

ÁREA TEMÁTICA: CONTABILIDADE E CONTROLADORIA

Uma Proposta para a Validação de Categorias sobre Gestão Estratégica de Custos

A Proposal for the Validation of Categories on Strategic Cost Management

Una propuesta para la Validación de Categorías sobre Gestión Estratégica de Costos

Franciele Wrubel¹

Carlos Alberto Diehl²

Leandro Augusto Toigo³

Ernani Ott⁴

Recebido em 06 de janeiro de 2011 / Aprovado em 21 de setembro de 2011

Editor Responsável: Ivam Ricardo Peleias, Dr.

Processo de Avaliação: *Double Blind Review*

RESUMO

A Gestão Estratégica de Custos (GEC) é tema de ampla discussão entre diversos pesquisadores por sua abrangência, que alcança todas as organizações, com impactos significativos sobre a estratégia. A GEC tem se desenvolvido e expandido, sem que se tenha obtido um consenso sobre as práticas a ela referidas. O presente estudo teve por objetivo propor um conjunto de categorias sobre o GEC. Para tal, realizou-se pesquisa bibliográfica para mapear termos relacionados ao GEC e, com isso, elaborar um conjunto de categorias e subcategorias. Percebe-se não haver concordância entre os diferentes autores sobre as práticas que podem ser consideradas no escopo dessa área. As categorias iniciais foram definidas com base nos temas-chave propostos por Shank e Govindarajan (1997):

Análise dos direcionadores de custos, da cadeia de valor e do posicionamento estratégico. Para validá-las utilizou-se a técnica de Rodada *Delphi*, momento em que 17 categorias e 124 subcategorias foram submetidas ao exame por três especialistas da área, reconhecidos por sua experiência em pesquisa, formação acadêmica e atuação destacada em fóruns relacionados a esta abordagem. Por meio de três rodadas obteve-se consenso e validaram-se 16 categorias e 84 subcategorias. O tema mais extenso é a Análise da Cadeia de Valor, com 48 práticas, seguido pela Análise dos Direcionadores de Custos (22) e, por fim, pela Análise do Posicionamento Estratégico (14). Assim, identificou-se um conjunto extenso de práticas que puderam ser validadas, estabelecendo um conjunto de categorias relacionadas com GEC que

1. Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS/RS. Professora da Universidade Federal do Tocantins – UFT. [francielew@uft.edu.br]

2. Doutor em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC. Professor da Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS/RS. [cd@unisinos.br]

3. Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS/RS. Professor da Universidade Federal do Tocantins – UFT. [leandro.at@uft.edu.br]

4. Doutor em Contabilidade pela Universidade de Deusto, Espanha. Professor da Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS/RS. [ernani@unisinos.br]

Endereço dos autores: Av. Unisinos, 950, São Leopoldo – RS Cep. 93.022-000 – Brasil

poderão servir como base para pesquisas futuras nessa área.

Palavras-chave: Categorias. Gestão estratégica de custos. Taxionomia.

ABSTRACT

The Strategic Cost Management (SCM) is a matter of wide discussion among researchers because it is an overarching theme, which reaches all organizations, with significant impacts on the strategy. SCM has developed and expanded, without having reached a consensus on the practices referred to it. The main objective of this paper was to propose a set of categories on the SCM. To this end, we have carried out literature search to map terms related to SCM and thereby develop a set of categories and subcategories. It is perceived that there was no agreement among different authors on the practices that can be considered within the scope of this area. The initial categories were defined based on the key topics proposed by Shank and Govindarajan (1997): cost drivers analysis, value chain analysis and strategic positioning analysis. To validate them it was used the Delphi technique round, when 17 categories and 124 subcategories were sent to three experts in the field, recognized for their expertise in research, academic and distinguished role in forums related to this approach. Through three rounds we have obtained a consensus and validated to 16 categories and 84 subcategories. The theme is the most extensive Value Chain Analysis, with 48 practices, followed by Cost Drivers Analysis (22) and finally by the Strategic Positioning Analysis (14). Thus, it was revealed an extensive set of practices that could be validated by establishing a set of categories related to SCM, which may serve as a basis for future research in this area.

Key words: Categories. Strategic cost management. Framework.

RESUMEN

La Gestión Estratégica de Costos (GEC) es un tema con amplia discusión entre los diversos investigadores,

porque llega a todas las organizaciones con impactos significativos sobre la estrategia. La GEC se ha desarrollado y ampliado, sin haber logrado un consenso sobre las prácticas que a ella se refieren. Este estudio tuvo como objetivo proponer un conjunto de categorías para la GEC. Para ello, se realizó una investigación bibliográfica con el propósito de mapear términos relacionados con la GEC y así elaborar un conjunto de categorías y subcategorías. Se percibe que no hay un acuerdo entre los diferentes autores sobre las prácticas que pueden ser consideradas en el núcleo de esta área. Las categorías iniciales se definieron sobre la base de los temas clave propuestos por Shank y Govindarajan (1997): análisis de los factores de costo, de la cadena de valor y del posicionamiento estratégico. En su validación se utilizó la técnica de la Ronda Delphi, para examinar 17 categorías y 124 subcategorías, por tres especialistas con prestigio en esa área, por su experiencia en investigación, por su formación académica y por su actuación destacada en foros relacionados con este enfoque. Por medio de tres rondas se logró el consenso y se validaron 16 categorías y 84 subcategorías. El tema más extenso es el Análisis de la Cadena de Valor, con 48 prácticas, seguido por el Análisis de Factores de Costo (22) y, finalmente, por el Análisis de Posicionamiento Estratégico (14). De esta forma se identificó un amplio conjunto de prácticas que fue posible validar mediante la creación de un conjunto de categorías relacionadas con GEC, y que pueden servir como base para futuras investigaciones en esa área.

Palabras clave: Categorías. Gestión estratégica de costos. Taxonomía.

I INTRODUÇÃO

A Gestão Estratégica de Custos (GEC) vem sendo tema de ampla discussão entre diversos pesquisadores e isso acontece por sua abrangência, que alcança todas as organizações. Compreender e preocupar-se com esse tema é relevante para aquelas empresas que buscam manterem-se competitivas, pois o custo é um dos principais elementos na composição da lucratividade.

Shank e Govindarajan (1997, p. 4) definem a GEC (*Strategic Cost Management – SCM*) como “uma análise de custos vista sob um contexto mais amplo, em que os elementos estratégicos tornam-se mais conscientes, explícitos e formais”. Os autores explicam que “os dados de custos são usados para desenvolver estratégias superiores a fim de se obter uma vantagem competitiva sustentável”. O gerenciamento sob o enfoque estratégico requer atenção do ambiente interno e externo das companhias, pontos de partida para a formação de estratégias. A GEC surgiu para atender as demandas mercadológicas e as necessidades de adaptação das organizações a um contexto de busca por melhoria contínua da competitividade (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997). Suas principais atribuições, segundo os autores, são a geração de informações para a tomada de decisões e a mensuração dos impactos das estratégias adotadas nos resultados.

Sendo assim, no que se refere ao ambiente de competição, destaca-se que as companhias necessitam estar sintonizadas com as peculiaridades do ambiente em que atuam, interagindo com seus fornecedores, concorrentes e clientes, a fim de adotar as decisões mais vantajosas. Para isso, Shank e Govindarajan (1997) mencionam algumas práticas de GEC: custeio baseado em atividades, análise de cadeia de valor, custos da qualidade e direcionadores de custos. Faria e Costa (2005) acrescentam a gestão de custos logísticos. Já Ellram e Siferd (1993) referem-se ao custo total de propriedade e Monden (1999) menciona o custo-meta, entre outras práticas citadas por diversos autores. Entre esses encontram-se: Aguiar e Rocha (2007), Anand (2004), Anderson (2006), Casella (2008), Cooper e Slagmulder (1998), Diehl (2004), El-Dyasty (2007), El-Kelety (2006), Ellram (2006), Fu (2007), Lockamy III (2003), Monden (1999), Nakagawa (1991), Porter (1989), Rocha (1999), Silvi e Cuganesan (2006) e Souza, B. C. e Rocha (2008). No que se refere à prática ABC/ABM, por exemplo, Anand (2004) pesquisou sobre sua teoria e prática nas companhias indianas, observando os fatores que influenciam o sucesso e interesse da sua adoção. Já Anderson (2006) desenvolveu um modelo que relaciona a GEC e a avaliação do

desempenho. Silvi e Cuganesan (2006) apresentam a GEC sob a perspectiva que pode ser útil para examinar a aplicação da gestão do conhecimento e da sua eficiência e eficácia para a vantagem competitiva. Destaca-se também a pesquisa realizada por Rocha (1999). Nessa o autor apresenta uma proposta de um modelo conceitual de sistema de informação específico para dar suporte ao processo de gestão estratégica das organizações. Este modelo visa a facilitar o processo de concepção, formulação, desenvolvimento, monitoramento e sustentação de estratégias, assegurando vantagens competitivas às organizações usuárias.

Todos estes pesquisadores criam um ambiente de discussões, pesquisas, trabalhos e publicações, em que apontam conceitos, citam vantagens e desvantagens e abordam práticas de GEC existentes. Entretanto, não há concordância sobre que práticas podem ser consideradas como estratégicas para a gestão de custos. Esta discordância dificulta o uso de uma linguagem comum para a GEC, criando empecilhos adicionais na disseminação do conhecimento sobre o tema. Além disso, geram certa dificuldade para a comparação entre diferentes estudos.

Para El-Dyasty (2007), apesar da GEC ter surgido em 1980, há escassez em pesquisas com o objetivo de desenvolver um quadro abrangente sobre o assunto. Segundo o autor, isso talvez aconteça porque os pesquisadores têm opiniões diferentes sobre as ferramentas necessárias para criar e sustentar vantagens competitivas, sendo que não há aceitação geral de ferramentas que podem ser usadas dentro da GEC. Assim, a questão que se coloca nessa pesquisa é: é possível propor um conjunto de categorias sobre GEC?

Dessa forma, o objetivo desse estudo é propor a validação de um conjunto de categorias sobre GEC, contribuindo também com a formação de arcabouço teórico e taxonomia sobre o assunto.

Este artigo é composto, além da introdução, por uma próxima seção sobre o referencial teórico, que trata sobre gestão estratégica de custos e seus temas-chave, seguida dos procedimentos metodológicos. Após, são apresentados os resultados e as considerações finais, encerrando com as referências.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Gestão estratégica de custos

A Gestão Estratégica de Custos, para Cooper e Slagmulder (1998, p. 14), é a “aplicação das técnicas de gestão de custos de maneira que, simultaneamente, melhore a posição estratégica de uma empresa e reduza seus custos”. As crescentes pressões da concorrência global, a inovação tecnológica e as mudanças nos processos de negócios tornaram a GEC mais crítica e dinâmica do que nunca. Os gestores devem pensar competitivamente, e fazê-lo requer uma estratégia (EL KELETY, 2006, p. 1-2). Esta constitui “o conjunto de decisões de longo prazo, que envolve o comprometimento de recursos organizacionais para ação concreta sobre o ambiente competitivo, visando ao desempenho da organização por meio do alcance de determinados objetivos” (DIEHL, 2004, p. 42-43). Segundo Bacic (1994, p. 297), “a visão de longo prazo é uma das características das decisões estratégicas”, no entanto, uma “empresa precisa gerar condições no presente para se manter competitiva no futuro”.

Para El Kelety (2006, p. 2-3), “o sistema de gestão de custos da empresa deve ser mais dinâmico para lidar com a mais rápida mudança no ambiente e com a crescente diversidade de produtos e processos de fabricação”. Para atender a seus propósitos, a GEC se baseia em três temas-chave, conforme abordagem de Shank e Govindarajan (1997, p. 8): “(1) Análise da cadeia de valor; (2) Análise do posicionamento estratégico; e (3) Análise dos direcionadores de custos”. Cada um deles também vem sendo tema central de estudos sobre as organizações na atualidade, de forma que os custos, nesses casos, são observados sob perspectiva mais ampla e externa do que a utilizada na análise limitada ao ambiente interno das organizações. Na sequência os três temas-chave são abordados em detalhes.

2.1.1 Análise da cadeia de valor

A cadeia de valor é um importante referencial para a tomada de decisões na gestão estrat-

tégica, pois envolve acontecimentos externos à empresa, mas que impactam suas operações e custos. Os fornecedores não produzem e entregam apenas insumos que serão utilizados nas atividades de valor de uma empresa, mas influenciam de modo importante seus custos e sua posição de custos ou diferenciação (PORTER, 1989; SHANK, GOVINDARAJAN, 1997). Para que a empresa atinja seus objetivos, não é suficiente que visualize apenas as operações internas, isoladamente, embora isso seja útil para integrar todas as funções, atividades e tarefas. É necessário que incorpore também clientes e fornecedores, por meio da integração externa, denominada de gestão da cadeia de suprimentos (BOWERSOX; CLOSS, 1996). Rocha (1999) ressalta que é crescente a tendência a se formarem parcerias, ou relações fortes e duradouras entre a companhia e seus principais clientes. Na relação cliente-empresa, o autor menciona que a empresa pode “exportar” suas ineficiências para os clientes, sob a forma de custos embutidos nos preços, assim como é verdade que parte dessas ineficiências pode ter sua origem na maneira subótima com que eles executam certas operações.

A cadeia de valor para Porter (1989) está focada em gerenciar custos com enfoque amplo. Ela é “um sistema de atividades interdependentes. As atividades de valor estão relacionadas por meio de elos dentro da cadeia de valor” (PORTER, 1989, p. 44). “Toda a empresa é uma reunião de atividades que são executadas para projetar, produzir, comercializar, entregar e sustentar seu produto” (PORTER, 1989, p. 33). Dessa forma, as “relações entre o modo como uma atividade de valor é executada e o custo ou desempenho de uma outra” é o que Porter (1989, p. 44) nomeia “Elos”. Existem os elos horizontais ou internos (cadeia de valor interna) e os elos verticais ou externos (cadeia de valor externa).

De acordo com Rocha e Borinelli (2006, p. 3), o conceito de cadeia de valor “extrapola os limites de uma empresa, em duas direções: (a) a montante: fornecedores, fornecedores dos fornecedores etc., até a origem dos recursos; e (b) a jusante: clientes, clientes dos clientes etc. até os consumidores finais”. Os elos existem não só dentro da cadeia de valor de uma empresa, mas também entre a cadeia de uma empresa e as cadeias de valor

dos fornecedores e dos canais, de forma que o modo como as atividades são executadas afetam o custo ou desempenho das atividades de uma empresa (e vice-versa) (PORTER, 1989).

A cadeia de valor externa possui diversas etapas (também denominadas de estágios, partes ou ainda atividades estratégicas relevantes). Por exemplo, Shank e Govindarajan (1997, p. 65) citam algumas atividades estratégicas da cadeia de valor da indústria de produtos de papel: “Transporte e Corte da Madeira, Fabricação da Polpa, Fabricação do Papel, Operações de Transformação, Distribuição”. Conforme os autores, ao participar de diversas etapas da cadeia de valor, a empresa é denominada verticalmente integrada. Uma empresa pode comprar componentes em vez de fabricá-los ou contratar uma assistência técnica em vez de organizá-la internamente (PORTER, 1989). A integração vertical corresponde ao grau em que diferentes etapas ao longo da cadeia de valor são executadas por uma mesma empresa.

2.1.2 Análise do posicionamento estratégico

O segundo tema da GEC é ligado à análise da estratégia da unidade de negócios e “depende de dois aspectos interrelacionados: (1) sua missão ou metas, e (2) a forma que a unidade de negócios escolhe para competir em seu segmento para realizar tais metas – a vantagem competitiva da unidade de negócios” (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997, p. 117). Os autores mencionam que a missão divide-se em: construir (implica meta de aumento da fatia de mercado), manter (desencadeada para proteger a fatia de mercado e a posição competitiva da unidade de negócio) e colher (implica uma meta de maximização dos ganhos e do fluxo de caixa de curto prazo, mesmo à custa da fatia de mercado).

Quanto à forma escolhida para competir ou alcançar a vantagem competitiva, Porter (1989) entende que, dependendo da estratégia competitiva escolhida, que pode ser a liderança em custos ou a diferenciação do produto (em alvo amplo ou estreito), essa requer conjuntos diferenciados de estrutura organizacional, controles operacionais

e estilos de gerência. Assim, torna-se interessante para a empresa o desenvolvimento de abordagens igualmente diferenciadas para a gestão de custos, conforme detalhado adiante.

Para Shank e Govindarajan (1997, p. 61-62), “tanto intuitiva quanto teoricamente, a vantagem competitiva no mercado advém em última instância de oferecer mais valor ao cliente por um custo equivalente (isto é, diferenciação) ou valor equivalente por um custo inferior (isto é, baixo custo)”. O posicionamento estratégico merece atenção dos gestores, pois na GEC “o papel da análise de custos difere de inúmeras formas, dependendo de como a empresa escolha competir” (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997, p. 18-19). Na GEC, a atenção dada ao posicionamento estratégico também precisa ser atribuída ao elemento “Direcionadores de Custos”, abordado a seguir, pois além de escolher como competir para analisar custos, o gestor tomará decisões e fará outras escolhas que os determinarão.

2.1.3 Análise dos direcionadores de custos

Nessa abordagem dos custos estratégicos (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997), predomina a ideia de que os custos não são resultado de um mesmo fator: o volume de produção. Eles podem ser identificados como consequência da combinação de fatores inter-relacionados de forma complexa e de diferentes maneiras. Shank e Govindarajan (1997) propõem os direcionadores de custos para análise de uma empresa com relação às decisões estratégicas e Riley (1987, apud SHANK; GOVINDARAJAN, 1997) menciona que esses direcionadores podem ser divididos em duas categorias: os estruturais e os de execução. Os denominados direcionadores estruturais independentemente do tamanho, setor ou estrutura da organização industrial, determinam em grande parte o comportamento de seus custos. Segundo Shank e Govindarajan (1997, p. 23), estes direcionadores são:

- a) Escala: O tamanho do investimento a ser feito em produção, pesquisa e desenvolvi-

mento e em recursos de marketing; b) Escopo: Grau de integração vertical. [...]; c) Experiência: Quantas vezes no passado a empresa já fez o que está fazendo agora; d) Tecnologia: Que tecnologias de processos são usadas em cada fase da cadeia de valor da empresa; e) Complexidade: A amplitude da linha de produtos ou de serviços a ser oferecida aos clientes.

Cada acontecimento ou escolha dos gestores da empresa com relação aos direcionadores mencionados determinarão seus custos e suas práticas. Se a integração vertical envolver diversos tipos de negócios, ela poderá necessitar de práticas de GEC distintas para cada um deles. Da mesma forma, a curva de aprendizado terá consequência direta nos processos e operações do negócio, em que a experiência da companhia ou das pessoas pode ser um fator de otimização desses processos e operações. A tecnologia empregada na empresa e incorporada aos processos da cadeia de valor poderá definir alguns dos seus custos diretos e também os custos com qualidade. Com o direcionador estrutural escala ocorre que o tamanho do investimento, ou seja, o valor total dos custos com a estrutura será diluído entre o total produzido ou serviços prestados.

Já os direcionadores de execução “são aqueles determinantes da posição de custos de uma empresa que dependem de sua capacidade de executar de forma bem-sucedida” (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997, p. 24), e esses são:

a) Envolvimento da força de trabalho (participação): o conceito de comprometimento da força de trabalho com a melhoria contínua; b) Gestão da qualidade total (crenças e realizações objetivando a qualidade do produto e do processo); c) Utilização da capacidade (dadas as escolhas de escala na construção da unidade); d) Eficiência do layout das instalações (quão eficiente, em comparação com as normas atuais, é o layout?); e) Configuração do produto (o projeto ou a formulação são efica-

zes?); f) Exploração de ligações com os fornecedores e/ou clientes para cadeia de valor da empresa.

Os direcionadores de custos também são assim denominados por Hansen e Mowen (2001), entretanto Porter (1989) os denomina de “condutores de custos” e, ainda, outros autores como Rocha (1999), de “determinantes de custos”.

3 PROCEDIMENTOS ETODOLÓGICOS

3.1 Categorias

Foram propostas categorias sobre GEC com base no referencial teórico abordado no Quadro 1. Buscou-se validar as referidas categorias por meio da técnica de Rodada *Delphi*. As categorias formam um grupo maior e as subcategorias são as suas integrantes ou componentes.

A partir dessa perspectiva, para cada uma das categorias foram definidas diversas subcategorias, sendo que o processo para definição daquelas utilizadas neste estudo considerou, de acordo com Bardin (1995): a) exclusão mútua: cada elemento só pode existir em uma categoria; b) homogeneidade: é preciso haver só uma dimensão na análise. Se existem diferentes níveis de análise, eles devem ser separados em diferentes categorias; c) pertinência: as categorias devem dizer respeito às intenções do investigador, aos objetivos da pesquisa, às questões norteadoras, às características da mensagem, etc.; d) objetividade e fidelidade: se as categorias forem bem definidas, se os índices e indicadores que determinam a entrada de um elemento em uma categoria forem bem claros, não haverá distorções decorrentes da subjetividade dos analistas. Assim, com diferentes pesquisadores, o resultado será o mesmo; e) produtividade: as categorias serão produtivas se os resultados forem férteis em inferências, em hipóteses novas, em dados exatos. Como não há concordância geral entre os autores pesquisados, foi preciso validar os conceitos sugeridos por estes. O processo proposto para tal está detalhado na próxima seção.

3.2 Validação das categorias de gestão estratégica de custos

Para a validação foi utilizada a técnica *Delphi*, que buscou consenso entre especialistas (*experts* em GEC) sobre as categorias, além de solicitar e permitir que os especialistas pudessem adicionar categorias desejadas. Dessa forma, três especialistas pontuaram com pesos as categorias, conforme relação ou representação com o tema GEC, por meio de três rodadas, que foram encaminhadas por e-mail. Os especialistas participantes possuem doutorado, sendo um pela Universidade de São Paulo em Controladoria e Contabilidade em 1999, o segundo pela *Universidad del Sur* em Administração, em 1998 e livre docência em 2002 em Economia de Empresas pela Universidade Estadual de Campinas e o terceiro em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina, em 1995. Todos são professores: o primeiro é professor da Universidade de São Paulo, o segundo da Universidade Estadual de Campinas e o terceiro da Universidade Federal de Santa Catarina. Entre as experiências dos especialistas conta-se: o primeiro é Membro do Grupo de Estudos de Gestão de Custos do CAM – I, sendo que sua especialização é em Gestão Estratégica de Custos, com ênfase em Custeio Baseado em Atividades (ABC), *Target Costing* e Análise de Custos

na Cadeia de Valor. O segundo tem experiência nas áreas de Administração e Economia de Empresas, atuando principalmente nos seguintes temas: Gestão de Custos, Estratégia Empresarial, Gestão da Qualidade, Economia das Pequenas Empresas, Políticas de Desenvolvimento Local, Empreendedorismo e Economia Solidária e é membro ativo do Instituto Internacional de Custos (IIC). Já o terceiro possui experiência na área de Engenharia de Produção, com ênfase em análise de Custos, atuando principalmente nos seguintes temas: Custos, ABC, Desperdícios e Método da UEP. É membro da Associação Brasileira de Custos (ABC), inclusive já tendo exercido cargos diretivos.

Os especialistas responderam às três rodadas *Delphi*. As fases que envolveram a referida aplicação são mostradas na Figura 1. De acordo com Riggs (1983), a técnica inicia com a definição de um problema a ser resolvido, passa pela determinação de parâmetros da seleção dos participantes, de forma que, após selecioná-los, preparam-se e distribuem-se os instrumentos de coleta de dados. Conforme menciona o autor, a fase seguinte é aquela onde as respostas são recolhidas. Após, essas são analisadas, verificando se houve o consenso. Em caso negativo, reestrutura-se o instrumento para uma próxima rodada, que contém as mesmas opções de questionamento, mas com a informação resumida das respostas dadas por todos no

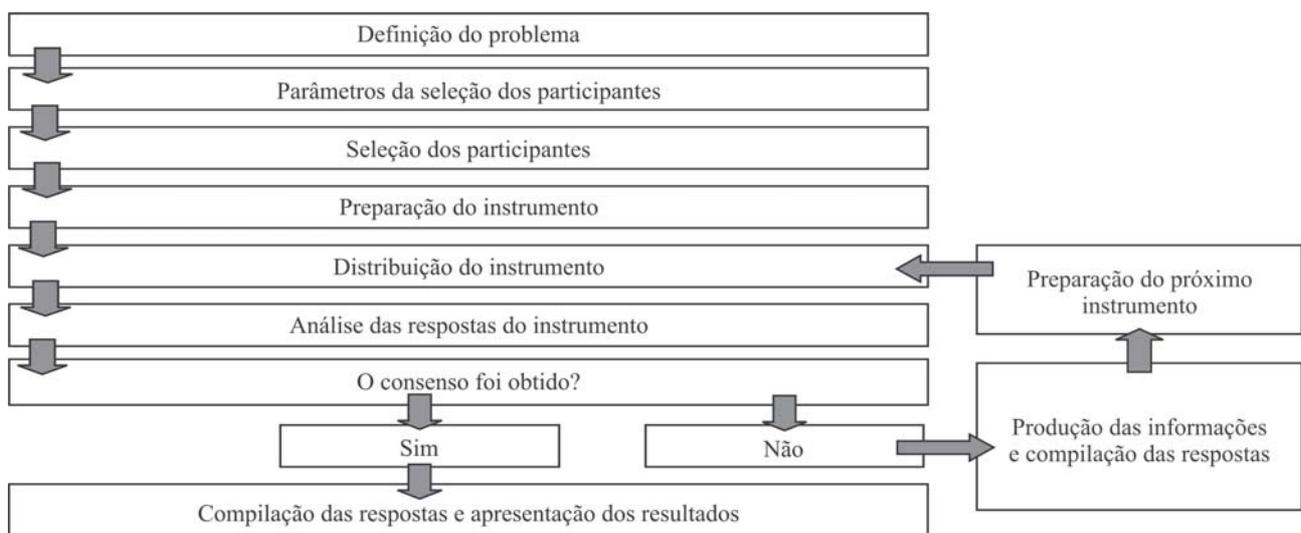


Figura 1 – O método *Delphi*.

Fonte: adaptado de Riggs (1983).

painel anterior, sendo que o respondente tem a opção de modificar ou manter a sua resposta.

A primeira rodada foi enviada por e-mail para quatro especialistas em abril de 2008 e dos instrumentos remetidos, três voltaram respondidos. Em maio de 2008 os instrumentos respondidos foram preparados e reenviados para os três especialistas remanescentes, conforme a metodologia *Delphi*. Eles retornaram da segunda rodada e como o consenso ainda não havia sido obtido com essas duas rodadas anteriores, uma terceira precisou ser enviada em junho de 2008, devidamente respondida pelos três, tendo-se obtido o consenso. Os especialistas assinalaram apenas as categorias e subcategorias que tinham relação com

o tema GEC e as pontuaram de 1 a 5, conforme sua importância para o tema (5= totalmente importante; 4 = importante; 3 = média importância; 2 = importante; e 1 = menos importante).

3.3 Construção conceitual da gestão estratégica de custos

As categorias sobre GEC propostas para validação realizada nesta pesquisa estão divididas em três grandes grupos: Análise da cadeia de valor, Direcionadores de custos e Posicionamento estratégico. Em cada um destes grupos existem diversas práticas que podem ser utilizadas pelas organiza-

Autores \ Categorias	Cadeia de Valor	Direcionador de custos	ABC ABM	Custo ambiental	Custo intangível	TCO	Aliança estratégica	Custo concorrente	Custo logístico	Custo qualidade	Custo-meta	GIC	Open Book accounting	Missão ou metas	Forma de competir
Porter (1989)	X	X													X
Shank e Govindarajan (1997)	X	X	X							X				X	X
Nakagawa (1994)			X												
Rocha (1995)			X												
Boisvert (1999)			X												
Cokins (1999)			X												
Sakurai (1997)			X								X				
Kaplan e Cooper (2000)			X												
Tinoco e Kramer (2004)				X											
Ribeiro (2005)				X											
Diehl (1997) e (1999)					X										
Wernke e Bornia (2001)					X										
Ellram e Siferd (1993)						X									
Gasparetto e Silva (2004)						X									
Yoshino e Rangan (1997)							X								
Rocha (1999)	X							X							
Cooper e Slagmulder (2004)								X							
Bartz, Staudt e Souza (2005)								X							
Ballou (1993)									X						
Faria e Costa (2005)									X						
Hansen e Mowen (2001)				X						X					
Robles Jr. (2003)										X					
Ball (2006)										X					
Wang, Gao e Lin (2007)										X					
Monden (1999)											X				
Ellram (2006)											X				
Cooper e Slagmulder (1999)												X			
Aguiar e Rocha (2007)												X	X		
Souza e Rocha (2008)												X			

Quadro 1 – Referencial teórico sobre as principais práticas de GEC.

Fonte: elaboração própria, a partir dos autores consultados.

ções como alternativas para alcançar a eficiência e eficácia empresarial. Para a construção conceitual de categorias e subcategorias que representassem a GEC e suas práticas foram analisados estudos como os de El-Dyasty (2007) e El-Kelety (2006). Estes estudos apontam algumas das práticas. Com base neles, complementados com o restante do referencial teórico, foi construído o Quadro 1.

As práticas de GEC mencionadas por El-Kelety (2006) são: ABC/ABM, Custo-Meta (*Target Costing*), Custeio do ciclo de vida (*Life Cycle Costing*) e *Benchmarking*. Para El-Dyasty (2007) além das mencionadas por El-Kelety (2006) tem-se: Análise da cadeia de valor, Análise das vantagens competitivas, Gestão da Qualidade Total (TQM-*Total Quality Management*), *Just-in-time* (JIT), Análise SWOT, *Balanced Scorecard*, Teoria das Restrições (TOC-*Theory of Constraints*) e Melhoria contínua (*Continuous improvement*).

Algumas das práticas tratadas por estes autores não foram consideradas neste referencial conceitual para elaboração das categorias validadas. O Custeio do ciclo de vida (*Life Cycle Costing*) não foi considerado, entretanto a subcategoria denominada Análise do ciclo de vida do produto, tratando sobre Gestão dos Custos Ambientais, possui conteúdo relacionado. A prática *Benchmarking* não está considerada como categoria deste estudo, pois é uma ferramenta gerencial não relacionada ao GEC. Já a prática Análise dos Custos dos Concorrentes está relacionada ao tema, portanto está considerada. A Gestão da Qualidade Total (TQM-*Total Quality Management*), citada por El-Dyasty (2007) como prática de GEC está representada nessa pesquisa na categoria Gestão dos Custos da Qualidade.

Práticas como: *Just-in-time* (JIT), Análise SWOT, *Balanced Scorecard*, Teoria das Restrições (TOC-*Theory of Constraints*) e Melhoria contínua (*Continuous improvement*) não foram categorizadas como GEC, pois conforme análise do referencial teórico, elas não estão relacionadas, concomitantemente, com os temas “custos” e “estratégia”. As demais (ABC/ABM, *Target Costing*, Análise da cadeia de valor, análise das vantagens competitivas) encontram-se tanto neste estudo, como nos de El-Kelety (2006) e El-Dyasty (2007).

Anderson e Dekker (2009) também discutem a GEC e focam seu estudo em duas partes: custos estruturais e custos de execução, baseando-se no tratado por Shank e Govindarajan (1997).

Exatamente por não haver concordância dos autores estudados sobre quais práticas podem ser consideradas GEC, foi realizada a Rodada *Delphi* propondo práticas e buscando validá-las com especialistas no tema. Criaram-se o que se denomina, nessa pesquisa, “categorias sobre GEC”. As práticas foram propostas considerando as mais citadas pelos autores estudados. Na sequência apresenta-se a relação com as categorias validadas e a análise dos resultados.

4 RESULTADOS

4.1 Categorias de gestão estratégica de custos validadas

As práticas iniciais foram propostas com base em nos três temas-chave (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997), e se encontram evidenciadas no Quadro 1. Aos especialistas enviaram-se 17 categorias e 124 subcategorias e com o consenso nas respostas, obtido na terceira rodada, validaram-se 16 categorias e 84 subcategorias. Cada categoria validada está relacionada no Quadro 2, juntamente às subcategorias individualizadas. A categoria Custos de Oportunidade não foi validada.

O ABC, categoria validada, permite que os custos indiretos e de apoio sejam primeiramente direcionados às atividades e processos, posteriormente aos produtos, serviços e clientes (KAPLAN; COOPER, 2000). Nessa metodologia a principal etapa é a eleição dos direcionadores utilizados. Para Nakagawa (1994), o nível de detalhe destes é importante para a implementação do ABC e depende da análise e aprofundamento desejado. Para Boisvert (1999, p. 64) eles “medem a utilização dos recursos pelas diversas atividades” (Ex.: recurso: mão-de-obra e direcionador: tempo trabalhado em horas) e servem para “identificar as atividades aos objetos de custo” (BOISVERT, 1999, p. 69).

1 Análise da cadeia de valor	
<p>1.1 Cadeia de valor</p> <ul style="list-style-type: none"> • Elos/Etapas/Atividades cadeia de valor interna e externa; • Identificação da cadeia de valor. <p>1.2 ABC / ABM</p> <ul style="list-style-type: none"> • Direcionadores/Geradores (<i>Cost-drivers</i>) de recursos; • Direcionadores/Geradores (<i>Cost-drivers</i>) de atividades; • Análise das atividades dos processos; • Rastreamento dos custos; • Atividades que agregam valor (atividades necessárias e desnecessárias); • Mapeamento das atividades; • Relação entre atividades e consumo de recursos. <p>1.3 Custos ambientais</p> <ul style="list-style-type: none"> • Análise do ciclo de vida do produto. <p>1.4 Custos intangíveis</p> <ul style="list-style-type: none"> • Fatores intangíveis; • Pesquisa e Desenvolvimento. <p>1.5 TCO - Custo total de propriedade</p> <ul style="list-style-type: none"> • Identificação de fatores que acarretam elevados custos; • Análise de custos do bem/ serviço antes de adquiri-lo; • Evitar e/ou diminuir custos na aquisição. <p>1.6 Custo dos concorrentes</p> <ul style="list-style-type: none"> • Coleta e análise sistematizada das informações sobre o ambiente externo; • Engenharia reversa; • Possíveis estratégias e ações utilizadas pelos concorrentes; • Monitoramento de outras empresas; • Sistema de informações dos concorrentes. <p>1.7 Lucro por cliente</p> <ul style="list-style-type: none"> • Tempo mantido de clientes; • Quantidade mantida de clientes; • Volume de negócios por cliente. 	<p>1.8 Custos logísticos</p> <ul style="list-style-type: none"> • Planejamento logístico; • Movimentação de produtos/materiais; • Distribuição de produtos; • Transporte de produtos/materiais; • Armazenagem/estocagem; • Logística reversa; • Fluxo de produção; • Embalagem para manuseio e movimentação; • Logística interna; • Infraestrutura; • Dimensões geográficas; • Localização/decisão de instalação; • Terceirização logística; • Processo de pedido; • Custos da tecnologia da informação. <p>1.9 Alianças estratégicas (parcerias/joint ventures)</p> <ul style="list-style-type: none"> • Implementação de parcerias entre empresas; • Acordos informais de cooperação; • Compartilhar benefícios; • Compartilhar ou acessar recursos. <p>1.10 Custos interorganizacionais</p> <ul style="list-style-type: none"> • Rede de fornecedores; • Modificações nos processos, produtos e serviços; • Ações cooperativas; • Compartilhamento de benefícios. <p>1.11 Contabilidade aberta</p> <ul style="list-style-type: none"> • Identificação de oportunidades de redução de custos; • Harmonização dos sistemas de informações.
2 Análise dos direcionadores de custos	3 Análise do posicionamento estratégico
<p>2.1 Direcionadores/determinantes de custos</p> <ul style="list-style-type: none"> • Utilização da capacidade de produção (execução); • Grau de complexidade (estrutural); • Layout de instalação (execução); • Configuração do produto (execução); • Tecnologia utilizada (estrutural); • Número de fábricas (estrutural); • Número de linhas de produtos (estrutural); • Economia de escala (estrutural); • Escopo (estrutural); • Custos de transação (estrutural) <p>2.2 Custos da qualidade</p> <ul style="list-style-type: none"> • Sistemas de gestão da qualidade; • Perdas de materiais – Refugo; • Reaproveitamento de materiais; • Sucata; • Ineficiência de mão de obra ou equipamentos; • Custos de prevenção; • Custos de avaliação; • Falhas internas e externas; • Devoluções; • Desperdícios; • Sobras; • Defeitos. 	<p>3.1 Missão ou metas</p> <ul style="list-style-type: none"> • Construir; • Manter; • Colher. <p>3.2 A forma escolhida para competir em seu segmento (Vantagem competitiva)</p> <ul style="list-style-type: none"> • Baixo Custo; • Diferenciação. <p>3.3 Custo-meta/Custo-alvo (<i>target cost</i>)</p> <ul style="list-style-type: none"> • Lucro desejado; • Preços definidos pelo mercado; • Desenvolvimento de projeto de produto; • Identificação das necessidades dos clientes; • Integração entre os departamentos para reduzir custos; • Cálculo do custo máximo; • Pressionar o fornecedor para reduzir preço; • Foco no projeto (antes da produção); • Foco no cliente.

Quadro 2 – Relação de categorias e subcategorias sobre GEC.

Fonte: dos autores.

Para auxiliar na realização da gestão das atividades relacionadas aos custos, que podem ser mensuradas com a utilização do ABC, encontra-se o ABM (*Activity Based Management*). O ABC fornece informações estratégicas de custos, enquanto que o ABM planeja ações táticas e operacionais baseadas nos dados das atividades. Para Cokins (1999) essa é a distinção entre ABC e ABM. Ao tratar do ABM, Kaplan e Cooper (2000) mencionam que ele é um conjunto de medidas interligadas que só podem ser tomadas com base em melhores informações. Ambas são práticas inseridas na análise de cadeia de valor, pois na análise das atividades que agregam ou não valor para a empresa, tanto os elos da cadeia de valor interna como da externa são considerados fatores que as influenciam.

A gestão de custos ambientais também atua como prática da Análise da cadeia de valor e possui relevância, porque, conforme Bengt (2005), existem dificuldades para estimar os custos do ciclo de vida de um produto. Estimativa de custos ambientais são necessidades das companhias para motivar a gerência ambiental e também para as autoridades que desenvolvem ferramentas reguladoras. “A gestão ambiental tornou-se uma área estratégica, [...] tendo em vista a importância que adquiriu o controle ambiental, sua premissa e o expressivo volume de recursos nele investidos” (RIBEIRO, 2005, p. 201)

Ribeiro (2005) elenca as estratégias principais: reduzir ao mínimo possível ou eliminar a produção de resíduos poluentes, elevar ao máximo a produtividade com grau de qualidade ambiental crescente e manter sistemas eficazes de gerenciamento ambiental ao menor custo permitido. Para essas estratégias, o controle de custos refletirá o nível de falhas existentes e o volume de gastos necessários para efetuar a sua eliminação ou redução, seja por meio de investimentos de natureza permanente ou insumos consumidos no processo operacional.

Outra prática que desempenha função essencial no âmbito empresarial e no desenvolvimento da economia mundial é a logística. Por isso, precisa ser considerada em todas as atividades operacionais, internas ou externas de uma orga-

nização, ou seja, envolve a cadeia de valor interna e externa da qual a organização participa. A gestão dos custos logísticos, prática da análise da cadeia de valor, pode promover o aumento da rentabilidade de atividades logísticas das organizações. Faria e Costa (2005, p. 69) explicam que “os custos logísticos são os custos de planejar, implementar e controlar todo o inventário de entrada (*inbound*), em processo e de saída (*outbound*), desde o ponto de origem até o ponto de consumo”.

Na realidade, existem muitos elementos importantes que precisam ser analisados em uma organização, pois essa recebe influências internas e externas (pessoas, culturas, política ou mercado), e estas podem gerar resultados que afetam o seu andamento e os seus custos. Alguns desses elementos podem ser intangíveis. Antunes e Martins (2007) mencionam que estudos indicam que os gestores devem contemplar em seus modelos de gestão também os elementos intangíveis, objetivando otimizar as suas aplicações e se beneficiar das suas consequências, obtendo condições para que atuem de forma competitiva em um mundo de constantes e rápidas alterações. Custos intangíveis são definidos por Diehl (1997, p. 21) como:

a parcela de sacrifício financeiro absorvida na formação e/ou manutenção de um fator intangível. Exemplos de fatores e custos intangíveis são patentes e os custos de desenvolvimento, marcas registradas e custos de propaganda e registro, imagem mercadológica e custo de treinamento, moral de RH e custos da política de pessoal, entre outros [...] custos intangíveis estão associados a ativos intangíveis. Embora nem sempre possa ser associado custo a um ativo intangível, o primeiro só existe se o segundo existir.

Os custos intangíveis envolvem a cadeia de valor quando fatores intangíveis afetarem algum dos elos. Dessa forma, essa prática se insere no tema Análise da Cadeia de Valor. Um exemplo de fator intangível gerando custos intangíveis são os gastos na manutenção ou desenvolvimento da satisfação de um cliente ou consumidor.

Uma prática incorporada à Análise da cadeia de valor é o *Total Cost of Ownership* (TCO) ou Custeio Total de Propriedade. Ele representa a oportunidade de gerenciar os custos antes e depois da aquisição dos bens e serviços, destacando que a análise é realizada antes da referida aquisição, ou seja, auxilia para tomar a decisão de adquiri-lo ou não, melhorar ou evitar custos. Para Ellram e Siferd (1993), TCO define-se como uma ferramenta e uma filosofia de compra baseada no entendimento do custo relevante relacionado à compra de um bem ou serviço de um fornecedor. Além do preço pago pelo item, o TCO pode incluir os custos do pedido, a pesquisa e a qualificação dos fornecedores, do transporte, da recepção, da inspeção, da rejeição, do armazenamento e da eliminação (ELLRAM; SIFERD, 1993). De maneira semelhante, o cliente da empresa pode analisar o TCO gerado por ela no momento da compra. Com o TCO as análises passam a ser realizadas com maior profundidade, tanto a análise das atividades internas quanto das realizadas pelo fornecedor, o que pode gerar melhorias na forma como a empresa avalia o desempenho de seus fornecedores. Pode iniciar-se, assim, um esforço para a realização das alianças estratégicas.

As alianças estratégicas, prática da Análise da cadeia de valor, podem ser identificadas e conhecidas como parcerias porque envolvem as companhias e atividades de valor desenvolvidas em conjunto por elas. Para Rocha (1999), podem existir fortes parcerias entre a companhia e seus clientes, por exemplo. Segundo Yoshino e Rangan (1997), a forma de uma aliança estratégica vai desde um simples contrato a uma *joint-venture*. Os autores mencionam que ela vincula atividades-fim de duas ou mais empresas, sendo que esse vínculo ou elo é uma parceria comercial que aumenta a eficácia das estratégias competitivas das organizações participantes. A sua utilização como estratégia competitiva é confirmada com pesquisa de Rajasekar e Fouts (2009) em companhias aéreas. Essas alianças entre companhias podem proporcionar, entre outros, vantagem competitiva em decorrência de compartilhamento de benefícios e redução de custos, adoção de economias de escala, possível diferenciação nos produ-

tos ou serviços e aumento do valor da companhia diante dos concorrentes.

A prática de Análise dos Custos dos Concorrentes pertence à Análise da cadeia de valor, pois o programa de GEC “não deve restringir seu foco à estrutura de custos da empresa ou da cadeia de suprimentos da qual faz parte” e sim, “a empresa deve monitorar seu desempenho relativo a outras empresas, em particular, os concorrentes”. (COOPER; SLAGMULDER, 2004, p. 44). Os autores abordam que um dos benefícios do monitoramento de custos de outras empresas, seria a possibilidade de encontrar ideias que possam ser utilizadas para fazer com que a organização obtenha mais eficiência e seus produtos mais competitividade. “A perfeita compreensão dos custos dos concorrentes é fundamental para que uma empresa se posicione estrategicamente, seja respondendo, de maneira defensiva, aos ataques, seja agindo ofensivamente, para inibir ameaças”. (ROCHA, 1999, p. 115). Concorrente não é apenas a empresa ou a unidade de negócio que compete com produtos ou serviços no mesmo setor, mas todo o conglomerado (corporação) ou toda a empresa de que elas façam parte (ROCHA, 1999). A análise dos custos dos concorrentes atende a necessidade da gestão de custos em proporcionar uma ampliada atuação, e esta mediante busca pelo monitoramento dos custos de outras empresas (BARTZ, STAUDT; SOUZA, 2005).

Já na Gestão de Custos Interorganizacionais (GCI) analisa-se cada elo da cadeia de suprimento (refere-se às relações da empresa com a sua rede de fornecedores) e propicia-se aos gestores a identificação de oportunidades para auferir melhorias nos produtos e serviços (COOPER; SLAGMULDER, 1999). Souza e Rocha (2008) destacam que o maior objetivo da GCI é a garantia de retorno total para a cadeia, onde se buscam soluções por meio de ações coordenadas entre as organizações, sendo que isso não seria possível se as empresas tentassem reduzir custos independentemente. Os autores propõem uma definição de GCI: “é um processo cooperativo de gerenciamento de custos que inclui outras organizações dentro de uma cadeia de valor além da própria empresa” (SOUZA; ROCHA, 2008, p. 2). Nota-se que a

GCI é uma prática que utiliza a Análise da cadeia de valor para buscar a redução de custo e isso é mencionado por Aguiar e Rocha (2007, p. 5), que explicam que a GCI “requer importantes pressupostos para a gestão da cadeia de valor, em que o relacionamento entre fornecedores e empresa líder da cadeia representa seu foco de estudo”.

Contabilidade aberta ou *Open-Book Accounting* é uma prática de GEC, conceituada por Aguiar e Rocha (2007) como uma metodologia de intercâmbio de informações entre os membros da rede de fornecedores. Pelo fato de agir na cadeia de valor, está categorizada no tema sobre Análise da Cadeia de Valor e seus objetivos são: redução de custos e otimização de resultados (AGUIAR; ROCHA, 2007). De acordo com os autores, existe relação entre as práticas de GEC “Gestão de Custos Interorganizacionais” (GCI) e o “*Open-Book Accounting*”, ou seja, a implementação do primeiro requer a existência do segundo.

Dentro do tema de Análise dos Direcionadores de Custos está a Gestão dos Custos da Qualidade. A qualidade pode representar uma vantagem competitiva quando os seus custos puderem ser gerenciados e controlados. Portanto, as empresas precisam estar preparadas quanto à estrutura (tecnologia, escala) e definir suas prioridades, para então decidir pela dedicação à execução de processos pela gestão da qualidade, pois a gestão da qualidade é um determinante de custos. Souza e Collaziol (2006, p. 42) tratam a denominação de custos da qualidade como GEC por “decorrência natural do fato de que a gestão da qualidade total também passou a integrar as estratégias empresariais que objetivam assegurar o estabelecimento de vantagem competitiva ante os seus concorrentes”. Robles (2003) cita inúmeros objetivos para a mensuração dos custos da qualidade, entre eles: (a) conhecer a realidade da empresa; (b) tornar a qualidade um dos objetivos estratégicos; (c) acompanhar a evolução dos gastos, lucros e perdas pelo fator qualidade; e (d) fixar objetivos aos programas de qualidade. Com a gestão da qualidade os processos produtivos requerem uma menor quantidade de atividades que não agregam valor, ou seja, permite-se a existência de menos erros, menor retrabalho, menos atrasos e melhor utilização dos

recursos, melhorando assim a produtividade. Dessa forma, é possível relacioná-la, por exemplo, com outras práticas de GEC, pois é com a utilização de qualidade que o ABM se concretiza na busca por eliminar atividades que não agregam valor ao produto ou serviço, ou valor ao cliente.

Com foco no resultado e no cliente (mercado) exigente por qualidade e preço, utiliza-se o custo-meta que auxilia no planejamento e desenvolvimento do produto ou serviço que atenda à necessidade do cliente. Além disso, com a utilização do custo-meta planeja-se estrategicamente o custo a ser mantido durante a fabricação do produto ou prestação do serviço para alcançar o resultado almejado. Definido por Monden (1999, p. 27), o custo-meta ou sistema de custo-alvo é “um sistema de administração por toda a empresa que apóia o processo de custo-alvo”. Conforme o autor, o custo-alvo incorpora a administração do lucro em toda a empresa durante a etapa de desenvolvimento do produto. Trata-se da “diferença entre o preço de venda necessário para se capturar uma fatia predeterminada de mercado e o lucro desejado por unidade” (HANSEN; MOWEN, 2001, p. 443).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A prática da GEC auxilia as companhias a orientarem suas estratégias e assegurarem a sua continuidade. Esta pesquisa explica o enfoque amplo abordado pela GEC, de forma que o controle de custos deve ser utilizado para tomar decisões que considerem o ambiente interno e externo das organizações. Por isso, a análise da cadeia de valor, dos direcionadores de custos e do posicionamento estratégico são, segundo Shank e Govindarajan (1997), temas-chave da GEC. Com base nesses temas e utilizando um referencial conceitual, definiram-se e validaram-se 16 categorias: 11 sobre Cadeia de Valor, 2 sobre Direcionadores de Custos e 3 sobre Posicionamento Estratégico.

A construção do referencial conceitual permitiu visualizar a relevância e assegurar a necessidade de as organizações moverem-se da gestão de custos para a gestão estratégica de custos. Durante

essa construção, foram consultadas as pesquisas realizadas sobre o tema e entre elas, foram analisadas algumas que possuíam como objetivo a construção de *frameworks* ou taxonomia sobre GEC.

Constatou-se que nos estudos encontrados sobre *frameworks* de gestão estratégica de custos foram apresentadas diversas práticas que representam o tema, de forma que, um estudo complementou o outro com a inclusão de práticas utilizadas, o que contribuiu para a explicação dos instrumentos possíveis de aplicação da gestão para a definição do futuro de uma organização. Quando as práticas de gestão de custos tornam-se estratégicas podem ser entendidas de formas diferentes na literatura.

No mesmo sentido, ao elencar práticas que possam ser relacionadas com a GEC, ao mesmo tempo em que desaconselha outras, tem-se um quadro um pouco mais claro daquelas que podem efetivamente contribuir no apoio à estratégia. Nesse sentido, esforços de pesquisa podem ser mais focados naquelas práticas que possam contribuir concretamente no avanço do conhecimento sobre o papel estratégico da gestão de custos. Os primeiros estudos sobre GEC não são recentes e, destes, muitos contribuem com abordagens específicas e individuais sobre o assunto. Assim, esta pesquisa revelou um conjunto extenso de práticas que puderam, mediante a técnica *Delphi*, serem consensadas entre especialistas e, a partir disso, elencadas em convenientes categorias. As categorias foram apresentadas e explicadas tomando-se por base os autores pesquisados. Destaca-se que foi desenvolvido e validado um conjunto de categorias que abrangem o conteúdo, objetivos, princípios, campo de atuação e instrumentos da gestão estratégica de custos que poderão servir como base para pesquisas futuras nessa área.

REFERÊNCIAS

- AGUIAR, A. B.; ROCHA, W. Uma análise da complementaridade entre gestão interorganizacional de custos e open-book accounting. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 7., 2007, São Paulo. **Anais eletrônicos...** Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos72007/150.pdf>>. Acesso em: 26 jun. 2010.
- ANAND, M. A review of research on the theory & practice of cost management. **South Asian Journal of Management**, New Delhi, v. 11, n. 1, p. 59-98, Jan./Mar. 2004.
- ANDERSON, S. Managing costs and cost structure throughout the value chain: research on strategic cost management. In: CHAPMAN, C.; HOPWOOD, A.; SHIELDS, M. (Ed.). **Handbook of Management Accounting Research**. Amsterdam: Elsevier, 2006. v. 2, p. 487-512.
- _____; DEKKER, H. C. Strategic cost management in supply chains, Part 1: structural cost management. **Accounting Horizons**, Sarasota, v. 23, n. 2, p. 201-220, 2009.
- ANTUNES, M. T. P.; MARTINS, E. Capital intelectual: seu entendimento e seus impactos no desempenho de grandes empresas brasileiras. **Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**: BASE, São Leopoldo, v. 4, n. 1, p. 5-21, jan./abr. 2007.
- BACIC, M. J. Escopo da gestão estratégica de custos em face das noções de competitividade e de estratégia empresarial. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS, 1., 1994, São Leopoldo. **Anais...** São Leopoldo: UNISINOS, 1994. v. 1, p. 295-304.
- BALL, S. Making the cost of quality practical. **Strategic Finance**, Montvale, v. 88, n. 1, p. 34-41, July 2006.
- BALLOU, R. H. **Logística empresarial**: transportes, administração de materiais, distribuição física. São Paulo: Atlas, 1993.
- BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 1995.

BARTZ, D.; STAUDT, T.; SOUZA, M. A. de. Gestão estratégica de custos: uso da engenharia reversa na análise dos custos de concorrentes. **Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**: BASE, São Leopoldo, v. 2, n. 3, p. 167-175 set./dez. 2005.

BENGT, S. Environmental costs and benefits in life cycle costing. **Management of Environmental Quality**, Bradford, v. 16, n. 2, p. 107-118, 2005.

BOISVERT, H. **Contabilidade por atividades: contabilidade de gestão**: práticas avançadas. Tradução Antônio Diomásio de Queiroz. São Paulo: Atlas, 1999.

BOWERSOX, D. J.; CLOSS, D. J. **Logistical management**: the integrated supply chain process. New York: McGraw-Hill, 1996.

CASELLA, B. M. B. X. **Análise de custos de concorrentes**: estudo exploratório no setor de celulose e papel. 2008. 121 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

COKINS, G. Using ABC to become ABM. **Journal of Cost Management**, Boston, v. 13, n. 1, p. 29-35, Jan./Feb. 1999.

COOPER, R.; SLAGMULDER, R. Cost analysis outside the organization. **Cost Management**, Boston, v. 18, n. 3, p. 44-46, May/June 2004.

_____; _____. Supply chain management for lean enterprise: interorganizational cost management. **Strategic Finance**, Montvale, v. 80, n. 10, p. 15-16, Apr. 1999.

_____; _____. What is strategic cost management? **Management Accounting**, Montvale, v. 79, n. 7, p. 14-16, Jan. 1998.

DIEHL, C. A. **Controle estratégico de custos**: um modelo referencial avançado. 2004. Tese (Doutorado) – Programa de Pós-Graduação em

Engenharia da Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2004.

_____. Custos intangíveis: uma proposta de avaliação. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 6., 1999, São Paulo. **Anais eletrônico...** São Leopoldo, RS: Associação Brasileira de Custos, 1999. 1 CD-ROM.

_____. **Proposta de um sistema de avaliação de custos intangíveis**. 1997. 112 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS, Porto Alegre, 1997.

EL-DYASTY, M. M. **A framework to accomplish strategic cost management**. 2007. Disponível em: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=704201>. Acesso em: 26 jun. 2010.

EL-KELETY, I. A. E. M. A. E. **Towards a conceptual framework for strategic cost management**: the concept, objective, and instruments. 2006. 556 f. Dissertação (Mestrado) – Chemnitz University of Technology, Chemnitz, 2006.

ELLRAM, L. M. The implementation of target costing in the United States: theory versus practice. **Journal of Supply Chain Management**, Tempe, v. 42, n. 1, p. 13-26, 2006.

_____; SIFERD, S. P. Purchasing: the cornerstone of the total cost of ownership. **Journal of Business Logistics**, Oak Brook, v. 14, n. 1, p. 163-185, 1993.

FARIA, A. C.; COSTA, M. F. G. **Gestão de custos logísticos**: custeio baseado em atividades (ABC); Balanced Scorecard (BSC); Valor Econômico Agregado (EVA). São Paulo: Atlas, 2005.

FU, Y. Strategic cost management in e-supply chain. **Asian-Pacific Management Accounting Journal**, Selangor, v. 2, n. 1, p. 89-119, 2007.

GASPARETTO, V.; SILVA, I. S. T. Custo total de propriedade (TCO): uma ferramenta

- auxiliar na gestão de custos. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 11., 2004, Porto Seguro. **Anais eletrônicos...** São Leopoldo, RS: Associação Brasileira de Custos, 2004. 1 CD-ROM.
- HANSEN, D.; MOWEN M. M. **Gestão de custos: contabilidade e controle.** São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.
- KAPLAN, R. S.; COOPER, R. **Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo.** São Paulo: Futura, 2000.
- LOCKAMY III, A. A constraint-based framework for strategic cost management. **Industrial Management + Data Systems**, Wembley, v. 103, n. 8/9, p. 591-599, 2003.
- MONDEN, Y. **Sistemas de redução de custos: custo-alvo e custo-kaisen.** Tradução Eduardo D'Agord Schaan. Porto Alegre: Bookman, 1999.
- NAKAGAWA, M. **ABC – Custeio baseado em atividades.** São Paulo: Atlas, 1994.
- _____. **Gestão estratégica de custos.** São Paulo: Atlas, 1991.
- PORTER, M. **Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior.** Tradução Elizabeth Maria de Pinho Braga. 24. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1989.
- RAJASEKAR, J.; FOUTS, P. Strategic alliances as a competitive strategy: how domestic airlines use alliances for improving performance. **International Journal of Commerce and Management**, Bingley, v. 19, n. 2, p. 93-114, 2009.
- RIBEIRO, M. S. **Contabilidade ambiental.** São Paulo: Saraiva, 2005.
- RIGGS, W. E. The Delphi technique: an experimental evaluation. **Technological Forecasting and Social Change**, New York, n. 23, n. 1, p. 89-94, 1983.
- ROBLES JR, A. **Custos da qualidade: uma estratégia para a competição global.** São Paulo: Atlas, 2003.
- ROCHA, W. **Contribuição ao estudo de um modelo conceitual de sistema de informação de gestão estratégica.** 1999. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1999.
- _____. Custeio baseado em atividades: mitos, falácias e possíveis verdades. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, v. 24, n. 91, p. 56-63, jan./fev. 1995.
- _____; BORINELLI, M. L. Análise estratégica de cadeia de valor: um estudo exploratório do segmento indústria-varejo. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 6., 2006, São Paulo. **Anais eletrônicos...** Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos62006/425.pdf>>. Acesso em: 26 jun. 2010.
- SAKURAI, M. **Gerenciamento integrado de custos.** São Paulo: Atlas, 1997.
- SHANK, J. K; GOVINDARAJAN, V. **A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos.** 6. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- SILVI, R.; CUGANESAN, S. Investigating the management of knowledge for competitive advantage: a strategic cost management perspective. **Journal of Intellectual Capital**, Bradford, v. 7, n. 3, p. 309-323, 2006.
- SOUZA, B. C.; ROCHA, W. Fatores condicionantes da gestão de custos interorganizacionais. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 8., 2008, São Paulo. **Anais eletrônicos...** Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos82008/161.pdf>>. Acesso em: 26 jun. 2010.

SOUZA, M. A.; COLLAZIOL, E. Planejamento e controle dos custos da qualidade: uma investigação da prática empresarial. **Revista Contabilidade e Finanças**, São Paulo, v. 17, n. 41, p. 38-55, maio/ago. 2006.

TINOCO, J. E. P.; KRAMER, M. E. P. **Contabilidade e gestão ambiental**. São Paulo: Atlas, 2004.

WANG, G.; GAO, Z.; LIN, T. W. Integrating the quality cost report and TQM tools to achieve competitive advantage. **Cost**

Management, Boston, v. 21, n. 1, p. 42-47, Jan./Feb. 2007.

WERNKE, R.; BORNIA, A. C. Considerações e comentários sobre custos (associados a ativos) intangíveis. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 8., 2001, São Leopoldo. **Anais eletrônicos...** São Leopoldo, RS: Associação Brasileira de Custos, 2001. 1 CD-ROM.

YOSHINO, M. Y.; RANGAN, U. S. **Alianças estratégicas: uma abordagem empresarial à globalização**. São Paulo: Makron Books, 1997.