos artigos foram observados: (i) as características e perfil dos trabalhos selecionados; (ii) o número de páginas por artigo; (iii) número de autores por artigo; (iv) análise da produtividade dos autores por meio da Lei de Lotka; (v) autores e universidades mais prolíficos; (vi) quantidade, tipo de fontes e de referências utilizados; (vii) localização institucional dos autores; (viii) temas abordados; e (ix) a metodologia dos artigos.

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

Para enquadramento dos trabalhos foram utilizados os seguintes temas: Gestão Estratégica de Custos (abordagem generalista), ABC/ABM, Sistemas de Custeio, Custo Meta, Indicadores de Desempenho, Análise da Cadeia de Valores, Formação de Preços,

Planejamento e Controle, Contabilidade Gerencial, Teoria das Restrições, Sistemas de Gestão, Custeio do Ciclo de Vida, Sistemas de Informações Gerenciais e Controladoria.

A classificação dos artigos por tipologia metodológica foi considerada sobre quatro aspectos: a) tipo de estudo, prático e teórico; b) quanto aos objetivos da pesquisa, descritiva, exploratória, explicativa e mista; c) quanto à abordagem do problema, qualitativa, quantitativa e qualitativa-quantitativa; e d) quanto aos procedimentos de pesquisa, bibliográfica, estudo de caso, levantamento, multicasos e mistos.

Para fins desse estudo, utiliza-se técnica bibliométrica denominada Lei de Lotka que mostra a relevância de autores na produção científica na área de gestão estratégica de custos. Segundo Alvarado (2002), com a finalidade de estabelecer a parte com que indivíduos de diferentes qualidades contribuem para o sucesso da ciência, em 1926, Alfred James Lotka estabeleceu os fundamentos da Lei do Quadrado Inverso (Lotka). De acordo com Leite Filho (2006), essa Lei objetiva medir a produtividade de autores mediante um modelo de distribuição tamanho-frequência dos diversos autores em um conjunto de documentos, assegurando que o número de autores que fazem n contribuições em um determinado campo científico, é aproximadamente $1/n^2$ em relação à aqueles que fazem uma só contribuição e que a proporção daqueles que fazem uma única contribuição é de aproximadamente 60%.

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

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

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

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

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

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

Fonte: Adaptada de Leite Filho (2006)

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

No tratamento dos dados utilizou-se o Microsoft Excel® para elaboração do banco de dados e tabulação das informações.

4 Apresentação e análise dos resultados

Essa seção descreve os resultados da pesquisa de acordo com os objetivos específicos propostos.

4.1 Características da produção científica

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

Nos 20 anos do Congresso Brasileiro de Custos foram publicados 3.462 artigos, sendo que 160 (4,62%) estão relacionados ao tema gestão estratégica de custos. Os anos de 1996 e de 2000 foram os que apresentaram mais publicações sobre o tema com representatividade de 24% e 17%, respectivamente em cada período. Essa representatividade pode ser explicada pelo momento vivido pela economia na década de 90. Segundo Freire (2000), nesse período houve a intensificação do comércio internacional que resultou na necessidade cada vez maior de oferecer produtos de baixo custo, alta qualidade e com o mínimo tempo de reação, o que pode ter motivado o aumento das publicações, visto que a Gestão Estratégica de Custos vem ao encontro dessa necessidade gerencial.

Após o ano 2000, a representatividade do tema manteve-se menor que 10% em cada ano. Esse declive no número de publicações, também foi constatado por Gomes et al. (2007). Por sua vez, Slavov (2011) não comprovou a decadência de pesquisas sobre o tema, mas apresentou algumas preocupações, sobretudo, em relação à ausência de arcabouço teórico da GEC.

4.2 Perfil dos artigos publicados

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

O número médio de páginas por artigo foi de 14 (quatorze) e foi obtido pela divisão do número total de páginas de todos os artigos pesquisados pela quantidade de artigos (2.301 de páginas/ 160 artigos).

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

A Tabela 2 demonstra o número de autores por publicação, bem como o total de publicações sobre gestão estratégica de custos.

Tabela 2 Número de autores por publicação

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

Fonte: Dados de Pesquisa

A maioria dos artigos foi elaborada por dois ou três autores, representando 34% e 25%, respectivamente. A menor quantidade de trabalhos é realizada por 5 autores 6%. Esses resultados convergem com os achados de Voese e Mello (2013), que constaram que os artigos com 1 autor correspondem a 19,20% dos trabalhos, com 2 autores representam 41,30% e com três autores 27,90%.

Nota-se que a elaboração de artigos com mais de um autor é a mais comum no Congresso Brasileiro de Custos. Esse fato revela que a produção científica, em sua maioria, é consequência de trabalhos em cooperação entre os autores ou de grupos de pesquisa. Essa tendência surgiu, principalmente a partir do quarto ano do congresso, o que demonstra uma mudança de cultura e evidencia um maior diálogo entre pesquisadores.

Esse fato também foi constatado no estudo de Moraes et al. (2013), que mostrou que os autores escrevem em equipes formadas por duplas ou trios, representando 59,80% dos trabalhos, o que reforça o entendimento que existe a cooperação entre pesquisadores.

A Tabela 3 apresenta os autores que mais publicaram sobre gestão estratégica de custos no Congresso e mostra a Instituição de Ensino Superior (IES) a qual os autores estão vinculados.

Tabela 3 Autores mais prolíficos

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

Fonte: Dados de Pesquisa

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

O estudo de Voese e Mello (2013) também apresentou esses autores como os que mais publicaram sobre o tema, porém na seguinte ordem de produtividades: Carlos Alberto Diehl, Antônio Robles Junior, Wilson Kendy Tachibana, Maria Carolina A. F. de Souza e Wellington Rocha. Na pesquisa de Moraes et al. (2013), baseada em 4 congressos nacionais (Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, ANPCONT, EnANPAD e CBC), o autor Antônio Artur de Souza apareceu como o que mais produziu sobre gestão estratégica de custos, com 10 publicações, seguido por Marcos Antônio de Souza (9 artigos), Ewerton Alex Avelar (8 artigos) e Wellington Rocha (8 artigos).

A Tabela 4 mostra a frequência do número de artigos por autor e a comparação com o padrão Lotka.

Tabela 4 Frequência do número de artigos e o padrão de Lotka no evento

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

Contabilidade e Controladoria no Século XXI

6 artigos	0,66%	1,7%
7 artigos	0,00%	1,2%
Acima de 7 artigos	0,66%	8,1%
Total	100%	100%

Fonte: Dados de Pesquisa

Os 160 artigos investigados foram produzidos por 305 autores. Sendo assim, verificou-se que 85,84% dos autores publicaram apenas um único artigo. Outros autores publicaram apenas 2 artigos (9,87%). Em relação aos autores que publicaram três ou até mais de 7 artigos somam pouco mais que 4%. Tais constatações confirmam os resultados da pesquisa de Voese e Mello (2013,) que evidenciou que 84,53% dos autores apresentaram apenas 1 publicação sobre o tema. Esses resultados revelam que poucos pesquisadores publicam muito e, por outro lado mostra que muitos pesquisadores publicam pouco.

A Tabela 5 evidencia as dez instituições que possuem mais autores com artigos publicados.

Tabela 5 Instituições mais prolíferas

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

Fonte: Dados de Pesquisa

As três instituições que apresentam o maior número de pesquisadores com publicações foram USP (15%), UNISINOS (12,5%) e UFSC (10,63%). Do mesmo modo, a pesquisa de Voese e Mello (2013) constatou que essas IES são as que mais apresentaram artigos no período pesquisado, confirmando as regiões Sul e Sudeste como principais centros de pesquisa sobre o tema gestão estratégica de custos, uma vez que representaram respectivamente 27,67% e 42,14% dos artigos publicados.

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

Na pesquisa de Moraes et al. (2013), baseada em 4 congressos nacionais Considerando os congressos USP de Controladoria e Contabilidade, ANPCONT, EnANPAD e CBC, as

instituições com maior número de autores vinculados são: USP (24 autores), UFMG - Universidade Federal de Minas Gerais (22 autores) e UFC - Universidade Federal do Ceará (15 autores). Nota-se que a concentração dos autores manteve-se na região Sudeste.

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

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

Acredita-se que a preferência por uso de livros possa estar relacionada a pouca mudança dos conceitos relativos à área de custos ao longo dos anos. Por isso, os autores utilizam os livros clássicos para a fundamentação teórica da pesquisa; e os artigos, por sua vez, são empregados para cotejamento de resultados empíricos. Tais resultados convergem que os achados de Zanievitz et al. (2013), que evidenciou que os livros são as principais fontes de investigação.

A Tabela 6 evidencia as fontes de pesquisa mais utilizadas de livros.

Tabela 6 Referências de livros mais utilizadas

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

Fonte: Dados de Pesquisa

O livro mais citado foi Contabilidade de Custos do professor Eliseu Martins, considerando todas as versões desde o ano 1988 até o ano de 2010. O segundo livro mais presente nas publicações é a Revolução dos Custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos, de John Shank e Vijay Govindarajan em sua versão de 1997. Esses autores são ainda responsáveis por outra obra

datada do mesmo ano, que também está presente entre os dez títulos mais citados: Gestão Estratégica de custos: a nova ferramenta para a vantagem competitiva.

A Tabela 7 mostra as fontes de pesquisa mais utilizadas em relação aos artigos.

Tabela 7 Referências de artigos mais utilizadas

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

Fonte: Dados de Pesquisa

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

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

Tabela 8 – Autores mais citados

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

Fonte: Dados de Pesquisa

Os três autores que aparecem com o maior número de citações são os mesmos que possuem as principais colocações no quadro de referências bibliográficas de livros. O auto John Shank aparece na primeira colocação com 5,93%. Apesar da parceria com Vijay Govindarajan em todos os livros, o autor publicou artigos sobre o tema individualmente.

Destaca-se que o pesquisador Wellington Rocha apresenta-se na 6^o colocação em relação ao número de citações pela diferenciação de produção científica, ou seja, tanto pelos livros como artigos publicados, além de sua tese do doutorado.

A maioria dos trabalhos caracteriza-se como teórico (65,6%), sendo que os práticos corresponderem a 34,40%. Em relação aos objetivos da pesquisa, evidenciou-se que a pesquisa descritiva predomina com 73,70% dos artigos, seguida pela exploratória (18,10%), mista (6,30%) e explicativa (1,90%). A abordagem qualitativa representa 81,90% das publicações, tem-se 9,40% de pesquisa qualitativa-quantitativa e 8,70% de quantitativa. O procedimento bibliográfico (58,10%) é o principal, seguido pelo estudo de caso (33,10%), mistos (5,00%) e levantamento (1,90%), multicaseos (1,90%).

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

No estudo de Voese e Mello (2013), cuja análise baseou-se em 215 artigos, esses resultados configuraram-se de maneira diferenciada, sobretudo quanto aos objetivos da pesquisa que mostrou que 72,47% dos artigos produzidos foram considerados como pesquisa exploratória. Voese e Mello (2013) inferiram que isso ocorreu devido ao entendimento equivocado dos autores sobre pesquisa exploratória, visto que esse tipo de pesquisa deveria ser utilizada quando não existem muitos estudos sobre o tema. O que não ocorre com o assunto em questão. Nesse sentido, Moraes et al. (2013) também evidenciaram que 57% das pesquisas verificadas classificavam-se como exploratória e 42% como descritivas.

Contudo, a abordagem qualitativa predominou no estudo de Voese e Mello (2013), correspondendo a 74,91% dos artigos, bem como o procedimento bibliográfico perfazendo 44,25% do total da amostra, convergindo com os resultados do presente estudo. Na pesquisa de Moraes et al. (2013), estudos qualitativos também foram predominantes, representando 70%; no entanto, os estudos de caso corresponderam a 50% dos artigos.

Tabela 9 – Temas Abordados

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

Teoria das Restrições	-	0%
Não Citado	1	1%
Total	160	100%

Fonte: Dados de Pesquisa

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

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

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

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

Ao comparar esses resultados com os achados de Voese e Mello (2013), percebe-se que a temática gestão estratégica de custos com uma abordagem generalista, foi sendo o tema em destaque com 33,35% dos trabalhos; o custeio ABC/ABM apareceu em segundo lugar, representando 11,50% dos artigos; seguido pelos sistemas de custeio, com 10,80% e custo meta com 7,32%. Esses resultados obtidos convergem com os achados de Moraes et al. (2013), que apresentou como principais temas, o custeio ABC com a representatividade alta de 49,32%, seguido pela abordagem generalista de gestão estratégica de custos com 18,56%, e pelo custeio-alvo com 11,38%. No artigo elaborado por Zanievicz et al. (2013), sobre meta análise dos artigos apresentados no Congresso Brasileiro de Custos no período de 1994 a 2010, o custeio baseado em atividades também foi o principal tema.

Inferese com isso que esses são os principais temas sobre gestão estratégica de custos pesquisados em nível nacional nos últimos anos. No mesmo sentido, Souza, Heinen, Cardoso, e Schneider (2011) constataram que assuntos como custeio ABC, custeio meta e cadeia de valor também foram considerados como importantes práticas de gestão estratégica de custos pela literatura internacional. Porém, sua utilização apresenta uma baixa incidência pelas organizações dos países pesquisados.

5 Considerações e recomendações

A gestão estratégica de custos tem como finalidade o uso das informações sobre custos para a definição da estratégica nos negócios, no intuito de desenvolver vantagens competitivas e garantir a perpetuidade das organizações no ambiente econômico.

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

Aplicação da Lei de Lotka revelou que grande parte dos pesquisadores pesquisa pouco e apenas poucos pesquisadores pesquisam muito sobre o tema. Os autores mais produtivos foram: Wellington Rocha, Carlos Alberto Diehl, Antônio Robles Junior, Miguel Juan Bacic e

Wilson Kendy Tachibana. Em relação às instituições mais prolíficas destacam-se a USP, UNISINOS e UFSC.

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

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

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

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

Por fim, este trabalho contribui para a elaboração de novas pesquisas e para a ampliação do conhecimento no meio acadêmico sobre o tema. Como sugestão para futuras pesquisas indica-se: a) ampliar a pesquisa para outros eventos nacionais e internacionais; b) ampliar a pesquisa em periódicos nacionais e internacionais; e c) comparar os resultados com as práticas de gestão estratégica de custos adotadas pelas organizações no contexto nacional.

Referências

- Alvarado, R. U. (2002). *A Lei de Lotka na bibliometria brasileira*. Riverside: University of Califórnia.
- Blocher, E., Stout, D., & Cokins, G. (2010). *Cost management: a strategic emphasis* (5th ed.). New York: McGraw.
- Cordeiro, J. (2009). Componentes da gestão estratégica nas empresas do sector automóvel. *Revista Portuguesa e Brasileira de Gestão*, 8(3), 55-65.
- Freire, J. E. (2000). Uma abordagem sobre os colaboradores na atual sociedade da informação. Dissertação (Mestrado) - Escola de Engenharia de São Carlos, Universidade de São Paulo, São Carlos, SP, Brasil.
- Gomes, R. B., Santiago, H. L. F., Lima, A. E. A., Gomes, M. C. D. S., Ribeiro Filho, J. F., & Pederneiras, M. M. M. (2007, julho). Um estudo sobre a produção acadêmica em contabilidade: uma abordagem nos Congressos USP de Iniciação Científica em

Contabilidade. *Anais do Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade*, São Paulo, SP, Brasil, 4.

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

Hofer, E., Tortato, U., & Schultz, C. A. (2003, outubro). Gestão estratégica de custos na cadeia de valor do leite e derivados. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos*, Guarapari, ES, Brasil, 10.

Kaplan, R. S., & Anderson, S. R. (2007). The innovation of time-driven activity-based costing. *Cost Management*, 21(2), 5-15.

Leal, R. P. C., Oliveira, J., & Soluri, A. F. (2003). Perfil da pesquisa em finanças no Brasil. *Revista de Administração de Empresas*, 43(1), 91-104.

Leite Filho, G. A. (2006, julho). Padrões de produtividade de autores em periódicos e congressos na área de contabilidade no Brasil: um estudo bibliométrico. *Anais do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade*, São Paulo, SP, Brasil, 6.

Martins, E. (2003). *Contabilidade de custos* (9a ed.). São Paulo: Atlas.

Martins, O. S., Pedrosa Neto, C., & Araujo, A. O. (2007, dezembro). Gestão estratégica de custos no terceiro setor: um estudo de caso numa organização da Paraíba. *Anais do Congresso Brasileiro De Custos*, João Pessoa, PB, Brasil, 14.

Martins, G. A., & Theóphilo, C. R. (2009). *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas* (2a ed.). São Paulo: Atlas.

Moraes, R. O., Igarashi, E. T., Camalho, R. R., & Marques, K. C. M. (2013, novembro). Gestão estratégica de custos: investigação da produção científica no período de 2008 a 2012. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos*, Uberlândia, MG, Brasil, 20.

Pereira, H. L. S., Almeida, P. L. P., Petter, R. R., Vasconcelos, P. H., & Luz, J. R. M. (2011, novembro). Gestão estratégica de custos: um diferencial competitivo nas micro e pequenas empresas em Campina Grande - PB. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos*, Rio de Janeiro, RJ, Brasil, 18.

Porter, M. E. (1999). *Estratégia competitiva: técnicas para análise e da concorrência* (17a ed.). Rio de Janeiro: Elsevier.

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

Shank, J., & Govindarajan, V. (2008). *A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencerem mercados crescentemente competitivos* (4a ed.). Rio de Janeiro: Campus.

Slavov, T. N. B. (2011, novembro). 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.

Souza, M. A. S., Heinen, A. C., Cardoso, M. F., & Schneider, L. C. (2011, novembro). 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.

Voese, S. B., & Mello, R. J. G. (2013) Análise bibliométrica sobre gestão estratégica de custos no Congresso Brasileiro de Custos: aplicação da Lei de Lotka. *Revista Capital Científico – Eletrônica - RCCe*, 11(1), 34-52.

Zanievicz, M.; Beuren, I. M.; Santos, P. S. A., & Kloeppe, N. R. (2013). Métodos de Custeio: uma meta-análise dos artigos apresentados no Congresso Brasileiro de Custos no período de 1994 a 2010. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 15(49), 601-616.

Wittmann, G., Souza, A., Duclós, L. C., & Bendlin, L. (2012, novembro). Caracterizando a gestão estratégica de custos na busca de vantagem competitiva. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos*, Bento Gonçalves, RS, Brasil, 19.