UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE E ATUÁRIA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS: UMA CONTRIBUIÇÃO PARA A
CONSTRUÇÃO DE SUA ESTRUTURA CONCEITUAL

Tiago Nascimento Borges Slavov

Orientador: Prof. Dr. Welington Rocha

SÃO PAULO

2013

Prof. Dr. João Grandino Rodas
Reitor da Universidade de São Paulo

Prof. Dr. Reinaldo Guerreiro
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Prof. Dr. Edgard Bruno Cornacchione Júnior
Chefe do Departamento de Contabilidade e Atuária

Prof. Dr. Luis Eduardo Afonso
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade

TIAGO NASCIMENTO BORGES SLAVOV

**GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS: UMA CONTRIBUIÇÃO PARA A
CONSTRUÇÃO DE SUA ESTRUTURA CONCEITUAL**

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, para obtenção do título de Doutor em Ciências.

Orientador: Prof. Dr. Welington Rocha

Versão Corrigida

(versão original disponível na Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade)

SÃO PAULO

2013

FICHA CATALOGRÁFICA

Elaborada pela Seção de Processamento Técnico do SBD/FEA/USP

Slavov, Tiago Nascimento Borges

Gestão estratégica de custos: uma contribuição para construção de sua estrutura conceitual / Tiago Nascimento Borges Slavov -- São Paulo, 2012.

291 p.

Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, 2013.

Orientador: Welington Rocha.

1. Administração estratégica 2. Administração estratégica de custo
3. Contabilidade gerencial 4. Administração de custo I. Universidade de São Paulo. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade.
II. Título.

CDD – 658.4012

A Deus.

A minha esposa Bárbara Slavov, por seu
apoio, incentivo e amor.

A Úrsula, sua recente chegada só fez
“adicionar valor” à minha vida e a esta Tese.

Aos meus pais, sogros, irmão, demais
familiares e amigos.

Agradecimentos,

Ao Prof. Dr. Welington Rocha, que me concedeu a honra de ser seu orientado neste “instigante” estudo. Mesmo ciente das limitações e riscos de um estudo crítico, ele prontamente aceitou orientar-me. Sua dedicação e apoio ao desenvolvimento deste trabalho só fizeram aumentar a minha admiração pelo cientista, acadêmico e, acima de tudo, ser humano que ele é.

Ao Prof. Dr. Masayuki Nakagawa, quem primeiro me incentivou a ingressar no Programa de Doutorado em Contabilidade da USP. As inúmeras conversas incitativas que nós tivemos, as oportunidades que ele me ofereceu para participar de suas aulas elucidativas no curso de graduação e aprender muito sobre a GEC, foram decisivas para...a conclusão deste estudo. Espero ter transmitido neste texto, ao menos em parte, sua visão contemporânea sobre o tema. Comprometo-me a perpetuar o entendimento de que a Contabilidade não é apenas registrar, mas também interpretar os números.

Ao Prof. Dr. Antônio Robles Junior, que me apresentou a GEC, ainda na época do Mestrado. E que depois, na defesa da minha Dissertação, abordou o problema da construção de conceitos. E agora, na minha tese, ofereceu-me sua valiosa colaboração.

Aos Professores Dr. Marcos Antônio de Souza e Dr. Adalberto Américo Fischmann, por participarem na qualificação deste trabalho. Considerando a notoriedade destes professores sobre o assunto investigado, suas contribuições mais do que enriquecer, foram cruciais para o encaminhamento do estudo. Também agradeço aos Professores Dr. Carlos Alberto Diehl e Dr. Miguel Juan Bacic pelas considerações e ensinamentos apresentados durante a defesa de minha tese que, nesta versão corrigida do trabalho, enriquecem a construção conceitual proposta.

Aos Professores Dr. Gilberto de Andrade Martins, Dr. Edgard Bruno Cornachione Junior, Dr. Luis Eduardo Afonso e Dr. Marcio Luiz Borinelli, pelas contribuições oferecidas na “primeira qualificação” do Projeto de Pesquisa, ocorrida na disciplina Seminários de Tese. Especialmente agradeço ao Prof. Dr. Gilberto de Andrade Martins, que não deixou de me alertar sobre as dificuldades encontradas em um estudo teórico. E é claro, suas orientações sobre como estas dificuldades deveriam ser superadas.

Aos Professores Dr. Ariovaldo dos Santos, Dr. Bruno Meirelles Salotti, Dr. Carlos Alberto Pereira, Dr. Eliseu Martins, Dr. Fábio Frezzati e Dr. Reinaldo Guerreiro. Em todas as disciplinas cursadas no Programa de Doutorado da FEA-USP, tive a oportunidade de aprender e debater alguns aspectos desta Tese.

Aos colegas mestrandos e doutorandos, que compartilharam conhecimentos, fontes de pesquisa, opiniões e também momentos de descontração. Meus agradecimentos especiais aos membros do Laboratório de Gestão Estratégica de Custos – CMS-Lab.

A toda equipe de apoio da FEA-USP: portaria, secretaria, biblioteca, limpeza, manutenção e segurança, entre outros. Esta é uma instituição privilegiada por contar com profissionais tão dedicados e cientes de seu papel na produção do saber científico.

Ao Prof. Waldomiro Paulo de Oliveira Ribeiro (Prof. Miro), que como grande conhecedor da linguagem oral e escrita, colaborou nos aspectos retóricos do texto científico.

“I see very few champions for Strategic Cost Management in the corporate world or in academe. And I see a large array of forces working against the development of such champions, either in our universities, in the accounting firms, or in lower-level corporate training programmes. I still believe the ideas are sound and that Strategic Cost Management represents a conceptually superior framework for management accounting. But the arguments have had their chance and have not carried the day. And so it goes.”

John K. Shank

RESUMO

A falta de uma Estrutura Conceitual para Gestão Estratégica de Custos - GEC acabou por incorporar ao tema deste estudo uma gama de conceitos associados a custos, prejudicando seu desenvolvimento científico e sua aplicação prática. Trabalhos que se propõem a definir e delimitar seus conceitos apresentam divergências e contradições conceituais do que vem a ser, de fato, uma GESTÃO ESTRATÉGICA de custos. Com o problema evidenciado da falta de uma definição para a GEC, os principais elementos que compõem sua estrutura conceitual – seus meios (artefatos) e objetivos (eventos) - também apresentam problemas conceituais. Assim, este trabalho visou i) apresentar uma definição coerente para a GEC, sistematizando os conceitos de gestão, gestão estratégica, custos e gestão de custos e ii) identificar os eventos e artefatos da Gestão Estratégica de Custos e Gestão Operacional de Custos, suportando a análise com os elementos conceituais identificados na primeira etapa (i). Para tanto, houve mister do desenvolvimento de uma pesquisa exploratória e descritiva, com natureza teórica do problema, problema este de caráter qualitativo, com abordagem predominante crítico-dialética. Dada a contribuição pretendida para a construção de uma Estrutura Conceitual para a GEC, a metodologia também incluiu uma análise dos processos que envolvem o desenvolvimento de uma Estrutura Conceitual. Sobre os achados da pesquisa, o trabalho conseguiu sistematizar elementos conceituais da GEC, apresentando definições conceituais concisas para a gestão, a gestão estratégica, custos, gestão de custos e gestão estratégica de custos. Nesta etapa, ganhou ênfase i) o grande esforço dos pesquisadores na área de negócios para definir a “gestão estratégica” e a carência de esforços equivalentes para definir a “gestão de custos” e a “gestão estratégica de custos” (onde este trabalho pode oferecer sua maior contribuição) e ii) a evidenciação de que muitos trabalhos, propondo-se a estudar a gestão de custos, têm explorado apenas a contabilidade de custos, e outros trabalhos que, ao explorarem a gestão estratégica de custos, admitem-na como sinônimo de contabilidade de gestão estratégica, sendo este um erro conceitual, fato que favorece o quadro de contradições e inviabiliza um desenvolvimento conceitual para a GEC. Após sistematizar os elementos conceituais, o trabalho apresentou o resultado do processo de identificação e classificação dos eventos e artefatos da gestão de custos, enquanto estratégicos ou operacionais, evidenciando as principais características que suportaram esta classificação. No conjunto, estes achados permitiram um desenvolvimento mais coerente de uma Estrutura Conceitual para a GEC e abriram uma nova perspectiva para futuros estudos abordando a temática gestão de custos, tanto operacional quanto estratégica, investigando a aplicabilidade e generalidade dos conceitos desenvolvidos e das proposições apresentadas.

ABSTRACT

The lack of a Conceptual Framework for Strategic Cost Management - SCM eventually incorporated into the subject of this study a whole range of concepts associated with costs, undermining its scientific development and practical application. Works that purport to define and delimit its concepts have conceptual differences and contradictions of what is, in fact, STRATEGIC MANAGEMENT of costs. With the evident problem of the lack of a definition for the SCM, the main elements that make up a conceptual framework - its means (tools) and goals (events) - also present conceptual problems. This study aims to i) present a coherent definition for the SCM, systematizing the concepts of management, strategic management, cost management and cost and ii) identify events and artifacts of Strategic Cost Management and Operational Cost Management, supporting the analysis with the first conceptual elements identified in step (i). Therefore, there is a need for the development of exploratory and descriptive research with the theoretical nature of the problem, this qualitative problem, for a predominantly critical-dialectical approach. Given the contribution desired to construct a conceptual framework for SCM, the methodology also includes a review of processes involving the development of a Framework. On the research findings, the work has systematized conceptual elements of SCM, presenting concise conceptual definitions for management, strategic management, cost, cost management and strategic cost management. At this stage, the emphasis is on i) the huge efforts of researchers in the business to define "strategic management" and the lack of efforts to define the equivalent "cost management" and "strategic cost management" (where this work can offer its greatest contribution) and ii) the disclosure that many works, proposing to study the Cost Management, have explored only cost accounting, and other works that explore the SCM, admit it as synonymous with Strategic Management Accounting, which is a conceptual error, a fact that favors the framework of contradictions and conceptual development unfeasible for SCM. After systematizing the conceptual elements, the work presents the outcome of the identification and classification of events and artifacts of Cost Management as strategic or operational, highlighting the main features that support this classification. Taken together, these findings allow a more coherent development of a Framework for the SCM and open up a new perspective for future studies addressing the issue of Cost Management, both operationally and strategically, investigating the applicability and generality of the developed concepts and propositions.

SUMÁRIO

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS	4
LISTA DE QUADROS	5
LISTA DE FIGURAS	6
1 INTRODUÇÃO	7
1.1. Situação-Problema.....	7
1.1.1. O Cenário da Gestão Estratégica de Custos	7
1.1.2. A Necessidade de Gestão Estratégica de Custos no Ambiente Empresarial.....	9
1.1.3. Definições para a Gestão Estratégica de Custos	13
1.1.4. Reflexões sobre a Estrutura Conceitual da Gestão Estratégica de Custos	19
1.1.5. Reflexos da Fragilidade da Estrutura Conceitual na Produção Acadêmica	25
1.1.6. Síntese da Situação-Problema	28
1.2. Questão de Pesquisa	29
1.3. Objetivos.....	29
1.3.1. Objetivo Geral	29
1.3.2. Objetivos Específicos	29
1.4. Delimitação do Estudo.....	33
1.5. Critérios para a Caracterização de uma Tese.....	35
1.6. Contribuições.....	39
1.6.1. Percepção Incremental	40
1.6.2. Percepção Reveladora	41
1.6.3. Utilidade Científica	41
1.6.4. Utilidade Prática	42
1.6.5. Gestão Estratégica	43
1.7. Estrutura do Trabalho	45
2. ABORDAGEM METODOLÓGICA E PROCEDIMENTOS PARA CONSTRUÇÃO DE UMA ESTRUTURA CONCEITUAL	47
2.1. Abordagem Metodológica em Relação ao Objetivo do Estudo	47
2.2. Abordagem Metodológica em Relação ao Problema	49
2.3. Métodos de Abordagem.....	50
2.3.1. Dialética Hegeliana	51
2.3.2. Dialética da Natureza de Engels.....	52
2.4. Enquadramento Metodológico	56
2.5. Procedimentos para Construção de uma Estrutura Conceitual.....	58
2.5.1. Mapeamento das Fontes de Dados Seleccionadas	60
2.5.2. Leitura e Categorização dos Dados Seleccionados.....	65
2.5.3. Identificação e Nomeação de Conceitos	65
2.5.4. Desconstrução e Categorização dos Conceitos	66
2.5.5. Integração e Agrupamento dos Conceitos que têm Semelhanças com o Novo Conceito	67
2.5.6. Sintetizar, Refazer a Síntese e Dar Sentido à Estrutura Conceitual	67
2.5.7. Validar o Quadro Conceitual.....	68

2.5.8.	Repensar a Estrutura Conceitual	70
2.5.9.	Considerações Finais sobre a Metodologia para Elaboração de uma Estrutura Conceitual.....	71
3.	ELEMENTOS CONCEITUAIS DA DEFINIÇÃO DE GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS.....	73
3.1.	Gestão	74
3.1.1.	Considerações Finais sobre o Conceito de Gestão	82
3.2.	Estratégia e Gestão Estratégica.....	84
3.3.	Estratégias Genéricas.....	106
3.3.1.	Vetor de Crescimento de Ansoff.....	109
3.3.2.	Tipos Estratégicos de Miles e Snow	110
3.3.3.	Estratégias Competitivas Genéricas de Porter	113
3.3.4.	Disciplinas de Valor de Treacy e Wiersema	115
3.3.5.	Estratégias Genéricas de Negócios de Mintzberg	117
3.3.6.	Opções Estratégicas do Modelo Delta	122
3.4.	Custos	125
3.5.	Gestão de Custos	131
3.6.	Modalidades da Gestão de Custos	142
3.6.1.	Eliminação de Custos	143
3.6.2.	Redução de Custos	143
3.6.3.	Trocas Compensatórias de Custos.....	144
3.6.4.	Moderação ou Contenção de Custos	145
3.6.5.	Aplicação de Custos	146
3.6.6.	Considerações Finais sobre Gestão de Custos	147
3.7.	Gestão Estratégica de Custos.....	148
3.7.1.	Gestão Estratégica de Custos ou Contabilidade de Gestão Estratégica?	149
3.7.2.	Gestão de Custos “Tradicional” ou “Operacional”? “Estratégica” ou “Moderna”?	151
3.7.3.	Definição para a GEC	153
4.	EVENTOS DA GESTÃO DE CUSTOS	155
4.1.	Definição de evento	155
4.2.	Identificação dos eventos da gestão de custos	157
4.3.	Relação de eventos da gestão de custos.....	164
4.4.	Considerações sobre eventos da gestão de custos	191
5.	ARTEFATOS DA GESTÃO DE CUSTOS.....	194
5.1.	Definição de artefato de gestão de custos.....	194
5.2.		194
5.3.	Identificação dos artefatos de gestão de custos	194
5.4.	Fontes de dados dos artefatos	199
5.5.	Denominação dos artefatos.....	203
5.6.	Análise e Classificação dos Artefatos	206
5.6.1.	Artefatos de mensuração de custos	207
5.6.2.	Artefatos de Gestão Operacional e sua interação com os artefatos da Gestão Estratégica de Custos	221

5.6.3. Artefatos de Gestão Estratégica de Custos.....	231
5.6.4. Considerações finais sobre os artefatos da gestão de custos e artefatos de mensuração de custos	245
6. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	247
REFERÊNCIAS.....	254

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC: Activity Based Costing
ABM: Activity Based Management
ABNT: Associação Brasileira de Normas Técnicas
AMJ: Academy of Management Journal
AMR: Academy of Management Review
BM: Benchmarking
BPR: Business Process Reengineering
BSC: Balanced Scorecard
CAM-I: Consortium for Advanced Management, International
CAPES: Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior
CG: Contabilidade de Gestão
CGE: Contabilidade de Gestão Estratégica
CMS: Cost Management System
CMS-Lab: Laboratório de Gestão Estratégica de Custos
ECGEC: Estrutura Conceitual Básica da Gestão Estratégica de Custos
ERP: Enterprise Resource Planning
etc.: et cetera
e.g.: exempli gratia
GC: Gestão de Custos
GEC: Gestão Estratégica de Custos
GOC: Gestão Operacional de Custos
JCR: Journal Citation Reports
JIT: Just in Time
MIAR: Modelo de Identificação e Acumulação de Resultados
NPV: Net Present Value
RBV: Resources-Based View
SBU: Strategic Business Unit
SCM: Strategic Cost Management
SWOT: Strengths, Weaknesses, Opportunities and Threats
TOC: Theory of Constraints
TQM: Total Quality Management
US-IMA: Institute of Management Accountants of the United States
VBR: Visão Baseada em Recursos

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Evidências de Contradições nas Definições de GEC.....	19
Quadro 2 - Contradições sobre a Estrutura Conceitual da GEC	24
Quadro 3 - Pesquisas sobre GEC Adotando Abordagem Conceitual com Ênfase em Contabilidade e Análise de Custos.....	28
Quadro 4 – Delimitações do Estudo.....	35
Quadro 5 - Originalidade da Pesquisa.....	38
Quadro 6 - Caracterização Enquanto Tese	39
Quadro 7 - Abordagem Metodológica da Tese	57
Quadro 8 - Exemplos de Estudos Empíricos com Abordagem da GEC	63
Quadro 9 - Síntese dos Elementos Conceituais da Administração de Custos e da Gestão de Custos.....	83
Quadro 10 - Distinção entre Gestão Estratégica e Gestão Operacional	106
Quadro 11 - Objetivos dos Artefatos da Gestão de Custos no Modelo Delta.....	124
Quadro 12 - Matriz de Análise das Estratégias Genéricas	125
Quadro 13- Eventos objeto de decisão segundo Hickson <i>et al</i> (1986).....	161
Quadro 14 - Eventos objeto de decisão segundo Rocha (1999).....	162
Quadro 15 – Principais Características Estratégicas e Operacionais dos Eventos da Gestão de Custos.....	164
Quadro 16 - Eventos Estratégicos da Gestão de Custos.....	165
Quadro 17 - Eventos Operacionais da Gestão de Custos	168
Quadro 18 - Relação de livros pesquisados abordando a gestão de custos.....	200
Quadro 19 - Relação de teses e dissertações pesquisadas abordando a gestão de custos	201
Quadro 20 - Relação de artigos publicados em periódicos pesquisados abordando a Gestão de Custos.....	202
Quadro 21 – Artefatos de Mensuração de Custos	220
Quadro 22 - Artefatos da Gestão Operacional de Custos.....	231
Quadro 23 - Artefatos da Gestão Estratégica de Custos	245

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Levantamento de Prioridades da Gestão de Custos realizado por Booz & Company.	10
Figura 2 - Dimensões para uma Contribuição Teórica	43
Figura 3 – Componentes da Análise Interna que Conduzem à Competitividade Estratégica..	44
Figura 4 - Procedimento para a Sistematização de uma Estrutura Conceitual.....	72
Figura 5 - Vetores de Crescimento de Ansoff.....	109
Figura 6 - Modalidades da Gestão de Custos	143
Figura 7 – Limite Conceitual da CGE e da GEC	151
Figura 8 - Evento, Decisões, Artefatos e Atividades da Gestão de Custos.....	157
Figura 9 - Relação entre artefatos de mensuração e artefatos de gestão de custos	221
Figura 10 – Diagramas de fluxo conceitual das visões reflexivas e formativas entre artefatos estratégicos artefatos operacionais da gestão de custos	223
Figura 11 - Formação das Estratégias e sua Relação com os Artefatos	234

1 INTRODUÇÃO

1.1. Situação-Problema

1.1.1. O Cenário da Gestão Estratégica de Custos

A mudança na gestão de custos nas últimas décadas (BLOCHER *et al*, 2010; HANSEN *et al*, 2009; SOUZA; ROCHA, 2009), decorrente de um ambiente concorrencial cada vez mais acentuado pela incorporação de novas tecnologias de informação e comunicação (BHIMANI, 2003), de novas práticas de manufatura (GRAVES; WARD, 2004), aumento do foco no cliente (FINK; GILLETT, 2006) e de novas formas de alianças com a cadeia de suprimentos (ELLRAM, 2002), elevaram a gestão de custos nas organizações a um importante papel na determinação dos seus objetivos estratégicos. Mas apenas gerenciar informações produzidas nos sistemas de custos não significa gerenciar estrategicamente os custos.

Informações de custos, financeiras e não financeiras, são essenciais para o sucesso das organizações (ANSARI; BELL, 2009). Com isso, os contadores passaram a participar mais ativamente no processo de gestão, aumentando sua participação no processo de tomada de decisão (SHARMA; JONES, 2010), e a informação produzida nos sistemas de informações de custos passaram, entre outras coisas, a viabilizar vantagens competitivas para a organização. Logo, saber como e quando aplicar estas ações pode ser considerado um determinante da efetividade do processo da Gestão Estratégica.

Conforme Nag *et al* (2007), a Gestão Estratégica está associada às iniciativas, isto é, às ações, tomadas pelos gestores para melhorar o posicionamento das empresas¹ em seu ambiente externo. Assim, ela pode ser favorecida, também, pelos sistemas de Contabilidade de Custos, no que se refere ao suporte informacional do processo de tomada de decisão da Gestão de Custos.

¹ Confere-se ao emprego da palavra “empresa”, que tem origem no particípio passado do verbo *imprehendere* (*imprehensu*), e foi originalmente incorporada à língua italiana (*imprésa*) para descrever o ato ou efeito de empreender, um significado mais amplo que o costumado. No presente texto, a palavra “empresa”, quando a situação permitir, substitui outros termos como “projeto”, “firma”, “negócio”, “companhia”, “loja”, “sociedade”, “associação”, “organização”, “entidade”, “empreendimento”, “organismo”, “órgão”, “setor”, “departamento” e “unidade”, entre outras, que representam o ambiente onde o evento ou artefato da gestão de custos pode ocorrer.

Uma vez que a Gestão Estratégica busca melhorar o desempenho das organizações, a Gestão de Custos deve capturar, por exemplo, as demandas de qualidade do produto e a flexibilidade e as alterações em produtos e processos. Com ciclos de vida de produtos cada vez menores, a simples medição do desempenho econômico de um produto não é garantia de sustentabilidade (BLOCHER *et al* 2010, p. 16). Assim, a incorporação de uma visão integrativa de modelos de gestão de custos com modelos de produção enxuta (CHUNG; LEE, 2002; DAVILA; WOUTERS, 2006) e modelos de qualidade (MOHANDAS; SANKARANARAYANAN, 2008), são exemplos de características importantes incorporadas à gestão de custos, representando, deste modo, a necessidade de uma visão integrativa de seus processos com a Gestão Estratégica das organizações.

Pensamentos sobre os impactos da estratégia na gestão de custos foram introduzidos na literatura de Contabilidade de Gestão por Simmonds (1981), que apresentou constatações em diferentes aspectos do pensamento estratégico, como necessidades dos clientes, competidores, ciclo de vida do produto², curva de experiência, informações de competidores, mudanças nas informações de custos e mudanças na análise de informações sobre investimentos, introduzindo, assim, conceitos sobre uma Contabilidade de Gestão Estratégica - CGE (BROMWICH, 1990; COOPER, 1996; FERN; TIPGOS, 1988; KAWADA; JOHNSON, 1993; TRICKER, 1989). Como pesquisador da área de *Marketing*, Simmonds (1981) ofereceu uma grande contribuição para a área de finanças, especialmente na construção da base epistemológica que influenciou o trabalho de Shank e Govindarajan (1993).

Shank e Govindarajan (1993) modificaram significativamente o entendimento do papel da Contabilidade de Gestão³ Estratégica - CGE para uma Gestão Estratégica de Custos - GEC, adotando a visão de Porter (1985) para modelar conceitos da gestão de custos à estratégia empresarial, considerando três aspectos principais: a análise da cadeia de valor, o posicionamento estratégico e análise dos determinantes de custos. Mas os autores admitiram

² No *Marketing*, a palavra produto (KOTLER; KELLER, 2012, p. G7), representa qualquer coisa que possa ser oferecida a um mercado para satisfazer seus desejos ou necessidades, incluindo bens físicos, serviços, experiências, pessoas, lugares, propriedades, organizações, informações e ideias. Já na concepção da Teoria dos Sistemas (BERTALANFFY, 2008), a palavra produto é utilizada para designar o *output* de um processo, processo este que utiliza insumos (*inputs*) para gerar produtos (*outputs*). Considerando as duas conotações, o conceito de produto utilizado neste estudo contempla bens tangíveis e intangíveis, intermediários ou finais, que são objeto da gestão de custos.

³ A expressão *Management Accounting*, geralmente traduzida para a língua portuguesa no Brasil como Contabilidade Gerencial, também é identificada na literatura (DIEHL, 2004, p. 91) pela tradução “Contabilidade de Gestão”. Esta última tradução elimina a característica de nível hierárquico atribuída ao termo “Gerencial” e enaltece o objetivo dessa Contabilidade (Gestão).

que o aprofundamento de estudos nestes três temas seria suficiente para viabilizar um arcabouço teórico para uma Gestão Estratégica de Custos e favorecer a sua disseminação nas empresas. Contudo, evidências empíricas e teóricas mostram o contrário.

1.1.2. A Necessidade de Gestão Estratégica de Custos no Ambiente Empresarial

Acerca das evidências empíricas que enaltecem a importância da GEC nas organizações, Banerji *et al* (2009) citam pesquisa desenvolvida pela empresa de consultoria *Booz & Company* (HECKMANN *et al*, 2009) com 828 executivos de companhias instaladas em diferentes países, em que se demonstra a prevalência de medidas operacionais de gestão de custos, pelos executivos que focam isoladamente a redução de custos, em detrimento às escolhas estratégicas. Ao entrevistar os executivos e colher depoimentos sobre quais medidas de gestão de custos eram priorizadas por estes, os autores listaram e categorizaram medidas identificadas, pelos autores, como iniciativas de curto prazo e iniciativas de longo prazo. Durante a análise dos dados, afirmaram (BANERJI *et al*, 2009, p. 4) que as iniciativas de curto prazo remetem à Gestão Operacional de Custos – GOC e as iniciativas estratégicas de longo prazo ao processo da GEC. Embora seja uma afirmação questionável, visto que iniciativas de curto prazo também podem favorecer o alcance dos resultados almejados no longo prazo e, com isso, serem decisivas do processo de gestão estratégica (KAPLAN; NORTON, 1992), o resultado apresentado na Figura 1 proporciona uma interessante visão empírica das decisões sobre custos nas organizações.

Na Figura 1, é possível notar que, enquanto cerca de trinta por cento dos executivos pesquisados informaram adotar iniciativas de gestão de custos como terceirização e esforço de marketing, cerca de setenta e cinco por cento afirmaram que adotam como principais iniciativas de gestão de custos a demissão de funcionários. Ainda que seja considerada a atribuição de iniciativas de longo prazo como iniciativas estratégicas e de curto como operacionais e a ausência de uma reflexão mais específica pelos autores sobre os critérios adotados por eles para determinar as categorias de iniciativas de longo prazo e curto prazo, destaca-se a percepção inicial de que as organizações preterem as escolhas estratégicas em relação à gestão de custos. Por que isto ocorre?

Figura 1 – Levantamento de Prioridades da Gestão de Custos realizado por Booz & Company.
 FONTE: BANERJI *et al*, 2009, p. 3.

Banerji *et al* (2009) observam que, dependendo das reservas e do fluxo de caixa da empresa, por exemplo, ela precisa agir muito rapidamente para conter desembolsos. Sem uma estratégia claramente articulada, as decisões tomadas são aquelas que afetam mais rapidamente a disponibilidade financeira da empresa. Mas tais medidas geralmente não têm efeito duradouro, pois não afetam o que os autores denominam de “Custos Grudentos” (BANERJI, 2009, p. 33).

Como exemplo de “Custos Grudentos”, os autores citam o caso das demissões de empregados. A pesquisa realizada demonstrou que os custos reduzidos pelas demissões acabaram voltando após alguns meses por efeito da necessidade de aumentar a capacidade produtiva. Logo, a urgência de medidas focando a redução de custos inibiu, segundo os autores, análises estratégicas focando a gestão dos custos, por exemplo, o investimento em tecnologias no lugar da redução de pessoas.

Outra iniciativa operacional, conforme citação dos autores, são os chamados “cortes lineares” que, segundo Banerji *et al* (2009), refletem as práticas das empresas em reduzir custos de forma proporcional sobre cada unidade de negócio e função, em vez de procurar reduzir custos nos lugares que menos afetarão os clientes, ou seja, não dar ênfase nos processos de gestão de custos nas unidades ou funções que não agregam valor para os clientes. Diante da necessidade de reduzir custos, os gestores estabelecem que todos os setores da empresa – compras, vendas, contabilidade, produção – façam um esforço para reduzir cinco por cento de seus custos, como exemplo. E isso ocorreria sem uma preocupação sobre como essa iniciativa

afetará alguns aspectos como disponibilidade de produtos, prazo de entrega e qualidade dos produtos.

Ainda segundo Banerji *et al* (2009), esse tipo de medida ocorre porque os gestores procuram minimizar o desgaste político distribuindo a responsabilidade pelos cortes proporcionalmente aos diferentes setores da empresa. Mas a consequência de tais decisões pode comprometer a competitividade da organização. No exemplo ilustrado pelos autores, diante de uma crise de crédito, alguns gestores optam por reduzir estoques, ocasionando a falta de produtos para o cliente. Uma visão imediatista da gestão de custos, possivelmente desalinhada com premissas estratégicas.

Em outro estudo recente publicado pela empresa de consultoria *Bain & Company* (GUARRAIA *et al*, 2012) com cerca de 300 executivos em diferentes países corrobora os resultados do estudo produzido pela *Booz & Company*. Com direcionamento não nas práticas, mas no resultado das iniciativas, a *Bain & Company* avaliou o desempenho das iniciativas em relação à gestão de custos adotadas pelas empresas em 2008 e 2009, período marcado pela crise econômica, e os resultados alcançados em 2011. Segundo o estudo, cerca de quarenta por cento dos executivos entrevistados que tentaram reduzir sua estrutura de custos em 10 por cento não conseguiram resultados satisfatórios. E entre aqueles que buscaram reduções de custo de 20 por cento ou mais, cerca de 60 por cento reconheceu não atingir este objetivo.

Mas o estudo também mostrou que, analisando o desempenho de 68 grandes empresas norte-americanas, mais de 20 por cento destas foram capazes de manter ou aumentar o seu EBITDA apesar das receitas caírem 10 por cento ou mais. Para os autores do estudo, estas empresas bem-sucedidas conseguiram uma transformação sustentada da estrutura de custo através da adoção de iniciativas: a) voltadas para o mercado; b) abrangendo toda a organização. Ao observar estes resultados, os autores do estudo teceram várias críticas à adoção dos cortes lineares de custos, e destacaram: a) a importância de se compreender os custos-alvo para redesenhar sistemas e infraestrutura; b) a melhoria dos níveis de serviço ou redução de tempo de ingresso no mercado para novos produtos; c) medição de metas contra os concorrentes e padrões de mercado (benchmarks); d) reengenharia de processos pode render oportunidades de poupança de custos grandes; e) iniciativas interorganizacionais (com fornecedores, por exemplo).

As pesquisas realizadas pelas consultorias *Booz & Company* e *Bain & Company* evidenciam o entendimento e prática dos executivos e diretores das companhias em relação à gestão de custos, demonstrando alguns aspectos das decisões e ações envolvendo a gestão de custos que privilegiam escolhas operacionais em detrimento às escolhas estratégicas. Esta é uma perspectiva a ser investigada no presente estudo.

Outra perspectiva que compõe a situação-problema do presente trabalho é a dos profissionais contábeis, especialmente os contadores gerenciais. É possível, por exemplo, observar as dificuldades de incorporação dos conceitos e modelos estratégicos na gestão de custos em uma abrangente pesquisa realizada pela consultoria Ernst & Young (2003), onde se sugere que parte das dificuldades relativas às iniciativas estratégicas da gestão de custos está na forma como estes profissionais enxergam estas iniciativas.

Aluko *et al* (2010), citando a pesquisa anterior, onde a consultoria Ernst & Young entrevistou mais de 23.000 membros do Instituto Americano de Contadores Gerenciais (US-IMA) sobre gestão e mensuração de custos, oferecem uma análise da gestão de custos e sua abordagem estratégica nas empresas.

Percebe-se no estudo citado, que embora 80% dos entrevistados tenham classificado a gestão de custos como estrategicamente importante, 70% afirmaram que projetos envolvendo melhorias dos modelos de gestão de custos não atingiram seus objetivos de longo prazo. Os respondentes relataram que a maioria dos projetos envolvendo melhorias dos modelos de gestão de custos é abandonada dentro de dois anos como resultado de "morte por detalhe" e uma falta de envolvimento do lado operacional da organização.

A “morte por detalhe” relatada pelos autores reflete carências conceituais e adaptação dos processos internos para a viabilização da implementação das melhorias dos sistemas de gestão de custos, o que, conseqüentemente, dificulta a operacionalização das estratégias de gestão de custos. Como já observado por outros autores (FISCHMANN, 1987; MORAN, 2010), a operacionalização de estratégias é um tema relevante na pesquisa em Gestão Estratégica e é comumente apontado como principal responsável pelo insucesso das organizações. É o caso, por exemplo, da capacidade de reorganização e adoção de mudanças em processos, que podem viabilizar a continuidade dos projetos da GEC.

No entanto, se o estudo analisado por Aluko *et al* (2010) alerta para uma preocupação acerca da operacionalização da melhoria da gestão de custos para o desenvolvimento de seu papel estratégico nas organizações, considera-se que tal evidência possui uma limitação: Aluko *et al* (2010) demonstram a percepção dos contadores gerenciais em relação à gestão de custos e a estratégia organizacional. No entanto, estudos mostram que muitas iniciativas estratégicas da gestão de custos que ocorrem nas organizações não são alcançadas pelos contadores gerenciais (ANDERSON, 2007), ou seja, o fato dos contadores gerenciais, conforme o estudo analisado por Aluko *et al* (2010), alegarem uma fragilidade na implantação da GEC, isto não significa que esta não esteja sendo implementada nas organizações, uma vez que a perspectiva dos profissionais contábeis sobre o que é a GEC e quais são as suas iniciativas pode estar deturpada.

Nesta seção, é possível identificar algumas evidências empíricas: da complexidade do ambiente concorrencial e da oportunidade que a GEC pode proporcionar às empresas e das iniciativas dos executivos em relação à gestão de custos e da visão dos contadores gerenciais em relação ao tema. Mas enquanto as evidências sugerem o crescimento da importância destas iniciativas nas organizações, vários autores (CANACE; JURAS, 2011; CUGINI *et al*, 2007; EL-DYASTY, 2007; ILIC *et al*, 2010; KELETY, 2006; KUMAR; SHAFABI, 2011; LOCKAMY III, 2003; MARZO, 2010; ROCHA, 2007; SHANK, 2006) argumentam que iniciativas estratégicas da gestão de custos não estão sendo devidamente exploradas nas pesquisas científicas sobre o tema, com a ocorrência frequente de contradições conceituais, falta de evidenciação das iniciativas estratégicas e a ênfase de pesquisas de informação de custos em detrimento de pesquisas sobre o processo de planejamento e ações envolvendo a gestão de custos. Tais exemplos, demonstrados nas seções seguintes, impactam na fragilidade do arcabouço teórico que busca evidenciar as práticas de gestão de custos alinhadas com os processos da gestão estratégica nas organizações, favorecendo a dificuldade de adoção, por parte das empresas, dos processos da GEC nas organizações.

1.1.3. Definições para a Gestão Estratégica de Custos

Buscando inicialmente compreender as dificuldades relatadas por diversos autores sobre as limitações teóricas e a empíricas sobre a GEC (ANDERSON, 2007; CANACE & JURAS, 2011; CUGINI *et al*, 2007; EL-DYASTY, 2007; ILIC *et al*, 2010; KELETY, 2006; KUMAR; SHAFABI, 2011; LOCKAMY, 2003; MARZO, 2010; ROCHA, 2007; SHANK, 2006)

procurou-se elucidar inicialmente o que se entende como uma Teoria, para aplicar este entendimento ao presente objeto de estudo.

Kerlinger (1980, p. 75) define Teoria como um “conjunto de constructos (conceitos), definições e proposições relacionadas entre si, que apresentam uma visão sistemática de fenômenos especificando relações entre variáveis, com a finalidade de explicar e prever fenômenos da realidade”. Esta construção ajuda a identificar os elementos que compõem o conceito da GEC.

Tomam-se *conceitos* como “palavras que expressam uma abstração intelectualizada da ideia de um fenômeno ou de um objeto observado” (MARTINS; THEOPHILO, 2009, p. 33), *definições* como enunciados que descrevem um conceito, permitindo diferenciá-lo de outros conceitos associados (LARA, 2004) e proposições como “um conjunto de palavras que exprimem juízos que formamos a respeito de determinados entes, dos quais tem sentido dizer que são verdadeiros ou falsos” (ALENCAR FILHO, 2006).

Logo, partindo da definição de Teoria de Kerlinger (1980), qual seria o conceito de GEC? Que definições são utilizadas na literatura para representar a GEC? É possível identificar as proposições, ou seja, o juízo de diferentes autores e pesquisadores, sobre o que é (e o que não é) a GEC?

Assim, na busca por uma definição para a GEC, observa-se que muitos problemas atribuídos ao próprio processo de construção de uma definição conceitual. Desta forma, recorre-se ao pensamento de Sócrates, para quem uma verdadeira definição deve expressar a essência presente em toda e qualquer coisa detentora daquela propriedade que se quer definir (IRWIN, 1995, p. 23). A partir disto, Irwin (1995, p. 23) declara que Sócrates faz as seguintes exigências básicas para a definição:

a) Uma definição deve aludir às características específicas do que é o objeto. Por exemplo, como ocorre na química: “prata: símbolo Ag; elemento químico, metálico e precioso, de número atômico 47 e peso atômico 107,87. Ponto de fusão 960, 5º centígrados”, (HOUAISS, 2011);

b) Uma definição não deve ser “circular”, ausente de predicado, ou quando o termo a definir se repete na definição, por um sinônimo, por uma formulação diferente que nada acrescenta (por exemplo: “uma explicação explica como as coisas acontecem”);

c) Uma definição deve ser colocada, sempre que possível, numa forma afirmativa (por exemplo, não se deve dizer “um lagarto não é um mamífero”), pois se trata de negação sem a contrapartida da caracterização própria. O correto seria “um lagarto é um réptil, animal ovíparo desprovido de mecanismo de autorregulação da temperatura do corpo”;

d) Uma definição deve conter apenas termos unívocos e objetivos, assim não deve possuir expressões ambíguas e metafóricas. Por exemplo, não se deve dizer “a verdade é a visão do ser pelos olhos da alma”, mas “a verdade é o acordo entre o pensamento (teoria), com os seus princípios conceituais, métodos e significados, e a realidade fatural”. Contudo, ressalta-se, que, conforme Mota (2006), a dificuldade de eliminação das metáforas do discurso científico é grande.

Assim, observa-se que Shank (1989, p. 50) e Cooper e Slagmulder (1997, p. 216) apresentam definições que são amplamente adotadas em diversos artigos e livros que tratam do tema gestão de custos e abordam o tema GEC. Em livros, é possível citar as obras de Hansen *et al* (2009, p. 376), Blocher *et al* (2010, p. 7), Hilton *et al* (2006, p. 32) e Horngren *et al* (2009, p. 5) utilizam a definição de Shank para definir a GEC. Já Eldenburg e Wolcott (2010, p. 9) utilizam a definição de Cooper e Slagmulder (2003). Nos livros mencionados, os autores citam as definições apresentadas sobre a GEC, mas não apresentam questionamentos ou reflexões sobre a validade destes conceitos, o que pode ter contribuído ou contribuir para a dificuldade de compreensão sobre o que é, realmente, a GEC. Já em artigos e outras publicações acadêmicas, estas ponderações existem e serão apresentadas na Seção 1.1.4 do presente estudo.

Shank (1989, p. 50), um dos primeiros autores a utilizarem a expressão “Gestão Estratégica de Custos” em textos científicos⁴, conceitua GEC como “o uso gerencial da informação de

⁴ Antes de Shank (1989), Simmonds (1981, p. 26) foi o primeiro a usar o termo “Contabilidade Gerencial Estratégica”, definindo o conceito como “a provisão e análise de dados da contabilidade gerencial sobre uma empresa e seus concorrentes para uso no desenvolvimento e acompanhamento da estratégia de negócio” (Simmonds, 1981, p. 26). Essa perspectiva foi significativa para o desenvolvimento dos estudos de Shank (1989), que ao contrário de seu precursor, adotou uma postura de estudo mais focada em custos e menos focada no profissional ou na função contábil.

custos dirigida explicitamente a um ou mais dos quatro estágios da gestão estratégica” que, segundo o autor, corresponde ao processo cíclico contínuo de (1) formulação de estratégias (2) comunicação (3) implementação e (4) monitoramento. O autor usa este processo para descrever o suporte informacional da GEC na análise de viabilidade financeira da estratégia, utilização de relatórios contábeis, escolha de táticas desenvolvidas e medição do desempenho. Mas por esta definição, a operacionalização da GEC estaria restrita apenas à geração e uso da informação de custos.

Sendo assim, essa definição não pode ser considerada concludente, considerando-se o entendimento inicial de que a Gestão Estratégica (que poderia ser “de Custos”, “de Vendas”, “de Pessoas”, entre outros), não se limita à geração e uso da informação. Como é possível verificar na definição seguinte de Nag *et al* (2007), o entendimento que se tem sobre o que é Gestão Estratégica costuma ir além de geração e uso da informação, alcançando as iniciativas.

Observando a definição de Shank (1989) à luz da definição de Gestão Estratégica atribuída por Nag *et al* (2007, p. 942): “a Gestão Estratégica lida com as principais iniciativas previstas e emergentes tomadas pelos executivos em nome dos proprietários, envolvendo a utilização de recursos para melhorar o desempenho das empresas em seus ambientes externos”, destaca-se na definição de Nag *et al* (2007) a característica “iniciativas”, ignorada por Shank (1989) ao restringir em sua definição de GEC o uso da informação. Logo, na definição de Shank (1989), o entendimento é que a GEC não teria iniciativas próprias e seria apenas o suporte para iniciativas da Gestão Estratégica.

Ainda explorando a definição da GEC segundo outros autores, encontra-se o entendimento de Cooper e Slagmulder (1998a, p. 14) para GEC, que definem como “aplicação de técnicas que simultaneamente melhoram o posicionamento estratégico da empresa e reduzem custos”. A primeira consideração a ser feita é que no texto em que os autores apresentam esta definição, não está claro o entendimento do conceito posicionamento estratégico, pois para melhorar o posicionamento nem sempre os custos devem ser reduzidos.

Para Aaker (2007, p. 218) o “posicionamento estratégico” é a face da estratégia empresarial que mostra como a empresa espera ser percebida (por seus clientes, empregados e parceiros) em relação a seus concorrentes e ao mercado. Johnson *et al* (2007, p. 53) complementam esta

visão relacionando a posição estratégia com a identificação do impacto do ambiente externo sobre a estratégia, à capacidade estratégica e às expectativas e influências dos *stakeholders*.

Muitos pesquisadores que abordaram o tema Posicionamento Estratégico no contexto da GEC (GARCIA, 1998; LAUSCHNER; BEUREN, 2004; MIOTTO *et al*, 2008; WRUBEL, 2009) utilizaram as estratégias genéricas de Porter (1985): diferenciação e custo, para representar a posição da empresa. Contudo, além de esta ser apenas uma dentre as muitas visões para o posicionamento estratégico nas empresas (FISCHMANN *et al*, 2005; HAMZA, 2009; MORAN, 2010), sua utilização também é criticada por alguns autores (SEHNEM *et al*, 2010; WEBER; POLO, 2010), ao argumentarem, por exemplo, que na proposição para o posicionamento estratégico de Porter (1985), a eficácia operacional na utilização de recursos disponíveis em termos de tecnologia, habilidade e técnica gerencial não seria considerada estratégica por não garantir vantagem no longo prazo, como também é questionado por Mintzberg *et al* (2001).

Embora se verifique a controvérsia em relação ao conceito do posicionamento estratégico, é possível notar que na definição de Cooper e Slagmulder (1998a), ao utilizarem as palavras “aplicação de técnicas” apresentam uma definição mais próxima à definição de Gestão Estratégica (enquanto processos, ações). Mas ao incorporar a “redução de custos”, a definição perde consistência conceitual, visto que dentro da estratégia de diferenciação (PORTER, 1985), por exemplo, uma empresa pode aumentar os custos de um produto como uma estratégia, buscando atingir um resultado final melhor.

Os mesmos autores, em suas pesquisas (COOPER; SLAGMULDER, 1997), ao argumentarem sobre a GEC, utilizam como exemplo que os clientes em mercados altamente competitivos esperam que cada geração de produtos apresente melhorias, que podem incluir mais qualidade, funcionalidade aprimorada ou menor preço. Mais qualidade e funcionalidade aprimorada podem demandar mais investimentos. Assim, justifica-se o argumento de que a redução de custos não seria a única característica ou objetivo da GEC.

Por exemplo, ao abordar a Gestão dos Custos da Qualidade, Sakurai (1997) discorre sobre a prevenção de custos (e não sua redução) através de iniciativas que podem evitar a ocorrência de determinados custos no futuro. Tal visão é compartilhada por Cogan (1999) ao discutir que os executivos, quando deixam de priorizar a preocupação sobre quanto os produtos irão custar

e passam a determinar quanto eles deverão custar, atuam na prevenção de custos ao invés de sua redução após o fato ter ocorrido.

Além da redução e da prevenção, Kim e Mauborgne (2005) citam que o desafio de atingir o custo por meio da construção de uma curva de valor que apresente não só singularidade, mas também o foco leva a empresa a eliminar custos, sendo este um objetivo alcançado, conforme exemplos apresentados pelos autores, pelo *Cirque du Soleil* ao excluir animais e artistas, ou pela Ford ao produzir o Modelo T com uma só cor e poucos opcionais.

Em outro estudo que propõe uma definição para a GEC, Anderson (2007, p. 481) definiu como o “alinhamento da estrutura de custos da empresa com sua estratégia e a operacionalização desta estratégia”. Esta definição também é conflitante com a visão de Shank (1989), assim como difere do entendimento de Cooper e Slagmulder (1998a). Nota-se que, enquanto definição, o “alinhamento da estrutura” pode ser entendido como um objetivo da GEC (NASON; PLUMRIDGE, 2002) e não uma caracterização do seu significado somente. Assim, a definição de Anderson (2007) também não é suficiente para evidenciar o papel da GEC nas organizações.

No estudo de Anderson (2007, p. 482), a autora defende que a necessidade das empresas em adotar uma nova abordagem de gestão de custos coincide com a necessidade que os estudiosos em contabilidade de gestão têm para expandir o escopo da pesquisa em GEC. Assim, no Quadro 1 a sumarização das definições e contradições apresentadas nesta seção são evidências da necessidade de contribuições para uma Estrutura Conceitual de GEC - ECGEC.

As divergências e conflitos conceituais apresentados mostram que a teoria que comporta a GEC está em fase exploratória de desenvolvimento. Como observa Kelety (2006, p. 5) “a GEC está ainda na sua infância e pesquisas e estudos sobre o tema ainda estão em precoce fase exploratória”. Assim, uma primeira proposição para este estudo é oferecer uma definição consistente para GEC, contribuindo para a formação do corpo teórico que cerca o tema, a partir de uma proposta de sistematização do conhecimento que reside na teoria e prática da GEC. Supõe-se que estes elementos serão desenvolvidos para se chegar, finalmente, em uma definição do que vem a ser GEC.

Quadro 1 - Evidências de Contradições nas Definições de GEC

Autores	Definições	Contradições
SHANK, 1989	Uso gerencial da informação de custos.	Distanciamento de "iniciativa" proposta na definição de Gestão Estratégica de Nag <i>et al</i> (2007).
COOPER; SLAGMULDER, 2003	Aplicação de técnicas que melhoram posição estratégica e reduzem custos.	Delimitação da posição estratégica e ênfase na redução de custos.
ANDERSON, 2007	Alinhamento da estrutura de custos da empresa com sua estratégia e a operacionalização desta estratégia.	Não é definição. É objetivo.

Nesta seção buscou-se evidenciar algumas definições sobre o que é GEC para determinar o problema do estudo. Mas considerando que essa etapa não é suficiente para comprovar a fragilidade do arcabouço teórico, na próxima seção é apresentada a análise de algumas reflexões sobre a formação da ECGEC.

1.1.4. Reflexões sobre a Estrutura Conceitual da Gestão Estratégica de Custos

Shank (2006), refletindo sobre a evolução do tema GEC, afirmou que sua adoção não atingiu uma consolidação, com a caracterização do declínio acadêmico e prático. Entende-se por declínio acadêmico a diminuição no número de trabalhos publicados abordando o assunto e, no campo prático, a falta de evidências empíricas, quer seja estes casos práticos evidenciados na literatura acadêmica ou fora da academia, sendo que o autor argumenta que ainda são raros os casos de projetos implementados por executivos. Esta é uma visão bastante crítica sobre o tema.

Embora reconheça sua importância para as empresas, Shank (2006, p. 366) ainda afirma que “os argumentos para a GEC já tiveram a sua chance”, refletindo, assim, um declínio ou uma não institucionalização do modelo no contexto acadêmico e empresarial. Mas seria esta afirmação fundamentada? Outros autores compartilham a mesma opinião que o autor? A pesquisa não encontrou outros autores que apoiem as afirmações de Shank (2006), mas trabalhos recentes demonstram uma preocupação com relação à necessidade de contribuições para a ECGEC (ANDERSON; DEKKER, 2009; CADEZ; GUILDING, 2008; CANACE; JURAS, 2011; CINQUINI; TENUCCI, 2010; COOPER; SLAGMULDER, 2003; CUGINI *et al*, 2007; DUBOIS, 2003; EL-DYASTY, 2007; ELLRAM; STANLEY, 2008; EMBLEMSVÅG, 2006; FU, 2008; HSU; QU, 2010; KELETY, 2006; KUMAR; SHAFABI, 2011; LANGFIELD-SMITH, 2008; LOCKAMY III, 2003; MARZO, 2010; PENG, 2004;

PUOLAMAKI, 2006; ROSLENDER; HART, 2003; SHANK; MIGUEL, 2009; SILVI; CUGANESAN, 2006; RAO, 2004; TILLMANN; GODDARD, 2008; WEGMANN, 2010).

Para Langfield-Smith (2008, p 222), as técnicas da GEC não são amplamente entendidas, mas o autor demonstra que elas têm impacto nas empresas, influenciando o pensamento e a linguagem dos negócios.

O autor cita o Custeio Alvo (LANGFIELD-SMIDTH, 2008) como uma técnica elaborada de gestão de custos que, na sua forma plenamente desenvolvida, requer a adoção de uma disciplina intensa de gestão de custos em todos os aspectos do ciclo de vida de um produto, incluindo *design* de produto e de processo, a produção e suporte pós-vendas, remetendo assim à visão estratégica (que é anterior à própria GEC). No entanto, o autor observa que vários estudos na área limitam-se ao objeto de mensuração de custos e não analisam a visão estratégica das práticas e processos organizacionais.

Entende-se como ênfase no objeto de custeio o estudo que observa a GEC como meio de revisão de métodos e modelos de mensuração de custos. Como exemplo, Langfield-Smith (2008) cita o *Custeio Baseado em Atividades (Activity Based Costing – ABC)* (KAPLAN; COOPER, 1998), que, na sua concepção teórica, possui muitos elementos que parecem favorecer a visão estratégica⁵ das empresas, por demandar um aprofundamento nas atividades da cadeia de valor, mas que, pelo próprio título, remete a um processo de custeio, ou seja, mensuração.

Assim, muitos estudos que citam o ABC como ferramenta da GEC, na realidade propõem sua utilização apenas como meio de mudar os critérios de alocação dos custos indiretos (DONADON, 2004; SOMMER, 2002), sem analisar os impactos e desdobramentos estratégicos do ABC enquanto suporte à GEC, característica esta que se pode observar, por exemplo, nos estudos sobre o *Activity Based Management - ABM* (SAKURAI, 1997). Contudo, Shank e Govindarajan (1989) defendem o uso pontual do ABC para intervenções estratégicas, desde que os gestores passem a enxergar o ABC como uma ferramenta de suporte à gestão estratégica (no caso, suporte para o ABM, desde que os dois artefatos estejam alinhados), e não apenas um sistema contábil.

⁵ Segundo Gamble e Thompson Jr. (2012, p. 18), a Visão Estratégica condiz com as opiniões e conclusões dos executivos de alto escalão a respeito da direção e do foco futuro em produto/mercado/cliente/tecnologia.

Assim, vários estudos apontam que a ponderação de Shank (2006) sobre o desenvolvimento da GEC está influenciada pela relação que esta área de estudos tem com a Contabilidade de Gestão (CADEZ; GUILDING, 2008; CINQUINI; TENUCCI, 2010; TILLMANN; GODDARD, 2008). Estes trabalhos demonstram que, ao se discutir os problemas da GEC, é necessário entender que os dois conceitos, Contabilidade de Gestão e gestão de custos, não devem ser confundidos (embora estejam relacionados). Assim, a delimitação de Shank (1989) para a GEC como uso de informações de custos para a Gestão Estratégica é questionada.

Cinquini e Tenucci (2010), por exemplo, questionam sobre as técnicas da GEC que podem ser definidas como estratégicas, no sentido de discutir a visão da Contabilidade como um sistema estratégico, e concluem que a abordagem comum na literatura definindo o emprego de determinados procedimentos ou ferramentas da gestão de custos não resolve o problema.

Os autores apoiam a ideia de que os estudos deveriam ser direcionados no sentido de descrever o que motiva as empresas a adotarem as ferramentas da GEC e não apenas se são adotadas ou não algumas práticas. Por exemplo, como e por que eventos organizacionais levam a necessidade da GEC?

Chenhall (2008) reconhece que muitas pesquisas desenvolvidas sobre a GEC foram baseadas na descrição de práticas, mas poucos estudos basearam-se em estudos teórico-empíricos para identificar o que é a GEC e como ela funciona. Os motivos poderiam residir, em parte, na ausência de um corpo conceitual consolidado para a GEC que favoreça a ocorrência de estudos sem uma observação mais criteriosa sobre o polo teórico que dê suporte às investigações empíricas, justificando a necessidade de proposições neste sentido.

Chenhall (2008) também considera que a essência da GEC vem de outras áreas de conhecimento (como Operações, Tecnologia da Informação e Recursos Humanos), sendo que estas outras áreas se definem "estrategicamente" com muito mais facilidade que a Contabilidade Gerencial - CG, isso teria contribuído consideravelmente para as ponderações críticas de Shank (2006) sobre o cenário da pesquisa da GEC.

Tem-se assim, no estudo de Chenhall (2008), uma percepção sobre o distanciamento da CG das necessidades Estratégicas das organizações. Segundo o autor “os estudos em CG não

apresentam considerações de que os problemas estratégicos são problemas urgentes, e as inovações da contabilidade gerencial não estão adequadas para enfrentar as questões complicadas, incertas, ambíguas e conflitantes da estratégia” (CHENHALL, 2008, p. 538). Nesta afirmação, o autor critica as evidências da literatura que destacam a importância da CG para a Gestão Estratégia (LORD, 1996), instigando a separação e a delimitação do papel da CG na GEC.

Neste sentido, Ellram e Stanley (2008, p. 181) afirmam que “a GEC é amplamente aplicada na literatura da Contabilidade de Gestão, mas não tem sido amplamente utilizada em outros lugares”. Que lugares seriam estes? Não é possível deduzir isso no texto dos autores.

Mas se as evidências apresentadas até aqui apontam para a necessidade de afastamento da ênfase da Contabilidade de Gestão no estudo da GEC, nota-se que estas práticas, uma vez identificada sua necessidade e relevância para as organizações, podem estar sendo adotadas sob outras definições ou construções teóricas em outras áreas de estudo. Ou seja, a GEC pode estar sendo caracterizada com diferentes tratamentos na literatura de outros campos de estudos, sendo necessário identificar alguns destes usos para facilitar o entendimento ou esclarecer a confusão que gira em torno do tema.

Como exemplos desta adoção em outras áreas, Anderson (2007) exemplifica estudos na área de marketing (BERGER; NASR, 1998), manufatura (WOMACK; JONES., 2003) e desenvolvimento de produtos (ULRICH; EPPINGER, 1995) que exploram diversos aspectos da gestão de custos alinhados com a GEC, mas cujos autores não referenciam ou discutem, na argumentação teórica de seus estudos, as contribuições da área de contabilidade de gestão. No entanto, considerando que a ampla gama de práticas propostas por Shank e Govindarajan (1993) para viabilizar a GEC são derivadas de práticas gerenciais desenvolvidas ao longo de várias décadas (como o ABC, o Custeio Alvo e a Gestão dos Custos da Qualidade, entre outras), a proposição dos autores não impede nem inviabiliza a opção que os executivos têm de selecionar ou adequar às práticas mais relevantes para cada situação ou decisão adotada em relação à sua GEC. Ou seja, é possível supor que a GEC se manifeste dentro das organizações de outras formas ou sob outras perspectivas de análise.

Ellram e Stanley (2008) também argumentam que os fundamentos propostos por Shank e Govindarajan (1993) em que todos os custos internos e externos devem ser considerados

dentro da Estrutura Conceitual de análise da cadeia de valor, análise de posicionamento e análise de custos, embora favoreça a vantagem competitiva da empresa, demandam uma profusão de práticas necessárias para sua operacionalização, tornando assim mais difícil a formação de uma definição concisa para a GEC. Ou seja, segundo os autores, nenhuma das abordagens isoladamente: (1) análise da cadeia de valor; (2) análise de posicionamento estratégico, e (3) análise de direcionador de custos, por si só representa a GEC, mas apenas a combinação entre elas. Mas, ainda assim, esta combinação pode não ser suficiente para explicar o que é a GEC. Logo, a dificuldade discutida por Ellram e Stanley (2008) sob a difusão dos conceitos da GEC poderia ser minimizada por uma construção teórica que fosse capaz de unir estes conceitos.

Anderson (2007, p. 422) observa que a dificuldade para a profusão dos conceitos da GEC encontra-se no fato de os pesquisadores, geralmente da área da Contabilidade de Gestão, frequentemente ponderarem apenas superficialmente sobre as escolhas estratégicas, tais como as decisões de *outsourcing* ou de fazer ou comprar. E embora muitas decisões sejam tomadas para alinhar a estratégia de uma empresa com a sua estrutura e tenham implicações significativas para o nível e a volatilidade dos custos, os estudos sobre esses fenômenos não teriam produzido, até agora, um conjunto unificado de conhecimentos sobre a GEC.

Anderson (2007) argumenta que existe a necessidade de realização de pesquisas sobre a GEC que integrem desenvolvimentos fragmentados em um conjunto coerente de conhecimentos. A autora demonstra, em seu estudo, que o nível de fragmentação de conhecimentos necessários à compreensão da GEC é alto e que talvez seja este o motivo da inquietação de Shank (2006).

Portanto, as reflexões sobre a ECGEC, apresentadas de forma sumarizada no Quadro 2 - Contradições sobre a Estrutura Conceitual da GEC, sugerem as controvérsias, expectativas e preocupações que carecem de uma contribuição no campo de estudos teóricos sobre o tema.

Enquanto o Quadro 1 mostra que as proposições conceituais para a GEC apresentam contradições entre as diferentes definições e também com as definições de suas próprias construções (como a definição de gestão estratégica), o Quadro 2 ilustra que tais definições acabam refletindo-se em dificuldades de compreensão e desenvolvimento de estudos da GEC, o que talvez explique por que muitos autores, ao buscarem estruturar os conceitos da GEC (ANDERSON, 2007; CANACE; JURAS, 2011; CUGINI *et al*, 2007; EL-DYASTY, 2007;

EL KELETY, 2006; KUMAR; SHAFABI, 2011; LOCKAMY III, 2003; SILVI *et al*, 2008), salientam a necessidade de novas contribuições, com emprego de novas e diferentes abordagens de estudo.

Dentre as diferentes oportunidades de delimitação da construção teórica aplicáveis à GEC, pode-se adotar, por exemplo, a perspectiva do modelo de decisão estratégica. Segundo Rocha (1999, p. 54), um modelo de decisão estratégica é direcionado por eventos de natureza estratégica e deve caracterizar-se pela escolha da alternativa de ação que apresente o melhor resultado estratégico, no sentido de criar vantagem competitiva.

Conclui-se, nesta problematização, que o cenário empresarial, modificado por novas dinâmicas tecnológicas e estruturais, além do aumento da concorrência, alavanca as demandas de gestão de custos das organizações. Estas demandas elevam a importância da gestão de custos nos processos estratégicos das organizações. No entanto, os estudos apresentados não são conclusivos sobre o posicionamento da gestão de custos no papel estratégico, tanto na teoria quanto na prática.

Quadro 2 - Contradições sobre a Estrutura Conceitual da GEC

Autores	Contradições	Necessidades de Sistematização
SHANK, 2006	Declínio da pesquisa	Revisão do desenvolvimento e cenário da pesquisa sobre o tema
LANGFIELD-SMITH, 2008	Práticas não entendidas GEC como objeto de mensuração	Estudo teórico das práticas da GEC Diferenciação da Mensuração de Custos x Decisão envolvendo Custos
CINQUINI; TENUCCI, 2010	Contabilidade de Gestão x GEC Técnicas da Contabilidade de Gestão para a estratégia Estudos sobre “por que” utiliza a técnica e não somente “o que” utiliza	Analisar diferenças e congruências Identificar origem das práticas da GEC na literatura
CHENHALL, 2008	Estudo sobre “como” se utiliza a técnica da GEC Interdisciplinaridade para estudar a GEC	Identificar processos das práticas da GEC na literatura Identificar contribuições de outras áreas
ELLRAM; STANLEY, 2008	GEC não estudada em outras áreas GEC apenas como conjunto de práticas	Identificar abordagem da GEC em outras áreas. Analisar se práticas isoladas configuram a GEC

Um dos problemas identificados, na maioria dos estudos citados anteriormente, é a ausência de reflexões com mais profundidade a respeito do problema da conceituação da GEC. Seria isso decorrente da dificuldade de saber onde se observar sua prática e buscar sua fundamentação teórica? Os pesquisadores frequentemente observam as práticas e fundamentações teóricas da GEC na área da Contabilidade de Gestão, mas não está claro se esta delimitação do ambiente da GEC é adequada.

Além disso, dada à fragmentação do arcabouço conceitual que cerca a GEC, estudos acadêmicos ou empíricos apresentam incoerências e diversidade de achados que dificultam a consolidação de uma construção teórica para a GEC. Há de se destacar também a ausência de discussões mais aprofundadas sobre as características da Estratégia e da Gestão Estratégica nos estudos da GEC.

Assim, na presente contribuição para a ECGEC, a adoção de taxonomias teóricas do campo de estudo da Gestão Estratégica pode ajudar a evitar incongruências conceituais e a delimitar uma verificação empírica das práticas de GEC nas organizações.

1.1.5. Reflexos da Fragilidade da Estrutura Conceitual na Produção Acadêmica

Vários pesquisadores, principalmente estrangeiros (citados na Seção 1.1.4), somam argumentos e ponderações para a necessidade de sistematização e contribuições teóricas que aperfeiçoem o conhecimento que cerca a GEC. As limitações da Estrutura Conceitual, ao dificultarem a evolução da pesquisa no campo acadêmico, influenciam negativamente na concepção ou na disseminação de práticas de GEC nas organizações.

Do ponto de vista acadêmico, a repercussão da fragilidade da Estrutura Conceitual é evidenciada em diversos estudos que, abordando o tema GEC, associam diversos eventos e procedimentos, ferramentas ou instrumentos como parte do que é a GEC sem, no entanto, apresentarem fundamentos teóricos ou empíricos para estas conclusões.

Por exemplo, no livro “Gestão Estratégica de Custos” de Santos *et al* (2006, p. 12), os autores definem GEC como “a utilização de informações de custos para o apoio ao processo de gestão estratégica”. Que tipo de apoio e como se desenvolve o processo de gestão estratégica não foram argumentos elucidados na obra. Ao apresentar com a mesma proeminência temas como Sistemas de Custeio, Análise de Ponto de Equilíbrio e Valor Presente Líquido, em nenhum momento os autores relacionaram os textos, apresentando ferramentas tidas da GEC sem apresentar as premissas ou necessidades estratégicas.

O mesmo pode ser visto na obra de Perez Junior *et al* (2009) que, embora também tenha como título “Gestão Estratégica de Custos”, apresenta conteúdo predominantemente sobre Contabilidade de Custos. Logo, entende-se que o título da obra de Perez Junior *et al* (2009),

pode não representar adequadamente o tema GEC, sendo este tema apenas um dentre os assuntos abordados na obra.

Já a obra de Nakagawa (1991), com o título *Gestão Estratégica de Custos*, evidencia a utilização do termo “*Cost Management System – CMS*”, cunhado pela *Consortium for Advanced Management, International – CAM-I* (BERLINER; BRIMSON, 1988), como similar ao conceito da GEC. O desenvolvimento do texto do livro de Nakagawa (1991) reflete, em grande parte, as proposições do *CAM-I* para um alinhamento dos sistemas de Contabilidade de Gestão às modernas práticas de manufatura. Mas como já exposto no desenvolvimento da situação-problema, a visão da GEC se estende para além dos processos e práticas relacionadas à produção, alcançando diferentes processos da organização. Logo, embora ofereça uma significativa contribuição para o estudo da GEC, uma análise preliminar sugere que a pesquisa do autor pode ser entendida apenas como uma visão de conceitos aplicáveis à GEC.

Já na tese de Reginato (2010) – que, ao levantar as relações entre as variáveis do ambiente externo, os elementos do modelo de gestão, os controles gerenciais e o desempenho de empresas de setores de atividade distintos, evidenciando a utilização de artefatos da GEC nas empresas brasileiras – podem ser verificadas falhas conceituais que contribuem com a necessidade de uma abordagem teórica adequada para a prática da GEC.

Por exemplo, a autora destaca no seu estudo a baixa utilização do Custeio Alvo em comparação com os artefatos Custeio por Absorção e Custeio Variável, analisando que, embora 20% das indústrias respondentes tenham declarado a adoção integral do Custeio Alvo, 49% manifestaram utilizá-la em algum momento. Ocorre que ao comparar a utilização do Custeio Alvo com o Custeio por Absorção e Custeio Variável, a autora compara artefatos muito divergentes em objetivos.

O Custeio Alvo, segundo Sakurai (1997, p. 49), “[...] é um método abrangente de gerenciamento estratégico de custos que envolve a redução de custos durante todo o ciclo de sua ocorrência”, em especial na fase de planejamento e desenho do produto, apresentando, portanto, ênfase na Gestão de Custos. Já o Custeio por Absorção e o Custeio Variável são, segundo Rocha e Martins (2010), métodos de custeio que têm por finalidade compor (mensurar) um evento, atividade, produto ou atributo de uma entidade objeto de custeio,

portanto, está próximo ao conceito da Contabilidade de Custos. Por isso, os propósitos pretendidos pela autora, que propôs uma associação entre os dois conceitos, não são válidos à luz do significado de ambos.

Reginato (2010) também identificou, no contexto de conceitos aplicados para fins de controle gerencial, a adoção da filosofia *Kaizen* e *Just in Time*. Neste sentido, identificou que 31% das indústrias adotavam a filosofia *Kaizen* e 23% o *Just in Time*. Nas atividades de comércio e serviços, a adoção destas filosofias foi quase nula. A autora justificou a não adoção destas filosofias no comércio e serviços, alegando que são filosofias mais direcionadas para a indústria, levando-se em consideração o *Kaizen* como sendo um sistema de redução de custo em sistema fabril e *Just in Time* um sistema de eliminação de estoques. Mas os dois artefatos não significam apenas isso. Segundo Lin e Huang (2009), *Kaizen* e *Just in Time* são métodos aplicáveis a todo tipo de setor (indústria, comércio e serviços), uma vez que o foco é estratégico e não de controle gerencial. A definição do *Kaizen* como um sistema de redução de custos em sistema fabril, e não uma filosofia de melhoria contínua aplicável a qualquer tipo de organização, remonta à crítica da GEC pelo objeto de custeio (LANGFIELD-SMITH, 2008) e não pela estratégia adotada.

Além do uso de artefatos da GEC sem o correto alinhamento estratégico, outra característica de muitos trabalhos é a ênfase na Contabilidade de Custos e gestão de custos. Estudos recentes (conforme demonstrado no Quadro 3) abordando como tema a GEC, evidenciam resultados relacionados apenas às questões de mensuração e análise de custos, sem aprofundar e muitas vezes sequer abordar a visão estratégica. Em outros trabalhos, embora exista uma abordagem estratégica, não existe correlação com eventos ou artefatos da GEC.

Ressalva-se, no entanto, que não se sabe até que ponto as confusões na apropriação do conceito da GEC nos trabalhos evidenciados nesta seção são causados pela falta de uma Estrutura Conceitual atualizada e analisada criticamente para a base teórica que suporta o tema, evidências de falhas no rigor metodológico dos trabalhos indicados ou ambos. Mas é certo que muitas contradições e lacunas na pesquisa sobre GEC favorecem a manutenção deste cenário de inquietação sobre a caracterização do tema na pesquisa e nas empresas.

Quadro 3 - Pesquisas sobre GEC Adotando Abordagem Conceitual com Ênfase em Contabilidade e Análise de Custos

Autores	Estudo	Tipo	Achados
LOCKAMY III, 2003	Abordagem Conceitual da GEC	Estudo Teórico	Custeio Absorção x ABC x TOC
DONADON, 2004	GEC em Pequenas Empresas	Estudo de Caso	Métodos de Custeio
SANTOS, 2004	GEC em Empresas de Terceirização	Estudo de Caso	ABC como Método de Custeio
ZARNEKOW, BRENNER 2005	GEC no Custeio do Ciclo de Vida	Survey (30 empresas de TI)	Mensuração dos custos na pós-venda. Qualidade da informação.
DIENG <i>et al</i> , 2006	GEC aplicada a Hotéis	Estudo de Caso	Direcionadores de Custos. Informações Internas de Custos.
FARIAS <i>et al</i> , 2006	GEC em Hospitais	Survey (12 Hospitais)	Métodos de Custeio Atribuição Custos Indiretos.
AGUIAR; MARTINS, 2006	GEC em ONGs	Survey (16 ONGs)	Nenhum achado relacionando Estrutura Organizacional e GEC
VENKATRAMANAN, 2006	GEC na Saúde	Estudo de Caso	Custeio ABC x BSC
MARTINS <i>et al</i> , 2008	GEC em Organizações do Terceiro Setor	Estudo de Caso	Mão de Obra Direta x Custo Total
DANTAS <i>et al</i> , 2009	GEC em Sistemas de Abastecimento de Água	Estudo de Caso	Métodos de Custeio Custo Incorrido x Custo Orçado
VASCONCELOS <i>et al</i> , 2009	Abordagem Conceitual da GEC	Estudo Teórico	Análise Custo x Volume x Preço Formação de Preço
DUTRA; BORNIA, 2009	GEC em Empresas Estatais	Estudo de Caso	Inferência da GEC sem base teórica ou empírica
SILVA <i>et al</i> , 2010	GEC na Produção de Petróleo	Estudo de Caso	Métodos de Custeio e Sistemas de Acumulação dos Custos
CARDOS; PETE, 2011	GEC para Rentabilidade	Ensaio Teórico	Comparação ABC x ABM

Ressalta-se, nesta seção, que a argumentação acerca dos artefatos, se pertencentes ou não à Estrutura Conceitual da GEC, não indica que a GEC pode ser representada apenas por um ou outro artefato. Ou seja, o artefato em si não é a GEC, mas ela pode ser caracterizada conforme o uso e o objetivo da empresa em relação à ferramenta.

1.1.6. Síntese da Situação-Problema

Embora apresente uma fragmentação conceitual muito grande, muitos esforços podem ser observados na pesquisa sobre Gestão Estratégica no sentido de se construir proposições de alinhamento teórico, buscando aproximar as diferentes visões e perspectivas sobre o tema (HAX; MAJLUF, 1984; HITT, 2011; RUMELT, 1980). No entanto, no caso específico da GEC, este exercício teórico ainda é incipiente, fragilizando os estudos que buscam aproximar a contribuição da GEC para as organizações.

As definições para a GEC, segundo Shank (1989), Cooper e Slagmulder (1998a) e Anderson (2007), apresentam fragilidades, contradições e conflitos que dificultam o desenvolvimento de

estudos com profundidade sobre o tema. E, apesar das definições destes autores serem utilizadas em muitos estudos sobre o tema, muitos pesquisadores questionam os pressupostos conceituais que suportam tais definições. Logo, na presente pesquisa, será apresentada uma nova definição para a GEC, amparada pela análise crítica dos elementos conceituais que suportam a sua definição.

O problema é evidenciado, por exemplo, quando os trabalhos buscam descrever a GEC no âmbito da Contabilidade de Gestão. A aproximação do conceito da GEC com um objeto de custeio ou uma ferramenta de gestão de custos gera interpretações adversas. A ênfase na prática ou na ferramenta, sem considerar o cenário estratégico, normalmente fragiliza a validade dos estudos e não contribui para a evolução da pesquisa.

Portanto, considerando que as abordagens conceituais existentes na literatura para a GEC são limitadas ora por observações empíricas sem confrontação teórica ou prática, ora por aspectos específicos (isto é, estudo de uma prática ou ferramenta da GEC), sem preocupação com o contexto estratégico em que se insere a prática, oportuno se faz a apresentação da proposição do presente estudo com o intuito de oferecer uma contribuição para a construção da ECGEC.

1.2. Questão de Pesquisa

Descrita a fundamentação teórica da situação-problema que orienta esta pesquisa, a delimitação e a viabilidade deste estudo são observadas na questão orientadora a seguir:

Que eventos e artefatos integram a Estrutura Conceitual da GEC?

1.3. Objetivos

1.3.1. Objetivo Geral

Este trabalho busca identificar, a partir da análise e sistematização dos elementos conceituais que caracterizam a Gestão, a Gestão Estratégica, a Gestão de Custos e a GEC, eventos e artefatos estratégicos da gestão de custos integram a ECGEC.

1.3.2. Objetivos Específicos

A partir da sistematização de eventos e artefatos da GEC, busca-se também caracterizar e diferenciar os eventos e artefatos da Gestão Operacional de Custos – GOC, assim como diferenciar artefatos que, embora muitas vezes atribuídos na literatura à ECGEC, não pertencem a categoria conceitual de artefatos de gestão de custos, mas de mensuração. Assim, o presente estudo pretende atingir os seguintes objetivos específicos:

- a) Identificar eventos objeto de decisão, no âmbito da gestão de custos, característicos da GEC.
- b) Identificar eventos objeto de decisão, no âmbito da gestão de custos, característicos da GOC.
- c) Identificar quais artefatos da gestão de custos são característicos da GEC.
- d) Identificar quais artefatos da gestão de custos são característicos da GOC.
- e) Identificar quais artefatos, atribuídos na literatura à gestão de custos, não são característicos da GEC ou da GOC, por possuírem características conceituais de mensuração de custos, e não de gestão.

Eventos objetos de decisão neste estudo constituem-se de escolhas, alternativas, ou etapas do processo de gestão empresarial que afetam a gestão de custos da entidade.

Já utilização da palavra artefato é empregada como uma expressão genérica para representar os termos “[...] ferramentas, instrumentos, filosofias de gestão, filosofias de produção, modelos de gestão e sistemas” (SOUTES, 2006, p. 9). Assim, no presente estudo estes diferentes termos estarão representados pelos artefatos da gestão de custos.

Distinguir o que é e o que não é estratégico não é uma tarefa fácil, dado que o próprio conceito de estratégia é complexo e apresenta diferentes definições conceituais (ANSOFF, 1977; BRACKER, 1980; CHANDLER JR., 1962; LORINO, TARANDEAU, 2006; MINTZBERG; WATERS, 1985; NAG *et al*, 2007; PORTER, 1996; ZSIDISIN *et al*, 2003). Porém, a literatura especializada, ao tratar das características atribuídas às estratégias empresariais, oferece algumas construções que viabilizam os objetivos do presente estudo.

Por exemplo, segundo Hitt *et al* (2008, p. 200), uma ação estratégica representa um comprometimento significativo de recursos específicos ou definidos da organização. Da mesma forma, a ação estratégica é difícil de implementar e de ser revertida. Já a ação operacional é fácil de ser aplicada, uma vez que a empresa utiliza recursos próprios, com menor interferência do ambiente externo, fazendo com que a implantação da mudança organizacional possa também ser facilmente revertida.

Para identificar as características estratégicas ou operacionais de eventos e artefatos da gestão de custos, uma possibilidade seria identificar o nível ou abrangência de recursos relacionados com tais eventos ou artefatos da gestão de custos. Da mesma forma, a reversibilidade das decisões ou do emprego dos artefatos da gestão de custos poderá indicar a sua classificação.

Sobre a definição de Mintzberg (1978, p. 934), quando define que a “estratégia está presente quando uma sequência de decisões executivas apresenta um padrão e consistência ao longo do tempo”, Inkpen e Choudhury (1995) questionam qual seria a consistência de tempo que caracteriza a existência de uma estratégia e quantas decisões criariam um padrão que seja reconhecido como uma estratégia. Inkpen e Choudhury (1995) observam que o texto de Mintzberg (1978) distanciou-se desta discussão, que poderia favorecer a definição do que é ou não é estratégico. Mas mencionaram que, posteriormente, Mintzberg (1990, p. 184), ao sugerir que “às vezes, as organizações também precisam funcionar durante períodos de imprevisibilidade, quando elas possivelmente não podem esperar para articular qualquer estratégia viável”, remete a ausência de estratégia nas organizações em determinados períodos, quando a ausência de padrões e consistência nas decisões caracterizaria um cenário de decisões predominantemente operacionais.

Ainda observando a definição de Mintzberg (1978), Inkpen e Choudhury (1995) argumentaram o impacto de estratégias nas fases transitórias do ciclo de vida de uma empresa. Por exemplo, enquanto jovens, as empresas não teriam um histórico de decisões para evoluir para um padrão coerente, e, portanto, poderia ser apropriado se referir que a estratégia está ausente nessas empresas. Algo que não é correto afirmar.

Sobre a definição de Mintzberg (1978), que ao apresentar a estratégia como uma sequência de decisões, também é possível incluir a discussão das estratégias emergentes e estratégias

deliberadas. Mintzberg discute que ao longo do percurso da estratégia, além das ações planejadas para o futuro, as chamadas “estratégias deliberadas”, também existem as adaptações para a realização das atividades organizacionais, as chamadas estratégias emergentes. Com isso, Mintzberg (1978) define as estratégias emergentes, em contraposição às estratégias deliberadas, aquelas que emergem na organização, na ausência de uma intenção prévia. Logo, para a estratégia ser emergente, deve haver ordem na ausência de intenções sobre a estratégia, ou seja, sem estratégia ou pelo menos estratégia não realizada (intenções não atendidas). Neste momento, seria possível notar em uma organização a predominância de decisões e ações operacionais.

Outra evidência sobre a presença ou não de estratégia nas ações empresariais pode ser observada nas estratégias genéricas Miles e Snow (1978). Dentre os quatro tipos estratégicos sugeridos pelos autores (explorador, defensor, analista e reativo) observa-se que os reativos são as organizações incapazes de responder de maneira efetiva às mudanças ambientais, possuindo um padrão de adaptação inconsistente e instável sem mecanismos consistentes de resposta ao ambiente, tendo dificuldade de articular uma estratégia. Logo, para este tipo, também é possível atribuir a predominância de eventos e artefatos operacionais da gestão de custos, conforme observam Inkpen e Choudhury (1995).

Inkpen e Choudhury (1995) argumentam que ausência é o oposto de presença e presença não deve implicar, necessariamente, em uma boa estratégia ou estratégia bem sucedida. Assim, a ausência de estratégia difere conceitualmente da noção de uma má estratégia ou uma estratégia inadequada. Se a empresa tiver uma estratégia, pode ser uma boa estratégia que leva à vantagem competitiva sustentável, ou pode ser uma má estratégia.

Aplicando-se esta discussão para os artefatos e eventos da GEC, é possível refletir que o fato de uma empresa apresentar baixo desempenho não indica que ela deixe de fazer uma GEC – mas apenas que a estratégia adotada em relação aos custos não seja satisfatória.

Ainda, segundo Inkpen e Choudhury (1995), não há nenhuma dúvida de que é mais fácil encontrar aquilo que está presente, que explicar por que algo está ausente. Assim, classificar e atribuir às propriedades estratégicas de eventos e artefatos da gestão de custos é um caminho adequado para se dizer o que é e o que não é GEC.

1.4. Delimitação do Estudo

Com o propósito de estabelecer um parâmetro para a identificação dos aspectos que devem delimitar um estudo, que tenha como objetivo oferecer uma contribuição para a construção de uma Estrutura Conceitual, observou-se no presente trabalho os elementos analisados por Borinelli (2006), ao propor uma sistematização da Estrutura Conceitual da Controladoria.

Quanto à discussão apresentada por Borinelli (2006) sobre o relacionamento da Controladoria com outros ramos da ciência, não parece ser uma discussão pertinente à GEC. Um levantamento, utilizando as bases *Ebsco*, *SciELO* e *Proquest*, realizada com o objetivo de identificar textos associando os termos “Gestão Estratégica” e “Ramo da Ciência” só revelou resultados de estudos relacionados à Ciência Contábil ou a outros ramos científicos.

Sobre a exploração de subdivisões para o conceito estudado, Borinelli (2006) identificou na literatura da Controladoria divisões quanto à natureza das organizações afetadas. Mas esta categorização (por exemplo, se a empresa é pública, privada ou governamental, por exemplo), não se aplica à Estrutura Conceitual da GEC uma vez que, como observa Johnson *et al* (2007, p. 59), a Gestão Estratégica é relevante para a maioria das organizações, porém, é possível que diferentes aspectos sejam mais importantes em alguns contextos e em algumas organizações do que em outros.

Como também observam Machado-da-Silva e Fonseca (2010), aspectos cognitivos dos dirigentes organizacionais tendem a influenciar mais as ações estratégicas que a natureza da atividade da organização. Logo, é possível que a estrutura da GEC na organização seja menos influenciada pela natureza do negócio e mais pela capacidade de seus gestores.

Quanto à área de eficácia, Borinelli (2006) atribuiu à Controladoria, em função dos níveis de processos e análise, a divisão da Controladoria Corporativa, de Unidade e de Planta. Esta distinção é familiar à Gestão Estratégica na perspectiva dos níveis estratégia corporativa, estratégia de uma unidade de negócios e estratégia funcional ou operacional. Mas não se pretende, no presente trabalho, analisar a Gestão Estratégica de Custos em cada um dos níveis intermediários identificados na literatura da Estratégia. Ou seja, os elementos conceituais da Gestão Estratégica de Custos serão determinados somente a partir da análise do nível oposto à Gestão Estratégica: a Gestão Operacional.

Assim, a despeito de outras possíveis classificações intermediárias (considerando a categoria “estratégica” e “operacional” como extremos) atribuídas à Gestão (por exemplo, a gestão tática ou gestão administrativa), entende-se que ao se evidenciar os elementos que caracterizam a gestão estratégica e gestão operacional, o estudo oferece sua contribuição ao esclarecer conceitualmente os limites destas posições intermediárias.

Sobre os aspectos procedimentais, Borinelli (2006) analisou as atividades e funções por meio das quais a Controladoria se materializa nas organizações. Também se entende que gerenciar estrategicamente os custos é uma função organizacional, atribuído a um indivíduo ou grupo de indivíduos conforme a estrutura da organização, mas não se pretende, no presente trabalho, explorar a segmentação ou postos operativos que apresentam a visão funcional da GEC.

De forma similar ao estudo desenvolvido por Borinelli (2006), sobre a Estrutura Conceitual da Controladoria, no presente estudo demonstra-se que a GEC não é um conjunto de processos, e sim uma área de estudos que fornece bases teóricas para práticas que ensejem aumentar a competitividade da organização através da gestão de custos. Como a Controladoria, a GEC se materializaria na forma de atividades, mas não em uma atividade ou um conjunto de processos.

Borinelli (2006) observa, também, que a atividade de Controladoria não depende da existência de um órgão específico, pois pode acontecer de forma disseminada por toda a organização como é o caso, por exemplo, do orçamento. O mesmo pode ser observado na GEC como observa Anderson (2007, p. 498): “[...] a GEC permeia a prática de gestão e encontra expressão nas funções de compras, operações, vendas e distribuição, bem como em funções de equipes associadas ao desenvolvimento de produto, gerenciamento de fornecedores e parceiros, gestão de recursos humanos e marketing.”

Borinelli (2006) também observa que existem atividades de Controladoria que precisam ser consolidadas, como é o caso, por exemplo, do próprio orçamento. Portanto, considera que deve haver no sistema formal das organizações, uma unidade organizacional que realize as atividades de Controladoria de caráter corporativo ou divisional (de planta, de *marketing*, etc.). Para a GEC, a literatura sugere que este papel consolidador pode ser atribuído à área de Contabilidade de Gestão, como afirma Anderson (2007, p. 498): “[...] não sou ambivalente ao

papel da Contabilidade de Gestão no desenvolvimento de um conjunto unificado de conhecimentos em torno de GEC”, contudo, no presente estudo esta função centralizadora da GEC não será investigada.

Ainda observando a delimitação apresentada por Borinelli (2006), diferente do seu estudo, que não entrou no mérito dos instrumentos (artefatos) utilizados pela Controladoria para desempenhar suas atividades e funções, esta é uma característica identificada no presente trabalho. O principal motivo é que se entende que o fenômeno da GEC nas organizações é manifestado pela ocorrência dos artefatos estratégicos da gestão de custos, logo, investigar a ocorrência dos artefatos é imprescindível na presente contribuição para a ECGEC.

Por outro lado, assim como no trabalho de Borinelli (2006), no presente estudo, questões relativas às dificuldades que os profissionais envolvidos com a GEC enfrentam e evolução histórica da GEC, não serão objeto de estudo, pois demandariam pesquisas com propósitos específicos.

Assim, no Quadro 4 são apresentadas as principais delimitações do um estudo em relação às contribuições para a ECGEC.

Quadro 4 – Delimitações do Estudo

Aspectos	Delimitação
Conceituais	Definição da Gestão, Gestão Estratégica, Custos, Gestão de Custos e GEC. Não inclui análise de enquadramento científico e considera que emerge – e não apenas se relaciona - de outros ramos da ciência.
Procedimentais	Descrição de funcionamento (modalidades da gestão de custos), e análise do conjunto de eventos e artefatos da GEC.
Organizacionais	Não considera o papel de um departamento centralizador ou coordenador da GEC.

1.5. Critérios para a Caracterização de uma Tese

Para averiguar se o presente trabalho de pesquisa atende aos parâmetros científicos e normativos de uma Tese, na presente seção o enquadramento do estudo é discutido.

O Regimento de Pós-Graduação da Universidade de São Paulo - USP (1999) considera uma tese de Doutorado o texto referente a trabalho de investigação que represente contribuição original ao estado da arte do tema tratado. Quanto à originalidade, outros autores (CASTRO, 1978; MARCONI E LAKATOS, 1999) também corroboram que esta é uma característica

importante atribuída a uma Tese de Doutorado. No entanto, ao determinar a originalidade em relação ao “estado da arte” do tema, a definição de tese torna-se controversa, uma vez que o entendimento do que vem a ser o “estado da arte” pode apresentar vários significados em diferentes áreas de conhecimento.

Por exemplo, conforme Soares (2000, p. 04), os estudos realizados a partir de uma sistematização de dados seriam denominados “estados da arte”, quando abrangem toda uma área do conhecimento, nos diferentes aspectos que geraram produções. Por exemplo: para realizar um “estado da arte” sobre “Formação de Professores no Brasil” não bastaria apenas estudar os resumos de dissertações e teses, são necessários estudos sobre as produções em congressos na área e estudos sobre as publicações em periódicos da área. O estudo que aborda apenas um setor das publicações sobre o tema estudado seria denominado “estado do conhecimento”.

Segundo a Associação Brasileira de Normas Técnicas - ABNT (2007, p. 3), “tese é um documento que apresenta o resultado de um trabalho experimental de tema específico e bem delimitado, elaborado com base em investigação original, constituindo real contribuição para a especialidade em questão”. Neste trabalho, a especificidade do tema é a “Estrutura Conceitual da Gestão Estratégica de Custos”, em que se propõe uma pesquisa original e de relevante contribuição para a área de estudo.

Para Marconi e Lakatos (1999, p. 232), a tese deve “apresentar o mais alto nível de pesquisa e requer não só exposição e explicação do material coletado, mas, e principalmente, análise e interpretação de dados”. A proposição de um estudo de consolidação teórica, pelo rigor exigido no seu desenvolvimento, qualifica a pesquisa como uma tese. A interpretação dos conceitos e definições da GEC à luz dos elementos conceituais da Gestão, Gestão Estratégica, Custos e a Gestão de Custos é a principal característica deste estudo.

Eco (2001, p. 2) diz que a tese também pode qualificar-se como “uma reorganização e releitura de estudos precedentes que conduzem à maturação e sistematização das ideias que se encontravam dispersas em outros textos”. Esta também é uma característica deste estudo.

Castro (1978) cita três critérios para a qualificação de um trabalho de investigação científica. “Uma tese deve ser original, importante e viável”. Segundo o autor, não há dificuldade em

encontrar temas que satisfaçam a um ou dois desses critérios. A dificuldade está em satisfazer aos três ao mesmo tempo.

Para Castro (1978, p. 56), "um tema é importante quando está de alguma forma, ligado a uma questão crucial que polariza ou afeta um segmento substancial da sociedade. Um tema pode também ser importante se está ligado a uma questão teórica que merece atenção continuada na literatura especializada". Em diversos estudos na área da GEC é evidenciada a necessidade de aprofundar as discussões teóricas que cercam o tema.

Neste aspecto, como aponta Dunleavy (2003), a pesquisa deve evitar criar um excesso de teorização, ligando o tema desnecessariamente com ideias sem relevância ou que não agreguem valor à pesquisa. Segundo Dunleavy (2003), evitar elementos conceitos estranhos é uma parte importante de manter a coesão da tese, pois a construção deve evitar a análise que transforma e se transforma, mas que não envolve os elementos.

Blaxter *et al* (2006) apresentam diferentes formas de originalidade para uma pesquisa, que são analisadas no Quadro 5, com a proposição pretendida no presente estudo.

Muitas pesquisas que propuseram debates sobre a construção de uma ECGEC abordaram apenas superficialmente alguns aspectos desta organização ou não trabalharam profundamente o ambiente da Gestão Estratégica (ANDERSON, 2007; COOPER; SLAGMULDER, 1998b; NAKAGAWA, 1991; SHANK; GOVINDARAJAN, 1993). O trabalho que mais se aproximou deste objetivo foi a pesquisa de El Kelety (2006), mas a ausência de um delineamento para a Gestão Estratégica e o escopo adotado para o conceito de GEC limitou bastante seus resultados (ANDERSON; DEKKER, 2009). Logo, esta pesquisa caracteriza-se como uma contribuição original para o tema.

A viabilidade, por sua vez, é o critério mais tangível. Esta pode ser definida ao se especificar questões como os "prazos, os recursos financeiros disponíveis, a competência do futuro autor, a disponibilidade de informações, o estado da teorização a respeito" (CASTRO, 1978, p.57). Neste estudo a competência do pesquisador em avaliar e o estado da teorização sobre o tema serão determinantes para o sucesso da pesquisa. A apresentação da situação-problema sugere que as informações estão disponíveis e acessíveis, cujo desafio será reuni-las e sistematizá-las adequadamente no tempo permitido para o estudo.

Quadro 5 - Originalidade da Pesquisa

Forma	Análise
Oferecendo uma grande contribuição com novas informações sobre o assunto.	O presente trabalho contempla uma ampla coleção de fontes e referências não utilizadas em estudos anteriores.
Dando continuidade a uma importante pesquisa anterior.	Estudos anteriores (ANDERSON, 2007; EL KELETY, 2006; NAKAGAWA, 1991) apresentaram contribuições para a ECGEC, que este trabalho se propõe a dar continuidade.
Executando uma obra original desenhada pelo orientador.	O presente estudo desenvolve a proposta apresentada por Rocha (1999) ao incluir a análise de eventos da Gestão Estratégica de Custos.
Tendo muitas ideias originais, métodos e interpretações sobre pesquisas anteriores.	Estudos anteriores sobre a Estrutura Conceitual da GEC não contemplam um aprofundamento conceitual dos elementos que compõem a ECGEC, como a Gestão, a Gestão Estratégica, os Custos e a Gestão de Custos.
Utilizando um material já conhecido, mas com uma nova interpretação.	A nova interpretação é caracterizada pela análise crítica sobre os elementos conceituais identificados na literatura, apresentando e organizando os conflitos conceituais evidenciados.
Ser interdisciplinar, utilizando metodologias diferentes.	A discussão sobre GEC apresentada neste estudo não está limitada à perspectiva da Contabilidade de Gestão que, conforme Anderson (2007), é verificada na maioria das pesquisas sobre o tema.
Olhando para áreas que os pesquisadores na disciplina não olharam antes.	A presente Tese aprofunda as discussões conceituais sobre elementos da pesquisa em GEC e que não foram percebidas em estudos anteriores de outros autores.
Somando o conhecimento de uma forma que não tenha sido feito antes	O estudo apresenta uma proposta para a categorização dos artefatos de mensuração e de gestão (estratégica e operacional) de custos.

FONTE: Blaxter *et al*, 2006, p. 13.

Em relação à observação de Theóphilo (2004, p. 83): “a tese não é destinada a ensinar e o momento é de desafiar e alargar o conhecimento, não de congelá-lo”, observa-se que este estudo vem ampliar as discussões inicialmente propostas em outras pesquisas (ANDERSON, 2007; COOPER; SLAGMULDER, 1998a, 1998b, 2003).

Quanto à problemática nas pesquisas de doutorado em negócios, Archbald (2008, p. 714) lembra que os estudos não devem buscar uma prova, mas uma descrição das práticas das empresas. Também devem diferenciar-se de uma consultoria, mas atender às necessidades das organizações. Logo, o presente estudo deve ser orientado pela busca de um arcabouço teórico que seja compatível com a realidade das organizações, mesmo que prospectivamente. A utilidade empírica do estudo deve ser observada com o mesmo rigor que a utilizada academicamente.

Quanto à contribuição para os estudos sobre a ECGEC proposta neste estudo, Leshem e Trafford (2007, p. 94) observam que a proposição de uma Estrutura Conceitual oferece uma contribuição relevante para pesquisas de doutorado, mas demandam mais rigor de seus orientadores e dedicação dos examinadores, que participarão de um projeto com maior potencial de visibilidade acadêmica.

Assim, apresentadas as características de uma Tese e como esta pesquisa atende a cada uma delas, no Quadro 6 uma síntese deste enquadramento é apresentada.

Quadro 6 - Caracterização Enquanto Tese

Referência	Característica Atendida	Justificativa
Regimento Pós Graduação USP (1999)	Estado da Arte	Apresenta o nível mais atual e abrangente de conhecimento sobre o assunto pesquisado até o momento.
ABNT	Delimitação Contribuição para a Especialidade	Área de estudo da GEC está delimitada. Estudos anteriores justificam a necessidade de estudos teóricos
Marconi e Lakatos (1999)	Análise e Interpretação dos dados	Abordagem crítica e amplo levantamento de dados bibliográficos
Eco (2001)	Reorganização e releitura	Proposição de novos conceitos e definições
Theóphilo (2004)	Desenvolver conhecimento	Identificação e análise de metodologias para a Construção de uma Estrutura Conceitual não identificadas anteriormente na literatura da área.
Archbald (2008)	Descrição das Práticas Necessidade das Empresas	Descrição sobre Artefatos Estudos Empíricos evidenciam a demanda por parte das empresas
Leshem e Trafford (2007)	Visibilidade acadêmica	Carência de uma Estrutura Conceitual para a GEC

1.6. Contribuições

Segundo Corley e Gioia (2011, p. 12), uma contribuição teórica é a “moeda do nosso reino acadêmico”⁶, mesmo que haja algumas dúvidas sobre um possível exagero na ênfase das teorias na área de negócios (HAMBRICK, 2007). Partindo-se da definição de uma teoria como “uma demonstração dos conceitos e suas inter-relações, que mostre como e/ou por que um fenômeno ocorre”, Corley e Gioia (2011, p. 13) consideram mais importante que a própria definição de uma teoria, a resposta para a pergunta “o que caracteriza uma contribuição teórica?” Ou seja, o que significa um avanço teórico (em oposição a um avanço empírico ou um avanço metodológico) significativo na compreensão de um fenômeno?

⁶ “Theory is the currency of our scholarly realm.” Corley e Gioia (2011, p. 12)

Através de uma revisão de estudos publicados nas revistas *Academy of Management Review* - AMR e *Academy of Management Journal* - AMJ, consideradas pelos autores as principais fontes de discussão teórica na área de *Management*, Corley e Gioia (2011, p. 14) constataram que os dois principais critérios, que definem a ideia de uma contribuição teórica, pouco evoluíram desde 1976, data de origem da revista AMR. São eles: “originalidade” e “utilidade”. A “originalidade” pode ser categorizada como (1) avanço incremental da compreensão ou (2) avanço que fornece algum tipo de revelação. Levando-se em conta que a dimensão “utilidade” também pode ser “subcategorizada” em (1) utilidade prática e (2) utilidade científica.

A explicação de cada uma destas dimensões será descrita nas seções seguintes, para melhor entendimento do seu uso para a presente pesquisa:

1.6.1. Percepção Incremental

Segundo Corley e Gioia (2011, p. 16), contribuições teóricas devem avançar progressivamente o entendimento acumulado sobre determinado tema. Na prática, isso muitas vezes é refletido na proposição de que "ideias teóricas vêm sendo demonstradas como a adição de uma nova variável que altera significativamente nossa compreensão dos fenômenos por reorganizar nossos mapas causais" (WHETTEN, 1989, p. 493).

Corley e Gioia (2011, p. 17) observam, no entanto, que quanta compreensão adicional deve ser fornecida para satisfazer o critério de incremento não é uma tarefa fácil responder e assim validar a contribuição teórica. Portanto, pode-se inferir que os autores discutem o fato de que a percepção de muitos estudiosos tem migrado para uma validação da contribuição teórica na perspectiva da revelação.

Logo, a presente pesquisa pretende desenvolver o conhecimento acumulado sobre a GEC, contribuindo com a sua Estrutura Conceitual existente, e quando for o caso, adicionando novas variáveis de compreensão, baseadas na reflexão crítica e elementos da visão multidisciplinar, que se encontra desenvolvida neste trabalho, avançando, deste modo, na compreensão sobre o tema estudado.

1.6.2. Percepção Reveladora

Mintzberg (2005, p. 361) observa que uma contribuição teórica deve "permitir ver profundamente, de maneira imaginativa, fenômenos que pensávamos ter entendido... a teoria é inútil a menos que surpreenda inicialmente — ou seja, altere a percepção". Davis (1971) também argumenta que a pesquisa que é nova ou contraditória ou que questiona pressupostos subjacentes de uma teoria dominante (como a relação da Contabilidade de Gestão Estratégica - CGE e da GEC) será geralmente vista como mais interessante e, assim, aquela que apresenta maior contribuição.

Assim, Corley e Gioia (2011, p. 17) concluem que a distinção entre a compreensão incremental e a compreensão reveladora reside em uma “ousadia científica” da segunda percepção. Exemplificam que, por exemplo, na revista AMJ, nos critérios de avaliação, comenta-se que “os avaliadores vão julgar os resultados não contra uma literatura prévia, mas sim contra o senso comum”. Ou seja, a contribuição teórica, nesta percepção, denota um esforço do pesquisador em não apenas desenvolver o conhecimento existente, mas provocar uma reação no leitor em relação à proposição conceitual.

Neste cenário, cabe ao presente estudo alcançar esta percepção reveladora e clarificar conceitos ora contraditórios, ora despercebidos, ou, até mesmo, questionar conceitos dogmáticos (se existentes) na literatura da GEC. Para tanto, a visão crítica, sistêmica, amparada pela metodologia proposta neste estudo, permite viabilizar a percepção reveladora desta Tese.

1.6.3. Utilidade Científica

Para Corley e Gioia (2011, p. 18), a utilidade científica é percebida como um avanço que melhora o rigor conceitual ou a especificidade de uma ideia e/ou aumenta o seu potencial para ser operacionalizada e testada. Neste sentido, uma proposição teórica deve contribuir na identificação dos fatores que devem ser estudados e como e por que eles estão relacionados.

Esta observação de Corley e Gioia (2011) remete, em um primeiro momento, à contribuição pretendida por este trabalho aos pesquisadores da área de Contabilidade de Gestão e a todos os demais pesquisadores que se dediquem a estudar o tema GEC. Pretende-se que, a partir

deste estudo, novas pesquisas permitam sistematizar outros aspectos conceituais ou empíricos, assim como, aprofundar as proposições feitas, questionar ou incrementar os elementos da Estrutura Conceitual analisados no presente estudo.

Outra característica, que emerge da utilidade científica, é que para ser válida cientificamente, esta pesquisa precisa ser replicável. Assim, a metodologia descrita no Capítulo 2 fornece os subsídios necessários para a evolução do corpo conceitual apresentado neste estudo, como também permite a evolução ou a replicação das verificações conceituais descritas.

1.6.4. Utilidade Prática

Segundo Corley e Gioia (2011, p. 19), a utilidade prática é vista como decorrente de uma teoria que pode ser aplicada diretamente aos problemas praticados pelos gestores. Assim, a teoria dirigida à utilidade prática se concentrará mais em prescrições para estruturar e organizar um fenômeno e menos em como a ciência pode ajudar a delinear ou compreender o fenômeno. No entanto, como observam os autores, avanços teóricos devem perseguir a capacidade necessária de melhorar tanto a prática científica e a prática gerencial, fornecendo assim uma ligação entre teoria, pesquisa e prática.

Algumas evidências apresentadas na Seção 1.1.2 sugerem que estudos que aprofundem o entendimento do fenômeno da GEC podem favorecer a adoção de práticas de gestão de custos mais alinhadas aos preceitos estratégicos da organização. A partir da proposição conceitual apresentada neste estudo, gestores, consultores e demais profissionais envolvidos com o processo de gestão de custos nas organizações poderão comparar, adotar ou simplesmente repensar a estrutura adotada nessas empresas.

Outro aspecto a considerar sobre a utilidade prática é que a presente pesquisa não se limita a discutir a GEC em uma determinada população ou segmento (como grandes empresas, indústrias, multinacionais, entre outras), sendo que a abordagem proposta pode beneficiar diretamente organizações de diferentes segmentos, tamanhos e origens, entre outros. Evidências sugerem a prática da GEC, por exemplo, em pequenas empresas (DONADON, 2004; LARA; ROBLES JR., 2001), na atividade de serviços (CAMACHO, 2004; SANTOS, 2004), no terceiro setor (HASHIMOTO, 2009; MARTINS *et al.*, 2008) e em empresas

públicas (DUTRA; BORNIA, 2009). Logo, qualquer entidade que gerencie ou que pretenda gerenciar custos estrategicamente poderá utilizar-se do presente estudo.

Com a proposta de contribuição para a ECGEC, também será possível identificar, a partir do conjunto de eventos e artefatos da GEC, as necessidades informacionais que suportam estes sistemas. Como observa Rocha (1999), um sistema de informações para a Gestão Estratégica deve, por exemplo, compreender subsistemas de clientes sobre fornecedores, sobre concorrentes, do valor dos produtos e de simulação do custo alvo.

E ainda, refletindo a utilidade do presente trabalho, quando se menciona os profissionais envolvidos no processo de gestão de custos que poderão valer-se da visão conceitual proposta, cabe destacar que, em princípio, este trabalho não pretende alcançar apenas profissionais e demais envolvidos com os processos da Contabilidade de Gestão, visto que argumentos apresentados na Seção 1.1.4 sugerem que a visão multidisciplinar da GEC afeta diferentes funções e atividades, quer sejam da área contábil, compras, vendas, produção ou qualquer outra unidade organizacional envolvida com o processo de Gestão Estratégica da organização.

A Figura 2 ilustra e resume a contribuição teórica proposta neste trabalho, à luz das definições de Corley e Gioia (2011).

Figura 2 - Dimensões para uma Contribuição Teórica
 FONTE: Adaptado de Corley e Gioia, 2011, p. 15

1.6.5. Gestão Estratégica

A pesquisa em GEC é muito influenciada pelas estratégias genéricas de Porter (1985): análise da cadeia de valores, posicionamento estratégico e análise dos direcionadores de custos.

Outras tipologias estratégicas derivadas dos estudos da Gestão Estratégica são, contudo, pouco verificadas na pesquisa da GEC.

A evolução da pesquisa sobre Estratégia – desde os anos 60 (CHANDLER JR., 1962), passando pela escola do Planejamento Estratégico nos anos 80 (MINTZBERG; WATERS, 1985) e a ênfase na Gestão Estratégica a partir da década de 90 (GAMBLE; THOMPSON JR., 2012; HITT *et al*, 2008; RUMELT, 1980; WHITTINGTON, 2002) – tem como um de seus objetivos a explicação dos fatores que favorecem a vantagem competitiva de uma organização, buscando compreender como uma empresa obtém um desempenho melhor que outra no longo prazo. Nota-se que neste campo de estudo, as proposições teóricas sobre a Gestão Estratégica apresentam uma diversidade de perspectivas que são sistematizadas para favorecer a sua aplicação.

Por exemplo, enquanto muitas correntes da análise estratégica têm concentrado seus esforços na busca de informações no ambiente externo (PORTER, 1980), Gamble e Thompson Jr. (2012, p. 106) argumentam que estratégias competitivas bem-sucedidas devem ser adequadas aos recursos e às capacidades da empresa. Hitt *et al* (2008) compartilham da mesma visão e apresentam um modelo em que os recursos tangíveis, intangíveis e as capacidades organizacionais favorecem o desenvolvimento de competências essenciais, as quais permitem a geração de vantagens competitivas assim como da competitividade estratégica. A Figura 3 ilustra o modelo de análise interna proposta.

Figura 3 – Componentes da Análise Interna que Conduzem à Competitividade Estratégica

FONTE: Hitt *et al*; 2008, p. 71

Nota-se na Figura 3 a compatibilização da Análise da Cadeia de Valores de Porter (1985), complementada pela análise das capacidades dinâmicas (KNIGHT; COLLIER, 2009; TEECE *et al*, 1997) e dos recursos (CARDOSO; MATOS, 2009; WERNERFELT, 1984) como determinantes do processo de análise interna para obtenção de vantagens competitivas. Além da Análise da Cadeia de Valores, poucos estudos na área da GEC exploraram as outras duas abordagens, por exemplo. No campo da Gestão Estratégica, esforços buscando integrar estruturas conceituais e abordagens estratégicas são mais comuns.

Assim, Hitt (2011) observa que várias perspectivas teóricas da gestão estratégica são aplicáveis aos estudos de outras áreas e o cruzamento de conhecimentos da gestão estratégica e outros campos de estudos pode beneficiar a ambos. Assim, tem-se que a partir da análise dos elementos conceituais que definem a Gestão Estratégica (Seção 3.2), que serve como suporte para a definição da GEC (Seção 3.7), no presente trabalho, a identificação de tipologias da Gestão Estratégica (complementares à estratégia genérica de Porter, conforme Seção 3.3), também contribui para o desenvolvimento da ECGEC.

1.7. Estrutura do Trabalho

Este trabalho será dividido em cinco capítulos, distribuídos da seguinte forma:

O Capítulo 1 compreende a caracterização da situação problema, a questão orientadora da pesquisa, bem como a definição dos objetivos do estudo, as delimitações, as contribuições da pesquisa e algumas considerações sobre os critérios atendidos por este estudo para que esta possa ser considerada uma tese. Também consta no mesmo capítulo a indicação da organização do trabalho.

O Capítulo 2 está reservado para a apresentação da trajetória metodológica, em que são discutidos os aspectos do polo metodológico e do polo técnico deste estudo (MARTINS; THEOPHILO, 2009). No mesmo capítulo, após abordar aspectos como: objetivos, natureza da pesquisa, abordagem do problema, estratégia de pesquisa e método de abordagem, é apresentada uma discussão sobre a proposição de Estruturas Conceituais, em que os elementos necessários à consecução dos objetivos propostos no presente estudo serão elencados.

O Capítulo 3 compõe-se da revisão da literatura e análise crítica dos elementos revisados. Nele, discorrem-se sobre os conceitos de Gestão, Estratégia, Gestão Estratégica, Custos e Gestão de Custos, como estruturas básicas de conhecimento para formar o conceito pretendido da GEC. Na revisão da literatura sobre Gestão Estratégica, são identificadas e analisadas as Estratégias Genéricas que podem favorecer o desenvolvimento conceitual da GEC.

O Capítulo 4 e o Capítulo 5 compreende a sistematização de eventos e artefatos da GEC, desenvolvida a partir da análise crítica das proposições conceituais, explicações e estudos empíricos presentes na revisão da literatura sobre a GEC. Dessa análise, são extraídas as congruências, alinhamentos e consensos que servirão para suportar a visão sistematizada da GEC proposta no presente estudo.

As considerações finais contemplarão as conclusões do estudo e as recomendações para futuras pesquisas.

2. ABORDAGEM METODOLÓGICA E PROCEDIMENTOS PARA CONSTRUÇÃO DE UMA ESTRUTURA CONCEITUAL

A metodologia da pesquisa em Ciências Sociais Aplicadas conta com grande diversidade de tipologias e taxionomias que auxiliam o desenvolvimento dos estudos. Neste capítulo, além do exemplo de abordagem metodológica descrita por Borinelli (2006), ao propor uma Estrutura Conceitual Básica para a Controladoria, e da proposição procedimental de Jabareen (2009) para a Construção de Estruturas Conceituais, referências no campo de Metodologia serão analisadas e incorporadas ao presente estudo.

2.1. Abordagem Metodológica em Relação ao Objetivo do Estudo

Em se considerando a abordagem metodológica em relação ao objetivo do estudo, conforme tipologia de pesquisa proposta por Raupp e Beuren (2003), esta pesquisa pode ser classificada como exploratória e descritiva. De acordo com Martins e Theophilo (2009), a pesquisa exploratória privilegia a análise de micro processos através de um exame intensivo dos dados e é adequada quando o conhecimento sobre o objeto de estudo apresenta fragilidade conceitual. Segundo Cervo e Bervian (1996), a pesquisa exploratória vale-se da observação, registro, análise e correlação dos fatos ou fenômenos.

Neste estudo, serão utilizadas diversas fontes de dados, como periódicos, livros, trabalhos apresentados em congressos que abordam os temas Gestão, Estratégia, Gestão Estratégica, Custos e Gestão de Custos, buscando identificar nesses trabalhos os fundamentos conceituais utilizados, eventos relatados, artefatos analisados, as congruências, divergências e lacunas apontadas pelos autores.

Estas evidências serão registradas e descritas nos Capítulos 3, 4 e 5, destinados à revisão e análise dos conceitos. Dentre as evidências selecionadas, serão priorizadas as fontes que apresentem um estágio de desenvolvimento conceitual mais evoluído, comparando-se com as outras fontes pesquisadas. O registro, portanto, não se constitui em evidenciar todas as referências ou fontes consultadas, mas aquelas que apresentam condições para representar o fenômeno estudado. Esta seleção dar-se-á pela coerência conceitual das fontes selecionadas com as demais fontes observadas sobre a mesma situação (ROCHA, 1999).

A seu turno, a pesquisa também é descritiva, como discorre Vergara (2005, p. 47), “por apresentar características de determinada população ou determinado acontecimento”. A pesquisa descritiva não tem compromisso de explicar os fenômenos que descreve, embora sirva de base para tal explicação. Gil (1991, p. 46) acrescenta que algumas pesquisas descritivas vão além da simples identificação da existência de relações entre variáveis, pretendendo determinar a natureza dessa relação. Cita ainda a existência de pesquisas que, “embora definidas como descritivas a partir de seus objetivos, acabam servindo mais para proporcionar uma nova visão do problema, o que as aproxima das pesquisas exploratórias”. Ainda, segundo Acevedo e Nohara (2007, p. 46), “a pesquisa descritiva [...] não objetiva explicar o fenômeno investigado. Ela visa apenas, descrevê-lo”.

O ambiente da presente pesquisa descritiva é caracterizado pelas evidências extraídas da bibliografia de características e práticas consolidadas, emergentes e potenciais da Gestão de Custos, que serão classificadas, a partir de uma análise crítica, em função da sua aderência ou não, às premissas da GEC. Estas características da Gestão de Custos, com base na problematização apresentada na Seção 1.3.2 do presente estudo, podem estar, por exemplo, associadas com impacto de longo ou de curto prazo envolvendo a decisão de custos, da reversibilidade ou irreversibilidade das decisões ou da abrangência ou nível hierárquico que estas decisões envolvendo a Gestão de Custos podem alcançar. Os acontecimentos investigados nesse estudo estão relacionados com os elementos da Gestão de Custos identificados na pesquisa que se relacionam com os processos estratégicos da organização.

A pesquisa descritiva, deste modo, também permite descobrir a frequência com que um fenômeno ocorre, sua natureza, características, relações e conexões com outros fenômenos (BARROS; LEHFELD, 2000, p. 70). Ao se identificar o atributo de frequência aplicado a eventos da Gestão de Custos é possível esperar, por exemplo, que decisões estratégicas tendam a ocorrer com frequência menor que decisões operacionais. Esse aspecto por si já auxilia atingir os objetivos do presente estudo.

Assim, complementada pela consideração sobre a natureza das decisões tomadas no âmbito da gestão de custos (se estratégicas ou operacionais), as características descritas no parágrafo anterior (impacto no curto prazo ou no longo prazo, reversibilidade das decisões, abrangência, nível organizacional, etc.), seus atributos causais (que determinante da gestão de custos leva a

que demanda da gestão de custos e como se operacionaliza o evento) e as relações e conexões com a gestão estratégica das organizações, espera-se que o trabalho possa atender as condições básicas de uma pesquisa descritiva.

2.2. Abordagem Metodológica em Relação ao Problema

Martins e Theóphilo (2009) observam que durante o processo de construção de um trabalho científico, o pesquisador, dependendo da natureza da informação, dos dados e das evidências levantadas, poderá empreender uma avaliação quantitativa ou qualitativa no estudo. Enquanto as pesquisas quantitativas são aquelas em que os dados e as evidências coletados podem ser quantificados e mensurados, nas qualitativas os dados e evidências obtidas não são passíveis de mensuração quantitativa, pedindo descrições, compreensões, interpretações e análises de informações, fatos e ocorrências.

Em se tratando da fragilidade da ECGEC, a pesquisa descreve os conceitos de gestão, estratégia, gestão estratégica, custos e gestão de custos (Capítulo 3). Ao se trabalhar com a interpretação das estruturas simbólicas que definem estes conceitos, buscar-se-á estabelecer uma base de argumentos para a etapa seguinte, que será a discussão sobre eventos e artefatos que compõem a ECGEC (Capítulo 4 e Capítulo 5).

A característica teórica da presente Tese conduz a uma abordagem qualitativa, que, segundo Neves (1996, p. 1), envolve “[...] um conjunto de diferentes técnicas interpretativas que visam descrever e decodificar os componentes de um sistema complexo de significados. Tendo por objetivo traduzir e expressar o sentido dos fenômenos do mundo social [...]”. Na pesquisa qualitativa não há preocupação em produzir dados numéricos manipuláveis em fórmulas matemáticas e destinados à construção de gráficos e tabelas que retratam de forma reducionista os achados da pesquisa.

O “mundo social” a que se refere o presente estudo diz respeito ao ambiente em que as organizações precisam aumentar seu desempenho econômico e/ou garantir sua sustentabilidade. Assim, leva-se em conta um mundo social representado pela forte concorrência, empresas buscando alcançar ou sustentar sua vantagem competitiva, gestores providos de competências, habilidades e atitudes, modelos de decisão de gestão estratégica, agentes da cadeia de valor comprometidos com a maximização do desempenho ao longo da

cadeia e disponibilidade e confiabilidade de informações para suportar a análise das decisões envolvendo a Gestão de Custos (ROCHA, 1999, p. 134).

Contudo, estes elementos que caracterizam o “mundo social”, citado no parágrafo anterior, podem não estar simultaneamente todos presentes para que se configure o ambiente estudado. A concorrência, por exemplo, que surge do enfrentamento de empresas com missões iguais (ou semelhantes) e é a base da dinâmica do capitalismo (BACIC, 2011, p. 20). A concorrência tem menos relevância em determinados níveis de análise da gestão pública ou em entidades filantrópicas, que nem por isso afeta, necessariamente, o potencial de contribuição de uma GEC nestas entidades.

No mundo social ora representado, a Gestão de Custos emerge como fenômeno contábil, econômico e organizacional, representado pela necessidade das organizações em gerenciar seus recursos, tangíveis e intangíveis, atuais ou potenciais. Depreende-se que este fenômeno deva ser caracterizado por um sistema de eventos, artefatos, decisões e informações que uma vez interconectados formam o conjunto de conhecimentos que constituem a base teórica da Gestão de Custos.

Uma vez identificado este sistema, a decodificação dar-se-á através da transcrição e interpretação do conjunto de conceitos da Gestão de Custos pertinentes ao entendimento do que é a GEC, de modo que o alinhamento conceitual possa ser entendido pela comunidade interessada (acadêmicos e demais profissionais).

Logo, a utilização da abordagem qualitativa de pesquisa em estudos na área de Gestão de Custos está em pleno crescimento (PARKER, 2011). Como afirma Godoy (1995, p. 21) “[...] hoje em dia a pesquisa qualitativa ocupa um reconhecido lugar entre as várias possibilidades de se estudar os fenômenos que envolvem os seres humanos e suas intrincadas relações sociais, estabelecidas em diversos ambientes”. Com isso, percebe-se uma forte tendência por maior utilização dos métodos qualitativos de pesquisa, sobretudo no campo da administração.

2.3. Métodos de Abordagem

Como Horgan (1998, p. 13) apresenta: "... o pensamento científico institucionalizou a ideia de que o conhecimento tem que progredir e somente pode fazê-lo através da pesquisa". Há, no

entanto, um requisito básico: o pesquisador deve explicar e justificar como ele ou ela realizou o estudo para que outros possam confirmar ou rejeitar as conclusões dele ou dela. Em outras palavras, o uso de uma abordagem metodológica adequada é, de certa forma, o “selo de garantia” de qualquer trabalho científico. No presente estudo, o método de abordagem é determinado pelo paradigma crítico que norteia o estudo.

Para Myers (1997), no paradigma crítico o problema é caracterizado em um contexto abundante em contradições, aonde a principal missão da pesquisa crítica é a exposição das iniquidades, que resultam de condições restritivas ou alienantes advindas do *status quo*. Assim, este paradigma de pesquisa tem foco dirigido às oposições, conflitos e contradições. Alvesson e Deetz (2000, p. 159), por exemplo, argumentam o paradigma crítico surge em um contexto em que faltam "esforços sérios para embasar ideias de resistência local em contextos empíricos específicos". Assim, Myers complementa colocando que esta abordagem paradigmática de pesquisa também pode ser abordada sob a perspectiva crítico-dialética, que Martins e Theóphilo (2009) sugerem tratar-se de uma abordagem não convencional de natureza qualitativa para abordar um problema científico.

2.3.1. Dialética Hegeliana

A dialética se origina de uma forma de argumentação lógica, mas que, enquanto conceito filosófico, aplica-se a diversas áreas de estudo, incluindo as ciências sociais (DEMO, 1995, p. 88). O núcleo na dialética compreende a noção de que o mundo está cheio de contradições. A dialética é um método de diálogo cujo foco é a contraposição e contradição de ideias que leva a outras ideias. De acordo com o processo de dialética de Hegel (BEISER, 2005), o desenvolvimento do conhecimento pode ser dividido em três fases principais: (1) a tese original (2) a antítese como reação contra a tese e (3) a síntese que resolve as oposições entre a tese e a antítese. A síntese pode se tornar uma nova tese e o ciclo se dar novamente sob uma nova reflexão.

O ponto de partida para a presente tese envolve a pesquisa e análise das definições e conceitos identificados na literatura para a gestão, a estratégia, a gestão estratégica e a gestão de custos, que suportarão a definição e conceituação da GEC proposta (Capítulo 3). A antítese corresponde à contraposição destes elementos com as definições e conceitos dos eventos e artefatos atribuídos à gestão de custos identificados e selecionados na literatura (Capítulo 4 e

Capítulo 5), que permitem a síntese proposta no presente estudo, como contribuição para a ECGEC.

Os processos utilizados para o desenvolvimento da síntese fundamentam-se na compreensão de como a GEC ocorre dentro das organizações, incluindo também a percepção do uso da informação de custos no processo. Assim, a necessária compreensão do que compõe a ECGEC não será limitada apenas pelas definições encontradas e analisadas para o fenômeno. Será realizada a sistematização dos elementos que permitem a operacionalização dos eventos e artefatos da GEC, levando-se em consideração as características da tese e da antítese apresentadas.

A abordagem dialética de Hegel deve ser vista como um processo contínuo em que a síntese gerada é considerada como uma nova tese e, assim, um ponto de partida para um novo processo dialético. Estas considerações serão apresentadas nas conclusões do presente estudo.

Sobre a abordagem dialética descrita nesta seção, também é possível identificar variantes da linha de pensamento de Hegel, como o processo de materialismo dialético descrito por Engels, comentado a seguir.

2.3.2. Dialética da Natureza de Engels

Engels (1940, p. 26) modelou sua abordagem crítico-dialética a partir de três leis básicas definidas: (1) a interpenetração dos contrários (2) a transformação da quantidade em qualidade e vice-versa, e (3) a negação da negação.

A primeira lei, a lei da interpenetração de contrários, está ligada ao princípio da conexão universal, em que os elementos ou forças de um objeto ou fenômeno excluem-se mutuamente por causa de sua dicotomia oposicionista. Consiste na ideia de que conceitos que se opõem possuem uma relação entre eles.

No Capítulo 1, destinado à apresentação da problematização do presente estudo, algumas dicotomias norteadoras foram apresentadas. Uma dicotomia, a questão do estratégico e operacional, envolve a tese de que determinadas decisões, ações ou informações, por exemplo, são estratégicas. E determinadas decisões, ações ou informações são operacionais. A

presente investigação, neste caso, evidencia o delineamento conceitual da estratégia e da gestão estratégica, e tal delineamento reflete os limites conceituais das características operacionais e estratégicas, que influenciam o entendimento dos eventos e artefatos da Gestão de Custos.

Eventos e Artefatos da Gestão = Estratégicos ou Operacionais

Outra dicotomia identificada diz respeito à gestão de custos e à mensuração de custos ou à informação de custos. Uma vez que a dicotomia ocorre enquanto divisão lógica de um conceito em dois outros conceitos, em geral contrários, que lhe esgotam a extensão (Aulete, 2011), no presente estudo, tendo como objeto o conceito do custo, a divisão lógica se apresenta na interpenetração dos conceitos da gestão e da mensuração ou informação.

Artefatos = Mensuração ou Gestão de Custos

A necessidade de interpenetração dos conceitos de gestão e mensuração ou informação de custos se justifica quando se identifica na literatura assertivas como o “uso da informação” (SHANK, 1989, p. 50) tomadas por conceito de gestão. Ou então, pesquisas discutindo métodos de custeio (exemplo de mensuração de custos) ou contabilidade de custos (exemplo de produção de informação de custos) afirmando se tratar de estudos sobre gestão de custos (LOCKAMY III, 2003; VENKATRAMANAN, 2006).

Na análise do Capítulo 1, considerando-se como objetivos deste trabalho a identificação e classificação dos eventos e artefatos da GEC, cumpre observar que é necessário confrontá-los, pois também se confunde na literatura o que é um evento de custos, um artefato de custos ou o que não é nem um e nem outro. Por exemplo, ao afirmar que “margem de contribuição é uma ferramenta gerencial” alguns autores (CARVALHO; COPPINI, 2009; MALAVAZI *et al*, 2006) afirmam que a margem de contribuição é uma ferramenta, que também pode ser considerada um artefato. Mas confrontando esta afirmação com a definição apresentada por Martins (2008, p. 179) para a margem de contribuição como: “a diferença entre o preço de venda e o custo variável de cada produto”, pondera-se que esta informação (margem de contribuição) não pode ser entendida como um artefato, mas sim como uma informação para uma decisão (por exemplo, a decisão de comprar ou fazer). Ou seja, ocorre uma diferenciação entre o conceito e o seu uso.

A segunda lei é a da transformação da quantidade em qualidade e vice-versa, segundo a qual, conforme Konder (1990), ao mudarem, as coisas não mudam sempre no mesmo ritmo: o processo de transformação por meio do qual elas existem passa por períodos lentos (nos quais se sucedem pequenas alterações quantitativas) e por períodos de aceleração (que precipitam alterações qualitativas, isto é, "saltos", modificações radicais). Como a água, cuja composição se altera conforme a composição dos seus elementos: a adição de um átomo de oxigênio pode transformar, sob certas circunstâncias, a molécula da água em peróxido de hidrogênio.

No presente estudo, uma possível configuração dos processos da GEC pode ser interpretada como a soma de algumas características do processo de gestão estratégica coordenadas com atividades desenvolvidas na organização envolvendo a gestão de custos (eventos e artefatos).

A terceira lei é a da negação da negação. Engels (1940, p. 26), afirma que o desenvolvimento do conhecimento está ligado ao surgimento do novo e ao desaparecimento do velho, em contínuo processo de renovação. Assim, cada estágio só pode ser negado se o anterior acontecer, permitindo-se assim que não haja um esgotamento entre teses e antíteses.

Na dialética, o produto da análise é uma unidade de opostos contraditórios em que um oposto substitui o outro. Quando isso acontece, o oposto que substitui nega o oponente, absorvendo-o, e se transforma em uma terceira entidade. Esta terceira entidade não é simplesmente uma recombinação das duas anteriores, mas é em si uma nova entidade, ou seja, algo qualitativamente diferente, condicionada e formada pelas entidades subjacentes.

Assim, a negação não significa desaparecimento e substituição simples. Em vez disso, tudo o que é negado condicionará ou formará uma nova forma (isto é, a síntese) que surge a partir da oposição. Essa visão é compartilhada por Martins e Theóphilo (2009, p. 50), que afirmam: “Na luta dos contrários, o novo não elimina completamente o velho. Toda transformação está constituída por graus de desenvolvimento, nos quais um é a negação do outro – o novo também envelhece e é negado por outro fenômeno”.

Assim, primeira negação nesta pesquisa corresponde à análise dialética das proposições conceituais identificadas na literatura para a formação dos conceitos e definição da GEC (a tese) e as características conceituais dos eventos e artefatos da gestão de custos (antítese), que

produzirão a contribuição para a ECGEC (síntese). A negação da negação ocorre quando a tese da GEC é negada, produzindo a relação dos eventos e artefatos da GOC.

Frigotto (2000) adverte que ao pesquisador cabe cuidado para não utilizar as leis de Engels como uma visão reducionista da abordagem dialética. Para tanto, Martins e Theóphilo (2009) destacam algumas características do processo de pesquisa que adota a abordagem crítico-dialética:

a) A pesquisa é direcionada por uma problemática (contexto) no lugar de um problema. Aquela, por sua vez, deve ser apresentada como um inventário crítico do pesquisador, constituindo-se de categorias abstratas fornecidas pela teoria, face aos objetivos investigados.

A problemática no presente estudo refere-se às diferentes proposições conceituais, muitas vezes contraditórias e conflitantes com o entendimento da GEC, que são identificadas na literatura.

b) Através do resgate crítico da produção teórica existente, o conhecimento sobre o tema é revisitado no sentido de se processarem tanto as rupturas quanto as superações necessárias.

A produção teórica, ainda incipiente, sobre a GEC apresentada no Capítulo 3 será analisada, interpretada e criticada. O processamento das rupturas conceituais e o aprimoramento das construções teóricas serão apresentados no Capítulo 4 e no Capítulo 5.

c) Discutem-se os conceitos e categorias que permitem organizar os tópicos e questões prioritárias, assim como a análise e exposição do material obtido a partir do levantamento realizado.

Os conceitos e categorias da GEC serão, como apresentado na introdução do presente estudo, divididos em dois grupos: Elementos Conceituais e Definições (Capítulo 3) e eventos e artefatos da GEC e da GOC.

d) A análise dos dados deve ser representada pelo esforço de estabelecer as conexões, mediações e contradições dos fatos que constituem a problemática pesquisada.

A partir da análise crítico-dialética desenvolvida no Capítulo 3, no Capítulo 4 e no Capítulo 5 a contribuição para a Estrutura Conceitual buscará justamente estabelecer as conexões e parâmetros da pesquisa teórica apresentada.

e) Conclui-se a pesquisa pela “exposição orgânica, coerente e concisa das ‘múltiplas determinações que explicam a problemática investigada’”, demonstrando-se assim o avanço obtido em relação ao conhecimento anterior, as questões pendentes e a própria redefinição das categorias e conceitos. Esta exposição sobre a ECGEC se dará na seção destinada às considerações finais do trabalho.

Por se tratar de um de um estudo exploratório, descritivo, teórico e provido de natureza qualitativa, que busca oferecer uma contribuição para o conhecimento da GEC, entende-se como sendo adequada, isto é, pertinente a este estudo, a abordagem dialético-crítica.

2.4. Enquadramento Metodológico

Uma vez que o problema e os objetivos do estudo foram claramente definidos no Capítulo 1, o enquadramento metodológico da pesquisa discutido neste Capítulo tem como propósito garantir o rigor científico do presente estudo, respaldando-o em elementos teóricos conhecidos e validados na literatura.

O Quadro 7 apresenta uma síntese da base conceitual da abordagem metodológica aplicada ao presente estudo, adaptada de Borinelli (2006), com um resumo das características de cada categoria de classificação da pesquisa, evidenciando também algumas proposições metodológicas quanto ao presente estudo.

Na próxima seção, com o propósito de estabelecer os parâmetros para a contribuição de uma ECGEC, discute-se o estudo de Jabareen (2009), que apresenta os elementos necessários e característicos da construção de uma Estrutura Conceitual.

Quadro 7 - Abordagem Metodológica da Tese

Perspectiva	Abordagem	Autores	Características	Proposição deste Estudo
Objetivo do Estudo	Pesquisa exploratória	MARTINS; THEOPHILO 2009	Análise de micro processos através de um exame intensivo dos dados.	Diversas fontes de dados, como periódicos, livros, trabalhos em congressos que abordam o tema Gestão de Custos, serão identificadas, buscando determinar os fundamentos conceituais utilizados, os eventos da Gestão de Custos relatados, os artefatos analisados, as congruências, divergências e lacunas apontadas pelos autores.
		CERVO; BERVIAN, 1996	Observação, registro, análise e correlação dos fatos ou fenômenos.	
		ROCHA, 1999	Não busca evidenciar todas as referências, mas aquelas que apresentam condições para representar o fenômeno.	
	Pesquisa descritiva	ACEVEDO; NOHARA, 2007	Não objetiva explicar o fenômeno investigado, apenas, descrevê-lo.	Evidências teóricas de características e práticas consolidadas, emergentes e potenciais da Gestão de Custos serão classificadas, a partir de uma análise crítica, em função da sua aderência ou não, às premissas da ECGEC.
		BARROS; LEHFELD, 2000	Descobrir a frequência com que um fenômeno ocorre, sua natureza, características, relações e conexões com outros fenômenos.	
Natureza do problema	Teórico	DEMO, 2000	Reconstruir a teoria tendo em vista o aprimoramento dos fundamentos teóricos.	Diversos autores sugerem o aprimoramento da ECGEC.
Problema	Qualitativa	NEVES, 1996	Técnicas interpretativas que visam descrever e decodificar os componentes de um sistema complexo de significados, tendo por objetivo traduzir fenômenos do mundo social.	Sistema de significados da GEC: eventos, artefatos. Mundo social: ambiente em que as organizações precisam aumentar seu desempenho econômico e/ou garantir sua sustentabilidade.
		PARKER, 2011	Abordagem qualitativa de pesquisa em estudos na área de Gestão de Custos está em pleno crescimento	Contribuições e referências para futuros estudos qualitativos na área.
Método de abordagem	Crítico-Dialético	ENGELS, 1940	Interpenetração dos contrários.	Dicotomias: estratégia e operação; gestão e mensuração/informação; evento e artefato.
			Transformação da quantidade em qualidade e vice-versa.	Soma de algumas características do processo de gestão estratégica coordenadas com atividades desenvolvidas na organização envolvendo a gestão de custos.
			Negação da negação.	Oposição dos eventos e artefatos da GEC em relação aos eventos e artefatos da GOC.

2.5. Procedimentos para Construção de uma Estrutura Conceitual

A pesquisa em GEC caracteriza-se como um complexo fenômeno social ligado a vários campos de conhecimento, com desdobramentos em diferentes disciplinas. Por esta razão, métodos qualitativos servem como ferramentas adequadas para investigar tais fenômenos complexos. Apesar de a literatura fornecer diretrizes para análise qualitativa, decorrentes de construções teóricas, métodos qualitativos sistemáticos para a construção de estruturas conceituais são pouco citados na literatura. Assim, nesta pesquisa é analisada a taxonomia de Jabareen (2009), que defende um procedimento para a construção de estruturas conceituais.

Jabareen (2009) define uma Estrutura Conceitual como uma rede, uma ligação de conceitos que, juntos, oferecem uma compreensão abrangente de um fenômeno ou fenômenos, e deve possuir as seguintes características:

a) Uma Estrutura Conceitual não é apenas uma coleção de conceitos, mas uma construção que busca evidenciar o papel que cada conceito desempenha no conhecimento sobre determinado fenômeno, diferenciando-se assim de um modelo.

Como observam Martins e Theóphilo (2009, p. 28-31), um modelo agrega características diferentes de uma Estrutura Conceitual, pois cabe ao modelo uma função normativa de prescrição e também de explicação de determinado fenômeno. Para tanto, o fenômeno parte de bases teóricas para uma modelagem operacional e sua posterior implementação e validação. O modelo é a explicação de uma teoria, mas não a teoria propriamente dita.

b) Uma Estrutura Conceitual não fornece um nexos causal-analítico, mas sim uma abordagem interpretativa da realidade social.

Assim, a função lógica que permite explicar como acontece determinado fenômeno, presente nos modelos, não será observada no presente estudo, que pretende oferecer uma análise do conhecimento relacionado com a GEC e oferecer uma relação entre seus conceitos.

c) Em vez de oferecer uma explicação teórica como nos modelos quantitativos, estruturas conceituais fornecem uma compreensão de determinado conhecimento.

Como observam Batista-dos-Santos *et al* (2010), a compreensão precede, acompanha e envolve a explicação que, por sua vez, desenvolve analiticamente aquela. Esta abordagem está presente na análise dos elementos conceituais da GEC – onde a compreensão dos fenômenos que a constituem possibilitam que outros estudos analíticos, explicativos, possam ser desenvolvidos no futuro.

d) Uma Estrutura Conceitual não fornece conhecimento de fatos concretos, mas sim uma interpretação das intenções.

A partir do argumento de Jabareen (2009), a ideia é de que o comportamento dos gestores em relação à GEC não pode ser explicado e previsto como uma cadeia de eventos coesos, ou seja, não se pode atribuir ao fenômeno da GEC uma explicação similar à de uma reação química, cuja coesão de fatores produz por uma reação esperada, por exemplo. A ideia da Estrutura Conceitual é de que as ações empresariais em relação à GEC podem ser compreendidas, mas não necessariamente previstas.

e) Estruturas conceituais não permitem prever um resultado. Não se busca comprovar evidências formuladas *a priori*.

Nos estudos quantitativos, especialmente aqueles que empregam modelagem estatística, existe a ideia da previsão a partir da análise de probabilidade de ocorrência de um evento, que pode se dar pela observação da frequência passada de ocorrência de determinados eventos ou quando a probabilidade é estimada com base na opinião do pesquisador. No presente estudo, o aspecto da previsão e comprovação é substituído pela reflexão teórico-crítica conduzida por um adequado instrumento de análise.

f) Estruturas conceituais podem ser desenvolvidas e construídas por um método de análise qualitativa.

Como descrito na Seção 2.3, a abordagem metodológica em relação ao problema do estudo é baseada na descrição, compreensão, interpretação e análise dos elementos estudados, validado pela análise crítico-dialética.

g) Fontes de dados teóricos se tornam os dados empíricos da análise conceitual.

Uma revisão sistemática e uma análise das teorias ou modelos conceituais, respaldadas por uma visão multidisciplinar, permitem gerar novas interpretações para as quais existe um consenso ou não, dentro de determinado campo de estudo.

Logo, a construção de uma Estrutura Conceitual, a partir de uma literatura multidisciplinar existente, é um processo de teorização, e não apenas um processo narrativo. Como já descrito na Seção 2.1 referente ao objetivo do estudo (GIL, 1991; VERGARA, 2005). Primeiro, porque existe a interpretação dos dados coletados. Segundo, porque os conceitos são relacionados por meio de declarações dos relacionamentos. Em uma narração, os dados podem ser organizados de acordo com temas, que podem ser conceituações dos dados, mas provavelmente serão apenas resumos das palavras tiradas diretamente dos dados.

Jabareen (2009) observa ainda que para permitir uma interpretação os textos selecionados para a análise conceitual devem efetivamente representar relevantes contribuições para o fenômeno estudado, vindo de uma variedade de fontes, como livros, artigos, jornais, ensaios, entrevistas, e práticas. A relevância das fontes pesquisadas é explicada na Seção 2.6.1. do presente estudo.

Partindo dos sete preceitos anteriormente apresentados, o autor sugere que o procedimento de sistematização da Estrutura Conceitual deve ser composto por oito fases distintas: a) mapeamento das fontes de dados selecionados; b) leitura extensiva e categorização dos dados selecionados; c) identificação e nomeação de conceitos; d) desconstrução e categorização dos conceitos; e) integração dos conceitos; f) síntese, refazer a síntese e dar sentido à Estrutura Conceitual; g) validação da Estrutura Conceitual e h) repensar a Estrutura Conceitual.

2.5.1. Mapeamento das Fontes de Dados Selecionadas

A primeira tarefa na construção de uma Estrutura Conceitual é o mapeamento multidisciplinar da literatura sobre o fenômeno em questão. Este processo inclui a identificação de tipos de texto e outras fontes de dados, tais como existência de dados empíricos. Jabareen (2009) também recomenda que o pesquisador discuta previamente com a comunidade científica e com executivos os elementos que incidem sobre o fenômeno estudado.

A identificação das fontes teóricas, no presente estudo, começou com uma revisão dos textos multidisciplinares que abordam o tema em estudo. Como observam Morse e Mitcham (2002), a coleta de fontes teóricas deve corresponder à tentativa de identificação do escopo da teoria e das evidências empíricas sobre o tema, que vão viabilizar o mapeamento holístico da coleta de dados e garantir a validade do trabalho⁷.

Sobre a temática GEC, Anderson (2007) observa também que as fontes de dados sobre o assunto não devem concentrar-se na área de Contabilidade de Gestão, uma vez que pesquisas em outras áreas têm apresentado grandes progressos em delinear os contornos conceituais da GEC. Assim, estudos nas áreas de marketing, gestão de operações, estratégia empresarial, finanças e economia, embora geralmente não foquem eventos e artefatos da gestão de custos, muitas vezes apresentam como resultados inovações em relação à gestão de custos organizacionais.

Conclui Anderson (2007) que o desafio dos pesquisadores da GEC está em sintetizar estes resultados da pesquisa em um corpo coerente de conhecimento estratégico na gestão de custos e, em seguida, estender o âmbito da pesquisa para a compreensão dos eventos e artefatos. Assim, guiado por este desafio, apresentamos algumas considerações sobre o mapeamento de dados utilizado neste estudo.

2.5.1.1. Identificação de Fontes de Textos

A revisão bibliográfica sobre eventos e artefatos da GEC e seus elementos conceituais (gestão, estratégia, gestão estratégica, custos, gestão de custos) percorreu diversas fontes, como livros, teses, dissertações, artigos publicados em periódicos e apresentados em congressos. Algumas considerações sobre a identificação de fontes de textos são apresentadas a seguir:

a) Em relação aos livros, nacionais e internacionais, utilizou-se a recomendação de Ronda-Pupo e Guerras-Martin (2012) quanto à utilização do *Google Scholar* como ferramenta de busca adequada, em meio eletrônico, a fim de avaliar a relevância da fonte, uma vez que

⁷ Segundo Morse e Mitcham (2002, p. 32) “*data collection begins as a comprehensive and complete ‘fishing trip’*”.

livros didáticos ou acadêmicos não contam, por exemplo, com um índice de citação (cálculo do quociente entre o número de citações e o número de anos entre a publicação e determinada data), como o publicado pelo *Journal of Citation Reports – JCR*.

b) Em relação às Teses e Dissertações, foram identificadas e selecionadas pesquisas em diferentes programas de pós-graduação em Administração, Ciências Contábeis, Economia, Engenharias, Materiais e Medicina, a partir da base de dados da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior - CAPES, conhecida por Caderno de Indicadores, que lista os dados estatísticos e a produção científica dos programas de pós-graduação no Brasil. Também foram utilizadas bases de dados como *Proquest Dissertation e Thesis e Google Scholar* para identificação de Teses e Dissertações estrangeiras abordando temas relacionados ao presente estudo (gestão estratégica de custos, gestão de custos, gestão estratégica, etc.).

c) Em relação ao levantamento de publicações em periódicos nacionais, inicialmente desenvolveu-se um levantamento dos artigos publicados nos periódicos classificados no sistema Qualis da CAPES, nas áreas de Administração, Ciências Contábeis, Economia, Engenharias, Materiais e Medicina. Em seguida, utilizando-se o Fator de Impacto publicado pelo *Journal of Citation Reports – JCR* como referência para avaliação da relevância de publicações internacionais, foram utilizadas as bases de dados *Ebsco, Proquest e Google Scholar* para identificação dos artigos estrangeiros.

A discussão sobre a forma de acesso, seleção e análise das fontes de dados detalhadas nesta seção tem como objetivo demonstrar a profundidade deste estudo e as condições atendidas para a contribuição à Estrutura Conceitual proposta.

2.5.1.2. Exemplos de Estudos Empíricos sobre a GEC

Sobre a identificação da existência de dados empíricos dedicados à ECGEC, nota-se que, possivelmente justificada pela dificuldade elencada sobre o arcabouço teórico que cerca o tema, a literatura é incipiente quanto a trabalhos baseados em pesquisas empíricas buscando descrever e, conseqüentemente, conceituar a GEC a partir das práticas das empresas. No Quadro 8 são elencadas pesquisas empíricas que buscaram apresentar uma contribuição para a GEC com ênfase nos seus eventos e artefatos:

Quadro 8 - Exemplos de Estudos Empíricos com Abordagem da GEC

Autores	Objetos
PENG, 2004	GEC em bancos estatais chineses
CUGINI <i>et al</i> 2007	GEC em indústrias de serviços
MIOTTO, 2007	GEC no setor de aviação civil
KASPCZAK, 2008	GEC no segmento metalomecânico
MARTINS <i>et al</i> , 2008	GEC em organizações do terceiro setor
ELLRAM; STANLEY, 2008	Integração da engenharia simultânea 3DCE e a GEC em cinco indústrias
ASKARANY, 2009	Práticas GEC em empresas australianas
ANDRADE, 2009	GEC em entidades sem fins lucrativos
MUNIZ, 2010	Práticas GEC em empresas brasileiras
SOUZA <i>et al</i> , 2010	Práticas de GEC em uma multinacional brasileira
HSU; QU, 2010	Mudanças institucionais em hospitais chineses e a GEC
RASIA <i>et al</i> 2011	Práticas GEC no agronegócio

Os trabalhos empíricos que contemplam conceitos da GEC apresentam, como característica comum, a visão do uso dos artefatos (geralmente de um artefato ou uma pequena amostra de artefatos), sem detalhar os motivos ou os processos sistematizados que levam ao uso destas ferramentas e suas consequências (eventos). Nestas pesquisas, a falta de delimitação adequada dos artefatos, em parte pela ausência de uma Estrutura Conceitual sobre o tema, enaltece a oportunidade da presente pesquisa em buscar contribuir, utilizando-se de uma abordagem positiva para o que é, ou o que não, é artefato da GEC.

2.5.1.3. Discussão Prévia com Pesquisadores e Profissionais da Área.

Em 2010, ao apresentar um estudo dialético sobre a perspectiva da Visão Baseada em Recursos (*Resources-Based View* - *RBV*) e a perspectiva do *Lean Accounting* no segundo Congresso Transatlântico de Custos (SLAVOV; COSTA, 2010), o autor pôde apresentar e discutir a tese/antítese/síntese entre um possível artefato da GEC, o *Lean Accounting* (HANSEN *et al*, 2009) e uma construção conceitual da Gestão Estratégica (BARNEY, 1991). As discussões sobre o trabalho resultaram em uma necessidade e oportunidade de análise de outros artefatos da GEC enquanto abordagem dialética com construções da área de gestão estratégica.

Ainda em 2010, ao apresentar um ensaio teórico sobre a visão dos determinantes de custos na GEC no Congresso Brasileiro de Custos (SLAVOV; TAKAHASHI, 2010), o autor apresentou e discutiu um problema de construção teórica na GEC, sendo que na análise de um dos conceitos da GEC – no caso, os Determinantes de Custos – o autor encontrou evidências

de conflitos conceituais significativos, com muita diversidade e disparidade de definições do conceito determinante de custos, utilizado como conceito estratégico quando, conforme a pesquisa, muitos estudos abordavam na realidade os direcionadores, com ênfase operacional. Sobre as definições de direcionadores e determinantes, estas serão comentadas no Capítulo 4.

Em 2011, um estudo de caso apresentado no Encontro da Associação Nacional de Pós Graduação e Pesquisa em Administração - ENANPAD (SLAVOV; FARIA, 2011) analisando o uso de um possível artefato da GEC (o *Lean Accounting*), teve como objetivo implícito testar e discutir a estratégia de pesquisa de Estudo de Caso aplicado à proposição de identificação dos elementos conceituais da ECGEC. A arguição dos pares, na ocasião da apresentação do trabalho, revelou uma restrição à utilização do Estudo de Caso em uma proposta de estudo teórico para a GEC, dada a fragilidade do arcabouço teórico e a falta de consenso sobre os conceitos de estratégia e gestão de custos, repercutindo assim na aplicabilidade de uma abordagem mais qualitativa e crítica sobre o tema.

No mesmo ano de 2011, ao apresentar o trabalho intitulado "Gestão Estratégica de Custos no Brasil: Estudo Bibliométrico nos anos de 2004 a 2010", no Congresso Brasileiro de Custos (SLAVOV, 2011), o autor teve a oportunidade de apresentar e discutir o resultado das primeiras etapas da construção da base de dados teórica contemplada na presente pesquisa, assim como debater a proposição de estudo sobre a ECGEC. Os participantes, notadamente concordaram com a importância e necessidade do estudo, e apresentaram sugestões e recomendações de leitura incorporadas a presente tese.

Outra oportunidade de discussão sobre as ideias e fontes de dados para a construção de uma Estrutura Conceitual é a participação do pesquisador em um grupo de pesquisa, que tem nas atividades de produção e compartilhamento com o ambiente acadêmico, científico e profissional suas principais atividades (RAPINI, 2007).

Entendendo a relevância na contribuição para o desenvolvimento de estudos científicos, desde 2010, o pesquisador integra o grupo de estudos denominado Laboratório de Gestão Estratégica de Custos – CMS-Lab, vinculado ao Departamento de Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo e cadastrado na base de dados do Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico - CNPQ.

O CMS-Lab, que tem como líderes atuais o Professor Dr. Welington Rocha e o Professor Dr. Márcio Luiz Borinelli, foi instituído em 1989 por iniciativa do Professor Masayuki Nakagawa, e possui vínculo institucional com o *Consortium for Advanced Manufacturing – International* - CAM-I. Dedicar-se à pesquisa e ao desenvolvimento de sistemas, métodos e critérios de gestão e mensuração de custos, tendo como atividades, entre outras, reuniões periódicas com executivos de empresas, organizações públicas e do terceiro setor, para reflexão e debates sobre temas relacionados à gestão e mensuração de custos. Em muitas oportunidades, o autor pôde debater conceitos e proposições apresentadas na presente proposta de Estrutura Conceitual, colhendo recomendações de estudos e fontes para a problematização e desenvolvimento do estudo.

Ao concluir esta seção, evidencia-se o objetivo de apresentar o caminho percorrido pelo pesquisador em se identificar, analisar e discutir empiricamente algumas variáveis e fontes de dados utilizadas na presente tese.

2.5.2. Leitura e Categorização dos Dados Seleccionados

Nesta etapa, constitui-se a análise dos dados seleccionados e da categorização tanto por disciplina como por uma escala de importância e poder representativo para a construção do conhecimento do objeto de estudo.

A consulta às fontes de pesquisa destaca, inicialmente, os trabalhos que apresentam proposições mais próximas à abordagem pretendida neste estudo, com a caracterização de estudos propondo uma visão teórica sistematizada da GEC, assim como estudos empíricos que, partindo de proposições da literatura, buscaram confrontar as proposições teóricas com a realidade empírica.

O processo de codificação e categorização dos dados deverá ocorrer através da comparação entre os diferentes elementos identificados na literatura, com o intuito de identificar, se for o caso, os processos dominantes, ou seja, os processos que envolvem a GEC, e diferenciá-los da GOC.

2.5.3. Identificação e Nomeação de Conceitos

Como observam Martins e Theóphilo (2009), em uma pesquisa em que se considera a análise indutiva dos dados, iniciar o trabalho com os conceitos expõe o estudo à ameaça de nulidade, uma vez que o pesquisador não deve admitir conceitos previamente identificados como verdadeiros, mas construí-los a partir da análise qualitativa ou quantitativa selecionada.

Logo, no presente estudo, em relação à identificação e nomeação de conceitos, será adotada a abordagem de Patton (1990): descrição qualitativa, análise indutiva e interpretação. A descrição qualitativa é a síntese geral do material coletado, através da transcrição literal dos conceitos e definições. Após a síntese, é preparada a análise indutiva, que se concentra na identificação das relações básicas do problema em estudo, abrindo-se as discussões para as relações esperadas, novas ou contraditórias, buscando-se identificar os elos dos conceitos para formação do objeto de estudo.

Finaliza-se a identificação e nomeação dos conceitos com a interpretação, que é o confronto da análise indutiva com a descrição qualitativa (PATTON, 1990), assumindo-se um papel crítico, contrapondo a compreensão do que foi identificado enquanto conceito e interpretação na literatura com a compreensão atual do pesquisador.

Assim, a identificação dos conceitos que dão suporte à ECGEC dar-se-á pela revisão das seguintes construções teóricas: Gestão, Gestão Estratégica, Custos e Gestão de Custos. A interligação desses conceitos fornecerá uma base para a etapa seguinte, que será a identificação de eventos e dos artefatos atribuídos à GEC.

2.5.4. Desconstrução e Categorização dos Conceitos

Nesta etapa do estudo, é necessário identificar os principais atributos, características e pressupostos para, posteriormente, organizar e categorizar os conceitos de acordo com características ontológicas, epistemológicas e metodológicas.

As questões ontológicas dizem respeito à forma como se encara a realidade e o que se considerapossível saber sobre essa mesma realidade. No caso da GEC, trata-se da proposição da interligação dos conceitos associados ao tema.

As questões epistemológicas discutem a natureza da relação entre o que se sabe ou se pode vir a saber e o que é possível saber. As fontes de literatura em Estratégia como as Estratégias Genéricas (MILES; SNOW, 1978; PORTER, 1985, entre outras), por exemplo, podem ser utilizadas como base de conhecimentos consolidados para a sistematização do arcabouço conceitual da GEC.

Ao passo que as questões metodológicas, como já discutidas nas seções 2.1 a 2.4, mais do que discutir técnicas, devem, em primeiro lugar, incidir sobre o modo de proceder do pesquisador, de forma a chegar aos conhecimentos que ele acredita ser possível obter (JABAREEN, 2009).

2.5.5. Integração e Agrupamento dos Conceitos que têm Semelhanças com o Novo Conceito

Esta fase reduz o número de conceitos drasticamente, visando permitir o aprofundamento em cada um deles.

Em estudos anteriores (CANACE; JURAS, 2011; COOPER; SLAGMULDER, 2003; DUBOIS, 2003; EL KELETY, 2006; EL-DYASTY, 2007; KUMAR; SHAFABI, 2011; LOCKAMY III, 2003; WILSON, 1997), é possível notar o esforço que alguns pesquisadores fizeram no sentido de agrupar os conceitos da GEC. Esta pesquisa oferece uma contribuição original, de forma a permitir a análise crítica dos elementos conceituais da GEC e apresentar, brevemente, seus principais eventos e artefatos.

2.5.6. Sintetizar, Refazer a Síntese e Dar Sentido à Estrutura Conceitual

Considerando-se a análise e a interpretação das etapas 1 a 5 propostas por Jabareen (2009), nesta sexta etapa é apresentada a contribuição para a ECGEC. Inicia-se pela análise dos elementos conceituais e definição para a GEC (1), através da adaptação dos critérios estratégicos existentes na literatura para o foco da gestão de custos. Uma vez adaptados os critérios estratégicos à gestão de custos, o segundo passo será a identificação de eventos e artefatos da GEC (2). Este passo implica na identificação da importância e análise da utilização de eventos e artefatos de acordo com os critérios estabelecidos. Tendo essa compreensão, faz-se a análise dos artefatos da GEC que favorecem a vantagem competitiva

da organização e/ou garantem a sustentabilidade, por exemplo, e definem as prioridades no plano da GOC.

A terceira etapa consiste na determinação de eventos econômicos e artefatos característicos da GOC. A execução dessa etapa exige a definição da GOC através do mapeamento dos conceitos e objetivos selecionados na revisão teórica. O relacionamento dos conceitos selecionados, segundo suas prioridades às atividades de Gestão de Custos, será desdobrado.

Neste ponto cabe observar que a visão de Jabareen (2009) para uma síntese, reconstrução da síntese e organização do sentido da Estrutura Conceitual está relacionada com a recomendação de que a proposta seja compacta, objetiva e coerente entre si. Observa-se, por exemplo, a Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis (IASB, 2010), que, embora tenha característica regulatória e normativa, é um documento fruto de uma discussão prática e pesquisas científicas buscando estabelecer parâmetros para a Contabilidade Financeira (NIYAMA; SILVA, 2008). O *Framework* do IASB, com 30 páginas, é a base conceitual para o conjunto completo de normas contábeis, que até Dez/2010 possuía quase 3.000 páginas.

2.5.7. Validar o Quadro Conceitual

O principal aspecto nesta etapa é testar se a Estrutura Conceitual proposta faz sentido não só para o pesquisador, mas também para outros estudiosos e profissionais. O quadro também deve apresentar uma teoria razoável para os estudiosos que estudam o fenômeno a partir de diferentes disciplinas.

Algumas teses que se propuseram a apresentar uma contribuição conceitual sobre temas variados (NIELSEN, 2006; SOUSA, 2006; STEFANOVITZ, 2011) adotaram como estratégia de pesquisa os estudos de casos múltiplos, que se julga ser uma estratégia adequada ao estudo qualitativo de natureza exploratória (MARTINS; THEOPHILO, 2009, p. 142). Em comum, nas teses citadas, a abordagem de desenvolvimento dos estudos de caso foi aquela apresentada por Eisenhardt (EISENHARDT, 1989; EISENHARDT; GRAEBNER, 2007).

Mas ao se estabelecer uma visão conceitual abrangente para a GEC, não se limitando a observar determinado artefato ou um aspecto relacionado ao tema, confrontando esta

proposição teórica com a visão abrangente das práticas empresariais, depreende-se que a validação da Estrutura Conceitual a partir de estudos de casos múltiplos, no presente estudo, apresentaria uma séria restrição à validação dos resultados, uma vez que a possibilidade de encontrar todos ou grande parte dos eventos ou artefatos identificados na literatura da GEC é remota, principalmente quando se busca correlacionar as variáveis com modelos de Gestão Estratégica, cuja dificuldade de investigação por si já apresenta um desafio para o pesquisador que procura analisar o tema de forma abrangente.

Tal dificuldade não é provocada, apenas, pela amostra reduzida de empresas estudadas quando se pressupõe um estudo de casos múltiplos. Este resultado também é esperado em estudos envolvendo amostras maiores.

Neste sentido, em sua proposição de Estrutura Conceitual Básica para a Controladoria - ECBC, Borinelli (2006) realizou uma pesquisa com as 100 maiores empresas privadas que operam no país, investigando as práticas de Controladoria nestas empresas e confrontando os dados obtidos com a Estrutura Conceitual proposta. Como resultado de sua pesquisa empírica, o autor conseguiu confirmar apenas parcialmente a hipótese de que os elementos que integram a ECBC refletem as práticas de Controladoria das maiores empresas privadas do Brasil. Tal resultado não refuta a proposição da Estrutura Conceitual apresentada pelo autor, mas é uma evidência de que, em estudos qualitativos em que se pretende abordar proposições conceituais abrangentes, a comprovação empírica pode apresentar significativas limitações. Várias pesquisas evidenciam as limitações (GUNASEKARAN *et al*, 2004; KARUNASENA, 2010) da validação de Estruturas Conceituais a partir de pesquisas de campo.

Por outro lado, identifica-se na literatura diversas proposições de Estrutura Conceitual validadas a partir da construção da argumentação lógica, posicionamento crítico e sistematização do conhecimento acerca do tema estudado, apoiadas por ampla revisão da literatura.

Grawe (2009) desenvolveu uma Estrutura Conceitual para Inovação em Logística com base em estudos anteriores em que se identificou a literatura relevante e, nesta, os enunciados que apresentassem a argumentação mais coerente ou aqueles que, isoladamente, demonstrassem evidência empírica do tema pesquisado.

Hopper, Jazayeri e Westrup (2008) estudaram como a difusão de novos artefatos de custos pode ser incorporada às organizações, em função de programas e discursos nacionais de competitividade. Os autores relacionaram a implantação de tais artefatos com mecanismos institucionais sem apresentar, contudo, comprovação empírica de seus resultados, mas adotando a argumentação lógica dos constructos apresentados, como é pretendido no presente estudo.

Dias e Pedroso (2009) propuseram uma Estrutura Conceitual para a Gestão Estratégica da Cadeia de Suprimentos a partir da revisitação dos conceitos, que posteriormente foram analisados em relação às similaridades e complementariedades entre eles, e baseando-se em uma estrutura de causa-efeito, sendo então proposto o *Framework*, completado com uma descrição e exemplificação da operacionalização para cada uma das etapas previstas. Segundo os autores, a validação da Estrutura Conceitual é feita a partir da avaliação das perspectivas sistêmica, multidisciplinar e interorganizacional em seu estudo.

Conclui-se que, conforme observam Martins e Theóphilo (2009), a validação da pesquisa teórico-qualitativa é feita a partir da análise dos dados qualitativos por meio de um processo composto por três etapas: redução dos dados (seleção e simplificação), apresentação dos dados (organização dos dados) e delineamento e busca das conclusões (identificação de padrões seguida da verificação). Neste estudo, a redução dos dados será desenvolvida no Capítulo 3, destinado à Revisão Teórica, a apresentação no Capítulo 4 e no Capítulo 5 destinado à apresentação organizada de eventos e artefatos da GEC e nas considerações finais a verificação de padrões e relações de causa e efeito que contribuam para uma futura definição da ECGEC.

2.5.8. Repensar a Estrutura Conceitual

Uma teoria ou um quadro teórico que representem um fenômeno multidisciplinar serão dinâmicos e podem ser revistos de acordo com novas perspectivas, comentários, literaturas, e assim por diante. Como o quadro é multidisciplinar, a teoria deve fazer sentido para as disciplinas e ampliar sua perspectiva teórica sobre o fenômeno específico em questão.

Nas considerações finais, são verificadas as lacunas, oportunidades e potencialidades que emergem da proposição conceitual ora apresentada. Mais do que sugestões para pesquisas

futuras, cabe ao pesquisador identificar as necessidades que emergem da contribuição para a Estrutura Conceitual proposta.

2.5.9. Considerações Finais sobre a Metodologia para Elaboração de uma Estrutura Conceitual

A Seção 2.6 contempla o referencial teórico relacionado à construção de uma Estrutura Conceitual. A partir da proposição de Jabareen (2009), configuram-se a filosofia, as definições e os procedimentos que devem ser observados para a construção de uma Estrutura Conceitual, incluindo as características (ou aspectos) que precisam estar presentes em um estudo com esta finalidade.

Esta seção evidenciou e considerou vários estudos que também apresentaram propostas de construção de uma Estrutura Conceitual para diferentes temas e campos do conhecimento (BEPPLER *et al*, 2011; BORINELLI, 2006; CARDOSO, 2011; DIAS; PEDROSO, 2009; ELDYASTY, 2007; EL KELETY, 2006; KARUNASENA, 2010; KUMAR; SHAFABI, 2011; ROCHA, 1999; SAHOO, 2010). Mas a partir da análise conjunta dos estudos citados ou analisados, percebeu-se a ausência de um consenso sobre a metodologia a ser adotada para estruturar e validar uma Estrutura Conceitual teórica.

Como observam Martins e Theóphilo (2009), se o conhecimento científico resulta de investigação metódica e sistemática da realidade, a metodologia ou abordagem metodológica empregada no estudo deve ser evidenciada e ser justificadamente coerente com os propósitos do estudo. Ao tratar de trabalhos conceituais, o rigor metodológico deve ser reforçado (CORLEY e GOYA, 2011; HUBERMAN; MILES, 1984; MINTZBERG, 2005; PARKER, 2011), pois o estudo pode, por exemplo, distanciar-se do campo do conhecimento científico e ir para o campo do conhecimento filosófico, em que se emprega apenas o instrumento do raciocínio e tornam frágeis as contribuições do trabalho.

Assim, conforme proposição dos passos para elaboração da Estrutura Conceitual definidos por Jabareen (2009), ilustrados na Figura 4, esta seção cumpre o papel de oferecer os elementos para construção da presente tese.

Este capítulo está dividido em duas etapas: as Seções 2.1 a 2.4 analisam e destacam as opções temáticas e as abordagens metodológicas utilizadas no estudo, e a Seção 2.5 apresenta as características de enquadramento científico para a presente contribuição de estudo para a Estrutura Conceitual da GEC. Nos capítulos seguintes, é apresentado o desenvolvimento da pesquisa.

Figura 4 - Procedimento para a Sistematização de uma Estrutura Conceitual

FONTE: JABAREEN; 2009 - adaptado

3. ELEMENTOS CONCEITUAIS DA DEFINIÇÃO DE GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

Este capítulo estabelece o referencial teórico que fundamenta a tese e sintetiza elementos oriundos de diversos campos do conhecimento para compor uma contribuição ao estudo da ECGEC.

Após a apresentação da análise dos conceitos de gestão, estratégia e gestão estratégica, também serão apresentadas e discutidas seis estratégias genéricas identificadas na literatura, tendo em vista as possíveis limitações da exploração das relações entre eventos e artefatos da gestão de custos, assim como dos arquétipos conceituais da gestão, da estratégia e da gestão estratégica. Neste sentido, muitos pesquisadores acreditam que uma análise da configuração da estratégia de negócios pode ser empreendida por meio da investigação de estratégias genéricas (DESARBO *et al*, 2005; ITTNER; LARCKER, 1997; OLSON *et al*, 2005). Como observa Castro (2006, p. 50):

Estratégias genéricas constituem opções em termos amplos para as empresas obterem direcionamento em busca de um desempenho organizacional superior. Representam padrões gerais de comportamento ou de características e são relacionadas à questão de conteúdo. As diferentes tipologias de estratégias genéricas criadas estabelecem opções estratégicas alternativas para as empresas. São padrões comuns de **decisões** e **atividades** estratégicas que podem ser classificados de forma geral e abrangente. Essas classificações simplificam a complexa realidade das escolhas estratégicas. [grifo nosso]

Nota-se aqui, portanto, a oportunidade de utilização das opções ou posicionamentos estratégicos identificados na literatura das estratégias genéricas para representar uma estrutura de validação dos conceitos de estratégia e gestão estratégica, em que os padrões de decisões (relacionados com eventos) e atividades (relacionados com os artefatos) da GEC poderão ser enquadrados conceitualmente.

Assim, para a construção de uma definição para a GEC, na Seção 3.1 serão apresentados os conceitos e a definição para a Gestão; na Seção 3.2, os conceitos e definição para a Estratégia, permitindo, assim, a formação da definição de Gestão Estratégica; na Seção 3.4, os conceitos e a definição para Custos; na Seção 3.5, os conceitos e a definição para a Gestão de Custos; e na Seção 3.7, é concluída a definição para a GEC. Ainda neste Capítulo 3, a Seção 3.3, que

aborda as estratégias genéricas, ilustra a aplicação dos conceitos definidos na Seção 3.2, e a Seção 3.6, ilustra a aplicação dos conceitos definidos na Seção 3.5.

3.1. Gestão

O que é gestão no conceito de Gestão Estratégica de Custos? O propósito desta seção é discutir o conceito de gestão e identificar os elementos conceituais que suportem a proposição da ECGEC.

O uso da palavra gestão, associada ou não a adjetivos (financeira, de produção, entre outros), vem se intensificando na academia (DIAS, 2002). Mas como observa Chanlat (2006), na academia e mesmo no cotidiano das pessoas, a palavra gestão começa a ser utilizada em qualquer situação, fragilizando o seu significado. Como exemplo⁸, Chanlat (2006) cita o esportista que durante uma entrevista afirmou que estava fazendo a “gestão do ferimento”.

Se entendermos que tratar uma enfermidade não é o mesmo que geri-la, em relação aos custos é possível ponderar que, ao se calcular o custo de um produto, identificar a margem de contribuição ou formar um preço, a empresa está gerenciando custos ou apenas desenvolvendo um processo que pode (ou não) estar relacionado com a gestão dos custos. Logo, para subsidiar esta análise, é necessário identificar o significado da palavra gestão no contexto do ambiente de negócios.

Por exemplo, analisando-se a definição de Cruz (1991, 38), para gestão como processo de decisão “baseado em um conjunto de conceitos e princípios coerentes entre si, que visa garantir a consecução da missão da empresa”, notam-se três elementos principais que compõem a sua definição: o processo decisório (o que é), conjunto de conceitos e princípios (como se faz) e a missão da empresa (para quê).

Iniciando a análise pelo último elemento, não há dúvidas de que o conceito de gestão está direcionado a um objetivo, que segundo Cruz (1991), está relacionado a garantir a consecução da missão da empresa, mas, em sentido mais restrito, o objetivo da gestão também pode ser

⁸ Chanlat (2006) faz a seguinte afirmação: “Agora utilizamos a palavra gestão em qualquer situação. Vamos “gerir” emoções, relações com a esposa, com os filhos. Pertencemos a uma geração que não conhecia a palavra gestão para suas emoções, para suas relações com amigos... Vi uma atleta na Copa do Mundo de Atletismo, no ano passado, que estava “gerindo... seu ferimento”.

direcionado a um departamento ou a um evento. Como exemplo, Nakagawa (1991, p. 39), ao definir a gestão, estabelece como objetivo da gestão a eficácia: “gestão é a atividade de se conduzir uma empresa ao atingimento do resultado desejado (eficácia) por ela, apesar das dificuldades”.

Sobre o processo decisório, Cruz (1991) delimita a gestão ao fluxo que, segundo Rodrigues (2009), pode ser representado pelas etapas de identificação dos objetivos, identificação das alternativas, modelagem do problema e incertezas e riscos, escolha da melhor alternativa, análise da sensibilidade e implementação da escolha. Logo, caracterizar a gestão pela definição de Cruz (1991) significa associar cada uma destas etapas ao objeto de decisão.

Como exemplo de processo decisório, com objetivo de redução de custos, Prado e Yu (2003) descrevem uma decisão envolvendo a terceirização da tecnologia de informação que tem, como alternativas, a terceirização total do gerenciamento da infraestrutura de TI e a administração da infraestrutura com recursos internos. Após identificar o objetivo e as alternativas, cabe à gestão a modelagem do problema que pode ter, como critérios, a avaliação dos resultados da terceirização (se a alternativa atende ao objetivo) e a avaliação do grau de incerteza (avaliar a condição de atendimento aos requisitos pelos potenciais fornecedores). Modelado o problema, é feita a escolha da melhor alternativa avaliando-se os recursos econômicos disponíveis e necessários para viabilizar a alternativa.

Sobre o conjunto de conceitos e princípios em que se baseia o processo decisório (CRUZ, 1991), Parisi e Nobre *in* Catelli (2007) afirmam que estes podem ser entendidos como o modelo de gestão, o que, segundo Pereira e Santos (2001, p. 47), “[...] consiste no corpo de conhecimento compreendido como o conjunto de princípios, técnicas e explicações, que orientam a concepção e o modo de funcionamento de todos os elementos constituintes de uma organização”. Esse elemento da definição de Cruz (1991) também pode ser observado na definição de Nóbrega (2004, p. 15), para quem a gestão também pode ser caracterizada como “um conjunto de conhecimentos codificados - cujo foco é a obtenção de resultados”.

Para Reginato (2010), os princípios, técnicas e explicações, que compreendem um modelo de gestão, podem ser representados por elementos organizacionais (funções, autoridade, estrutura organizacional), processuais (planejamento, execução, controle e *feedback*), tecnologia e sistemas de informações e relacionamento humano (avaliação de desempenho e habilidades).

Anselmo (2005) também considera como elementos de um modelo de gestão o ambiente (estabilidade e previsibilidade), os recursos (tangíveis e intangíveis) e as capacidades (eficiência, inovação ou competitividade).

Tais elementos, analisados no todo, representam o conjunto de crenças e valores dos executivos (PEREIRA in CATELLI, 2007, p. 57) ou a cultura organizacional (REGINATO, 2010) que, conforme Anselmo (2005), vem modificando-se profundamente ao longo dos anos, alterando o próprio entendimento do papel dos gestores e de suas funções nas organizações, e logo, influenciando diretamente o sentido da palavra gestão.

Assim, analisar a gestão no contexto da presente tese não se limita a explorar uma definição, mas buscar evidências conceituais que suportem esta definição, visto que as diferentes concepções para gestão, identificadas na literatura, podem mostrar pouca representatividade da complexidade do termo no ambiente atual de negócios. Além disso, as próprias definições de gestão, identificadas na literatura nacional, ficam limitadas pela dificuldade de tradução da palavra inglesa *management*, uma vez que, segundo Drucker (1986), esta é uma palavra dificilmente traduzida para outra língua adequadamente.

Mesmo nos Estados Unidos, Drucker (1986) observa que o termo *management* não é utilizado em todos os trabalhos para representar os mesmos conceitos. Segundo o autor, a palavra tem em alguns textos um sentido contemporâneo, mais próximo à visão estratégica, outras vezes, a palavra representa um contexto mais científico e clássico, com significado mais próximo à visão operacional.

Partindo-se de sínteses conceituais para gestão identificadas na literatura (CUNHA *et al*, 2000; DIAS, 2002; HÜHN, 2005; TSOUKAS, 1994) e outras referências na área, discute-se a seguir alguns elementos que compõem o conceito de gestão para, em seguida, apresentar-se a definição de gestão que embasa o presente estudo.

a) Eficiência *versus* Eficácia

Eficiência e eficácia são dois conceitos relacionados, geralmente atribuídos à Gestão (MAXIMIANO, 2000, p. 255), que apresentam diferenças úteis para o entendimento da gestão estratégica e da gestão operacional.

Pelo conceito de eficácia, o resultado é incerto, não estando previamente prescrito, ao contrário da eficiência, como define Gonçalves (1984) quando afirma que a eficácia significa comparar as realizações atribuíveis a um programa com as realizações pretendidas e a eficiência diz respeito aos objetivos atingidos em relação aos recursos consumidos. Assim, segundo Bio (1993, p. 21), a eficiência está relacionada à operação ou ao modo certo de fazer as coisas, ou pelo contexto do presente estudo, com o menor custo possível por unidade produzida. Mas a eficácia não contempla apenas a geração de produtos utilizando recursos disponíveis de maneira adequada, mas que esta atividade esteja alinhada às prioridades estratégicas da entidade (MARCOVITCH, 1978). Assim, o menor custo possível poderia ser conseguido através de uma imposição de redução de preços aos fornecedores, algo que, contudo, poderia prejudicar o desempenho da cadeia de valor.

Como exemplo prático, Brown e Eisenhardt (1997) citam a indústria de computadores, que exige da empresa uma alta taxa de inovação nos processos (eficácia) e, ao mesmo tempo, uma busca contínua na redução de custos (eficiência). . Em outro exemplo, este extraído da parábola dos talentos em S. Mateus (25,14-30), na qual cada servo fez render os recursos que lhes entregou o patrão, com exceção de um, que não fez render nada, apenas preservando o que lhe foi entregue e acabou punido pelo patrão, temos outro exemplo da eficiência e eficácia. Decorre da compreensão de que a eficiência pode ser representada pelo servo que apenas preservou o recurso, enquanto que a eficácia pode ser representada pelos servos que fizeram render lucros dos recursos que lhes foram entregues, mesmo que isso não lhes fosse determinado previamente pelo patrão.

Para a formação de uma definição para gestão, os dois conceitos – eficiência e eficácia – coexistem. Contudo, ao priorizar a eficiência (resultados mais conhecidos), denota-se uma abordagem maior para a gestão operacional, enquanto que ao se priorizar a eficácia (resultados menos conhecidos) tem-se uma abordagem maior para a gestão estratégica.

b) Soluções Técnicas versus Soluções Viáveis

Soluções técnicas podem ser representadas pela soma de características prescritivas, funcionais e hierárquicas, quando a gestão é representada por uma atuação influenciada por estruturas de comando e, por esse motivo, precisa apresentar modelos operacionais

(especificando o que fazer, como fazer, para quem fazer e o que fazer, por exemplo). Esta é uma característica operacional da gestão sobre os processos de negócio, consequência da visão de comando administrativo.

Por outro lado, soluções viáveis são aquelas que levam em consideração características sociais e psicológicas dos indivíduos e, por assim dizer, podem refletir-se em estratégias para o ambiente organizacional atual, sem necessariamente modificá-lo. Assim, segundo Agostinho (2003), tais soluções concentram-se na geração e manutenção de condições propícias à autonomia, cooperação, agregação e auto-organização, que representam os processos-chave para a promoção da capacidade adaptativa de uma organização. Por esta ótica, uma gestão estratégica de custos tende a incluir em sua análise o aspecto humano e considera o comportamento dos indivíduos e seu potencial de adaptação mais do que uma gestão operacional.

c) Quantificação *versus* Tentativa e Erro, Criatividade e Oportunismo.

A gestão, impactada pela visão operacional, sofre influência da adoção dos métodos quantitativos na análise de tudo o que acontece na organização. Esta percepção é gerada, por exemplo, na monetização dos recursos organizacionais, quando as decisões são tomadas estritamente baseadas na satisfação das premissas administrativas, e não necessariamente na maximização ou na otimização do desempenho (SIMON, 1978).

Por outro lado, entende-se que a disciplina da gestão estratégica, refletindo um processo mais complexo que o considerado pela gestão operacional, oferece uma visão quantitativa e qualitativa, em que se considera que as decisões nem sempre podem ser modeladas matematicamente. Ou seja, isto ocorre quando os indivíduos desempenham seus papéis com maior imaginação, produtividade e criatividade, com potencial para maximizar o resultado de suas decisões. Na gestão estratégica de custos, por exemplo, a criatividade e o processo de tentativa e erro podem ocorrer em um processo ou uma atividade como o *design* de produtos (EHRENSPIEL *et al*, 2007) ou então, em toda uma filosofia de gestão, como é o caso do *soikufu* no Sistema Toyota de Produção, que consiste no estímulo de participação de todos os funcionários através de ideias inventivas que conduzam a redução de custos (MONDEN, 1992).

d) Planejamento *versus* Execução

Observando⁹ os quatro princípios de gestão de Taylor (1911), constata-se que o autor, apoiado pelo cenário predominante da prática empresarial na época do estudo, defende a tese de que os indivíduos, no desenvolvimento dos processos organizacionais, não têm habilidade suficiente para tomar decisões visando à maximização do resultado. Neste cenário, a visão administrativa de Taylor leva ao predomínio do planejamento pelos diretores sobre tudo o que acontece. Isto ocorre porque, pelo princípio de planejamento de Taylor, a empresa deve inibir no trabalho o critério individual do operário ou a sua atuação empírico-prática, ou seja, substituir a improvisação pela ciência. Mas em um ambiente complexo, cercado por muitas variáveis ambientais, a rigidez e a burocracia do planejamento podem cercear a flexibilidade, a adaptação e a inovação, que são fontes importantes de estratégias envolvendo, inclusive, a gestão de custos (ANDERSON, 2007).

Assim, a crítica ao planejamento prescritivo, sobre tudo o que acontece na organização, é amplamente discutida na literatura (ANSOFF; MCDONNEL, 1990; DANTAS, 2007; KLOSTERMAN, 1985; MINTZBERG, 2006).

Na perspectiva estratégica, os indivíduos, em todos os níveis hierárquicos e nos mais diferentes processos, têm autonomia para atuar no processo, como discute Argyris (1999) sobre o aprendizado organizacional, quando este argumenta que os empregados têm condições de detectar e corrigir um erro, por se tratar de um processo de reflexão comportamental que acaba contribuindo para o desempenho da organização. Como exemplo de tais características na gestão de custos, observa-se a autonomia que, no Sistema Toyota de Produção, representa a autonomia dos empregados de interromper ou modificar um processo quando estes identificam um desperdício de custos ou oportunidade de melhoria no mesmo (Monden, 1992).

⁹Os princípios da Administração Científica, segundo Taylor, são quatro, nomeadamente:

- 1) O Princípio do Planejamento – Substituição do critério próprio do operário, o imprevisto e o empirismo por métodos já definidos e testados.
- 2) O Princípio da Preparação dos Trabalhadores - Pressupõe o estudo das tarefas ou dos tempos e movimentos e a lei da fadiga.
- 3) O Princípio do Controle - Defende que tem que se controlar o trabalho para se certificar de que o mesmo está a ser feito de acordo com o método estabelecido e segundo o plano de produção.
- 4) O Princípio da Execução - Defende que as tarefas devem ser distribuídas distintamente, assim como as atribuições das responsabilidades, para que a execução do trabalho seja a mais disciplinada possível.

e) Análise *versus* Síntese

A gestão operacional é marcada pela valorização de processos organizados e estruturados, cuja maior preocupação reside no acompanhamento de fatores ligados capacidades internas, em especial aqueles que afetam diretamente estes processos (produtivos ou administrativos, por exemplo). Isso ocorre porque, no passado, com um ambiente externo estável, à época em que "tudo o que se produzia era absorvido pelo mercado", como afirma Leitão (1993), as organizações tinham facilidade de extrapolação dos acontecimentos do passado para planejar o futuro. Com a mudança do ambiente externo, a preocupação das empresas com o longo prazo aumentou, e os modelos de probabilidade baseados em acontecimentos passados perderam a sua importância dada à imprevisibilidade das variáveis exógenas.

Assim, na perspectiva operacional, as variáveis podem ser mais facilmente sistematizadas e organizadas; logo, a organização (empresa) é entendida como um sistema que poderia ser completamente analisado, compreendido e controlado. Contudo, na perspectiva estratégica, a síntese representa uma visão em que a atuação da empresa ocorre mais próxima ao plano da ação e à implementação dos artefatos, uma vez que a etapa anterior, análise dos cenários e dos eventos passados, é sabidamente imprecisa e pode levar a decisões erradas ou ações incompletas, por exemplo. Não se despreza, portanto, a utilidade da análise, mas a gestão estratégica não é guiada exclusivamente por este fundamento, restando à gestão operacional o papel analítico.

f) Quantitativo *versus* Qualitativo

O Balanced Scorecard - BSC (KAPLAN; NORTON, 1992) embora frequentemente tratado como uma ferramenta de gestão estratégica apresentaria como principal finalidade, segundo alguns autores (HUHN, 2005; NORREKLIT, 2000) o controle operacional do processo estratégico, refletindo-se em um esforço de mensuração dos aspectos qualitativos da estratégia. Norreklit (2000), por exemplo, considera o BSC uma ferramenta mecânica, apresentando uma estrutura hierárquica tipicamente *top-down*, não permitindo que os empregados participem do processo de observação para descobrirem oportunidades e ameaças jamais enxergadas pelos administradores da empresa.

Embora o BSC apresente quatro perspectivas, sendo uma quantitativa (a financeira) e outras três, inicialmente entendidas como qualitativas (clientes, processos internos e aprendizado e crescimento), ao defender o princípio da racionalidade pela operacionalização de todos os aspectos, no qual operacionalizar significaria expressar-se em números, as perspectivas se tornariam metas que precisariam ser mensuradas para que o desempenho fosse acompanhado. Logo, o BSC, como exemplo da visão operacional da gestão, exige a “transformação” do qualitativo em quantitativo.

Na gestão estratégica, as categorias qualitativas e quantitativas coexistem, pois, segundo Nonaka e Takeuchi (1995), a estratégia coloca a praticabilidade antes do rigor dedutivo, considerando que a operacionalização quantitativa pode não captar, por exemplo, a criatividade e o conhecimento dos indivíduos no processo. A gestão de custos, assim, não necessitaria da predeterminação do parâmetro quantitativo para uma iniciativa envolvendo custos, como em questões envolvendo a qualidade percebida pelo consumidor em relação ao custo aplicado, *e.g.*, quando se aumenta o benefício qualitativo de uma determinada característica de um produto sem modificar, necessariamente, o aspecto quantitativo do custo¹⁰.

Em um processo de gestão operacional dos custos, as ações seriam guiadas predominantemente por metas pré-estabelecidas. Um exemplo disto pode ser observado quando da utilização do custo-padrão ou do orçamento como meio para controle de custos (SOUZA; FONTANA; BOFF, 2010). Por outro lado, a análise de custos de cadeias de valor (ROCHA, BORINELLI, 2007) integrada com a Gestão de Custos Interorganizacionais (SOUZA e ROCHA, 2009) condizem com abordagens qualitativas e quantitativas de gestão de custos.

Diversos autores (FREEMAN, 1998; SHIELDS; YOUNG, 1992; TURNEY; ANDERSON, 1989), também sugerem que ações, objetivando a redução de custos, devem ser implementadas sem o prognóstico exclusivamente quantitativo. Por exemplo, Shields e Young (1992) descrevem que, por um lado, decisões operacionais de redução de custos, como a substituição do trabalho manual pelo trabalho automatizado e fusões para gerar economias

¹⁰ Exemplos, neste sentido, podem ser consultados no trabalho de Camacho (2004), em relação aos custos do procedimento de parto com cesariana, em que se pode verificar o esforço gerencial para melhorar a satisfação da mãe (atributo qualitativo) em relação aos recursos econômicos aplicados no procedimento (atributo quantitativo).

de escala, podem ser orientadas, unicamente, pelo retorno econômico do investimento. Por outro lado, a redução de custos pela melhoria da qualidade no desenvolvimento e no *design* de produtos e processos e no comprometimento dos funcionários, podem criar uma cultura de redução de custos na organização, que embora sejam atributos quantitativamente difíceis de serem medidos, condizem com atuações consistentes de redução de custos.

g) Soluções Lineares *versus* Soluções Complexas

Parker e Stacey (1995, p. 12) observam que uma premissa comum aos modelos operacionais é assumir as organizações como sistemas lineares, caracterizadas por relações de causa e efeito, em que geralmente uma causa tem somente um efeito. Neste ambiente, os problemas podem ter solução simples, pois a relação de causalidade é previsível. Mas no presente cenário organizacional a realidade é mais complexa e as organizações apresentam relações múltiplas, internas e externas, com causas que podem implicar em diferentes efeitos. Neste sistema, a ocorrência de um sistema não linear, instável e imprevisível (ANSELMO, 2005) demanda soluções complexas, estratégicas.

Segundo Christensen e Hemmer (2007), historicamente modelos analíticos de custos têm evoluído para modelos que incorporam a incerteza do comportamento estratégico, do foco do custeio de um produto para a gestão deste custo. Mas como a função de custos é muitas vezes construída para ser linear, enquanto que a gestão de custos reflete estruturas organizacionais não lineares, como operações de grande escala e multiprodutos, a discrepância entre a informação linear e a função de custo não linear pode levar a decisões equivocadas, em que a alternativa nestes casos é privilegiar a utilização eficiente dos recursos.

3.1.1. Considerações Finais sobre o Conceito de Gestão

No Quadro 9, a síntese dos elementos conceituais atribuídos à gestão favorece a compreensão dos limites conceituais da gestão estratégica e da gestão operacional.

Quadro 9 - Síntese dos Elementos Conceituais da Administração de Custos e da Gestão de Custos

Perspectiva	Administração de Custos	Gestão de Custos
Eficiência x Eficácia	Eficiência como objetivo – eficácia como “algo a mais”	Eficácia como objetivo - eficiência como meio. Exemplo: inovação com redução de custos.
Técnica x Viabilidade	Soluções técnicas, muitas vezes forçando o redesenho da organização (<i>Top Down</i>).	Soluções viáveis, socialmente e psicologicamente. Soluções mais humanas.
Mensuração x Tentativa e Erro	Modelos quantitativos como geradores de soluções.	Modelos quantitativos não são, a priori, geradores de soluções – a gestão de custos inclui o uso da tentativa e erro, criatividade e oportunismo. Exemplo: <i>soikufu</i> (Sistema Toyota de Produção).
Planejamento x Execução	Ideologia do planejamento - as decisões ocorrem na alta direção, os demais apenas implementam.	Quem vê primeiro, atua primeiro. Exemplo: <i>jidoka</i> (Sistema Toyota de Produção).
Análise x Síntese	Orientação pela análise do passado e extrapolação para antever o futuro.	Orientação pela síntese - extrapolação produz falsa sensação de segurança.
Quantitativo x Qualitativo	Concentrado no que é quantificável - aspectos qualitativos devem ser expressos em números (<i>Balanced Scorecard</i>).	O quantificável e os aspectos qualitativos devem ser aceitos como duas categorias distintas (Análise da Cadeia de Valor).
Soluções Lineares x Soluções Complexas	Problemas são fáceis. A solução de problemas é garantida pela teoria forseguida. Solução linear.	Problemas são complexos. Rejeita-se a visão da cadeia de causa e efeito e pensa-se na organização como uma rede complexa e interdependente. Solução de problemas não é assegurada e pode não haver uma teoria <i>a priori</i> para tratá-la.

Assim, caracterizar a gestão de algo, implicaria no discurso sobre a eficácia, a viabilidade, a criatividade, a prática, a síntese do cenário, os aspectos qualitativos e quantitativos e a complexidade. Como exemplo, caracterizar a gestão de custos não se limita a discorrer sobre a mensuração e a informação de custos, mas sobre os objetivos, como é feito, com que recursos, quem são os envolvidos. Se a gestão implica ser eficaz em algo, não é possível prescrever os objetivos, mas é possível apresentar um ambiente em que estes podem ser viabilizados.

Extrapolando as ponderações apresentadas nesta seção, define-se, assim, a gestão como:

O processo decisório que, suportado pela capacidade dos indivíduos de todos os níveis organizacionais e orientado por um processo de síntese do ambiente organizacional, com diretrizes qualitativas e quantitativas, busca soluções não estruturadas para problemas complexos e viáveis.

Esta seção apoia a visão de Chiavenato (2004, p. 617-620) sobre a necessidade de um profundo realinhamento e atualização de conceitos na teoria administrativa, quando, por exemplo, o autor argumenta que a teoria administrativa assume a noção de um programa, representado por uma sequência de etapas predeterminadas em um ambiente de muita ordem e pouca desordem, enquanto o que prevalece no ambiente dos negócios é o cenário da estratégia, resultado do exame simultâneo das condições determinadas (ordem) e incertas (desordem). O autor também apoia a ideia de que o planejamento nas organizações, que sempre procurou reduzir as incertezas quanto ao futuro e quanto ao ambiente, agora aceita as incertezas tais como elas são e se apresentam. Quanto à organização, o autor enxerga que esta não é vista como centrada nos administradores, mas nos gestores, que atuam em diferentes níveis organizacionais. Finalmente, observa que o controle também é discutido quanto as suas restrições e limitações em favor da liberdade e da autonomia das pessoas e da isenção de regras que balizam comportamentos e decisões.

Assim, na síntese apresentada na Seção 3.2 a seguir, que aborda o conceito de estratégia, verifica-se a oportunidade de adicionar à abordagem discutida nesta seção, o entendimento de que a gestão pode, em determinados momentos, assumir mais características estratégicas, e em outros momentos, estar relacionada com uma visão mais operacional.

3.2. Estratégia e Gestão Estratégica

Como discutido na Seção 3.1, o entendimento da essência de qualquer conceito passa pela necessidade de se ter uma definição clara, que o sintetize. Na literatura, identifica-se uma grande quantidade de definições para o conceito de estratégia e gestão estratégica (ANDREWS, 1987; ANSOFF, 1977; BRACKER, 1980; CHANDLER JUNIOR, 1962; DRUCKER, 1986; HAMBRICK, 1980; MILLER, 1986; MINTZBERG *et al*, 2000), mas que, isoladamente, muitas vezes, deixam de captar muitos aspectos do conceito ou, então, apresentam conflitos entre eles.

Muitas pesquisas teóricas foram desenvolvidas com o propósito de definir e discutir os conceitos de estratégia e de gestão estratégica. Contudo, são raros os trabalhos que fizeram esse exercício de forma abrangente, buscando sistematizar diferentes definições de diferentes autores ao longo de vários anos. Dentre as pesquisas mais recentes e relevantes, destaca-se o trabalho Nag *et al* (2007) e de Ronda-Pupo e Guerras-Martin (2012). Os trabalhos destes

autores constituem relevantes fontes conceituais para a análise das definições de estratégia e gestão estratégica. Nag *et al* (2007), oferecem uma definição consensual implícita para a gestão estratégica, enquanto que Ronda-Pupo e Guerras-Martin (2012), utilizando uma abordagem metodológica diferente, aprimoraram a pesquisa conceitual de Nag *et al* (2007) e apresentaram uma definição para estratégia.

Explorando o paradoxo da fragmentação e a ausência de identidade da gestão estratégica em detrimento do sucesso alcançado pelo tema na área de estudos da gestão, Nag *et al* (2007) realizaram uma ampla pesquisa sobre o tema, submetendo o resumo de 447 artigos selecionados entre as principais publicações sobre negócios¹¹ para 269 congressistas do Congresso da *Academy of Management*, que inicialmente avaliaram quais artigos abordavam, de fato, gestão estratégica, ou não. Após avaliar o nível de concordância entre os avaliadores, 385 artigos foram identificados como abordando a temática gestão estratégica. Realizando posteriormente uma análise lexicográfica dos resumos desses trabalhos, identificaram um conjunto de 54 palavras que comporiam o "vocabulário distintivo" do campo da gestão estratégica. Depois, movendo-se iterativamente entre as definições existentes para gestão estratégica e interpretando como as 54 palavras poderiam ser colocadas em categorias conceituais, os autores identificaram seis elementos que constituem uma definição consensual implícita no conceito de gestão estratégica.

Finalmente, os autores testaram a validade da definição na amostra original de artigos e em uma amostra adicional de resumos de artigos publicados, nas quais verificaram que os elementos da definição implícita permitiam atribuir com alta precisão tanto os textos que se enquadravam como gestão estratégica como aqueles que não abordavam o conceito de gestão estratégica. Ou seja, a partir da construção de sua definição para gestão estratégica, os autores conseguiram estabelecer uma distinção, entre os textos selecionados, daqueles que abordavam o tema gestão estratégica e aqueles que não abordavam. Logo, considerando que um dos objetivos da presente tese é estabelecer o que é e o que não é GEC, a definição proposta por Nag *et al* (2007) visa auxiliar da mesma forma a definição de GEC e o enquadramento de eventos e artefatos pertencentes à sua Estrutura Conceitual.

¹¹Nag *et al* (2007) selecionaram os artigos das seguintes publicações: *Academy of Management Journal* (AMJ), *Academy of Management Review* (AMR) e *Administrative Science Quarterly* (ASQ)

Os elementos conceituais identificados na literatura e testados por Nag *et al* (2007, p. 942), são apresentados e analisados a seguir:

a) Primeiro elemento: “principais iniciativas deliberadas e emergentes”

A sentença, “principais iniciativas deliberadas e emergentes”, inicialmente atribui à Gestão Estratégica a seleção de prioridades. Por esta definição, nem todos os processos ou ações são alcançados pela gestão estratégica – apenas os principais. Esta delimitação é importante nos estudos aplicados da Gestão Estratégica, pois a diversidade de ações, processos ou hipóteses impedem o aprofundamento da análise, por parte dos gestores. Logo, nos processos envolvendo Gestão Estratégica, deve existir uma seleção das principais iniciativas.

Quanto à classificação das iniciativas entre deliberadas (formuladas previamente, através de um processo formal) e emergentes (formadas no cotidiano, através de um processo informal), embora Mintzberg e Waters (1985) afirmem que a identificação de estratégias puramente deliberadas ou puramente emergentes seja muito improvável, tendo em vista que, para serem classificadas distintamente, deveriam observar determinadas características e condições muito difíceis de ser alcançadas plenamente, a literatura apresenta várias discussões sobre estas abordagens na formação de estratégias empresariais (MINTZBERG, 1978, ANSOFF, 1977; PORTER, 1985). No caso das estratégias emergentes, também podem ser observadas as proposições sobre inovação e aprendizagem (MINTZBERG; WATERS, 1985) discutidas na Seção 1.3.2 em relação à definição de estratégia.

Sobre a formação das estratégias, é necessário observar que, segundo Whittington (2002), as iniciativas deliberadas e as emergentes podem ser enquadradas em quatro abordagens básicas de como “fazer” a estratégia: a) clássica (racional); b) evolutiva (fatalista); c) processual (pragmática); e d) sistêmica (relativista).

As abordagens clássica e evolutiva consideram a maximização do lucro como resultado natural da formação de estratégias, enquanto que as abordagens sistêmica e processual são pluralistas e incluem outros objetivos além da maximização do lucro (como o reconhecimento profissional, o poder gerencial e o prestígio). As abordagens clássica e sistêmica veem a estratégia como um processo deliberado, enquanto que a evolutiva e a processual exibem a formação da estratégia como um processo emergente (WHITTINGTON, 2002). Esta

dicotomia, na delimitação das bases da literatura de estratégia, vem do fato de que alguns estudiosos se dividem questionando se a pesquisa em estratégia deve concentrar-se sobre os resultados da estratégia ou sobre o processo de formação de estratégias. Em uma visão simplificada desta discussão, as abordagens clássica e evolutiva (deliberadas) representam a eficiência e, pela discussão desenvolvida na Seção 3.1 sobre a gestão, tais abordagens evidenciam melhor o papel administrativo na estratégia. Por sua vez, as iniciativas emergentes representam a eficácia, ao incluírem outros objetivos além do lucro, e evidenciam melhor a visão da gestão. Portanto, entende-se que, embora a definição de Nag *et al* (2007, p. 942) apresente com a mesma proeminência as iniciativas deliberadas e emergentes, há de se considerar uma preferência para as estratégias emergentes na formação do conceito de GEC.

b) Segundo elemento: “tomadas pelos executivos em nome dos proprietários”

O segundo elemento conceitual, “tomadas pelos executivos em nome dos proprietários”, identifica um grupo-alvo para a Gestão Estratégica. Nesta visão, a gestão estratégica é um atributo dos profissionais que atuam nos níveis superiores da hierarquia em uma organização, como *CEOs*, diretores, conselheiros e demais executivos que representam os altos-escalões e órgãos deliberativos das empresas.

Embora na visão de Mintzberg *et al* (2001) a estratégia exista em vários níveis de qualquer organização, não estando restrita aos níveis gerenciais e diretivos, mas distribuída por toda a organização, levando-se em conta os diferentes graus de importância de cada nível hierárquico para o alcance dos objetivos organizacionais, o estudo de Nag *et al* (2007) evidencia uma delimitação conceitual da atuação da Gestão Estratégica aos níveis gerenciais e diretivos, sugerindo assim um escopo para o alcance da definição de gestão estratégica. No entanto, esta não é uma delimitação apoiada no presente estudo, que encontra no trabalho de Wooldridge *et al* (2008) argumentos em defesa do gerente intermediário. Wooldridge *et al* (2008) sistematizaram os estudos desenvolvidos em gestão estratégica que se concentraram nas contribuições dos gestores intermediários no processo de gestão estratégica, identificando uma diversidade considerável em termos de construções focais e relacionamentos.

Inicialmente, os autores entenderam como gerentes intermediários aqueles localizados abaixo da gestão de alto-escalão e acima do controle de primeiro nível na hierarquia, ou seja, a gestão operacional. Contudo, em suas conclusões, admitem que a construção teórica que classifica

estas três categorias é insuficiente, inclusive fragilizando a comparabilidade entre os diversos trabalhos que estudam o envolvimento dos diferentes níveis organizacionais na gestão estratégica. Assim, os exemplos de gerentes intermediários apresentados pelos autores, como gerentes de linha (por exemplo, chefes de unidade de negócios), gerentes de linha funcional (*e.g.*, vice-presidentes de marketing) ou projetos executivos (*e.g.*, líderes de iniciativas estratégicas) não são conclusivos em identificar os gerentes intermediários.

Em síntese, Wooldridge *et al* (2008) argumentam que, por causa de sua posição intermediária na organização, a gestão média representa uma importante interface do alto escalão com os gerentes de nível operacional, sendo mais provável que estes gestores, ao invés dos gestores de alto-escalão, percebam as ambiguidades causais em torno da relação entre os recursos da organização e seu desempenho econômico, podendo assim desempenhar um papel maior do que dos principais executivos em atividades associadas à gestão estratégica

Os autores observam que no tradicional processo de decisão envolvendo o alto-escalão da organização, o processo em torno da formulação e implementação das decisões estratégicas limita os gerentes de nível médio ao fornecimento de dados e implementação da estratégia. Mas na presença do entendimento compartilhado sobre metas e outras prioridades estratégicas, gerentes de nível médio podem ser mais propensos a integrar-se com os esforços dos gestores de alto-escalão e outros na organização para desenvolver a estratégia. O desafio, neste sentido, é a situação que muitos gestores intermediários assumem de não compartilhar as metas da empresa (por exemplo, são tomados por interesses pessoais ou priorizam apenas o fornecimento de dados e implementação da estratégia).

Logo, considerando que não são todos os gerentes intermediários que atuam estrategicamente, estudos que buscam identificar a prática de GEC nas organizações – e que tenham como respondentes, *e.g.*, contadores, *controllers* ou demais gerentes – precisam evidenciar a atuação desses profissionais na Gestão Estratégica. Mesmo que alguns destes profissionais constituam a alta administração de suas respectivas áreas, e em relação a elas pratiquem uma gestão estratégica, sua orientação de trabalho pode ser estritamente operacional. Assim, ao não identificar se a função do profissional corresponde a uma função que demanda uma análise estratégica, estudos sobre GEC podem cometer o equívoco de não estar evidenciando a prática da gestão estratégica, mas apenas o suporte informacional ou a implementação da estratégia, ou então, a gestão operacional.

Neste sentido, Johnson *et al* (2007, p. 51) observam que um gerente operacional geralmente é solicitado para lidar com problemas de controle operacional, como a produção eficiente de mercadorias, a gestão de equipes de trabalho, o monitoramento de desempenho financeiro ou acompanhamento de projetos de novos sistemas que vão melhorar o nível de serviços a clientes. Segundo os autores, muitas destas tarefas, embora sejam importantes, geralmente estão relacionadas essencialmente com o gerenciamento de recursos já existentes, numa parte limitada da organização e dentro do contexto de uma estratégia existente, refletindo um controle operacional que demanda dos gerentes operacionais o acompanhamento diário destes eventos.

Já na gestão estratégica, Johnson *et al* (2007, p. 51) observam que os gerentes têm sua atividade relacionada a decisões complexas, situações ambíguas e não rotineiras, ao contrário do que acontece em atividades operacionais.

Na literatura de Contabilidade de Gestão Estratégica - CGE, por exemplo, a participação do Contador em processos de gestão estratégica pode refletir a tendência de achatamento das estruturas organizacionais em que decisões são tomadas por equipes gerenciais multifuncionais (AVER; CADEZ, 2009; CADEZ; GUILDING, 2012), evidenciando, portanto, um ajuste horizontal do processo decisório (podendo elevar a função do Contador a um papel diretivo) e um ajuste vertical (integração) dos artefatos da contabilidade de gestão nas atividades da gestão estratégica.

Sobre a construção “em nome dos proprietários”, Nag *et al* (2007) identificaram que o foco da Gestão Estratégica visa atender o interesse dos proprietários, que podem representar também os acionistas ou investidores, ao invés de quaisquer outras partes interessadas (os *stakeholders*), relacionando deste modo conceitos à figura da “agência” na formação do conceito de Gestão Estratégica – ou seja, livre de “conflito de interesses”. Assim, no caso da GEC, não existirá conflito conceitual sempre que o objetivo da gestão dos custos atender aos interesses dos acionistas.

c) Terceiro elemento: “envolvendo a utilização de recursos”

A sentença seguinte “envolvendo a utilização de recursos” incorpora a palavra recursos, disseminada pela abordagem teórica da Visão Baseada em Recursos (VBR) com influências marcantes de alguns autores (PENROSE, 1959; WERNERFELT, 1984 e BARNEY, 1991).

O trabalho de Penrose (1959) é reconhecido como a base da abordagem teórica da Visão Baseada em Recursos - VBR (BARNEY, 1991; WERNERFELT, 1984). Na visão baseada em recursos, as organizações são vistas como um conjunto de recursos e capacidades que não podem ser livremente negociadas no mercado. À medida que estes recursos e capacidades específicos da organização geram benefícios econômicos e não podem ser copiados ou duplicados pelos concorrentes da empresa, passam a ser fonte de vantagem competitiva sustentável (WERNERFELT, 1984).

São raros os estudos na área da GEC que se apropriam da abordagem teórica da VBR para análise dos custos. Anderson (2007) cita, por exemplo, os estudos sobre a Economia dos Custos de Transação que, embora continuem sendo uma teoria importante para a identificação dos riscos de transação, têm na VBR contribuições mais firmes sobre as possibilidades que só são obtidas através de colaboração, que podem mais do que compensar os riscos de transação.

Ainda tratando dos recursos, definidos como ativos tangíveis e intangíveis que a empresa controla e que podem ser usados para criar e implementar estratégias, classificam-se como tangíveis (*e.g.*, máquinas e produtos) e intangíveis (*e.g.*, reputação entre clientes), e em outras quatro categorias: financeiros, físicos, humanos e organizacionais (BARNEY; HESTERLY, 2011).

Assim, entende-se que na GEC tanto os recursos expressos em termos monetários (*e.g.*, máquinas, estoques e mão-de-obra), quanto aqueles que apresentam limitações para mensuração monetária (*e.g.*, relacionamento com a cadeia de valor) podem ser contemplados na sua Estrutura Conceitual.

d) Quarto elemento: “para melhorar o desempenho”

O quarto elemento, “para melhorar o desempenho”, conceitua os principais objetivos ou resultados que são de interesse estratégico para estudiosos da gestão. Conforme Nag *et al* (2007), palavras como crescimento, *performance* e vantagem alinham-se com esta definição.

Em relação à melhora ou aumento do desempenho, como o desempenho é uma *proxy* que pode ter várias perspectivas, quantitativas e qualitativas como, por exemplo, o desempenho na qualidade do produto, nas aquisições horizontais, no mercado ou o desempenho societário (HITT *et al*, 2008), na construção conceitual da GEC o desempenho também deve apresentar um foco tanto quantitativo quanto qualitativo.

Rocha (1999) também observa que, considerando na visão holística que deve nortear o processo de gestão estratégica, a medição do desempenho deve alcançar também o desempenho de clientes e fornecedores.

Conforme discussão apresentada na Seção 1.1.2, quanto à tempestividade do desempenho, uma discussão apresentada por diversos autores (HITT *et al*, 2008; JONHSON *et al*, 2007; GAMBLE; THOMPSON JR *et al*, 2012), é possível chegar ao entendimento que os objetivos estratégicos devem incluir metas de desempenho a prazos mais curtos e mais longos. Embora os objetivos de longo prazo assumam particular importância, pois geralmente atendem aos melhores interesses dos acionistas para que a empresa seja administrada visando a um desempenho de longo prazo, os de curto prazo podem ser essenciais para o atingimento dos objetivos de longo prazo. Contudo, se for para escolher entre desempenho no curto e no longo prazo, o gestor deve escolher o desempenho no longo prazo (a não ser que o cumprimento de uma meta de curto prazo seja relevante).

Logo, na estruturação dos conceitos de GEC, o desempenho econômico, financeiro, operacional e patrimonial deve ser percebido enquanto desempenho de curto e de longo prazo e como o desempenho de longo prazo é afetado pelo de curto prazo.

e) Quinto elemento: das firmas

A firma, que tem como termos equivalentes empresa, corporação, organização, ou companhia, reflete, segundo o estudo de Nag *et al* (2007), a unidade central de análise da gestão estratégica. Quando se admite a incorporação do termo firma na definição de estratégia, pode-se referenciar a conceituação da teoria econômica citada por Penrose (1959) ao dizer que “a firma é mais do que uma unidade administrativa: é uma coleção de recursos produtivos, cuja alocação entre diferentes usos e ao longo do tempo é determinada por decisões gerenciais”. O

entendimento a partir desta proposição é de que a firma, na definição de estratégia, pode representar um departamento, uma unidade de negócios, uma empresa, um grupo de empresas ou toda uma cadeia de valor, uma vez que, ainda segundo Penrose (1959), “a firma é orientada em termos de preço e quantidade com o objetivo de maximizar seu lucro”. Assim, tanto o esforço departamental quanto o esforço interorganizacional, quando influenciam o lucro, perfazem a unidade central de análise da gestão estratégica.

Em outro aspecto, identifica-se na literatura que a discussão sobre a operacionalização da estratégia sugere uma divisão dos diferentes níveis organizacionais. Diversos autores (BARNEY; HESTERLY, 2011; HILL; JONES, 2007; HITT *et al*, 2008) argumentam que a estratégia pode ser elaborada em dois níveis distintos da organização: a estratégia corporativa e a estratégia no nível de negócio (ou empresarial). A estratégia corporativa especifica as ações da empresa ao administrar um grupo de vários negócios que competem em vários mercados de produtos. Já a estratégia de negócios diz respeito a como competir eficazmente em determinada indústria ou negócio. Nesse sentido, segundo os autores, as empresas podem ser guiadas pelas estratégias genéricas (conforme discussão na Seção 3.3) para definir e defender a posição estratégica desejada (HITT *et al*, 2008).

Boaventura e Fischmann (2003) mencionam ainda um terceiro nível de estratégia organizacional, a estratégia funcional (operacional), que está relacionada com a forma pela qual os componentes da organização, em termos de recursos, processos, pessoal e suas habilidades, efetivamente vão contribuir para direcionar a empresa para as estratégias da unidade de negócios e da unidade corporativa. No entanto, embora seja possível identificar que as estratégias funcionais, de abrangência mais restrita que as de negócios, adicionem detalhes ao plano estratégico do negócio estabelecendo as ações, abordagens e práticas para a operação de um departamento ou função do negócio, como marketing, produção, finanças, engenharia, recursos humanos, pesquisa e desenvolvimento, logística e vendas, entre outros, este nível tem como papel principal fornecer apoio para a estratégia de negócio, logo seu papel é de implementação de estratégias.

Para construção da ECGEC, a identificação dos níveis estratégicos não favorece a análise e classificação de eventos e dos artefatos, devido à inconsistência e às restrições de operacionalização da categorização. Por exemplo, Barney e Hesterly (2011) citam como evento da estratégia de nível corporativo a integração vertical, que se por um lado, agrega

decisões acerca da diminuição (ou não) de etapas da cadeia de valor, em que a empresa pode decidir por incorporar fornecedores, por outro lado, inclui decisões como terceirizar atividades ou optar por comprar ou produzir um produto.

Ocorre que uma decisão de comprar ou produzir um produto pode tanto influenciar e ser influenciada pela estratégia corporativa de integração vertical, como ser definida a partir da estratégia em nível de negócios conhecida por “liderança em custo” (HITT *et al*, 2008) quando para produzir bens e serviços com características aceitáveis pelos clientes ao menor custo em comparação com os concorrentes, a organização precisa reduzir os custos do produto e ter, como alternativa, a decisão de terceirizar. Em que pese a proposição dos autores em estratégia para separação da firma em níveis, não se aprofunda a contribuição desta construção no presente estudo.

Finalmente, na literatura especializada, ainda é possível identificar como termo equivalente à firma, no contexto da presente pesquisa, a chamada “unidade estratégica de negócios” (*strategic business unit* - SBU) que, segundo Johnson *et al* (2008, p. 47), representa uma parte da organização para a qual existe um mercado externo distinto para produtos. Na literatura que aborda a GEC, Langfield-Smith (2008) menciona que o primeiro estágio da GEC, por exemplo, é a identificação da unidade estratégica de negócios, sendo as etapas seguintes: a análise estratégica de custos, a análise estratégica de mercado e a avaliação da estratégia. Mas o autor não discute se a delimitação da unidade estratégica de negócio é necessária para operacionalização da GEC, nem o que caracteriza esta unidade estratégica.

f) Sexto elemento: em seus ambientes externos

Segundo Nag *et al* (2007), "em seus ambientes externos", este sexto elemento é representado por palavras como *mercado*, *concorrência* e *indústria*, que se referem ao ambiente imediato de uma empresa, bem como por palavras como *incerteza* e *contingência*, que indicam um contexto potencialmente mais amplo.

O termo ambiente (ANSOFF, 1977; BRACKER, 1980; HAMBRICK, 1980) atribui à estratégia a análise das variáveis internas e externas que mais diretamente influenciam o desempenho externo da empresa. Rocha (1999) observa que decodificar as forças ambientais é o primeiro passo para o desenho de um sistema de informações da GEC, por exemplo.

Assim, a partir dos elementos conceituais identificados e validados por Nag *et al* (2007), analisados criticamente nesta seção, os autores apresentam a seguinte definição para a Gestão Estratégica:

*“The major intended and emergent initiatives taken by general managers on behalf of owners, involving utilization of resources to enhance the performance of firms in their external environments.”*¹²

Inicialmente, nota-se que, ao destacar na sua definição de gestão estratégica as iniciativas envolvendo a utilização de recursos, o conceito de gestão de custos surge da própria definição de gestão estratégica, uma vez que, dentre os recursos objeto da gestão estratégica podem ser representados monetariamente por custos. E conseqüentemente, tais recursos afetarão outro elemento da gestão estratégica que está associado diretamente, em termos contábeis e econômicos, aos custos: o desempenho.

Seria então, toda a gestão de custos uma GEC? Uma reflexão sobre os elementos conceituais da definição de gestão estratégica mostra que não.

Primeiro, não são todas as iniciativas de gestão de custos que podem ser classificadas como estratégicas, uma vez que Nag *et al* (2007) identificaram que a gestão estratégica é representada pelas principais iniciativas. Logo, uma iniciativa da gestão de custos que não produz um grande impacto não poderia ser entendida como uma iniciativa da GEC.

Mas o que constitui, portanto, uma iniciativa principal da gestão estratégica? Neste caso, na literatura das estratégias genéricas (CASTRO, 2006) é possível extrair eventos que levam a um processo decisório estratégico que, por sua vez, demandam artefatos da GEC que levarão às ações. Assim, eventos da gestão de custos que não puderem se associar diretamente com a estratégia ou que não levarem a um processo decisório estratégico não seriam qualificados como eventos da GEC. Considerando que o processo decisório estratégico é frequentemente rotulado na literatura em termos de distinção entre as decisões estratégicas e operacionais¹³, a

¹²Tradução: “As principais iniciativas deliberadas e emergentes tomadas pelos gerentes gerais em nome dos proprietários, envolvendo a utilização de recursos para melhorar o desempenho das empresas em seus ambientes externos.”

¹³ A Seção 1.4 apresenta algumas ponderações sobre outros níveis do processo decisório identificados na literatura, como por exemplo o nível tático e o nível administrativo.

análise dos limites conceituais de uma decisão estratégica e de uma decisão operacional complementa o conceito de gestão estratégica exposto nesta seção.

Segundo Nutt e Wilson (2010), a distinção entre decisões estratégicas e operacionais é relativa, dependendo do objetivo e uso: o que é estratégico para uma organização pode ser operacional para outra. Mas os autores afirmam que existem elementos específicos, em diferentes tipos organizacionais, que permitem uma diferenciação entre decisões estratégicas e operacionais. Assim, as tipologias identificadas na literatura representam não apenas um limite consensual acadêmico que viabiliza os estudos em processos decisórios, mas também, as diretrizes empíricas, pois muitos trabalhos refletem o posicionamento dos gestores em relação às decisões. Os autores citam, por exemplo, o projeto conhecido como Estudos de Bradford (HICKSON *et al*, 1986), que iniciado na década de 1970, é considerado um dos mais importantes projetos de pesquisa em processos decisórios no mundo. Ao estabelecer como foco de estudo as decisões estratégicas, Hickson *et al* (1986, p. 28) desenvolveram premissas conceituais para diferenciar as decisões estratégicas e operacionais.

Para Hickson *et al* (1986, p. 28) as decisões estratégicas são “incomuns, substanciais e permeiam toda a organização”. Assim, para Hickson *et al* (1986), em primeiro lugar as decisões estratégicas não ocorrem com muita frequência. São mais raras e estão fora da rotina da maioria das pessoas envolvidas com a organização. Isto significa que haverá pouca ou nenhuma decisão precedente direta para elas, sendo provável que estabeleçam precedentes para decisões posteriores (MINTZBERG *et al*, 1976).

Maximiano (2000) aborda esta característica da decisão estratégica ao afirmar que frequentemente decisões estratégicas não são programadas. Santos e Ponte (1998), afirmam que as decisões são programadas na medida em que são repetitivas e rotineiras ou quando já existe um processo definido para abordá-las, de modo que não tenham de ser tratadas de novo cada vez que elas ocorrem. Considerando a definição de Santos e Ponte (1998), toma-se o exemplo do evento treinamento e desenvolvimento de pessoal como evento que demanda decisões operacionais.

Já as decisões não programadas, na medida em que são novas, não são estruturadas e não apresentam um método prefixado para tratar do evento, não torna possível, conforme Santos e Ponte (1998), delimitá-las completamente em um modelo de decisão.

Quanto ao comprometimento de recursos substanciais (HICKSON *et al*, 1986; MINTZBERG *et al*, 1976) Matheson e Matheson (1998) interpretam em termos de quantidade ou diversidade dos recursos envolvidos. Ou seja, decisões estratégicas afetam quantitativamente muitos recursos da organização. Contudo, ao observar os estudos da Visão Baseada em Recursos – VBR (BARNEY; HESTERLY, 2011), também é possível identificar as características de raridade, imitabilidade e valor dos recursos substanciais do processo decisório estratégico, o que, segundo Barney e Hersterly (2011), depende da consistência na alocação destes recursos à estratégia da empresa. Logo, uma decisão estratégica envolve o comprometimento de recursos substanciais tanto em termos quantitativos quanto qualitativos.

Entende-se, portanto, que um evento como a substituição de equipamentos será tratado como um evento operacional se a decisão não envolver uma grande quantidade de recursos (a troca de um computador ou a atualização de softwares na área administrativa). Se essa substituição envolver recursos significativos ou de grande representatividade no patrimônio da entidade, por exemplo, a troca de uma aeronave por uma companhia aérea poderia ser entendida como um evento estratégico. Ou então, sobre o evento importar ou adquirir no mercado interno. Se estiver relacionado a um pequeno volume e não comprometer ou afetar consideravelmente as áreas envolvidas, pode ser considerado um evento operacional. No entanto, se a escolha de importar ou adquirir no mercado interno for uma escolha política, que envolve uma grande quantidade de recursos e compromete diversas áreas da organização (financeiro, compras, recebimento, controle de qualidade, entre outras), este evento pode levar a uma decisão estratégica.

Em terceiro lugar, segundo Hickson *et al* (1986), as decisões estratégicas criam uma “onda de decisões menores” e, desta forma, afetam toda a organização. Assim, como observa Mintzberg *et al* (1976, p. 247), a característica de frequência ou raridade da decisão estratégica está associada com a repercussão desta decisão, uma vez que decisões estratégicas, enquanto decisões não programadas, provocarão impacto em outros eventos estratégicos e ou operacionais e, conseqüentemente, em outras decisões. Assim, por exemplo, decisões relativas ao evento estratégico aperfeiçoamento e racionalização das atividades que agregam valor afetarão diversos artefatos, como a gestão do *overhead*, a rentabilização de produtos, clientes e fornecedores. Por outro lado, se eventos não geram uma repercussão em outras

decisões, ou fecham um ciclo do processo decisório, podem ser qualificados como decisões operacionais.

Na concepção de Ansoff (1977, p. 25), as decisões operacionais são aquelas que absorvem a maior parte da energia e da atenção da empresa e têm como objetivo a maximização da rentabilidade das operações correntes a partir do aumento da eficiência do processo de conversão de recursos da empresa. Já as decisões estratégicas dizem respeito à relação entre a empresa e seu ambiente e determinam os objetivos e metas da empresa, se esta deve diversificar-se e em que áreas, como a empresa deve desenvolver e explorar sua posição atual relativamente a produtos e mercados. O entendimento de Ansoff (1977), portanto, reforça as evidências já apresentadas nesta seção, em termos de alcance da gestão estratégica (ambiente) e dos objetivos (eficácia), assim como delimita como objetivo de decisões estratégicas os produtos e mercados da empresa, enquanto decisões operacionais apresentam ênfase nos processos.

Fischmann e Zilber (2000) afirmam que as decisões estratégicas estão relacionadas com a ideia de futuridade, isto é, os impactos por elas causados, provavelmente, terão repercussão sobre um horizonte de tempo bastante grande. Logo, um evento da gestão de custos que tenha repercussão limitada no curto prazo, afetando, por exemplo, apenas o desempenho do mês, não poderia ser considerado um evento estratégico. Ou ainda, a decisão de oferecer um desconto para determinada venda a um cliente é uma decisão que pode ser suportada por informações de custos, mas somente para identificação do limite do desconto a ser oferecido. No entanto, mesmo que este desconto afete a lucratividade do cliente no respectivo mês, isto pode não comprometer resultados futuros. Agora, se o desconto for concedido em forma de uma política, ou que, em vez do desconto, se adote como política a elevação do nível maior de serviços ao cliente, isso comprometerá o desempenho futuro da entidade.

Outra característica apresentada por Fischmann e Zilber (2000) diz respeito à dificuldade de reversão. Decisões estratégicas têm altos custos de mudança, algumas vezes impossíveis de serem retornadas. Como podem ser observados os eventos relacionados com a abertura e fechamento de filiais ou o evento eliminação ou manutenção de uma linha de negócios ou produto do portfólio. Por outro lado, um evento de priorização de produtos mais lucrativos (geralmente em função da utilização de um recurso limitado) ou o evento de atendimento a

um pedido com preço especial (que não faz parte das operações normais da empresa) leva a decisões reversíveis e que não produzem custos tão altos de mudança.

Sobre as diferenças entre decisões estratégicas e operacionais, Matheson e Matheson (1998) entendem que enquanto as decisões estratégicas dizem respeito ao rumo da empresa como um todo, as decisões operacionais estão ligadas ao funcionamento rotineiro da empresa, ao dia a dia de sua estrutura. Os autores tomam como critérios para essa classificação as diferenças nos respectivos ciclos de decisão, envolvendo o tempo entre a tomada de decisão e a obtenção dos resultados dela provenientes. Assim, discorrem entre outras características já citadas nesta seção sobre o custo do erro e as melhorias incrementais.

Complementando a perspectiva do custo de reversibilidade de uma decisão estratégica (FISCHMANN; ZILBER, 2000), Matheson e Matheson (1998) oferecem a abordagem do custo do erro (no caso da decisão que não se mostra eficaz), pois considerando que uma decisão estratégica envolve muitos recursos (refletindo, por exemplo, a alçada de aprovação da decisão), os erros advindos de sua ineficácia serão muito altos, não somente no curto prazo mas, principal e cumulativamente no longo prazo. Logo, uma decisão na gestão de custos, que não se mostrar eficaz, desde que não afete o resultado significativamente no longo prazo, pode ser considerada uma decisão operacional.

Quanto às melhorias incrementais, Matheson e Matheson (1998) afirmam que decisões operacionais possuem ciclos onde o desempenho ótimo pode ser conseguido rapidamente através de melhorias incrementais. É o caso do evento acompanhamento do orçamento, em que ajustes de despesas, por exemplo, são decisões que impactam rapidamente no alcance do desempenho esperado. Ao contrário, como as decisões estratégicas possuem ciclos extremamente longos, pode ocorrer de algumas dessas decisões levar vários anos para completar o ciclo. Tem-se como exemplo, o evento pesquisa e desenvolvimento de novos produtos, que geralmente leva a decisões com resultados obtidos apenas no longo prazo e cujos ajustes não são facilmente percebidos.

Finalmente, para Matheson e Matheson (1998), decisões operacionais requerem atenção aos detalhes e acompanhamento do processo, monitorando o desempenho no curto prazo, além de ignorar as incertezas e evitar alternativas, enquanto as estratégicas demandam foco nas

questões importantes, consideração de horizontes no longo prazo, representação da incerteza e geração de várias alternativas que possibilitem uma escolha cuidadosa.

Bataglia e Klement (*in* YU, 2011, p. 258) complementam as tipologias anteriores, afirmando que as decisões estratégicas devem ser consideradas importantes pelos gestores da alta administração em termos de ações tomadas, recursos comprometidos ou precedentes estabelecidos. Como discutido em relação ao segundo elemento da definição de estratégia de Nag *et al* (2007), “pelos executivos em nome dos proprietários”, esta definição de Bataglia e Klement (*in* YU, 2011) corrobora o entendimento de que se um evento não afeta o processo decisório da alta direção, este evento não é, então, objeto de uma decisão estratégica, mas de uma decisão operacional. Por exemplo, sobre o evento melhoria da eficiência e produtividade, entende-se que a decisão de um funcionário sobre a eliminação de uma atividade que é percebida somente por ele como desnecessária, aumentando assim a produtividade, é uma decisão operacional. Já uma decisão tomada pelo nível executivo de eliminar, em todo o ciclo de produção de determinado produto, as atividades que não agregam valor é uma decisão estratégica.

Sobre as decisões estratégicas, Bataglia e Klement (*in* YU, 2011, p. 258) afirmam que toda decisão estratégica envolve o posicionamento em relação às variáveis do ambiente competitivo, corroborando Rocha (1999, p. 23) quando este afirma que “deve ser fortemente enfatizada a aceitação desse aspecto do conceito de decisão estratégica: diz respeito ao mais importante ambiente próximo”, ambiente este que, segundo o autor, inclui os clientes, fornecedores, consumidores e concorrentes. Assim, decisões estratégicas influenciam entidades ambientais, muito mais do que as decisões operacionais. Como exemplos de eventos da gestão estratégica, Rocha (1999) cita a alteração da natureza das relações com clientes e fornecedores e intensificação das mesmas e a reconfiguração da cadeia de suprimento, evidenciando a ligação com o ambiente externo das decisões estratégicas.

Assim, a definição de gestão estratégica apresentada Nag *et al* (2007) reúne elementos conceituais relevantes para a identificação e classificação de eventos e artefatos da GEC, conceitos estes complementados pela revisão da tipologia das decisões estratégicas e decisões operacionais apresentadas nesta seção.

O estudo de Nag *et al* (2007) recebeu, anos mais tarde, um aprimoramento conceitual através do trabalho de Ronda-Pupo e Guerras-Martin (2012). Embora não tenha modificado significativamente a definição e o conjunto de elementos conceituais originalmente apresentados por Nag *et al* (2007), o estudo de Ronda-Pupo e Guerras-Martin (2012) acrescentou algumas variáveis de análise na definição de gestão estratégica que favorecem o seu entendimento.

Ronda-Pupo e Guerras-Martin (2012), corroborando as afirmações de Nag *et al* (2007), afirmam que o conceito de estratégia na literatura é apresentado como um complexo campo de estudos, marcado pela ausência de um vocabulário compartilhado e amplo, com um léxico internamente inconsistente e confuso. E embora estratégia seja um dos conceitos mais ensinados e estudados, segundo os autores, é paradoxalmente também um dos menos compreendidos. Neste sentido, Ronda-Pupo e Guerras-Martin (2012) apresentam um estudo sobre a evolução do consenso acadêmico no que diz respeito ao conceito de estratégia e a evolução do termo "estratégia" dentro do campo da gestão estratégica. Assim, considerando-se o contexto e a abrangência do trabalho, um resumo dos passos utilizados pelos pesquisadores para o desenvolvimento da pesquisa será apresentado e as diferenças identificadas na definição de estratégia proposta pelos autores; com relação à definição apresentada por Nag *et al* (2007), a mesma será analisada criticamente quanto à aplicabilidade na presente contribuição para a ECGEC.

Metodologicamente, Ronda-Pupo e Guerras-Martin (2012) fizeram uma análise quantitativa de um amplo conjunto de 91 definições de estratégia durante um longo período de tempo (1962–2008), conseguindo assim identificar uma definição consensual do conceito de estratégia, implícita e explícita, através de uma análise de conteúdo, combinando análise de consenso e *co-word* com técnicas de análise *social network*¹⁴.

Após resgatarem a evolução dos primeiros usos modernos do conceito de estratégia, desde Neumann e Morgenstern (1947), passando também por Drucker (1954), Ronda-Pupo e Guerras-Martin (2012) identificaram, através de evidências de estudos posteriores, os

¹⁴ A análise de consenso (COHEN, 1960) é uma técnica utilizada para determinar o nível de consenso entre pares de definições analisadas. A análise *co-word* (HE, 1999) é uma técnica bibliométrica que analisa a evolução da estrutura de um conceito por meio do índice de inclusão dos termos-chave em diferentes publicações. A análise *social network* (BURT, 2001) estuda a evolução da consistência interna e centralidade dos principais termos que compõem a definição de um conceito.

principais autores e definições sobre estratégia, iniciando com os pioneiros no estudo da estratégia na chamada escola da administração (ANSOFF, 1977; CHANDLER, 1962; LEARNED *et al*, 1969) e evoluindo, em períodos aproximados de quinze anos (1962 a 1977 – 1978 a 1992 – 1993 a 2008), passando pela escola do planejamento estratégico (KING; CLELAND, 1978) até chegar à escola de gestão estratégica (HITT *et al*, 2008; MINTZBERG, 2001; PORTER, 1985; RUMELT, 1980; THOMPSON JR *et al*, 2008). A metodologia e os achados do estudo de Ronda-Pupo e Guerras-Martin (2012) serão analisados a seguir.

Inicialmente, Ronda-Pupo e Guerras-Martin (2012) apresentaram uma análise descritiva dos substantivos, verbos e adjetivos encontrados nas diferentes definições selecionadas, na qual, por exemplo, constatou-se que o verbo alcançar é apresentado com proeminência durante todo o período de estudo, enquanto os verbos 'competir' e 'relacionar' ocorrem com mais frequência a partir do período compreendido entre 1978 e 1992, em virtude do surgimento da gestão estratégica e da importância conferida à relação empresa-meio ambiente. Nos estudos mais recentes, o uso do verbo 'inovar' associado à definição de estratégia tem apresentado um crescimento significativo de importância. Tal aspecto poderia estar relacionado com o crescimento do empreendedorismo como um subcampo da disciplina.

Neste sentido, uma vez que o alcance diz respeito aos objetivos, na presente pesquisa os objetivos estão relacionados, intrinsecamente, com o desempenho da empresa e como a gestão de custos pode favorecê-la, estando os programas ou planos escolhidos para alcançar estes objetivos refletidos nos artefatos selecionados.

Quanto a 'competir' e 'relacionar', também se nota a proeminência destes verbos na literatura da GEC, principalmente devido à influência da análise da cadeia de valor e da análise de posicionamento estratégico (SHANK; GOVINDARAJAN, 1993), estas análises, por sua vez, influenciadas significativamente pelas estratégias genéricas de Porter (1980, 1985).

Quanto à inovação, não se percebe na literatura da GEC um avanço significativo em importância, lacuna esta observada por Anderson (2007) nos estudos sobre GEC. Como exemplo, nota-se que um dos principais autores sobre GEC, o Professor Vijay Govindaran (SHANK; GOVINDARAJAN, 1993), atualmente tem se dedicado a pesquisar sobre inovação estratégica (GOVINDARAJAN *et al*, 2012), mas não são identificadas na literatura pesquisas relacionando a GEC com os achados deste autor sobre o tema inovação.

Em relação à evolução da influência que as palavras-chave têm na formação do conceito de estratégia, Ronda-Pupo e Guerras-Martin (2012) identificaram a centralidade do termo “da empresa”, sendo este termo considerado como um objeto de estudo da estratégia ou um campo de pesquisa. Os termos “recursos”, “características” e “ambiente” também se destacam na formação do conceito de estratégia. Quanto ao termo “ambiente”, os autores verificaram uma diminuição de sua ocorrência nas definições mais recentes, embora se mantenha como parte do núcleo conceitual da estratégia.

Assim, Ronda-Pupo e Guerras-Martin (2012, p. 182) concluem que os termos 'empresa', 'ambiente' 'ações' e 'recursos' compõem o núcleo da definição de estratégia. Ao destacar também a importância combinada dos termos 'objetivos' e 'desempenho' aos quatro termos principais, após a análise estatística de significância dos diferentes termos identificados na literatura para definir a estratégia empresarial, os autores concluíram seu estudo apresentando a seguinte definição para estratégia:

“The dynamics of the firm’s relation with its environment for which the necessary actions are taken to achieve its goals and/or to increase performance by means of the rational use of resources”¹⁵.

Embora Ronda-Pupo e Guerras-Martin (2012) tenham identificado um baixo nível de consenso entre os estudiosos em relação aos conceitos de estratégia, eles argumentam que a definição ora apresentada demonstra a centralidade dos termos e conceitos utilizados nas principais publicações¹⁶ em negócios.

A análise conjunta das definições implicitamente consensuais identificadas na literatura para estratégia (RONDA-PUPO; GUERRAS-MARTIN, 2012) e Gestão Estratégica (NAG *et al*, 2007) e as características de Gestão apresentadas por Hühn (2005), apresentadas na sequência, têm como propósito identificar as discrepâncias e similaridades para a formação de uma definição própria de gestão estratégica:

¹⁵A dinâmica da relação da empresa com seu ambiente para o qual as ações necessárias sejam tomadas com eficácia e ou para aumentar o desempenho, por meio do uso eficiente de recursos.

¹⁶Ronda-Pupo e Martin (2012) realizaram seu estudo longitudinal a partir das seguintes fontes: Academy of Management Journal (AMJ), Strategic Management Journal (SMJ), Academy of Management Review (AMR) e Administrative Science Quarterly (ASQ)

a) a definição de gestão estratégica (NAG *et al*, 2007) enfatiza a melhoria do desempenho como foco da gestão estratégica. Mas ao identificar a palavra “objetivo”, como alternativa à melhoria no desempenho, Ronda-Pupo e Guerras-Martin (2012) indicam que a estratégia não está limitada ao desempenho, que enquanto termo ambíguo e difícil de ser expresso de maneira simples, segundo Otley (1999, p. 364), também pode ser representado como a consecução de objetivos, em uma perspectiva interna à organização. Logo, a redundância na definição de estratégia parece desnecessária;

b) quanto às palavras: ações e iniciativas, embora possam ser tratadas como sinônimas, o significado da palavra iniciativa é mais amplo (HOUAISS, 2011): “a ação de quem é o primeiro a propor e/ou realizar algo”, o que, no sentido da gestão estratégica, remete à atuação do próprio gestor; sendo assim, uma palavra com significado mais representativo. No entanto, observadas as limitações conceituais da categorização entre iniciativas deliberadas ou emergentes, entende-se que estas categorias não contribuem na formação da definição de gestão estratégica, podendo, no entanto, estar contempladas na formação do conceito, juntamente com os conceitos de viabilidade e criatividade observados por Hühn (2005);

c) sobre o elemento conceitual “recursos”, a definição de Ronda-Pupo e Guerras-Martin (2012), ao identificarem o “uso racional” em vez da simples “utilização”, atribuem a palavra “racional” à representação dos termos: sistêmico, orientado, planejado, lógico e inteligente. Todos estes termos, segundo os autores, são utilizados para vincular o uso de recursos ao conjunto de técnicas utilizadas no processo de tomada de decisões da empresa. Ou seja, a racionalidade identificada por Ronda-Pupo e Guerras-Martin (2012) diz respeito à instrumentalização, aos procedimentos, aos artefatos utilizados para a tomada de decisão sobre eventos estratégicos.

Sobre o aspecto da racionalidade cabe observar, ainda, o pressuposto da racionalidade limitada argumentada por Simon (1978), em que o uso racional dos recursos (como deveriam ser tomadas as decisões) está limitado à racionalidade dos gestores (como as decisões são tomadas). Assim, quando Simon (1978) argumenta que os tomadores de decisão possuem habilidades cognitivas limitadas para avaliar todas as possíveis alternativas de uma decisão, bem como para lidar com as consequências incertas da decisão tomada, os artefatos diminuem a incerteza, modelando o processo decisório. No entanto, em um contexto estratégico onde

prevalece a complexidade, Bataglia e Klement (*in* YU, 2011) observam que decisões estratégicas são mais afetadas pelas limitações da racionalidade limitada, refletindo-se, assim, nos eventos e artefatos da gestão em que o gestor possui menor conhecimento das consequências exatas de sua escolha.

Há ainda, segundo Sousa e Shibata (*in* YU, 2011), a noção de que os gestores, na busca por “satisfazer”, em vez de “maximizar” ou otimizar”, impõem como limite da racionalidade o aspecto da política organizacional. Segundo Sousa e Shibata (*in* YU, 2011, p. 131), “decisões racionais (cartesianas) e decisões políticas caminham lado a lado”, e no âmbito das decisões estratégicas, este aspecto também se torna mais evidente.

Como esclarecem Dean e Sharfman (1993), a perspectiva política admite que as organizações sejam coalizões de pessoas com interesses distintos, e enquanto alguns objetivos podem ser compartilhados, outros estabelecem conflitos. Isso faz com que a sistematização, a orientação ou a lógica que se refletem nos artefatos da gestão estratégica sejam, também, mais suscetíveis à influência política, considerando que tais artefatos produzirão efeitos de maior relevância organizacional que os demais. Bhimani (1994) reflete sobre estes aspectos na gestão de custos, por exemplo, relatando pesquisas empíricas em que a informação de custo é frequentemente distorcida para favorecer objetivos de segmentos específicos da organização, como a preparação de previsões irrealistas de custos para justificar investimentos em tecnologias organizacionais. Embora tais decisões sejam justificadas e explicadas, ou seja, com características racionais, enquanto tendo como objetivo predominantemente o interesse individual ou próximo, as decisões demonstram ser predominantemente políticas.

Assim, a GEC deve oferecer um meio para o uso racional dos recursos, ajustando-se às práticas imprevistas e apreciando as tensões que existem entre as concepções da gestão de custos potencial e a capacidade real dos gestores, além dos seus interesses pessoais.

e) quanto à identificação dos responsáveis pela gestão estratégica, assumindo a sentença “tomadas pelos gestores em nome dos proprietários”, esta é a principal diferença observada entre a definição de estratégia e gestão estratégica, adicionando à estratégia o papel da gestão. Aos gerentes, identificados por Nag *et al* (2007) na definição de gestão estratégica, atribuem-se as características da gestão observadas por Hühn (2005) e destacadas no Quadro 9, para ampliar o entendimento de como estes gestores atuam em relação à estratégia.

Considerando todas as análises apresentadas na Seção 3.1 e na presente seção, conclui-se que a seguinte definição de gestão estratégia orientará a composição da definição de gestão estratégica de custos proposta e que orientará a análise critico-dialética desta pesquisa.

As principais iniciativas tomadas pelos gestores em nome dos proprietários, envolvendo a utilização racional de recursos, para melhorar o desempenho da firma em seu ambiente externo.

Desta forma, não são consideradas as principais iniciativas, por exemplo, aquelas que não impactam substancialmente no desempenho da firma, são essencialmente idealistas (não pragmáticas) e se traduzem em resultados previsíveis que não dependem de uma perspectiva temporal para avaliação (LORINO, TARANDEAU, 2006).

A definição apresentada sintetiza os elementos discutidos nesta seção que, conseqüentemente, sugerem uma categorização das variáveis entre a gestão estratégica e a operacional, conforme apresentado no Quadro 10, onde a indicação dos autores remete à autoria da ideia geral apresentada, e não necessariamente à proposição do aspecto analisado. Já a categorização dos aspectos da “gestão estratégica” e “gestão operacional” indica a maior ênfase ou intensidade daquele aspecto em relação à gestão estratégica e em relação à gestão operacional.

Assim, uma vez apresentada uma análise sobre os conceitos de gestão, de estratégia e de gestão estratégica e observando a definição de gestão estratégica que conclui a análise, cabe observar a recomendação de Porter (1985), quando afirma que a compreensão de Gestão Estratégica depende do entendimento dos fatores que são considerados para operacionalizá-las organizações. Como discutido no início deste Capítulo, a literatura das estratégias genéricas oferece uma estrutura de validação dos conceitos de estratégia e gestão estratégica, em que os padrões de decisões (relacionados com eventos) e atividades (relacionados com os artefatos) da GEC poderão ser enquadrados conceitualmente.

Quadro 10 - Distinção entre Gestão Estratégica e Gestão Operacional

Autores	Aspectos	Ênfase	
		Gestão Estratégica	Gestão Operacional
Diversos	Ênfase dos resultados	maior na eficácia	maior na eficiência
	Ênfase das soluções	maior na viabilidade	maior na técnica
	Métodos	ênfase na criatividade	ênfase no modelo
	Planejamento	menos estruturado	mais estruturado
	Orientação das decisões	mais sintética	mais analítica
	Importância da modelagem quantitativa	menor	maior
	Linearidade do processo de decisão	menor	maior
Nag <i>et al</i> (2007)	Relevância das iniciativas	maior	menor
	Nível hierárquico do pessoal envolvido	maior	menor
	Raridade dos recursos	maior	menor
	Imitabilidade dos recursos	menor	maior
	Valor dos recursos	maior	menor
Hickson <i>et al</i> (1986)	Frequência e regularidade das decisões	menor	maior
	Programação e estruturação das decisões	menor	maior
	Precedente para outras decisões	maior	menor
	Quantidade de recursos envolvidos	maior	menor
	Abrangência dos recursos envolvidos	maior	menor
Ansoff (1977)	Abordagem em relação a produtos e mercados	maior	menor
	Abordagem em relação a processos e atividades	menor	maior
Fishmann e Zilber (2000)	Prazo para acompanhamento do resultado	maior	menor
	Dificuldade para reversão	maior	menor
Matheson e Matheson (1998)	Custo do erro da decisão	maior	menor
	Oportunidade para melhorias incrementais	menor	maior
Bataglia e Klement (2011)	Importância para os gestores	maior	menor
Rocha (1999)	Posicionamento em relação ao ambiente	maior	menor
Ronda-Pupo e Guerras-Martin (2012)	Posicionamento em relação à inovação	maior	menor
	Limitação da racionalidade	maior	menor
	Impacto das decisões políticas	maior	menor

3.3. Estratégias Genéricas

Mintzberg *et al* (2001, p. 89) afirmam que todo autor da área de estratégia que se preocupa com questões de conteúdo, ou mesmo as consultorias especializadas, tem seu rol de estratégias genéricas. A mesma visão é compartilhada por Zicarelli e Fischmann (1994) que identificaram e validaram treze estratégias genéricas, quais sejam: diferenciação produto-mercado, diferenciação funcional, cooperação, inovação, adaptação, evolução, reação, oportunidades, autoproteção, intento, despistamento, agressão e desinvestimento. Estes

autores criaram suas próprias listas de estratégias genéricas, com o objetivo de traduzir seus estudos em proposições mais operacionalizáveis.

Castro (2006) afirma que as estratégias genéricas nasceram junto com o próprio planejamento estratégico, em sua abordagem formal, facilitado pelos estudos de Ansoff (1977) sobre componentes do vetor de crescimento de uma empresa, que especificavam as direções de crescimento para uma empresa em termos de produtos e mercados (ANSOFF, 1977, p. 91). Tais componentes, apesar de representarem um aspecto limitado, constituem um padrão de direcionamento ou comportamento que uma empresa pode assumir para alcançar um desempenho superior indicando, portanto, como competir em uma indústria, ou seja, de que maneira deve concorrer com seus rivais.

Com Porter (1980), as estratégias genéricas disseminaram-se na literatura de negócios, embora já contassem, além da obra de Ansoff (1977), em trabalhos anteriores como Hofer e Schendel (1978) e Miles e Snow (1978), por exemplo.

Segundo Robinson Jr. e Pearce II (1988, p. 43), no período de 1975 a 1985, as questões de conteúdo estratégico passaram a receber mais atenção dos pesquisadores da gestão estratégica, de modo que as tipologias criadas nesse período facilitaram o estudo e a pesquisa do conceito de estratégia ao permitir a medição, classificação ou comparação de distintos padrões de comportamentos ou características estratégicas que uma empresa pode vir a assumir.

Como observa Castro (2006), o objetivo de Ansoff (1977), por exemplo, por meio de seus vetores de crescimento, era eminentemente prático, destinando-se aos tomadores de decisões estratégicas nas organizações (ANSOFF, 1977, p. XVIII). Da mesma forma, Porter (1980), dedicou sua obra, na área de Economia Industrial, aos gestores .

Assim, as diferentes tipologias de estratégias genéricas estabelecem opções estratégicas alternativas para as empresas e visam a simplificar a complexa realidade das escolhas estratégicas. Segundo Castro (2006), são úteis principalmente ao processo de formulação e decisão estratégica.

As estratégias genéricas podem ser corporativas, quando se referem a empresas com múltiplos negócios, ou competitivas, quando se referem a negócios individuais ou a unidades estratégicas de negócios de grandes empresas diversificadas. Como a distinção entre a hierarquia de estratégias só começou a se tornar clara a partir do final da década de 70, com o trabalho de Hofer e Schendel (1978), as estratégias genéricas também careceram dessa distinção por bastante tempo, mesmo após a publicação do referido trabalho.

Pearce II (1982), por exemplo, ao listar, descrever e discutir um conjunto de doze estratégias genéricas, não faz uma distinção entre estratégias corporativas e competitivas, combinando estratégias de desenvolvimento de produto e mercado, de natureza competitiva, com diversificação conglomerada e integração vertical e horizontal¹⁷, de natureza corporativa. Zaccarelli e Fischmann (1994), da mesma forma, não apresentam essa distinção em sua lista de treze estratégias genéricas. Mintzberg *et al* (2001), por outro lado, criaram sua própria lista de estratégias genéricas tendo o cuidado de evidenciar a distinção entre aquelas mais adequadas em nível empresarial ou corporativo e aquelas mais apropriadas ao nível de negócios, ou nível competitivo.

Assim, formar uma lista de estratégias competitivas genéricas e descrevê-las pode ser de grande valia como subsídio para o tomador de decisões estratégicas enquanto rol de alternativas possíveis sobre como competir e como devem ser consideradas as etapas de avaliação e escolha. Logo, considerando que muitas das alternativas indicadas nas relações de estratégias competitivas genéricas podem estar diretamente relacionadas com eventos e artefatos da gestão de custos investigados no presente estudo, o arcabouço teórico fornecido pelos pesquisadores em gestão estratégica fornece uma base teórica adequada para a análise crítico-dialética dos conceitos atribuídos à GEC.

Nas próximas seções, serão analisadas as estratégias genéricas identificadas por Toledo *et al* (2007), Moran (2010) e Weber e Polo (2010). As estratégias genéricas identificadas por estes autores constituem, segundo eles, as construções teóricas mais utilizadas na atualidade nos estudos em estratégia, caracterizando assim uma delimitação do presente estudo. Portanto, outras tipologias estratégias não analisadas no presente estudo, como exemplo a tipologia: a)

¹⁷ Segundo Pearce II (1982), uma integração horizontal ocorre quando uma pequena empresa expande seus negócios em produtos diferentes que são semelhantes às suas linhas de produtos. Essa estratégia auxilia na obtenção de propriedade ou controle sobre os concorrentes de uma empresa. Um exemplo de integração horizontal é quando um vendedor de cachorro quente se expande vendendo batatas fritas.

de Buzzell *et al* (1975) - Construir, Manter, Colher; b) de Utterback e Abernathy (1975) – maximizar desempenho, maximizar vendas e minimizar o custo; c) de Hofer e Schendel (1978) - maior participação, redução do crescimento, lucro, mercado, concentração de ativos, reviravolta e liquidação e d) Vesper (1979) - multiplicação, monopólio, especialização e liquidação, embora não abordadas no presente estudo, também podem ser utilizadas em futuros trabalhos que busquem estruturar os elementos da ECGEC.

Buscar-se-á assim, na análise crítica e complementação de cada estratégia genérica, a integração da perspectiva estratégia genérica com a gestão de custos.

3.3.1. Vetor de Crescimento de Ansoff

Ansoff, em 1950, já se preocupava com decisões de diversificação em termos de produtos e mercados que as empresas poderiam tomar, sempre dentro de uma perspectiva de alternativas de crescimento possíveis (ANSOFF, 1977). Cada uma das alternativas analisadas pelo autor traz uma série de implicações para a Gestão de Custos.

Ansoff (1977, p. 91) propõe vetores de crescimento que indicam a “[...] direção em que a empresa está andando em relação a sua postura corrente em termos de produtos e mercados.” A matriz que representa os componentes do vetor de crescimento da empresa é mostrada na Figura 5.

PRODUTO MISSÃO	ATUAL	NOVO
ATUAL	Penetração no mercado	Desenvolvimento de produtos
NOVA	Desenvolvimento de mercados	Diversificação

Figura 5 - Vetores de Crescimento de Ansoff

FONTE: Ansoff, 1977, p. 91

A matriz de Ansoff (1977) mostra possíveis direções a serem seguidas para o crescimento da empresa dentro de uma indústria ou entre indústrias. A estratégia de penetração de mercado indica uma direção para o crescimento por meio de um aumento nas vendas de seu conjunto

de produtos e missões atuais, seja aumentando as vendas para seus clientes existentes ou encontrando novos clientes.

Para aumentar as vendas, as empresas podem encontrar na gestão de custos, por exemplo, meios para reduzir os custos e, conseqüentemente, reduzir os preços dos produtos, mantendo sua margem.

Já no desenvolvimento de mercados, a empresa vai em direção ao crescimento por meio de seus produtos correntes, ainda que com eventuais pequenas mudanças, em novas missões ou mercados. As modificações em produtos implicam em variações de custos, que devem ser mensuradas e analisadas no contexto do desenvolvimento de mercados.

No outro vetor de crescimento, a estratégia de desenvolvimento de produtos indica a criação de novos produtos para substituir os existentes nas missões atuais. Considerando que grande parte dos custos do produto é determinada na etapa de *design*, a organização que atua neste vetor pode encontrar na GEC ferramentas para gerenciar os custos nesta etapa do ciclo de vida do produto.

Sendo o último vetor analisado, a diversificação estabelece a direção do crescimento por meio de novos produtos e novas missões, constituindo uma opção mais afastada de sua realidade atual. Como no vetor de desenvolvimento de produtos, a diversificação deve contar com a GEC nas iniciativas da gestão de custos de *design* de produto, juntamente com alternativas de diversificação, pelo aumento do nível de serviço para o cliente.

Apesar de limitar as escolhas estratégicas da direção geral em termos de produtos e mercados que uma empresa pode optar para crescer, a tipologia de Ansoff (1977) mostra-se útil e resistente ao tempo. A parcimônia e simplicidade de sua matriz constituem virtudes importantes para facilitar a compreensão de algumas das possíveis opções para o tomador de decisões estratégicas nas organizações.

3.3.2. Tipos Estratégicos de Miles e Snow

Miles e Snow (1978) descrevem quatro tipos de formas organizacionais, chamadas de tipos estratégicos, cada uma baseada em um padrão próprio de resposta e adequação às condições

ambientais, no que se refere ao alinhamento entre estratégia, tecnologia, estrutura e processos. A tipologia estratégica de Miles e Snow reduz a maioria dos padrões de comportamentos organizacionais a quatro tipos básicos: explorador, defensor, analista e reativo. Cada um destes tipos organizacionais tem sua própria estratégia adaptativa para enfrentar as mudanças do ambiente, podendo, inclusive, agir para criá-lo. Servem à descrição e diagnóstico de padrões de comportamentos organizacionais existentes e também para prescrição de alternativas de direcionamentos para mudanças estratégicas que se façam necessárias (prescrições estas não alcançadas pela pesquisa dos autores).

As características gerais dos comportamentos organizacionais, ou tipos básicos, observadas por Miles e Snow (1978) são as seguintes:

a) Defensores: correspondem àquelas organizações com um estreito e estável âmbito de produto e mercado, limitadas a um segmento específico, os quais atendem, por sua vez, com uma ampla faixa de produtos e serviços ali desejados a preço e qualidade. As organizações possuem especialistas na área de sua atuação e não tendem a procurar por oportunidades fora de seu domínio. Buscam proteger de forma agressiva o domínio competitivo dos concorrentes e têm tendência a ignorar desenvolvimentos além de sua área de atuação. Agem deliberadamente para criar estabilidade e reduzir a vulnerabilidade da organização às mudanças ambientais. Têm estrutura organizacional formalizada e especializada. O foco de sua atenção é a melhora de sua eficiência nas operações existentes – com ênfase, no entanto, na eficácia da manutenção de sua posição no ambiente externo - possibilitada pela estabilidade do âmbito de seu produto-mercado e uma pequena necessidade de se fazer ajustes;

Na perspectiva desta tese, observa-se que as empresas defensoras competem por meio de tornar as operações eficientes através do custo, qualidade e liderança de serviço, com menos envolvimento do desenvolvimento de produtos ou mercados. Logo, nas organizações defensoras, eventos característicos da gestão de custos estão mais relacionados com os processos, ou seja, com a análise interna da informação, e os artefatos demandados, como, por exemplo, a gestão dos custos da qualidade e da não qualidade (LUZ, 2011) e o *Just in Time* – JIT (APAK *et al*, 2012), são aqueles que privilegiam este aspecto.

Simon (1978) observa também que as unidades de negócios que seguem uma estratégia de defesa tendem a colocar uma ênfase maior no uso de medidas financeiras (por exemplo, custo-padrão) para avaliar o desempenho empresarial.

b) Exploradores: são aquelas organizações que estão constantemente em busca de novas oportunidades de produtos e mercados, fazendo muitas vezes o papel de criadores da mudança e da incerteza no ambiente da indústria. O âmbito de atuação é amplo, dinâmico e elas estão em constante desenvolvimento de produtos, mercados e tecnologias. Correspondem a uma maneira de responder ao ambiente, quase oposta à dos defensores. A constante inovação, em contrapartida, dificulta que este tipo de organização consiga uma alta eficiência, tendo, inclusive, controle descentralizado e baixo grau de formalização na estrutura para lidar com as constantes mudanças;

Logo, a competição através de novos produtos e desenvolvimento de novos mercados leva as organizações exploradoras a um ambiente mais incerto, cuja ênfase é dada na análise externa. Como afirmam Miles e Snow (1978), o uso de sistemas administrativos pelos Exploradores além de controlar as informações, tem como papel primordial facilitar novas oportunidades de produtos e mercado. Logo, nestas organizações, é percebida uma importância menor dos artefatos que visam o controle de custos (DIEHL, 2004) e uma demanda maior das atividades de gestão de custos que envolvem o desenvolvimento de produtos e mercados e a análise externa do ambiente.

Ittner *et al* (1997) também observam que existe um aumento no uso de métricas não-financeiras para avaliar o desempenho das entidades que adotam a estratégia exploradora.

c) Analistas: são as organizações intermediárias entre os defensores e os exploradores, atuando em dois âmbitos de produto-mercado, um estável e outro dinâmico. Enquanto que no âmbito estável essas organizações operam eficientemente por meio de processos e estruturas formalizadas, no âmbito dinâmico elas copiam as ideias promissoras dos concorrentes. Agem, assim, com uma combinação das características tanto dos defensores quanto dos exploradores, utilizando uma abordagem de adaptação ambiental equilibrada em busca da minimização dos riscos e da maximização das oportunidades de se auferir lucro;

Logo, considerando que os analistas necessitam de tecnologia que seja tanto para operar com flexibilidade como com estabilidade, esse comportamento estratégico assemelha-se ora aos prospectores, ora aos defensores. Assim, no âmbito da gestão de custos, as decisões são tomadas tanto relativamente ao ambiente externo quanto internamente e apresentam demanda equivalente do rol de artefatos da Gestão de Custos (COOPER; SLAGMULDER, 1998a).

d) Reativos: são as organizações incapazes de responder de maneira efetiva às mudanças ambientais, possuindo um padrão de adaptação inconsistente, ao contrário das outras três formas organizacionais. Não possuem mecanismos consistentes de resposta ao ambiente, tendo dificuldade de articular uma estratégia. Reagem com adaptabilidade à pressão do ambiente. Correspondem a um tipo de comportamento estratégico residual e tem baixo desempenho.

No cenário do presente estudo, as empresas reativas são aquelas que não apresentam indicações de implementação de projetos estratégicos, onde se poderia supor que prevaleça a GOC. Contudo, Mintzberg *et al* (2001, p. 234) alertam que as tentativas de investigação para a abordagem reativa tendem a fracassar, devendo a tipologia de Miles e Snow (1978) se concentrar nas duas primeiras abordagens, isto é, os defensores e os exploradores, e o tipo estratégico analista nada mais é do que uma forma híbrida.

Os padrões de comportamento e adaptação estabelecidos por Miles e Snow (1978) se constituem em tipos estratégicos genéricos, que se tornaram bastante populares no campo da estratégia, por representarem modelos de padrões de comportamento organizacional articulados e coerentes, dotados de grande consistência. Mas, como o propósito dos autores foi apenas identificar e rotular o comportamento organizacional para futuras avaliações de ações para cada um desses tipos, supõe-se que as associações de tais tipos com o rol de eventos e artefatos da gestão de custos, conforme discutido no Capítulo 4 e no Capítulo 5, ao expandir estudos anteriores que analisaram os artefatos da gestão de custos à luz desta (BHIMANI; LANGFIELD-SMIT, 2007; CADEZ; GUILDING, 2012; CINQUINI; TENUCCI, 2010; DIEHL, 2006; LORD, 1996; SANTOS, 2010; SOUZA; RASIA, 2011), oferece uma contribuição para uma futura validação dos padrões de comportamento da GEC sob a perspectiva desta estratégia genérica.

3.3.3. Estratégias Competitivas Genéricas de Porter

As estratégias competitivas genéricas de Porter, originalmente lançadas em 1980, no livro *Competitive Strategy*, ajudaram a popularizar o termo estratégias genéricas e a sua respectiva consolidação no campo da gestão. Além de se tornar a tipologia mais conhecida, as estratégias competitivas genéricas de Porter ainda originaram vertentes acadêmicas diversas.

Porter (1980, p. 49) identificou duas estratégias competitivas genéricas com as quais uma empresa pode enfrentar com sucesso as forças competitivas da indústria em que atua: o enfoque no custo e a diferenciação. Essas abordagens genéricas representam uma maneira ampla de a empresa competir e superar as demais empresas do mercado.

Na visão de Porter (1985, p. 15), o objetivo básico de gestão nos custos em um nível de liderança de custos refere-se à orientação explícita da organização em atuar com custos menores que a concorrência. Com isso, a empresa se protege de uma ação predatória de preços pela concorrência, já que os concorrentes sentem antes e com uma maior intensidade os efeitos de uma política assim empreendida. A gestão de custos nesta estratégia envolve a atuação em um âmbito amplo, no qual diversos segmentos são atendidos. Com custos mais baixos e preços na média ou perto dela, em relação aos seus concorrentes, a empresa que segue a estratégia da liderança no custo, pode obter retornos acima da média da indústria. Deve ter, entretanto, paridade ou proximidade na diferenciação em relação aos demais concorrentes, ou será forçada a baixar seus preços para conseguir vender (PORTER, 1985).

A estratégia de diferenciação constitui uma maneira de oferecer um produto singular e único em algum aspecto valorizado pelos clientes no âmbito de toda a indústria. Esta diferenciação pode ocorrer ao longo de diversas dimensões e também constitui uma proteção contra as forças competitivas básicas da indústria. A empresa cobra um preço-prêmio pela diferenciação oferecida aos compradores. Esse preço-prêmio, entretanto, deve ser superior ao custo da empresa para se diferenciar. Assim, poderá obter maiores retornos, desde que também mantenha uma proximidade de custos em relação aos seus concorrentes. A diferenciação é empreendida visando mercados amplos e diversas formas de diferenciação são possíveis, ou seja, mais de uma empresa pode seguir a estratégia de diferenciação na mesma indústria com sucesso (PORTER, 1985, p. 12), desde que a indústria acolha esta característica.

Esta seção apresenta, de forma sucinta, algumas considerações sobre as estratégias genéricas de Porter (1985), ao considerar que tais abordagens já são bastante explorada na literatura da GEC. Como contribuição principal da Seção 3.3 do presente estudo, procurou-se contextualizar, principalmente, outras abordagens de pesquisas sobre estratégia que podem contribuir com a formação da Estrutura Conceitual da GEC.

3.3.4. Disciplinas de Valor de Treacy e Wiersema

Treacy e Wiersema (1995) criaram uma tipologia que também se tornou bastante popular. Apesar de não trazer muitas novidades, esta tipologia tornou-se proeminente, provavelmente devido à clareza dos seus tipos estratégicos genéricos, que seus autores chamam de disciplinas de valor. As disciplinas de valor representam o modo como as empresas individuais ou unidades de negócio podem competir para alcançar e manter a liderança em suas respectivas indústrias.

Treacy e Wiersema (1995, p. 11-12) afirmam que as empresas que almejam a liderança de mercado devem escolher uma proposição de valor a ser oferecida a um mercado selecionado e optar por desenvolver uma das três disciplinas de valor estabelecidas por eles: a excelência operacional, a liderança do produto e a intimidade com o cliente.

a) Excelência operacional: empresas operacionalmente excelentes oferecem produtos médios em relação ao mercado ao melhor preço, com o mínimo de inconveniência. Tem como proposições: preço baixo e atendimento sem discussões. Recursos mais valiosos: sistemas (tecnologia no suporte à transação) e processos.

Segundo Treacy e Wiersema (1995), a excelência operacional é semelhante à estratégia de enfoque em custos de Porter (1985), mas não se limita ao custo. Segundo Treacy e Wiersema (1995, p. 31), excelência operacional é "uma combinação de qualidade, preço e facilidade de compra que ninguém no seu mercado pode concorrer", dentro de uma oferta com menor custo total para o consumidor. Os autores dizem que isso representa uma produção eficiente, produtos projetados para eficiência em custos, processos padronizados, simplificados, operações planejadas e centralizadas; sistema integrado de gestão focado em transações confiáveis e de alta velocidade; cultura em que as perdas com eficiência são abominadas e com logística eficiente.

Esta posição de Treacy e Wiersema (1995) opõe-se à polêmica criada por Porter, quando este afirma que "a eficácia operacional não é estratégia" (PORTER, 1996, p. 46). Conforme o autor, eficácia operacional corresponde ao desempenho de certas atividades de forma melhor do que os rivais. "Em contraste, o posicionamento estratégico significa desempenhar atividades diferentes das exercidas pelos rivais ou desempenhar as mesmas atividades de maneira diferente" (p. 48). Contudo, neste trabalho posicionamo-nos favoráveis à visão de Treacy e Wiersema (1995), que também é defendida por outros autores como Fleury e Fleury (2003), pois a excelência operacional não só serve para manter a posição existente de uma empresa, mas para manter uma vantagem competitiva sustentável.

A crítica de Porter (1996), neste sentido, é que a excelência operacional é facilmente copiada pelos concorrentes, através de consultorias e *Benchmark*. Contudo, a posição defendida por Treacy e Wiersema (1995) e Fleury e Fleury (2003), corroborada neste estudo pela reflexão acerca dos recursos e capacidades (seção 3.3), é que a excelência operacional pode se tornar um recurso estratégico difícil de imitar, constituindo vantagem competitiva mesmo quando a empresa adota a mesma liderança em custo que seus concorrentes. Como exemplo, Fleury e Fleury (2003) cita a empresa Toyota, que tem como uma das principais estratégias a excelência operacional.

Assim, de forma semelhante à estratégia de Defensores de Miles e Snow (1978), nesta estratégia genérica identifica-se uma valorização de eventos e artefatos da gestão de custos que favorecem a análise interna e os processos de atendimento ao cliente.

b) Liderança de produto: empresas que continuam inovando ano após ano. Sua proposição: oferta do melhor produto. Recursos mais valiosos: pessoas (perfil de pesquisadores) e pesquisa e desenvolvimento (desenvolvimento de tecnologia para acesso ao serviço).

Segundo Treacy e Wieserma (1995, p. 35), "uma empresa que busca a liderança de produto continuamente empurra seus produtos no reino do desconhecido, da inexperiência, ou o do altamente desejável", levando a organização a uma postura de destruição criativa de Schumpeter (1942)¹⁸. É uma posição semelhante à estratégia de diferenciação de Porter

¹⁸ A expressão "destruição criativa" é uma metáfora bastante difundida para inovação, ao sintetizar o potencial de evolução do capitalismo na imagem da destruição do velho pela criação do novo (McCraw, 2007).

(1985), distinguindo-se, em razão de um estágio mais avançado de estudo, por uma ênfase maior na inovação que a discussão por Porter apresenta.

Também, aproximando-se da estratégia de Exploradores de Miles e Snow (1978), nesta estratégia genérica é identificada uma valorização de eventos e artefatos da gestão de custos, que favorecem a análise externa e os processos de desenvolvimento e aperfeiçoamento de produtos.

c) Intimidade com o cliente: empresas que não buscam transações únicas; elas cultivam relacionamentos. Proposição: ter a melhor solução para o cliente (cliente único), provendo todo o suporte de que necessita para atingir resultados e/ou valores ótimos com qualquer produto que vender. Recursos mais valiosos: pessoas (perfil de consultores), portfólio integrado de produtos, infraestrutura (permitindo o acesso a clientes) e marca (*Brand*).

Semelhante à estratégia de foco de Porter (1980, 1985), na intimidade com o cliente é percebida uma atenção explícita às necessidades do cliente. No entanto, Treacy e Wiersema (1995) explicitam os requisitos estratégicos desta posição: visão de longo prazo, obsessão com a busca de soluções específicas, descentralização das decisões, avaliação de resultados em clientes selecionados, relacionamentos de longo prazo e pessoas talentosas, flexíveis e multifuncionais.

Enquanto Porter (1985) apenas enfatiza a posição de foco como uma combinação de características de diferenciação e de custo direcionado a um cliente ou segmento, para Treacy e Wiersema (1995) a intimidade não está relacionada com diferenciação e custo, ou seja, não depende necessariamente do melhor produto para o cliente, mas na melhor oferta total: produtos e serviços. Assim, artefatos da gestão de custos, que combinem tanto a análise interna quanto a análise externa, favorecendo o processo de desenvolvimento e aperfeiçoamento de clientes, por exemplo, a análise do custo total para consumidores (ELLRAM; SIFERD, 1998) e a gestão de custos para servir (BASTL *et al*, 2010), atendem esta posição estratégica.

3.3.5. Estratégias Genéricas de Negócios de Mintzberg

Apresentando uma crítica a algumas das estratégias genéricas demonstradas nesta seção, Mintzberg *et al* (2001) destacam que estratégias genéricas carecem de criatividade e podem colocar a empresa que faz uso delas em desvantagem. Apesar de representarem uma abordagem poderosa e útil, as listas de estratégias genéricas “[...] enfocam de forma restrita os tipos especiais de estratégia, ou agregam arbitrariamente uma série de estratégias sem qualquer ordem lógica.” (MINTZBERG *et al*, 2001, p. 89-90). Mas os autores também desenvolvem sua própria lista de estratégias genéricas, tanto no nível de negócios quanto no nível empresarial ou corporativo. No nível de negócios, as estratégias genéricas devem auxiliar a responder à questão essencial de como competir com sucesso no setor (MINTZBERG *et al*, 2001, p. 326).

Ao analisar o quadro teórico, acerca da estratégia, até então desenvolvido e baseando-se em seus estudos anteriores, Mintzberg *et al* (2001) propõem a qualificação das estratégias em cinco famílias, sendo as três primeiras (localização, distinção e desenvolvimento da essência do negócio) voltadas para as estratégias de nível de negócios (como explicado na Seção 1.4) e as duas seguintes (estender e reconfigurar a essência do negócio) voltadas para estratégias de nível corporativo.

A primeira família, a localização da essência do negócio, segundo os autores, começa com a visualização do negócio na rede em que a empresa atua, visando identificar qual é o estágio de operações da organização nesta “corrente” ou cadeia produtiva. Assim, destacam três estágios da estratégia que podem ser identificados dependendo da localização da empresa na cadeia produtiva: estratégia de negócios de corrente ascendente; estratégia de negócios de corrente média e estratégia de negócios de corrente descendente.

Depreende-se desta proposição a literatura sobre análise da cadeia de valor (PORTER, 1985; HERGERT; MORRIS, 1989), incluindo a visão a montante e a jusante da Cadeia de Valor.

Distinguir a essência do negócio, segundo Mintzberg *et al* (2001), está relacionado diretamente com as áreas funcionais da empresa, pois as estratégias de apoio são aquelas que efetivamente orientam a organização através de suas atividades produtivas e, assim sendo, merecem destaque. Aqui, os autores também se apoiam sobre o conceito de cadeia de valor de Porter (1985), que divide as atividades de valor de uma organização em primárias e secundárias.

Tendo sido identificada a essência do negócio dentro do contexto em que a empresa atua, passa-se imediatamente para a expansão deste conceito, partindo para a análise das características internas da organização que podem lhe proporcionar a vantagem competitiva e a sobrevivência em seu contexto competitivo, assim, o segundo nível de estratégias, identificado com esse intuito, é o nível de estratégias funcionais que podem permear as diversas áreas da empresa (MINTZBERG *et al*, 2001).

Mintzberg *et al* (2001) elaboraram seus tipos elementares de estratégias fazendo também a distinção entre escopo e diferenciação, mas caracterizando a liderança em custos como uma forma de diferenciação em relação ao preço baixo. Desta forma, os autores lançam mão de dois tipos de estratégia para distinguir a essência do negócio, inicialmente trabalhando com estratégias de diferenciação e depois com estratégias de escopo.

As estratégias de diferenciação são utilizadas, basicamente, para distinguir uma empresa no mercado pelo produto que será oferecido, adotando uma perspectiva do cliente e existindo somente quando este a percebe. São seis as maneiras básicas utilizadas pelas empresas para diferenciar seus produtos, quais sejam: diferenciação de preço, de imagem, de suporte, de qualidade, de design e de não-diferenciação (MINTZBERG, 2001).

a) diferenciação em preço: a maneira mais fácil de diferenciar um produto é através da cobrança de um preço mais baixo que o dos concorrentes, o que leva à necessidade de uma gestão agressiva de redução de custos para manter as margens de lucro do produto satisfatórias ao desempenho do negócio;

b) diferenciação de imagem: aqui o destaque é o Marketing, já que na diferenciação de imagem o produto é posicionado de forma que pareça diferente dos demais, mesmo que muitas vezes seja igual. Desta forma, a intensificação dos investimentos em publicidade e nas relações a jusante caracterizam o impacto na gestão de custo desta estratégia genérica;

c) diferenciação de suporte: é como a diferenciação de imagem, por não alterar o produto, mas é necessário diferenciar o produto através de um suporte que o acompanhe, podendo ser: venda com crédito especial e entrega em 24 horas, por exemplo, o que remete ao uso de

artefatos da gestão de custos voltados para a rentabilização do cliente e gestão dos custos do nível de serviço;

d) diferenciação de qualidade: esta forma de diferenciação está intimamente ligada a alguma característica que faz o produto melhor, sem torná-lo fundamentalmente diferente, podendo ser relacionada ao desempenho, durabilidade e confiança, por exemplo. Artefatos da gestão dos custos de qualidade são os mais requeridos;

e) diferenciação de *design*: está relacionada basicamente à renovação completa no produto através da inovação em seu *design*, o que demanda uma intensa gestão de custos na etapa de projeto do produto, levando à necessidade do custeio alvo, por exemplo;

f) estratégia de não-diferenciação: esta estratégia é adotada pelos imitadores, muitas vezes, por falta de competência ou vontade de diferenciar. Esta estratégia é mais identificada em mercados com grandes espaços que permitem esse tipo de atitude.

Mintzberg *et al* (2001) destacam que a segunda forma de distinguir a essência de um negócio se faz pelo escopo dos produtos oferecidos pela empresa, como também pela extensão do mercado aos quais esses produtos são oferecidos. Este conceito está essencialmente ligado à questão da demanda a ser atendida, do segmento do mercado que será abordado, sempre levando em consideração suas características distintivas, suas percepções, bem como, suas necessidades latentes. Com o intuito de cumprir esta missão, são basicamente quatro as estratégias de escopo a serem adotadas pelas empresas: estratégia de não-segmentação, de segmentação, de nichos e estratégias personalizadas, discutidas a seguir:

a) estratégias de não-segmentação: a empresa aborda o mercado com um produto básico, que seja bom para todos os clientes, com a finalidade de captar uma parcela significativa do mercado através de uma versão básica do seu produto. O exercício de adequação de atributos de produtos a custos competitivos caracteriza esta estratégia;

b) estratégias de segmentação: as possibilidades de segmentação para as empresas são ilimitadas; assim, encontram-se organizações extremamente segmentadas, como as lojas de grife, lojas de departamentos que buscam vender uma grande variedade de produtos para

todos os tipos de clientes, o que leva a um constante gerenciamento dos custos da diversidade (complexidade) de produtos;

c) estratégia de nichos: a empresa foca em um único segmento, através de ofertas altamente padronizadas, tornando as ações dos competidores previsíveis, já que estes tendem a tomar atitudes prescritas. De certa forma, todas as organizações atuam em nichos, já que é impossível atender todos os clientes com todos os tipos de produtos;

d) estratégias personalizadas: é o limite da segmentação, no qual cada indivíduo representa um segmento de mercado. A personalização pode ser caracterizada como: pura, “sob medida” e “personalização padronizada”. A pura representa a caracterização de uma organização, trabalhando numa perspectiva de projetos. Na “sob medida”, existe um *design* básico que é modificado para atender o cliente. Já a “personalização padronizada” está relacionada a um produto básico que possui uma grande variedade de kits que podem ser inseridos no produto final caracterizando-o como uma personalização limitada. Assim como na estratégia de segmentação, a personalização também induz a uma maior necessidade de gerenciamento dos custos da diversidade (complexidade) de produtos.

Para trabalhar a essência do negócio, Mintzberg *et al* (2001) tratam do aperfeiçoamento da organização com relação ao seu conteúdo estratégico baseado na matriz de produto *versus* mercado da empresa, retomando um conceito anterior - a matriz de produto *versus* mercado de Ansoff (1977), mas com pequenas adaptações.

As possibilidades para que as empresas aperfeiçoem seus negócios são várias. Elas podem desenvolver produtos novos, desenvolver mercados via novos segmentos, novos canais de distribuição, novos mercados, entre outras possibilidades. O autor destaca basicamente quatro estratégias elementares para elaborar a essência do negócio: estratégias de penetração, de desenvolvimento de mercado, de expansão geográfica e desenvolvimento de produtos, comentadas a seguir:

a) estratégias de penetração: consistem na exploração de mercados com uma base de produtos já constituída, buscando aumentar a participação da organização neste mercado;

b) estratégias de desenvolvimento de mercado: consistem na promoção da base de produtos existentes em novos mercados através da segmentação, o que leva a organização a ampliar seu escopo de negócio;

c) estratégias de expansão geográfica, muito utilizadas por grandes empresas, consistem na divisão de tarefas e mercados através de várias plantas espalhadas pelo mundo, havendo um grande ganho operacional por explorar os pontos fortes de cada planta, evidenciando uma necessidade maior da gestão de custos envolvendo a localização das unidades produtivas e administrativas (custos logísticos, por exemplo);

d) estratégias de desenvolvimento de produto: estão vinculadas ao desenvolvimento de novos produtos congêneres para a exploração do mercado atual atendido pela organização. Muitas vezes, dá-se por uma elevada segmentação de mercados, que mais tarde retorna em uma racionalização para focar a organização naqueles produtos que são realmente lucrativos.

3.3.6. Opções Estratégicas do Modelo Delta

O Modelo Delta, criado por Hax e Wilde II (2001, p. 381), traz como contribuição fundamental uma tipologia estratégica que procura captar a essência de como uma empresa escolhe para competir e se posicionar estrategicamente. Essas opções estratégicas oferecem diferentes abordagens sobre como uma empresa pode alcançar aquilo que seus autores chamam de ligação ou vínculo com os clientes. Representam a maneira como a empresa decide atrair, satisfazer e reter seus clientes e podem ser: o melhor produto; soluções totais ao cliente (customização) e consolidação do sistema (*system lock-in*).

Hax e Wilde II (2001) realizaram uma pesquisa com cem empresas dos Estados Unidos por um período de quatro anos e deduziram que a forma como Porter definiu o sucesso de uma empresa não abrange diversas ações de estratégia das empresas que disputam o mercado na atualidade. O Modelo Delta não considera o processo de formulação de estratégia baseado na competição, enfatizando assim a amarração (*bonding*) que pode ser obtida entre consumidores, fornecedores, concorrentes, substitutos e complementadores.

A visão de Porter (1985) não é totalmente desprezada no Modelo Delta, uma vez que “a opção estratégica do melhor produto baseia-se nas formas tradicionais de competição, que

consideram apenas as dimensões de baixo custo e diferenciação” (HAX; WILDE II, 2001, p. 88 e 89).

Logo, na opção estratégica de melhor produto, objetivando atingir os clientes que são sensíveis ao preço, a empresa oferece o produto a um menor preço do que a concorrência. Em alguns casos, a empresa prefere a estratégia de diferenciação e oferece benefícios que acrescentem valor à sua oferta e que atendam às necessidades específicas dos clientes.

Na perspectiva da gestão de custos, aplicam-se nesta abordagem as mesmas proposições identificadas na literatura para as estratégias genéricas de Porter (1980, 1985) de diferenciação e liderança de custos.

Em uma situação em que há oferta de mais produtos que proporcionem a satisfação da maioria das necessidades dos clientes, usa-se a opção estratégica de soluções totais para o cliente (HAX; WILDE II, 2001, 89). A intenção é criar fortes laços com os clientes, o que resulta em soluções customizadas. O cliente passa a atuar conjuntamente com a empresa e contribui para o desenvolvimento de produtos. Essa proximidade permite a previsão de necessidades e a produção de novos bens e serviços desenvolvidos por meio da parceria entre os clientes e a empresa. A estratégia é fundamentada na cadeia de fornecimento, incluindo a cadeia de fornecimento do cliente. Entretanto, como não há viabilidade para se trabalhar com toda a base de clientes, torna-se necessário que o foco seja nos clientes-alvo e não em todo o mercado. Para atingir esse objetivo existem possibilidades: redefinição da experiência do cliente, alimentação horizontal e a integração do cliente.

Nesta opção estratégica, embora seja identificada uma similaridade com a estratégia de diferenciação de Porter (1980, 1985), nota-se um desdobramento importante da análise da cadeia de valor da empresa e do cliente, que impactará na forma como os custos são gerenciados nestas condições – ou seja, tem como foco a modelagem do sistema e atividades, logo, da cadeia de valor, por exemplo.

Na opção estratégica de consolidação do sistema, a empresa considera todos os atores importantes do sistema e que contribuem para a criação do valor econômico. Nessa estratégia, a empresa preocupa-se especificamente em atrair, satisfazer e reter os complementadores que não são necessariamente fornecedores ou competidores. O complementador pode ser

compreendido como o provedor a jusante e a montante que afeta direta ou indiretamente a oferta da empresa e assim interfere na demanda de seus produtos.

São raros os estudos relacionando a Gestão de Custos ou a GEC e o Modelo Delta. Como exemplo, observa-se o estudo de Marchione (2008), que procurou identificar as necessidades de informação de custos em cada uma das opções do Modelo Delta, conforme síntese apresentada no Quadro 11.

Quadro 11 - Objetivos dos Artefatos da Gestão de Custos no Modelo Delta

Opção	Unidade de alocação de custos	Objetivos da informação de custos	Integração da informação
Melhor produto	Produtos, processos, centros de custo.	Controle de ineficiências, custos da não-qualidade, custos ocultos e que não adicionam valor.	Baixo nível de integração da informação de custo, exceto na logística de produção.
Solução abrangente para o cliente	Atividades	Redução de custos pela sinergia do processo na cadeia de valor	Integração dos custos das atividades compartilhadas com os clientes e fornecedores
Consolidação do sistema	Atividades	Construção de barreiras entrada na cadeia competitiva, a partir da eficiência de processos integrados.	Alto nível de integração dos sistemas de informação, enfatizando a consolidação de clientes, fornecedores e demais complementadores do sistema.

FONTE: Marchione, 2008

Dada a diversidade de abordagens de pesquisa sobre gestão estratégica e a complexidade das organizações, não seria viável considerar uma consolidação das diferentes abordagens como um corpo único que procura perfazer uma estrutura da pesquisa em estratégia. Isto significaria sacrificar a riqueza e a granularidade da pesquisa por uma coesão, o que no fim, poderia não servir para a validação da ECGEC.

Assim, as variáveis estratégicas expostas no Quadro 12 são representadas no Capítulo 4 e no Capítulo 5 como uma estrutura empírica de eventos e artefatos da GEC, fornecendo uma base complementar aos conceitos de gestão, estratégia e gestão estratégica, para determinação daqueles eventos e artefatos que pertencem à ECGEC. Além disso, também são observadas como um marco teórico que permite estabelecer característica da gestão estratégica e, conseqüentemente, da GEC.

Quadro 12 - Matriz de Análise das Estratégias Genéricas

Aspecto	Composição
Vetores de Crescimento (ANSOFF)	Penetração no mercado
	Desenvolvimento de mercados
	Desenvolvimento de produtos
Tipos Estratégicos (MILES; SNOW)	Explorador
	Defensor
	Analista
Estratégias Competitivas (PORTER)	Liderança em custo
	Diferenciação
Disciplinas de Valor (TREACY; WIERSEMA)	Excelência operacional
	Liderança de produto
	Intimidade com o cliente
Estratégias de Negócios (MINTZBERG)	Diferenciação em preço
	Diferenciação (imagem, suporte, design)
	Não diferenciação e Não-segmentação
	Segmentação
	Nichos / Melhor produto
	Personalizadas
	Penetração
	Desenvolvimento de mercado
	Expansão geográfica
	Desenvolvimento de produto
Modelo Delta (HAX; WILDE II)	Melhor Produto
	Soluções totais ao cliente
	Consolidação do sistema

3.4. Custos

Uma das perspectivas da medição do desempenho empresarial no processo de Gestão Estratégica é o lucro, apurado pela diferença entre a receita e o custo¹⁹. Deste modo, gerenciar este resultado estrategicamente significa que os gestores deverão desenvolver estratégias em relação às variáveis: receitas e custos. Estes dois conceitos são distintos, autônomos, mas guardam entre si, uma inter-relação (mudanças nas estruturas de custos podem afetar a receita, assim como o contrário). Uma vez que a problemática investigada neste trabalho diz respeito à GEC e não à Gestão Estratégica de Receitas, o conceito explorado nesta seção é o custo.

O termo custo é utilizado de muitas maneiras diferentes. A razão é que existem muitos tipos de custos, e estes custos são classificados de acordo com as necessidades imediatas da gestão (NORREN *et al*, 2011, p. 31). Por exemplo, os gestores podem querer dados de custo para preparar relatórios financeiros externos, para preparar planejamento de orçamentos, ou para tomar decisões. Cada uso diferente da informação de custo atribui uma classificação diferente

¹⁹ Nesta assertiva, utiliza-se o custo como *proxy* de despesas. Em termos gerenciais, custos e despesas não guardam diferenças (SOUZA, DIEHL, 2009, p. 11)

ao termo custo²⁰. Por exemplo, a elaboração de relatórios financeiros externos requer o uso de dados de custos históricos, enquanto a tomada de decisão pode exigir previsões sobre custos futuros.

Esta noção de custos diferentes para diferentes fins é um aspecto observado tanto na contabilidade de gestão (BARTENSTEIN, 1978, p. 42), como na economia (BUCHANAN, 1993, p. 15), mas tal aspecto não nega a necessidade nem a possibilidade de identificação de um conceito comum na contabilidade, na economia e em outras áreas, do elemento custo. Assim, para entender a essência dos diferentes conceitos e usos do termo, na presente contribuição para a ECGEC, primeiro procura-se apresentar uma definição clara para o custo.

Para Martins e Rocha (2010, p. 9), custo é a “expressão monetária do consumo, da utilização ou da transformação de bens ou serviços no processo de produção de outros bens ou serviços”. Segundo os mesmos autores, essa definição expressa o conceito de custo em sentido contábil, pois em sentido amplo, custo refere-se ao “consumo ou utilização de recursos para atingir determinado objetivo, nesse caso, não necessariamente em termos monetários”, ou seja, em termos de quantidade de material e mão de obra, entre outros.

A definição de custo, em sentido amplo, é compartilhada por outros autores, como Blocher *et al* (2010, p. 959) quando estes afirmam que o custo “*incurred when a resource is used for some purpose*”, mas comparando-se esta com a primeira definição, Martins e Rocha (2010) extrapolam a definição de Blocher *et al* (2010) ao explicitar que o custo assume, quantitativamente, características tanto monetárias como não monetárias.

Na definição de Shim e Siegel (2009, p. 2) para custo como sendo “*the measurement of the sacrifice of economic resources that already made or is to be made in the future, in order to achieve a specific objective*”, também se observam os termos “recursos” e “objetivo” (“*specific objective*” como termo equivalente a propósito), igualmente identificados na definição de Blocher *et al* (2010) e Martins e Rocha (2010). Mas embora a definição de Shim e Siegel (2009) apresente, em relação a “recursos” e “objetivo”, semelhanças com as

²⁰ Weil e Maher (2005, p. 35) observam que a palavra “custo”, na contabilidade gerencial, por exemplo, é representada por mais de 50 termos, cada um com distinções sutis e, às vezes, sem sentido, segundo os autores. Ilustrando essa afirmação, os autores citam os termos “custos incrementais” e “custos diferenciais”.

definições dos outros autores, os demais elementos presentes na construção da definição de Shim e Siegel (2009) merecem uma análise mais cuidadosa.

Em relação ao uso do termo “recursos econômicos”, ao invés da palavra “recursos” isoladamente, percebe-se na definição de Shim e Siegel (2009, p. 2) uma preocupação em delimitar o conceito, visto que a utilização da palavra “recursos” pode representar significado alheio ao que se espera da definição de custo. Assim, recorre-se que na economia, segundo Salvatore (1992, p. 1), a distinção entre recursos econômicos e não econômicos se faz em relação ao problema da escassez, considerando que os recursos econômicos dizem respeito aos fatores de produção como produtos, serviços ou qualquer outro recurso que não é ilimitado em oferta, e que a limitação ou escassez afeta seu valor (ou preço). Já os recursos não econômicos possuem oferta ilimitada e livre, como o ar atmosférico²¹ (na ausência de outros fatores limitativos, como a poluição, por exemplo). Por esta distinção, não é possível atribuir ao recurso não econômico os contornos conceituais do custo.

Logo, se admitíssemos, por exemplo, a definição de Martins e Rocha (2010, p. 10) para custo, dizendo “consumo de ar para respirar”, na ausência de outros fatores ou características (ar comprimido, ar processado, entre outros), não se estaria representando, adequadamente, o significado de custo. E isto não está relacionado ao aspecto quantitativo, dada à possibilidade de mensuração do volume deste recurso (o ar). Demonstra-se, portanto, que a utilização do termo “recurso econômico” mostra-se relevante para formação da definição de custo, ao distinguir os recursos que não são objeto do conceito.

Sobre o uso da palavra *sacrifice*, que traduzida para o português como sacrífico, também tem entre seus significados (MERRIAM-WEBSTER, 2010) a palavra *loss*, perdas, tal expressão não é equivalente ao emprego da palavra uso (ou consumo), como utilizado por Martins e Rocha (2010) e Blocher *et al* (2010). Alguns autores da Gestão de Custos também empregam a palavra *sacrifice* (ou *sacrificed*): Hansen *et al* (2009, p. 799): “*the cash or cash equivalent value sacrificed for goods and services that are expected to bring a current or future benefit to the organization*”; Weil e Maher (2005, p. 35): “*the sacrifice, measured by the price paid or to be paid, to acquire goods or services*”.

²¹No Direito Civil, a distinção jurídica das “coisas” e “bens” (DINIZ, 2007), considera bens sem valor econômico somente quando abundantes ou inesgotáveis (ar atmosférico, a água do mar, chuva, neve, lava, luz solar, etc.), ou ainda incessíveis (fundo do mar, raios, etc.).

Embora não esteja explícito na explicação que os autores (SHIM; SIEGEL, 2009; HANSEN *et al* 2009; BLOCHER *et al*, 2010) apresentam para definir custos, observa-se, contudo, que a utilização da palavra *sacrifice* remete ao conceito seminal de custo de oportunidade que, conforme definição de Buchanan (1993)²², significa “*the evaluation placed on the most highly valued of the rejected alternatives or opportunities. It is that value that is given up or sacrificed in order to secure the higher value that selection of the chosen object embodies*”. Ocorre, portanto, que ao se adotar a expressão traduzida sacrifício, no lugar de uso ou consumo, demonstra-se a seguir que o custo representa não somente aquilo que se usa ou que é consumido, mas também, daquilo que é perdido ou abandonado, tal qual é representado na literatura econômica e contábil como custos implícitos e explícitos.

Para Webster (2003), custos explícitos são definidos em termos de recursos que não pertencem a uma firma e que, para serem empregados por ela, ou são alugados ou são adquiridos no mercado, sendo assim, também geram o pagamento ou compensação e, logo, também podem ser entendidos como custos desembolsados. Como exemplo, tem-se os custos associados à contratação dos serviços de um fator de produção, que levam ao pagamento dos salários.

Já os custos implícitos, segundo o autor, não envolvem pagamentos diretos, sendo atribuídos aos benefícios ou às rendas sacrificadas do ponto de vista da decisão. Logo, os custos implícitos representam os usos alternativos dos recursos de propriedade da firma. Por exemplo, ao comprar mercadorias com pagamento à vista, o gestor abre mão do ganho que o recurso empregado nos estoques poderia lhe render em uma aplicação financeira.

Assim, apoiando-se no estudo em que Buchanan (1993) evidencia a relevância da palavra sacrifício como representante do conceito econômico de custo de oportunidade, quando o autor atribui a esta palavra o elemento articulador da escassez e escolha (pilares do conceito de custo de oportunidade conforme o autor) justifica-se, portanto, a utilização da palavra sacrífico, na definição de custo, por sua representação mais abrangente que o simples uso ou consumo de recursos econômicos.

²²O livro *Cost and Choice*, de Buchanan, originalmente publicado em 1969 é uma referência clássica na história da teoria de custo (BAUMOL, 1970, pág. 1211).

Corroborada a utilização da palavra sacrifício nas definições de Hansen *et al* (2009) e Weil e Maher (2005), observa-se agora a conotação monetária na definição de custo apresentada nestas duas definições. Hansen *et al* (2009), ao adotarem a expressão “*the cash or cash equivalent*” e Weil e Maher (2005), ao adotarem a expressão “*measured by the price paid or to be paid*”, omitem ou relevam a abordagem não monetária do custo, como quantidade de horas trabalhadas ou peças consumidas. Nestas duas definições, portanto, observa-se a atenção explícita ao aspecto da mensuração financeira atribuída ao custo, em detrimento da pluralidade monetária e não monetária, que o conceito de recurso econômico representa.

Por essa razão, quando Martins e Rocha (2010) definem o custo em sentido amplo, diferenciando-o do sentido contábil, incluem a assertiva “não necessariamente em termos monetários”, pois diferente da definição de custo no sentido contábil, apresentada pelos autores, em que o custo é “a expressão monetária do consumo [...]”, em termos gerais os custos também podem ser representados simplesmente, conforme Hendriksen e Breda (1989, p. 415), por bens e serviços de quantidade e qualidade predeterminada.

Além deste aspecto que contesta a delimitação monetária na definição de custo, em relação à atribuição das assertivas “valor pago ou a ser pago”, verifica-se no gerenciamento de um recurso organizacional, por exemplo, a reputação com o cliente, esta pode ser representada pelo valor da marca, configurando-se também um ativo intangível (TORRES *et al*, 2011). Este não é um recurso totalmente pago ou a ser pago, mas constitui-se de recurso econômico valioso (BARNEY; HESTERLY, 2011), que é utilizado pela organização em suas atividades, e tal qual, pode ser objeto de sacrifício no curso das decisões organizacionais, quando, por exemplo, a marca da empresa é vendida.

Logo, não é adequado incluir em uma definição abrangente de custo a delimitação do aspecto monetário, como caixa ou valor equivalente e preço pago ou a ser pago, como fazem Hansen *et al* (2009) e Weil e Maher (2005).

Ainda sobre os tipos de recursos econômicos, uma vez entendida a dissociação da delimitação financeira no conceito de custo, também cabe observar os tipos de recursos identificados na literatura de GEC, citados por Rocha (1999, p. 44): recursos físicos, financeiros, informacionais ou intelectuais. Barney e Hesterly (2011), na visão da Visão Baseada em

Recursos – VBR (já mencionada na Seção 3.2 em relação ao conceito de estratégia), também consideram, como categorias de recursos, além dos recursos físicos e financeiros citados por Rocha (1999), os recursos humanos e organizacionais (BARNEY; HESTERLY, 2011), sendo que, segundo os autores, os recursos humanos incluem treinamento, experiência, discernimento, inteligência, relacionamentos e a visão individual dos gerentes, constituindo, portanto, uma *proxy* de recurso intelectual como apresentado por Rocha (1999).

Já os recursos organizacionais, segundo a Visão Baseada em Recursos - VBR (BARNEY; HESTERLY, 2011), são representados pela estrutura de relatórios da empresa, sistemas formais e informais de planejamento, controle e coordenação, sua cultura e reputação, assim como relações informais entre grupos dentro da empresa e entre a empresa e aqueles em seu ambiente. Assim, a categoria de recursos organizacionais proposta pela VBR inclui, entre outros, os recursos informacionais apresentados por Rocha (1999). Portanto, dentro da definição de custos, demonstra-se o desenvolvimento conceitual da VBR em que os recursos econômicos sacrificados para determinado objetivo, são os recursos físicos, financeiro, humanos e organizacionais.

Ressalta-se, no entanto, que observando a definição de Visão Baseada em Recursos – VBR como “modelo de desempenho com foco nos recursos e nas capacidades controlados por uma empresa como fontes de vantagem competitiva” (BARNEY; HESTERLY, 2011, p. 58), a VBR seleciona os recursos econômicos objeto de análise conforme um modelo denominado VRIO (Valor, Raridade, Imitabilidade e Organização), que visa identificar se os recursos são valiosos, raros, difíceis de serem imitados e insubstituíveis pela organização, e que segundo a VBR, estes são os recursos objeto da gestão estratégica. Logo, o recurso econômico, no conceito de custo, é mais amplo que o recurso econômico foco da VBR.

Na questão do valor, a literatura da VBR remete ao modelo SWOT, em que o recurso valioso é aquele que permite que uma empresa aproveite uma oportunidade ou neutralize uma ameaça externa, enquanto que o recurso não valioso representa uma fraqueza. Na perspectiva da raridade, um recurso, além de ser valioso, precisa ser controlado por poucos concorrentes. A questão da imitabilidade remete ao entendimento que o recurso é exclusivo ou difícil de ser copiado. Quanto à questão de organização, a VBR (BARNEY; HESTERLY, 2011, p. 58) destaca que a organização atua como um fator de ajuste no modelo VRIO (Valor, Raridade,

Imitabilidade e Organização), pois não basta que a empresa tenha recursos valiosos e ou raros e/ou difíceis de serem copiados: precisa necessariamente explorar o potencial desses recursos.

O modelo VRIO, portanto, representa um foco do conceito de recurso econômico que não é aplicada à definição de custo, pois um recurso, por não ser valioso, ser comum (não-raro), ser imitável ou não ser explorado pela organização como fonte de vantagem competitiva, não lhe exclui características de sacrifício (escolha e oportunidade), ou seja, não lhe exclui do conceito de custo.

Assim, a análise dos elementos conceituais atribuídos à definição de custos pelos diferentes autores apresentados nesta seção, permite concluir a seguinte definição para custo, que irá incorporar a contribuição para a ECGEC apresentada neste trabalho:

Custo é o sacrifício de recursos econômicos para atingir determinado objetivo.

Na seção seguinte, é apresentada a convergência dos conceitos apresentados na Seção 3.1. (Gestão) e na presente Seção 3.4 (Custos): a Gestão de Custos.

3.5. Gestão de Custos

Esta seção tem como primeiro objetivo identificar os conceitos atribuídos à gestão de custos (o que ela significa) para que, posteriormente, na Seção 3.6, possa ser apresentada uma síntese destas definições com os conceitos de gestão estratégica e, assim, ser possível colaborar para a construção de uma definição para a GEC.

Primeiro, toma-se que a gestão, como definida na Seção 3.1, é o processo decisório que busca soluções não estruturadas para problemas complexos e viáveis, suportada pela capacidade dos indivíduos de todos os níveis organizacionais e orientada por um processo de síntese do ambiente organizacional, com diretrizes qualitativas e quantitativas. Na Seção 3.4, custo foi definido como o sacrifício de recursos econômicos para atingir determinado objetivo, medido em termos monetários e não monetários. Logo, a combinação entre as duas definições – gestão e custos - de forma simplificada, levaria ao entendimento da gestão de custo como o processo decisório envolvendo o sacrifício de recursos econômicos.

No entanto, quando se toma a afirmação de Johnson (1987, p 137), ao afirmar que a Gestão de Custos tem sido utilizada pelas organizações desde o início de 1800, observa-se que esta é uma afirmação circunscrita à visão da gestão de custos enquanto sistema ou modelo, pois se encontram evidências de que desde a percepção da escassez de recursos econômicos na civilização, o homem já exerce uma gestão de custos. Ou seja, desde os primeiros indícios de que o homem, no período paleolítico, há cerca de 20.000 anos (IUDICIBUS, 2005), demonstrava noção acerca a obtenção e sacrifício de recursos, ele já realizava uma gestão de custos. Mas estudos sobre o processo decisório envolvendo o sacrifício de recursos econômicos têm apenas algumas centenas de anos de idade.

Assim, a pesquisa em gestão de custos, ao refletir processo decisório envolvendo o sacrifício de recursos econômicos, encontra em diferentes áreas, como marketing, engenharia, produção e economia, por exemplo, relevantes contribuições e fontes para formação dos seus conceitos, mas é na área da contabilidade, mais especificamente na área da contabilidade de gestão, que se concentra a maior quantidade de estudos que, ao menos explicitamente, manifestam-se dedicados ao estudo da gestão de custos.

Contudo, como observam Johnson e Kaplan (1987), muito da pesquisa em gestão de custos na área da contabilidade de gestão foca apenas a contabilidade de custos e relega ao segundo plano a gestão, sendo esta também uma realidade prática, pois segundo observa Tichacek (2005), embora as organizações identifiquem a gestão de custos como uma meta e uma prática, muitas das quais entendem que estão gerindo os custos, mas estão, na realidade, apenas mensurando-os, se privando, portanto, dos benefícios que proporcionam os processos de gestão. Bhimani (1994) tem a mesma percepção ao afirmar que, na pesquisa em gestão de custos, o maior desafio é colocar a organização antes da técnica.

Com o objetivo de oferecer uma contribuição para ECGEC, a busca pelo entendimento do que vem a ser Gestão de Custos encontra a falta de consenso entre os autores, como será demonstrado apresentado através de evidências que muitas das contradições conceituais são influenciadas pelo foco da contabilidade.

Assim, segundo Cooper (1997), a contabilidade e a gestão de custos estão intimamente relacionadas, mas devem ser interpretadas como campos independentes do conhecimento. Segundo o autor, esta separação permite que a gestão de custos seja praticada com pouca ou

nenhuma exposição formal da contabilidade, por exemplo. Para justificar esta afirmação, o autor ilustra vários aspectos:

a) Primeiro, o autor argumenta que muitos artefatos da gestão de custos não dependem da contabilidade (como ciência ou unidade de linguagem) em qualquer medida, como o artefato *Just-in-Time* e os micro centros de lucro²³. Contudo, não se deve desprezar o fato de que tais artefatos afetam a contabilidade, como exemplificam Hansen *et al* (2009, p. 403) sobre a adoção do *Just in Time* que, ao diminuir o volume de estoques na organização, permite maior precisão na rastreabilidade dos custos, diminuindo a complexidade do sistema de contabilidade de custos. Mas concorda-se que a adoção do *Just-in-Time*, por exemplo, pode ocorrer sem a interferência do sistema contábil, como também evidencia Monden (1992, p. 78).

b) No segundo aspecto, Cooper (1997) afirma que, muitas vezes, é inviável a conciliação de dados entre sistemas de gestão de custos e sistemas de contabilidade de custos. Cita como o exemplo o *Activity Based Costing* - ABC que, enquanto método de custeio ou ferramenta da contabilidade de custos, coleciona muitas críticas (como observam SOUZA, BOINA e AVELAR, 2009), mas quando tem seu uso direcionado para o processo de planejamento e análises pontuais, por exemplo (MARTINS; ROCHA, 2010, p. 162), é um artefato útil e bem aceito nas organizações. Ou seja, se existe a inviabilidade de conciliação, esta pode ocorrer quando o artefato tem uso para um propósito diferente de sua concepção. No caso, o propósito de mensurar custos para a contabilidade de custos, ao invés de gerenciar os custos;

c) Em relação ao terceiro aspecto, observa que os dados da gestão de custos devem ser coletados pelo usuário e não pelo contador. Segundo o autor, uma vez que a informação contábil é agregada e geralmente tardia, processos como o Kaizen (Melhoria Contínua) exigem um envolvimento dos usuários mais próximos ao processo e um conhecimento aprofundado dos negócios, que geralmente não é atribuído ao profissional da contabilidade. Contudo, conforme estudo de Winder (2008), observa-se que, quando o usuário é instruído

²³ O termo microcentro de lucro (MCL) foi inicialmente cunhado por Cooper (1995). Ao observar práticas de gestão de custos em diversas empresas japonesas, percebeu que cada empresa dividiu sua organização em pequenas unidades e tratou-os como centros de lucro. Mas o tamanho pequeno da unidade inviabilizava a adaptação dos sistemas contábeis, sendo que mesmo assim, as empresas foram capazes de adaptar com flexibilidade as mudanças ambientais.

com informações da contabilidade, o desempenho das iniciativas de melhoria contínua é melhor.

d) Finalmente, Cooper (1997) ressalta que muitos artefatos da contabilidade não envolvem a gestão de custos. Por exemplo, a preparação de demonstrações financeiras e orçamentos, exigem técnicas que requerem habilidades consideráveis de contabilidade, mas não de gestão de custos. Nesta assertiva o autor pretende demonstrar que algumas atividades da contabilidade independem da gestão de custos, o que se concorda. No entanto, não se pode depreender que todos os artefatos da contabilidade não requerem habilidades de gestão de custos.

Portanto, Cooper (1997), ao demonstrar que se a gestão de custos existe mesmo sem a contabilidade, argumenta que a gestão de custos não pode ser um subconjunto da contabilidade. Por outro lado, uma vez que a contabilidade inclui entre outros artefatos a preparação das demonstrações financeiras e orçamentos, que não requerem uma gestão de custos ativa (embora possam refletir a antecipação de iniciativas da gestão de custos), a contabilidade também não pode ser confundida com a gestão de custos.

Assim, identificadas algumas premissas conceituais, inicialmente serão analisadas algumas definições de gestão de custos:

a) Hilton, Maher e Selto (2006):

Em seu livro *“Cost Management: Strategies for Business Decisions”*, Hilton *et al* (2006, p. 66) definem a gestão de custos como *“a philosophy, an attitude, and a set of techniques to create more value at lower cost”*. Assim, para os autores, a Gestão de Custos é definida por três termos principais e um objetivo, que serão analisados a seguir.

O primeiro termo, “uma filosofia”, significa “a decisão de não aceitar como óbvias e evidentes as coisas, as ideias, os fatos, as situações, os valores, os comportamentos” (CHAUI, 2000, p. 9). Assim, não aceitar como óbvio e evidente o custo remete ao entendimento de que a gestão de custos é orientada por uma postura de análise e compreensão dos custos. Tal interpretação para o uso da palavra “filosofia” na definição de gestão de custos não pode ser

considerada uma metáfora, pois contribui para a compreensão do significado da gestão de custos.

O segundo termo, “uma atitude”, que segundo Bardin (2004, p. 155) é “a pré-disposição, relativamente estável e organizada, para reagir sob a forma de atos em presença de objetos ou acontecimentos”, acrescenta à gestão de custos a pré-disposição da gestão para agir diante de determinados eventos da gestão de custos, que se segue a partir da análise dos custos (filosofia). Uma característica identificada sobre as atitudes da gestão de custos é que elas podem ser categorizadas como proativas e reativas (ATZLINGER; MAYR, 2010).

Quando reativa, a gestão de custos abarca todas as atitudes que são executadas seguindo os problemas de desvios e variações do plano (*ex-post*). Já enquanto proativa, as atitudes tentam antecipar uma desvantagem, otimizando o custo de forma antecipatória (*ex-ante*). Ou seja, as atitudes remetem à orientação geral das decisões dos gestores, relacionando-se com a forma como estes entendem um problema relativo ao custo (sua filosofia).

A terceira sentença “um conjunto de técnicas”, remete aos artefatos da gestão de custos (analisados no Capítulo 5), que enquanto instrumentos, mecanismos ou meios, fecham o ciclo da gestão de custos com a filosofia (decisão) e a atitude (ação). Para Hilton *et al* (2006) tal ciclo, que forma o conceito de gestão de custos, tem como objetivo “criar mais valor com menor custo”. Contudo, não se pode concordar com este objetivo, pois contradiz o argumento de Peteraf e Barney (2003), tornando evidente que a organização pode criar mais valor gerando mais benefícios para o mesmo custo (e não o menor), como também pode criar valor mantendo-se os mesmos benefícios por um custo menor.

Ou seja, ao destacar o “menor custo”, a definição de Hilton *et al* (2006) remete à ênfase da contínua redução de custos, circunscrevendo sua definição ao aspecto da eficiência em vez da eficácia, sendo esta última, como discutido na Seção 3.1, entendida como melhor representante do conceito de gestão. Assim, como defende Maital (1994, p. 6), a gestão de custos pode pautar-se na orientação dos gestores que precisam vender seus produtos a um preço razoável e a um custo aceitável – não necessariamente o menor.

Deste modo, sobre a definição de Hilton *et al* (2006), o uso das palavras e termos filosofia, atitude e técnicas (enquanto artefatos) expressam a essência da gestão de custos. Contudo,

sobre o objetivo “criar valor pelo menor custo”, mostra-se uma limitação não corroborada pelas evidências discutidas nesta seção.

b) Bacic (2011):

Em seu livro “Gestão de Custos”, Bacic (2011, p.141) ilustra assim seu entendimento da gestão de custos:

Entende-se como gestão ou administração de custos, a contabilização e/ou geração de informações sobre a situação atual, futura e passada dos elementos de custos, a construção de uma situação favorável no que se refere aos custos, dentro de uma perspectiva sistêmica baseada na melhoria e na geração de valor para o cliente, ao controle dos custos dentro desta perspectiva e ao desenvolvimento de uma compreensão dos fatores geradores de custo (a curto e longo prazo), sempre apoiando a manutenção e o aumento da competitividade da empresa.

No primeiro elemento da definição de Bacic (2011), “gestão ou administração de custos”, o autor assume que as duas palavras possuem o mesmo significado. Contudo, conforme análise da Seção 3.1, existem controvérsias sobre o significado das palavras gestão e administração, se podem ser utilizadas alternativamente para caracterizar a gestão de custos.

No elemento seguinte da definição, “a contabilização e/ou geração de informações”, Bacic (2011) atribui à gestão de custos o ato de contabilizar, que não remete ao conceito de gestão como discutido na Seção 3.1. Quanto a “geração de informações”, este conceito remete ao significado sistêmico do processo envolvendo as informações de custos, no qual o uso da palavra “contabilização” não se assemelha em significado com o termo “geração de informações”, não sendo, portanto, a equivalência apropriada.

Quanto à sentença “a construção de uma situação favorável no que se refere aos custos, dentro de uma perspectiva sistêmica baseada na melhoria e na geração de valor para o cliente”, divide-se a análise em duas partes. Sobre a primeira parte, concorda-se com o uso do termo “construção de uma situação favorável no que se refere aos custos”, pois em sua definição o autor remete à atitude (construção enquanto um ato, ação) em relação ao objeto (custos), mas não estabelece um padrão para o objeto custo (por exemplo, “menor custo”), alinhando-se assim ao conceito de gestão, como discutido na Seção 3.1.

Na segunda parte, “dentro de uma perspectiva sistêmica baseada na melhoria e na geração de valor para o cliente”, identifica-se a semelhança com a definição de Hilton *et al* (2006) em relação à “criação de valor”, mas aqui Bacic (2011) delimita a criação de valor para o cliente. Observando o que define Rocha (1999, p. 118), quando este analisa a criação de valor como a alteração dos valores da função $f_v(U, c)$, onde o valor de um produto (v) é decorrente da relação entre a utilidade (U) e o custo (c), nota-se que a criação do valor, enquanto objetivo da gestão de custo, não é exclusiva para o cliente.

Assim, a empresa pode manter inalteradas as variáveis utilidade e custo (neste caso, o preço) de um produto para o cliente, mas pode criar valor para o acionista, modificando as variáveis utilidade e custos de um produto ou serviço adquirido.

Não se questiona aqui o trabalho de Porter (1985) sobre a cadeia de valor que deu base à maioria dos trabalhos sobre sistemas de valor, em que cada atividade dentro de uma companhia deveria adicionar valor na cadeia de valor do cliente. Todavia, pondera-se sobre a delimitação deste objetivo na definição para a gestão de custos (e não na definição para a GEC, por exemplo).

Quanto à assertiva “controle de custos”, concorda-se que o controle seja um aspecto importante da gestão de custos, que tem no custo-padrão (SOUZA; FONTANA; BOFF, 2010) um de seus exemplos práticos. No entanto, como discutido na Seção 3.1, sob a perspectiva da gestão, o controle é apenas uma característica, mas não uma condição para operacionalizar a gestão.

No elemento “desenvolvimento de uma compreensão dos fatores geradores de custo (a curto e a longo prazos)”, o autor remete à definição de Hilton *et al* (2006) quanto à utilização da palavra “filosofia” como “compreensão dos fatores geradores de custo”, adicionando a explicitação dos fatores de “curto e longo prazos”. Quanto a esta incorporação, considerando que os fatores geradores de custo só podem ser de curto e longo prazos, destacá-los na definição contribui com a definição de gestão de custos. Mas considerando a discussão sobre a gestão estratégica e operacional apresentada na Seção 3.2, se a definição apresentada fosse para a “gestão operacional de custos”, entende-se que a “compreensão dos fatores geradores de custo” poderia ter ênfase, no caso da GOC, naqueles de curto prazo, *e.g.*.

Finalmente, sobre o objetivo “manutenção e o aumento da competitividade da empresa”, observa-se que a competitividade pode ser expressa tanto em termos empresariais, como também na competitividade das nações ou na gestão pública. Em todos os casos, relaciona-se com a característica o desempenho, como objetivo da gestão de custos. Logo, embora Bacic (2011) tenha em sua obra destacado o significado de competitividade empresarial, insere-se a compreensão de que a manutenção e o aumento da competitividade é um objetivo da gestão de custos não somente para as empresas.

Na gestão pública, por exemplo, Wiemer e Ribeiro (2004) discutem que, embora a competitividade seja desprovida do caráter concorrencial, a competitividade na área pública incorpora a comparação de *performance* (via indicadores de desempenho), dos gastos em relação à demanda social e em relação ao que é gasto em outras unidades da gestão pública ou até mesmo em outras nações, sendo que desta forma, a gestão de custos públicos se orienta acerca da necessidade de reestruturações e aperfeiçoamento de processos.

Logo, o termo “empresa” mostra uma limitação para definição, em termos gerais, de gestão de custo, podendo ser aplicado, por exemplo, para a organização, a entidade, o organismo, o departamento, a unidade de negócios, dependendo do contexto de aplicação, ou, conforme discussão apresentada na Seção 3.2 sobre a gestão estratégica, a cadeia de valor. Contudo, como se propõe uma definição de gestão de custo em termos gerais, incluir o limite sócio organizacional na definição apresenta-se como uma delimitação inapropriada na formação do conceito de gestão de custos.

Sobre a sentença “manutenção e o aumento da competitividade”, como um dos objetivos da gestão de custos, também se pondera se toda gestão de custos tem foco na manutenção ou aumento da competitividade. Por exemplo, considerando o modelo das cinco forças competitivas desenhadas por Porter (1985), compreendendo a ameaça dos competidores atuais, produtos substitutos, clientes, fornecedores e competidores potenciais, é possível afirmar que toda a gestão de custos afetará a atratividade ou a estrutura da indústria? Em que pese que a manutenção e o aumento da competitividade, como discutido na Seção 3.2 sobre a gestão estratégica, a manutenção e o aumento da competitividade são evidenciadas como um dos objetivos da gestão estratégica, mas na gestão de custos, em suas diferentes atividades ou níveis, não é possível afirmar o mesmo.

Sobre a definição de Bacic (2011) para a gestão de custos, portanto, corrobora-se com os seguintes elementos: a) a construção de uma situação favorável no que se refere aos custos, b) dentro de uma perspectiva sistêmica baseada na melhoria e na geração de valor; c) e ao desenvolvimento de uma compreensão dos fatores geradores de custo.

c) Stenzel e Stenzel (2003)

Ao definir a gestão de custos como “*the successful stewardship of valuable financial and human resources that results in benefits to an organizations important constituents*”, Stenzel e Stenzel (2003, p. XIV) apresentam algumas fragilidades em sua construção conceitual, como analisado a seguir.

Sobre o elemento “*successful stewardship*”, compreende-se que a palavra *successful*, representa, adequadamente, um objetivo da gestão de custos, mas ao afirmar que a gestão de custos é a “gestão bem sucedida”, os autores transmitem a ideia de que a gestão de custos só ocorre quando bem sucedida, o que não é correto.

Sobre o elemento “*valuable resouces*”, entendendo que a palavra *valuable* é utilizada para expressar o adjetivo valioso, precioso ou de grande valor, a definição transmite a ideia de que a gestão de recursos não valiosos não é objeto de gestão de custos. Mas o autor não apresenta evidências para limitar a definição de gestão de custos apenas aos recursos valiosos.

Ainda sobre os recursos, que os autores destacam como recursos financeiros e recursos humanos, nesta definição, os autores ignoram os recursos físicos e organizacionais citados por Barney e Hesterly (2011) e Rocha (1999), como recursos econômicos que, como discutido na Seção 3.4, também se enquadram na definição de custos e estão sujeitos à gestão.

Finalmente, sobre o objetivo “*benefits to an organization’s important constituents*”, os autores delimitam a gestão de custos para os componentes importantes da organização. Ao afirmar isso, consideram que os componentes não importantes não estão acobertados pelo conceito de gestão de custos sem, contudo, apresentar justificativas para a exclusão dos componentes não-importantes do conceito de gestão de custos. A discussão sobre relevância, como observado na Seção 3.2, ocorre no conceito de estratégia em que apenas as iniciativas consideradas importantes são incluídas na definição de gestão estratégica. Mas para a

definição de gestão de custos, em que não se observa inicialmente um padrão de importância, a delimitação não se justifica.

Logo, dadas as delimitações identificadas na definição de Stenzel e Stenzel (2003), esta definição mostra-se insuficiente para representar o significado do conceito de gestão de custo.

d) Outras definições e conceitos

Em relação às demais fontes de pesquisa analisadas na identificação das definições para gestão de custos, constatou-se que muitas obras, que apresentam como tema a gestão de custos (com as palavras “gestão de custos” ou “*cost management*” em seu título), não apresentam uma definição para gestão de custos, e quando apresentam, identificam-se várias inconsistências conceituais.

Por exemplo, Blocher *et al* (2010, p. 3), ao definirem a gestão de custos como “*the development and use of cost management information*”, não observam as características específicas necessárias para formar uma definição, pois o desenvolvimento e uso da informação são inerentes ao processo de gestão como um todo (PEREIRA, 2011). Além disso, os autores repetem o termo a ser definido, ao afirmarem que a gestão de custos é o uso da informação da gestão de custo.

No glossário da obra de Eldenburg e Wolcott (2010), as autoras definem a gestão de custos como a GEC e que representa a “*expansion of management accounting to simultaneous focus on reducing costs and strengthening an organization’s strategic position*”. Como discutido na presente pesquisa, destaca-se que a GEC é uma das divisões da gestão de custos (sendo outra categoria, por exemplo, a GOC). Logo, a definição é controversa. Em segundo lugar, como discutido no enunciado desta seção, a literatura apresenta evidências de que a gestão de custos não é uma expansão da contabilidade de gestão, podendo ser considerada uma disciplina autônoma, cujo foco também não é exclusivo na redução de custos.

Outras obras que trazem no título “gestão de custos” ou “*cost management*” não apresentam definições para gestão de custos, mas para “sistemas de gestão de custos”, como Hansen *et al* (2009, p. 5) que apresentam uma definição para o sistema de gestão de custos (e não para a gestão de custos) como “*an accounting information subsystem that is primarily concerned*

with producing outputs for internal users using inputs and processes needed to satisfy management objectives”.

Ao apresentarem uma definição para o sistema de gestão de custos e não para a gestão de custos, Hansen *et al* (2009) não apontam características específicas, pois um sistema preocupado em satisfazer os objetivos da gestão é uma característica comum à maioria dos sistemas de informação gerencial (OLIVEIRA, 2011). Além disso, Hansen *et al* (2009), assim como Eldenburg e Wolcott (2010), também afirmam que o sistema de gestão de custos é um subsistema contábil, como também o fazem Shim e Siegel (2009, p. 2),

Logo, infere-se que estas definições não contribuem para a formação do conceito de Gestão de Custos.

Já Monden (1992, p. 30), que também define a gestão de custos enquanto um sistema, dissocia o sistema de gestão de custos do sistema contábil e o apresenta como um sistema que compreende o processo de planejamento corporativo, planejamento de custos e melhoria de custo. Mas nesta definição, o autor também não apresenta características específicas do que é o objeto, ao limitar a definição de gestão de custos a palavra “planejamento” (corporativo e de custos), e apresenta como objetivo a melhoria de custo.

Nota-se, nesse último conjunto de definições (com exceção da definição de Monden), que os autores ressaltam a gestão de custos como um sistema ou subsistema da contabilidade (gerencial), limitando o significado da gestão de custos como um processo informacional do custo, como, por exemplo, a coleta, processamento e geração de informações, característicos de um sistema de informação (ALMEIDA, 1996).

Contudo, contrapondo as definições que apresentam a gestão de custos como um sistema ou subsistema e as definições que oferecem características específicas do que é a gestão de custos (BACIC, 2011; HILTON *et al*, 2006), à luz da análise crítica sobre o significado do conceito de gestão, apresentadas na Seção 3.1, que apresenta a ideia que de a gestão de algo é mais do que planejar ou controlar ou mensurar este objeto (custo, pessoas, logística, entre outros) – ou seja, a observação da gestão de custo no contexto das organizações deve oferecer uma visão mais completa, uma imagem holística do processo. Logo, um sistema da gestão de

custos não é aquele que apenas provê informações para o processo decisório, mas também mecanismos para o planejamento, a implementação e o controle das decisões.

Assim, a partir das definições analisadas e criticadas, a definição de gestão de custos proposta para a ECGEC é a seguinte:

Um conjunto de filosofias, atitudes e artefatos que buscam uma situação favorável no que se refere aos custos, dentro de uma perspectiva sistêmica baseada na melhoria e no desenvolvimento de uma compreensão dos fatores geradores de custo.

Na seção seguinte, a argumentação sobre as modalidades da gestão de custos tem como propósito ilustrar a operacionalização da presente definição para Gestão de Custos.

3.6. Modalidades da Gestão de Custos

Na seção anterior, onde se abordam as definições de gestão de custos, observa-se que Hilton *et al* (2006) enfatizam o “menor custo” como um foco incorporado ao conceito de gestão de custos. Esta ênfase no “menor custo” também se reflete em muitos trabalhos que, ao discutirem as iniciativas da Gestão de Custos, dão atenção explícita ao processo de redução de custos (CAMPAGNOLO, 2008; DAHER *et al*, 2006; POMPERMAYER, 2008; QUESADO; RODRIGUES, 2007), sem considerar, no entanto, que a redução de custos é apenas uma das modalidades da gestão de custos.

Para Bacic (2011, p.141), à gestão de custos impõe-se uma perspectiva mais ampla que a de redução de custos. Isso significa que a racionalização de custos deve ser uma preocupação constante, mas a simples "redução" ou corte de custos pode levar à diminuição da base de competências instaladas, colocando em risco o futuro da organização. Assim, segundo Souza e Rocha (2009, p. 17), podem ser observadas nas organizações cinco modalidades bem distintas de Gestão de Custos: redução, eliminação, moderação, aplicação e troca compensatória, representadas na Figura 6 e explicadas a seguir:

Figura 6 - Modalidades da Gestão de Custos
FONTE: adaptado de Souza e Rocha (2009, p. 16)

3.6.1. Eliminação de Custos

Se na redução de custos, o recurso econômico continua sendo consumido, mas com menor intensidade, já na eliminação de custos, o recurso deixa de ser utilizado completamente. Como exemplo, Souza e Rocha (2009, p. 17) citam o encerramento das atividades de uma planta, eliminação de um departamento ou a descontinuidade de um produto ou uma linha. Nos Estudos de Bradford (Hickson *et al*, 1986), mencionados na Seção 3.2, o evento o encerramento das atividades de uma planta é um exemplo de evento estratégico bastante comuns nas organizações.

Outros exemplos de eliminação de custos incluem a eliminação de procedimentos. Bornia e Freires (2003, p. 7) citam o exemplo da utilização do código de barras nas mercadorias desde o fabricante. A codificação de barras permite que os membros do fluxo operacional da cadeia consigam eliminar atividades manuais relacionadas com o recebimento e despacho das mercadorias, além de facilitar o controle do manuseio das mercadorias em estoque. Em situações em que os clientes (varejistas, por exemplo) e fabricantes estão conectados eletronicamente, a codificação também resulta além da eliminação de custos para a cadeia de valor, outros benefícios na medida em que a cadeia de valor consegue obter informações de mercado relacionadas a seus produtos e com elas planejar mais eficientemente a comercialização dos produtos.

3.6.2. Redução de Custos

No processo de redução de custos, busca-se a diminuição de determinados recursos econômicos sem, no entanto, eliminá-los. Souza e Rocha (2009, p. 17) citam o exemplo da proibição de ligações de telefones fixos para celulares, onde o recurso econômico (telefonia)

continua sendo utilizado, mas considerando que o valor da tarifa não sofra variação em função do consumo, o recurso telefonia tem seu custo diminuído.

Sobre o exemplo das ligações telefônicas, considerando-se as premissas da gestão estratégica apresentadas na Seção 3.2, uma decisão de proibição de ligações telefônicas para celulares apresenta-se como uma decisão operacional envolvendo a gestão de custos, por envolver poucos recursos e ser facilmente reversível, por exemplo. Contudo, se a decisão afetar o serviço de atendimento ao cliente, transformando-se em uma política organizacional que afetará grande quantidade de recursos, essa decisão poderia ser interpretada como sendo estratégica.

Neste sentido, nas décadas de 70 e 80 (SHIELDS; YOUNG, 1992), a maioria das empresas dedicaram-se aos programas de redução de custos, principalmente com ênfase na redução do quadro de funcionários, por exemplo, automatizando processos, reduzindo a quantidade de horas trabalhadas, aumentando a eficiência operacional e reduzindo a influência dos sindicatos. Mas muitas organizações apostaram que apenas a redução de custos de pessoal garantiria a competitividade. Como Hamel e Prahalad (1993) salientam, o custo de mão de obra raramente é uma fonte de vantagem competitiva sustentável, pois, além de representar em muitos casos uma pequena porcentagem do custo total da empresa, a vantagem competitiva pela força de trabalho, não é afetada apenas pelos salários pagos, mas pelos métodos inovadores de trabalho.

3.6.3. Trocas Compensatórias de Custos

A quinta modalidade de gestão de custos indicada por Souza e Rocha (2009, p. 19) é a troca compensatória (*trade-off*) de custos, que se traduz no entendimento de que pode-se acrescentar custos, num subsistema, desde que no sistema global se obtenha economia.

O conceito de "*trade-off*" é largamente utilizado na logística, por exemplo. Segundo Faria (2003), um exemplo de sua aplicação seria o seguinte: quando o varejo quer reduzir o estoque no ponto de venda, aumentando a frequência de abastecimento, o que está fazendo é nada mais do que uma troca compensatória. Ele prefere reduzir custo de inventário, de armazenagem e ter custo adicional na entrega mais fracionada porque esta lhe traz mais economia.

Embora esta forma de gestão de custos seja muito utilizada na área da logística, é possível visualizá-la em qualquer outra decisão envolvendo custos. Por exemplo, Souza e Rocha (2009, p. 19) citam o exemplo de uma decisão operacional para a realização de uma reunião por telefone, em vez de deslocar os participantes de locais geograficamente distantes. Embora tal decisão incorra em custos de telefonia, evitam-se custos com transporte, viagens, estadas, refeições, etc.

Em uma perspectiva estratégica, Porter (1985, p. 44) observa que os elos da Cadeia de Valores “frequentemente refletem *trade-offs* entre atividades para obter o mesmo resultado global. Por exemplo, um projeto de produto mais caro, especificações de materiais mais rigorosas ou uma inspeção maior no trabalho em processo podem reduzir os custos do serviço.” Assim, ao exercem uma série de operações externas para manterem suas funções internas, ou seja, uma interface entre fornecedores e clientes, tais empresas permitem-se a coordenação de seus próprios custos visando atingir seus objetivos.

3.6.4. Moderação ou Contenção de Custos

Segundo Souza e Rocha (2009, p. 18), a moderação ou contenção de custos é o consumo ou utilização de um recurso de forma contida e equilibrada. Assim, o custo-padrão e o orçamento são exemplos de processos de moderação ou contenção de custos, na medida em que limitam a utilização dos recursos, com base em metas pré-estabelecidas. Contudo, algumas considerações sobre os exemplos devem ser apresentadas.

Sobre o custo-padrão e os controles orçamentários como processos da gestão de custos, embora se configurem em práticas geralmente utilizadas nas organizações (MARIE *et al*, 2010), muitos autores oferecem duras críticas às estas práticas (COOPER; KAPLAN, 1987; 1998; FLEISCHMANN; TYSON, 1998), alegando que estes artefatos usam medidas estáticas em um ambiente altamente dinâmico de negócios, não sendo adequados, portanto, para empresas que operam em ambientes que exijam uma melhoria contínua. Hansen *et al* (2009) vão tão longe a ponto de descrever tais processos como potencialmente "disfuncionais".

A justificativa para as críticas é que tais medidas de contenção de custos (custo-padrão e orçamentárias), muitas vezes, determinam os custos com base em padrões muito imprecisos,

configurando-se em uma fraqueza da gestão de custos (SHANK; GOVINDARAJAN, 1993, p. 142). Assim, estrategicamente, a moderação ou contenção de custos, ao estabelecer um limite para os custos, podem influenciar a cultura organizacional ao permitir um custo maior do que aquele realmente necessário no processo ou na atividade. Contudo, em nível operacional, a moderação de custos torna-se uma opção, por exemplo, como importante ferramenta de controle de custos (AGUIAR *et al*, 2012).

Em nível estratégico, uma característica atribuída a esta forma de gestão de custos está relacionada aos chamados “custos discricionários”, que refletem as decisões sobre o valor máximo de recursos a serem gastos na realização de algumas atividades como, por exemplo, propaganda, pesquisa e desenvolvimento (ELDENBURG; WOLCOTT, 2010, p. 46). Decisões envolvendo custos discricionários (HORNGREN, 1995) são consideradas decisões estratégicas, pois são decisões geralmente tomadas por altos executivos, não são frequentes, não têm nenhum relacionamento com o volume produzido ou vendido e têm um retorno incerto, por exemplo.

3.6.5. Aplicação de Custos

De acordo com Souza e Rocha (2009, p. 18), quando a empresa investe em determinado recurso com expectativa de obter benefícios futuros superiores ao valor investido, tem-se uma forma de gestão de custos, que também pode ser entendida como um aumento de custos.

Shank (1996) demonstra que esta é uma visão comum nos custos vinculados a projetos de viabilidade econômica, ilustrando com o caso de investimento em tecnologia da empresa *Mavis Machine Shop*, onde ocorreu o incremento de custos em hardware, software e treinamento dos funcionários, influenciando o aumento das vendas e a potencialização do relacionamento da empresa com os clientes e fornecedores. Portanto, na perspectiva estratégica, Shank (1996) observa que uma análise de investimentos não deve concentrar-se, por exemplo, apenas na métrica de avaliação do projeto, Valor Presente Líquido ou *Net Present Value (NPV)*, pois os benefícios futuros também podem ser subjetivos, associados à cadeia de valor.

Outra forma de aplicação de custos é através da melhoria das funções e atributos de um produto, considerando que mesmo com o aumento do custo, espera-se um aumento da receita

que resulte em maior lucro. Bertucci (2008, p. 30) ilustra esta atividade da gestão de custos com a colocação de um ar-condicionado no modelo básico de um automóvel por uma montadora. Embora o exemplo seja relativamente simples, percebe-se que a função da gestão de custos em relação à aplicação de custos se torna mais complexa quando se trata de uma função totalmente inovadora, para a qual não haja parâmetros de comparação.

Na Gestão da Qualidade, Sakurai (1997, p. 134) observa que a categoria de “custos de prevenção” (por exemplo, educação, treinamento, simpósios etc.), incorridos para evitar produtos de qualidade inferior, visam, fundamentalmente, gerar itens que mantenham controlados (e baixos) seus custos, aliados a um alto valor de qualidade permanente. Assim, como observa Bacic (2011, p. 145), o conceito de “melhora contínua” aplicada à gestão de custos (*Custo Kaizen*), com a aplicação da gestão pela Qualidade Total (TQM) e o controle dos custos da não qualidade, permitem resultados consistentes no longo prazo.

Em outro exemplo, Slavov e Faria (2011) identificam que aplicações de custos com a capacitação de fornecedores também podem gerar benefícios econômicos. Na obra, os autores citam um estudo realizado na FIAT do Brasil, de setembro de 2009 a abril de 2010, onde 46 fornecedores (22 de Minas Gerais e 24 de São Paulo) foram capacitados em processos *Lean* e desenvolveram projetos práticos de aprimoramento de seus processos e produtos, em um processo denominado pela empresa como Engenharia Simultânea.

Depois do treinamento, esses fornecedores escolheram uma etapa de seu próprio processo produtivo para analisar e reestruturar conforme os princípios *Lean*. Como resultado, os processos de produção dos fornecedores envolvidos foram redesenhados e resultaram em 54% de redução média de movimentação nas etapas de produção (77% foi o melhor resultado), 42% de média de redução de perdas (68,8% como melhor resultado), 30% de redução média de área necessária à produção (32% na ponta), 65% de redução média do *Work in Process* - WIP (95% na ponta) e 33% de ganho de produtividade (100% como melhor resultado). Logo, segundo o estudo de Slavov e Faria (2011), a aplicação dos custos de treinamento foram catalizadoras de diversos benefícios.

3.6.6. Considerações Finais sobre Gestão de Custos

Como observam Bacic (2011, p. 142) e Hansen *et al* (2009, p. 15), o ponto de vista da Gestão de Custos deve ser necessariamente integrador e multidisciplinar, levando-se em conta a preocupação com a estrutura interna e o ambiente externo e aspectos pouco quantitativos, como fatores relacionais, que ganham importância nos casos de empresas integradas em rede. Está é uma visão compartilhada por diversos autores citados na Seção 3.1 quanto às características da gestão. O exemplo ilustrado de trocas compensatórias, baseado nos custos de treinamento de fornecedores, corresponde a um olhar mais orgânico e flexível da organização.

Para Bacic (2011, p.142), a gestão de custos deve dar conta de um conjunto de demandas que, às vezes, podem parecer contraditórias, como racionar custos sem destruir competências internas. Mas mantendo o foco na competitividade, a gestão de custos fornecerá algumas repostas aos gestores. Para tanto, deverá valer-se de artefatos que afetam direta ou indiretamente os custos totais da empresa e os custos dos produtos.

As diferentes modalidades de gestão de custos devem estar inseridas, segundo Souza e Rocha (2009, p. 16), numa visão caleidoscópica²⁴ da empresa. Assim, o efeito final das iniciativas para gestão de custos pode ser alcançado: a) no valor total dos elementos de custos (contas contábeis), tais como salários, materiais, energia, etc.; b) nos centros de custos; c) nas atividades; d) entre períodos ou e) a mescla de todos os anteriores. Segundo os autores, a base de referência temporal a ser utilizado para se aferir o efeito das ações de gestão de custos pode ser de curto e longo prazo, sendo pelas definições apresentadas na Seção 3.2 sobre a gestão estratégica, os resultados de curto prazo são observáveis com maior frequência na gestão operacional, enquanto que os resultados de longo prazo, na GEC.

3.7. Gestão Estratégica de Custos

No Capítulo 1, a análise das controvérsias conceituais identificadas nas definições de Shank (1989), Cooper e Slagmulder (2003) e Anderson (2007) para a GEC demonstrou a lacuna existente na ECGEC em relação a uma definição que compatibilize as características conceituais individuais da gestão, da estratégia e dos custos. Esta seção tem como objetivo oferecer uma contribuição neste sentido.

²⁴ Segundo Ansari *et al* (1997) “*Cost elements are like the little pieces of glass in the kaleidoscope, and with each turn they reassemble themselves into a different pattern. Each pattern provides us with a unique insight.*”

Inicialmente, dadas às características conceituais da gestão, evidenciou-se a distinção entre administração de custos e gestão de custos, sendo a gestão de custos a terminologia mais adequada para incorporar o conceito de GEC. A gestão, como discutido na Seção 3.1, não está restrita, por exemplo, aos processos de mensuração ou à geração de informações ou ao uso de informações, apresentando-se como uma visão holística do processo decisório que envolve o sacrifício de recursos econômicos. Contudo, como se demonstra na Seção 3.7.1, muitos autores, que estudam a GEC, inferem que a GEC e a CGE têm o mesmo significado. Considerando a análise as diferenças conceituais entre a gestão de custos e a contabilidade de gestão, a seção seguinte, portanto, complementa a análise desenvolvida na Seção 3.4 sobre a gestão de custos, demonstrando os elementos conceituais que circunscrevem o conceito de GEC.

3.7.1. Gestão Estratégica de Custos ou Contabilidade de Gestão Estratégica?

Na Seção 3.5 observou-se que a gestão de custos é mais abrangente que a contabilidade de custos (BERLINER; BRIMSON, 1988, p. 3) e, embora também apresente uma relação conceitual com a Contabilidade de Gestão - CG, não pode ser entendida como um subsistema ou uma derivação da CG, dada a possibilidade de características extrínsecas à CG (COOPER, 1997). Essa confusão (a gestão de custos como conceito derivado da CG ou também tratado como um sinônimo) não ocorre apenas no conceito de gestão de custos – ocorre também na GEC. E sendo a GEC o foco do presente estudo, faz-se necessário analisar as inconsistências percebidas sobre a utilização do conceito de CGE e da GEC.

Por exemplo, ao categorizar a pesquisa em CG, Hesford *et al* (2007) identificaram, através de uma análise de 916 artigos das principais publicações internacionais em CG, no período compreendido entre os anos de 1980 a 2000, três categorias que concentram os estudos nesta área: custos, controle e outras, tendo sido a categoria de custos (alocação, contabilidade de custos e práticas gerenciais) representada por vinte por cento dos trabalhos analisados e a categoria controle (orçamento, avaliação de desempenho, controle gerencial e controle internacional) responsável por setenta por cento da pesquisa em CG. Sobre os dez por cento restantes dos trabalhos analisados, os autores os classificaram na categoria outras, que foi representada por trabalhos abordando temas como sistemas de informações contábeis, gestão

estratégica, métodos de pesquisa e outros. Logo, Hesford *et al* (2007) demonstram que práticas de custos são estudadas pela CG, mas o estudo da CG envolve também práticas que não focam os custos.

Em outro exemplo da diferença entre os conceitos, quando Guilding *et al* (2000) afirmam que existem variações na denominação utilizada para identificar as práticas da CGE, os autores citam como exemplo o livro de Wilson (1997), intitulado "*Strategic Cost Management*", sendo que a justificativa para tal afirmação reside no fato de que a obra de Wilson (1997) inclui outras discussões além da GEC. Guilding *et al* (2000) também afirmam que o estudo de Shank e Govindarajan (1993) adotam uma perspectiva diferente para a CGE, com ênfase nos custos.

Ou seja, na medida em que a GEC contribui com algumas práticas para a CGE, existe uma relação, mas não uma equivalência. Assim, por exemplo, ao estudar a CGE, Guilding *et al* (2000) atribuem outras práticas além daquelas citadas por Shank e Govindarajan (1993) como a avaliação de marcas, a precificação estratégica e a avaliação de concorrentes com base em declarações publicadas, em que Guilding *et al* (2000) destacam ter uma abordagem para a avaliação do desempenho direcionada para contadores.

Já Roslender e Hart (2003) defendem que a CGE surgiu como uma tentativa de integrar conhecimentos da literatura de *marketing* na CG, sendo fortemente influenciada pela obra de Simmonds (1981) e Porter (1985), enquanto que a GEC, como desdobramento da pesquisa em CGE, foi mais influenciada pela obra de Porter (1985). Logo, os autores também afirmam que GEC e CGE não são conceitos equivalentes.

Contudo, embora Roslender e Hart (2003) apoiem a crítica de Lord (1996), que enxerga a extensão da pesquisa em GEC desnecessária, visto que a pesquisa CGE seria mais abrangente, esta não é uma posição aceita neste trabalho, visto que estudos recentes como os de Cooper e Slagmulder (2003), Shank (2006) e Anderson (2007) reforçam a ideia de que a pesquisa em GEC é influenciada pela CG, mas não é restrita a ela.

Como observa Anderson (2007), o campo mais amplo da CGE, por exemplo, inclui opções sobre estruturas de governança e controles gerenciais, abordando principalmente questões de motivação e incentivos, enquanto que a GEC tem foco principalmente nas inovações que

conduzem às práticas de gestão de custos, que se encontram, muitas vezes, fora da área de pesquisa da contabilidade de gestão, como em marketing, engenharia e economia, por exemplo. Mas como defende a autora, isso não significa que os controles gerenciais são menos importantes para a GEC dentro da empresa, mas apenas que o foco da pesquisa não é este.

Assim, partindo-se do entendimento de GEC e a CGE não são conceitos idênticos, e enquanto áreas de conhecimento, possuem eventos e artefatos que são comuns assim como eventos e artefatos que apresentam uma relação conceitual, conforme evidenciado na Figura 7, entende-se que alguns artefatos utilizados por Souza *et al* (2010), e em outros trabalhos analisados no Capítulo 5, em relação ao corpo de artefatos da CGE, não podem ser atribuídos à ECGEC.

Figura 7 – Limite Conceitual da CGE e da GEC

3.7.2. Gestão de Custos “Tradicional” ou “Operacional”? “Estratégica” ou “Moderna”?

Outro problema identificado na literatura, que aborda conceitualmente a GEC, diz respeito às formas alternativas para categorizar a Gestão de Custos enquanto práticas estratégicas ou operacionais. Como demonstrado na Seção 3.2, reconhece-se a coexistência da gestão estratégica e da gestão operacional na organização, visto que os gestores rotineiramente decidem sobre eventos operacionais e, com frequência menor, sobre eventos estratégicos, por exemplo. Da mesma forma, determinados artefatos são e serão utilizados pelos gestores para atender a GEC enquanto outros artefatos, senão os mesmos, é que suportarão a GOC.

Assim, quando alguns autores apresentam uma distinção para a “gestão estratégica de custos” e a “gestão tradicional” ou “gestão convencional” de custos (ANDRADE, 2009; RECKZIEGEL *et al* 2007; WILSON; CHUA, 1993), ressalta-se o fato de que “estratégico” e “tradicional” não formam uma relação antagônica. Para a organização, uma prática da GEC

passa ser tradicional ou convencional na medida em que está incorporada aos seus hábitos e rotinas. Logo, na perspectiva das organizações estudadas, a condição de uma prática “não tradicional” é efêmera, ao contrário da distinção entre práticas operacionais e estratégicas.

Sob a mesma ótica, observam-se os trabalhos que categorizam eventos e artefatos da GEC enquanto “modernos”, “emergentes” ou “contemporâneos” em oposição aos eventos e artefatos da GOC, como “tradicionais” (GUERREIRO *et al*, 2011; TEIXEIRA *et al*, 2011). Neste caso, a relação antagônica entre o “moderno” e o “tradicional” existe, mas deve-se considerar a transitoriedade da classificação (o moderno de hoje pode ser o tradicional de amanhã). Portanto, a dinâmica que envolve esta classificação depende muito do contexto em que se insere a análise.

Por exemplo, no estudo de Teixeira *et al* (2011), o artefato planejamento estratégico foi classificado como um artefato moderno da Contabilidade de Gestão - CG, sendo este artefato, no entanto, objeto de estudo na área de negócios há muitas décadas (MASON, 1969). Em outro exemplo, o *Kaizen* é classificado como um artefato moderno da CG por Guerreiro *et al* (2011). No entanto, no início da década de 80, Deming (1981) já demonstrava a difusão do artefato nas empresas japonesas.

Nos exemplos citados por Teixeira *et al* (2011) e Guerreiro *et al* (2011), justifica-se a classificação de artefatos como “modernos” e “tradicionais”, pois o texto considera que a classificação das práticas é apresentada sob a perspectiva da pesquisa em CG, e uma vez que, conforme o IFAC (ABDEL-KADER; LUTHER, 2008), somente após o ano de 1985 a pesquisa em CG passou a incluir um foco da gestão de custos e criação de valor. Assim, algumas práticas como o *Kaizen* só começaram a ser estudadas pelos pesquisadores da CG após este período. Assim, Teixeira *et al* (2011) e Guerreiro *et al* (2011), justificam tais práticas como modernas.

No entanto, pela perspectiva da empresa (e não da CG), se, por exemplo, a empresa adota desde a década de 70 o *Kaizen*, ela entenderia que este é um artefato tradicional. Contudo, mesmo sendo tradicional, também não deixa de ser estratégico na medida em que o artefato for percebido pela organização como uma iniciativa relevante que melhora o desempenho da empresa em seu ambiente. Este exemplo, portanto, ilustra a abordagem conceitual adotada neste estudo, em que a definição da GEC é apresentada sob a perspectiva da organização (o

que é estratégico ou operacional para a organização), e não para a área de estudo (o que é moderno ou tradicional para a CG, por exemplo).

3.7.3. Definição para a GEC

Identificados os limites conceituais entre a CGE e a GEC, e a apresentação de algumas considerações sobre as categorias de gestão de custos “tradicionais” e “modernos”, procura-se agora evidenciar a definição de GEC. Para tanto, recorre-se ao entendimento apresentado na Seção 3.5, em que a gestão de custos compreende o conjunto de filosofias, atitudes e artefatos que buscam uma situação favorável no que se refere aos custos, dentro de uma perspectiva sistêmica baseada na melhoria e na geração de valor e no desenvolvimento de uma compreensão dos fatores geradores de custo, sendo que a ênfase pode ser operacional e estratégica.

Conforme apresentado na Seção 3.2, quando a ênfase da gestão é estratégica, diversas características são consideradas, por exemplo, a maior importância do longo prazo²⁵, envolvimento da alta-gestão, maior risco e maior amplitude no alcance das decisões, entre outras características. Quando a ênfase é operacional, por outro lado, a importância é maior no curto prazo, nas atividades da média-gestão, tem menos riscos e o alcance das decisões é mais limitado.

Assim, por exemplo, ao caracterizar a GEC como uma filosofia, entendida pela constante compreensão dos custos, como a ênfase estratégica demanda uma visão ampla dos negócios, a característica da gestão de custos inclui, *e.g.*, as mudanças no patamar de vendas, uma vez que, conforme a definição apresentada para a gestão estratégica na Seção 3.2, a gestão estratégica busca melhorar de forma abrangente o desempenho. Por outro lado, a filosofia presente em uma GOC apresenta uma ênfase ou preocupação menor na receita, considerando que a amplitude da decisão é mais limitada (neste caso, o foco está limitado no custo).

Em relação às atitudes, que segundo Atzlinger e Mayr (2010) podem ser reativas ou proativas, observa-se na discussão sobre a gestão estratégica a característica predominante da

²⁵ Conforme Cooper (1995) a visão de longo prazo na gestão de custos exemplifica-se pelo esforço da gestão do custo no ciclo de vida do produto.

abordagem proativa, ou seja, a GEC tem suas atitudes orientadas por um processo menos linear, menos programável e com foco maior no mercado e produtos (ANSOFF, 1977), enquanto que a GOC, com tendência mais reativa, baseia-se em um processo de decisão mais linear, mais programável e com foco maior no processo ou atividade.

Sobre os artefatos, a GEC reúne aqueles com um maior número de características da gestão estratégica, como aqueles que envolvem a criatividade, a abrangência de recursos, a interface com a alta administração, e as variáveis ambientais (clientes, fornecedores, concorrentes), por exemplo. Já na GOC, prevalecem os artefatos que implicam menor flexibilidade, menor envolvimento de recursos econômicos, menor interface com a alta administração e foco na análise interna. Ao conjunto de artefatos da GEC, El-Kelety (2006) atribui o conceito de um “sistema da gestão estratégica de custos”, mas sem associar o significado de um sistema de informação ou de um subsistema da contabilidade de gestão, e sim uma perspectiva de um rol de artefatos que podem ser usados individualmente para apoiar um objetivo específico ou em conjunto para atender às necessidades globais da organização. Quanto mais amplo o objetivo do sistema, mais ele se aproxima do conceito do sistema da GEC.

Conclui-se, portanto, que a definição para a GEC surge como resultado do desenvolvimento lógico das diferentes características conceituais que delimitam o objeto em questão:

As principais filosofias, atitudes e artefatos tomados pelos gestores que buscam uma situação favorável no que se refere aos custos, dentro de uma perspectiva competitiva baseada na melhoria e na criação de valor da firma em seu ambiente.

Nos capítulos seguintes, a partir da análise dos eventos e artefatos da gestão de custos, esta definição e os demais elementos conceituais identificados neste capítulo oferecerão as premissas conceituais necessárias para classificação dos eventos estratégicos e operacionais e artefatos estratégicos e operacionais da gestão de custos.

4. EVENTOS DA GESTÃO DE CUSTOS

Após a identificação dos conceitos que dão suporte à definição da GEC, apresentados no Capítulo 3, este capítulo busca atender os objetos específicos destacados no Capítulo 1, ou seja, identificar quais eventos e artefatos, no âmbito da gestão de custos, pertencem à Estrutura Conceitual da GEC e quais dizem respeito à Estrutura Conceitual da GOC.

4.1. Definição de evento

Como discutido na Seção 3.1, a gestão pode ser entendida como o processo decisório que, suportado pela capacidade dos indivíduos de todos os níveis organizacionais e orientado por um processo de síntese do ambiente organizacional, com diretrizes qualitativas e quantitativas, busca soluções não estruturadas para problemas complexos e viáveis. Tais problemas podem ser percebidos pelos gestores como um desvio de alguma situação desejada ou como resultado de uma situação indesejada, que demanda o reconhecimento de suas características e limites (SIMON, 1978).

No contexto da gestão de custos, tais problemas, como eventos catalizadores das decisões, podem, igualmente, ser entendidos como oportunidades (MAXIMIANO, 2000, p. 141) ou situações (CHIAVENATO, 2004, p. 349) que levam ao processo decisório.

Para Hendriksen e Breda (1989, p. 16), um evento, da mesma forma, pode ser entendido como “uma ocorrência, um fenômeno ou uma transação, que é separado para ser observado e ter uma melhor interpretação semântica”. Segundo os autores, um evento pode estar relacionado com um produto ou com uma empresa toda. Baseados na definição de Hendriksen e Breda (1989), Parisi e Nobre *in* Catelli (2007) observam que quando os gestores tomam decisões sobre eventos envolvendo recursos econômicos, estes passam a ser denominados eventos econômicos e as decisões tomadas sobre eles impactam o valor patrimonial da empresa e são, portanto, mensuráveis e modeláveis.

No entanto, quando Hendriksen e Breda (1989) observam que somente certas características dos eventos são passíveis de mensuração, pondera-se se existiriam, então, características não mensuráveis de um evento objeto da gestão de custos. Como observa Pereira (1999, p. 29), tudo na natureza é passível de mensuração - basta identificar qual *numerus* é adequado a essa

tarafa. Pereira (1999) ainda atribui a Galileu a afirmação de que se deve medir o mensurável e transformar em mensurável o que, à primeira vista, não for.

Logo, compreende-se que Hendriksen e Breda (1989), ao afirmarem que somente certas características dos eventos são passíveis de mensuração, circunscrevem sua mensuração ao aspecto monetário. No entanto, na gestão de custos, o custo não é medido exclusivamente em termos monetários (Seção 3.4) e mesmo que se reconheça maior fragilidade no processo de mensuração das características qualitativas dos custos, a análise dos eventos objeto da gestão de custos deve incluir a totalidade de características para a tomada de decisão, monetárias e não-monetárias.

Por sua vez, a discussão sobre os eventos da gestão de custos conduz ao processo decisório que, segundo Souza e Shibata (*in* YU *et al*, 2011, p. 139), tem início na identificação clara do evento pelos gestores, seguido da definição dos objetivos (reduzir ou eliminar custos, por exemplo) e da geração e análise de alternativas (delimitar cursos de ação e avaliação dos custos e benefícios da decisão). As duas últimas etapas correspondem à fase da decisão, que culmina em alguma atividade específica (comprar, vender e produzir, entre outras atividades).

Como observam Parisi e Nobre (*in* CATELLI, 2007, p. 115), a decisão sempre ocorre sobre recursos econômicos que, processados por atividades, a decisão tem como objetivo final a produção de bens e serviços (objetos de comercialização ou de consumo interno, como serviços administrativos). Neste cenário, uma vez identificado o evento de gestão de custos, os artefatos oferecem um suporte para o processo decisório, ao sistematizar os objetivos, as alternativas, os recursos e capacidades, as atividades e os produtos finais.

O fluxo representado na Figura 8 sintetiza o processo decisório das organizações na perspectiva da gestão de custos e tem, na análise dos eventos apresentada nesta seção, a explicação da sua primeira etapa.

Sobre a Figura 8, ressalta-se que eventos objeto de decisões subsidiadas com informações de custos não são, necessariamente, eventos de gestão de custos. Assim, se uma decisão envolvendo a gestão de custos tem como objetivos, conforme discussão na Seção 3.4.1, a redução, a aplicação, a moderação, a eliminação ou as trocas compensatórias de custos, as decisões envolvendo recursos e capacidades devem, necessariamente, estar relacionados com

estes objetivos. Como exemplo, para o evento formação de preços, considera-se que a informação de custos pode suportar a decisão de determinação de um preço em função da fixação de uma margem sobre o custo do produto. Mas, neste caso, pode não haver uma gestão de custos, mas sim um processo de decisão de preços em que a decisão é suportada pela informação de custos – logo, uma gestão de preços (MACHADO; SOUZA, 2006).

Figura 8 - Evento, Decisões, Artefatos e Atividades da Gestão de Custos

Fonte: adaptado de Parisi e Nobre (in CATELLI, 2007, p. 116)

Contudo, quando o preço é determinado pelo mercado, pelo cliente ou pela concorrência, por exemplo, a empresa poderá adequar seus custos à condição de preço (COOPER; SLAGMULDER, 1997). Para tanto, poderá reduzir custos ou até aumentar os custos, aumentando o nível de serviço (atendimento às necessidades específicas) ao cliente, se esta for a estratégia da empresa. Neste caso, demonstra-se a característica de um processo decisório envolvendo a decisão sobre os custos do produto, do processo ou a decisão de servir o cliente²⁶, em um evento que se relaciona com a formação de preços. Ou seja, mesmo considerando que a gestão de custos e a gestão de preços não possam ser efetuadas isoladamente (MACHADO; SOUZA, 2006), evidencia-se que no processo decisório envolvendo a gestão de custos é necessário delimitar o objeto de decisão do evento: o custo.

4.2. Identificação dos eventos da gestão de custos

Tendo em vista os conceitos preliminares de evento enquanto objeto de gestão de custos, a Seção 4.1 atende o proposto por Rocha (1999, p. 138) acerca da necessidade de

²⁶ Corresponde ao cálculo e a identificação de todo o custo, incluindo os custos de servir de cada cliente ou segmento de clientes.

aprimoramento da caracterização do processo de GEC, através do levantamento de um inventário pormenorizado dos eventos objeto de decisões estratégicas, com maior detalhamento e definição das suas etapas.

A proposição de Rocha (1999), no sentido da realização de estudos que buscam investigar múltiplos eventos e decisões envolvendo a gestão de custos é pouco verificada na literatura e muitos trabalhos que se propõem a investigar a gestão de custos em termos gerais acabam se concentrando em poucos eventos, ou então, nem sequer os discutem.

Por exemplo, no estudo de Silva *et al* (2010), que se propõem a investigar a “Gestão de custos e estocagem em empresas do setor varejista de produtos agropecuários: uma análise da prática utilizada face à plataforma teórica”, apenas o evento determinação do volume de produção é identificado no estudo. Já no trabalho de Schreiber (2010), intitulado “Modelo *Triple Helix* como estratégia de gestão de custos em inovação em redes de Micro e Pequenas Empresas - MPes”, demonstra-se apenas a decisão sobre os eventos produzir ou comprar.

Pereira *et al* (2010), no estudo “Prioridades estratégicas e gestão de custos: a relação conforme a percepção dos gestores nos hotéis de médio e grande porte da Cidade do Salvador – BA”, não citam decisões tomadas pelos gestores em relação aos custos, apenas identificam o posicionamento estratégico (Porter, 1985) em relação à diferenciação ou ao baixo custo. Entre outros exemplos possíveis, os trabalhos citados evidenciam uma característica encontrada em vários estudos na área da gestão de custos que se propõem a investigar a gestão de custos em termos gerais, mas que apresentam a análise de apenas um ou de poucos eventos da gestão de custos, quando o fazem.

Corroborando as discussões apresentadas na Seção 3.5, em relação à ênfase da pesquisa em mensuração e contabilidade de custos, em vez da gestão destes custos, também se observa no processo de identificação de eventos da gestão de custos na literatura a ocorrência de vários trabalhos que, propondo-se a estudar tal assunto, exploram apenas a contabilidade ou os sistemas de acumulação de custos.

Como exemplos, citam-se os seguintes trabalhos de: a) Stoffel *et al* (2010) com o título “Gestão de custos hospitalares em instituição pública”, em que exploram o aspecto do rateio de custos através da departamentalização; b) De Gregori e Flores (2011), intitulado “Gestão

de riscos e gestão de custos em cooperativas agropecuárias do Rio Grande do Sul – RS”, que dão ênfase aos métodos de custeio e não mencionam o processo de decisão envolvendo os custos; c) Correia *et al* (2010) “Gestão de custos públicos: uma experiência no Estado da Bahia, com base no sistema de apuração de custos públicos – ACP”, que, embora se proponham a apresentar uma experiência de gestão de custos, limitam-se a discutir a diferença na utilização do ABC e o Custeio por Absorção para mensuração dos custos.

Assim, como observado nas seções 3.4 e 3.5, em relação à análise conceitual da gestão de custos e da GEC, muitos exemplos de abordagens que propõem investigar a gestão de custos estão, na realidade, abordando apenas a mensuração de custos e não o processo de gestão em si. Ou seja, estudos que procuram oferecer uma contribuição teórica ou uma evidência empírica sobre a gestão de custos, ao discorrerem sobre o processo decisório envolvendo os recursos e capacidades organizacionais, limitam-se a circunscreverem apenas as informações de custos e, embora estas sejam um elemento relevante do processo decisório, apresentadas isoladamente não são suficientes para evidenciar o processo da gestão de custos.

Por exemplo, o estudo desenvolvido por Stoffel *et al* (2010, p. 1) apresenta como achados: “após a mensuração dos gastos incorridos e definição dos centros de custos utilizados, apropriou-se a estes os custos do período para apurar o custo unitário dos serviços prestados pela unidade hospitalar”. Neste caso, demonstra-se que o estudo explora o processo informacional dos custos e não o processo de gestão em si, pois não evidencia problemas envolvendo a decisão, objetivos (de redução, aplicação, moderação, entre outros), alternativas ou a implantação de ações.

Assim, a relevância da identificação e descrição de uma lista de eventos da gestão de custos, como apresentada nesta seção, é corroborada, por exemplo, por Parisi *et al* (1997), quando os autores discutem o Modelo de Identificação e Acumulação de Resultados - MIAR do GECON. Segundo os autores, as primeiras etapas para operacionalização deste sistema de apuração de resultados, são a identificação e a planificação de todas as ocorrências (eventos) que alteram o patrimônio da empresa.

Contudo, embora Parisi *et al* (1997) afirmem que “todos” os eventos da empresa precisam ser planificados para operacionalização do MIAR, não se pretende, no presente estudo, relacionar todos os eventos da gestão de custos (operacional e estratégica), apenas os principais. Assim,

a lista de eventos produzida neste trabalho, embora apresente alguns exemplos semelhantes com os identificados no arcabouço conceitual do GECON (por exemplo: compras, produção, estocagem, entre outros), não é equivalente ou semelhante ao Plano de Eventos do MIAR. O foco de seleção e análise dos eventos da gestão de custos são eventos que têm como objetivos a redução, aplicação, moderação, eliminação e compensação de custos. Eventos que não cumprem estes requisitos são considerados no MIAR, mas não são contemplados na ECGEC, por exemplo.

Estas ponderações ressaltam a dificuldade de identificação de eventos da gestão de custos em muitos estudos que se propõem a estudar o assunto. Assim, no contexto da presente pesquisa, inicialmente empreendeu-se uma verificação de estudos que apresentavam listas abrangentes de eventos objetivos da decisão envolvendo a gestão de custos.

Os estudos de Hickson *et al* (1986, p. 263-265) e Rocha (1999, p. 52) foram os que apresentaram um rol de eventos relacionados com a gestão de custos mais amplo e diversificado para análise. Observa-se, no entanto, que nos trabalhos mencionados não existe um esforço para descrever ou analisar pormenorizadamente as características estratégicas de cada evento – apenas os processos decisórios que envolvem, genericamente, estes eventos.

Hickson *et al* (1986), em meados dos anos 1970 a meados dos anos 1980, investigaram cento e cinquenta decisões estratégicas em trinta organizações públicas e privadas inglesas, de vários segmentos (indústria, comércio, administração pública e instituições de ensino, entre outros). A partir do rol de decisões analisadas pelos autores, foi possível identificar eventos objeto de cada decisão e listar cinquenta e sete eventos exclusivos (não repetidos) identificados no estudo, conforme o Quadro 13.

Sobre a lista de eventos identificados a partir do trabalho de Hickson *et al* (1986), destaca-se o fato de não serem apresentados pelo autor como eventos ou decisões com foco na gestão de custos, mas no conceito abrangente de gestão.

Quadro 13- Eventos objeto de decisão segundo Hickson *et al* (1986)

Eventos	
Fusão	Implementação de um plano estratégico
Terceirização	Fechamento ou descontinuidade do varejo
Informatização	Formação de alianças com concorrentes
Desmobilização	Implementação de um plano de produção
Criação de Marca	Definição de política de investimentos
Internacionalização	Centralização das atividades produtivas
Fechamento de fábrica	Instalação de novas unidades produtivas
Segmentação do mercado	Abertura de novos canais de distribuição
Reestruturação Financeira	Definição de nível de serviço de produto
Negociação com sindicatos	<i>Insourcing</i> (produzir em vez de comprar)
Implementação do orçamento	Regionalização de estrutura administrativa
Abertura de novas divisões	Adoção de política de contratação de pessoal
Abertura de novos mercados	Adoção de política de benefícios a pessoal
Lançamento de novos produtos	Definição de política de preços de produtos
Adoção de Política de Crédito	Centralização das atividades administrativas
Alteração do local da fábrica	Instalação de novas unidades administrativas
Reorganização de departamentos	Avaliação da viabilidade econômica de projetos
Abertura de novos departamentos	Identificação de alternativa de matérias primas
Resistência à aquisição hostil	Formação de alianças com clientes e fornecedores
Captação de capital de terceiros	Captação de capital próprio (abertura de capital)
Definição de estrutura logística	Modificação na estrutura de canais de distribuição
Adoção de programas de qualidade	Adoção de programas de homologação de fornecedores
Investimento em outras companhias	Distribuição de recursos pós combinação de negócios
Modificação do projeto de produto	Compra ou aluguel (de prédios, instalações, máquinas)
Aquisição de locais para estocagem	Adoção de política de avaliação de desempenho de pessoal
Expansão da capacidade de produção	Adoção de política de gastos com viagens de funcionários
Ampliação das instalações e plantas	Alteração de estrutura divisional (de divisão para subsidiária ou divisão para departamento, por exemplo)
Definição de política de publicidade	Alteração na estrutura de trabalho do pessoal (implantação de <i>home-office</i> , por exemplo)
Implementação de um plano de negócios	

Fonte: Hickson *et al* (1986) – adaptado.

Rocha (1999), com base principalmente nas obras de Porter (1985) e de Shank e Govindarajan (1993), elaborou uma lista de dezessete eventos característicos do processo de gestão estratégica que, embora exemplificativa e não exaustiva, teve como objetivo, segundo o autor, auxiliar na compreensão do conceito de gestão estratégica e fornecer as bases para a construção de um sistema de informação de gestão estratégica. A lista é a seguir transcrita no Quadro 14. Da mesma forma que no trabalho de Hickson *et al* (1986), a lista de eventos identificados a seguir não representa, exclusivamente, eventos da gestão de custos, contudo, entende-se que o custo é uma dimensão da maioria dos eventos abaixo relacionados.

Quadro 14 - Eventos objeto de decisão segundo Rocha (1999)

Eventos	
Reformulação do modelo de gestão	Redefinição do montante de investimento em programas de qualidade
Alteração do arranjo físico das instalações	Redefinição do montante de investimento em preservação ambiental
Redefinição do subsistema organizacional-formal	Alteração da natureza e intensificação das relações com fornecedores e clientes
Redefinição do montante de investimento em marketing	Redefinição do montante de investimento em treinamento e desenvolvimento de funcionários
Alteração do projeto (configuração) do produto	Redefinição do montante de investimento em pesquisa e desenvolvimento de novos produtos e processos
Redefinição do grau de utilização da capacidade de produção	Elevação do grau de envolvimento e de comprometimento dos gestores e dos funcionários em geral com o sucesso da empresa
Redefinição das dimensões da planta e da capacidade produtiva	Revisão dos processos de produção, suprimento, marketing e distribuição, administração etc., inclusive quanto à tecnologia empregada
Definição ou redefinição do posicionamento estratégico (PORTER)	Reconfiguração da cadeia de suprimento, ampliando ou reduzindo o número de estágios nos quais participam a empresa, seus clientes e fornecedores
	Redefinição da amplitude da linha de produtos oferecidos (grau de diversidade) quanto a modelos, volumes, serviços complementares etc.

Fonte: Rocha (1999), p. 52.

As listas de eventos apresentadas por estes autores foram analisadas buscando-se identificar complementariedades e equivalências de exemplos. Após relacioná-los, buscou-se identificar em livros acadêmicos e didáticos abordando o tema gestão de custos, assim como em dissertações, teses e publicações e demais eventos não cobertos nas listas.

No desenvolvimento desta etapa, observou-se que os eventos da gestão de custos, quando listados e organizados por objeto de gestão de custos, refletem o conceito de determinantes de custos que, segundo Shank e Govindarajan (1993), representam fatores que se inter-relacionam para formar a estrutura de custos da empresa.

Assim, considerando as diferentes categorias ou classificações para os determinantes de custos identificadas na literatura (BABAD; BALACHANDRAN, 1993; BANKER; JOHNSTON, 2007; COSTA, 2011; DATAR *et al*, 1993; FOSTER; GUPTA, 1990; KAPLAN; COOPER, 1998; PORTER, 1985; SOUZA; MEZZOMO, 2012) como escala, escopo, tecnologia e localização, entre outras, conclui-se que a análise dos determinantes de custos evidencia as fatores que causam os eventos da gestão de custos.

A despeito das classificações atribuídas aos determinantes de custos, observa-se, por exemplo, que um evento da gestão de custos pode estar relacionado com vários determinantes, simultaneamente. Assim, analisando o evento compra de uma nova máquina, este pode estar relacionado com: a) escala (aumento da capacidade de produção); b) complexidade (adição de novos produtos à linha); c) tecnologia (melhoria de processos); d) integração vertical (produzir em vez de comprar); e) utilização da capacidade (redução da ociosidade provocada pela manutenção excessiva de equipamentos antigos); f) arranjo físico (necessidade de adequação do *layout* da fábrica); g) configuração do produto (máquinas novas podem ser necessárias para atender especificações do projeto de produção); h) qualidade (máquinas novas podem ser necessárias para suprir defeitos em processos produtivos); i) relações com a cadeia de valor (a compra da máquina pode ser motivada pelo *insourcing* de processos antes realizados por clientes ou fornecedores); j) estrutura de capitais (a opção de compra, em vez da opção de aluguel da máquina, pode ser motivada pela condição financeira da empresa para financiar equipamentos); h) fatores institucionais (necessidade de aquisição de novas máquinas por imposição de normas governamentais).

No exemplo anterior, nem todos os determinantes de custos são afetados simultaneamente pela decisão envolvendo a compra de uma nova máquina, mas alguns determinantes podem, conjuntamente, ser afetados pelo mesmo evento. Isto ocorre porque, em relação à diversidade de determinantes de custos afetados pela decisão, observa-se que os gestores precisam selecionar alguns poucos determinantes de custos como sendo os principais (selecionar aqueles que são os mais afetados ou os que mais influenciam a decisão), para então aprofundar a análise.

Assim, verificam-se vários estudos e que apresentam relações de eventos da gestão de custos, mas geralmente com foco em certos determinantes de custos. Por exemplo, a obra de Souza e Rocha (2009) apresenta vários eventos referentes às relações na cadeia de valor. Já nas obras de Berliner e Brimson (1988) e Nakagawa (1991), são identificados aqueles relacionados principalmente com o arranjo físico e tecnologias de produção, enquanto que na obra de Robles Junior (2003), os eventos estão principalmente relacionados com a qualidade de produtos e processos. Desta forma, no presente estudo, a lista de eventos da gestão de custos é mais abrangente que as anteriores, quando observadas isoladamente, por refletir diferentes determinantes de custos.

4.3. Relação de eventos da gestão de custos

Nos Quadros 16 e 17 são apresentados os eventos de gestão de custos identificados no estudo, acompanhados da indicação da descrição (coluna D) de algumas de suas características no processo decisório, apresentadas após os quadros. Finalmente, é feita a classificação como eventos estratégicos e eventos operacionais, elaborada a partir do Quadro 15, que sumariza as principais características da Gestão Estratégica e da Gestão Operacional²⁷.

Quadro 15 – Principais Características Estratégicas e Operacionais dos Eventos da Gestão de Custos

Nº	Características Estratégicas	Nº	Características Operacionais
1	Planejamento menos estruturado	21	Planejamento mais estruturado
2	Orientação mais sintética das decisões	22	Orientação mais analítica das decisões
3	Maior nível hierárquico do pessoal envolvido	23	Menor nível hierárquico do pessoal envolvido
4	Menor frequência das decisões	24	Maior frequência das decisões
5	Maior precedente para outras decisões	25	Menor precedente para outras decisões
6	Maior quantidade de capacidades e recursos envolvidos	26	Menor quantidade de capacidades e recursos envolvidos
7	Maior abrangência dos recursos e de capacidades envolvidos	27	Menor abrangência dos recursos e de capacidades envolvidos
8	Maior abordagem em relação a produtos e mercados	28	Maior abordagem em relação a processos e atividades
9	Maior prazo para acompanhamento do resultado	29	Menor prazo para acompanhamento do resultado
10	Maior dificuldade para reversão	30	Menor dificuldade para reversão
11	Maior custo do erro da decisão	31	Menor custo do erro da decisão
12	Menor oportunidade para melhorias incrementais	32	Maior oportunidade para melhorias incrementais
13	Maior posicionamento em relação à inovação	33	Menor posicionamento em relação à inovação

Após a apresentação dos quadros com a identificação e classificação dos eventos da gestão de custos é oferecida uma descrição dos principais elementos de análise para suportar a classificação daqueles eventos que, conforme as premissas conceituais apresentadas neste estudo, contribuem com a formação da ECGEC (eventos da GEC) e aqueles que contribuem com a formação da ECGOC (eventos da GOC).

Ao analisar a descrição dos eventos da gestão de custos identificados na pesquisa, deve atentar-se para o fato de que a análise de cada um deles foi pautada sob a fundamentação conceitual da gestão de custos descrita nas Seções 3.1 a 3.5, em que as decisões têm como objetivo manter ou melhorar o desempenho (operacional ou estratégico) da atividade, do

²⁷ O Quadro 15 representa uma sumarização das características mais relevantes para classificação da Gestão Estratégica e da Gestão Operacional, conforme apresentado no Quadro 10 (Seção 3.2).

produto ou da entidade, por exemplo. Algumas decisões sobre os eventos listados poderiam ocorrer, no entanto, desconsiderando estes objetivos, quando são afetadas por problemas éticos, de governança ou conflitos de agência, por exemplo. No entanto, no presente trabalho, os possíveis desvios de objetivo não são objeto de análise.

Quadro 16 - Eventos Estratégicos da Gestão de Custos

nº	Eventos	D	Características Estratégicas												
			1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
1	Alienação de imóveis	1	x		x	x			x	x	x	x	x		
2	Alienação de instalações	1		x	x	x							x	x	
3	Alienação de instalações para utilização na administração	1		x		x	x		x		x	x	x		
4	Aquisição de imóveis	1	x	x	x	x	x	x		x	x		x	x	
5	Aquisição de instalações	1	x	x			x					x		x	
6	Aquisição de instalações para utilização na administração	1		x					x	x	x			x	
7	Arrendamento de instalações para utilização na administração	1	x	x		x	x		x		x			x	
8	Compartilhamento de imóveis	1	x	x				x	x	x					
9	Compartilhamento de imóveis para utilização na administração	1		x	x	x	x	x	x	x			x		
10	Compartilhamento de instalações	1					x	x		x					
11	Compartilhamento de instalações para utilização na administração	1	x	x			x	x	x	x			x	x	
12	Construção de imóveis	1		x					x					x	
13	Construção de instalações	1	x							x	x		x		
14	Definição de padronização de instalações	1	x			x	x		x						
15	Definição de padronização de prédios	1		x	x	x	x	x			x			x	
16	Definição de tamanho da planta	1		x				x	x			x	x		
17	Manutenção de instalações para utilização na produção	1					x	x					x	x	
18	Redefinição de tamanho da planta	1		x		x	x				x	x	x		
19	Arrendamento de imóveis	2	x	x		x				x		x			
20	Arrendamento de imóveis para utilização na administração	2	x			x		x	x						
21	Arrendamento de instalações	2				x	x	x			x	x		x	
22	Aquisição de máquinas, aparelhos e equipamentos	4	x	x	x				x		x		x	x	
23	Atualização de máquinas, aparelhos e equipamentos (upgrading)	4				x		x		x				x	
24	Definição de padronização de máquinas, aparelhos e equipamentos	4						x	x	x	x			x	
25	Definição de padronização de materiais utilizados para os produtos	4	x			x	x		x	x	x			x	
26	Definição de política para aceitação de pedidos de venda a preços especiais na presença de excesso de capacidade disponível	8				x	x				x	x	x	x	
27	Definição de política preços especiais para produtos ou clientes	8	x	x		x	x				x	x		x	
28	Redefinição de política para aceitação de pedidos de venda a preços especiais na presença de excesso de capacidade disponível	8	x	x			x	x					x	x	
29	Redefinição de política preços especiais para produtos ou clientes	8			x	x					x	x		x	
30	Definição de cisão da companhia	9	x	x						x	x	x	x		
31	Definição de fusão com outras companhias	9									x			x	
32	Definição de incorporação de outras companhias	9				x	x			x	x			x	
33	Formação de integração horizontal (fusão ou aquisição de concorrentes)	9	x			x		x	x	x	x			x	
34	Intensificação de integração horizontal (fusão ou aquisição de concorrentes)	9			x		x							x	

nº	Eventos	D	Características Estratégicas												
			1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
35	Redução de integração horizontal (fusão ou aquisição de concorrentes)	9		x							x			x	x
36	Definição de política de gastos com propaganda e publicidade	10	x		x			x				x	x		
37	Redefinição de política de gastos com propaganda e publicidade	10	x		x	x	x			x	x			x	
38	Implantação de sistemas integrados de informação	11	x				x	x	x	x		x		x	
39	Aumento de quantidade (diversidade) de produtos e linhas	12				x		x	x		x			x	
40	Aumento de segmentação do mercado	12		x	x	x	x		x		x	x	x		
41	Aumento de tempo para desenvolvimento de produtos	12		x			x	x		x	x				x
42	Definição de desenvolvimento de produtos existentes	12				x		x			x		x		
43	Definição de pesquisa de novos produtos	12	x	x	x		x		x			x	x		
44	Definição de quantidade (diversidade) de produtos e linhas	12	x			x						x	x		
45	Definição de segmentação do mercado	12			x	x						x	x	x	
46	Definição de tempo para desenvolvimento de produtos	12	x		x		x	x	x	x				x	
47	Manutenção de segmentação do mercado	12	x			x		x	x			x	x	x	x
48	Manutenção de tempo para desenvolvimento de produtos	12	x	x			x	x						x	
49	Redefinição de desenvolvimento de produtos existentes	12		x		x		x	x	x	x			x	x
50	Redefinição de pesquisa de novos produtos	12	x			x		x	x	x		x	x	x	
51	Redução de quantidade (diversidade) de produtos e linhas	12	x	x		x	x			x	x			x	
52	Redução de segmentação do mercado	12	x	x					x					x	x
53	Redução de tempo para desenvolvimento de produtos	12	x			x	x		x	x				x	
54	Terceirização de desenvolvimento de produtos existentes	12			x		x	x	x		x	x		x	
55	Terceirização de pesquisa de novos produtos	12						x			x	x			x
56	Aumento de diversidade de clientes	13	x	x				x	x		x	x			x
57	Aumento de quantidade de clientes	13	x	x			x	x		x	x				x
58	Aumento de tempo para resposta a clientes	13				x				x			x		
59	Definição de diversidade de clientes	13	x		x	x			x		x			x	
60	Manutenção de quantidade de clientes	13					x		x	x		x	x		
61	Manutenção de tempo para resposta a clientes	13		x	x			x	x					x	
62	Redução de diversidade de clientes	13	x		x		x	x	x			x		x	
63	Redução de quantidade de clientes	13	x		x			x		x			x	x	x
64	Redução de tempo para resposta a clientes	13							x		x			x	
65	Aumento de diversidade de concorrentes	14		x		x	x		x	x	x	x		x	
66	Aumento de qualidade dos produtos	14					x	x			x		x		x
67	Definição de compartilhamento de materiais ou componentes na produção de produtos	14		x	x				x	x	x	x		x	
68	Definição de complexidade dos produtos	14		x	x	x		x		x	x	x		x	x
69	Definição de diversidade de concorrentes	14	x					x		x				x	
70	Definição de nível de serviço de produto	14	x	x	x		x		x	x	x	x	x	x	x
71	Definição de política de processamento de subprodutos	14		x			x				x		x		
72	Definição de qualidade dos produtos	14							x						x
73	Definição de quantidade de clientes	14	x	x	x		x	x		x	x	x	x	x	
74	Definição de tempo para resposta a clientes	14	x	x		x			x	x	x		x		
75	Intensificação de compartilhamento de materiais ou componentes na produção de produtos	14		x			x	x	x	x	x	x			
76	Manutenção de qualidade dos produtos	14	x		x		x			x				x	
77	Redefinição de complexidade dos produtos	14	x			x				x	x				x
78	Redefinição de nível de serviço de produto	14	x	x	x		x					x	x		x
79	Redefinição de política de processamento de subprodutos	14			x			x	x	x	x		x		
80	Redução de compartilhamento de materiais ou componentes na produção de produtos	14				x		x	x				x		
81	Redução de diversidade de concorrentes	14		x		x	x		x		x	x			x
82	Redução de qualidade dos produtos	14	x	x		x	x						x		x
83	Aumento de diversidade de fornecedores	18	x		x	x	x		x				x		x
84	Aumento de quantidade de estágios da cadeia de suprimento	18	x	x		x	x		x				x		x
85	Definição de diversidade de fornecedores	18		x	x	x	x	x		x	x	x	x		
86	Definição de quantidade de estágios da cadeia de suprimento	18	x		x	x					x				x
87	Redução de diversidade de fornecedores	18				x	x	x							x

nº	Eventos	D	Características Estratégicas												
			1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
88	Redução de quantidade de estágios da cadeia de suprimento	18			x	x				x	x	x	x	x	
89	Formação de alianças com clientes	19		x	x	x		x			x		x	x	x
90	Formação de alianças com concorrentes	19	x			x		x			x		x		x
91	Formação de alianças com fornecedores	19	x	x	x		x		x	x	x	x	x	x	x
92	Formação de alianças com outras empresas (exceto concorrentes e empresas da cadeia de valor)	19	x		x	x	x		x	x		x			x
93	Intensificação de alianças com clientes	19		x		x						x	x	x	
94	Intensificação de alianças com concorrentes	19	x	x				x		x	x	x	x	x	
95	Intensificação de alianças com fornecedores	19	x		x	x	x			x	x	x	x	x	
96	Intensificação de alianças com outras empresas (exceto concorrentes e empresas da cadeia de valor)	19	x	x	x	x	x			x	x	x			
97	Redução de alianças com clientes	19		x	x	x	x		x	x		x			x
98	Redução de alianças com concorrentes	19		x		x		x		x	x	x	x	x	
99	Redução de alianças com fornecedores	19	x	x	x	x			x	x	x		x	x	x
100	Redução de alianças com outras empresas (exceto concorrentes e empresas da cadeia de valor)	19	x			x		x	x			x			
101	Definição de processamento interno de componentes e produtos (<i>insourcing</i>)	21			x			x	x		x		x	x	x
	Definição de política de compras														
	Redefinição de política de compras														
102	Definição de política de cobrança de clientes devedores	26	x			x	x	x	x						x
103	Definição de política de crédito (prazo de pagamento de clientes)	26	x	x	x	x	x	x	x			x	x		x
104	Definição de política de descontos a clientes	26	x		x			x		x					x
105	Definição de políticas para retenção de clientes	26		x	x		x				x		x		
106	Redefinição de política de cobrança de clientes devedores	26	x	x		x	x					x		x	
107	Redefinição de política de crédito (prazo de pagamento de clientes)	26	x	x		x	x	x	x					x	
108	Redefinição de política de descontos a clientes	26		x		x					x	x		x	
109	Redefinição de políticas para retenção de clientes	26		x	x	x	x		x				x		
110	Alienação de carteira de clientes protegida por direitos legais (ativo intangível)	29		x	x		x	x	x	x	x	x	x		x
111	Alienação de marcas	29		x		x		x		x					x
112	Alienação de patentes	29		x	x		x	x		x		x			x
113	Alienação de propriedade intelectual	29								x	x				
114	Aquisição de carteira de clientes protegida por direitos legais (ativo intangível)	29		x								x	x		x
115	Aquisição de marcas	29			x	x							x		
116	Aquisição de patentes	29	x	x		x						x		x	x
117	Aquisição de propriedade intelectual	29		x	x	x					x	x		x	x
118	Arrendamento de marcas	29	x		x	x	x			x	x			x	
119	Arrendamento de patentes	29	x				x					x		x	x
120	Arrendamento de propriedade intelectual	29			x	x				x	x	x	x	x	x
121	Compartilhamento de marcas	29		x	x	x				x	x			x	
122	Compartilhamento de patentes	29	x			x	x		x	x					
123	Compartilhamento de propriedade intelectual	29		x	x		x			x		x		x	
124	Desenvolvimento de carteira de clientes protegida por direitos legais (ativo intangível)	29	x			x		x		x		x	x	x	x
125	Desenvolvimento de marcas	29								x		x	x	x	
126	Desenvolvimento de patentes	29			x	x	x		x				x		x
127	Desenvolvimento de propriedade intelectual	29		x	x	x	x	x	x		x	x	x	x	x
128	Manutenção de marcas	29	x		x	x	x	x					x		
129	Manutenção de patentes	29	x		x	x		x		x	x	x			
130	Manutenção de propriedade intelectual	29	x		x	x			x	x	x				x
131	Definição de investimento em programas de preservação ambiental	30	x	x		x				x		x			x
132	Definição de investimento em programas sociais	30		x	x				x	x			x		
133	Redefinição de investimento em programas de preservação ambiental	30	x	x			x		x	x		x		x	x

nº	Eventos	D	Características Estratégicas												
			1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
134	Redefinição de investimento em programas sociais	30		x			x	x	x	x		x			x
135	Definição de programas de gestão da qualidade	31	x			x	x				x	x		x	
136	Redefinição de programas de gestão da qualidade	31			x			x		x		x	x	x	x
137	Aumento de quantidade de divisões	33	x		x	x	x		x				x		
138	Aumento de quantidade de níveis hierárquicos	33	x				x					x	x	x	x
139	Centralização de estrutura administrativa	33		x	x		x		x	x		x		x	
140	Definição de quantidade de departamentos	33	x					x		x					
141	Definição de quantidade de divisões	33								x	x				
142	Definição de quantidade de níveis hierárquicos	33	x	x	x			x	x	x	x	x	x		
143	Descentralização de estrutura administrativa	33	x		x								x		
144	Manutenção de quantidade de divisões	33		x				x		x	x		x	x	x
145	Manutenção de quantidade de níveis hierárquicos	33			x	x			x	x	x	x		x	
146	Redução de quantidade de divisões	33	x		x	x	x	x	x	x		x		x	x
147	Redução de quantidade de níveis hierárquicos	33			x	x				x	x	x	x		
148	Aumento de quantidade de canais de distribuição	34	x	x	x	x				x					
149	Aumento de quantidade de filiais	34		x				x	x				x	x	x
150	Aumento de tempo para entrega dos produtos	34			x			x				x		x	
151	Aumento de tempo para introdução de produtos no mercado	34	x	x			x	x		x	x	x			
152	Definição de quantidade de canais de distribuição	34	x			x	x	x	x		x			x	
153	Definição de quantidade de filiais	34		x				x			x		x		x
154	Definição de tempo para entrega dos produtos	34	x	x	x	x		x		x		x	x	x	x
155	Definição de tempo para introdução de produtos no mercado	34	x	x	x	x	x		x						x
156	Manutenção de quantidade de filiais	34							x			x			
157	Manutenção de tempo para entrega dos produtos	34		x	x	x			x	x	x	x			x
158	Manutenção de tempo para introdução de produtos no mercado	34	x	x	x		x	x		x	x	x	x	x	
159	Redução de quantidade de canais de distribuição	34	x											x	
160	Redução de quantidade de filiais	34				x			x			x		x	x
161	Redução de tempo para entrega dos produtos	34			x	x	x		x	x			x		
162	Redução de tempo para introdução de produtos no mercado	34		x			x	x	x	x					x
163	Definição de programas de treinamento para desenvolvimento de competências empresariais	36			x	x		x	x			x	x	x	x
164	Redefinição de programas de treinamento para desenvolvimento de competências empresariais	36				x				x			x		x
165	Definição de política de exportação	42			x			x	x			x			
166	Redefinição de política de exportação	42		x	x	x			x		x	x	x		
167	Aumento de capacidade de produção	43				x		x	x	x	x	x	x		x
168	Definição de capacidade de produção	43	x		x	x		x		x		x		x	
169	Redução de capacidade de produção	43			x				x	x	x	x	x	x	x
170	Definição de localização da planta	45	x	x		x				x			x	x	
171	Definição de <i>off-shoring</i> da produção	45			x				x	x	x	x	x	x	x
172	Redefinição de localização da planta	45						x	x				x	x	x
173	Redefinição de <i>off-shoring</i> da produção	45			x	x		x			x	x	x	x	
174	Definição de política de remuneração (fixa e variável) de empregados	47		x		x	x		x		x		x	x	
175	Definição de programas de escolha e contratação de pessoal	47		x			x	x	x	x	x	x			x
176	Redefinição de política de remuneração (fixa e variável) de empregados	47				x	x	x	x		x		x		
177	Redefinição de programas de escolha e contratação de pessoal	47	x	x	x			x	x		x	x	x	x	x
178	Definição de automação	48				x	x	x				x			x

Quadro 17 - Eventos Operacionais da Gestão de Custos

nº	Evento	D	Características Operacionais												
			21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31	32	33
1	Manutenção de imóveis para utilização na administração	3	x	x				x				x	x		x
2	Manutenção de imóveis para utilização na produção	3	x	x		x	x							x	
3	Manutenção de instalações para utilização na administração	3			x		x	x		x			x	x	x

nº	Evento	D	Características Operacionais												
			21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31	32	33
4	Alienação de máquinas, aparelhos e equipamentos	4	x					x	x				x		
5	Aquisição de materiais para manutenção e suprimentos gerais	4		x			x	x		x	x	x			
6	Atualização de máquinas, aparelhos e equipamentos	4		x	x	x	x				x	x			
7	Manutenção de máquinas, aparelhos e equipamentos	4			x	x				x	x		x	x	x
8	Arrendamento de máquinas, aparelhos e equipamentos	5		x		x	x				x	x		x	
9	Definição de arranjo físico da planta (layout de máquinas e pessoas)	7				x	x					x	x	x	x
10	Redefinição de arranjo físico da planta (layout de máquinas e pessoas)	7		x		x	x	x		x	x	x		x	
11	Aceitação ocasional de pedidos de venda a preços especiais na presença de capacidade disponível	8				x		x	x		x	x	x		x
12	Definição de gastos ocasionais com publicidade e propaganda	10	x		x										x
13	Redefinição de gastos ocasionais com publicidade e propaganda	10	x		x	x		x	x				x		
14	Alienação de infraestrutura de tecnologia (<i>hardware</i>)	11	x		x			x	x	x	x		x		x
15	Aquisição de infraestrutura de tecnologia (<i>hardware</i>)	11			x		x			x				x	x
16	Arrendamento de infraestrutura de tecnologia (<i>hardware</i>)	11	x	x	x	x	x					x	x	x	
17	Atualização de infraestrutura de tecnologia (<i>hardware</i>)	11	x	x			x	x	x		x		x	x	x
18	Compartilhamento de infraestrutura de tecnologia (<i>hardware</i>)	11	x	x	x	x	x	x			x	x		x	
19	Manutenção de infraestrutura de tecnologia (<i>hardware</i>)	11	x						x			x			x
20	Aceitação de modificação ocasional do projeto do produto para atender a demanda específica de um pedido (customização)	14	x					x							
21	Definição de processamento adicional de um produto para venda	14	x	x		x		x			x				
22	Definição de <i>mix</i> mais rentável de produtos, com fator de limitação	15	x			x		x	x	x		x	x	x	x
23	Definição de <i>mix</i> mais rentável de produtos, sem fator de limitação	15	x	x	x	x		x				x	x	x	x
24	Definição de volume de produção	15				x	x		x	x	x	x	x	x	x
25	Redefinição de <i>mix</i> mais rentável de produtos, com fator de limitação	15					x	x	x		x	x	x	x	x
26	Redefinição de <i>mix</i> mais rentável de produtos, sem fator de limitação	15	x			x		x			x	x		x	x
27	Redefinição de volume de produção	15			x				x			x			x
28	Definição de escolha do modal de transporte ou de um serviço oferecido dentro de um modal	16	x	x		x				x	x		x		
29	Redefinição de escolha do modal de transporte ou de um serviço oferecido dentro de um modal	16		x	x	x		x		x	x		x	x	x
30	Definição de escolha de fornecedores	17		x	x	x	x		x			x		x	x
31	Definição de programas de homologação de fornecedores	17		x	x		x	x			x	x	x	x	
32	Redefinição de escolha de fornecedores	17		x				x	x		x	x	x		x
33	Redefinição de programas de homologação de fornecedores	17	x			x	x	x		x		x		x	
34	Definição de política de compartilhamento de ganhos e custos em situações de parcerias verticais ou horizontais	20					x		x	x		x	x		
35	Redefinição de política de compartilhamento de ganhos e custos em situações de parcerias verticais ou horizontais	20					x	x	x		x	x		x	
36	Definição de política de compartilhamento de compras entre departamentos ou empresas	22	x	x			x		x			x		x	x
38	Redefinição de política de compartilhamento de compras entre departamentos ou empresas	22		x	x				x		x	x		x	x
40	Definição de política de manutenção dos estoques	25		x	x			x	x	x					
41	Definição de política de venda de excessos de estoques	25	x			x	x		x		x	x	x		
42	Redefinição de política de manutenção dos estoques	25		x		x	x		x	x	x				
43	Redefinição de política de venda de excessos de estoques	25		x			x	x		x		x	x		x

nº	Evento	D	Características Operacionais												
			21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31	32	33
44	Definição de concessão ocasional de descontos a clientes	26	x	x	x				x	x		x	x		x
45	Definição de concessão ocasional de prazos para pagamentos a clientes	26	x	x	x	x	x		x		x		x		
46	Redefinição de concessão ocasional de descontos a clientes	26		x	x	x	x	x	x	x			x	x	
47	Redefinição de concessão ocasional de prazos para pagamentos a clientes	26	x	x	x	x	x		x	x		x	x	x	x
48	Definição de negociação para obtenção de desconto junto a fornecedores	27			x		x	x		x	x	x	x		
49	Definição de negociação para obtenção de prazo junto a fornecedores	27			x		x	x	x						
50	Definição de realização de empréstimos e financiamentos	27			x	x	x			x			x	x	x
51	Definição de política de contenção para custos gerais	28			x		x	x				x			
52	Redefinição de política de contenção para custos gerais	28		x							x	x			x
53	Definição de controle de qualidade	31	x		x	x	x					x		x	x
54	Redefinição de controle de qualidade	31		x			x		x		x				x
55	Definição de dispersão geográfica das atividades administrativas	32		x		x					x	x			x
56	Redefinição de dispersão geográfica das atividades administrativas	32			x	x	x	x				x		x	x
57	Aumento de quantidade de departamentos	33	x					x	x	x		x	x	x	
58	Manutenção de quantidade de departamentos	33	x	x		x	x	x	x				x		x
59	Redução de quantidade de departamentos	33	x	x		x	x	x		x	x		x		
60	Aumento de quantidade de funcionários (admissão)	35		x	x			x	x				x	x	x
61	Definição de quantidade de funcionários	35	x			x	x	x			x	x	x		x
62	Redução de quantidade de funcionários (demissão)	35			x	x	x		x			x		x	x
63	Terceirização de funcionários	35	x		x			x	x		x	x	x	x	x
64	Definição de programas de treinamento para atualização técnica	36					x	x			x	x		x	x
65	Redefinição de programas de treinamento para atualização técnica	36	x	x			x	x		x				x	x
66	Definição de programas para adequação às normas de segurança do trabalho	37	x	x	x	x						x			x
67	Definição de programas para prevenção do absenteísmo	37	x			x			x	x	x	x		x	x
68	Redefinição de programas para adequação às normas de segurança do trabalho	37	x	x					x			x	x	x	
69	Redefinição de programas para prevenção do absenteísmo	37	x			x	x			x			x		
70	Definição de programas para redução de rotatividade de pessoal	38	x		x			x		x		x	x		
71	Redefinição de programas para redução de rotatividade de pessoal	38				x		x	x	x	x	x	x		x
72	Definição de formação de <i>lobbying</i>	39						x		x			x		
73	Redefinição de formação de <i>lobbying</i>	39		x	x	x		x			x	x		x	
74	Definição de política de negociação com sindicatos	40	x		x	x				x	x	x	x		
75	Redefinição de política de negociação com sindicatos	40	x			x		x		x		x	x	x	
76	Aumento de quantidade de armazéns e depósitos para armazenagem	41	x	x	x	x					x			x	
77	Definição de política de estocagem	41	x			x	x				x	x			
78	Definição de política de obsolescência dos estoques	41		x		x		x			x		x	x	
79	Definição de política de tratamento dos excessos de estoque	41	x	x			x	x				x	x		
80	Definição de quantidade de armazéns e depósitos para armazenagem	41	x	x			x		x		x	x	x		
81	Redefinição de política de estocagem	41		x	x		x	x		x		x			
82	Redefinição de política de obsolescência dos estoques	41			x	x	x	x		x	x	x	x	x	
83	Redefinição de política de tratamento dos excessos de estoque	41				x							x	x	
84	Redução de quantidade de armazéns e depósitos para	41						x				x	x	x	x

nº	Evento	D	Características Operacionais												
			21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31	32	33
	armazenagem														
85	Definição de grau de utilização da capacidade de produção	43	x	x	x	x						x	x	x	x
86	Definição de política de “sobre utilização” da capacidade de produção	43		x	x	x		x	x	x	x		x	x	
87	Redefinição de política de “sobre utilização” da capacidade de produção	43	x					x		x		x	x	x	x
88	Aumento de grau de utilização da capacidade de produção	44		x	x	x		x	x		x	x		x	x
89	Manutenção de grau de utilização da capacidade de produção	44	x					x	x	x	x		x		
90	Redução de grau de utilização da capacidade de produção	44			x	x	x	x	x				x	x	x
91	Definição de escolha de políticas contábeis	46		x		x	x			x		x			x
92	Definição de nível de evidenciação na publicação das demonstrações financeiras	46	x		x				x	x				x	
93	Redefinição de escolha de políticas contábeis	46	x		x	x		x		x	x	x			
94	Redefinição de nível de evidenciação na publicação das demonstrações financeiras	46											x		
95	Definição de política de distribuição de dividendos	49		x				x	x		x	x	x		x
96	Definição de política de retenção de dividendos	49		x			x		x				x	x	x
97	Redefinição de política de distribuição de dividendos	49			x		x	x	x	x	x			x	x
98	Redefinição de política de retenção de dividendos	49	x	x	x	x	x	x	x	x	x			x	x
99	Definição de política de práticas de elisão fiscal	50			x		x	x	x		x		x		
100	Definição de regime de tributação	50	x		x	x	x	x		x	x	x	x	x	
101	Redefinição de política de práticas de elisão fiscal	50			x	x	x	x					x	x	x
102	Redefinição de regime de tributação	50		x		x		x	x		x		x		
103	Definição de política de corte linear de custos	51	x	x	x		x		x	x			x		
104	Redefinição de política de corte linear de custos	51				x	x		x				x		
105	Aumento de padronização de processos	52	x	x	x	x	x	x	x		x		x		

Diante do Quadro 16 e do Quadro 17, considerando-se a proposta de classificação dos eventos como operacionais ou estratégicos da gestão de custos, conclui-se que o conjunto de eventos estratégicos identificados no estudo contribui para a formação da Estrutura Conceitual da GEC e o conjunto de eventos operacionais contribui para a formação da Estrutura Conceitual da GOC.

Observa-se, a partir da decomposição dos eventos apresentados, que todos os eventos identificados no presente estudo remetem a uma das seguintes decisões: a) aceitação; b) alienação; c) intensificação; d) aquisição; e) arrendamento; f) atualização; g) aumento; h) centralização; g) compartilhamento; h) construção; i) consumo; j) definição; k) descentralização; l) desenvolvimento; m) redução; n) eliminação; o) formação; p) integração; q) manutenção; r) modificação; s) redefinição; t) terceirização. A combinação destas decisões (ações) com os objetos da gestão de custos (por exemplo, produto, cliente, processo e pessoal) formam os eventos da gestão de custos.

Ao analisar cada objeto que compõe o evento da gestão de custos, identificaram-se as singularidades e semelhanças entre os objetos que, exploradas em conjunto com as decisões, permitiram abstrair os elementos conceituais do evento para o destaque das características estratégicas e características operacionais da gestão de custos. Neste sentido, optou-se por organizar, nos tópicos a seguir, alguns elementos conceituais identificados na literatura, dentro da perspectiva da gestão de custos, que foram utilizados para suportar a classificação e indicação das características operacionais ou estratégicas.

Observou-se que alguns eventos da gestão de custos apresentam uma estrutura semelhante de análise, de tal forma que optou-se por agrupar, dentro de um mesmo tópico, os elementos que possuem semelhança, segundo o grau de entendimento do pesquisador. Estes elementos, organizados e indicados na coluna pela letra “D”, de “Descrição”, complementa a análise constante nos Quadros 16 e 17 e, conseqüentemente, o processo de análise empregado no presente estudo para suportar a contribuição da formação da ECGEC.

Assim, nos tópicos a seguir estão descritos alguns elementos dos eventos da gestão de custos envolvendo:

1) Imóveis e Instalações

Os imóveis e instalações geralmente comprometem um volume significativo de recursos e apresentam maior dificuldade para reversão. As decisões envolvendo estes ativos são menos estruturadas que sobre outros ativos e incluem, entre outros atributos de análise (geralmente, com efeitos de longo prazo), por exemplo: a) custo de aquisição (incluindo custos com financiamento); b) custos futuros de manutenção; c) tamanho - dimensionamento das instalações pode provocar custos de excesso de capacidade e custos de subutilização (nas fases de alta e baixa demanda, quando há sazonalidade, por exemplo); d) localização – relação com custos logísticos, custos de mão de obra, impostos prediais, impostos sobre produto, infraestrutura da localidade, entre outros.

2) Arrendamento de imóveis e instalações

Alternativa à aquisição de imóveis e instalação, arrendamento de imóveis e instalações envolvem um conjunto de aspectos como: a) relevância dos custos envolvidos com a

instalação da unidade produtora de bens ou serviços; b) prazos contratuais (geralmente longos, impactando no custo de oportunidade); c) imobilidade (dificuldade de reversão); d) flutuações cíclicas da parcela do aluguel (riscos). Considerando estes elementos, atribui-se a classificação estratégica para estes eventos.

3) Manutenção de ativos

Custos com manutenção de ativos devem ocorrer apenas quando necessários para assegurar a utilização continuada, segura e rentável do ativo, em níveis aceitáveis de satisfação ou quando existe a possibilidade de aumentar a vida útil destes. Estas manutenções podem ser: a) corretivas (após o dano); b) preventivas (planejamento cíclico); c) baseada nas condições (em resposta a uma deterioração significativa de uma unidade). Assim, eventos relacionados com a manutenção são baseados em decisões estruturadas (planejamento da manutenção, por exemplo) ou analíticas (conserto decorrente do dano), portanto, eventos operacionais.

4) Máquinas e equipamentos

Embora geralmente representem um volume menor de recursos, em comparação aos imóveis e instalações, por exemplo, eventos relacionados com máquinas e equipamentos afetam muitos recursos da organização e comprometem o seu desempenho. Entre os elementos envolvendo estes eventos, o potencial de inovação e a influência sobre os atributos dos produtos são exemplos que, contrapostos com os atuais e potenciais riscos associados com a aquisição, instalação, operação, manutenção e obsolescência do bem adquirido, justificam a classificação estratégica dos eventos relacionados com máquinas e equipamentos.

5) Atualização de bens

Eventos relacionados com a atualização ou melhoria de ativos ocorrem como alternativa à aquisição de novos ativos para incorporação de novas tecnologias. São justificados quando: a) o custo para atualizar é normalmente muito menor do que o custo para substituir os ativos; b) a atualização corrige plenamente os problemas ou insuficiências do ativo em uso; c) as atualizações requerem menos tempo de *startup* do que uma substituição total, permitindo assim menores custos com a atualização em vez da compra de ativos novos. Por estes fatores,

é classificado como um evento estratégico, concorrendo com as características da aquisição de ativos.

6) Arrendamento de máquinas ou equipamentos

Máquinas e equipamentos são recursos que geralmente podem ser incorporados e desincorporados da organização mais facilmente, por exemplo, do que os imóveis e as instalações, pela opção de arrendamento, devido à maior possibilidade de reversibilidade (contratos de menor prazo) e aos montantes menos significativos de recursos, o que caracteriza o evento como operacional.

7) Arranjo físico de máquinas e pessoas

A alocação de máquinas, equipamentos e pessoal da produção na empresa está relacionada com escolhas rotineiras (logo, são eventos operacionais), por exemplo, de processos de manufatura (utilização de máquinas, estoques-pulmão), leiaute da fábrica, análise de gargalos e desbalanceamentos da fábrica. Mudanças no arranjo físico aumentam a capacidade da organização para executar os processos de trabalho e reduzem o tamanho da planta ou o número de plantas, reduzindo, por exemplo, custos de estocagem e de mão de obra. São, portanto, determinados por eventos estratégicos relacionados com a aquisição de plantas, máquinas e a política de determinação da quantidade de mão de obra.

8) Pedidos de venda a preços especiais na presença de excesso de capacidade disponível

Eventos relacionados com este objeto buscam aumentar o nível de utilização da capacidade, o que geralmente contribui para reduzir custos com a capacidade não utilizada. Neste caso, sendo um evento pontual, baseado exclusivamente na análise quantitativa da operação (se é vantajoso financeiramente ou não), é tratado como operacional.

No entanto, o evento assume características estratégicas na medida em que se torna uma política da empresa, que passa a admiti-lo sempre que a análise econômica o justificar, pois:

- a) os clientes não beneficiados pelos descontos podem exigir o mesmo benefício se tomarem conhecimento dos preços especiais praticados para os outros clientes ou pedidos;
- b) os concorrentes podem reduzir os preços, forçando uma redução generalizada dos preços de

mercado; c) pode comprometer a capacidade de produção para atender aos pedidos habituais de clientes.

9) Fusão e aquisição de outras companhias

Independente da finalidade (por exemplo, economias de escala, economias de escopo, integração vertical a montante ou a jusante, entre outras), algumas características como o nível de investimento, o envolvimento da alta administração, o impacto no desempenho global, a complexidade da decisão e dificuldade de reversibilidade justificam a classificação dos eventos relacionados com o processo de fusão e aquisição como estratégicos.

10) Propaganda e Publicidade

Influencia o aumento ou diminuição da demanda, desta forma, provocando, por exemplo, a redução de custos da ociosidade ou evitando custos inerentes ao aumento da capacidade (quando a demanda é ajustada para um patamar menor de produção). Como um dos principais objetos do *marketing* (KOTLER; KELLER, 2012), o estabelecimento da política de propaganda e publicidade na forma de adoção de sistemas de inteligência, mapas de posicionamento, modelos de difusão, modelos de carteira, entre outros, é, por exemplo, um evento estratégico voltado para o horizonte de longo prazo, com potencial de influenciar significativamente o resultado da empresa.

Por outro lado, decisões envolvendo propaganda e publicidade também podem ser objetos de decisões operacionais, quando são voltados para resolver problemas objetivos e específicos, com menor risco da decisão e avaliação mais fácil, como, por exemplo, iniciativas voltadas para determinados clientes ou projetos.

11) Sistemas de Informação (*Software*)

Conforme a abrangência do sistema, dos montantes investidos e dos recursos envolvidos, alguns eventos da gestão de custos envolvendo *softwares* podem ser operacionais e alguns eventos podem ser estratégicos. Por exemplo, eventos envolvendo a aquisição ou atualização de aplicativos específicos, que geralmente afetam um ou poucos usuários, são eventos

operacionais da gestão de custos, pois são rotineiros, envolvem decisões estruturadas (ciclo de vida do *software*) e geralmente são revertidos com mais facilidade.

Já eventos relacionados com políticas de informatização, tendem a afetar de forma abrangente os recursos computacionais da empresa ou, então, os eventos relacionados com a adoção de sistemas integrados de gestão (por exemplo, sistemas CAD, CAE, CAT, CAP, AIS, ERP), que impactam um grande número de atividades relacionadas, por exemplo, com: a) o produto (redução nos custos de desenvolvimento e produção); b) a cadeia de valor (custos relacionados à gestão da cadeia de suprimentos ou à gestão de clientes); c) o modelo de gestão (custos relacionados aos controles e sistemas administrativos). Por reunirem aspectos como incerteza e complexidade pela adequação de uma tecnologia desconhecida a processos já inseridos na organização, tratam-se de eventos estratégico da gestão de custos.

12) Pesquisa e desenvolvimento de produtos

Decisões sobre os produtos que deseja oferecer e mercados e clientes que pretende atender são eventos estratégicos (MAXIMIANO, 2000), que também determinam com que concorrentes a empresa vai competir e com quais fornecedores a empresa vai se relacionar, por exemplo. Uma vez definidos os produtos, muitas outras decisões serão tomadas como a escala, a diversidade, a qualidade, a complexidade e a tecnologia embarcada, que entre outros aspectos modelarão as etapas relacionadas com a produção, a venda e a destinação final do produto.

Eventos da gestão de custos relacionados com a pesquisa e desenvolvimento de produtos são os que mais afetam o custo total – ou seja, influenciam todos os custos incorridos nas etapas posteriores do ciclo de vida de produção, venda e descarte. Assim, como observam Berliner e Brinson (1988, p. 11), existem mais oportunidades para a redução de custos nesta etapa do produto do que há nas etapas seguintes do ciclo de vida de produção.

Mas embora uma grande percentagem dos custos do ciclo de vida do produto seja determinada pelas decisões tomadas na fase de pesquisa e desenvolvimento do produto, deve-se observar, com ressalvas, as afirmações de que o custo do produto é determinado, na totalidade ou na sua quase totalidade, nesta fase (MARTINS, 2008, p. 161). Segundo Barton

et al (2001), essa afirmação é indevida porque, no processo decisório, algumas decisões geram um custo para outras decisões.

Então, a decisão de usar um determinado material na etapa de projeto do produto vai depender de outras decisões já tomadas anteriormente sobre o uso desse material na empresa. Assim como o preço de compra desse material depende de volumes comprados, que já podem ter sido determinados pela demanda desse material para outros produtos produzidos ou em desenvolvimento, que por sua vez dependem do estado do ciclo de vida de cada produto relacionado e das políticas de estoque. Justifica-se, portanto, o olhar estratégico sobre os eventos envolvendo a pesquisa e o desenvolvimento de produtos.

13) Diversidade de produtos ou linha de produtos

Do ponto de vista estratégico, decisões envolvendo a diversidade (quantidade ou complexidade) de produtos ou linhas refletem definições de escopo (e potenciais economias de escopo) das entidades que, por sua vez, são influenciadas, por exemplo, por estratégias genéricas como enfoque (PORTER, 1985), intimidade com o cliente (TREACY; WIESERMA, 1995) e segmentação (MINTZBERG, 2001).

Por exemplo, se por um lado a decisão de eliminar um produto ou linha de produtos (reduzindo a diversidade de produtos) é definida financeiramente quando o resultado marginal do produto ou linha, ajustado pelos custos afundados, é negativo - visando, portanto, reduzir custos - reconhece-se o fato de que, com a descontinuidade do produto ou linha, aumenta a capacidade de alguns custos, inicialmente considerados afundados (como compras, inspeção e engenharia), o que pode gerar uma economia e aproveitamento melhor do recurso alocado para o produto deficitário. Ademais, a decisão sobre a eliminação de um produto pode produzir um impacto negativo na sinergia com outros negócios (ou produtos) existentes e afetar o desempenho global da empresa. Portanto, eventos relacionados com a diversidade de produtos são considerados eventos estratégicos da gestão de custos.

14) Projeto do produto

Eventos envolvendo o projeto (modificações, por exemplo), podem ser operacionais ou estratégicos, conforme a perspectiva da mudança (se permanente ou eventual).

Por exemplo, as empresas que adotam estratégias de soluções customizadas (HAX; WILDE II, 2001) ou de diferenciação (PORTER, 1985), assumem o custo da deseconomia de escala, em que o atendimento das especificidades é acompanhado pelo aumento dos custos com a complexidade e diversidade dos produtos. Tais custos incrementais podem, no entanto, ser minimizados pela adoção de princípios de *design* modular do produto e utilização de tecnologias avançadas de manufatura (por exemplo, células de manufatura flexíveis e tecnologia de grupo²⁸) para manter ou obter economias de escala e, portanto, um custo menor do produto. Neste caso, o evento relacionado com a modificação de projeto do produto é considerado estratégico.

Por outro lado, as modificações do projeto do produto podem ser pontuais e ocorrer, por exemplo, quando a empresa tem opção de adicionar processos e materiais ao produto, vendendo o produto com um estágio de acabamento avançado. É o caso: a) da fabricação de ração, quando se pode vender o produto com ou sem suplementos, b) da fabricação de móveis que pode vender o produto com ou sem a embalagem; c) da fabricação de produtos cuja mesma matéria prima pode gerar mais de um produto e que o produto secundário (coproduto), ao receber um processamento adicional, pode ser vendido por um preço superior. Nestes casos, quando a solução customizada ou diferenciação não ocorre como uma estratégia de negócio, mas como um evento pontual da gestão de custos, uma vez que é possível, mesmo em condições de produtos padronizados, atender a demandas específicas de clientes, trata-se de um evento operacional, pois o processo decisório é, entre outras características, frequente e analítico.

15) Mix de produção

A escolha do *mix* de produção refere-se à determinação da relação de quantidade e variedade da produção em determinado período e é um evento operacional da gestão de custos na medida em que a escolha do *mix* contribuirá para a determinação do uso da capacidade industrial, da necessidade de matérias-primas e recursos humanos e a possibilidade de produção conjunta em um curto prazo. Como decisão rotineira, pode ser pautada, por exemplo, na maximização da rentabilidade em função da escassez de recursos no curto prazo.

²⁸ Ver Sriram e Sinha (2009)

16) Modais de transporte ou de um serviço oferecido dentro de um modal

Processos decisórios envolvendo este objeto da gestão de custo são analíticos, rotineiros, e dependem de uma variedade de características do serviço, desde a velocidade, disponibilidade, confiabilidade, capacidade e frequência para alcançar os objetivos do evento.

17) Escolha de fornecedores

Eventos relacionados à escolha de fornecedores são rotineiros e direcionados por critérios quantitativos (preço, capacidade produtiva e conformidade em qualidade) e qualitativos (confiança e compatibilidade administrativa). A aplicação dos critérios de escolha entre fornecedores estão fortemente relacionados, por exemplo, com a situação específica de cada compra, como: a) o tipo de relacionamento almejado pela empresa (uma potencial parceria ou não); b) o tipo de produto a ser adquirido (simples ou complexo); c) o grau de interação operacional que as empresas terão entre si (integração de sistemas); d) os investimentos que serão realizados para efetivação da relação (custos com testes e crédito).

18) Diversidade de fornecedores

Decisões que implicam variação no número de fornecedores ocorrem com regularidade na entidade, em função de vários fatores, por exemplo, devido à indisponibilidade momentânea de suprimento de determinado material por um fornecedor regular, que levará à incorporação de um fornecedor alternativo (aumento do número de fornecedor). Por outro lado, eventos estratégicos envolvendo a integração vertical a montante (produzir em vez de comprar) e a formalização de parcerias, podem condicionar, especificamente, a redução no número de fornecedores.

19) Alianças

Eventos relacionados com a formação alianças ou a modificação do nível do envolvimento entre duas ou mais organizações são estratégicos quando as entidades decidem unir esforços para alcançar um objetivo estratégico comum (AAKER, 2007) – ou seja, desenvolvem uma vantagem cooperativa com efeitos positivos sobre o desempenho individual e coletivo. Neste

sentido, alianças estratégicas diferem de outras formas de cooperação operacional, na medida em que: a) desenvolvem uma vantagem competitiva para ambas as partes; b) têm impacto organizacional no longo prazo; c) respondem às oportunidades e ameaças externas; d) determinam eventos operacionais; e) envolvem os níveis hierárquicos mais elevados da organização.

Como exemplo dos efeitos na estrutura de custos derivados da formação das alianças está a diminuição no número de fornecedores, *e.g.* Conforme discutem Shank e Govindarajan (1993), quanto maior a diversidade de fornecedores, maior é o custo de gerenciamento das relações com estes, *e.g.*. No entanto, também é importante destacar que a redução no número de fornecedores, resultado do incremento das alianças, também pode comprometer o desempenho do negócio, devido ao aumento de custos provocados pela concentração de negócios, como, por exemplo, os custos de transação²⁹ derivados do oportunismo (WILLIANS, 2008).

20) Compartilhamento de ganhos e custos em situações de parcerias verticais ou horizontais

Em situações de alianças verticais ou horizontais (como é o caso de parcerias com fornecedores, clientes ou *joint ventures*, por exemplo) a negociação é pautada em um modelo de compartilhamento de resultados, em que a empresa deve decidir sobre a forma que compartilha os ganhos ou custos. O compartilhamento de ganhos torna-se um custo para quem está cedendo-o.

Considerando que cada negociação envolve uma avaliação analítica, baseada nas condições específicas da transação, eventos relacionados com o compartilhamento de ganhos e custos são eventos operacionais, pois sua ocorrência é regular e frequentemente modificam-se conforme as variáveis negociadas em cada alternativa.

²⁹ Custos de transação estão relacionados com o planejamento, adaptação e monitoramento das interações entre entidades, buscando garantir o cumprimento dos termos contratuais de modo satisfatório. Dado que as partes enfrentam limitações em sua capacidade de coletar e processar informações (racionalidade limitada), devem levar em conta as dificuldades futuras derivadas da compatibilização dos seus interesses particulares (oportunismo).

21) *Insourcing* da produção

Eventos relacionados com a decisão de produzir em vez de comprar, quando tomados na forma de políticas, e não em incursões pontuais (como a produção de uma peça ou atividade em função da indisponibilidade temporária por parte do fornecedor, por exemplo), são estratégicos à medida que afetam diferentes áreas da organização, envolvem muitos recursos e afetam o desempenho da entidade.

Alguns exemplos de elementos determinantes destes eventos são: a) economias tecnológicas - possibilita menor uso de algum insumo para obter o mesmo volume de produção anterior à integração; b) motivos monopolísticos - a integração tem o objetivo de estender o monopólio à montante, ou aumentar as barreiras de entrada de rivais; c) garantia de fornecimento ou de demanda - ocorre quando a demanda e oferta não estão se equalizando ao nível dos preços estabelecidos pelo mercado; d) assimetria de informação: aquisição de informação privada que pode proporcionar maior lucro à empresa integrada; e) economia dos custos de transação - redução de custos de elaboração e negociação dos contratos, mensuração e fiscalização dos direitos de propriedade, monitoramento do desempenho e organização de atividades.

22) Política de compras

Eventos relacionados com a política de compra são determinados pelo nível de integração vertical da empresa, seu relacionamento com fornecedores e pelas diretrizes de qualidade de produtos, entre outros exemplos. Tais políticas determinam a forma de identificação dos fornecedores e de definição dos contratos. Por exemplo, bens que têm características padronizadas são adquiridos por cotações, enquanto bens customizados dependem das características do fornecedor em atender às necessidades do comprador. Em ambos os casos, as especificações da forma contratual, estruturas de pagamento e a definição se a entidade vai adotar negociações para aquisição ou leilões (leilão reverso ou licitação), por exemplo, são decisões estratégicas que caracterizam a política de compras.

23) Materiais e outros Insumos

Eventos de aquisição, consumo e descarte envolvendo estes objetos da gestão de custos refletem decisões operacionais determinadas por eventos estratégicos que precedem à necessidade destes recursos, como aqueles relacionados com o projeto do produto, o relacionamento com fornecedores e a qualidade do produto.

24) Importação

Eventos relacionados com importações geralmente ocorrem quando uma das seguintes condições existe: a) o custo total do produto importado é inferior ao custo total do produto adquirido no mercado local; b) ausência de similaridade no mercado local (qualidade ou disponibilidade). Decisões envolvendo estes eventos são rotineiras, baseadas na análise de cada operação.

25) Manutenção de estoques

Eventos relacionados com este objeto, geralmente ocorrem por compras em excesso ou obsolescência dos mesmos, elevando, por exemplo, os custos relacionados à manutenção de estoques. Geralmente a decisão envolvendo a venda de estoques obsoletos é pré-determinada por políticas de estoque máximo e prazo de fabricação ou duração no estoque – portanto, são eventos operacionais da gestão de custos.

26) Crédito, descontos e concessão de prazos de pagamento para clientes

Eventos envolvendo estes objetos de custos têm como principal finalidade influenciar o volume de vendas, por exemplo, das seguintes formas: a) a melhor condição de acesso a crédito pela empresa do que seus clientes permite o repasse de custos financeiros menores a estes, aumentando o volume de vendas; b) concessões de crédito permitem ao comprador testar a qualidade do produto, que no caso de insatisfação, pode devolvê-lo sem a necessidade de compensações pelo pagamento; c) melhores condições de preço em períodos de menor venda ou maior instabilidade econômica pode influenciar a demanda. Neste caso, custos creditados aos prazos são compensados pela redução dos custos de estocagem; d) estratégia para alteração do *market share*.

Na forma de políticas, estes eventos afetam diretamente o relacionamento com os clientes e a participação da empresa no mercado, sendo, portanto, eventos estratégicos. Já quando, quando, se ocorrerem de forma estruturada, em função de negociações específicas, com orientação mais analítica (variáveis de cada operação ou de cada cliente) e reversível (uma decisão não afeta decisões subsequentes), são eventos operacionais.

27) Crédito, descontos e obtenção de prazos junto a fornecedores e financiadores

Eventos relacionados com estes objetos da gestão de custos refletem a estrutura de capitais da empresa que, por sua vez, é representada pela combinação de capital de terceiros e de capital próprio, ou seja, pela forma que a entidade obtém financiamento para sustentar suas atividades. Algumas variáveis que caracterizam a decisão envolvendo o evento são: a) montante negociado; b) prazo; c) risco; d) impostos; e) fontes alternativas de financiamento. O equilíbrio entre estas variáveis é buscado, rotineira e analiticamente, a cada transação de compra ou de empréstimo, caracterizando, portanto, os eventos como operacionais.

28) Contenção para custos gerais

Contenção de custos podem variar das mais simples, como, por exemplo, de políticas com despesas de viagens, às mais complexas como a definição do valor pago a procedimentos médicos por operadoras de planos de saúde. Em ambos os casos, a operacionalização destes eventos não são apresentadas em termos abrangentes: são eventos analíticos, com decisões mais estruturadas, baseadas nas premissas específicas das áreas setores ou tipos de gastos envolvidos. Desta forma, caracterizam-se como eventos operacionais.

29) Ativos Intangíveis

Eventos envolvendo ativos intangíveis (por exemplo, marcas ou patentes) são originados, dentre outros motivos: a) ausência do intangível na empresa; b) pretensão da empresa em substituir seu ativo intangível atual (B por A); c) combinar os dois intangíveis (AB); d) flexibilizar os intangíveis (A e B); e) acelerar o processo de criação de um novo intangível; f) compartilhar intangíveis (especialmente marcas), evitando o custo de desenvolvimento de novos intangíveis. Tais eventos envolvem o investimento significativo de recursos e possuem

significativa abordagem em relação a produtos e mercados, logo, são eventos estratégicos da gestão de custos.

30) Programas socioambientais (sustentabilidade)

Com a disseminação do tema “sustentabilidade”³⁰ no ambiente empresarial, eventos envolvendo este objeto tornaram-se relevantes na gestão de custos, por exemplo, devido: a) ao aumento dos custos de captação e manutenção de clientes, que podem optar por concorrentes que demonstram preocupação com a preservação ambiental e desenvolvam projetos sociais; b) ao aumento do custo de capital devido ao receio dos investidores preocupados com as questões de sustentabilidade da empresa; c) à perda de crédito, junto às instituições financeiras, preocupadas com a possibilidade de serem enquadradas como corresponsáveis por atos das firmas contra o meio-ambiente e a comunidade; d) aos custos com penalidades governamentais, que podem impor o encerramento das atividades, ou aplicar multas que envolvam grandes somas financeiras de impacto no fluxo de caixa, podendo inviabilizar a sua continuidade. Eventos ligados às questões ambientais e sociais, embora representem impactos no curto prazo na forma de custos e receitas, são essencialmente ligados ao desenvolvimento futuro da entidade, portanto, são eventos estratégicos da gestão de custos.

31) Programas de qualidade

Eventos relacionados com programas de qualidade afetam desde a inspeção do padrão do produto até o processamento de reclamações de clientes. Embora alguns autores aleguem que, isoladamente, estes eventos possam ser incapazes de garantir uma posição diferenciada da empresa (PORTER, 1996), a abrangência do alcance e a influência no resultado financeiro da empresa são características estratégicas que lhe são atribuídas. Para analisar estes eventos, no entanto, é necessário considerar a correlação negativa que existe entre o investimento em qualidade e os custos com a qualidade. Ou seja, quanto maior for o investimento da empresa em programas buscando eliminar os custos da não-qualidade, como avaliação, falha internas e falhas externas, menor é o custo total da empresa.

32) Dispersão geográfica das atividades administrativas

³⁰ Conforme o *Global Report Intitute* (2012), o conceito de sustentabilidade pode ser entendido como as diferentes formas de investimento em projetos sociais e ambientais.

Eventos relacionados com a localização física das atividades administrativas, que também envolvem a adoção de alternativas como o “tele trabalho” (*home office*), permitem, além da redução dos custos logísticos, oportunidades de economia de escala e escopo das atividades administrativas. Nestes eventos, as decisões são mais analíticas e mais fáceis de serem revertidas, por exemplo, quando comparadas com as decisões envolvendo a localização das unidades produtivas, assumindo portando características operacionais.

33) Diversidade de departamentos, divisões e níveis hierárquicos (estrutura organizacional)

Eventos relacionados com a diversidade (quantidade) de departamentos ou divisões refletem o nível de especialização das tarefas desempenhadas por grupos homogêneos dentro da empresa, considerando-se que quanto maior a diversidade destes, maiores são os custos da empresa, derivados da duplicação de atividades como coordenação, controle e comunicação, além das dificuldades de cooperação. Decisões envolvendo estes eventos são menos estruturadas, mais sintéticas e envolvem a alta direção, devido à influência direta no modelo de gestão da entidade.

34) Canais de distribuição

Eventos sobre canais de distribuição envolvem um conjunto de decisões sobre a forma como os produtos devem deixar o produtor e chegar até o consumidor final, como o número de agentes envolvidos (atacado, distribuidor, varejo, franquia, entre outros) e a forma de distribuição (distribuição exclusiva, seletiva ou intensiva), por exemplo. Tais decisões são determinadas pelas estratégias de mercado e produto, sendo apoiadas por critérios como: a) tempo para o produto chegar até o consumidor final; b) custo da cadeia de distribuição; c) o custo da logística; d) suporte de atendimento ao cliente. Em função da posição em relação ao ambiente, abordagem em relação aos produtos e maior dificuldade de reversão, são eventos estratégicos da gestão de custos.

35) Quantidade de empregados

A determinação e as alterações quantitativas e qualitativas dos recursos humanos necessários a uma entidade são eventos operacionais da gestão de custos, baseados, principalmente, na estrutura analítica de fatores como: a) procura estimada do produto (variações na produtividade, tecnologia, disponibilidade interna e externa de recursos financeiros e disponibilidade de pessoas na organização); b) segmentos de cargos (projeção de níveis futuros de mão de obra); c) substituição de postos-chave (organograma); d) fluxo de pessoal (mapeamento das atividades); e) planejamento integrado (integração do volume, tecnologia, mercado do produto e planejamento de carreira).

36) Treinamentos

Como observam Souza e Mezzomo (2012), o desenvolvimento de competências e habilidades através de programas de capacitação (treinamentos) têm influência sobre a eficiência com que as atividades são realizadas ao longo do processo produtivo. Assim, quanto maior as competências e habilidades aprimoradas por eventos relacionados com treinamentos, maior a eficiência deles, reduzindo o custo total da empresa.

37) Programas de segurança do trabalho e de redução do absenteísmo

Empregados que se ausentam por curtos períodos produzem impacto não somente nas atividades desempenhadas por ele, mas também acarretam a interrupção de programações, ociosidade de máquinas, atraso na entrega de produtos, aumento de inventário, aumento de horas extras e custos burocráticos, afetando assim a estrutura de custos da empresa. Eventos relacionados com programas de segurança do trabalho e redução do absenteísmo, na forma de assistência médica, investimento em equipamentos de segurança, treinamentos orientadores e recompensa para funcionários mais assíduos, por exemplo, envolvem decisões mais estruturadas e analíticas, com maior abordagem nos processos e atividades, portanto, eventos operacionais da gestão de custos.

38) Programas de redução da rotatividade de empregados

Altos níveis de rotatividade implicam, por exemplo, maiores custos com a diminuição de produtividade dos empregados que permanecem na empresa (problemas ligados ao comprometimento), além de maiores gastos com recrutamento, seleção e treinamento de

funcionários. É um elemento que demanda atenção constante dos gerentes de diferentes níveis, portanto, são eventos rotineiros e com abordagem analítica, afetados principalmente por eventos relacionados com política de remuneração e fatores organizacionais (clima organizacional e motivação).

39) Lobbying

Fatores institucionais, decorrentes de regulação governamental ou de setores como tarifas, sindicalização, tributos, infraestrutura pública, políticas cambiais, relações comerciais entre nações e outras, representam uma participação significativa no custo total das atividades empresariais. Para limitar a influência destes determinantes de custos, o *lobbying* representa a prática de seus representantes discutirem e encaminharem suas reivindicações ao poder de decisão da administração pública.

40) Negociação com sindicatos

O relacionamento com sindicatos, mais do que uma escolha da entidade, é uma obrigação que impõe um relacionamento de longo prazo entre as partes. Eventos relacionados com a negociação sindical, além de determinar a estrutura de custos de mão de obra, no caso de discrepâncias significativas, podem até mesmo comprometer as atividades da empresa, na forma de greves, por exemplo. Neste contexto, caracterizado pelo impacto no longo prazo e no potencial de comprometer o desempenho global da entidade, eventos relacionados com a negociação sindical são eventos estratégicos para a organização, pois as decisões tomadas, além de comprometer parcelas significativas de recursos, serão precedentes para as negociações futuras.

41) Estocagem

Escolhas envolvendo a estocagem de materiais ou produtos acontecem de forma rotineira, sendo o equilíbrio entre a quantidade e a disponibilidade dos materiais frequentemente contraposta com a demanda incorrida e planejada. Na perspectiva da gestão de custos, compras em grandes volumes podem gerar a economia pela obtenção de descontos e a manutenção de altos níveis de estoque também afeta a rentabilidade pelo pronto atendimento ao cliente. No entanto, altos volumes de estoques podem gerar custos de manutenção dos

estoques e risco de obsolescência, além de consumir um capital que poderia ser aplicado a outros projetos.

42) Exportação

Embora eventos relacionados com a exportação de produtos estejam ligados às estratégias de internacionalização e, essencialmente, ao processo de venda, é possível incorporar alguns exemplos de fatores da gestão de custos que podem determinar estes eventos: a) redução de custos financeiros, através da possibilidade de alcançar alternativas de crédito em moeda estrangeira; b) melhoria do padrão de qualidade dos produtos em função do atendimento dos padrões internacionais; c) economia de escala e diluição do risco de concentração no mercado local; d) absorção *know-how* externo; e) benefícios fiscais. Devido à complexidade de adequação, ao impacto na organização e abordagem em relação a produtos e mercados, são eventos estratégicos da gestão de custos.

Contudo, exportações pontuais podem ser consideradas operacionais quando não são motivadas pelos fatores listados acima.

43) Capacidade de Produção

Eventos relacionados com a capacidade são escolhas estratégicas, pois por serem duradouras, condicionam a atuação da empresa no mercado. Ao determinar a quantidade máxima de produtos, que podem ser produzidos em um determinado período, as decisões sobre estes eventos são afetadas na perspectiva da gestão de custos, principalmente pelos potenciais custos de ociosidade e dos custos provocados pela insuficiência para atender a demanda (custos com as potenciais perdas de clientes ou pedidos e a necessidade de buscar alternativas mais rápidas para atender a demanda, como a terceirização, por exemplo). Estabelecer ou modificar a capacidade produtiva requer tempo e envolvimento de muitos recursos, além de ser direcionado por um processo menos estruturado de análise, pois são eventos determinados por fatores externos incertos e instáveis.

44) Grau de Utilização da Capacidade

Como observa Souza e Mezzomo (2012), o grau de utilização da capacidade está relacionado com o aproveitamento da unidade produtiva. Em geral, quanto maior a utilização para uma dada capacidade, maior será a diluição de seus custos fixos e, portanto, menor o custo unitário. Eventos relacionados com a utilização da capacidade estão diretamente relacionados às decisões sobre volume de produção, que são frequentes, com menor prazo de acompanhamento dos resultados.

45) Localização da Produção

A análise de eventos relacionados com a localização tem origens na teoria clássica da localização industrial, que aborda o custo de acesso a mercados de trabalho, custos com transportes, custos com movimentação de matérias-primas, custos com impostos, custos com taxas de sindicalização e custos com infraestrutura, assim como a análise dos benefícios econômicos decorrentes dos arranjos produtivos, conglomerados ou *clusters* (WEBER, 1929; MARSHALL, 2009). São eventos estratégicos, pois envolvem uma grande abrangência de recursos, difíceis de reverter e são pouco frequentes.

46) Políticas contábeis e nível de evidenciação na divulgação das demonstrações financeiras

A organização pode reduzir o custo do capital (próprio e de terceiros) por meio da escolha de eventos relacionados a políticas contábeis ou nível de evidenciação na divulgação de informações, uma vez que: a) maior *disclosure* aumenta a liquidez das ações no mercado e, assim, reduz o custo de capital da organização pela redução de custos de transação ou pelo aumento na demanda por títulos da empresa; b) maior evidenciação pode reduzir o custo de capital pela redução do risco não diversificável (risco de mercado). Tais decisões, com regularidade, são estruturadas e orientadas normativamente. Logo, caracterizam eventos como operacionais.

47) Remuneração e carreira

Eventos relacionados com a remuneração e carreira de empregados referem-se às políticas de administração do pessoal, abrangendo imensa gama de fatores que buscam minimizar a incerteza envolvendo estas decisões que podem provocar graves erros e riscos

comprometedores em aspectos de produtividade, comprometimento, motivação e competitividade – portanto, são eventos estratégicos, pois repercutem no longo prazo na estrutura da empresa.

48) Automação

Eventos relacionados com a automação envolvem a realização de tarefas e atividades de forma autônoma, auxiliando ou dispensando a necessidade de tarefas manuais (hora-homem) nas rotinas empresariais. A adoção da automação, através de tecnologias de *hardwares* (máquinas, robôs, ferramentas) e *softwares* (sistemas e redes de comunicação) elevam a produtividade e a qualidade dos produtos e dos serviços, e estão ligadas com o posicionamento da entidade em relação à inovação e ao ambiente competitivo. Decisões sobre estes eventos geralmente envolvem uma grande quantidade de recursos e dificilmente são revertidas, não só pelos riscos e custos envolvidos, mas pela mudança na cultura organizacional provocada pela automação.

49) Retenção de Lucros

Eventos envolvendo a posição da empresa em relação à remuneração do capital influenciam a estrutura de custos. Alguns autores afirmam que a retenção dos lucros pode provocar economia do custo de capital, considerando a manutenção da posição de caixa e menor necessidade de captação de recursos, desde que a empresa possua projetos que remunerem este lucro retido. Caso contrário, a distribuição é a decisão mais econômica. Decisões envolvendo este elemento são frequentes e de curto prazo, determinadas pelo cenário presente de endividamento da entidade e limitadas pela necessidade de remuneração no curto prazo para o acionista.

50) Regime Tributário e Elisão Fiscal

Como exemplo de fator institucional, a tributação é uma variável que integra diferentes eventos da gestão de custos. No entanto, eventos envolvendo o regime tributário e adoção de práticas de elisão fiscal envolvem decisões que visam reduzir o impacto tributário, como escolher entre o regime tributário “Lucro Real” e “Lucro Presumido”, por exemplos. Tais

eventos são analíticos e periódicos, com possibilidade maior de reversão e prazo menor de acompanhamento do resultado, portanto, eventos operacionais da gestão de custos.

51) Corte Linear de Custos

Eventos envolvendo o corte linear de custos ocorrem quando, para cada departamento ou divisão, é determinada uma redução de custos do quadro de pessoal ou uma percentagem fixa de custos no orçamento. São eventos operacionais, estruturados e modelados quantitativamente, que produzem efeitos no curto prazo, pois as decisões tomadas são facilmente revertidas.

52) Padronização de Processos

Eventos relacionados com a padronização de processos visam racionalizar, simplificar, eliminar redundâncias e reduzir o tempo do ciclo do processo – afetando, em todos os casos, a estrutura de custos da empresa. Através do mapeamento dos processos, por exemplo, consegue-se identificar os melhores processos que serão utilizados como padrão para os demais, além de eliminar burocracias, que são ações administrativas que afetam os processos e, quando eliminadas, não comprometem a qualidade do resultado. Eventos relacionados com este objeto dependem de um modelo analítico e podem afetar apenas um ou poucos processos. Logo, são eventos operacionais da gestão de custos.

4.4. Considerações sobre eventos da gestão de custos

Considerando o problema da pesquisa apresentado na Seção 1.1, a presente Seção 4.1 responde parcialmente a questão da presente Tese, identificando o que são e quais são os principais eventos da gestão de custos, e destes, quais eventos integram a Estrutura Conceitual da GEC. Complementarmente, ao identificar e classificar separadamente eventos que possuem predominantemente características da gestão operacional, esta seção também atende os objetivos específicos descritos na Seção 1.3.2, especificamente o item “b”, que propõe a identificação de eventos objetos de decisão, no âmbito da gestão de custos, característicos da GOC.

A lista de eventos identificados e relacionados na presente seção reflete, em síntese, um rol de decisões, objeto de estudos de diversas áreas, como a logística, o *marketing*, a produção e as finanças. Analisando obras de referência em cada área de estudo, é possível identificar e associar vários eventos listados, mas não a totalidade e abrangência do rol proposto no presente trabalho. E mesmo na literatura dedicada ao estudo do processo decisório nas organizações (NUTT; WILSON, 2010; YU, 2011), nota-se que a ênfase dada às perspectivas do processo decisório, ou seja, ao esforço de transmitir a decisão como uma sequência de etapas preponderantemente racionais na busca da escolha ótima até a discussão de seus aspectos políticos, intuitivos e de risco, não favorece a identificação de eventos, muitas vezes abordando-os como exemplos práticos dos conceitos apresentados, mas sem oferecer uma sistematização semelhante ao proposto no presente trabalho.

Assim, ressalte-se que para cada evento da gestão de custos identificado e classificado na presente Tese, há uma série de elementos que compõe o processo de decisão que envolve a identificação das causas, consequências e alternativas sobre cada evento. No entanto, tendo em vista o escopo deste estudo, descrito na Seção 1.4, a identificação e descrição de eventos concentraram-se na apresentação de conceitos que, minimamente, identificam cada evento como pertencente à Estrutura Conceitual da GEC ou à Estrutura Conceitual da GOC, ou seja, em que aspectos é considerado um evento da gestão de custos (de que forma o evento influencia a estrutura de custos da empresa) e se é um evento operacional ou estratégico (quais características são atribuídas ao evento). Não houve a pretensão, nesta etapa, de aprofundar a discussão sobre a estrutura decisória que acompanha cada evento da gestão de custos.

Finalmente, considerando as contribuições pretendidas com o presente estudo, apresentadas na Seção 1.6, esta seção atende plenamente cada uma das quatro dimensões propostas por Corley e Gioia (2011):

- a) percepção incremental - desenvolve o conhecimento acumulado sobre eventos da gestão de custos, sistematizando trabalhos anteriores que abordaram alguns destes eventos (HICKSON *et al*, 1986; ROCHA, 1999) e expandido o conhecimento sobre o tema;
- b) percepção reveladora – a seção oferece uma análise crítica aos estudos anteriores sobre o tema, modificando e reclassificando, análise está baseada nas características operacionais e

características estratégicas levantadas, bem como a percepção preexistente sobre eventos da gestão de custos.

c) utilidade científica – diferente dos problemas de consenso científico acerca dos artefatos, relatados no Capítulo 5, sobre eventos da gestão de custos, destaca-se que a Seção 4.1 oferece contribuição para a área, uma vez que trabalhos anteriores que sistematizaram eventos estratégicos (HICKSON *et al*, 1986; ROCHA, 1999) abordaram o processo decisório de forma abrangente, envolvendo a gestão estratégica, e não eventos de forma específica, sob a ótica da GEC, além de não apresentarem, mesmo que comparativamente, para fins de justificativa da categorização, como eventos estratégicos ou eventos operacionais.

Assim, partindo das listas de eventos identificados no presente estudo, espera-se que futuros trabalhos na área reconheçam que a gestão de custos envolve um amplo rol de eventos e que, quando estes não são estudados na totalidade, significa que o trabalho reflete apenas em parte o processo decisório da gestão de custos na empresa. Aqui também se busca melhorar, nos futuros trabalhos, o processo de evidenciação de eventos da gestão de custos analisados teoricamente ou empiricamente, dada a importância de que estudos na área devem alcançar a plenitude de eventos, e não apenas concentrar-se em alguns.

d) utilidade empírica – a sistematização de eventos e a descrição objetiva de cada um deles favorece a disseminação e a utilização do conhecimento produzido no presente trabalho por profissionais de diferentes níveis hierárquicos e áreas, interessados nos processos e abordagens existentes sobre a gestão de custos. Embora o escopo conceitual do presente trabalho remeta o interessado a uma complementação de estudos para cada evento apresentado, isto não invalida a contribuição oferecida no presente estudo, uma vez que a abrangência de eventos relatados e a proposição de classificação destes (enquanto estratégicos ou operacionais) favorecem a utilização deste trabalho como um “guia”, “referência” ou “parâmetro” para a avaliação ou implementação de atividades relacionadas ao processo de gestão de custos.

5. ARTEFATOS DA GESTÃO DE CUSTOS

5.1. Definição de artefato de gestão de custos

A utilização da palavra artefato em Controladoria e Contabilidade de Gestão é empregada como uma expressão genérica para representar os termos: técnica, ferramenta, instrumento (SOUZA *et al*, 2003) filosofia de gestão, filosofia de produção, modelo de gestão, sistema (SOUTES; GUERREIRO, 2007), mecanismo, aparelho (SOUZA; ROCHA, 2009) e prática (RASIA; SOUZA, 2011).

Considerando-se ainda a definição de Almeida (1996, p. 79) para modelo de decisão como “um conjunto de princípios, definições e funções que tem por objetivo apoiar o gestor na escolha da melhor alternativa de ação e pela representação ideal do resultado econômico de um dado evento que otimize o resultado global da empresa”, entende-se que um conjunto de artefatos concretiza o modelo de decisão de custos da empresa, e quando tais artefatos são aplicados a eventos de natureza estratégica, “devem caracterizar-se pela escolha da alternativa de ação que apresente o melhor resultado estratégico, no sentido de criar vantagem competitiva” (ROCHA, 1999, p. 54).

Artefatos, no contexto da presente Tese, são os meios para se atingir os objetivos da gestão de custos, que são: eliminação, redução, moderação, aplicação e compensação de custos.

5.2. Identificação dos artefatos de gestão de custos

Embora a literatura referente às práticas de gestão de custos seja ampla, com diversos estudos realizados com o objetivo de investigar o estágio de desenvolvimento conceitual e prático dos artefatos operacionais e estratégicos da própria gestão de custos, a falta de um corpo conceitual unificado e a frequente confusão com os conceitos da Contabilidade de Custos e da Contabilidade de Gestão tornam as tarefas de identificação e de seleção de artefatos para estudos muito complexas, justificando a contribuição pretendida com esta pesquisa em analisar e sistematizar os artefatos da gestão de custos, classificando-os entre operacionais e estratégicos.

Por exemplo, o rol de artefatos propostos por Cinquini e Tenucci (2006) que foram estudados por Souza *et al* (2010), a lista proposta por Wrubel (2009), baseada nos trabalhos El-Kelety (2006) e El-Dyasty (2007) e a lista apresentada por Muniz (2010) ilustram exemplos de conflitos conceituais identificados na literatura, que prejudicam o desenvolvimento da Estrutura Conceitual da GEC.

Como mencionado na Seção 3.5.1. Souza *et al* (2010), ao proporem um estudo sobre as práticas de GEC em uma empresa multinacional brasileira, adotaram a abordagem de Cinquini e Tenucci (2006), que realizaram uma pesquisa junto a 93 empresas italianas sobre a utilização de práticas de Contabilidade Gerencial Estratégica - CGE, elencando os seguintes artefatos: Custeio e Gestão Baseados em Atividades, Custeio de Atributos, *Benchmarking*, Acompanhamento do Posicionamento Competitivo, Avaliação dos Custos de Concorrentes, Avaliação de Desempenho de Concorrentes em Publicações Financeiras, Contabilidade de Cliente, Sistemas Integrados de Gestão de Desempenho – (*Balanced Scorecard* - BSC), Custos do Ciclo de Vida, Custeio da Qualidade, Custeio e Precificação Estratégica, Custeio Alvo e Custeio da Cadeia de Valor. Contudo, como o trabalho de Cinquini e Tenucci (2006) teve por objetivo o estudo da CGE e não o estudo da GEC, o estudo de Souza *et al* (2010) pressupõe a CGE e a GEC como conceitos equivalentes. No entanto, a Seção 3.7.1 reúne um conjunto de evidências que comprovam que a interpretação da CGE como conceito similar à GEC não é válida.

Assim, partindo-se das evidências de que GEC e CGE não são conceitos idênticos, é possível afirmar que alguns artefatos utilizados por Souza *et al* (2010), em relação ao corpo de conceitos da CGE, não poderiam ser atribuídos à Estrutura Conceitual da GEC.

Por exemplo, sobre a Avaliação de Desempenho de Concorrentes em Publicações Financeiras, Cinquini e Tenucci (2006) citam o trabalho de Moon e Bates (1993), em que esta ferramenta é explorada como fonte de avaliação dos concorrentes, mas com uma perspectiva de desempenho global e não apenas com o foco em custos. Mesmo porque, alguns fatores apontados por Moon e Bates (1993), como o impacto dos princípios contábeis nestas demonstrações, pode restringir uma análise mais genérica para fins de ações estratégicas.

Sobre a Contabilidade de Clientes, citada por Souza *et al* (2010), esta técnica considera clientes ou grupo de clientes como sendo uma unidade de análise contábil, tendo como

principal finalidade avaliar o lucro por cliente ou por segmento de clientes, estando assim relacionada aos artefatos “Custo para Servir” e “Análise de Lucratividade do Cliente” (GUERREIRO *et al*, 2008; KAPLAN; COOPER, 1998). Assim sendo, a dúvida – analisada na Seção 4.2.5 – é se, ao utilizarem a ferramenta, os gestores da “empresa” têm em mente, de fato, a Gestão dos Custos, a Gestão de Preços (análise de rentabilidade leva à decisão de aumentar ou não os preços ou de ajustar o custo) ou os dois. Portanto, ao se avaliar a prática da Contabilidade de Clientes, o pesquisador pode estar avaliando uma prática da Gestão de Custos, como também pode não estar.

Em outro estudo em que são abordadas as práticas de GEC, Wrubel (2009) propõe uma validação de categorias (denominação utilizada pela autora em substituição a práticas, que também podem ser entendidas como artefatos) sobre GEC, elencando 16 artefatos baseados principalmente nos trabalhos de El-Kelety (2006) e El-Dyasty (2007), além de outras fontes. Em sua pesquisa, Wrubel (2009) adicionou ao elenco de artefatos utilizados por Souza *et al* (2010) os seguintes artefatos: Custo Total de Propriedade, Custos Logísticos, Alianças Estratégicas, Custos Interorganizacionais e Contabilidade Aberta. Mas, embora Wrubel (2009) tenha utilizado como meio de validar a seleção de artefatos de estudo o método Delphi ³¹ (DALKEY e HELMER, 1962), pode ser observado que a taxonomia utilizada pela autora apresenta algumas evidências de contradições conceituais.

Por exemplo, Wrubel (2009) não considerou o Custeio por Ciclo de Vida como um artefato objeto de estudo, justificando que o mesmo apresentava similaridade com a Gestão dos Custos Ambientais. Contudo, a base conceitual utilizada pela autora para incluir a Gestão dos Custos Ambientais (HANSEN *et al*, 2009) não menciona nem indica a relação com a Análise do Ciclo de Vida ou Custeio do Ciclo de Vida. Hansen *et al* (2009) fazem alusão, ao discorrer sobre Gestão de Custos Ambientais, ao artefato Gestão de Custos da Qualidade e não ao Custeio por Ciclo de Vida. Além disso, em uma observação de trabalhos abordando os temas Análise do Ciclo de Vida ou Custeio do Ciclo de Vida (ILIC *et al*, 2010), não é possível identificar menção ou correlação entre os temas com a Gestão Ambiental ou a Gestão de Custos Ambientais. Isto é, embora seja possível, através de estudos direcionados, identificar uma relação entre os temas, a definição da autora pode gerar uma interpretação equivocada.

³¹ O método Delphi, desenvolvido por Dalkey e Helmer (1962), consiste na aplicação sucessiva de questionários a um grupo de especialistas ao longo de várias rodadas, onde se pretende obter o mais confiável consenso entre eles.

Em outro exemplo, Wrubel (2009, p. 35) afirma que não adotou no estudo o artefato *Just-in-Time* - JIT, sugerido por El-Dyasty (2007), pelo fato de o JIT não estar associado à GEC. No entanto a referência utilizada pela autora para incluir a Gestão dos Custos Ambientais como um artefato da GEC (HANSEN *et al*, 2009) destaca justamente o JIT como um dos artefatos básico da GEC, como também o faz Nakagawa (1991). Logo, a afirmação de que o JIT não estaria associado à GEC, é um esclarecimento a ser feito na Seção 5.5.

Sobre a prática de *Benchmarking*, que também não foi considerada como artefato da GEC no trabalho da autora, Wrubel (2009, p. 35) afirma que considerou, no lugar deste, a Análise de Custos de Concorrentes como uma ferramenta equivalente. No entanto, vários autores (CLAYTON; LUCHS, 1994; GALLETTI *et al*, 2010; MUDDE; SOPARIWALA, 2008; PILLAI, 2007) demonstram que os dois conceitos não são idênticos, embora apresentem similaridades quando se trata de práticas dos concorrentes. Como exemplo, Clayton e Luchs (1994) observam que o *Benchmarking* pode ser feito a partir de informações coletadas dos concorrentes, mas também de outras unidades de negócio da própria organização (unidades de negócio não-concorrentes) e de outras empresas e outros setores que não competem com a organização.

Outras contradições acerca da seleção de artefatos apresentados por Wrubel (2009) podem ser observadas, por exemplo:

a) para a categoria Alianças Estratégicas – a Formação de Alianças Estratégicas é um evento objeto de decisão da gestão de custos e não um artefato ou prática. Neste caso, considerando que a literatura é consensual em reconhecer que uma aliança estratégica ocorre quando duas ou mais organizações decidem combinar esforços para perseguir um objetivo estratégico comum (AAKER, 2007), o evento pode (ou não) ser suportado por artefatos da gestão de custos como a Gestão de Custos Interorganizacionais, por exemplo.

b) a categoria “forma de competir” ou “estratégia genérica de Porter” - conforme análise apresentada na Seção 3.3.3 estratégias genéricas não são uma prática ou artefato da gestão de custos, mas sim, determinantes de eventos e artefatos utilizados pela empresa (é a consideração da posição da empresa em relação aos custos). Por exemplo, o enfoque em custos potencializará decisões (eventos) que privilegiam reduções de custos e a utilização de

artefatos que suportem tais eventos, enquanto que uma posição de diferenciação poderá valorizar mais eventos relacionados aos atributos de produtos e relacionamento com clientes.

c) a categoria “custos intangíveis” - considerando a definição de Diehl (1997, p. 21), custos intangíveis são “gastos associados à construção ou manutenção de fatores intangíveis”, ou seja, por esta definição, são um objeto de custeio e não uma prática de gestão de custos. Exemplos de custos intangíveis, como custos ambientais, custos de pesquisa e desenvolvimento, custos de software e custos relacionados às marcas são exemplos de objetos de custeio, que, dada à complexidade de mensuração dos custos, dependem de artefatos robustos de mensuração de custos. Enquanto objetos de custeio, também são objetos de decisões (eventos) que podem (ou não) ser suportados por artefatos de gestão de custos.

Em outro estudo, Muniz (2010) propôs um levantamento das práticas de GEC nas 500 maiores empresas brasileiras obtendo 54 respostas. O questionário foi direcionado aos profissionais da área contábil, o que inicialmente mostrou-se uma possível limitação do estudo, baseado nas considerações de diversos autores (COOPER, 1997; SHANK, 2006; ANDERSON, 2007) sobre a constatação de que muitas práticas da GEC não estão, necessariamente, relacionadas com a área contábil (e muitas vezes, não são percebidas por estes profissionais).

Sobre a relação de artefatos apresentada por Muniz (2010), a escolha foi baseada, segundo a autora, naqueles mais citados na literatura. No entanto, em estudos bibliométricos, para qualificação da intensidade da citação (mais citados ou menos citados), é necessário evidenciar a frequência e a base analisada das citações (BARDIN, 2004), algo que a autora não fez. Logo, o mapeamento de artefatos analisados nos estudos baseou-se na observação ou constatação das fontes pesquisadas, mas não é possível afirmar que são os mais citados, pois, para tanto, é necessário demonstrar quantitativamente a frequência de citações no universo de fontes analisadas (literatura). Assim, esta tese não apresenta os artefatos da gestão de custos como principais ou mais relevantes ou mais citados, pois a base utilizada e o intervalo temporal dos estudos (por exemplo, artefatos recentemente pesquisados) podem não estar entre os mais citados, o que não significa que não sejam relevantes teórica ou empiricamente.

Para evitar as restrições conceituais analisadas em relação aos trabalhos citados, a Seção 5.5 apresenta todos os artefatos encontrados na literatura (Seção 5.2) (segundo os autores

pesquisados). Foram listados todos os artefatos, independente se correspondem, efetivamente, a artefatos da Gestão de Custos – neste ponto, vale-se da discussão apresentada na Seção 3.5, uma vez que muitos artefatos são apresentados na literatura como práticas da Gestão de Custos, quando na realidade são artefatos de mensuração de custos.

5.3. Fontes de dados dos artefatos

Para a identificação dos artefatos da gestão de custos, o suporte desta tese percorreu as principais fontes de dados, incluindo livros nacionais e estrangeiros, teses, dissertações e trabalhos publicados em periódicos. Este passo, descrito nos próximos parágrafos, apresenta como contribuição particular deste estudo “o estado da arte” das práticas de gestão de custos disponíveis na literatura. Para reduzir os conflitos conceituais mencionados nos trabalhos de Muniz (2010), Souza et. al. (2010) e Wrubel (2009), por exemplo, a base de dados analisada evidencia, explicitamente, fontes abordando a gestão de custos, ou seja, obras e trabalhos com o título incluindo, no caso das referências em português, as palavras “gestão”, “gerencial” ou “gerenciamento” combinada com as palavras “custo” ou “custos” (no caso dos títulos nacionais) e no caso das referências em inglês, as palavras “*management*” ou “*managerial*” combinadas com as palavras “*costs*” ou “*cost*”.

Algumas considerações a respeito da identificação e seleção das obras analisadas são apresentadas a seguir:

a) Livros didáticos ou acadêmicos

Livros didáticos ou acadêmicos caracterizam-se como importantes fontes para identificar os artefatos da gestão de custos. No entanto, ao utilizar tais fontes, o pesquisador deve avaliar a sua pertinência como fonte de estudo. Ronda-Pupo e Guerras-Martin (2012) recomendam ao pesquisador levar em conta, sobre toda obra utilizada para uma construção conceitual, o índice de citação, que é calculado como o quociente entre o número de citações e o número de anos entre a publicação e determinada data. Para tanto, os periódicos contam atualmente com o Fator de Impacto, publicado pelo *Journal of Citation Reports* – JCR. Para os livros, Ronda-Pupo e Guerras-Martin (2012) recomendam a utilização do *Google Scholar* como uma fonte alternativa para avaliar a relevância de um livro didático ou acadêmico. Como observam Thomaz et al (2011), o número de citações de uma fonte de estudo, enquanto mecanismo de

avaliação da qualidade acadêmico-científica, é um índice bibliométrico que apresenta deficiências, pois não retrata necessariamente a qualidade das obras publicadas. Contudo, dado que outros critérios, como o julgamento do pesquisador ou a avaliação por pares, podem apresentar deficiências inerentes aos aspectos subjetivos e corporativistas da avaliação da pesquisa, o uso de índices qualitativos e quantitativos de avaliação são vistos como mais reproduzíveis e menos sujeitos a vieses pessoais.

Desta forma, as obras selecionadas sobre gestão de custos foram classificadas no *Google Scholar*, representando uma delimitação de pertinência que, embora mostre que os títulos em questão já foram utilizados como referências em obras científicas, não indicam necessariamente que são obras de grande relevância ou alta qualidade, visto que o número total de citações pode mascarar a falta de relevância dos textos que citaram a obra.

Assim, a identificação, seleção e acesso das obras sobre gestão de custos resultou na relação apresentada no Quadro 18. Como alguns títulos possuem mais de uma edição, o título relacionado foi, supostamente, aquele apresentado na edição mais recente.

Quadro 18 - Relação de livros pesquisados abordando a gestão de custos

Autores Brasileiros			Autores Estrangeiros		
nº	Ano	Autores	nº	Ano	Autores
1	2011	GUERREIRO	1	2010	ELDENBURG; WOLCOTT
2	2011	BACIC	2	2010	BLOCHER, <i>et al</i>
3	2011	CLEMENTE; SOUZA	3	2009	HANSEN, <i>et al</i>
4	2011	MEGLIORINI	4	2009	SHIM; SIEGEL
5	2010	ALLORA; OLIVEIRA	5	2007	HUNTZINGER
6	2010	BRUNI	6	2007	HILTON, <i>et al</i>
7	2009	SOUZA; ROCHA	7	2005	WEIL; MAHER
8	2009	DIEHL; SOUZA	8	2003	STENZEL; STENZEL
9	2009	BERTO; BEULKE	9	2000	OLIVER
10	2006	SANTOS <i>et al</i>	10	1999	OLDMAN; TOMKINS
11	2006	PADOVEZE	11	1999	COOPER; SLAGMULDER,
12	2003	DUBOIS <i>et al</i>	12	1997	WILSON
13	2005	COSTA; FARIA	13	1997	SAKURAI
14	2005	BORNIA	14	1994	BRINKER
15	2005	LINS; SILVA	15	1993	SHANK; GOVINDARAJAN
16	2004	SCHIER	16	1992	MONDEN
17	2004	WERNKE	17	1992	OSTRENGA <i>et al</i>
18	2003	ROBLES JÚNIOR	18	1988	BERLINER e BRIMSON
19	2002	BERTI	19	1965	TERRIL; PATRICK
20	1999	COGAN			
21	1991	CSILLAG			
22	1991	NAKAGAWA			

b) Teses e dissertações

Como mencionado na Seção 2.6.1, - em relação às teses e dissertações (Quadro 19), o presente estudo não se limitou a identificar pesquisas no âmbito da Contabilidade de Gestão, sendo que a partir da base de dados da CAPES, conhecida por Caderno de Indicadores, procurou-se identificar trabalhos abordando a gestão de custos em diferentes áreas de conhecimento. Para as referências estrangeiras, foi utilizada a base de dados *Proquest Dissertation and Thesis* para identificação de teses e dissertações estrangeiras abordando temas relacionados ao presente estudo (com as palavras “*management*” ou “*managerial*” combinadas com as palavras “*costs*” ou “*cost*” no título).

Quadro 19 - Relação de teses e dissertações pesquisadas abordando a gestão de custos

Teses e Dissertações					
Autores nacionais			Autores estrangeiros		
nº	Ano	Autores	nº	Ano	Autores
1	2011	MAGALHÃES	1	2008	LEE
2	2011	COSTA	2	2007	WADSWORTH
3	2010	CAMACHO	3	2006	BRUER
4	2010	CUNHA	4	2006	HSU
5	2010	MUNIZ	5	2006	VAITHIANATHAN
6	2010	PANARELLA	6	2006	EL KELETY
7	2010	RAUPP	7	2006	VENKATRAMANAN
8	2009	HASHIMOTO	8	2004	RAO
9	2009	WRUBEL	9	2003	KIM
10	2008	MACHADO	10	2003	KULMALA
11	2008	MADKUR	11	2000	GRANGE
12	2008	MENDES	12	2000	LIN
13	2007	CACCOZZI	13	1999	KOGA
14	2007	MIOTTO	14	1998	CHIANG
15	2006	EIDT	15	1997	STEWART
16	2006	NUNES	16	1996	CHENG
17	2006	SOUZA	17	1994	BREWER
18	2005	RECKZIEGEL	18	1975	BERKSHIRE
19	2004	DONADON			
20	2004	SANTOS			
21	2002	HANSEN			
22	1998	RELVAS			

c) Artigos em Periódicos

Em relação ao levantamento dos artigos nacionais, conforme Quadro 20, desenvolveu-se um levantamento dos artigos publicados nos periódicos classificados no sistema Qualis da CAPES. Em relação aos títulos estrangeiros, buscou-se verificar se a publicação encontrava-se listada no Fator de Impacto publicado pelo *Journal of Citation Reports* – JCR.

Os quadros 18, 19 e 20 apresentados nesta seção demonstram um mapeamento da pesquisa científica e acadêmica sobre a gestão de custos no Brasil e no mundo. Mas não ambiciona apresentar, no entanto, um panorama da pesquisa em gestão dos custos no Brasil e no mundo, nem tampouco descrever uma lista exhaustiva da literatura sobre o tema.

Quadro 20 - Relação de artigos publicados em periódicos pesquisados abordando a Gestão de Custos

PUBLICAÇÕES					
Autores Nacionais			Autores Estrangeiros		
nº	Ano	Autores	nº	Ano	Autores
1	2012	RAUPP <i>et al</i>	1	2012	APAK <i>et al</i>
2	2012	SOUZA <i>et al</i>	2	2011	CANACE; JURAS
3	2011	CRC-SP	3	2011	KUMAR; SHAFABI
4	2011	CALLADO; CALLADO	4	2011	SHAH <i>et al</i>
5	2011	PINTO	5	2011	VERBEETEN
6	2011	WRUBEL <i>et al</i>	6	2010	ALUKO <i>et al</i>
7	2010	SANTOS <i>et al</i>	7	2010	GALLETTI <i>et al</i>
8	2010	SILVA <i>et al</i>	8	2010	HIMME
9	2010	VELLANI <i>et al</i>	9	2010	ILIC <i>et al</i>
10	2010	PANUCHI-FILHO; VOESE	10	2009	AGNDAL; NILSSON
11	2009	DUTRA; BORNIA	11	2009	ANDERSON; DEKKER
12	2008	MARTINS <i>et al</i>	12	2009	ANSARI; BELL
13	2008	POMPERMAYER; TEODORO	13	2009	BHIMANI; GOSSELIN
14	2008	SCARPIN <i>et al</i>	14	2009	MEI; HAN
15	2007	MAUSS <i>et al</i>	15	2009	SHANK; MIGUEL
16	2006	AGUIAR; MARTINS	16	2008	EKBATANI; SANGELADJI
17	2006	DIEHL	17	2008	ELLRAM; STANLEY
18	2006	FARIAS <i>et al</i>	18	2008	SILVI <i>et al</i>
19	2005	BARTZ <i>et al</i>	19	2007	CUGINI <i>et al</i>
20	2004	LAUSCHNER; BEUREN	20	2007	MCNAIR
21	2003	ROSA; SANTOS	21	2006	EMBLEMSVÅG
22	2002	GOLLO	22	2005	KAJÜTER; KULMALA
23	2002	MARTINS	23	2004	ANAND <i>et al</i>
24	2001	LARA; ROBLES JR.	24	2004	BLYTH
25	1999	SILVA	25	2003	COOPER; SLAGMULDER
26	1997	QUESADO; RODRIGUES	26	2003	DUBOIS
			27	2003	LOCKAMY III
			28	2000	HEIER
			29	1999	DURDEN; MAK
			30	1999	EWERT; ERNEST
			31	1999	RENDALL, <i>et al</i>
			32	1998ab	COOPER; SLAGMULDER
			33	1998	ELLRAM; SIFERD
			34	1997	COOPER
			35	1994	BHIMANI
			36	1994	FOSTER; GUPTA
			37	1992	SPICER
			38	1990	ROBINSON
			39	1989	SHANK
			40	1987	JOHNSON

O estudo restringe-se às obras que, pelo título, se propõem a estudar a gestão de custos de forma abrangente, excluindo-se, por exemplo, obras que abordam, explicitamente, um ou poucos artefatos da gestão de custos, ou os trabalhos que abordam o tema gestão de custos, mas que não apresentam em seu título este objetivo.

Fazendo-se uma avaliação geral das fontes consultadas, nota-se que o volume de obras abordando a gestão de custos tem crescido nos últimos anos. Constata-se, no entanto, que ainda há lacunas importantes, principalmente em relação à utilização das obras de autores estrangeiros no Brasil, possivelmente devido à restrição de acesso ou ausência de traduções atualizadas para auxiliar a disseminação do estágio atual do conhecimento sobre gestão de custos. Por exemplo, na edição traduzida para o português da obra de Hansen *et al* publicada no Brasil no ano de 2001, referindo-se à terceira edição publicada em inglês no ano 2000, muitos desenvolvimentos conceituais, como a Contabilidade Enxuta e Custos Interorganizacionais, encontrados na edição mais recente do livro destes autores (HANSEN *et al*, 2009), não são identificados na obra mais antiga publicada em português. Ou seja, para quem consulta apenas as obras traduzidas dos autores estrangeiros sobre de gestão de custos, muitos desenvolvimentos conceituais sobre o tema não estão sendo percebidos por estes leitores. No caso da pesquisa em GEC, pode ocorrer o mesmo: embora a obra de Shank e Govindarajan (1993) seja o “ponto de partida” de estudos área, outros autores que oferecem desenvolvimentos atualizados sobre as práticas da GEC ainda são pouco utilizados na pesquisa local sobre o tema.

Como há um grande número de novos estudos na área, pode-se prever que futuramente a produção oriunda destes estudos, baseada em uma estrutura conceitual para a gestão de custos melhor definida, apresentará trabalhos com um espectro mais amplo e aprofundado das diferentes abordagens sobre o tema estudado. Esta constatação apoia-se no fato de que, com um entendimento melhor da separação dos conceitos de Contabilidade de Custos e gestão de custos e evidenciação do universo de estudos sobre o tema, pesquisadores que desenvolvam trabalhos sobre o tema poderão ampliar a observação do fenômeno estudado na literatura além dos autores tradicionais.

5.4. Denominação dos artefatos

Sobre a relação de artefatos apresentados, algumas considerações sobre sua denominação são necessárias para melhor compreensão da leitura e formação da Estrutura Conceitual da GEC.

Primeiramente, é comum observar na literatura, mesmo em português, a utilização do artefato pela sua denominação em inglês. Mesmo que esta prática seja justificada pela universalidade do idioma estrangeiro e por permitir ao leitor melhor comparação com os estudos referidos na literatura estrangeira, no presente trabalho optou-se por traduzir os termos, quando isso não prejudicasse a sua semântica e compreensão. A principal justificativa foi garantir e melhorar a comunicação do conceito, pois a tradução facilita o entendimento do conceito por parte do leitor.

Tal importância pode ser observada quanto à tradução dos artefatos desenvolvidos da língua original em que ele foi concebido. Por exemplo, o primeiro uso do artefato Engenharia de Valor, no Japão, conhecido como "*Genka Kikaku*" (*Genka* = Custo, *Kikaku* = Planejamento), ocorreu na Toyota em 1963, embora não tenha sido mencionado na literatura japonesa até 1978 (FEIL *et al*, 2004). Quando explorado pela literatura inglesa, "*Genka Kikaku*" foi traduzido para "*Target Costing*", para facilitar a sua interpretação nesta língua. Do mesmo modo, a tradução do artefato para o português como Custeio Alvo, é uma interpretação literal do termo em inglês, que auxilia na interpretação do conceito na língua nativa da presente tese. Por outro lado, o artefato "*Genka Kaizen*", cuja palavra japonesa *Kaizen* tem como tradução literal "mudar para melhorar" (*kai*=mudança, *zen*=melhorar), embora possua tradução próxima em inglês como "*improvement*", é adotada frequentemente pela designação na língua original.

Ainda sobre a questão de traduções, cabe observar também que muitas vezes são identificadas na literatura traduções que podem ocorrer de forma incorreta, prejudicando o entendimento da estrutura conceitual da GEC. Por exemplo, sobre a relação de artefatos apresentada por Muniz (2010), a autora adotou a tradução "Custo-meta" para *Target Costing*. Observa-se, no entanto, que a palavra custo, empregada na qualificação do artefato, não é adequada para designá-lo, pois, essa palavra, enquanto substantivo que se refere ao sacrifício de recursos econômicos para atingir determinado objetivo, medido em termos monetários e não monetários (conforme Seção 3.4), pode ser entendida como o objeto ou objetivo do artefato, mas não um artefato em si. Já a palavra custeio, que diz respeito ao processo de "composição do valor de custo de um evento, atividade, produto, atributo, entre outros" (MARTINS; ROCHA, 2010, p. 44) e

remete à ação ou prática, mostra-se mais apropriada para designar os artefatos da gestão de custos.

Mas ao observar o significado da palavra custeio como a ação de custear, formar ou mensurar o custo de algo, destaca-se também o fato de que alguns artefatos da gestão de custos, tanto na sua terminologia em língua estrangeira quando na sua tradução para o português, por exemplo, representam muito mais que o simples cálculo de custos.

Assim, a palavra custeio, quando utilizada isoladamente, representa por definição uma atividade operacional de cálculo. Pode ser associada a um objeto de mensuração (custeio da logística ou custeio alvo, por exemplo) ou categorizada por um método (Custeio por Absorção ou Custeio por Atividades), que representa a alternativa possível de decisão sobre quais elementos de custos devem ou não ser computados na mensuração (MARTINS; ROCHA, 2010, p. 45). A escolha sobre o artefato de custeio pode ser determinada pela estratégia da empresa e as informações produzidas por processos de custeio podem ser úteis para decisões operacionais e estratégicas. No entanto, isso não modifica o fato de que, conceitualmente, custeio é um processo estruturado e analítico, portanto, com características operacionais.

Assim, ao analisar alguns artefatos da gestão de custos, observa-se que a terminologia utilizada (tanto na língua estrangeira quando na tradução para o português), muitas vezes não é adequada para representar o conceito do artefato, que devido às suas características intrínsecas e processos associados ao artefato, conceitualmente, estas ferramentas vão além da mensuração, compreendendo também a análise, o planejamento, as ações e o acompanhamento das atividades, por exemplo. Notando isso, a Sociedade de Custos do Japão definiu em 1995 que a tradução do artefato “*Genka Kikaku*” deve ser “*Target Costing Management*”, que em português é traduzido como “Gestão do Custeio Alvo”, alegando que “*Target Costing*” é demasiado vago e não transmite o verdadeiro significado do artefato (FEIL *et al*, 2004).

Neste sentido, concorda-se, por exemplo, que a base da compreensão do Custeio Alvo (*Target Costing*), mesmo com suas deficiências na redação, é o termo que mais prevalece, ou seja, é o internacionalmente aceito para representar o artefato. Contudo, ao apresentar este termo a alguém sem nenhum conhecimento prévio do assunto, a impressão que prevalecerá é de que a abordagem é apenas de mensuração de um custo alvo, algo muito distante do significado do

artefato³². Assim, ao fazer-se notar que a utilização isolada da palavra custeio, em alguns artefatos da gestão de custos, não é adequada em relação ao verdadeiro escopo da ferramenta, adota-se no presente estudo uma designação mais apropriada para designar os artefatos que, notadamente, não representem apenas o processo de mensuração de custos, a exemplo do *Target Costing*, que tem como designação mais apropriada *Target Costing Management* ou, em português, Gestão do Custeio Alvo.

O segundo ponto a observar sobre a designação dos artefatos é que alguns deles possuem características conceituais, procedimentais ou sistêmicas idênticas ou muito similares, permitindo um intercâmbio de uso conforme o contexto do estudo. Como exemplo, observa-se o artefato PDCA, que também é denominado Ciclo Shewhart (nome do autor precursor do artefato), Ciclo Deming (nome do autor responsável pela ampla divulgação do artefato) ou A3 (adaptação procedimental do artefato pela Toyota) (SOBEK II; SMALEY, 2008). No presente estudo considera-se que a utilização isolada de um dos termos, sem mencionar as demais denominações, pode comprometer o alcance conceitual e a comparabilidade dos estudos.

Logo, como o objetivo do presente estudo é oferecer uma contribuição conceitual para a GEC, os diferentes termos utilizados para designar o artefato serão discutidos na abordagem conceitual de cada um.

5.5. Análise e Classificação dos Artefatos

Conforme problemática oferecida no Capítulo 1, em muitos estudos, os artefatos de mensuração de custos são apresentados como artefatos de gestão de custos e os artefatos operacionais da gestão de custos são apresentados como artefatos estratégicos: em parte, este cenário gera dificuldade para compreensão dos conceitos da GEC. Isto se deve, entre outros fatores, ao fato de que poucos estudos preocupam-se com questões teóricas associadas à

³² Alguns podem entender que esta preocupação ou consideração é mais apropriada às pessoas que falam o inglês nativo ou têm o inglês como a sua segunda língua somente, uma vez que para nós brasileiros, por exemplo, o termo técnico estrangeiro (ou estrangeirismos de uma forma geral), ainda que tomado ao pé da letra a sua tradução ou conservada a sua grafia original, demande, necessariamente, certa “interpretação” para possibilitar a sua “existência” e uso prático em nossa língua. Contudo, como essa interpretação ou explicação em torno do termo, que poderia resolver o problema (como se tem resolvido, por exemplo, no campo da informática), tem sido insuficiente, permitindo as lacunas conceituais analisadas no presente trabalho – especialmente no que se refere à confusão sobre mensuração e gestão – procura-se exercitar a linguística na constituição de um termo mais preciso para transmitir o sentido e usabilidade desse artefato pelo usuário.

conceituação específica dos artefatos, especialmente os trabalhos na área de Contabilidade de Gestão (BISBE *et al*, 2006).

Como justificado no Capítulo 1, é fundamental dar especial atenção à especificação conceitual dos artefatos estudados para que uma teoria possa ser desenvolvida. Para tanto, Babbie (2007, p. 129) recomenda que, ao descrever artefatos conceituais, se deve seguir, ao menos, os seguintes passos: a) a identificar os artefatos de interesse e a especificação do seu significado (defini-los); b) apresentar a conceituação no nível operacional do artefato (seu funcionamento); c) representar as relações esperadas entre os artefatos identificados.

Logo, os artefatos listados nos Quadros 21, 22 e 23, identificados através da análise das diferentes fontes textuais mencionadas na Seção 5.3, estão apresentados em ordem alfabética, respeitando os devidos ajustes de tradução e designação mencionados na Seção 5.4. Observando-se as recomendações de Babbie (2007), buscou-se descrever brevemente, para cada artefato, sua Abordagem Conceitual – AC (o que é), sua Abordagem Procedimental - AP (como se faz) e sua Abordagem Sistêmica - AS (relação com outros artefatos ou com eventos da gestão de custos).

Em relação aos Quadros 22 e 23, após a apresentação do rol de artefatos, é apresentada a indicação das características, operacionais ou estratégicas, estruturadas conforme o Quadro 15, da Seção 4.1.

Sobre as abordagens apresentadas para os artefatos, na maioria dos casos analisados, é difícil identificar um consenso sobre a definição de artefato. Por exemplo, em relação ao artefato *Balanced Scorecard*, da CGE, definições variam de combinações de medidas financeiras e não-financeiras para abrangentes sistemas de gestão estratégica de desempenho que integram operações com estratégias e fornecem um modelo causal de como os aspectos da cadeia de valor estão ligados a estratégias (BISBE *et al*, 2006). Logo, procurando apresentar claramente as propriedades teóricas dos artefatos identificados na revisão, buscou-se propor definições, relacionamentos e procedimentos, com base nas características mais consensuais identificadas nas diversas fontes pesquisadas.

5.5.1. Artefatos de mensuração de custos

Embora o objetivo central do presente Capítulo 5 seja identificar e classificar artefatos da Gestão de Custos, uma dificuldade identificada para a construção dos conceitos da GEC, como apresentado na Seção 3.5 e em outras etapas do trabalho, foi a constatação de que, muitas vezes, artefatos de mensuração de custos são apresentados como práticas de gestão de custos. Na própria Seção 3.5, a argumentação conceitual demonstra que esta dedução é incorreta. Logo, artefatos de mensuração de custos não são artefatos de gestão de custos, embora desempenhem um papel fundamental para a operacionalização destes.

Assim, Kaplan e Norton (1992), ao afirmarem que “não se pode gerenciar o que não se pode medir” e “não se pode medir o que não se pode gerenciar”, se por um lado destacam a relação intrínseca da gestão e mensuração, por outro evidenciam que gerenciar e medir são categorias conceituais diferentes.

Ou seja, baseando-se nas afirmações de Kaplan e Norton (1992), não se identifica na literatura argumentos contrários para afirmações como “medir não é gerenciar” e “pode-se medir sem, no entanto, gerenciar”. Por exemplo, um artefato de mensuração pode ser utilizado apenas para cumprir uma necessidade prescrita administrativamente, por exemplo, gerar informações para fins tributários.

Não se questiona aqui a importância da mensuração para a gestão, mas sim as proposições de estudos que descrevem artefatos de mensuração de custos como artefatos de gestão de custos. Deste modo, a mensuração de custos pode existir formalmente nas organizações, entretanto, sem ser relevante para a gestão. Muitas são as razões que elucidam ou explicam esta situação, sendo este o objeto de análise de diversos estudos, por exemplo, a crítica realizada por Kaplan e Johnson (1987) para os métodos tradicionais de custeio. No entanto, ao se discutir a qualidade da informação no processo decisório não se está, necessariamente, abordando o processo de gestão de custos em sua plenitude.

Portanto, pertencendo a categorias conceituais distintas (mensuração de custos e gestão de custos), depreende-se nesta a necessidade de identificação dos artefatos de mensuração de custos, para justamente distingui-los dos artefatos da gestão de custos. Na literatura da gestão dos custos, os artefatos de mensuração de custos também são denominados métodos de custeio.

Métodos de custeio são artefatos utilizados para mensurar o valor de custo de um evento, atividade, produto, atributo ou qualquer objeto de custeio (adaptado de ROCHA; MARTINS, 2010, p. 44). Os artefatos variam em função do que é considerado custo do objeto de custeio e encargo do período, refletindo a percepção dos gestores sobre natureza, comportamento e tempestividade dos custos para a empresa. Reconhecendo a definição de Horngren *et al* (2009, p. 2), que consideram como função da Contabilidade de Custos a mensuração e registro das “[...] informações financeiras e outras informações relacionadas à aquisição ou consumo de recursos da organização”, entende-se que os métodos de custeio são os principais artefatos utilizados na contabilidade de custos.

Também não é possível afirmar que um método de mensuração de custos é melhor que o outro, pois cada método adotado, de alguma forma, representa uma noção subjetiva da empresa sobre o objeto mensurado. Assim, em um ambiente organizacional complexo, maior será a incerteza sobre a precisão dos resultados. Neste ambiente complexo, duas pessoas mensurando os custos conforme o mesmo método, na mesma situação, poderiam identificar resultados diferentes. Logo, infere-se que quanto maior a complexidade da decisão (vinculadas às questões estratégicas, por exemplo), maior será a necessidade de adequação das variáveis do método de custeio.

Outro ponto a observar, conforme se analisam e se descrevem os artefatos de mensuração (o mesmo é percebido para os artefatos de gestão), é que diversos artefatos guardam muitas semelhanças enquanto abordagem sistêmica e abordagem procedimental, mas são apresentados como conceitos e definições diferentes. No caso dos artefatos de mensuração (diferente dos artefatos de gestão de custos), tem-se ainda que todos os artefatos tenham um objetivo em comum: mensurar os objetos de custeio.

Nos tópicos a seguir, os artefatos de mensuração são apresentados e analisados, e na sequência, o Quadro 21 sumariza a lista de artefatos identificados no estudo.

1) Custeio Baseado em Atividades

AC – Método de custeio com foco nos processos, atividades e direcionadores de custos.

Sobre a definição do artefato, baseada na definição de Martins e Rocha (2010, p. 141), não se concorda com a definição dos autores para o método enquanto “análise de custos”, mas como artefato de mensuração, pois o processo de análise em si, no caso da aplicação do artefato, requer a sistematização da própria ferramenta. Logo, é a partir da mensuração, baseada no artefato, que se pode analisar os custos na perspectiva do método.

AP - As principais atividades exigidas para este artefato são: a) identificação dos grupos de recursos (*cost pools*) e respectivos direcionadores; b) cálculo das taxas de custo por direcionador; c) alocação dos custos aos produtos ou a outras entidades objeto de custeio (MARTINS; ROCHA, 2010).

AS – Diferente de outros métodos de custeio, através do mapeamento das atividades, o artefato permite identificar com mais facilidade os eventos relacionados com os custos, o que por sua vez, pode favorecer o uso de diferentes artefatos da gestão de custos. Por exemplo, alguns autores destacam o uso do artefato como uma condição para a Gestão Baseada em Atividades (BERLINER; BRIMSON, 1988), embora esta não seja uma visão consensual³³. Além da Gestão Baseada em Atividades, outros artefatos de mensuração de custos apresentam muitas semelhanças conceituais com este artefato, até mesmo sendo apresentados conceitualmente como adaptações deste. Finalmente, é possível identificar que o artefato, que é voltado para mensuração tanto *ex post* quanto *ex ante* dos objetos de custeio, é também um instrumento que pode ser utilizado tanto em nível operacional (para análises habituais) quanto para fins estratégicos (para análises com menor frequência).

2) Custeio Baseado em Atividades Orientado pelo Tempo

AC - Aprimoramento do Custeio Baseado em Atividades, com foco na simplicidade de implantação e consequente redução de custos associados à geração de informação (Adaptado de KAPLAN; ANDERSON, 2007).

AP – O artefato é operacionalizado mediante a atribuição dos custos dos recursos diretamente aos objetos de custo, utilizando o custo por unidade de tempo de fornecimento do recurso, em

³³ Também se encontram evidências que a Gestão Baseada em Atividades pode ocorrer independente do artefato (SAKURAI, 1997).

vez dos custos primeiramente atribuídos para as atividades e depois das atividades aos objetos de custo, como ocorre no artefato Custeio Baseado em Atividades.

AS – Como variante do artefato Custeio Baseado em Atividades requer menos parâmetros para mensuração, sendo um artefato voltado para organizações onde a viabilidade de adoção do Custeio Baseado em Atividades é menor. Embora o artefato seja apresentado pelos seus precursores (KAPLAN; ANDERSON, 2007) como uma evolução do método anterior, não se pode concordar com tal afirmação visto que, ao modificar a abordagem procedimental, os autores modificaram a utilização e aplicação do artefato. Inclusive, os exemplos fornecidos na obra destes autores (2007) são todos baseados em atividades de serviços. Logo, conceitualmente, deve-se entender que o artefato Custeio Baseado em Atividades Orientado pelo Tempo, embora guarde abordagem sistêmica semelhante ao artefato Custeio Baseado em Atividades, tem sua utilização modificada conforme o tipo de empresa ou ambiente analisado.

3) Custeio Baseado em Atributos

AC – Aprimoramento do Custeio Baseado em Atividades, com foco na mensuração dos benefícios que os produtos proporcionam para os clientes (Adaptado de BROMWICH, 1990).

Embora alguns autores (WALKER, 1998; ROCHA; GONZÁLEZ, 2001) apresentem o artefato também sobre a denominação de ABC II (Custeio Baseado em Atividades II), não existem evidências na literatura que justifiquem a abordagem deste artefato sob esta denominação, uma vez que o artefato tem utilização diversa do Custeio Baseado em Atividades.

AP – Os três passos principais do artefato são: a) listar separadamente os benefícios do produto que são oferecidos aos clientes; b) decidir sobre o conjunto de determinantes de custos; c) calcular o valor oferecido pelos atributos demandados pelo cliente (avaliação da rentabilidade).

Ao analisar a abordagem procedimental do artefato, que é apresentado por Bromwich (1990) e outros autores como um método alternativo de custeio, não se verifica em sua operacionalização, de fato, a mensuração de custos de produtos ou outros objetivos de custeio, mas a combinação de informações de custos com informações de características percebidas

pelos clientes. Logo, a abordagem procedimental deste artefato guarda semelhança, por exemplo, com o artefato Análise de Valor, e diverge significativamente de outros artefatos da gestão de custos.

AS – A literatura conta com poucos textos mencionando o uso deste artefato, que guarda relação com eventos associados com o relacionamento com clientes, projeto do produto e artefatos como Gestão do Custeio Alvo. Conceitualmente, não é possível identificar características específicas para este artefato, que em sua essência, descreve características de outros artefatos como a Análise da Cadeia de Valor e o Custeio para Servir, embora a ausência de uma base teórica para o artefato não permita uma análise mais aprofundada.

Logo, considera-se que o artefato não reúne condições conceituais para integrar o quadro de artefatos de mensuração de custos.

4) Custeio das Unidades de Esforço de Produção

AC - Método de custeio voltado para operações homogêneas de postos operativos (uma ou mais operações produtivas elementares), em ambientes de produção diversificada, com foco nos custos de transformação (Adaptado de SOUZAL; DIEHL, 2009).

AP – O roteiro para implantação do artefato pode ser representado pelos seguintes passos: a) divisão da empresa em postos operativos; b) cálculo dos potenciais de produção dos postos operativos; c) definição de um produto base; d) cálculo do foto-custo do produto base; e) cálculo dos potenciais produtivos dos postos operativos; f) cálculo do valor dos produtos em Unidades de Esforço de Produção (Adaptado de SOUZA; DIEHL, 2009).

AS – Como o artefato provê informações para suportar decisões envolvendo custos de transformação, é principalmente utilizado em ambientes de manufatura e relacionado com eventos desta natureza. Embora seja um artefato pouco explorado na literatura, suas características conceituais distinguem-no dos demais artefatos e evidenciam o papel de mensuração. Dada a simplificação no uso do método, é utilizado principalmente para apoiar artefatos operacionais da gestão de custos, considerando que tais artefatos envolvem menor nível de complexidade.

5) Custeio de Fluxo Inverso

AC – Método de custeio baseado na alocação de custos indiretos e *overhead*, usado por empresas que esperam ter zero ou pequeno estoque no final do período (Adaptado de BLOCHER *et al* 2010).

AP – O método consiste em debitar todos os custos do produto ao custo dos produtos vendidos (ou estoque dos produtos acabados) durante o período. Na medida em que os produtos em processos realmente são produzidos, no final do período, o método então debita produtos em processo e credita custo dos produtos vendidos (ou estoque de produtos acabados).

AS – Este método é de "fluxo inverso", no sentido em que, enquanto os outros métodos de custeio habitualmente mensuram primeiro os produtos em processo para, em seguida, mensurar o custo das mercadorias vendidas ou dos produtos acabados, este mensura primeiro o custo das mercadorias vendidas (ou dos produtos acabados) e depois, se necessário, o produto em processo. É utilizado principalmente pelas organizações que adotam o *Just in Time*.

6) Custeio do Fluxo de Valor

AC – Artefato de atribuição das despesas reais de uma empresa para fluxos de valor, em vez de produtos, serviços ou departamentos (STENZEL; STENZEL, 2003).

AP – Partindo do mapeamento do fluxo de valor³⁴, seu custo é calculado periodicamente (diariamente, semanalmente ou mensalmente) e leva em conta todos os custos que agregam ou não agregam valor aos produtos. Assim, sem fazer distinção entre custos diretos e indiretos, tanto custos de pessoal relacionado à produção e custos administrativos são alocados ao fluxo de valor. Os custos de materiais são calculados quando o material é comprado e entra para o fluxo de valor durante o período (dia, semana ou mês). Para tanto, é necessário que haja baixa quantidade de estoques e produtos em processo. Se os estoques

³⁴ Mapeamento de fluxo de valor é uma técnica de manufatura enxuta utilizada para analisar e projetar o fluxo de materiais e informações necessárias para levar um produto ou serviço a um consumidor. Na Toyota, onde a técnica se originou, a prática é conhecida como "mapeamento de matérias e fluxo de informações." (ROTHER; SHOOK, 2003). Pode ser aplicada a praticamente qualquer cadeia de valor.

estão baixos, então os materiais recebidos serão usados rapidamente e vão refletir com mais precisão o custo de materiais produzidos na semana.

Alguns gastos como instalações (incluindo aluguel, serviços e manutenções) são alocados por metragem ocupada pelo fluxo de valor (ou metros quadrados) ou custo para a instalação.

AS – O artefato de mensuração está relacionado com a prática da Gestão Enxuta de Custos. Observa-se que é um artefato com alto nível de agregação da informação (baixo nível de detalhe), com ênfase em processos, e não de recursos ou atividades consumidos no processo. Geralmente, as etapas do fluxo de valor (por exemplo, gastos com mão de obra) são marcadas com atributos de valor (agrega valor ou não agrega valor) ou importância (muita, alguma, pouca). Esta informação recomenda onde há possibilidade de melhoria de mensuração.

Em partes, o artefato assemelha-se com o Custeio *Throughput*, que também considera o nível de detalhes da informação de custos com menor importância.

7) Custeio por Absorção

AC – Método para mensuração de custos através da atribuição de custos e despesas fixas e variáveis aos produtos (Adaptado de MARTINS; ROCHA, 2010).

Conceitualmente, o artefato também é denominado como “Custeio por Absorção Parcial”, “Custeio por Absorção Parcial Modificado”, “Custeio por Absorção Integral” ou “Custeio Pleno”, sendo que cada denominação é determinada pela abordagem procedimental utilizada.

Em relação à afirmação de Martins e Rocha (2010, p. 127): “o custeio pleno, na sua versão extrema, que é o RKW...”, há discordância de que seja possível tratar o custeio por absorção como conceito idêntico ao RKW. A sigla representa o *Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*, entidade fundada em 1921 na Alemanha para implementar medidas de eficiência industrial e organizacional, seguindo os modelos americanos de Frederick W. Taylor e Henry Ford. No Brasil, a adoção da definição de RKW refere-se à utilização do custeio pleno, com a apropriação de todos os custos fixos, inclusive encargos financeiros e juros sobre capital próprio. Contudo, não foram localizadas fontes produzidas em outras línguas que justificassem esta abordagem.

Entende-se que o RKW, enquanto entidade alemã de regulação, em algum momento sugeriu a adoção de um custeio pleno, com inclusão dos custos financeiros, principalmente apoiada por uma visão econômica (SCHMALENBACH, 1961), mas não é possível afirmar que a entidade é precursora da prática de custeio pleno incluindo os custos financeiros. Ao menos, a literatura estrangeira não oferece subsídios para tal afirmativa. Logo, considera-se que o RKW não apresenta características conceituais diferentes do Custeio Pleno, e nem que esta sigla represente, de fato, o método de custeio sob algum pretexto.

AP - Atribuição de custos aos produtos geralmente por meio da segregação em grupos, denominados centros de custos. Enquanto no custeio por absorção parcial não se aloca aos produtos gastos da administração geral da empresa, como no custeio por absorção integral ou pleno, no custo de absorção parcial modificado ocorre a atribuição de parte dos custos administrativos (custos fixos).

AS – Artefato de mensuração predominante nas empresas, indicado para atendimento às exigências fiscais e societárias e para decisões operacionais³⁵.

8) Custeio por Consumo de Recursos

AC – Adaptação do artefato Custeio Baseado em Atividade, com foco na gestão da capacidade (Adaptado de BLOCHER *et al* 2010).

Embora a denominação original do artefato seja "*Resource Consumption Accounting*", ou seja, Contabilidade dos Recursos Consumidos, as características procedimentais do artefato caracterizam-no como um instrumento de mensuração de custos, e não de Contabilidade. Ademais, não se concorda com a utilização da palavra Contabilidade associada a um artefato de mensuração ou gestão de custos, pois a Contabilidade³⁶ possui estrutura conceitual própria.

³⁵ Martins e Rocha (2010, p. 99) relacionam vários usos do Custeio de Absorção que, em muitos casos, refletem os Eventos Operacionais da Gestão de Custos analisados na Seção 4.1. Os usos que não refletem eventos da gestão de custos estão relacionados à prestação de contas e formação de preços, por exemplo.

³⁶ Segundo o AICPA (SINGH, 1953), Contabilidade é "*the art of recording, classifying, and summarizing in a significant manner and in terms of money, transactions and events which are, in part at least, of financial character, and interpreting the results thereof.*" Destaca-se nesta definição o "*interpreting*", que não é o mesmo que analisar as informações, mas entender a causa, a origem dos números.

AP – O artefato é operacionalizado com base no custeio variável, apropriando-se das inter-relações de detalhes dos recursos consumidos de forma semelhante ao custeio baseado em atividades. A mensuração do consumo dos recursos atribuídos ao produto ocorre pelo aumento do número de centros de custos, permitindo assim um rastreamento mais direto dos custos dos recursos aos objetos de custo.

AS – Compartilha das características sistemas do Custeio Baseado em Atividades. Mas ao resultar em um sistema com maior detalhe e complexidade do que um sistema ABC, é indicado para a avaliação de controles administrativos, por exemplo, para avaliar o nível de departamentalização da empresa (STENZEL, 2007, p. 199). É um artefato pouco explorado na literatura nacional, mas a literatura estrangeira (ANDERSON; SEDATOLE, 2012) e até mesmo organismos contábeis (IFAC, 2009; IMA, 2012) consideram o artefato o estágio mais avançado e detalhado de mensuração de custos atualmente disponível para as empresas.

9) Custeio por Linha de Produtos

10)

AC – Adaptação do Custeio Baseado em Atividades, com foco na alocação das despesas gerais e encargos diretamente para os departamentos produtivos (Adaptado de SAKURAI, 1997).

AP – O artefato utiliza os procedimentos do Custeio Baseado em Atividades, mas neste método a apropriação não é feita em dois estágios (recursos para atividades e atividades para produtos), sendo os custos atribuídos à linha de produtos, por um sistema de imputação direta do *overhead*.

AS – Dada a simplificação de cálculo proposta pelo método, é referenciado na literatura como método de custeio adotado por entidades que utilizam o artefato *Just in Time*.

11) Custeio *Throughput*

AC – Método de custeio focado na identificação e gestão de gargalos e decisões de *mix* de produtos (Adaptado de ELDENBURG; WOLCOTT, 2010).

Também conhecido pela sua denominação em português "*Throughput Accounting*", ou seja, Contabilidade de Ganhos, o mesmo é apresentado como um instrumento de mensuração de custos, e não de Contabilidade.

AP – O artefato considera como custo dos produtos vendidos somente os materiais empregados e as despesas do período, ajustando o método de custeio variável. Com o uso deste artefato, se a empresa não efetua vendas em um determinado período, o resultado tende a ser mais negativo.

AS – É definido na literatura como método de custeio que suporta o artefato Teoria das Restrições.

12) Custeio Variável

AC – Método para mensuração que considera como sendo dos produtos, exclusivamente, seus custos variáveis (Adaptado de MARTINS; ROCHA, 2010), que são aqueles custos cujo montante é afetado de maneira direta pelo volume, dentro de determinado intervalo do nível de atividade.

Embora tradicionalmente o artefato também receba as denominações de “Custeio Marginal”, “Custeio Direto” ou “Custeio Incremental” (BRUMMET, 1955), alguns autores (PANARELLA, 2010; SOUZA, DIEHL, 2009; WEIL, MAHER, 2005) destacam diferenças entre os conceitos.

Por exemplo, sobre a utilização do termo incremental e marginal, em economia o termo custo marginal está restrito ao custo de produção de uma unidade adicional. Assim, enquanto a próxima unidade produzida tem um custo marginal, a produção da próxima semana gera um custo incremental, não marginal. Se uma empresa produz e vende um novo produto, os custos relacionados com novos produtos serão chamados apropriadamente de incrementais, e não marginais. Se uma unidade de fabricação for fechada, os custos recuperados são incrementais, não marginais.

Quanto à comparação do termo diferencial e variável, tipicamente, mas não invariavelmente, os custos são variáveis ou fixos tendo como base o nível de atividade, como o volume de

produção. Normalmente, mas não sempre, os custos são denominados incrementais ou não com relação a uma base de atividade, tal como a realização de algum novo empreendimento. Por exemplo, considerando o evento de lançamento de novos produtos, a empresa precisará adquirir uma nova máquina. O custo da nova máquina é incremental no que diz respeito a uma decisão de produzir os novos produtos, e não variável.

Já quanto à comparação do custo variável ou custo direto, por exemplo, a utilização da expressão custo direto reside na forma de alocação de custos e não na forma de atribuir os custos aos produtos. Assim, como nem todo custo direto é variável em relação ao produto e nem todo custo variável é diretamente atribuído aos produtos, o intercâmbio entre termos é inapropriado.

AP - Todos os custos fixos, inclusive os custos identificáveis com os produtos (custos fixos diretos), são debitados no resultado do período em que são incorridos.

AS – Como o artefato é desprovido da subjetividade ou complexidade da atribuição dos custos fixos aos produtos, é geralmente indicado na literatura para apoiar decisões envolvendo medidas de lucratividade (margem de contribuição) como eventos relacionados com a terceirização de atividades ou produção interna de produto, introdução ou não de novos produtos e a decisão de continuidade ou não de determinados produtos. Como artefatos relacionados com o artefato de mensuração, exemplificam-se a Teoria das Restrições (que utiliza a margem de contribuição como elemento de análise dos fatores limitantes) e a Gestão de Custos Interorganizacionais (que atribui ao custo variável um indicador mais preciso para medir o valor adicionado nas relações da cadeia de valor), por exemplo, (MARTINS; ROCHA, 2010, p. 81-84).

13) Mensuração do Custo para Servir

AC – Método de custeio focado nas atividades e custos incorridos para atender à demanda dos clientes por um produto através da cadeia de suprimento de ponta a ponta (Adaptado de BRAITHWAITE; SAMAKH, 1998).

Embora a denominação atribuída pelos precursores do método seja Custo para Servir, enquanto denominação do artefato a utilização da palavra “custo” é inapropriada pois enseja o objeto de mensuração através do método, e não o método em si.

AP – Adaptação do Custeio por Atividades, sendo que, neste método, são atribuídas aos objetos de custeio as despesas de vendas, de *marketing*, de distribuição e despesas administrativas.

AS – Principal método de mensuração do artefato Gestão da Rentabilidade de Clientes.

14) Mensuração dos Custos Logísticos

AC - Considerando que os custos logísticos incluem a distribuição física, armazenagem, transporte de cargas (entrada e saída de fábricas e, em alguns setores, o atendimento ao cliente), vendas, processamento de pedidos, planejamento de estoque e planejamento de produção (Adaptado de TYNDALL, 1987), o artefato reúne um conjunto de atividades direcionadas para a mensuração destes custos.

Na literatura sobre custos logísticos, também se identifica o artefato abordado conceitualmente como Lucratividade Direta por Produto (CURHAN, 1973). Este último, que utiliza parcialmente o conceito margem de contribuição para análise da lucratividade, tem foco na análise na formação da rentabilidade e não difere, em termos de custos, do esforço de alocar aos objetos de custeio.

AP – Adaptação dos artefatos Custeio Baseado em Atividades e Custeio para Servir, com o propósito de evidenciar a parcela de custos logísticos nas atividades da entidade.

AS – Tem ênfase em eventos relacionados à localização, relacionamento com clientes e fornecedores, integração vertical e terceirização e suporta principalmente artefatos como a Gestão da Cadeia de Suprimentos, a Gestão da Cadeia de Valor e a Gestão de Custos Interorganizacionais.

Concluindo esta seção, observa-se que as definições, abordagens procedimentais e abordagens sistêmicas descritas nesta seção, embora apresentem divergências conceituais entre diferentes

autores, são mais consensuais que, por exemplo, a descrição conceitual dos artefatos da gestão de custos, o que enseja uma característica a mais para distinguir as diferentes categorias conceituais. Além disso, os artefatos são tratados, muitas vezes, de forma intercambiável com a Contabilidade de Custos (MARTINS, 2008), o que torna a identificação dos artefatos de mensuração mais fácil que a identificação dos artefatos da gestão de custos. O Quadro 21 sintetiza os artefatos relacionados nesta seção e as principais associações com os artefatos de mensuração de custos.

Quadro 21 – Artefatos de Mensuração de Custos

Nº	Artefato de Mensuração de Custos
1	Custeio Baseado em Atividades
2	Custeio Baseado em Atividades Orientado pelo Tempo
4	Custeio das Unidades de Esforço de Produção
5	Custeio de Fluxo Inverso
6	Custeio do Fluxo de Valor
7	Custeio por Absorção
8	Custeio por Consumo de Recursos
9	Custeio por Linha de Produtos
10	Custeio <i>Throughput</i>
11	Custeio Variável
12	Mensuração dos Custos Logísticos
13	Mensuração dos Custos para Servir

Apoiando a análise dos artefatos, Kulmala *et al* (2002) reconhecem que os métodos de custeio exercem importância tanto para a gestão em nível estratégico, quanto operacional, e que o problema da escolha dos métodos reside: a) na determinação de quais elementos devem ser considerados no custo do objeto; b) nas unidades (valor x quantidade física); c) na avaliação (custo original, custo de reposição e custo de oportunidade, por exemplo). Em suma, qualquer escolha entre os métodos de custeio é uma escolha entre diferentes maneiras de dividir o custo total em partes (que serão ou não adicionadas ao objeto de custeio) e como estas partes serão atribuídas ao objeto de custeio (centros de custos, direcionadores, departamentos, entre outros).

Como pode ser observado, na descrição dos artefatos de mensuração de custos, a escolha entre os diferentes artefatos de mensuração de custos, em muitos casos, é condicionada pela escolha dos artefatos da gestão de custos. Da mesma forma, a adoção de determinados artefatos da gestão de custos pode ser condicionada pela utilização de determinados artefatos de mensuração. Ou seja, a relação de dependência ou independência entre artefatos de mensuração e de gestão varia conforme a situação. Assim, a Figura 9 ilustra as possíveis relações das diferentes categorias conceituais: artefatos de mensuração de custos, artefatos operacionais de gestão de custos e artefatos estratégicos de gestão de custos.

Figura 9 - Relação entre artefatos de mensuração e artefatos de gestão de custos

5.5.2. Artefatos de Gestão Operacional e sua interação com os artefatos da Gestão Estratégica de Custos

Conforme discussões conceituais apresentadas no Capítulo 3, práticas estratégicas são baseadas nas estratégias genéricas da organização (Seção 3.3), e devem ser estáveis ao longo de determinado período. Já as práticas operacionais estão mais sujeitas a mudanças como avanços tecnológicos e novas práticas ou têm seus parâmetros atualizados mais frequentemente.

Práticas estratégicas da gestão de custos se concentram em questões da organização em nível de políticas e proporcionam efeitos significativos no desempenho no longo prazo, logo, exigem o envolvimento de toda a organização (ou grande parte dela). Práticas operacionais, por outro lado, tem o foco em procedimentos relacionados com as políticas estabelecidas pelos artefatos estratégicos. Ou seja, artefatos estratégicos da gestão de custos induzem o uso de artefatos operacionais, que refletem a sua operacionalização. Por outro lado, atribui-se aos artefatos estratégicos uma visão multidimensional, que se refere a vários artefatos operacionais distintos, mas afins, que, conectados parcimoniosamente e de forma significativa, formam a estrutura empírica do artefato estratégico. Tais ponderações estão alinhadas com a visão reflexiva ou formativa da construção conceitual dos artefatos da contabilidade de gestão, (BISBE *et al*, 2007), ou no caso específico, nos artefatos da gestão de custos.

Sob uma visão reflexiva (Figura 10), a base conceitual de um artefato estratégico pode refletir ou se manifestar em uma série de artefatos operacionais. A direção da causalidade implícita

do artefato estratégico especificado é a construção dos artefatos operacionais. Porque os artefatos operacionais são conceituados como reflexos ou manifestações de um construto subjacente, e mudanças nos artefatos estratégicos causam mudanças nos artefatos operacionais, logo, espera-se que seja observada a covariância entre determinados artefatos estratégicos e operacionais, por exemplo. Consequentemente, sob um modelo reflexivo, os artefatos operacionais são essencialmente intercambiáveis e a alteração no uso de artefatos operacionais específicos não muda o domínio conceitual do artefato estratégico. Guilding (1999) ilustra a aplicação da visão reflexiva, por exemplo, ao descrever conceitualmente a Contabilidade Focada em Concorrentes.

Guilding (1999), numa tentativa de apresentar o conceito da Contabilidade Focada em Concorrentes, não conseguiu identificar na literatura nenhuma proposição que evidenciasse o artefato de forma abrangente. Assim, numa tentativa para circunscrever o artefato, identificou outros cinco artefatos que, operando conjuntamente ou não, refletem a Contabilidade Focada em Concorrentes: a) análise dos custos de concorrentes; b) controle da posição competitiva; c) avaliação do concorrente com base em declarações financeiras publicadas; d) método de custeio; e) precificação estratégica.

Por outro lado, se o artefato estratégico é formado ou induzido por artefatos operacionais que descrevem as suas inerentes facetas conceituais, aplica-se uma visão formativa (Figura 10). Na figura, os artefatos operacionais observáveis são facetas separadas que definem o artefato estratégico não observável. A direção da causalidade flui dos artefatos operacionais para o artefato estratégico, e os artefatos operacionais como um grupo em conjunto, determinam o significado conceitual do artefato estratégico. Os artefatos operacionais não são movidos por um artefato estratégico subjacente, e não apresentam necessariamente covariância.

Outra característica essencial da visão formativa é que, neste caso, os artefatos operacionais não são necessariamente intercambiáveis. Ou seja, deixar de fora aspectos constitutivos da formação do conceito do artefato estratégico pode provocar graves problemas conceituais. Embora Bisbe *et al* (2007) observem que são raros os exemplos de estudos na área de negócios demonstrando o efeito formativo na construção de conceitos dos artefatos, um exemplo da visão formativa, de um artefato operacional, para um artefato estratégico da gestão de custos, é a associação entre o ABC e ABM, conforme se discutiu na Seção 5.5.1.

Figura 10 – Diagramas de fluxo conceitual das visões reflexivas e formativas entre artefatos estratégicos e artefatos operacionais da gestão de custos

Fonte: Adaptado de Bisbe *et al*, 2007, p. 802.

Assim, a especificação conceitual de determinados artefatos da gestão de custos, operacionais ou estratégicos, em parte refletem a visão reflexiva e formativa, embora não se pretendeu, no presente estudo, detalhar o domínio conceitual de cada artefato, mas apenas destacar as principais relações para a construção de uma futura Estrutura Conceitual para a GEC.

Nos tópicos a seguir, são descritas a Abordagem Conceitual – AC (o que é), Abordagem Procedimental - AP (como se faz) e a Abordagem Sistêmica - AS (isto é, relação com outros artefatos ou com eventos da gestão de custos) dos artefatos de gestão operacional de custos.

1) 5 S

AC – Sistema focado na organização e gerenciar processos com menos esforço humano, espaço, capital, tempo e falhas. Através do artefato, cria-se um ambiente de trabalho que disciplinado, limpo e bem organizado (Adaptado de TONTINI, 1998).

AP – Sua operacionalização ocorre através de cinco atividades: a) *seiri* (utilização) - eliminar o que não é utilizado (diminuição da quantidade de obstáculos no espaço de trabalho); b) *seiton* (organização) - identificação e localização dos elementos (permitir fluxo de trabalho, evitando movimentos desnecessários); c) *seiso* (limpeza) - manter o espaço o mais limpo para determinar o que é essencial; d) *seiketsu* (padronização) - padronizar os trabalhos e a organização do espaço; e) *shitsuke* (autodisciplina) - manutenção das quatro regras anteriores. O 5S é caracterizado principalmente por rotinas administrativas ou produtivas buscando eliminar o desperdício de materiais, de espaço e de atividades.

AS – Utilizado principalmente para gerenciar eventos relacionados com o arranjo físico, comprometimento da equipe e gestão da capacidade, na medida em que este artefato afeta o fluxo de trabalho, o comportamento dos indivíduos e, se bem sucedido, amplia a capacidade produtiva, dispensando a necessidade de investimentos em instalações, equipamentos ou pessoas. Um dos artefatos operacionais da Gestão Enxuta de Custos (STENZEL, 2007).

2) Gestão da abertura de livros

AC – Coordenação da troca de informações relevantes entre entidades de um segmento de uma cadeia de valor (Adaptado de HAYENGA, 1978).

Embora o artefato receba a denominação de Contabilidade de Livros Abertos (tradução literal de *Open Book Accounting*) há discordâncias quanto esta denominação, pois o emprego do termo Contabilidade, que possui características conceituais distintas, é inadequado para descrever o artefato e, além disso, o processo de troca de informações não envolve apenas informações contábeis. Sob a denominação “Abertura de Livros” (SOUZA; ROCHA, 2010, p. 104), embora possa não representar o alcance do artefato, que vai além da decisão de abrir os livros, o título Abertura de Livros ilustra melhor o significado da ferramenta.

AP – Estruturação e manutenção de sistemas de abertura e compartilhamento de informações.

Embora as informações trocadas não sejam apenas de custos, no contexto desta tese, a ferramenta é utilizada principalmente com o propósito de promover melhorias na estrutura de custos dos segmentos da cadeia de valor envolvidos.

AS – O artefato está associado principalmente com eventos envolvendo a manutenção ou fortalecimento do relacionamento da empresa com sua cadeia de valor, estabelecimento de políticas de compartilhamento de ganhos ou decisões sobre terceirização ou integração vertical. Mas embora a literatura destaque o artefato associado à troca de informações com fornecedores (principalmente no contexto da Gestão de Custos Interorganizacionais), elos horizontais ou internos (por exemplo, funcionários internos) também podem ser alcançados pela abertura de livros (CASE, 1990). Assim, o artefato subsidia outros artefatos operacionais e artefatos estratégicos voltados tanto para as relações externas quanto para processos internos.

Uma ressalva a considerar é que estudos recentes (WINDOLPH; MOELLER, 2012) sugerem que nem sempre os benefícios pretendidos pelo uso do artefato podem ocorrer. Ou pior, o efeito pode ser contrário. Como exemplo, compradores podem usar os dados divulgados sobre custos para aumentar a sua pressão sobre as margens de lucro dos fornecedores ou simplesmente adotar o artefato como uma ferramenta de controle formal, de tal forma que a sua adoção também pode danificar controles informais tais como confiança.

3) **Análise das Relações entre Custo, Volume e Lucro**

AC - Estudo sobre a sensibilidade dos resultados à alterações na quantidade vendida (ou produzida), nos custos ou nos preços (Adaptado de EARLEY, 1955).

AP – Examina a relação entre as mudanças de volume (saída) e mudanças no lucro em confronto com a estrutura de custos fixos. O artefato é baseado na determinação e análise das seguintes informações: a) ponto de equilíbrio; b) margem de contribuição; c) margem de segurança operacional; d) alavancagem operacional.

AS – Está relacionado com eventos como determinação do volume de produção e determinação do *mix* de produção. Dependendo do artefato de mensuração, pode se tornar mais útil ao processo decisório. Por exemplo, a utilização do artefato custeio baseado em atividades proporcionais *insights* mais precisos sobre o comportamento dos custos ao se utilizar o artefato Análise das Relações entre Custo, Volume e Lucro.

Quanto à relação com outros artefatos da gestão de custos, observa-se, por exemplo, que a adoção de alguns artefatos como Gestão Enxuta de Custos, ao otimizar os processos de trabalho, reduz o custo variável por unidade vendida (a mão de obra direta, neste caso, para ser vista como fixa em vez de variável) e a Gestão de Custos da Qualidade, ao reduzir ou eliminar resíduos ou sucata, torna ainda mais verdadeira a suposição de que o custo variável (materiais diretos) é estritamente proporcional às unidades produzidas.

4) **Análise de Valor do *Overhead***

AC - Instrumento utilizado para aumentar a eficiência e eficácia das atividades administrativas, permitindo o gerenciamento dos custos de *overhead* (Adaptado de NEUMAN, 1975).

AP – Adaptação do artefato Desdobramento da Função Qualidade, sendo que, enquanto esta foca a qualidade (funcionalidade) do produto e os custos que podem ser modificados sem comprometer a funcionalidade, a Análise de Valor do *Overhead* compreende a análise das atividades que compõem o *overhead* (por exemplo, atividades da área comercial e área contábil, entre outras), identificando as principais áreas e atividades onde a redução de custos pode ser feita sem comprometer os processos administrativos.

AS – O artefato está relacionado com eventos que têm a estrutura administrativa ou de suporte à produção (e seus processos) o objeto de decisão. A partir da utilização deste artefato, a entidade desloca ou reimplanta uma atividade, altera a estrutura organizacional do departamento ou divisão, elimina retrabalhos administrativos, promove a mudança de estilo de liderança, integra verticalmente ou terceiriza atividades administrativas, por exemplo.

Depreende-se o fato de que a alta direção pode valer-se deste artefato para identificar e analisar alguns serviços e atividades que cruzam linhas departamentais e que têm grande potencial de redução de custos, tais como conferências, estabelecimento de diretrizes gerenciais e gastos com a imagem corporativa. Assim, classifica-se como um artefato operacional da gestão de custos.

5) **Benchmarking de Custos**

AC - Ferramenta para decidir sobre alterações nos processos e produtos, pela medição do desempenho atual contra padrões baseados nos melhores níveis de desempenho possíveis, internamente ou externamente (concorrentes) (Adaptado de FIFER, 1989).

AP - O processo do artefato inclui: a) o objeto de *benchmarking* (produto, método e estrutura, como logística, atendimento ao cliente, atividades de recursos humanos, etc.); b) estabelecer a equipe de *benchmarking*; c) determinar os critérios de avaliação de desempenho (o que deve ser medido e como deve ser medido); d) identificar empresas comparativas; e) determinar fontes de coletas de informações; e) determinar lacunas de desempenho (em que pontos a

comparação mostra que a empresa está fazendo pior); f) identificar causas da diferença de desempenho; g) relatórios; h) adaptar objetivos e estratégias.

AS - Embora guarde características semelhantes com a Inteligência Competitiva de Custos de Concorrentes, o foco da análise do *benchmarking* é operacional, no sentido de se encontrar as melhores práticas, enquanto que a utilização da Inteligência Competitiva de Custos de Concorrentes moldará as práticas de *benchmarking*. Desta forma, o artefato vai além da análise da concorrência na forma da identificação de pontos fortes e fracos e inclui um esforço para a compreensão de como as melhores práticas são utilizadas. Além disso, o *benchmarking* não é dirigido somente aos concorrentes diretos, mas também às próprias organizações (comparações feitas dentro da mesma empresa, por exemplo, entre departamentos, unidades e divisões) e outras empresas (não concorrentes) que são reconhecidas como proprietárias de melhores práticas ou indústrias líderes em seus setores de atuação.

6) **Círculo Deming**

AC - Instrumento para auxílio ao diagnóstico, à análise e ao prognóstico de problemas organizacionais (Adaptado de DEMING, 1981). O artefato também é conhecido como PDCA (ou PDSA), Círculo Shewhart (precursor do artefato) ou A3 - denominação do *modus operandi* do artefato em empresas que adotam a Filosofia Enxuta, que consiste em escrever em uma única folha de papel tamanho A3 o problema a ser resolvido ou o projeto a ser executado, com respectivas análises, ações corretivas e planos de ação (SOBEK II; SMALLEY, 2008).

AP - É dividido em 4 fases: a) *plan* (planejar) - estabelecimento de um plano de ações; b) *do* (executar) - execução do que foi planejado; c) *check*³⁷ (verificar) - checar, comparando os dados obtidos na execução com o que foi estabelecido no plano, com a finalidade de verificar se os resultados estão sendo atingidos conforme o que foi planejado; d) *action* (agir) - fazer as correções necessárias com o intuito de evitar que a repetição do problema venha a ocorrer.

³⁷ Nos trabalhos mais recentes de Deming, a palavra *check* passou a ser substituída pela palavra *study*, pelo entendimento do autor que a palavra “checagem”, em termos de exame, a fim de determinar a precisão, qualidade, ou uma condição, é insuficiente para expressar o aspecto de análise preconizada nesta etapa do artefato. Assim, a utilização da palavra “estudo”, enquanto investigação detalhada e análise de um assunto, ou situação, remete, segundo o autor, a aplicação do artefato em problemas mais complexos, que requerem maior capacidade de aprendizagem.

AS - Como artefato da gestão de custos, é entendido como um instrumento operacional de controle da aprendizagem, da criação, da ação e da experimentação de outros artefatos que tenham por finalidade promover a melhoria contínua nos custos (adaptado de BACIC; PETENATE, 2001).

7) Controle do Custo Padrão e Análise das Variações

AC – Sistema de monitoramento e motivação do desempenho baseado no custo esperado (custo padrão) e o custo real dos produtos (WEIL e MAHER, 2005, p. 425).

Em relação à semelhança conceitual entre o artefato custo padrão e orçamento, Martins (2008, p. 319) transmite o entendimento, com o qual se concorda, quanto a utilização do custo-padrão com o orçamento, tendo ambos a finalidade de auxiliar os gestores no planejamento e, ao mesmo tempo, definir padrões que são usados para controlar e avaliar o desempenho gerencial. Assim, entende-se que o artefato, além de auxiliar na elaboração de planos orçamentários, representa a própria gestão de custos nestes planos.

AP - Compreende os seguintes passos: a) definição do nível de padrão – custo ideal (reflete o máximo de eficiência em todos os aspectos de uma operação), custo corrente (ênfata a normalidade e permite algumas imperfeições e ineficiências) ou custo *kaisen* (é aquele que se torna progressivamente mais ajustado ao longo do tempo, com menos deficiências que o custo corrente, só que mais realista que o custo ideal); b) definição de procedimentos – padrões autoritários (determinados unicamente ou principalmente pela administração) ou padrões participativos (com envolvimento de vários setores e níveis organizacionais); c) estabelecer custos padrão – muitas vezes um esforço conjunto da administração, *design* de produto, engenheiros, contadores, supervisores de produção, departamento de compras, departamento de pessoal e empregados afetados pelo padrão; d) analisar as variações; e) atuar nas variações.

AS - Embora seja comum a adoção do termo “custo padrão” para designar o artefato, sob a perspectiva da gestão de custos a utilização isolada da palavra “custo” remete ao objeto de custeio. E a utilização da palavra “custo padrão” isola a figura de controle, que não traduz a finalidade do artefato. Ou seja, na perspectiva da gestão de custos, o artefato é utilizado para gerenciar custos reais e padrões, e pode ser aplicado em qualquer evento relacionado a um produto, projeto ou processo, por exemplo, serve para analisar as variações e interferir nestas

variações, independentemente se estes custos padrões são incorporados formalmente no sistema de contabilidade de custos (mensurados ou contabilizados).

8) Desdobramento da Função Qualidade

AC - Ferramenta utilizada para comparação da função que um item ou um serviço executa e seu custo em uma tentativa de encontrar a melhor alternativa de valor (Adaptado de Miles, 1949). O termo Engenharia de Valor é aplicado quando o artefato é utilizado na fase de projeto ou protótipo do produto, enquanto que a designação Análise de Valor ocorre quando o produto já está em produção.

AP - Em ambos os casos, as principais etapas do uso deste artefato são: a) definir funcionalidades; b) classificar as funcionalidades como básicas ou secundárias; c) identificar o custo de cada função, associando-se esta com um mecanismo ou componente do conjunto de funcionalidades do produto; d) determinar a importância relativa das funções; e) comparar as alternativas e funcionalidades.

AS - A Engenharia de Valor é uma das principais ferramentas operacionais do artefato Gestão do Custeio Alvo, enquanto a Análise de Valor é utilizada principalmente pelo artefato Gestão *Kaisen* dos Custos. A Engenharia de Valor é mais efetiva que a Análise de Valor, pois é desenvolvida na fase de projeto ou protótipo e tem, portanto, melhor capacidade de evitar custos desnecessários, mas sua prática é mais difícil devido às pressões de tempo para lançamento do produto, por exemplo.

9) Engenharia Reversa

AC - Análise de produtos de concorrentes, através da aquisição, desmontagem e identificação dos componentes e materiais que compõem o produto, com o objetivo de conhecer suas funções e o processo utilizado em sua fabricação (Adaptado de BALDWIN; CHILDS, 1969).

AP – As etapas do artefato são: a) Caracterização do concorrente; b) definição da espécie de produto; c) aquisição de um produto do concorrente para análise; d) decomposição das partes do produto; e) pesquisa de mercado dos itens comprados; f) criação do produto com base nos

resultados obtidos; g) detalhamento do custo; h) estimativa da margem de contribuição; i) decisões com base nas análises efetuadas.

AS – O artefato é referenciado na literatura como um dos principais instrumentos operacionais dos artefatos Inteligência Competitiva de Custos de Concorrentes e *Benchmark*, mas é utilizado para subsidiar várias estratégias empresariais. Por exemplo, quando o custo-alvo é menor do que o atualmente possível, a gestão pode utilizar a engenharia reversa na tentativa de descobrir quais características de design dos concorrentes criam redução de custos.

10) *Just in Time*

AC - Meio para redução do *lead time* de produção com manutenção da conformidade (SUGIMORI *et al*, 1977).

AP - Modificação da logística e processos de produção para que, em todos os processos de produção, as peças requisitadas sejam entregues no momento exato da demanda e que a empresa tenha em mãos apenas o estoque mínimo suficiente para manter os processos em conjunto, contrastando com os sistemas em que as empresas adquirem ou fabricam muitas partes com antecedência de suas necessidades.

AS – É utilizado principalmente nos eventos relacionados como o relacionamento com fornecedores e clientes, arranjo físico, tecnologia e capacidade de produção. Tendo o Custeio por Fluxo Inverso seu principal instrumento de mensuração, é um dos artefatos operacionais da Gestão Enxuta de Custos.

11) *Kanban*

AC - Método de rotulagem de pequenos lotes de produção, a fim de conseguir um controle mais rigoroso das matérias-primas, peças compradas e processos em andamento, bem como garantir a conversão dos materiais em produtos, o volume total e o tempo de produção (SUGIMORI *et al*, 1977).

AP - Consiste em sete etapas principais: a) estimar o tamanho do lote; b) determinar o número inicial de *Kanbans* empiricamente, permitindo uma relativa folga na operação do sistema produtivo; c) simular o ajuste; d) simular a avaliação (coletar dados para avaliar o desempenho do sistema produtivo através de um conjunto de índices de desempenho); e) análise da capacidade produtiva, se disponível, nos recursos que apresentam gargalos (restrições), utilizando medidas de avaliação obtidas através da etapa anterior; f) reduzir o tamanho dos lotes, para o início de outro ciclo de análise de tamanho de lote; g) com a redução do tamanho do lote o número de *setups* aumentará, fazendo com que a ocupação dos recursos seja maior.

AS – Tem como principais eventos relacionados: a otimização da capacidade produtiva, o arranjo físico e processos produtivos. A literatura o aborda como uma das ferramentas operacionais do *Just in Time* e da Gestão Enxuta de Custos. Sua abordagem em relação à eliminação de desperdícios também está relacionada com a Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade.

O Quadro 22 a seguir apresenta os artefatos da GOC, com a análise das características operacionais baseada no Quadro 15.

Quadro 22 - Artefatos da Gestão Operacional de Custos

Nº	Gestão Operacional de Custos	Características da Gestão Operacional													
		21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31	32	33	
1	5 S			x				x	x		x		x		
2	Abertura de Livros														
3	Análise das Relações entre Custo-Volume-Lucro			x				x				x			
4	Análise de Valor do Overhead	x		x		x	x	x	x			x			
5	Benchmarking de Custos		x		x					x	x		x		
6	Círculo Deming					x					x	x		x	
7	Controle do Custo Padrão e Análise das Variações	x			x						x		x		
8	Desdobramento da Função Qualidade	x	x	x	x		x		x						
9	Engenharia Reversa			x		x	x	x	x		x			x	
10	Just in Time	x			x	x				x		x			
11	Kanban		x	x					x		x		x	x	

5.5.3. Artefatos de Gestão Estratégica de Custos

Como pode ser observado a partir da discussão apresentada na Seção 3.7 e outras considerações ao longo do texto, artefatos da GEC devem ser reconhecidos como um reflexo das estratégias adotadas pelas empresas e, neste sentido, incluem, por exemplo, o envolvimento da alta administração, uma abordagem maior em relação a produtos e mercados e maior prazo para acompanhamento dos resultados. Não se pretendeu, contudo, detalhar

neste trabalho a relação entre as estratégias genéricas e os artefatos utilizados, mesmo porque muitos estudos têm identificado dificuldades para comprovar, pontualmente, um padrão nestas relações (CINQUINI; TENUCCI, 2010). Mas é consenso que a adoção de determinadas estratégias genéricas que, não necessariamente fundamentadas na tipologia de Porter (1985), reforçam a necessidade de uso de artefatos estratégicos da gestão de custos (Chenhall, 2003).

Assim, o primeiro limite para analisar os artefatos da GEC, superado por este trabalho, diz respeito ao conceito de estratégia e sua operacionalização. Como foi anteriormente explicado (Seção 3.2), a operacionalização da estratégia, com sua natureza multidimensional, a distinção entre estratégias deliberadas e emergentes, entre outros aspectos, condicionam o entendimento de que os artefatos da GEC estão inseridos na dinâmica de desenvolvimento de estratégia organizacional. A este respeito, este trabalho oferece sua contribuição para a compreensão de diferentes práticas da GEC, sem, no entanto, pretender explicar como isso pode afetar sua estratégia.

Um segundo problema resolvido refere-se à identificação dos artefatos da GEC. Apesar de questionamentos identificados na literatura para quais práticas podem ser definidas como “estratégicas”, procurou-se resolver a ambiguidade na definição dos artefatos explorando a abordagem sistêmica e procedimental de cada um deles, para justificar a categorização e identificação das características estratégicas que suportam esta classificação.

Com base nestas considerações, alguns artefatos, geralmente atribuídos como práticas da GEC, não foram incluídos na relação, pois não podem ser delineados como práticas de gestão de custos, pertencendo a categorias conceituais distintas.

Por exemplo, discute-se a análise da cadeia de valor. Entendendo a cadeia de valor como o conjunto de atividades que criam valor para o cliente e as atividades de suporte (GAMBLE; THOMPSON JR, 2012, p. 331), é uma etapa que antecede à totalidade dos artefatos estratégicos da gestão de custos. Na literatura da Gestão Estratégica, por exemplo, é senso comum o uso desta ferramenta para estabelecer as premissas do próprio processo da estratégia, combinada com outras ferramentas como a Análise SWOT, a Matriz BCG, a Análise da Indústria e o Modelo das Cinco Forças (FLEISHER; BENSOUSSAN, 2002).

Segundo Porter (1980), a análise da cadeia de valor busca auxiliar uma instituição a determinar que tipo de estratégia genérica deva seguir e como praticá-la. Neste contexto, a partir da estratégia genérica adotada, a empresa priorizará os artefatos da GEC que mais favorecem esta estratégia.

Na prática, Rocha (1999) descreve as principais etapas da análise da cadeia de valor como: a) delimitação da cadeia e do segmento relevante; b) segregação do segmento em estágios relevantes (parte do conjunto que apresenta potencial para diferencial competitivo); c) identificação das organizações (empresas, unidades de negócio) que atuam nesses estágios, seus produtos e processos; d) identificação das opções estratégicas (inferências sobre segmentos distintos); e) atribuição de custos (aquisição e investimento) e receitas (inclusive preços de transferência) aos estágios da cadeia de valor. Fazendo isso, a empresa poderá: a) detectar oportunidades e ameaças; b) identificar estágios fortes e fracos; c) detectar oportunidades de diferenciação; d) identificar os principais determinantes de custos; e) localizar oportunidades de redução de custos; f) comparar com a cadeia de valor dos concorrentes.

Corroborando tal análise, observa-se que Shank e Govindarajan (1993), ao introduzirem o conceito da cadeia de valor em sua obra, relacionam vários artefatos (JIT e Custeio do ciclo de Vida, por exemplo) associados à análise.

A mesma análise é aplicada para os constructos Análise de Determinantes de Custos (Seção 4.2) e Posicionamento Estratégico (Seção 3.3). Também definidas geralmente como práticas da GEC, a análise destes constructos evidencia que os três temas (Análise da Cadeia de Valor, Análise de Posicionamento Estratégico e Análise dos Direcionadores de Custos) não podem ser equiparados aos outros artefatos listados a seguir, pois precedem a utilização dos mesmos, refletindo a própria definição da estratégia da empresa.

Assim, entende-se que a partir da elaboração da estratégia organizacional, que pode contar com estes e outros artefatos, forma-se um grupo de premissas, princípios ou antecedentes que determinam a formação da base das práticas da GEC, conforme ilustrado na Figura 11.

Como discutiu-se na Seção 5.5.1 e Seção 5.5.2, tais artefatos estratégicos da gestão de custos, por sua vez, refletem ou são formados a partir de artefatos operacionais da gestão de custos

(setas de fluxo invertido). E tanto artefatos operacionais quando estratégicos, são subsidiados por informações dos artefatos de mensuração, que por sua vez, são determinados pela escolha dos artefatos operacionais (setas de conexão entre artefatos de mensuração e artefatos operacionais e estratégicos).

Destaca-se também que os vários artefatos estratégicos coexistirão na organização, assim como vários artefatos operacionais e vários artefatos de mensuração, sendo a importância de cada um deles influenciada pela estratégia adotada. Justificam-se, portanto, as setas de conexão entre os artefatos.

Figura 11 - Formação das Estratégias e sua Relação com os Artefatos

Outros artefatos apontados como artefatos da GEC na literatura, quando analisados mais atentamente quanto às suas características conceituais, nota-se que não pertencem a esta categoria de artefato, embora possuam relação.

Sobre o *Balanced Scorecard*, por exemplo, que é uma metodologia de medição e avaliação da eficácia das alternativas estratégicas (adaptado de KAPLAN E NORTON, 1992). A literatura aborda o artefato como a combinação de indicadores de desempenho financeiros e não-financeiros ao incorporar ao processo de avaliação de desempenho, tradicionalmente focado nos resultados financeiros, a sistematização e mensuração dos indicadores não-financeiros, principalmente estratégicos.

Processualmente, o artefato adota quatro perspectivas para estruturar os indicadores (operacionais ou estratégicos): a) desempenho financeiro - rentabilidade e valor de mercado, entre outros, como indicadores de como a empresa satisfaz seus proprietários e acionistas; b) satisfação do cliente - medidas de qualidade, serviço e baixo custo entre outros, como indicadores do quão bem a empresa satisfaz seus clientes; c) processos internos - medidas de eficiência e eficácia com que a empresa produz o produto; d) aprendizado e crescimento - medidas de capacidade da empresa para desenvolver e utilizar os recursos humanos. A combinação destas perspectivas permite mensurar objetivos financeiros e estratégicos, por exemplo, o aumento no montante de receitas é contraposto ao aumento na participação de mercado e aumento na porcentagem de vendas de novos produtos (GAMBLE; THOMPSON JR., 2012, p. 22).

Embora possibilite a medição e o controle da eficácia nas decisões sobre eventos operacionais e estratégicos da gestão de custos, sua principal utilização é avaliar as iniciativas determinadas a partir de artefatos estratégicos da gestão de custos, e não a gestão em si. Por que então, o artefato é relacionado como pertencente à ECGEC? Neste caso, o problema ocorre devido à confusão já discutida sobre a ECGEC e a estrutura conceitual da Contabilidade de Gestão Estratégica – CGE (Seção 3.7.1). A CGE reúne características conceituais distintas da GEC, que por sua vez, contempla o *Balanced Scorecard* como uma de suas ferramentas.

Finalmente, a seguir, discute-se a lista de artefatos da GEC identificados na literatura.

1) Gestão Baseada em Atividades

AC – Conjunto de iniciativas para melhorar o valor recebido pelo cliente e o lucro alcançado após fornecer este valor (Adaptado de BRINKER, 1994), a partir da análise das atividades evidenciadas pelo artefato Custeio Baseado em Atividades e outras ferramentas.

Como discutido em relação ao artefato de mensuração Custeio Baseado em Atividades, é comum identificar na literatura uma confusão entre os dois conceitos, mas a análise das diferentes definições conceituais para o artefato justifica a distinção entre os conceitos.

Por exemplo, Shank e Govindarajan (1993, p. 184), discutiram que enquanto o Custeio Baseado em Atividades reflete as estratégias de negócio existentes, a análise estratégica que envolve tanto a reavaliação e reformulação de estratégia, portanto, estratégias de mudança dependeriam de outro tipo de ferramenta. Para rebater as críticas de Shank e Govindarajan (1993), Kaplan e Cooper (1998) propuseram e evidenciaram a Gestão Baseada em Atividades como a ferramenta estratégica que faz uso do Custeio Baseado em Atividades para a gestão estratégica. Mas afirmações existentes na literatura de que a Gestão Baseada em Atividades desenvolveu-se a partir do Custeio Baseado em Atividades estão equivocadas segundo Johnson (1991), que evidencia a prática Gestão Baseada em Atividades, ainda que não formalizada, antes mesmo das empresas começarem a perceber as inadequações dos sistemas de custeio existentes, nos anos 80.

AP – As principais etapas do artefato são: a) análise dos determinantes de custos; b) análise das atividades e c) eliminação de atividades que não adicionam valor e melhoria das atividades que adicionam valor.

AS – A utilização do artefato auxilia na escolha de medidas estratégicas com base na análise das atividades-chave (que envolvem toda a organização) e a análise dos custos envolvendo estas atividades. A análise dos custos destas atividades pode ser derivada da utilização do Custeio Baseado em Atividades ou não, embora Berliner e Brimson (1988) argumentem que o ABC se mostra o melhor artefato de mensuração para a ferramenta. Contudo, observa-se que outros artefatos com menor ênfase financeira como a Análise de Valor do Overhead também podem suportar este artefato.

2) Gestão da Rentabilidade por Cliente

AC - Identificação e análise de todos os custos e receitas significativos associados com o fornecimento de um segmento de clientes ou de um cliente específico e também as receitas provenientes desse cliente (Adaptado de Knight, 1975).

AP - A operacionalização do artefato compreende: a) a indicação e seleção dos clientes - embora o termo cliente seja geralmente usado como um termo inequívoco, a sua definição não é tão simples em muitas atividades, onde ambos os canais diretos e indiretos de distribuição são utilizados, por exemplo, para uma indústria, esta deverá definir se o objeto de

análise é o distribuidor ou o cliente final; b) desenho do modelo de lucratividade do cliente - determinar o quanto os recursos são consumidos em cada atividade, e atribuir o custo de atividades para clientes com base em seu consumo de recursos; c) cálculo de lucratividade do cliente - análise efetuada a partir da margem de contribuição ou da margem bruta dos produtos vendidos ao cliente deduzidos os custos para servi-lo; d) interpretação dos resultados agregados – análise da composição da lucratividade, por exemplo, no caso da margem bruta, como os melhores e maiores clientes usam de seu poder de barganha para determinar preços mais baixos, levando a menores margens; e) adoção de iniciativas para sintonizar os novos *insights* com a rentabilidade com clientes individuais, como a diminuição ou aumento do nível de serviço (reduzindo ou aumentando custos); f) estabelecer a infraestrutura de análise – determinação da tempestividade de análise, adaptação dos sistemas e políticas de ajuste em custos e receitas baseados nas informações disponíveis.

AS – O artefato determina a utilização de outros artefatos como o Custeio Baseado de Atividades e a Análise de Custos para Servir, por exemplo, e também se relaciona com eventos como a escolha e implantação de sistemas de informação, a necessidade de modificar o relacionamento com clientes ou a integração vertical a jusante.

Kotler e Keller (2012, p. 133) destacam a importância estratégica deste artefato, ao observar que a ênfase da rentabilidade deve ser dada sobre o fluxo de vida da receita e do custo, e não apenas sobre o desempenho da transação. Considerando a abrangência, repercussão e ênfase no produto e no cliente, é um artefato estratégico da gestão de custos.

3) Gestão de Custos e Benefícios da Melhoria da Qualidade

AC - Meio para desenvolvimento de políticas e práticas para garantir que os produtos da empresa e serviços excedam as expectativas dos clientes (Adaptado de BLOCHER *et al* 2010).

AP – Adoção de políticas para garantia da funcionalidade, confiabilidade, durabilidade e facilidade de manutenção do produto, com monitoramento dos custos de prevenção, detenção, falhas internas e falhas externas relativas.

AS – É um artefato que direciona toda a organização para o aperfeiçoamento dos processos que envolvem principalmente o desenvolvimento, a produção e a entrega do produto ao cliente. Muito embora a estratégia de diferenciação em custos (PORTER, 1980) possa influenciar a escolha da empresa em produzir bens com menor qualidade e ter um nível mínimo de produtos defeituosos, a adoção do artefato induz a empresa a buscar uma melhoria contínua na qualidade e eliminação de defeitos, pois custos com a melhoria da qualidade geralmente retornam em compensações superiores aos investimentos feitos (SHANK; GOVINDARAJAN, 1993).

Assim, considera-se um artefato estratégico, pois, este não atua nas inspeções de produtos acabados e retrabalho de peças defeituosas, por exemplo, mas sim estabelece a política de que a qualidade deve ser assegurada no início do processo, com zero defeitos sendo o objetivo final. Desta forma, o artefato influencia os métodos de custeio, que serão adaptados para revelar os recursos envolvidos (ou consumidos) no esforço da qualidade.

4) Gestão de Custos Interorganizacionais

AC - Meio para gerenciamento dos processos cooperativos de custos (Adaptado de SOUZA; ROCHA, 2009).

Sobre a abordagem utilizada para a Gestão de Custos Interorganizacionais, questiona-se a ênfase verificada na literatura sobre a associação deste artefato com o conceito da Cadeia de Valor³⁸, sob as seguintes perspectivas: a) considerando que o conceito de cadeia de valor envolve tanto as atividades internas e externas e o artefato tem ênfase nas relações externas, a ênfase do artefato não é a cadeia de valor, mas distintamente, a cadeia de valor externa; b) considerando a possibilidade de formação de parcerias ou alianças estratégicas fora da cadeia de valor (por exemplo, com concorrentes), a gestão desta cooperação alcança além da cadeia de valor externa, entidades que não pertencem à cadeia, mas que podem gerar oportunidade de ganhos combinados e requerem o esforço de gestão coordenada de custos.

AP - Tem a gestão da cadeia de valor como seu principal artefato subjacente. Adota os termos mecanismos “disciplinadores” (*e.g.*, custeio alvo), mecanismos “capacitadores” (gestão

³⁸ Souza e Rocha (2009, p. 25) definem a Gestão de Custos Interorganizacionais como um “processo cooperativo de gerenciamento de custos que inclui outras organizações de uma cadeia de valor além da própria empresa”.

baseada em atividades e engenharia e análise de valor, *e.g.*) e mecanismos incentivadores (divisão de ganhos, contabilidade de livros abertos) para evidenciar seu relacionamento com os demais artefatos (SOUZA; ROCHA, 2009).

AS – O artefato está relacionado principalmente com eventos envolvendo alianças ou modificação no relacionamento com outras empresas.

5) **Gestão de Custos por Ciclo de Vida do Produto**

AC – A gestão de custos do ciclo de vida do produto normalmente é dividida em quatro etapas: a) introdução – período de fraco crescimento de vendas e baixa rentabilidade, devido aos custos de desenvolvimento; b) crescimento – aceitação do mercado e melhoria da rentabilidade; c) maturidade – desaceleração no crescimento das vendas, pois o produto alcança a aceitação da maioria dos potenciais clientes, refletindo a estabilidade ou diminuição dos lucros, porque a concorrência aumenta; d) declínio – diminuição das vendas (KOTLER e KELLER, 2012, p. 310).

AP - O processo do artefato compreende a identificação do ciclo de vida do produto (quando se adentra em um novo mercado ou quando há entrada de concorrentes), a localização do produto (comparação de novos produtos ou substitutos em relação a projetos atuais e futuros da empresa) e o monitoramento (verificar o comportamento no estágio do ciclo de vida do produto). Enfatiza o *design*/projeto dos produtos para redução dos custos de fabricação e montagem, como a redução do número de partes, utilização de partes mais moldadas – plástico e junções, e partes comuns intercambiáveis.

AS – Precede à utilização de outros artefatos como a gestão do custeio alvo, gestão *kaizen* dos custos e gestão dos custos da qualidade, por exemplo, uma vez que está relacionado diretamente com o produto, em cada uma de suas fases (projeto, produção, vendas, utilização e descarte pelo cliente).

Assim, o artefato é entendido como a gestão dos diferentes tipos de custos que tendem a predominar nas diferentes fases do ciclo de vida do produto, através da atuação e identificação do tempo e da natureza dos custos significativos em cada etapa com antecedência. Para tanto, o artefato parte das seguintes premissas: a) os produtos têm uma vida limitada; b) o volume de

vendas é afetado pelas fases distintas; c) os lucros sobem e descem em diferentes estágios do ciclo de vida do produto; d) em cada estágio do ciclo de vida, existe uma mudança da necessidade de recursos associados ao produto (publicidade, mão de obra, materiais, administração).

6) Gestão do Custeio Alvo

AC – Processo de gestão do custo alvo de determinado produto, considerando a funcionalidade e qualidade especificada, para gerar o nível desejado de rentabilidade ao longo do seu ciclo de vida, quando vendido em seu preço de venda esperado (Adaptado de SAKURAI, 1988).

AP - Envolve um amplo conjunto de atividades, *e.g.*: a) pesquisa de mercado; b) definição do produto e do nicho de consumidores; b) análise da competitividade; c) captação dos desejos dos consumidores; d) definição das características do produto; e) definição do preço-alvo; f) definição da margem-alvo; g) definição do custo máximo admissível; h) controle que será utilizado para adequação dos custos. Seus efeitos influenciam não só o produto, mas toda a organização e por um longo período.

AS - O principal evento relacionado com o artefato é o lançamento de produtos, mas o artefato também pode influenciar outros eventos, como mudanças no relacionamento com fornecedores e clientes e investimento em tecnologias, por exemplo. É precedente para a utilização de artefatos operacionais da gestão de custos, como a Engenharia de Valor.

O artefato é orientado para o futuro, fornecendo uma meta de custos para todos na empresa e fora dela (considerando que o esforço também alcança iniciativas junto a fornecedores) trabalharem naquela direção – assim, é um artefato abrangente. Além disso, a abordagem do artefato cria uma enorme pressão organizacional para a redução de custo, fornecendo objetivos numéricos e precedentes para que decisões, envolvendo o produto, sejam alinhadas com este objetivo.

7) Gestão do Custo Total para Consumidores

AC - Processo de identificação, mensuração e análise do custo total de compra de um determinado bem ou serviço a partir de um determinado fornecedor (Adaptado de BROWN, 1979).

AP - O artefato é caracterizado pelas seguintes etapas: a) a identificação dos custos relevantes ao longo do ciclo da vida do produto; b) a análise do fluxo futuro de caixa; c) o ajuste do fluxo futuro de caixa ao valor presente.

AS - Pode ser usado tanto para a gestão do custo total dos produtos comprados quanto do custo dos produtos vendidos, embora tradicionalmente seja abordado na literatura principalmente relacionado aos processos de aquisição (a montante), quando é comumente denominado Custo Total de Propriedade. Assim, o artefato está associado principalmente com os eventos envolvendo a compra ou aquisição de materiais, máquinas e prédios, por exemplo, e o lançamento ou gestão de produtos.

O objetivo do artefato é romper com a visão tradicional de que o preço de compra (a montante) ou de venda (a jusante) de materiais e produtos é considerado o mais importante elemento do custo total de aquisição. Neste sentido, outros custos podem, conforme o caso, representar uma parcela significativa ou, até mesmo, principal do custo de aquisição, incluindo-se entre estes os custos: a) associados com os diferentes estágios do processo de aquisição como a negociação com o fornecedor (custos com elaboração de contratos, avaliação de fornecedores, comunicação, negociação, etc.), custos com a aquisição (frete, armazenamento, seguro, etc.) e riscos potenciais da aquisição (garantias, obsolescência, dano durante o transporte, perda de vendas devido ao atraso na entrega); b) custos de operação (instalação, energia, acessórios); c) custos de manutenção (conservação e reparos); d) custos de descarte (sucateamento, remoção).

Ao adotar uma perspectiva de longo prazo para a avaliação exata dos custos envolvidos na aquisição do produto pela empresa e pelo cliente, o artefato assume características estratégicas, que suportarão os seguintes eventos da gestão de custos: a) alterar o nível de relacionamento com fornecedores ou clientes, considerando que a mensuração do custo total para o consumidor evidencia parâmetros de satisfação e confiabilidade do produto; b) alterar o nível de serviço de um produto ou modificar a qualidade do produto, aumentando ou

reduzindo benefícios ao longo da vida útil do produto para o consumidor; c) melhorar a gestão de preços de vendas, dos projetos de investimentos e da lucratividade de clientes.

8) **Gestão Enxuta de Custos**

AC - Conjunto de adaptações nos sistemas de custos e a adoção de artefatos baseados na Filosofia Enxuta (abordagem estratégica com foco na redução de desperdícios e racionalização de operações) na área administrativa, com o propósito de potencializar o resultado da adoção da Filosofia Enxuta nas áreas produtivas da entidade (Adaptado de HUNTIZGER, 2007).

AP – O artefato materializa-se a partir da integração de artefatos com ênfase em processos como o 5S, JIT e *Kanban*, por exemplo, com artefatos com ênfase na gestão de custos como o Custeio Alvo e Custeio *Kaizen*. Sua adoção integral, assim, representa um esforço de combinação entre diferentes artefatos da gestão de custos, permitindo uma potencialização do desempenho econômico a partir das práticas enxutas.

AS - As empresas que programam a Filosofia Enxuta para eventos relacionados com a produção, projeto de produto ou logística, por exemplo, adotam este artefato tanto para avaliar economicamente o desempenho das práticas produtivas enxutas, quanto para potencializar seu desempenho, disseminando a Filosofia Enxuta por todos os setores da empresa.

Jonhson (2006) destaca o artefato como uma ruptura e evolução estratégica do Custeio Baseado em Atividades, por exemplo. Segundo o autor, na época em que se iniciava a difusão do Custeio Baseado em Atividades, via-se que era uma boa ideia melhorar o rastreamento dos custos às atividades, e estas aos produtos, como forma de oferecer uma visão mais detalhada dos custos e possibilitar um novo modelo de gestão, como a Gestão Baseada em Atividades. Contudo, segundo o autor, a Gestão Enxuta de Custos é uma prática que precede a necessidade informacional, e atua na eliminação da origem do *Overhead*, ou seja, é pouco influenciada pelos artefatos de mensuração de custos.

9) **Gestão *Kaizen* dos Custos**

AC - Instrumento para incorporação de melhorias incrementais e contínuas nos processos e produtos existentes (Adaptado de HANSEN *et al*, 2009), reduzindo assim os custos na fase de produção de um produto (MONDEN; HAMADA, 1991).

AP - O artefato pode ser utilizado de forma geral, através de programas periódicos para reduzir custos diretos e de programas envolvendo vários períodos para reduzir custos indiretos onde cada período tem como objetivo pequenas reduções, que se acumulam ao longo do tempo. Ou pode ser específico, reduzindo custos de produtos e seus componentes, principalmente para produtos que enfrentam concorrência de preços particularmente intensa no mercado. É um processo pouco estruturado, que depende para a sua materialização o envolvimento de todas as áreas organizacionais e, especialmente, das mudanças de comportamento dos indivíduos, que devem estar alinhados com melhoria contínua.

AS – Enquanto o Custeio Alvo tem foco no evento lançamento de produtos, o *Kaizen* relaciona-se com as decisões posteriores ao lançamento do produto (ou seja, as etapas do ciclo de vida do produto posteriores ao projeto ou *design*), ou seja, eventos relacionados a mudanças em processos e modificações em produtos. É precedente para a utilização de artefatos operacionais da gestão de custos, como a Análise de Valor.

Assim, como o artefato Gestão do Custeio Alvo, o artefato é orientado para o futuro, constituindo-se de um esforço menos estruturado e mais sintético de ações envolvendo a gestão de custos.

10) Inteligência Competitiva de Custos

AC - Na perspectiva da gestão de custos, três conceitos referem-se ao mesmo artefato, que tem por finalidade a análise sistemática e formal de dados de concorrentes, a fim de refinar decisões relativas aos custos (Adaptado de BROCK, 1984). Enquanto o termo Inteligência Competitiva e Inteligência de Competidores são mais comumente empregados para representar o sistema de coleta e análise de informações (qualitativas e quantitativas) publicamente disponíveis (como em jornais, internet, sindicatos, funcionários, clientes, fornecedores), incluindo outras informações além dos custos de concorrentes, o termo Inteligência Competitiva de Custos expressa um foco de análise e iniciativas a partir das

informações coletadas nos sistemas de Inteligência Competitiva. Portanto, como conceitos indissociáveis, são tratados como um único artefato no presente estudo.

AP - Algumas etapas para o estabelecimento deste processo são: a) definição das questões de negócios; b) determinação das fontes de dados dos competidores; c) coleta e organização de dados; d) análise dos dados; e) comunicação dos resultados; f) fornecimento de melhorias ao processo de planejamento estratégico; g) garantia de *feedback* e reavaliações contínuas.

AS - Envolve toda a cadeia de valor (interna e externa), uma vez que a percepção do conceito de concorrentes é ampla (por exemplo, clientes e fornecedores também são potenciais competidores de recursos da entidade), modificando e determinando eventos estratégicos da gestão de custos como a qualidade de produtos e processos, a integração ou terceirização e investimentos, por exemplo, além de ser precedente para utilização de outros artefatos como a Engenharia Reversa e o *Benchmarking*, é um artefato estratégico da gestão de custos.

11) Reengenharia de Processos do Negócio

AC - Redesenho de processos para alcance de melhorias em custos, qualidade, serviços e velocidade (Adaptado de HAMMER E CHAMPY, 1993).

AP - Reorganização de funções operacionais e administrativas pela: a) modificação de processos; b) combinação de processos, c) eliminação de postos de trabalho, de departamentos ou de funções.

AS – Ênfase nos eventos relacionados com processos produtivos e administrativos.

A principal característica da adoção deste artefato que o distingue de outros que têm como foco os eventos relacionados com processos, é que a mudança esperada com a sua adoção não é incremental, mas “radical”, conforme termo utilizado por Davenport (1994). Comparando, por exemplo, com o artefato Melhoria Contínua, a utilização do presente artefato envolve maior risco, maior nível de mudança, não é frequente (adotado de uma só vez) e o tempo necessário para avaliação dos resultados é maior, a atuação é interfuncional (ao contrário das práticas de melhoria contínuas, que são departamentais ou focalizadas). Assim, compreende diversas características estratégicas.

12) Teoria das Restrições

AC - Abordagem para melhoria das operações pela identificação e redução de gargalos nos fluxos de processo (GOLDRATT; COX, 1992).

AP – Consiste, principalmente, em cinco passos: a) identificar as restrições do sistema; b) decidir como explorar as restrições; c) subordinar os demais recursos; d) elevar (priorizar) a restrição; e) elevar a inércia do sistema.

AS – O artefato, que apresenta semelhanças na adoção de artefatos operacionais voltados a eliminação de estoques, tais como o Just in Time, pode afetar todos os aspectos da gestão, na medida em que muda fundamentalmente a maneira como a empresa funciona. A visão de “gargalos” (materiais, econômicos, humanos) definida pelo artefato determina o ritmo de trabalho da organização, influenciando a produção, relacionamento com clientes e fornecedores e a avaliação de desempenho, por exemplo.

No Quadro 23 estão listados os artefatos da GEC e em seguida, é apresentada descrição dos mesmos.

Quadro 23 - Artefatos da Gestão Estratégica de Custos

Nº	Artefatos	Características da Gestão Estratégica de Custos												
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
1	Gestão Baseada em Atividades			x					x	x			x	x
2	Gestão da Rentabilidade por Cliente				x		x	x	x	x		x	x	
3	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade											x	x	
4	Gestão de Custos Interorganizacionais		x	x			x	x			X		x	
5	Gestão de Custos por Ciclo de Vida do Produto	x	x			x				x			x	x
6	Gestão do Custeio Alvo	x			x	x		x	x	x		x		
7	Gestão do Custo Total de Consumidores	x		x	x	x		x					x	x
8	Gestão Enxuta de Custos	x		x		x			x	x	x			
9	Gestão <i>Kaizen</i> dos Custos			x		x						x		x
10	Inteligência Competitiva de Custos	x				x	x		x	x	x		x	x
11	Reengenharia de Processos do Negócio	x						x	x					x
12	Teoria das Restrições	x	x		x	x							x	x

5.5.4. Considerações finais sobre os artefatos da gestão de custos e artefatos de mensuração de custos

Depois da descrição, análise e categorização dos artefatos da gestão de custos (e identificação daqueles artefatos que não são de gestão, mas apenas de mensuração de custos), reforçam-se

as considerações conceituais que, evidenciadas pelos aspectos conceituais, sistêmicos e procedimentais de cada artefato, se tornam mais evidentes na ECGEC e ECGOC:

a) A utilização dos artefatos da GEC não pode ocorrer sem o envolvimento ativo da gestão diretiva da empresa, que tem como compromisso o sucesso da implementação de qualquer estratégia ou inovação. A utilização dos artefatos operacionais da gestão de custos, ao contrário, pode ocorrer sem o envolvimento ativo da gestão de topo, embora influencie o desempenho à medida que suportam suas estratégias;

b) A implantação de artefatos da GEC envolve a adoção da cultura de melhoria contínua, de longo prazo, com membros de diferentes áreas funcionais envolvidos com este objetivo. Artefatos da gestão operacional são menos abrangentes (desenvolvidos em áreas funcionais específicas), e, enquanto rotinas, devem apresentar resultados (informações, números, análises) tempestivamente – ou seja, no curto prazo;

c) Os artefatos da GEC têm foco no cliente e no valor para acionistas, e atendimento de suas necessidades atuais e futuras, o que neste caso significa enfatizar as iniciativas envolvendo o produto e o relacionamento com estes clientes. Para alinhar a oferta (produto) com a demanda atual e futura (cliente), por sua vez a análise dos processos (ou atividades) envolvendo toda a cadeia de valor é uma das condições atendidas pelos artefatos da GEC. Por seu turno, artefatos operacionais da gestão de custos focam nos processos e atividades, que por sua parte podem (ou não) afetar o cliente;

d) Como os artefatos da GEC são menos estruturados, observa-se que a abordagem procedimental nestes não é linear, ao contrário dos artefatos operacionais que tem abordagem procedimental mais bem definida.

Finalmente, entende-se que o uso da representação visual na forma de quadros, para ilustrar as diferentes possibilidades de associação que eventos e artefatos podem assumir em um processo decisório envolvendo a gestão de custos, representação esta que pode ser usada como uma ferramenta para facilitar a estruturação da GEC tanto no ambiente empírico quanto teórico.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Eventos e artefatos da GEC se concentram em aspectos-chave dos ambientes internos e externos de uma organização. Costumeiramente, a avaliação desses ambientes é focada na estrutura de custos presente e passada da organização. Contudo, embora uma avaliação *ex post* não seja uma tarefa fácil, do ponto de vista da GEC, cuja avaliação é *ex ante*, a análise é ainda mais crítica, pois depende da previsão, de um olhar de longo prazo. Assim, enquanto a GOC orienta, em relação aos indicadores de desempenho da entidade, aqueles relacionados às ocorrências passadas, consequências ou resultados (*lagging indicators*), a GEC determina indicadores de tendência ou causadores de desempenho (*leading indicators*). Ou seja, na GEC não basta enxergar os custos da própria organização: é necessário identificar e prever o desempenho de toda a cadeia de valor, dos concorrentes e de toda a política econômica, social e do ambiente tecnológico.

Para tanto, a Seção 4 descreve decisões que as organizações têm que tomar em relação à gestão de custos (eventos) e a Seção 5 descreve alguns dos principais métodos e técnicas adotadas pelas organizações para lidar com estas decisões (artefatos).

Quanto ao levantamento – amplo, porém não exaustivo – dos diferentes eventos e artefatos, que podem ser ativados ao longo do processo de gestão de custos, a classificação destes em termos de “estratégicos” e “operacionais” está fundamentada nas diferentes características da “gestão estratégica” e “gestão operacional”, reforça a importância de se delimitar um escopo de atuação por parte de estudiosos e profissionais, que podem estar se dedicando apenas a categoria “operacional” e desprezando a importância que a categoria “estratégica” oferece para o desempenho do negócio.

Uma das características distintivas da GEC, em comparação com a GOCs, é o seu elemento de imprevisibilidade e, portanto, de risco. A GEC envolve decisões que afetam toda a organização, em condições de incerteza considerável. O resultado de tais decisões pode ser o fracasso do negócio. Outras características que distinguem a gestão operacional e a gestão estratégica estão descritas na Seção 3.2.

Assim, um dos papéis da Estrutura Conceitual GEC é reunir os conceitos que visam reduzir as incertezas e riscos associados ao futuro do negócio, e isso implica não só reunir o máximo de informações relevantes sobre eventos da gestão de custos, que compreendem dados da própria organização e sua cadeia de valor, seus principais concorrentes e o resto ambiente, mas também o uso dos artefatos para melhorar as concretizações e solucionar os problemas organizacionais.

A Seção 2.6 discutiu os procedimentos necessários para a construção de uma Estrutura Conceitual, oferecendo um modelo a ser observado em futuras propostas de construção da Estrutura Conceitual da GEC. Para chegar a este estágio de desenvolvimento, futuros trabalhos deverão prosseguir nos passos desenvolvidos neste trabalho ou aprimorar os passos desenvolvidos, oferecendo uma nova abordagem para a construção de uma Estrutura Conceitual. Em ambos os casos, espera-se que futuros trabalhos sejam beneficiados pelo presente estudo, que oferece uma visão sobre o atual estágio de desenvolvimento científico sobre o tema GEC. Os passos para a construção de uma futura ECGEC que deverão ser revistos ou continuados, conforme exposição apresentada na Seção 2.6, são:

Passos 1 e 2 - mapeamento das fontes de dados selecionadas, leitura e categorização dos dados selecionados.

O presente trabalho oferece uma contribuição importante para a pesquisa na área da gestão de custos, apresentando uma abrangente coleção de referências sobre o tema em questão. Contudo, como o mapeamento é incompleto e temporal, outras fontes relevantes podem (e devem) ser incorporadas à construção de uma futura ECGEC.

Por exemplo, em relação à necessidade de discutir com profissionais e acadêmicos as fontes de pesquisas, buscando mapear as percepções sobre as fontes conceituais, o pesquisador desenvolveu algumas atividades neste sentido, sem, no entanto, explorá-las com profundidade no presente trabalho. Para futuros desenvolvimentos conceituais sobre a GEC, iniciativas semelhantes são recomendadas e devem ser aprimoradas e detalhadas.

Buscando evidenciar trabalhos com maior alcance científico, a categorização das principais fontes de pesquisa bibliográfica sobre a gestão de custos concentrou-se nos livros, teses, dissertações e artigos publicados em periódicos (Seção 4.2). Trabalhos apresentados em

congressos também foram utilizados no decorrer do estudo, mas ficaram fora do escopo de evidência desta etapa, devido ao número expressivo de fontes e a insegurança em relação à qualidade dos trabalhos. Não se despreza, no entanto, que importantes contribuições conceituais possam ser identificadas nestas bases, restando aos futuros estudos voltados ao desenvolvimento da estrutura conceitual da GEC incluir um levantamento dos artigos apresentados em congressos que tenham contribuído ou venham a contribuir para a formação da ECGEC.

Outra sugestão para futuros trabalhos é a sistematização das fontes de práticas de gestão de custos fora da literatura específica, ou seja, considerando que a sistematização apresentada abordou obras e trabalhos com o título incluindo, no caso das referências em português, as palavras “gestão”, “gerencial” ou “gerenciamento” combinadas com as palavras “custo” ou “custos” (no caso dos títulos nacionais) e no caso das referências em inglês, as palavras “*management*” ou “*managerial*” combinadas com as palavras “*costs*” ou “*cost*”, práticas da gestão de custos podem ser exploradas na literatura específica de outras áreas, como engenharia, marketing, finanças e logística, entre outras. Por exemplo, demais trabalhos podem ter como objetivo sistematizar as práticas de gestão de custos na literatura de marketing. Esta proposta está alinhada com os anseios de vários pesquisadores na área (ANDERSON, 2007).

Passos 3 a 6 - identificação e nomeação de conceitos, desconstrução e categorização dos conceitos, integração e agrupamento dos conceitos que têm semelhanças com o novo conceito e dar sentido à estrutura conceitual.

Observando a abordagem de Patton (1990): descrição qualitativa, análise indutiva e interpretação, incluindo a manifestação crítica do pesquisador em relação aos dados apresentados, o estudo ofereceu a identificação e análise dos conceitos que dão suporte à ECGEC: Gestão, Estratégia e Gestão Estratégica, Custos, Gestão de Custos e Gestão Estratégica de Custos. A interligação desses conceitos forneceu a base para a etapa seguinte: a identificação e classificação de eventos e artefatos atribuídos à GEC.

Identificados os principais atributos, características e pressupostos para identificar os eventos e artefatos da GEC, o passo seguinte, de interligação e discussão da natureza da GEC (seus eventos e artefatos), sintetizou os principais elementos da GEC e integrou as abordagens

atribuídas à literatura de gestão estratégica e estratégias genéricas, dando coerência à estrutura proposta.

Passos 7 e 8 - Validação da estrutura conceitual e repensar a estrutura conceitual

A principal lacuna do presente estudo, para que o mesmo pudesse ser entendido como uma proposta de ECGEC, encontra-se na validação e no repensar da estrutura conceitual. Como discutido na Seção 2.6.7, a validação de uma estrutura conceitual requer a utilização de abordagens qualitativas que consigam observar o fenômeno estudado de forma abrangente. Iniciativas anteriores de validação de estruturas conceituais (BORINELLI, 2006) mostram, por exemplo, que existe uma grande dificuldade de abstrair empiricamente, mesmo que através de estudos de casos múltiplos ou questionários dirigidos a uma numerosa quantidade de indivíduos, as diferentes nuances de uma estrutura conceitual. Assim, muito embora a validação científica de um estudo possa se dar teoricamente, através da fundamentação da argumentação lógica (como proposto no presente trabalho), é inegável a oportunidade que futuros estudos empíricos possam oferecer para a construção e validação da presente teoria. Assim, a combinação de estudos – organizados coordenadamente ou não – que busquem confrontar empiricamente as proposições apresentadas no presente trabalho podem contribuir para a construção de uma ECGEC. Neste sentido, algumas sugestões incluem:

a) Estudos empíricos comparando o desempenho de empresas brasileiras e estrangeiras sob a perspectiva da GEC, considerando especialmente as evidências de que em economias emergentes (como é o caso do Brasil), o potencial de exploração de vantagens competitivas é maior que em mercados mais desenvolvidos. Por exemplo, em função dos custos logísticos no Brasil, eventos e artefatos relacionados com este fator apresentam maior potencial de influenciar o desempenho de companhias brasileiras que em relação às companhias estrangeiras;

b) Estudos empíricos identificando os eventos da gestão de custos priorizados nas empresas, posto que atualmente predominam os trabalhos direcionados à identificação das práticas (artefatos) da gestão de custos. Em relação aos estudos direcionados à identificação das práticas, recomenda-se que futuros trabalhos detalhem a adoção das práticas (não descrevendo apenas se a empresa utiliza, mas quem utiliza, como utiliza, quais objetivos já foram alcançados e ainda aguardam ser alcançados, por exemplo). Neste caso, os estudos podem ser

direcionados pela perspectiva de operacionalização das estratégias (FISCHMANN, 1987) – especificamente daquelas relacionadas à gestão de custos;

c) Estudos empíricos comparando o envolvimento efetivo dos contadores com as práticas da GEC, uma vez que a literatura indica que muito do que é feito nas organizações em relação ao tema não é compreendido ou sequer tem o envolvimento desses profissionais (ANDERSON, 2007). Mas considerando que a literatura específica da GEC se concentra na área de Contabilidade de Gestão, este é um viés pouco explorado nos trabalhos sobre o tema;

d) Como a GEC é multifuncional, incorporando a visão de diferentes funções de negócios, como finanças, marketing, produção e engenharia, estudos podem ser dirigidos para identificar qual das áreas oferecem mais subsídios para a GEC, quais áreas utilizam mais artefatos da GEC ou produzem maior impacto na estrutura de custos da empresa. Esta análise pode ser estratificada por segmento de atuação da empresa, fatores contingenciais ou institucionais e cruzamento com determinantes de custos predominantes (modelo de gestão e tecnologia, por exemplo).

Sobre o repensar da Estrutura Conceitual, este trabalho lança um novo olhar sobre a pesquisa na área, na medida em que demonstra, através de várias evidências, que muitos trabalhos científicos abordam a GEC de forma inadequada. Assim, ao retomar a preocupação de Shank (2006) sobre um declínio acadêmico e prático da GEC, não é possível identificar evidências sobre isso. Pelo contrário, percebe-se que a Gestão Estratégica nunca esteve tão evidente no meio acadêmico e prático, sendo que uma de suas vertentes – a GEC, mantém ou acompanha seu grau de importância. O problema ocorre quando os estudos procuram circunscrever a GEC a alguns poucos eventos e artefatos, ou pior: quando se admite que eventos e artefatos operacionais pertencem à ECGEC.

Além disso, deve-se se atentar para o fato de que a ECGEC é abrangente e não privilegia determinados eventos e artefatos. Logo, uma estrutura conceitual que aborde a GEC deve considerar que, para cada organização, existe uma combinação mais apropriada de artefatos da gestão de custos que pode favorecer o seu desempenho, e que a empresa que deixa de utilizar alguns deles não está, de fato, deixando de fazer uma GEC. Por exemplo, uma empresa que utiliza artefatos da gestão estratégica de pessoas (CHIAVENATO, 2004) pode não estar, necessariamente, gerenciando estrategicamente o desempenho do negócio se os

recursos humanos não representarem o recurso estratégico mais valioso, ou aquele que pode impactar mais significativamente o desempenho da empresa. Ou seja, concernente ao processo de análise da Gestão Estratégica (GAMBLE; THOMPSON, 2012), a Estrutura Conceitual da GEC deve atribuir, com a mesma importância, a avaliação do ambiente externo e da situação interna (recursos e competências) e, a partir das suas estratégias genéricas (Seção 3.3), identificar e operacionalizar seus eventos e artefatos mais importantes.

Ocorre, no entanto, que proposições recentes para a ECGEC identificadas na literatura, cujos elementos foram explorados neste trabalho, não evidenciam os eventos e artefatos da GEC com o mesmo grau de importância, privilegiando aqueles que, em função do estágio de desenvolvimento do estudo, ainda são pouco explorados na literatura. De fato, é relevante e oportuno destacar estes conceitos contemporâneos, mas não se pode induzir, em uma estrutura conceitual, que o conceito deve privilegiar um determinado grupo de conceitos.

Por exemplo, Cooper e Slagmulder (2003) ao proporem uma estrutura conceitual para a GEC, apresentaram uma proposta de estrutura conceitual baseada em três pilares: análise das iniciativas de gestão de custos existentes, expansão da gestão de custos para além dos muros da fábrica e análise "interorganizacional".

Na análise das iniciativas de gestão de custos existentes, os autores apresentaram uma discussão sobre a importância da GEC, sob o enfoque de três tipos de iniciativas de gerenciamento de custos: a) aquelas que reforçam a posição competitiva da empresa; b) as que não influenciam a posição da empresa; c) aquelas que enfraquecem a posição competitiva da empresa. Nesta categorização de conceitos, implicitamente, os autores reforçam a necessidade de separação das iniciativas estratégicas (influenciam a posição competitiva da empresa) e operacionais (não influenciam a posição competitiva da empresa). Os autores, no entanto, não esclarecem como diferenciar estas iniciativas, limitando a aplicabilidade da estrutura conceitual.

Na presente Tese, a estruturação e classificação dos eventos e artefatos enquanto operacionais e estratégicos, com a devida explanação das características atribuídas a cada uma das categorias, oferecem condições para que futuros trabalhos, teóricos e empíricos, testem a efetividade de cada evento ou artefato listado quanto à posição competitiva da empresa.

Quanto à identificação do segundo e terceiro princípio da GEC, que os autores definem como “custos para além dos muros da fábrica” e “análise interorganizacional”, eles reconhecem a necessidade de que a GEC deve incorporar os eventos e artefatos relacionados ao ambiente da empresa, compreendendo, por exemplo, alianças e a análise de competidores. Estes princípios devem-se a constatação pelos autores de uma primazia de atenção dada aos eventos e artefatos limitados “aos muros da fábrica”.

Compreende-se que a Estrutura Conceitual da GEC abrange tanto os eventos e artefatos limitados “aos muros da fábrica” (BERLINER; BRIMSON, 1988; NAKAGAWA, 1991; ROBLES JUNIOR, 2003), quanto aqueles “além dos muros” (JONES, 1988; SOUZA; ROCHA, 2009). Embora Cooper e Slagmulder (2003) destaquem a relevância daqueles voltados para o ambiente externo da organização, não se deve desprezar o fato de que, para algumas organizações, o principal potencial competitivo pode estar na exploração dos artefatos voltados para a estrutura interna. Assim, um futuro desenvolvimento da ECGEC deve tratar os eventos e artefatos voltados para objetos internos e externos com igual importância.

Finalmente, uma futura ECGEC não deve limitar seu alcance ao objeto de custeio, mas incorporar uma análise do conjunto de fatores (*marketing*, produção, relacionamentos com a cadeia de valor, entre outros) e sua estreita relação com as estratégias genéricas adotadas em cada caso, sem perder, no entanto, o foco na necessidade de definição e conceituação dos eventos e artefatos investigados antes de adaptá-los aos modelos estudados.

REFERÊNCIAS

- AAKER, D. A. **Administração Estratégica de Mercado**. Rio de Janeiro: Bookman, 2007. p. 343
- ABDEL-KADER, M.; LUTHER, R. *The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis*. **The British Accounting Review**, v. 40, n. 1, p. 2-27, 2008.
- ACEVEDO, C. R.; NOHARA, J. J. **Monografia no Curso de Administração: Guia Completo de Conteúdo e Forma**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- AGNDAL, H.; NILSSON, U. *Interorganizational cost management in the exchange process*. **Management Accounting Research**, v. 20, n. 2, p. 85-101, jun 2009.
- AGOSTINHO, M. C. E. “Administração Complexa”: Revendo as Bases Científicas da Administração. **RAE Eletrônica**, v. 2, n. 1, p. 1-18, 2003.
- AGUIAR, A. B.; MARTINS, G.A. A Teoria das Estruturas Organizacionais de Mintzberg e a Gestão Estratégica de Custos: um Estudo nas ONGs Paulistas. **Revista Contabilidade & Finanças**, n. Edição Especial - Setembro, p. 51 - 64, 2006.
- AGUIAR, A. B.; TEIXEIRA, A. J. C.; NOSSA, V.; GONZAGA, R. P. Associação entre sistema de incentivos gerenciais e práticas de contabilidade gerencial. **Revista de Administração de Empresas**, v. 52, n. 1, p. 40-54, 2012.
- ALENCAR Filho, E. de. **Iniciação a Lógica Matemática**. São Paulo: Nobel, 2006.
- ALLORA, V.; OLIVEIRA, S. E. **Gestão de Custos - Metodologia para a Melhoria da Qualidade da Performance Empresarial**. São Paulo: Juruá, 2010.
- ALMEIDA, L. B. **Estudo de um modelo conceitual de decisão aplicado a eventos econômicos, sob a ótica da gestão econômica**. São Paulo: 1996. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós- Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.
- ALUKO, S.; MAYHALL, J.; WAUQUIEZ, M.; VERCIO, A. *Strategic Cost Management*. **Financial Management**, p. 34 - 36, 2010.
- ALVESSON, M.; DEETZ, S. **Doing Critical Management Research**. London: Sage Publications, 2000.
- ANAND, M.; SAHAY, B. S.; SAHA, S. *Cost Management Practices in India: an Empirical Study*. **ASCI Journal of Management**, v. 33, p. 1-17, 2004.
- ANDERSON, S. W. *Managing Costs and Cost Structure Throughout the Value Chain: Research on Strategic Cost Management*. In: CHAPMAN, C. S.; HOPWOOD, A. G.; SHIELDS, M. D. (Org.). **Handbook of Management Accounting Research**. Amsterdam: Elsevier, 2007. v. 2, p. 481–506.

ANDERSON, S. W.; DEKKER, H. C. *Strategic Cost Management in Supply Chains, Part 2: Executional Cost Management. Accounting Horizons*, v. 23, n. 3, p. 201, 2009.

ANDERSON, S. W.; SEDATOLE, K. L. *Evidence on the Cost Hierarchy: The Association between Resource Consumption and Production Activities. Journal of Management Accounting Research*. in press 5 set 2012.

ANDRADE, L. C. M. **Determinantes para a Utilização de Práticas de Contabilidade Gerencial Estratégica: um Estudo Empírico em Entidades Sem Fins Lucrativos.** Vitória: 2009. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Programa de Pós- Graduação em Ciências Contábeis da Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças.

ANDREWS, K. R. *The Concept of Corporate Strategy*. Homewood: Richard D Irwin, 1987.

ANSARI, S.; BELL, J. *Five Easy Pieces: a Case Study of Cost Management as Organizational Change. Journal of Accounting & Organizational Change*, v. 5, n. 2, p. 139-167, 2009.

ANSARI, S.; BELL, J.; KLAMMER, T. *Target Costing*. Chicago: Irvin, 1997.

ANSELMO, E. **Modelo de Gestão Não-Linear: a Teoria do Caos e Complexidade Aplicada à Gestão de Empresas de Alto Crescimento em Ambientes Dinâmicos e Imprevisíveis.** São Paulo: 2005. Tese (Doutorado em Administração) - Programa de Pós-Graduação em Administração, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

ANSOFF, H. I. **Estratégia Empresarial.** São Paulo: McGraw-Hill, 1977.

APAK, S.; EROL, M.; ELAGÖZ, İ.; ATMACA, M. *The Use of Contemporary Developments in Cost Accounting in Strategic Cost Management. Procedia - Social and Behavioral Sciences*, v. 41, p. 528-534, jan 2012.

APPELBAUM, S. H.; LAVIGNE-SCHMIDT, S.; PEYTCHEV, M.; SHAPIRO, B. *Downsizing: measuring the costs of failure. Journal of Management Development*, v. 18, n. 5, p. 436-463, 1999.

ARCHBALD, D. *Research Versus Problem Solving for the Education Leadership Doctoral Thesis: Implications for Form and Function. Educational Administration Quarterly*, v. 44, n. 5, p. 704-739, 1 dez 2008.

ARGYRIS, C. **On organizational learning.** New York: Wiley-Blackwell, 1999.

ASBRAND, D. *Is your automated customer service killing you? Datamation*, v. 43, n. 5, p. 63-66, 1997.

ASKARANY, D. **An Investigation into the Diffusion of Cost and Management Accounting Innovations in Australia.** American Accounting Association Annual Meeting - Management Accounting Section Meeting Paper. **Anais...** New York: AAA. 2009.

ATZLINGER, G.; MAYR, A. *Developments In Cost Management – Important Milestones in German Speaking Countries and Findings of an Empirical Survey. An Enterprise Odyssey: From Crisis to Prosperity – Challenges for Government and Business. Anais...* Opatija: University of Zagreb, 2010

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS - ABNT. **NBR 6023**: informação e documentação: referências: elaboração. Rio de Janeiro, 2007.

AULETE, C. **Dicionário Eletrônico da Língua Portuguesa**. 2011. CD-ROM

AVER, B.; CADEZ, S. *Management Accountants' Participation in Strategic Management Processes: A Cross-Industry Comparison. Journal for East European Management Studies*, v. 14, n. 3, p. 310–322, 2009.

BABAD, Y. M.; BALACHANDRAN, B. V. *Cost driver optimization in activity-based costing. Accounting Review*, v. 68, n. 3, p. 563–575, 1993.

BABBIE, E. *The Practice of Social Research*. 11. ed. Belmont: Thompson Wadsworth, 2007.

BACIC, M. J.; PETENATE, A. J. **Modelo de Melhoria na Gestão de Custos**. Congresso Internacional de Custos. **Anais...** Leon: ISEOR, 2001

BACIC, M. J. **Gestão de Custos: Uma Abordagem sob o Enfoque do Processo Competitivo e da Estratégia**. Curitiba: Juruá, 2011.

BALDWIN, W. L.; CHILDS, G. L. *The fast second and rivalry in research and development. Southern Economic Journal*, v. 36, n. 1, p. 18-24, 1969.

BANERJI, S.; LEINWAND, P.; MAINARDI, C. **Cut Costs, Grow Stronger**. Boston: Harvard Business Press, 2009.

BANKER, R. D.; JOHNSTON, H. H. *Cost and Profit Driver Research. In: CHAPMAN, C. S.; HOPWOOD, A. G.; SHIELDS, M. D. (Org.). Handbook of Management Accounting Research*. Oxford: Elsevier, 2007. p. 531-556.

BARDIN, L. **Análise de Conteúdo**. Lisboa: Persona, 2004.

BARNEY, J. B. *Firm Resources and Sustained Competitive Advantage. Journal of Management*, v. 17, n. 1, p. 99-120, 1991.

BARNEY, J. B.; HESTERLY, W. S. **Administração Estratégica e Vantagem Competitiva**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2011.

BARROS, A. J.; LEHFELD, N. A. S. **Fundamentos de metodologia: um guia para a iniciação científica**. 3 ed. São Paulo: Makron Books, 2000.

BARTENSTEIN, E. *Different Costs for Different Purposes. Management Accounting*, v. 60, n. 2, p. 42-47, 1978.

BARTON, J. A.; LOVE, D. M.; TAYLOR, G. D. *Design determines 70% of cost? A review of implications for design evaluation*. **Journal of Engineering Design**, v. 12, n. 1, p. 47-58, mar 2001.

BARTZ, D.; STAUDT, T.; SOUZA, M. A. Gestão Estratégica de Custos: uso da Engenharia Reversa na Análise dos Custos de Concorrentes. **BASE – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, v. 2, n. 3, p. 167-175, 2005.

BASTL, M.; GRUBIC, T.; HARRISON, S. T. AND A.; FAN, I.-S. *Inter-organisational costing approaches: the inhibiting factors*. **The International Journal of Logistics Management**, v. 21, n. 1, p. 65-88, 2010.

BATISTA-DOS-SANTOS, A. C.; ALLOUFA, J. M. D. L.; NEPOMUCENO, L. H. Epistemologia e Metodologia para as Pesquisas Críticas em Administração: Leituras Aproximadas de Horkheimer e Adorno. **Revista de Administração de Empresas**, v. 50, n. 3, p. 312-324, 2010.

BAUMOL, W. J. *Review: Cost and choice by James M. Buchanan*. **Journal of Economic Literature**, v. 8, n. 4, p. 1210-1211, 1970.

BEISER, F. C. **Hegel**. New York: Routledge, 2005.

BEPPLER, M. K.; PEREIRA, M. F.; COSTA, A. M. Discussão Conceitual Sobre o Processo de Estratégia nas Organizações: Formulação e Formação Estratégica. **Revista Ibero-Americana de Estratégia**, v. 10, n. 1, p. 128-147, 3 jun 2011.

BERGER, P. D.; NASR, N. I. *Customer lifetime value: Marketing models and applications*. **Journal of Interactive Marketing**, v. 12, n. 1, p. 17-30, jan 1998.

BERKSHIRE, S. **Factors Which Influence Cost Management in Hospitals**. Santa Clara: 1975. Thesis (Doctoral in Accounting) Santa Clara University.

BERLINER, C.; BRIMSON, J. A. **Cost Management for Today's Advanced Manufacturing - The CAM-I Conceptual Design**. Boston: Harvard Business School Press, 1988.

BERTALANFFY, L. V. **Teoria Geral dos Sistemas. Fundamentos, desenvolvimento e aplicações**. Petrópolis: Vozes, 2008.

BERTI, A. **Custos: Uma Estratégia de Gestão**. São Paulo: Icone, 2002.

BERTO, D. J.; BEULKE, R. **Gestão de Custos**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BERTUCCI, C. E. **Custeio Alvo na Indústria Brasileira de Autopeças**. São Paulo: 2008. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós- Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

BHIMANI, A. *Production economics cost management: putting the organization the technique*. **Int. J. Production Economics**, v. 36, n. 1, p. 29-37, 1994.

BHIMANI, A. *Management Accounting in the Digital Economy*. Oxford: Oxford University Press, 2003.

BHIMANI, A.; GOSSELIN, M. *Cost Management Diversity in a Global World: What Can We Learn?* *Cost Management*, v. 23, n. 5, p. 29-33, 2009.

BHIMANI, A.; LANGFIELD-SMITH, K. *Structure, formality and the importance of financial and non-financial information in strategy development and implementation*. *Management Accounting Research*, v. 18, n. 1, p. 3-31, mar 2007.

BIO, SERGIO RODRIGUES. *Sistema de Informação - Um Enfoque Gerencial*. São Paulo: Atlas, 1993.

BISBE, J.; BATISTA-FOGUET, J. M.; CHENHALL, R. H. *Defining management accounting constructs: A methodological note on the risks of conceptual misspecification*. *Accounting, Organizations and Society*, v. 32, n. 7-8, p. 789-820, 2007.

BLAXTER, L.; HUGHES, C.; TIGHT, M. *How to research*. Buckingham: Open University Press, 2006.

BLOCHER, E.; STOUT, D.; COKINS, G. *Cost Management: A Strategic Emphasis*. 5th. ed. New York: McGraw, 2010.

BLYTH, J. *The Road to Best Practices - Using Lessons Learned in Cost Management*. *Cost Engineering*, v. 46, n. 11, p. 10-12, 2004.

BOAVENTURA, J. M. G.; FISCHMANN, A. A. **Estudo dos Conceitos Sobre o Conteúdo da Estratégia: uma Ilustração no Campo da Tecnologia da Informação**. *Conference of the Iberoamerican Academy of Management. Anais...* São Paulo: Fundação Getulio Vargas, 2003.

BORINELLI, M. L. **Estrutura Conceitual Básica de Controladoria: Sistematização à Luz da Teoria e da Práxis**. São Paulo: 2006. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

BORNIA, A. C. **Análise Gerencial de Custos: Aplicação em Empresas Modernas**. Porto Alegre: Bookman, 2005.

BORNIA, A. C.; FREIRES, F. G. M. **Uma aplicação do custeio baseado em atividades à gestão dos custos da cadeia de suprimentos**. Congresso Internacional de Custos. *Anais...* Punta del Leste: [s.n.], 2003

BRACKER, J. *The Historical Development of the Strategic Management Concept*. *The Academy of Management Review*, v. 5, n. 2, p. 219-224, 1980.

BRAITHWAITE, A.; SAMAKH, E. *The cost-to-serve method*. *International Journal of Logistics Management*, v. 9, n. 1, p. 69-84, 1998.

BREWER, P. C. *Implementing an activity-based cost management system: A cross-cultural field study*. Tennessee: 1994. Thesis (Doctoral in Business Administration). The University of Tennessee.

BRINKER, B. J. *Emerging practices in cost management - Activity Based Management*. New York: Warren, Gorham & Lamont, 1994.

BROCK, J. J. *Competitor analysis: Some practical approaches*. *Industrial Marketing Management*, v. 13, n. 4, p. 225-231, out 1984.

BROMWICH, M. *The Case for Strategic Management Accounting: The Role of Accounting Information for Strategy in Competitive Markets*. *Accounting Organizations and Society*, v. 15, n. 1/2, p. 27-46, 1990.

BROWN, R. J. *A new marketing tool: Life-cycle costing*. *Industrial Marketing Management*, v. 8, n. 2, p. 109-113, 1979.

BROWN, S. L.; EISENHARDT, K. M. *The art of continuous change: Linking complexity theory and time-paced evolution in relentless*. *Administrative Science Quarterly*, v. 42, n. 1, p. 1-32, 1997.

BRUER, S. M. *Outcomes of private label programs: Brand loyalty, supply chain and cost management*. North Carolina: 2006. Thesis (Doctoral in Textile Technology Management) - North Carolina State University.

BRUMMET, R. L. *Direct Costing-Should It Be a Controversial Issue?* *The Accounting Review*, v. 30, n. 3, p. 439-443, 1955.

BRUNI, A. L. *Gestão de Custos e Formação de Preços*. São Paulo: Atlas, 2010.

BUCHANAN, J. M. *Custo e escolha. Uma indagação em teoria econômica*. Rio de Janeiro: Instituto Liberal, 1993.

BURT, R. S. *Attachment, decay, and social network*. *Journal of Organizational Behavior*, v. 22, n. 6, p. 619-643, 2001

BUZZELL, R. D.; GALE, B. T.; SULTAN, R. G. M. *Market Share - A Key to Profitability*. *Harvard Business Review*, v. 9, n. 2, p. 97-106, 1975.

BÖRJESSON, S. *A Case Study on Activity-Based Budgeting*. *Journal of Cost Management*, v. 10, n. 4, p. 7-18, 1997.

CACOZZI, A. *Gestão estratégia de Custos: uma Proposta Sobre o Custo Financeiro no Ciclo Operacional do Produto com Base num Estudo de Caso*. São Paulo: 2007. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

CADEZ, S.; GUILDING, C. *An Exploratory Investigation of an Integrated Contingency Model of Strategic Management Accounting*. *Accounting, Organizations and Society*, v. 33, n. 7-8, p. 836-863, 2008.

CADEZ, S.; GUILDING, C. *Strategy, strategic management accounting and performance: a configurational analysis*. **Industrial Management & Data Systems**, v. 112, n. 3, p. 484-501, 2012.

CALLADO, A. A. C.; CALLADO, A. L. C. Relações entre o grau de sofisticação do Sistema de Custos e as Práticas de Gestão de Custos em empresas agroindustriais. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 14, n. 1, p. 16-25, 2011.

CAMACHO, R. R. **Custeio Alvo em Serviços Hospitalares – Um Estudo sob o Enfoque da Gestão Estratégica de Custos**. São Paulo: 2004. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós- Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

CAMACHO, R. R. **Fatores Condicionantes da Gestão de Custos Interorganizacionais na Cadeia de Valor de Hospitais Privados no Brasil**. São Paulo: 2010. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós- Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

CAMPAGNOLO, R. R. **Proposta de uma Sistemática para Redução de Custos Apoiada a Metodologia de Custeio-Alvo: um Caso do Setor Hoteleiro**. Porto Alegre: 2008. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

CANACE, T. G.; JURAS, P. E. *Cilindro del Sur and United Gas Products: An International Application of the Strategic Cost Management Framework*. **Issues in Accounting Education**, v. 26, n. 2, p. 321-339, 2011.

CARDOS, I. R.; PETE, S. *Activity-based Costing (ABC) and Activity-based Management (ABM) Implementation—Is This the Solution for Organizations to Gain Profitability?* **Romanian Journal of Economics**, v. 32, n. 1 (41), p. 151–168, 2011.

CARDOSO, N. F.; MATOS, F. R. N. Competências Organizacionais e Gestão Estratégica: um Estudo em Instituições Financeiras Públicas Sob a Ótica da Visão Baseada em Recursos. **Revista Eletrônica de Ciências Administrativas**, v. 9, n. 2, p. 168-180, 2009.

CARDOSO, R. L.; AQUINO, A. C. B.; BITTI, E. J. S. Reflexões para um Framework da Informação de Custos do Setor Público Brasileiro. **Revista de Administração Pública**, v. 45, n. 5, p. 1565-1586, 2011.

CARVALHO, A. A. M.; COPPINI, N. L. **Proposta de Modelo de Formação de Preço Baseada no Conceito de Margem de Contribuição**. Congresso Brasileiro de Engenharia de Fabricação. **Anais...** Belo Horizonte: UFMG, 2009.

CASE, J. *Open-Book Management: The Coming Business Revolution*. New York: Harper Collins Business, 1990.

CASELLA, B. M. B. X. **Análise de Custos de Concorrentes - Estudo Exploratório no Setor de Celulose e Papel**. São Paulo: 2008. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) -

Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Administração, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

CASTRO, C. M. **Prática de Pesquisa**. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1978.

CASTRO, M. A. S. **Papel, Importância e Aplicação das Estratégias Competitivas Genéricas: Estudo de Caso na Indústria de Açúcar**. São Paulo: 2006. Dissertação (Mestrado em Administração) - Programa de Pós- Graduação em Administração, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

CATELLI, A. (Org.) **Controladoria: uma abordagem da Gestão Econômica**. São Paulo: Atlas, 2007.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A. **Metodologia científica**. São Paulo: Makron Books, 1996.

CHANDLER JR., A. D. **Strategy and Structure**. Massachusetts, Cambridge: The M.I.T. Press, 1962.

CHANLAT, J. Ciências Sociais e Management. **Revista de Administração da FEAD-Minas**, v. 3, n. 2, p. 9-17, 2006.

CHAUI, M. **Convite à Filosofia**. São Paulo: Atica, 2000.

CHENG, H. P. **Comparison of computer software programs available for cost management functions in school food service**. Denton, 1996. Dissertation (Master in Science) - Texas Woman's University.

CHENHALL, R. H. *Accounting for the Horizontal Organization: a Review Essay*. **Accounting, Organizations and Society**, v. 33, n. 4-5, p. 517-550, 2008.

CHENHALL, R. H.; LANGFIELD-SMITH, K. *The Relationship Between Strategic Priorities, Management Techniques and Management Accounting: an Empirical Investigation Using a Systems Approach*. **Accounting, Organizations and Society**, v. 23, n. 3, p. 243-264, 1998.

CHIANG, B.-H. **Cost management in health care industry: An empirical investigation of the effect of utilization management programs on mental health benefit utilization and cost**. Drexel: 1998. *Thesis (Doctoral in Business)*. Drexel University.

CHIAVENATO, I. **Introdução a Teoria Geral da Administração**. 8. ed. São Paulo: Campus, 2004.

CHRISTENSEN, J.; HEMMER, T. *Analytical Modeling of Cost in Management Accounting Research*. **Handbook of Management Accounting Research**, v. 2, n. 4, p. 557 - 571, 2007.

CHUNG, M. J.; LEE, K. T. *The Impact of Successful Implementation of New Manufacturing Practices and Company's Structural and Environmental Characteristics on Performance*. **International Journal of Strategic Cost Management**, v. 3, n. 2, p. 1-30, 2002.

CINQUINI, L.; TENUCCI, A. *Strategic Management Accounting: Exploring Distinctive Features and Links with Strategy*. [S.l: s.n.]. 2006. Disponível em: <<http://mp.ra.ub.uni-muenchen.de/212/>>. Acesso em 24/08/2010.

CINQUINI, L.; TENUCCI, A. *Strategic Management Accounting and Business Strategy: a Loose Coupling?* *Journal of Accounting & Organizational Change*, v. 6, n. 2, p. 228-259, 2010.

CLAYTON, T.; LUCHS, B. *Strategic Benchmarking at ICI Fibres*. *Long Range Planning*, v. 27, n. 3, p. 54-63, 1994.

COGAN, S. **Custos e Preços – Uma Abordagem Gerencial**. São Paulo: Pioneira, 1999.

COHEN, J. *A coefficient of agreement for nominal scales*. *Educational and Psychological Measurement*, v. 20, n. 1, p. 37-46, 1960

COLEMAN, B. J.; VAGHEFI, M. R. Heijunka: A key to the Toyota production system. *Production and Inventory Management Journal*, v. 35, n. 4, p. 31, 1994.

COOPER, R. *What the interaction between management accounting and cost management means to CPAs in finance*. *Journal of Accountancy*, v. 1, n. 1, p. 1 - 3, nov 1997.

COOPER, R. *When Lean Enterprises Collide: Competing Through Confrontation*. Boston: Harvard Business School Press, 1995.

COOPER, R.; KAPLAN, R. S. How cost accounting systematically distorts product costs. In: BRUNS Jr, W. J.; KAPLAN, R. S. (Org.). *Accounting and management: Field study perspectives*. Boston: Harvard Business School Press, 1987. p. 204-228.

COOPER, R.; SLAGMULDER, R. *Target Costing and Value Engineering*. Portland: Productivity Press, 1997.

COOPER, R.; SLAGMULDER, R. *Strategic Cost Management*. *Cost Management*, v. 80, n. 3, p. 12-14, 1998a.

COOPER, R.; SLAGMULDER, R. *Strategic Costing and Financial Reporting*. *Management Accounting: Official Magazine of Institute of Management Accountants*, v. 80, n. 4, p. 14, out 1998b.

COOPER, R.; SLAGMULDER, R. *Supply Chain Development for the Lean Enterprise: Interorganizational Cost Management*. Abingdon: Taylor & Francis, 1999.

COOPER, R.; SLAGMULDER, R. *Strategic Cost Management: Expanding Scope and Boundaries*. *Journal of Cost Management*, v. 17, n. 1, p. 23-30, 2003.

CORLEY, K. G.; GIOIA, D. A. *Building Theory About Theory Building: What Constitutes a Theoretical Contribution?* *Academy of Management Review*, v. 36, n. 1, p. 12-32, 2011.

CORREIA, S. L. A.; LESSA, D. S.; BARI, M. L.; FILHO, J. A. C.; CONCEICAO, S. H. **Gestão de custos públicos: uma experiência no Estado da Bahia, com base no sistema de**

apuração de custos públicos - ACP. Congresso Brasileiro de Custos. **Anais...** Rio de Janeiro: ABCustos, 2010.

COSTA, M. F. G.; FARIA, A. C. **Gestão de Custos Logísticos.** São Paulo: Atlas, 2005.

COSTA, S. A. **Análise de Custos de Concorrentes: um Estudo dos Determinantes de Custos no Setor de Eletroeletrônicos.** São Paulo: 2011. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós- Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

CRUZ, R. I. **Uma Contribuição à Definição de um Modelo Conceitual para a Gestão Econômica.** São Paulo: 1991. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós- Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

CSILLAG, J. M. **Análise do Valor – Metodologia do Valor para Gerenciamento dos Custos.** São Paulo: Atlas, 1991.

CUGINI, A.; CARÙ, A.; ZERBINI, F. *The Cost of Customer Satisfaction: A Framework for Strategic Cost Management in Service Industries.* **European Accounting Review**, v. 16, n. 3, p. 499-530, set 2007.

CUNHA, M. C. F. **Análise do Processo de Gestão de Custos dos Agentes que Compõem a Cadeia Produtiva da Cultura do Sisal no Estado da Paraíba.** João Pessoa: 2010. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Programa Multi-Institucional e Inter-Regional de Pós Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte.

CUNHA, M. P. E; CUNHA, J. V.; CLEGG, S. R. **Management: Thesis, Antithesis, Synthesis.** [S.l: s.n.], 2000. Disponível em: <<http://fesrvsd.fe.unl.pt/WPFEUNL/WP2000/wp395.pdf>>. Acesso em 13/04/2011.

CURHAN, R. C. *Shelf space allocation and profit maximization in mass retailing.* **The Journal of Marketing**, v. 37, n. 3, p. 54-60, 1973.

DAHER, C. E.; SILVA, E. P.L. S.; FONSECA, A. P. Logística Reversa: Oportunidade para Redução de Custos através do Gerenciamento da Cadeia Integrada. **Brazilian Business Review**, v. 3, n. 1, p. 58-73, 2006.

DALKEY, N.; HELMER, O. **An Experimental Application of Delphi Method to the Use of Experts.** San Monica: The Rand Corporation, 1962.

DANTAS, E. B. Falhas no Planejamento: Uma Adaptação do Modelo dos Gaps a partir de uma Análise Crítica do Planejamento. **eGesta**, v. 3, n. 2, p. 57-73, 2007. DANTAS, M. P.; MEDEIROS, P. S.; DANTAS, T. H. **Gestão Estratégica dos Custos de Produção de Sistemas de Abastecimento de Água.** Congresso Brasileiro de Engenharia Sanitária e Ambiental. **Anais...** Recife: [s.n.], 2009

DATAR, S. M.; KEKRE, S.; MUKHOPADHYAY, T.; SRINIVASAN, K. *Cost Drivers*. **The Accounting Review**, v. 68, n. 3, p. 602-614, 1993.

DAVENPORT, T. H. **Reengenharia de Processos**. Rio de Janeiro: Campus, 1994.

DAVILA, T.; WOUTERS, M. *Management Accounting in the Manufacturing Sector: Managing Costs at the Design and Production Stages*. In: CHAPMAN, C. S.; HOPWOOD, A. G.; SHIELDS, M. D. (Org.). **Handbook of Management Accounting Research**. [S.l.: s.n.], 2006. v. 2p. 831-858.

DAVIS, M. S. *That's Interesting!: Towards a Phenomenology of Sociology and a Sociology of Phenomenology*. **Philosophy of the Social Sciences**, v. 1, n. 2, p. 309-344, 1 jan 1971.

DE GREGORI, R.; FLORES, S. A. M. Gestão de riscos e gestão de custos em cooperativas agropecuárias do Rio Grande do Sul – RS. **Custos e @gronegócio on line**, v. 7, n. 1, p. 38-55, 2011.

DEAN, J. W.; SHARFMAN, M. P. *The Relationship between Procedural Rationality and Political Behavior in Strategic Decision Making*. **Decision Sciences**, v. 24, n. 6, p. 1069-1083, 1993.

DEMING, W. E. *Improvement of Quality and Productivity through Action by Management*. **National Productivity Review**, v. 1, n. 1, p. 1-12, 1981.

DEMO, P. **Metodologia do conhecimento científico**. São Paulo: Atlas, 2000.

DESARBO, W. S.; DI BENEDETTO, C. A.; SONG, M.; SINHA, I. *Revisiting the Miles and Snow strategic framework: Uncovering interrelationships between strategic types, capabilities, environmental uncertainty, and firm performance*. **Strategic Management Journal**, v. 26, n. 1, p. 47-74, 2005.

DIAS, E. D. P. Conceitos de Gestão e Administração: Uma Revisão Crítica. **Revista Eletrônica de Administração**, v. 01, n. 1, p. 1-12, 2002.

DIAS, M. F. P.; PEDROZO, E. A. Proposta de um Framework para a Gestão Estratégica de Cadeia de Suprimentos. **InterSciencePlace**, v. 2, n. 10, p. 1-25, 2009.

DIEHL, C. A. **Proposta de um sistema de avaliação de custos intangíveis**. Porto Alegre: 1997. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

DIEHL, C. A. **Controle Estratégico de Custos: um Modelo Referencial Avançado**. Florianópolis: 2004. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) - Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina.

DIEHL, C. A. Gestão Estratégica de Custos: Identificando o Alinhamento Estratégico em uma Empresa de Segurança. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 17, n. 1, p. 69-97, 2006.

DIEHL, C. A.; QUEIROZ, A. D. Modelo de Controle Estratégico de Custos: um Estudo de Caso em uma Empresa do Segmento de Segurança. **BASE – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, v. 3, n. 3, p. 262-274, 2006.

DIENG, M.; ARAUJO, A. O.; DINIZ, J. A.; DINIZ, M. A. A.; SANTOS, D.P. E. **Gestão Estratégica de Custos Aplicada à Atividade Hoteleira: um estudo Empírico nos Hotéis de Médio e Grande Porte da Grande Recife**. Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. **Anais...** São Paulo: Universidade de São Paulo, 2006.

DINIZ, M. H. **Curso de direito civil brasileiro: teoria geral das obrigações**. 22. ed. rev. e atual, de acordo com a Reforma do CPC. São Paulo: Saraiva, 2007.

DONADON, N. C. **A Gestão Estratégica de Custos em Pequenas e Médias Indústrias no Setor Metal-Mecânico: uma Visão do Desenvolvimento Sustentável**. Araraquara: 2004. Dissertação (Mestrado em Desenvolvimento Regional e Meio Ambiente). Centro Universitário de Araraquara.

DRUCKER, P. F. **The Frontiers of Management**. Abingdon: Routledge, 1986.

DUBOIS, A. *Strategic cost management across boundaries of firms*. **Industrial Marketing Management**, v. 32, n. 5, p. 365-374, jul 2003.

DUBOIS, A.; KULPA, L.; SOUZA, L. E. **Gestão de Custos e Formação de Preços**. São Paulo: Atlas, 2006.

DUNLEAVY, P. **Authoring a PhD. How to Plan, Draft, Write and Finish a Doctoral Thesis or Dissertation**. New Jersey: Palgrave Macmillan, 2003.

DURDEN, C. H.; MAK, Y. T. *Reporting of overhead variances: a cost management perspective*. **Journal of Accounting Education**, v. 17, n. 2-3, p. 321-331, mar 1999.

DUTRA, M.; BORNIA, A. C. Gestão Estratégica dos Custos Invisíveis: o Caso das Empresas Estatais Transmissoras de Energia Elétrica do Brasil. **ABCustos Associação Brasileira de Custos**, v. IV, n. 2, p. 1 - 23, 2009.

EARLEY, J. S. *Recent Developments in Cost Accounting and the "Marginal Analysis"*. **The Journal of Political Economy**, v. 63, n. 3, p. 227-242, 1955.

ECO, U. **Como se faz uma tese**. 16 ed. São Paulo: Perspectiva, 2001.

EDWARDS, G. A. B.; KOENIGSBERGER, F. *Group technology, the cell system and machine tools*. **Production Engineer**, v. 52, n. 7.8, p. 249-256, 1973.

EHRLENSPIEL, K.; KIEWERT, A.; LINDEMANN, U.; HUNDAL, M. S. **Cost-Efficient Design**. New York: Springer, 2007.

EIDT, J. **Gestão de Custos em Indústrias do Setor Moveleiro Estabelecidas na Região do Oeste do Estado de Santa Catarina: um Estudo Multicasos**. Florianópolis: 2006. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós- Graduação em Ciências Contábeis do Centro de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Regional de Blumenau.

EISENHARDT, K. M. *Building Theories from Case Study Research*. **The Academy of Management Review**, v. 14, n. 4, p. 532, out 1989.

EISENHARDT, K. M.; GRAEBNER, M. E. *Theory Building From Cases: Opportunities and Challenges*. **Academy of Management Journal**, v. 50, n. 1, p. 25-32, 2007.

EKBATANI, M. A.; SANGELADJI, M. A. *Traditional vs. Contemporary Managerial/Cost Accounting Techniques Differences Between Opinions of Educators And Practitioners*. **International Business**, v. 7, n. 1, p. 93-112, 2008.

EL-DYASTY, M. M. *A Framework to Accomplish Strategic Cost Management*. **Mansoura University**. Disponível em: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=704201>. Acesso em: 24 abr. 2011, 2007

EL-KELETY, I. A. E. M. A. *Towards a Conceptual Framework for Strategic cost Management - The Concept, Objectives, and Instruments*. Chemintz: 2006. Thesis (Doctoral in Business) - Chemnitz University of Technology.

ELDENBURG, L. G.; WOLCOTT, S. K. *Cost Management: Measuring, Monitoring, and Motivating Performance*. New York: Wiley, 2010.

ELLRAM, L. M. *Strategic Cost Management in the Supply Chain: A Purchasing and Supply Management Perspective*. **Center for Advanced Purchasing Studies**. [S.l: s.n.]. 2002. Disponível em: <<http://www.capsresearch.org/Publications/pdfs-public/ellram2002es.pdf>>. Acesso em: 3/10/2011

ELLRAM, L. M.; COOPER, M. C. *Supply Chain Management, Partnerships and the Shipper-Third Party Relationship*. **International Journal of Logistics Management**, v. 1, n. 2, p. 1-10, 1990.

ELLRAM, L. M.; SIFERD, S. P. *Total Cost of Ownership: a Key Concept in Strategic Cost Management Decisions*. **Journal of Business Logistics**, v. 19, n. 1, p. 55-84, 1998.

ELLRAM, L. M.; STANLEY, L. L. *Integrating Strategic Cost Management With a 3DCE Environment: Strategies, Practices, and Benefits*. **Journal of Purchasing and Supply Management**, v. 14, n. 3, p. 180-191, set 2008.

ELTON, E. J.; GRUBER, M. J.; BROWN, S. J.; GOETZMANN, W. N. *Modern portfolio theory and investment analysis*. New Jersey: John Wiley & Sons, 2009.

EMBLEMSVÅG, J. *From Hindsight to Foresight in Strategic Cost Management*. **Handbook of Business Strategy**, v. 7, n. 1, p. 179-186, 2006.

ENGELS, F. *Dialectics of nature*. New York: International Publishers, 1940.

ERNST & YOUNG. *2003 Survey of Management Accounting*. [S.l: s.n.], 2003. Disponível em: <<http://www.imanet.org/PDFs/Public/General/2003SurveyofMgtAccting%20EY.pdf>>. Acesso em 30/05/2010.

EWERT, R.; ERNST, C. *Target costing, co-ordination and strategic cost management. European Accounting Review*, v. 8, n. 1, p. 1999, 1999.

FARIAS, V. S.; BRUNI, A. L.; MONTEIRO, A.O. Gestão Estratégica de Custos em Hospitais: um Diagnóstico na Cidade de Salvador, Bahia. **Revista de Informação Contábil**, v. 1, p. 1-17, 2006.

FEIL, P.; YOOK, K.; KIM, I. *Japanese Target Costing: A Historical Perspective. International Journal of Strategic Cost Management*, Spring, p. 10-19, 2004.

FERN, R. H.; TIPGOS, M. A. *Controllers as Business Strategists: A Progress Report. Management Accounting*, v. 69, n. 9, p. 25-34, 1988.

FIFER, R. M. *Cost benchmarking functions in the value chain. Strategy & Leadership*, v. 17, n. 3, p. 18-19, 1989.

FINK, R.; GILLETT, J. *Queuing Theory and the Taguchi Loss Function: the Cost of Customer Dissatisfaction in Waiting Lines. International Journal of Strategic Cost Management*, Spring, p. 17-25, 2006.

FISCHMANN, A. A. **Implementação de Estratégias: Identificação e Análise de Problemas**. São Paulo: 1987. Tese (Livre Docência) - Programa de Pós- Graduação em Administração, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

FISCHMANN, A. A.; COSTA, E. A.; BOTTURA, C. P.; BOAVENTURA, J. M. G. **Aplicação da Matriz de Posicionamento Estratégico (MPE) para Formulação de Estratégias Competitivas e Cooperativas na Interação com Competidores**. CLADEA *Congresso do Consejo Latinoamericano de Escuelas de Administración. Anais...* Santiago: [s.n.], 2005.

FISCHMANN, A. A.; ZILBER, M. A. Utilização de Indicadores de Desempenho para a Tomada de Decisões Estratégicas: um Sistema de Controle. **Revista de Administração Mackenzie**, v. 1, n. 1, p. 10 - 25, 2000.

FLEISCHMAN, R. K.; TYSON, T. N. *The Evolution of Standard Costing in the U.K. and U.S.: From Decision Making to Control. Abacus*, v. 34, n. 1, p. 92-119, mar 1998.

FLEISHER, C. S.; BENSOUSSAN, B. **Strategic and Competitive Analysis: Methods and Techniques for Analyzing Business Competition**. New York: Prentice Hall, 2002.

FLEURY, A.; FLEURY, M. T. *Competitive strategies and core competencies: perspectives for the internationalization of industry in Brazil. Integrated Manufacturing Systems*, v. 14, n. 1, p. 16-25, 2003.

FOSTER, G.; GUFTA, M. *Manufacturing Overhead Cost Driver Analysis. Journal of Accounting and Economics*, v. 12, p. 309-337, 1990.

FOSTER, G.; GUPTA, M. *Marketing, cost management and management accounting. Journal of Management Accounting Research*, v. 6, n. 1, p. 1-17, 1994.

FRIGOTTO, G. **Educação e a crise do capitalismo real**. São Paulo: Cortez, 2000.

FU, Y. **Strategic Cost Management in E-supply Chain**. *Social Science Research*. [S.l.: s.n.], 2008. Disponível em: <<http://papers.ssrn.com/abstract=531457>>. Acesso em 15/12/2010.

GALLETTI, D. W.; LEE, J.; KOZMAN, T. *Competitive Benchmarking for Fleet Cost Management*. *Total Quality Management & Business Excellence*, v. 21, n. 10, p. 1047-1056, 2010.

GAMBLE, J. E.; THOMPSON JUNIOR, A. A. **Administração Estratégica**. 2. ed. São Paulo: McGraw-Hill, 2012.

GARCIA, L. M. B. **Uma Análise sobre a Adequação da Gestão Estratégica de Custos na Formação e Gerência de Empresas Virtuais**. São Carlos: 1998. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Escola de Engenharia de São Carlos da Universidade de São Paulo.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Pioneira, 1991.

GODOY, A. S. Introdução à Pesquisa Qualitativa e suas Possibilidades. **Revista de Administração de Empresas**, v. 35, n. 2, p. 57-63, 1995. GOLDRATT, E. M.; COX, J. *The goal: a process of ongoing improvement*. Great Barrington: North River Press New York, 1992.

GOLLO, S. S. O Sistema De gestão de Custos como Suporte à Formulação e Alinhamento das Estratégias Organizacionais. **ConTexto**, v. 2, n. 3, p. 1-24, 2002.

GONÇALVES, J. E. L. **Contribuição ao Entendimento da Utilização dos Conceitos de Eficácia e Eficiência em Administração de Empresas**. São Paulo, 1984. Dissertação (Mestrado em Administração) - Faculdade de Economia e Administração, Universidade de São Paulo.

GOVINDARAJAN, V.; TRIMBLE, C.; NOOYI, I. K. *Reverse Innovation: Create Far From Home, Win Everywhere*. Boston: Harvard Business School Press, 2012.

GRANGE, W. L. *The dynamics of the transformation process and its impact on decision making in a defense contracting environment: An empirical study on the adoption process of activity-based cost management*. Fort Lauderdale: 2000. Thesis (Doctoral in Business Administration) - Nova Southeastern University.

GRAVES, A.; WARD, Y. *A New Cost Management and Accounting Approach for Lean Enterprises*. *Management*. [S.l.: s.n.], 2004. Disponível em: <<http://www.bath.ac.uk/management/research/pdf/2004-05.pdf>>. Acesso em: 14/08/2011.

GRAWE, S. J. *Logistics innovation: a literature-based conceptual framework*. *The International Journal of Logistics Management*, v. 20, n. 3, p. 360-377, 2009.

GRI [S.l: s.n.], 2012. *Sustainability Reporting Guidelines*. Disponível em <https://www.globalreporting.org/guidelines/2012/gri_2012_guidelines.pdf>. Acesso em: 25/03/2012.

GUARRAIA, B. P.; SAENZ, H.; FALLAS, E. *Sustained cost transformation: Delivering savings that stick*. [S.l: s.n.]. 2012. Disponível em: <<http://www.bain.com/publications/articles/sustained-cost-transformation.aspx>>. Acesso em: 12/08/2012.

GUERREIRO, R.; BIO, S. R.; MERSCHMANN, E. V. V. Mensuração do custo para servir e análise de rentabilidade de cliente: Uma aplicação em uma indústria de alimentos no Brasil. **Revista de Administração - Eletrônica**, v. 1, n. 2. Art. 6, p. 1-16, 2008.

GUERREIRO, R.; CORNACHIONE JÚNIOR, E. B.; SOUTES, D. O. *Do Companies Who Stand out for Information Quality for External Users Also Stand out for the Use of Modern Management Accounting Artifacts?* **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 22, n. 55, p. 88-113, 2011.

GUILDING, C.; CRAVENS, K. S.; TAYLES, M. *An International Comparison of Strategic Management Accounting Practices*. **Management Accounting Research**, v. 11, n. 1, p. 113-135, mar 2000.

GUNASEKARAN, A.; PATEL, C.; MCGAUGHEY, R. E. *A framework for supply chain performance measurement*. **International Journal of Production Economics**, v. 87, n. 3, p. 333-347, 2004.

HAMBRICK, D. C. *Operationalizing the Concept of Business-level Strategy in Research*. **The Academy of Management Review**, v. 5, n. 4, p. 567-575, 1980.

HAMBRICK, D. C. *The Field of Management's Devotion to Theory: Too much of a Good Thing?* **Academy of Management Journal**, v. 50, n. 6, p. 1346-1352, 2007.

HAMEL, G.; PRAHALAD, C. K. *Strategy as Stretch and Leverage*. **Harvard Business Review**, v. 71, p. 75-75, 1993.

HAMMER, M.; CHAMPY, J. *Reengineering the corporation: A manifesto for business revolution*. New York: HarperBusiness, 1993.

HAMZA, K. M. **Gestão do Valor para o Cliente e Posicionamento Estratégico: um Estudo de Caso no Mercado Empresarial**. São Paulo: 2009. Tese (Doutorado em Administração) - Programa de Pós-Graduação em Administração, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M.; GUAN, L. *Cost management: Accounting and Control*. Mason: South-Western Cengage Learning, 2009.

HANSEN, J. E. **Aplicação do custeio alvo em curso de pós-graduação lato sensu - um estudo sob o enfoque de gestão estratégica de custo**. São Paulo: 2002. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós- Graduação em Ciências Contábeis,

Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

HARRY, M. J.; STEWART, R. *Six sigma mechanical design tolerancing*. Scotsdalle: Motorola University Press, 1988.

HASHIMOTO, F. O. **A Influência dos Fatores Estratégicos no Desenho do Sistema de Gestão de Custos em Entidades Fundacionais**. São Paulo: 2009. Dissertação (Mestrado em Administração) - Programa de Pós-Graduação em Administração, Departamento de Administração, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

HAX, A. C.; MAJLUF, N. *Strategic Management: an Integrative Perspective*. New York: Prentice Hall, 1984. p. 468

HAX, A. C.; WILDE II, D. L. *The Delta project: discovering new sources of profitability in a networked*. New York: Palgrave Macmillan, 2001.

HAYENGA, M. L. **Vertical Coordination in the Beef Industry: Packer, Retailer and HRI Linkages**. [S.l: s.n.], 1978. Disponível em: <<http://my.aae.wisc.edu/fsrg/publications/Archived/wp-22.pdf>> Acesso em 29/11/2011.

HE, Q. *Knowledge discovery through co word analysis*. *Library Trends*, v. 48, n. 1, p. 133–159, 1999

HECKMANN, P.; KONIK, F.; SAMAKH, EDOUARD; WEISSBARTH, R. **Restructuring in 2009 Understanding and Responding to the Crisis**. [S.l: s.n.], 2009. Disponível em <http://www.booz.com/media/uploads/Restructuring_in_2009.pdf>. Acesso em 15/05/2012

HEIER, J. R. *The foundations of modern cost management: the life and work of Albert Fink*. *Accounting, Business & Financial History*, v. 10, n. 2, p. 213-243, 2000.

HENDRIKSEN, E. S.; BRED, M. F. VAN. *Accounting Theory*. 5. ed. Illinois: Irwin Homewood, 1989.

HERGERT, M.; MORRIS, D. *Accounting Data for Value Chain Analysis*. *Strategic Management Journal*, v. 10, n. 2, p. 175–188, mar 1989.

HESFORD, J. W.; LEE, S.-H.; STEDE, W. A. VAN DER; YOUNG, S. M. *Management accounting: a bibliographic study*. In: CHAPMAN, C. S.; HOPWOOD, A. G.; SHIELDS, M. D. (Org.). *Handbook of Management Accounting Research*. Amsterdam: Elsevier, 2007. v. 1p. 3–26.

HICKSON, D. J.; BUTLER, R. J.; CRAY, D.; MALLORY, G. R.; WILSON, D. C. *Top Decisions*. San Francisco: Jossey-Bass, 1986.

HILL, C. W. L.; JONES, G. R. *Strategic Management: an integrated Approach*. Mason: South-Western Pub, 2007.

HILTON, R.; MAHER, M. W.; SELTO, F. *Cost Management: Strategies for Business Decisions*. Boston: McGraw-Hill, 2006.

HIMME, A. *Cost Management Projects in Germany*. *Cost Management*, v. 24, n. 1, p. 24-32, 2010.

HITT, M. A.; IRELAND, R. D.; HOSKISSON, R. E. *Administração Estratégica*. São Paulo: Pioneira, 2008.

HOFER, C. W.; SCHENDEL, D. *Strategy Formulation: Analytical Concepts*. Saint Paul: West Publishing Co, 1978.

HOPPER, T.; JAZAYERI, M.; WESTRUP, C. *World Class Manufacturing and Accountability: How Companies and the State Aspire to Competitiveness*. *Journal of Accounting & Organizational Change*, v. 4, n. 2, p. 97-135, 2008.

HORGAN, J. *O Fim da Ciência - Uma discussão sobre os limites do conhecimento científico*. São Paulo: Companhia das Letras, 1998.

HORNGREN, C. T. *Management accounting: this century and beyond*. *Management Accounting Research*, v. 6, p. 281-286, 1995.

HORNGREN, C. T.; FOSTER, G.; DATAR, S. M.; RAJAN, M.; ITTNER, C. *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*. 13 ed. Upper Saddle River: Pearson Prentice Hall, 2009.

HOUAISS, A. *Dicionário da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2011.

HSU, S. H.; QU, S. *Cost Management Strategy and Real Activities Manipulation: Strategic Responses to Institutional Changes in Hospitals*. *papers.ssrn.com*. Toronto: [s.n.]. 2010. Disponível em: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1662208>. Acesso em: 28 ago. 2011.

HSU, S. H.; SYLVIA HSINGWEN HSU. *The use of cost information in pricing decisions and cost management strategies*. Madison: 2006. *Thesis (Doctoral in Business)* - University of Wisconsin.

HUBERMAN, A. M.; MILES, M. B. *Qualitative Data Analysis*. Beverly Hills: Sage Publications, 1984.

HUNTZINGER, J. R. *Lean cost management: accounting for lean by establishing flow*. Fort Lauderdale: J. Ross Publishing, 2007.

HÜHN, M. *What is Management? Management Concepts and Philosophy*, v. 1, n. 4, p. 290-315, 2005.

HUTAIBAT, K.; ALBERTI ALHTAYBAT, L. VON; AL HTAYBAT, K. *Strategic management accounting and the strategising mindset in an English higher education institutional context*. *Journal of Accounting & Organizational Change*, v. 7, n. 4, p. 358-390, 2011.

ILIC, B.; MILICEVIC, V.; CVETKOVIC, N. *Strategic Cost Management and the Product Life Cycle Concept*. **Megatrend Review**, v. 7, n. 1, p. 193-207, jun 2010.

INKPEN, A.; CHOUDHURY, N. *The Seeking of Strategy Where it is not: Towards a Theory of Strategy Absence*. **Strategic Management Journal**, v. 16, n. 4, p. 313-323, 1995.

INSTITUTE OF MANAGEMENT ACCOUNTANTS - IMA. **Draft Report of the IMA Managerial Costing Conceptual Framework Task Force**. [S.l: s.n.], 2012

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD - IASB. **Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements**. [S.l: s.n.], 2010

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS CONCIL – IFAC. **Evaluating and Improving Costing in Organizations**. [S.l: s.n.], 2009

IRWIN, T. **Plato's Ethics**. New York: Oxford University Press, USA, 1995.

ITTNER, C.; LARCKER, D. F. *The Performance Effects of Process Management Techniques*. **Management Science**, v. 43, n. 4, p. 522-534, 1997.

IUDÍCIBUS, S. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2005.

IUDÍCIBUS, S.; RIBEIRO FILHO, J.; LOPES, J.; PEDERNEIRAS, M. Uma reflexão sobre a contabilidade: caminhando por trilhas da “teoria tradicional e teoria crítica”. **BASE - Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, v. 8, n. 4, p. 274-285, 31 dez 2011.

JABAREEN, Y. *Building a Conceptual Framework: Philosophy, Definitions, and Procedure*. **International Journal of Qualitative Methods**, v. 8, n. 4, p. 49-63, 2009.

JOHNSON, G.; SCHOLLES, K.; WHITTINGTON, R. **Explorando a Estratégia Competitiva**. Porto Alegre: Bookman, 2007.

JOHNSON, H. T. *The Decline of Cost Management: A Reinterpretation of 20th Century Cost Accounting History*. **Journal of Cost Management**, v. 1, p. 5-12, 1987.

JOHNSON, H. T. *Activity-based management: past, present, and future*. **The Engineering Economist**, v. 36, n. 3, p. 219-238, 1991.

JOHNSON, H. T. *Lean Accounting: to Become Lean, shed Accounting*. **Journal of cost management**, February, p. 6-17, 2006.

JOHNSON, H. T.; BRÖMS, A. **Profit beyond measure: Extraordinary results through attention to work and people**. New York: Productivity Press, 2000.

JONES, L. *Competitor cost analysis at Caterpillar*. **Management Accounting**, v. 70, n. 4, p. 32-38, 1988.

KAHANER, L. **Competitive intelligence: how to gather, analyze, and use information to move your business to the top**. New York: Touchstone, 1997.

KAJUTER, P.; KULMALA, H. I. *Open-book Accounting in Networks Potential Achievements and Reasons for Failures*. **Management Accounting Research**, v. 16, n. 2, p. 179-204, jun 2005.

KAPLAN, R. S.; ANDERSON, S. R. *Time-driven activity-based costing: a simpler and more powerful path to higher profits*. Boston: Harvard business press, 2007.

KAPLAN, R. S.; COOPER, R. *Cost and Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*. Boston: Harvard Business School Press, 1998.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. *The balanced scorecard—measures that drive performance*. **Harvard business review**, v. 70, n. 1, p. 71-79, 1992.

KARUNASENA, K.; DENG, H. *Testing and Validating a Conceptual Framework for Evaluating the Public Value of e-Government using Structural Equation Modelling*. Australasian Conference on Information Systems. **Anais...** [S.l: s.n.], 2010.

KASPCZAK, M. C.M. **Gestão Estratégica de Custos: um Estudo Empírico no Segmento Metal-Mecânico**. Ponta Grossa: 2008. Dissertação (Mestrado em Engenharia) - Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Tecnologia Federal do Paraná.

KAWADA, M.; JOHNSON, D. F. *Strategic Management Accounting - Why and How*. **Management Accounting**, v. 75, n. 2, p. 32-38, 1993.

KERLINGER, F. N. **Metodologia da Pesquisa em Ciências Sociais: um Tratamento Conceitual**. São Paulo: EU/EDUSP, 1980.

KIM, H. *Cost management preferences of small restaurant firms*. Las Vegas, 2003. *Thesis (Doctoral in Business)* - University of Nevada

KIM, W. C.; MAUBORGNE, R. **A Estratégia do Oceano Azul**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

KLOSTERMKNIGHT, C.; COLLIER, P. M. *Target Costing in the Automotive Industry: a Case Study of Dynamic Capabilities*. **papers.ssrn.com**. [S.l: s.n.]. 2009. Disponível em: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1404366>. Acesso em: 31 jul. 2011.

KNIGHT, R. E. *Customer profitability analysis--Part I: alternative approaches toward customer profitability*. **Economic Review**. Apr, p. 11-20, 1975.

KOGA, K. *Determinants of effective product cost management during product development: Opening the black box of target costing*. Cambridge, 1999. Thesis (Doctoral in Business Administration) - Harvard University.

KONDER, L. **O que é dialética**. Brasília: Brasiliense, 1990.

KOTLER, P.; KELLER, K. L. **Marketing Management**. 14 ed. New Jersey: Prentice Hall, 2012.

KUHN, T. S. **Estrutura das Revoluções Científicas**. São Paulo: Perspectiva, 1989.

KULMALA, H. I. *Cost Management in Firm Networks*. Tampere: 2003. Thesis (Doctoral in Business Administration). Tampere University of Technology.

KULMALA, H. I.; PARANKO, J.; UUSI-RAUVA, E. *The role of cost management in network relationships*. *Production Economics*, v. 79, n. 1, p. 33-43, 2002.

KUMAR, A.; SHAFABI. *Strategic Cost Management – Suggested Framework for 21st Century*. *Journal of Business and Management Research*, v. 5, n. 2, p. 118-131, 2011.

LANGFIELD-SMITH, K. *Strategic management accounting: how far have we come in 25 years?* *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, v. 21, n. 2, p. 204-228, 2008.

LARA, E. P.; ROBLES JUNIOR, A. Proposta de Introdução de uma Gestão Estratégia de Custos para as Micro e Pequenas Empresas. *Unopar científica: ciências jurídicas e empresariais*, v. 2, n. 2, p. 51-65, 2001.

LARA, M. L. G. Diferenças Conceituais sobre Termos e Definições e Implicações na Organização da Linguagem Documentária. *Ciência da Informação*, v. 33, n. 2, p. 91-96, ago 2004.

LAUSCHNER, M. A.; BEUREN, I. M. Gestão Estratégica de Custos. *Contabilidade Vista & Revista*, v. 15, n. 2, p. 53 - 84, 2004.

LEARNED, E. P.; CHRISTENSEN, C. R.; ANDREWS, K. R.; GUTH, W. D. *Business policy: Text and cases*. New York: RD Irwin, 1969.

LEE, K. *Motivations, Barriers, and Incentives for Adopting Environmental Management (Cost) Accounting and Related Guidelines: a Study of the Republic of Korea*. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, v. 49, n. May 2010, p. 39-49, 2011.

LEE, L. S. *The impact of information technology on organizational control and cost management in the health care context*. Columbia: 2008. Dissertation (Master in Business Administration) - University of South Carolina.

LEITÃO, D. M. A Informação como Insumo Estratégico. *Ciência da Informação*, v. 22, n. 2, p. 118-123, 1993.

LESHEM, S.; TRAFFORD, V. *Overlooking the Conceptual Framework*. *Innovations in Education and Teaching International*, v. 44, n. 1, p. 93-105, 2007.

LIKER, J. K.; MEIER, D. *The Toyota way fieldbook*. New York: McGraw Hill, 2006.

LIN, B.-R. *Institutional characteristics that support activity-based costing and business officers' perceptions regarding cost management*. United States -- South Dakota: University of South Dakota, 2000.

LIN, M.; HUANG, P. Y. *Using Target Costing to Manage Sporting Goods*. *International Journal of Strategic Cost Management*, n. Fall, p. 1-16, 2009.

LIND, M.; MELIN, U. *Dialectics in Information Systems Research - Potentials and Challenges*. *European Conference on Research Methodology for Business and Management Studies*. Anais... Reading: [s.n.], 2003.

LINEBAUGH, K. *Toyota Keeps Idled Workers Busy Honing Their Skills*. *The Wall Street Journal*, p. 1-3, 13 out 2008.

LINS, LUIZ S, SILVA, R. N. S. **Gestão Empresarial com ênfase em Custos – uma abordagem prática**. São Paulo: Thomson Learning, 2005.

LOCKAMY III, A. *A Constraint-Based Framework for Strategic Cost Management*. *Industrial Management & Data Systems*, v. 103, n. 8, p. 591-599, 2003.

LORD, B. R. *Strategic Management Accounting: the Emperor's New Clothes?* *Management Accounting Research*, v. 7, n. 3, p. 347-366, set 1996.

LORINO, P.; TARONDEAU, J.C. *De la stratégie aux processus stratégiques*. *Revue française de gestion*, v. 38, n. 160, p. 307-328, 2006.

LOYD, N.; HARRIS, G. A.; BLANCHARD, L. *Integration of A3 Thinking as an Academic Communication Standard*. *Industrial Engineering Research Conference*. Anais... [S.l: s.n.], 2010.

LUZ, J. R.M. **Gestão Estratégica Baseada na Qualidade e nos Custos da Qualidade: Um estudo no setor de construção civil da cidade de Campina Grande – PB**. João Pessoa: 2011. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa Multi- Institucional e Inter-Regional de Pós- Graduação em Ciências Contábeis, da Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte.

MACHADO, D. G.; SOUZA, M. A. *Análise das Relações entre a Gestão de Custos e da gestão do Preço de Venda: um estudo das Práticas Adotadas por Empresas Industriais Conserveiras Estabelecidas no RS*. **Revista Universo Contábil**, v. 2, n. 1, p. 43-60, 2006.

MACHADO, E. A. **Estratégias Genéricas de Porter e as Finalidades Percebidas para as Práticas de Gestão de Custos: Estudo empírico com Empresas da Construção Civil do Estado do Paraná**. Curitiba: 2008. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Universidade Federal do Paraná.

MACHADO-DA-SILVA, C. L.; FONSECA, V. S. *Competitividade Organizacional: uma Tentativa de Reconstrução Analítica*. **Revista de Administração Contemporânea**, Edição Especial, n. 2, p. 33-49, 2010.

MADKUR, F. N. **Análise do Processo de Gestão Estratégica de Custos e Formação de Preço, no Âmbito do Jogo de Empresas, com Apoio de Treinamento Baseado no Computador (CBT)**. Maringá: 2008. Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade Estadual de Londrina e Universidade Estadual de Maringá.

MAGALHÃES, P. D. L. **Gestão Estratégica de Custos numa empresa têxtil: estudo de caso**. Braga: 2011. Mestre (Engenharia e Gestão Industrial) - Escola de Engenharia da Universidade do Minho.

MAITAL, S. *Executive Economics*. New York: The Free Press, 1994.

MALAVAZI, A.S.; DAYANE EIKO FUGITA; ROSA, P. M. **Custeio Variável como um Instrumento de Gestão para as Empresas Rurais**. Encontro de Contabilidade da Universidade Estadual de Maringá. *Anais...* Maringá: [s.n.], 2006.

MARCH, J. G. *Exploration and Exploitation in Organizational Learning*. *Organization Science*, v. 2, n. 1, p. 71-87, 1991.

MARCHIONE, J. C. El “Proyecto Delta” y los sistemas de información de costos, ¿son realmente compatibles? *Revista del Instituto Internacional de Costos*, v. 2, n. 1, p. 67-92, 2008.

MARCONI, M.A.; LAKATOS, E. M. **Técnicas de Pesquisa**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MARCOVITCH, J. **Interação da Instituição de Pesquisa Industrial com seu Ambiente e suas Implicações na Eficácia Organizacional**. São Paulo: Tese (Livre Docência) - Programa de Pós-Graduação em Administração, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 1978.

MARIE, A.; CHEFFI, W.; LOUIS, R. J.; RAO, A. *Is Standard Costing Still Relevant? Evidence from Dubai*. *Management Accounting Quarterly*, v. 11, n. 2, p. 1-11, 2010.

MARSH, R. M.; MANNARI, H. *Japanese workers' responses to mechanization and automation*. *Human Organization*, v. 32, n. 1, p. 85-93, 1973.

MARSHALL, A. *Principles of economics*. New York: Cosimo Classics, 2009.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MARTINS, E.; ROCHA, W. **Métodos de Custeio Comparados**. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, G.A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS, L. M. *Gestão de Custos: uma Visão Estratégica sob o Enfoque de Adoção da Cadeia de Valores*. *Terra e Cultura*, v. 35, n. 1, p. 59-72, 2002.

MARTINS, O. S.; PEDROSA NETO, C.; ARAUJO, A. O. *et al.* *A Gestão Estratégica de Custos nas Organizações do Terceiro Setor: um Estudo de Caso no Estado da Paraíba*. *Contabilidade Vista & Revista*, v. 19, n. 2, p. 61-84, 2008.

MARZO, G. *Making Strategic Investment Decisions. Real Options Theory and Strategic Cost Management: Two Bottles for the Same Wine?* [S.l: s.n.], 2010. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=1702794>> Acesso em 28/02/2011.

MASON, R. O. *A Dialectical Approach to Strategic Planning*. *Management Science*, v. 15, n. 8, p. 403 - 415, 1969.

MATHESON, D.; MATHESON, J. *The Smart Organization: Creating Value Through Strategic R&D*. Boston: Harvard Business School Press, 1998.

MAUSS, C. V.; MAGALHÃES, J. M.; SOUZA, M. A. A gestão estratégica de custos como instrumento para redução do trade-off entre custo e diferenciação baseada na flexibilidade. **ABCustos Associação Brasileira de Custos**, v. 2, n. 2, p. 1-27, 2007.

MAXIMIANO, A. C. A. **Introdução à Administração**. São Paulo: Atlas, 2000.

MCNAIR, C. J. *Beyond The Boundaries: Future Trends in Cost Management*. **Cost Management**, v. 21, n. 1, p. 10-21, 2007.

MCCRAW, T. K.; CLEMENTE, R. *Prophet of innovation : Joseph Schumpeter and creative destruction*. **Revista Brasileira de Inovação**, v. 7, n. 1, p. 243-250, 2007.

MEGLIORINI, E. **Custos: Análise e Gestão**. São Paulo: Prentice Hall, 2011.

MEI, X.; HAN, Z.; CHEN, H. *Study on the Cost Management Based on the Cooperative Value Chain*. **International Journal of Business and Management**, v. 4, n. 6, p. 17-22, 2009.

MENDES, E. L. **Planejamento Estratégico e Gestão de Custos: Um Estudo no Laboratório Central de Saúde**. Salvador: Dissertação (Mestrado Profissional em Administração) - Núcleo de Pós Graduação em Administração da Universidade Federal da Bahia, 2008.

MERRIAM-WEBSTER. *Merriam-Webster's Collegiate Dictionary*. [S.l.]: Merriam-Webster, 2010.

MILES, L. *How to cut costs with value analysis*. **American Machinist Special Report to the Metallworking Industries**, 1949.

MILES, R. E.; SNOW, C. C.; MEYER, A. D.; COLEMAN JR, H. J. *Organizational Strategy, Structure, and Process*. **Academy of Management Review**, p. 546 - 562, jul 1978.

MILLER, D. *Configurations of Strategy and Structure: Towards a Synthesis*. **Strategic Management Journal**, v. 7, n. 3, p. 233-249, 1986.

MINTZBERG, H. *Patterns in strategy formation*. **Management science**, v. 24, n. 9, p. 934-948, 1978.

MINTZBERG, H. *Developing Theory about the Development of Theory*. In: SMITH, K. G.; HITT, M. A. (Org.). **Great minds in management: The process of theory development**. Oxford: Oxford University Press, 2005. p. 355-372.

MINTZBERG, H. **Ascensão e Queda do Planejamento Estratégico**. Porto Alegre: Bookman, 2006. MINTZBERG, H.; AHLSTRAND, B.; LAMPEL, J. **Safári de Estratégia: um Roteiro pela Selva do Planejamento Estratégico**. Porto Alegre: Bookman, 2000.

MINTZBERG, H.; QUINN, J. B.; BRIAN, J.; GHOSHAL, S. **O Processo da Estratégia**. Porto Alegre: Bookman, 2001.

MINTZBERG, H.; RAISINGHANI, D.; THEORET, A. *The structure of “unstructured” decision processes*. *Administrative science quarterly*, v. 21, n. 2, p. 246 - 275, 1976.

MINTZBERG, H.; WATERS, J. A. *Of Strategies, Deliberate and Emergent*. *Strategic Management Journal*, v. 6, n. 3, p. 257-272, jul 1985.

MIOTTO, G. R. **Análise da Gestão Estratégica de Custos no Setor de Aviação Comercial Brasileiro**. São Paulo: 2007. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade do Vale do Rio dos Sinos.

MIOTTO, G. R.; SOUZA, M. A.; DIEHL, C. A. *Análise dos Reflexos do Posicionamento Estratégico no Resultado de Companhias Aéreas Brasileiras no Período de 2001 a 2005*. *Revista Universo Contábil*, v. 4, n. 1, p. 64-80, 2008.

MOHANDAS, V. P.; SANKARANARAYANAN, S. R. *Cost of Quality Analysis: Driving Bottom-line Performance*. *International Journal of Strategic Cost Management*, v. 3, n. 2, p. 1-8, 2008.

MONDEN, Y. *Cost Management in the New Manufacturing Age*. Tokio: Productivity Press, 1992. p. 430

MONDEN, Y.; HAMADA, K. *Target Costing and Kaizen Costing in Japanese Automobile Companies*. *Management Accounting Research*, v. 3, n. 1, p. 16-34, 1991.

MOON, P.; BATES, K. *Core Analysis in Strategic Performance Appraisal*. *Management Accounting Research*, v. 4, p. 139-152, 1993.

MORAN, M. R. **Operacionalização de Posicionamentos Estratégicas de Empresas em Redes de Negócios: um estudo de Múltiplos Casos**. São Paulo: 2010. Dissertação (Mestrado em Administração) - Programa de Pós- Graduação em Administração, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

MORSE, J. M.; MITCHAM, C. *Exploring Qualitatively-derived Concepts: Inductive—Deductive Pitfalls*. *International Journal of Qualitative Methods*, v. 1, n. 4, p. 28-35, 2002.

MOTA, P. **Fenomenologia e Estética Reflexão Crítica**. Porto: Edições Ecopy, 2006.

MUDDE, P. A.; SOPARIWALA, P. R. *Cost Restructuring and Revenue Building: a Strategic Benchmarking Analysis*. *Cost Management*, v. 22, n. 1, p. 36-46, 2008.

MUNIZ, L. S. **Práticas de Gestão Estratégica de Custos Adotadas por Empresas Brasileiras**. São Leopoldo: Dissertação 2010. (Mestrado em Contabilidade) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos.

MURCIA, F. D.-R.; WUERGES, A. *Accounting Choices in the Brazilian Market: Voluntary Disclosure Versus Earnings Management*. *Revista Universo Contábil*, v. 7, n. 2, p. 28-44, 30 2011.

MYERS, M. *Qualitative research in information systems. Management Information Systems Quarterly*, June, p. 241-247, 1997.

NAG, R.; HAMBRICK, D. C.; CHEN, M. *What is Strategic Management, Really? Inductive Derivation of a Consensus Definition of the Field. Strategic Management Journal*, v. 28, n. 9, p. 935-955, 2007.

NAKAGAWA, M. **Gestão Estratégica de Custos**. São Paulo: Atlas, 1991.

NASON, R.; PLUMRIDGE, N. Uma nova geração de estruturas de custos. **HSM Management**, v. 6, n. 32, p. 68-76, 2002.

NEUMAN, J. L. *Make Overhead Cuts That Last. Harvard Business Review*, v. 53, n. 3, p. 116, 1975.

NEUMANN, J. VON; MORGENSTERN, J. O. *Theory of Games and Economic Behavior*. Princeton University, Princeton, 1947.

NEVES, J. L. Pesquisa Qualitativa – Características, Usos e Possibilidades. **Caderno de Pesquisas em Administração**, v. 1, n. 3, p. 1-5, 1996.

NIELSEN, P. *A Conceptual Framework of Information Infrastructure Building: a Case Study of the Development of a Content Service Platform for Mobile*. Oslo: 2006. Doctor (Scientarium) - Faculty of Mathematics and Natural Sciences, University of Oslo.

NIYAMA, J. K.; SILVA, C. A. T. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2008.

NOBREGA, C. **A ciência da gestão**. Rio de Janeiro: Editora SENAC, 2004.

NONAKA, I.; TAKEUCHI, H. **Criação de conhecimento na empresa**. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

NOREEN, E. W.; BREWER, P. C.; GARRISON, R. H. *Managerial Accounting for Managers*. New York: McGraw-Hill, 2011.

NUNES, M. S. **Gestão Estratégica de Ganhos: uma Proposta de Gestão Estratégica de Custos Utilizando os Princípios da Teoria das Restrições, Aplicada em uma Fabricante de Autopeças**. São Carlos: 2006. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Escola de Engenharia de Produção da Escola de Engenharia de São Carlos da Universidade de São Paulo.

NUTT, P. C.; WILSON, D. C. *Handbook of Decision Making*. Chichester: Wiley, 2010.

NØRREKLIT, H. *The balance on the balanced scorecard a critical analysis of some of its assumptions. Management Accounting Research*, v. 11, n. 1, p. 65-88, mar 2000.

NØRREKLIT, H.; NØRREKLIT, L.; MITCHELL, F. *Paradigms and pragmatic constructivism: a reply. Accounting, Auditing & Accountability Journal*, v. 23, n. 6, p. 764-773, 2010.

OLDMAN, A.; TOMKINS, C. *Cost Management and Its Interplay With Business Strategy and Context*. Farnham: Ashgate Publishing Company, 1999.

OLIVEIRA, D. P. R. **Sistemas de Informações Gerenciais: Estratégicas Táticas Operacionais**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

OLIVEIRA, S. L. **Tratado de metodologia científica: projetos de pesquisa, TGI, TCC, Monografias, Dissertações e Teses**. São Paulo: Pioneira, 2001.

OLIVER, L. *The Cost Management Toolbox: A Manager's Guide to Controlling Costs and Boosting Profits*. New York: American Management Association, 2000.

OLSON, E. M.; SLATER, S. F.; HULT, T. M. *The Performance Implications of Fit Among Business Strategy, Marketing Organization Structure, and Strategic Behavior*. **Journal of Marketing**, v. 69, n. 3, p. 49-65, 2005.

OSTRENGA, M. R. *et al.* **Guia da Ernest & Young para gestão total dos custos**. São Paulo: Record, 1992.

OTLEY, D. *Performance Management: a Framework for Management Control Systems Research*. **Management Accounting Research**, v. 10, n. 4, p. 363-382, 1999.

PADOVEZE, C. **Curso Básico Gerencial de Custos**. São Paulo: Thomson Learning, 2006.

PANARELLA, P. J. M. **Gestão e Mensuração de Custos: Semelhanças e Divergências entre a Microeconomia e a Contabilidade Gerencial**. São Paulo: 2010. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós- Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

PANUCCI-FILHO, L.; VOESE, S. B. *Custeio Throughput como Prática de Gestão de Custos das Empresas de Pequeno Porte - Análise Empírica numa Indústria de Confeccões*. **Revista Gestão Industrial**, v. 6, n. 4, p. 1-16, 2010.

PARISI, C. **Uma Contribuição ao Estudo de Modelos de Identificação e Acumulação de Resultados**. São Paulo: 1995. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós- Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

PARISI, C.; NOBRE, W. J. *Eventos, gestão e modelos de decisão*. In: CATELLI, A. (Org.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica GECON**. São Paulo: Atlas, 2007.

PARKER, D.; STACEY, R. **Caos, administração e economia as implicações do pensamento não-linear**. Rio de Janeiro: Instituto Liberal, 1995.

PARKER, L. D. *Qualitative management accounting research: Assessing deliverables and relevance*. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 23, n. 1, p. 54-70, jan 2011. PATTON, M. Q. *Qualitative Evaluation and Research Methods*. London: Sage Publications, 1990.

PEARCE II, J. A. *Selecting among alternative grand strategies*. *California Management Review*, v. 24, n. 3, p. 23-31, 1982.

PENG, H. *The Research on Strategic Cost Management of State-owned Commercial Banks*. *International Annual Conference on WTO and Financial Engineering*. *Anais...* Hangzhou: [s.n.], 2004

PENROSE, E. *The Theory of the Growth of the Firm*. Oxford: Oxford University Press, 1959.

PEREIRA, C. A. Ambiente, Empresa, Gestão e Eficácia. In: CATELLI, A. (Org.). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica GECON*. São Paulo: Atlas, 2007.

PEREIRA, F. C. M. **Comportamento Informacional na Tomada de Decisão: proposta de Modelo Integrativo**. Belo Horizonte: 2011. Tese (Doutorado em Ciência da Informação) - Universidade Federal de Minas Gerais.

PEREIRA, J. C. R. **Análise Quantitativa de Dados**. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1999.

PEREIRA, M.J.; ESPEJO, M. M. DOS S. B. **Prioridades estratégicas e gestão de custos: a relação conforme a percepção dos gestores nos hotéis de médio e grande porte da Cidade do Salvador – BA**. Congresso Brasileiro de Custos. *Anais...* Belo Horizonte: [s.n.], 2010

PEREIRA, M. I.; SANTOS, S. A. DOS. **Modelo de Gestão: Uma Análise Conceitual**. São Paulo: Thomson Learning, 2001.

PEREZ JUNIOR, J. H.; OLIVEIRA, L. M.; COSTA, R. G. **Gestão Estratégica de Custos**. São Paulo: Atlas, 2009.

PETERAF, M. A.; BARNEY, J. B. *Unraveling the resource-based tangle*. *Managerial and Decision Economics*, v. 24, n. 4, p. 309-323, jun 2003.

PHYRR, P. *Zero based budgeting: A practical management tool for evaluating expenses*. New York: John Wiley & Sons, 1973.

PILLAI, M. *Cost Control and Enhancing Competitiveness through Benchmarking: An Analysis*. Conference on Global Competition & Competitiveness of Indian Corporate. *Anais...* New Delhi: Indian Institute of Management Kozhikode. Disponível em: <<http://210.212.226.69/handle/2259/493>>. Acesso em: 9 jun. 2011, 2007

PINTO, L. J. S. Ensaio sobre Gestão Estratégica de custos: um debate sobre os conceitos e aplicabilidade. *Raunp*, v. III, n. 1, p. 7-16, 2011.

POMPERMAYER, C. B.; TEODORO, J. D. Gestão de custos nas empresas da Região Metropolitana de Curitiba. *Revista FAE*, v. 11, n. 2, p. 69-78, 2008.

PORTER, M. E. *Competitive Strategy*. New York: Free Press, 1980.

PORTER, M. E. *Competitive Advantage*. New York: Free Press, 1985.

PORTER, M. E. *The Competitive Advantage of Nations*. New York: The Free Press, 1990.

PORTER, M. E. *What is strategy?* *Harvard Business Review*, n. Nov-Dec, p. 10–31, 1996.

PRADO, E. P. V.; YU, A. S. O. **Análise de decisão na terceirização da tecnologia de informação: um estudo de caso no setor químico brasileiro**. SEMEAD. *Anais...* São Paulo: FEA-USP, 2003

PUOLAMAKI, E. *The role of strategic management accounting in the strategy formation*. Cardiff business school conference paper. *Anais...* Cardiff: [s.n.]. Disponível em: <http://www.caerdydd.ac.uk/carbs/news_events/events/past/conferences/ipa/ipa_papers/00247.pdf>. Acesso em: 14 ago. 2011, 2006

QUESADO, P. R.; RODRIGUES, L. L. A gestão estratégica de custos em grandes empresas portuguesas. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, v. 5, n. 10, p. 1-15, 1997.

QUESADO, P. R.; RODRIGUES, L. L. **A Influência das Perspectivas do Balanced Scorecard sobre a Gestão Estratégica de Custos em Grandes Empresas Portuguesas**. Congresso Internacional de Custos. *Anais...* Lion: ISEOR, 2007

RAO, V. G. *Strategic Cost Management in a Global Supply Chain*. Massachusetts: 2004. *Master (Science in Mechanical Engineering)* - Sloan School of Management of Massachusetts Institute of Technology.

RAPINI, M. S. Interação universidade-empresa no Brasil: evidências do Diretório dos Grupos de Pesquisa do CNPq. *Estudos Econômicos (São Paulo)*, v. 37, n. 1, p. 211-233, 2007.

RASIA, K. A.; SOUZA, M. A. **Práticas de Gestão Estratégica de Custos: Características de sua Utilização por Empresas Brasileiras do Agronegócio**. Congresso Brasileiro de Custos. *Anais...* Rio de Janeiro: ABCustos, 2011

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais. In: BEUREN, I. M. (Org.). **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática**. São Paulo: Atlas, 2003. p. 80-83.

RAUPP, S. W.; FERRARI, M. J. O Processo de Implementação da Gestão Estratégica de Custos em uma Empresa Estatal De Energia Elétrica. *Estratégia & Negócios*, v. 5, n. 1, p. 137-166, 2012.

RECKZIEGEL, V. **Práticas de Gestão de Custos Adotadas por empresas Estabelecidas nas Regiões Noroeste e Oeste do estado do Paraná**. São Leopoldo: 2005. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Programa de Pós Graduação em Contabilidade da Universidade do Vale do Rio dos Sinos.

RECKZIEGEL, V.; SOUZA, M. A.; DIEHL, C. A. Práticas de Gestão de Custos Adotadas por Empresas Estabelecidas nas Regiões Noroeste e Oeste do Estado do Paraná. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, v. 9, n. 23, p. 14-27, 2007.

REGINATO, L. **Um Estudo Setorial Sobre as Relações entre Variáveis Ambientais Externas, Modelos de Gestão, Controles Gerenciais e Desempenhos das Empresas**. São

Paulo: 2010. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

RELVAS, T. R. S. **Estudo das bases conceituais para desenvolvimento de modelos de previsão voltados para a gestão estratégica de custos**. São Paulo: 1998. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

RENDALL, C.; HERGETH, H.; CHEN, A.; ZUCKERMAN, G. *Product Cost Management Practices in Textiles*. *Journal of the Textile Institute*, v. 90, n. 1, p. 27-37, 1999.

ROBINSON JR, R. B.; PEARCE II, J. A. *Planned patterns of strategic behavior and their relationship to business-unit performance*. *Strategic Management Journal*, v. 9, n. 1, p. 43-60, 1988.

ROBINSON, M. A. *Contribution Margin Analysis: no Longer Relevant/Strategic Cost Management: the New Paradigm*. *Journal of Management Accounting Research*, v. 2, n. 1, p. 1-32, 1990.

ROBLES JUNIOR, A. **Custos da Qualidade: Aspectos Econômicos da Gestão da Qualidade e da Gestão Ambiental**. São Paulo: Atlas, 2003.

ROCHA, W. **Contribuição ao Estudo de um Modelo Conceitual de Sistema de Informação de Gestão Estratégica**. São Paulo: 1999. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-Graduação em Administração, Departamento de Administração, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

ROCHA, W. Da contabilidade de custos à gestão estratégica de custos. **Revista Contabilidade & Finanças - USP**, v. 18, n. 43, p. 7, 2007.

ROCHA, W.; GONZALEZ, P. Integração do Custeio Baseado em Atividades Com a Teoria das Restrições. **Revista de Administração Mackenzie**, v. 7, n. 2, p. 102-122, 2006.

RODRIGUES, F. **Dinâmica do Processo Decisório em Equipe: Análise Temporal-Ambiental**. São Paulo: 2009. Tese (Doutorado em Administração) - Programa de Pós-Graduação em Administração, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

RONDA-PUPO, G. A.; GUERRAS-MARTIN, L. Á. *Dynamics of the evolution of the strategy concept 1962–2008: a co-word analysis*. *Strategic Management Journal*, v. 188, n. July 2011, p. 162-188, 2012.

ROSA, P. R.; SANTOS, C. H. S. Gestão de custos num hospital de Santa Cruz do Sul, RS. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 14, n. 2, p. 46-68, 2003.

ROSLENDER, R.; HART, S. J. *In Search of Strategic Management Accounting: Theoretical and Field Study Perspectives*. **Management Accounting Research**, v. 14, n. 3, p. 255-279, set 2003.

ROTHER, M.; SHOOK, J. *Learning To See: Value Stream Mapping To Create Value And Eliminate Muda*. New York: Productivity Press, 2003.

RUMELT, R. P. *Strategic Management and Business Policy*. New York: McGraw-Hill, 1980.

SAHOO, T.; BANWET, D. K.; MOMAYA, K. *Developing a Conceptual Framework for Strategic Technology Management Using ISM and MICMAC Methodology: A Case of Automotive Industry in India*. **Global Business Review**, v. 12, n. 1, p. 117-143, 23 dez 2010.

SAKURAI, M. *The concept of target costing and its effective utilization*. [S.l.]: CAM-I, Incorporated, 1988.

SAKURAI, M. **Gerenciamento Integrado de Custos**. São Paulo: Atlas, 1997. p. 279

SALVATORE, D. *Schaum's outline of theory and problems of microeconomic theory*. New York: McGraw-Hill Companies, 1992.

SANTOS, C. M. S.; BORNIA, A. C.; LEITE, M. S. A. Sistema de Gestão de Custos Associado à Cadeia de Valor. **ABCustos Associação Brasileira de Custos**, v. V, n. 1, p. 1-27, 2010.

SANTOS, E. S.; PONTE, V. Modelos de Decisão em Gestão Econômica. **Caderno de Estudos FIECAFI**, v. 10, n. 19, p. 43-56, 1998.

SANTOS, J. L.; PINHEIRO, P. R.; SCHMIDT, P. **Fundamentos de Gestão Estratégica de Custos**. São Paulo: Atlas, 2006. p. 185

SANTOS, L. S. DOS. **Gestão Estratégica de Custos em Empresas de Terceirização de Serviços de Instalação e Manutenção de redes de Telecomunicações**. Porto Alegre: 2004. Dissertação (Mestrado em Economia) - Programa de Pós-Graduação em Economia – PPGE, Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

SANTOS, R. P. **Análise de Custos dos Concorrentes: um Estudo Exploratório entre Teoria e Prática**. São Paulo: 2010. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós- Graduação em Ciências contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

SCARPIN, J. E.; PINTO, J.; BOFF, M. L. Utilização do Target Costing e da Previsão de Demanda como Ferramentas de Gestão Estratégica de Custos na Indústria de Concreto: um Estudo de Caso. **ABCustos Associação Brasileira de Custos**, v. III, n. 1, p. 68-86, 2008.

SCHIER, C. U. C. **Gestão Prática de Custos**. Curitiba: IBPEX, 2004.

SCHMALENBACH, E. *Le bilan dynamique*. Paris: Dunod, 1961.

SCHREIBER, D. **Modelo Triple Helix como estratégia de gestão de custos em inovação em redes de MPEs**. Congresso Brasileiro de Custos. **Anais...** Belo Horizonte: UFMG, 2010

SCHUMPETER, J. **A teoria do desenvolvimento econômico**. New York: Harper, 1942.

SEHNEM, S.; LAZZAROTTI, F.; BANDEIRA-DE-MELLO, R. Uma Análise Longitudinal da Utilização do Paradigma Porteriano no Brasil. **Brazilian Business Review**, v. 7, n. 2, p. 21 - 39, 2010.

SHAH, H.; MALIK, A.; MALIK, M. S. *Strategic Management Accounting – a Messiah for Management Accounting?* **Journal of Business and Management**, v. 1, n. 4, p. 1-7, 2011.

SHANK, J. K. *Strategic Cost Management: New Wine, or Just New Bottles?* **Management Accounting Research**, v. 1, n. 1, p. 47-65, 1989.

SHANK, J. K. *Analysing technology investments—from NPV to Strategic Cost Management (SCM)*. **Management Accounting Research**, v. 7, n. 2, p. 185-197, jun 1996.

SHANK, J. K. *Strategic cost management: upsizing, downsizing, and right (?) sizing*. **BHIMANI, A. (Org.) Contemporary Issues in Management Accounting**. Oxford: Oxford University Press, 2006. p. 355–79.

SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. **The Evolution From Managerial to Strategic Accounting**. Homewood: Richard D. Irwin, 1989.

SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. **Strategic Cost Management**. New York: The Free Press, 1993.

SHANK, J. K.; MIGUEL, J. G. S. *Merging Financial and Managerial Accounting: Strategic Cost Management and Enterprise Risk Assessment Under SOX*. **Journal of Corporate Accounting & Finance**, v. 20, n. 2, p. 83–99, 2009.

SHARMA, R.; JONES, S. *CFO of the Future: Strategic Contributor or Value Adder?* **Journal of Applied Management Accounting Research**, v. 8, n. 1, p. 1 - 15, 2010.

SHIELDS, M. D.; YOUNG, S. M. *Effective Long-Term Cost Reduction: A Strategic Perspective*. **Journal of Cost Management**, v. 6, n. 1, p. 16-30, 1992.

SHIM, J. K.; SIEGEL, J. G. **Modern Cost Management Analysis**. Hauppauge: Barons Educational Series, 2009.

SHINGÕ, S. **Zero quality control: Source inspection and the poka-yoke system**. New York: Productivity Press, 1985.

SILVA, C. L. Gestão estratégica de custos: o custo meta na cadeia de valor. **Revista FAE**, v. 2, n. 2, p. 17-25, 1999.

SILVA, J. O.; JONES, C. M.; CHAVES, H. A. F. *et al.* Gestão Estratégica de Custos de Produção do Barril Petróleo. **Revista Electrónica de Ciências da Terra**, v. X, n. Y, p. 1-4, 2010.

SILVI, R.; BARTOLINI, M.; HINES, P. *SCM and Lean Thinking: a Framework for Management Accounting*. *Cost Management*, v. 22, n. 1, p. 11, 2008.

SILVI, R.; CUGANESAN, S. *Investigating the management of knowledge for competitive advantage: A strategic cost management perspective*. *Journal of Intellectual Capital*, v. 7, n. 3, p. 309-323, 2006.

SIMMONDS, K. *Strategic Management Accounting*. *Management Accounting*, v. 59, n. 4, p. 26-29, 1981.

SIMON, H. A. *Rationality as Process and as Product of Thought*. *American Economic Review*, v. 68, n. 2, p. 1 - 16, 1978.

SINGH, W. R. *Accounting Terminology Bulletin No: 1 Review and Résumé*. AICPA committee on Terminology. [S.l: s.n.], 1953

SLAVOV, T. N. B.; COSTA, S. A. **Alinhando a Perspectiva Da Visão Baseada em Recursos e o Lean Accounting para um Dimensionamento Enxuto do Sistema de Controle Gerencial**. *Congreso transatlántico contabilidad, control, auditoría y gestión de costos*. *Anais...* Lyon: ISEOR, 2010.

SLAVOV, T. N. B. **Gestão Estratégica de Custos no Brasil: Estudo Bibliométrico nos anos de 2004 a 2010**. Congresso Brasileiro de Custos. *Anais...* Rio de Janeiro: ABCustos, 2011.

SLAVOV, T. N. B.; FARIA, A. C. **A Contabilidade Enxuta (Lean Accounting) na indústria automobilística brasileira: O caso FIAT**. Encontro Nacional da ANPAD. *Anais...* Rio de Janeiro: ANPAD, 2011.

SLAVOV, T. N. B.; TAKAHASHI, M. **Além do Direcionamento de Custos: a Visão dos Determinantes de Custos - Cost Drivers - na Gestão Estratégica de Custos**. Congresso Brasileiro de Custos. *Anais...* Belo Horizonte: [s.n.], 2010.

SOARES, M. B. **Alfabetização no Brasil: o estado do conhecimento**. Brasília: Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais, 2000.

SOBEK II, D. K.; SMALLEY, A. *Understanding A3 thinking: a critical component of Toyota's PDCA management system*. New York: Productivity Press, 2008.

SOMMER, A. T. **Desenvolvimento de um Sistema de Custeio Baseado em Atividades - ABC, como Ferramenta para Otimização da Gestão estratégica de Custos na Indústria e Comércio de Calçados Andarilho Ltda**. Porto Alegre: 2002. Dissertação (Mestrado em Economia) - Programa de Pós- Graduação em Economia da Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

SOUSA, W. H. **Decidindo como Decidir: Desenvolvimento de uma Estrutura Conceitual através de Estudos de Casos**. São Paulo: 2006. Tese (Doutorado em Administração) – Programa de Pós Graduação em Administração da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

SOUTES, D. O. **Uma Investigação do Uso de Artefatos da Contabilidade Gerencial por Empresas Brasileiras**. São Paulo: 2006. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Administração, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

SOUZA, A. A.; BOINA, T. M.; AVELAR, E. A. Dificuldades identificadas na implementação do custeio baseado em atividades: estudo de caso exploratório. **ABCustos Associação Brasileira de Custos**, v. 4, n. 2, p. 1-24, 2009.

SOUZA, A.; CLEMENTE, A. **Gestão de custos: Aplicações Operacionais e Estratégicas: exercícios resolvidos e propostos com utilização do Excel**. São Paulo: Atlas, 2011.

SOUZA, B. C.; ROCHA, W. **Gestão de Custos Interorganizacionais**. São Paulo: Atlas, 2009.

SOUZA, M. A.; DIEHL, C. A. **Gestão de Custos: Uma Abordagem Integrada entre Contabilidade, Engenharia e Administração**. São Paulo: Atlas, 2009.

SOUZA, M. A.; LISBOA, L. P.; ROCHA, W. Práticas de Contabilidade Gerencial Adotadas por Subsidiárias Brasileiras de Empresas Multinacionais. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 32, n. 1, p. 40 - 57, 2003.

SOUZA, M. A.; MARENGO, S. T.; JAROSIESKI, S. Adoção de práticas de gestão externa de custos: um estudo multicase em empresas da região da serra gaúcha. **Revista Universo Contábil**, v. 8, n. 2, p. 43-63, 2012.

SOUZA, M. A.; MEZZOMO, F. Determinantes de Custos em Empresas de Pequeno Porte do Setor Moveleiro: Um Estudo Em Empresas da Serra Gaúcha. **Franciele Mezzomo**, v. 4, n. 1, p. 131-149, 2012.

SOUZA, M. A.; PILZ, N.; SILVA, E. J. Práticas de gestão estratégica de custos: um estudo em uma empresa multinacional brasileira. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 4, n. 9, p. 145-167, 2010.

SOUZA, M. A.; RASIA, K. A.; ALMEIDA, L. B. **Práticas de Gestão Estratégica de Custos Adotadas por Empresas Brasileiras de Segmentos do Agronegócio**. Encontro da ANPAD. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2011.

SPICER, B. H. *The resurgence of cost and management accounting: a review of some recent developments in practice, theories and case research methods*. **Management Accounting Research**, v. 3, n. 1, p. 1-37, mar 1992.

SRIRAM, T.; SINHA, K. K. *Customization Strategies in Electronic Retailing: Implications of Customer Purchase Behavior*. **Decision Sciences**, v. 40, n. 1, p. 536, fev 2009.

STEFANOVITZ, J. P. **Contribuições ao Estudo da Gestão da Inovação: Proposição Conceitual e Estudo de Casos**. São Carlos: 2011. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) - Escola de Engenharia de São Carlos da Universidade de São Paulo.

STENZEL, C.; STENZEL, J. *Essentials of Cost Management*. New Jersey: John Wiley & Sons, 2003.

STEWART, L. J. *The influence of strategic alliance participation on cost management system design*. Madison: 1997. *Thesis (Doctoral in Business)* - University of Wisconsin.

STOFFEL, T. M.; FILHO, J. R. V.; OLIVEIRA, I. A. M.; SANTOS, B. P. **Gestão de custos hospitalares em instituição pública: um estudo de caso**. Congresso Brasileiro de Custos. *Anais...* Belo Horizonte: UFMG, 2010

SUGIMORI, Y.; KUSUNOKI, K.; CHO, F.; UCHIKAWA, S. *Toyota production system and kanban system materialization of just-in-time and respect-for-human system*. *The International Journal of Production Research*, v. 15, n. 6, p. 553-564, 1977.

TAGUCHI, G.; CHOWDHURY, S.; WU, Y. *Taguchi's quality engineering handbook*. [S.l.]: Lavoisier, 2005.

TAYLOR, D. W.; BERRY, P. C.; BLOCK, C. H. *Does group participation when using brainstorming facilitate or inhibit creative thinking?* *Administrative Science Quarterly*, v. 3, n. 1, p. 23-47, 1958.

TAYLOR, F. W. *Shop management*. New York: Harper & Brothers, 1911. TEECE, D. J.; PISANO, G.; SHUEN, A. *Dynamic Capabilities and Strategic Management*. *Strategic Management Journal*, v. 18, n. 7, p. 509-533, 1997.

TEIXEIRA, A. J. C.; GONZAGA, R. P.; SANTOS, A.V. S. M.; NOSSA, V. A utilização de ferramentas de contabilidade gerencial nas empresas do Estado do Espírito Santo. *Brazilian Business Review*, v. 8, n. 27, p. 108-127, 2011.

TERRILL, W. A.; PATRICK, A. W. *Cost accounting for management*. New York: Holt, Rhinehart and Winston, 1965.

THEÓPHILO, C. R. **Pesquisa em Contabilidade no Brasil: Uma análise crítico-epistemológica**. São Paulo: 2004. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

THOMAZ, P. G.; ASSAD, R. S.; P, L. F. *Using the Impact Factor and H Index to Assess Researchers and Publications*. *Arquivos Brasileiros de Cardiologia*, v. 96, n. 2, p. 90-93, 2011.

TICHACEK, R. L. *Effective Cost Management: Back to Basics*. American Association of Cost Engineers International Transactions. *Anais...* New Orleans: [s.n.], 2005

TILLMANN, K.; GODDARD, A. *Strategic management accounting and sense-making in a multinational company*. *Management Accounting Research*, v. 19, n. 1, p. 80-102, mar 2008.

TOLEDO, L. A.; POLO, E F; MOURA, G. L.; SHIRAISHII, G. F. **As Funcionalidades e Empregabilidades das Estratégias Competitivas Genéricas no Âmbito da Indústria de Açúcar: Um Estudo de Caso**. Semead. *Anais...* São Paulo: FEA-USP, 2007

TONTINI, G. Mantendo o Programa 5S em sua empresa. **Revista de Negócios**, v. 3, n. 1, p. 43-54, 1998.

TORRES, D. F.; GONÇALVES, C. A.; GOSLING, M.; VEIGA, R. T. Modelo de Avaliação da Relação entre a Reputação e o Valor da Marca: um Estudo no Setor Automotivo. **GESTÃO. Revista Eletrônica de Gestão Organizacional**, v. 1, n. 9, p. 57-85, 2011.

TREACY, M.; WIERSEMA, F. *The discipline of market leaders: choose your customers, narrow your focus*. Cambridge: Perseus Publishing, 1995.

TRICKER, R. I. *The Management Accountant as Strategist*. **Management Accounting**, v. 67, n. 11, p. 26-33, 1989.

TRUJILLO FERRARI, A. **Metodologia da pesquisa científica**. São Paulo: McGraw-Hill, 1982.

TSOUKAS, H. *What is Management? An Outline of a Metatheory*. **British Journal of Management**, v. 5, n. October 1992, p. 289-301, 1994.

TURNER, P. B. B.; ANDERSON, B. *Accounting for continuous improvement*. **Sloan Management Review**, v. 30, n. 2, p. 37-47, 1989.

TYNDALL, G. R. *Logistics and Profitability: Are the Two in Conflict?* **Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry**, v. 1, n. Summer, p. 56-67, 1987.

ULRICH, K. T.; EPPINGER, S. D. **Product Design and Development**. New York: McGraw-Hill, 1995.

UTTERBACK, J. M.; ABERNATHY, W. J. *A dynamic model of process and product innovation*. **Omega**, v. 3, n. 6, p. 639-656, 1975.

VAITHIANATHAN, M. *Web based cost management tool prototype development using temporal-activity based costing (Temporal-ABC)*. Ontario: 2006. *Dissertation (Master in Engineering)* - Ryerson University.

VASCONCELOS, L. A. T. **Aspectos da Gestão Estratégica de Custos: Principais Questões Conceituais e Práticas**. Congresso Internacional de Custos. **Anais...** Trelew: [s.n.]. 2009

VELLANI, C. L.; FAVA, T.B.; ALBUQUERQUE, A. A. *Gestão Estratégica de Custos no Agronegócio: Uma Análise Econômico-Financeira para o Carço de Algodão*. **FACEF Pesquisa**, v. 13, n. 1, p. 5-20, 2010.

VENKATRAMANAN, A. *Developing a Strategic Cost Management Model: Combining the Balanced Scorecard and Activity-Based Costing in the Context of Diabetes Education*. Lethbridge: 2006. *Dissertation (Master of Science in Management)* - University of Lethbridge.

VERBEETEN, F. H. M. *Public sector cost management practices in The Netherlands*. **International Journal of Public Sector Management**, v. 24, n. 6, p. 492-506, 2011.

VERGARA, S. C. **Métodos de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 2005.

VESPER, V. D. *Strategic mapping: a tool for corporate planners*. **Long Range Planning**, v. 12, n. 6, p. 75-92, 1979.

WADSWORTH, E. B. *Cost management strategy in healthcare: An examination of the effectiveness of quality improvement programs*. Minneapolis: 2007. Thesis (Doctoral in Business) - Capella University.

WALKER, M. *Attributes or activities: looking to ABC II*. **Australian CPA**, v. 68, p. 26-29, 1998.

WEBER, A. *Alfred Weber's theory of the location of industries*. Illinois: The University of Chicago Press, 1929.

WEBER, W.; POLO, E. F. *Evolution of Generic Competitive Strategies and the Importance of Michael E. Porter*. **Revista de Gestão da USP**, v. 17, n. 1, p. 99-117, 2010.

WEBSTER, M. *Merriam-Webster's Collegiate Dictionary*. New York: Merriam Webster Inc, 2011.

WEBSTER, T. J. *Managerial Economics: Theory and Practice*. [S.l.]: Academic Press, 2003.

WEGMANN, G. *Compared Activity-Based Costing Case Studies in the Information System Departments of two Groups in France: A Strategic Management Accounting Approach*. *International Conference on Business and Information*. **Anais...** Kitakyushu: Japan.

WEIL, R. L.; MAHER, M. W. *Handbook of Cost Management*. New Jersey: John Wiley & Sons Inc, 2005.

WERNERFELT, B. *A resource-based view of the firm*. **Strategic Management Journal**, v. 5, n. 2, p. 171-180, jan 1984.

WERNKE, R. **Gestão de Custos: Uma Abordagem Prática**. São Paulo: Atlas, 2004.

WHETTEN, D. A. *What Constitutes a Theoretical Contribution?* **Academy of Management Review**, v. 14, n. 4, p. 490-495, 1989.

WHITTINGTON, R. **O que é Estratégia**. Rio de Janeiro: Thompson, 2002.

WIEMER, A. P. M.; RIBEIRO, D. C. **Custos no Serviço Público**. Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. **Anais...** São Paulo: FEA-USP, 2004

WILLIAMSON, O. E. *Outsourcing: Transaction Cost Economics and Supply Chain Management*. **The Journal of Supply Chain Management**, v. 44, n. 2, p. 5-16, abr 2008.

WILSON, R. M. S. *Strategic Cost Management*. Dartmouth: Ashgate, 1997.

WILSON, R. M. S.; CHUA, W. F. *Managerial Accounting*. 2nd. ed. London: Chapman and Hall, 1993.

WINDOLPH, M.; MOELLER, K. *Open-book accounting: Reason for failure of inter-firm cooperation?* *Management Accounting Research*, v. 23, n. 1, p. 47-60, mar 2012.

WOMACK, J. P.; JONES, D. T. *Lean Thinking: Banish Waste and Create Wealth in Your Corporation*. New York: Simon and Schuster, 2003.

WOOLDRIDGE, B.; SCHMID, T.; FLOYD, S. W. *The Middle Management Perspective on Strategy Process: Contributions, Synthesis, and Future Research*. *Journal of Management*, v. 34, n. 6, p. 1190-1221, 1 dez 2008.

WRUBEL, F. **Informações sobre Gestão Estratégica de Custos Divulgadas por Companhias Abertas Brasileiras**. São Leopoldo: 2009. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós- Graduação – Mestrado em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos.

WRUBEL, F.; DIEHL, C. A.; TOIGO, L. A.; OTT, E. 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, 2011.

WYNDER, M. *Employee Participation in Continuous Improvement Programs: The Interaction Effects of Accounting Information and Control*. *Australian Journal of Management*. Sydney, v. 33, n. 2, p. 355-374, 2008.

YU, A. S. O. **Tomada de Decisão nas Organizações**. São Paulo: Saraiva, 2011.

ZACCARELLI, S. B.; FISCHMANN, A. A. Estratégias Genéricas: Classificação e Usos. *Revista de Administração de Empresas*, v. 34, n. 4, p. 13-22, 1994.

ZARNEKOW, R.; BRENNER, W. *Distribution of Cost Over the Application Lifecycle - A Multi-Case Study*. *European Conference on Information Systems*. *Anais...* Cingapore: [s.n.], 2005

ZSIDISIN, G. A.; ELLRAM, L. M.; OGDEN, J. A. *The Relationship Between Purchasing and Supply Chain Management's Perceived Value and Participation in Strategic Supplier Cost Management Activities*. *Journal of Business Logistics*, v. 24, n. 2, p. 129-154, 2003.