

Gestão Estratégica de Custos: uma análise da congruência teórica à luz da divulgação em congressos científicos

RESUMO

A Gestão Estratégica de Custos (GEC) desempenha um papel fundamental na integração de custos e estratégias para embasar decisões organizacionais. Contudo, o arcabouço conceitual da GEC carece de consolidação, prejudicando tanto a análise teórica quanto a aplicação prática. Este artigo teve como objetivo analisar as principais semelhanças e diferenças entre as abordagens teóricas da GEC nas pesquisas científicas apresentadas nos congressos de contabilidade do Brasil, buscando então responder quais são as principais semelhanças e diferenças entre as abordagens teóricas da GEC nas pesquisas científicas apresentadas nos congressos de contabilidade do Brasil? O ensaio teórico qualitativo adotado para este estudo revela que a literatura especializada da GEC enfatiza termos como tomada de decisão, cadeia de valor, perspectiva do cliente, visão de longo prazo e competitividade. Contudo, alguns autores ainda direcionam seus esforços para "análise de custos" ou "gestão de custos", desviando-se do núcleo da GEC e sua busca por uma visão interdisciplinar da cadeia de valor completa. A análise dos artigos nos anais dos eventos confirma esses pontos. Este estudo contribui conceitualmente ao sintetizar a GEC, identificando e discutindo definições teóricas predominantes na literatura. Isso estabelece uma base para futuras investigações e pesquisas relacionadas. No entanto, há limitações, como o período de análise restrito aos últimos quatro eventos e a escassez de abordagens sobre GEC, limitando a discussão conceitual. Para avançar, sugere-se analisar mais congressos e periódicos especializados, visando validar a consistência teórica da GEC em trabalhos consolidados.

Palavras-chave: Gestão Estratégica de Custos. Ensaio teórico. Arcabouço conceitual.

Área Temática: Metodologias de ensino e pesquisa em custos.

1 INTRODUÇÃO

A gestão estratégica de custos (GEC) desempenha um papel crucial no ambiente organizacional contemporâneo, uma vez que integra os custos com as estratégias organizacionais, permitindo decisões informadas e eficazes (Slavov, 2013). A relação entre custos e vantagem competitiva tem recebido crescente atenção no campo da contabilidade e finanças, ante à sua importância para o sucesso financeiro das organizações (Slavov, 2013).

O termo GEC foi introduzido por Shank e Govindarajan (1993) com ênfase na utilização abrangente das informações de custos, considerando elementos estratégicos como a cadeia de valor, o posicionamento estratégico e os cost-drivers. Nesse sentido, a GEC busca apoiar os gestores na integração das expectativas de longo prazo, relacionadas à estratégia, com as demandas operacionais de curto prazo (Anderson & Dekker, 2009).

Decisões importantes relacionadas à GEC envolvem a definição do mercado consumidor, o mix de produtos, os processos produtivos e a alocação de recursos (Horngren, Datar & Rajan, 2015). Além disso, a GEC fornece informações relevantes

para a tomada de decisão em relação à definição de preços de bens e serviços (Makrigiannakis & Soteriades, 2007).

Ao adotar a GEC, as organizações são capazes de ampliar sua visão de custos, considerando não apenas aspectos internos, mas também fatores externos (Shank & Govindarajan, 1997). Para isso, diversos artefatos, conceitos e filosofias compõem a GEC, como o Custo Total da Qualidade, a Análise de Custos de Concorrentes, Gestão de Custos Interorganizacionais, os Custos da Cadeia de Valor e o Custo Total de Propriedade (CTC), entre outros (Ferrin & Plank, 2002).

Visto sua ampla gama de aplicações práticas, a GEC tem se tornado cada vez mais relevante na área de controladoria, gestão e finanças, devido à sua influência no sucesso financeiro das empresas (Struckas Filho, Borinelli & Rocha, 2023), assim como vem sendo identificada como uma importante ferramenta dentro das organizações, se adequando ao novo cenário onde a agregação de valor é de vital importância.

No entanto, nos últimos anos, tem havido um crescente reconhecimento da importância de garantir a consistência e qualidade das pesquisas no campo da GEC, devido à sua natureza abrangente e às diversas abordagens e conceitos aplicáveis, o que se pode observar em estudos correlatos como os de Costa e Junior (2020) e Costa e Bortolatto (2021). A relevância dessa questão vem sendo discutida há mais de uma década (Slavov, 2013), enfatizando a necessidade de se aplicar adequadamente às definições e conceitos relacionados à GEC.

Ainda nos primeiros anos do século, Shank (2006) criticou a negligência da GEC na literatura e prática, resultando em baixa adoção de ferramentas básicas como o Custeio Baseado em Atividades (ABC) pelas organizações. Em similaridade, Chenhall (2008) destacou a escassez de estudos teórico-empíricos e a falta de um corpo conceitual consolidado para a GEC, dificultando sua compreensão e análise. Slavov (2011) e Costa (2021) também apontaram a falta de uma estrutura conceitual definida como uma limitação, contribuindo para a falta de direcionamento e consistência no campo da GEC, além da baixa visibilidade e aderência dos trabalhos publicados sobre GEC.

Em resumo, a problemática que sustenta esta pesquisa reside na complexidade e na carência de uma definição conceitual unívoca no âmbito da GEC, como também evidenciado por diversos estudiosos (Slavov, 2013; Costa e Junior, 2020; Costa e Bortolatto, 2021). A análise crítica dessas obras revela que mesmo após os estudos aprofundados de Slavov e Costa, subsiste a dúvida sobre a aplicabilidade contínua da visão da GEC, dadas as potenciais imprecisões e deficiências decorrentes de sua aplicação.

Nesse cenário, surge a pergunta de pesquisa: quais são as principais semelhanças e diferenças entre as abordagens teóricas da GEC nas pesquisas científicas apresentadas nos congressos de contabilidade do Brasil? Para responder essa pergunta, será realizada uma revisão da literatura, buscando identificar as principais conceituações e/ou definições da GEC e compará-las com as conceituações encontradas nas pesquisas selecionadas.

O objetivo geral desta pesquisa é analisar as principais semelhanças e diferenças entre as abordagens teóricas da GEC nas pesquisas científicas apresentadas nos congressos de contabilidade do Brasil. Para tanto, define-se como objetivos específicos:

1. Identificar e analisar as principais conceituações e definições da GEC em literatura especializada.

2. Verificar a presença de discussões coerentes com a GEC e seus conceitos nas pesquisas científicas selecionadas.
3. Identificar as principais convergências e divergências entre as abordagens teóricas da GEC nas pesquisas científicas selecionadas.

A realização deste estudo é relevante do ponto de vista teórico, pois busca investigar a aderência das pesquisas apresentadas nos congressos da área de contabilidade e finanças às definições teóricas da GEC. Essa análise crítica permitirá identificar lacunas, oportunidades de melhoria e alinhar teoricamente a abordagem da GEC. Espera-se que os resultados encontrados possam contribuir para avanços no conhecimento da GEC, fortalecendo suas bases teóricas e oferecendo diretrizes para pesquisas futuras. Além disso, proporcionará uma melhor compreensão da relação entre as pesquisas nessa área e as definições teóricas da GEC, bem como sugestões para aprimorar sua discussão e aplicação, impulsionando sua relevância nas organizações contemporâneas.

Este estudo optou por utilizar a base de artigos de congressos da área de contabilidade e finanças realizados no Brasil, pois esses eventos representam um espaço para a divulgação e o debate das pesquisas científicas em andamento. Dessa forma, é possível visualizar o entendimento dos pesquisadores principais das pesquisas sobre a GEC e como eles se relacionam com as definições teóricas existentes. Essa escolha também permite identificar as tendências, os desafios e as oportunidades de pesquisa sobre a GEC no contexto brasileiro.

O artigo adota a seguinte estrutura: uma revisão de literatura é apresentada, fornecendo uma visão geral da GEC, incluindo sua definição, objetivos e importância para as organizações. Em seguida, são discutidos os aspectos metodológicos, bem como a apresentação e análise dos resultados. Por fim, são apresentadas as considerações finais, que encerram o artigo.

2. Problemática das pesquisas e publicações na área da GEC

Há mais de uma década, Shank (2006) teceu uma série de críticas ao posicionamento da GEC na literatura e prática, apontando que a GEC vinha sendo negligenciada nos principais periódicos da área, resultando em uma baixa adoção de ferramentas até mesmo básicas e amplamente conhecidas, como o Custeio Baseado em Atividades (*Activity Based Costing* [ABC]), por parte das organizações.

Na mesma linha de raciocínio, Chenhall (2008) reconheceu a predominância de pesquisas descritivas sobre a GEC e a escassez de estudos teórico-empíricos que definem e analisam seu funcionamento. O autor atribuiu essa lacuna à ausência de um corpo conceitual consolidado para a GEC, dificultando uma observação criteriosa do polo teórico que embasa as investigações empíricas.

Nesse contexto, Slavov (2011) também identificou a falta de uma estrutura conceitual bem definida como uma limitação em sua pesquisa, que dificultou a identificação de estudos correlatos. E alinhado a essa questão, Costa (2021) destacou a inexistência de um corpo teórico consolidado sobre a GEC e suas implicações práticas, o que resultou em dificuldades na implementação de iniciativas estratégicas de gestão de custos e no uso de ferramentas tradicionais pelas organizações, além de contribuir para a falta de direcionamento e consistência no campo de estudo da GEC.

Considerando essas observações, Slavov (2013) ressaltou a possibilidade de a GEC poder 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 girava em torno do tema.

Em consonância com essas discussões, Costa e Bortolatto Junior (2020) abordaram a falta de conhecimento e uso das ferramentas de GEC tanto na academia quanto nas organizações, enfatizando a importância de expor os estudantes a essas ferramentas durante sua formação acadêmica. Além disso, os autores observaram que a GEC é tratada de forma periférica nos cursos de pós-graduação, com ênfase nos artefatos tradicionais de gestão e mensuração de custos, relegando a abordagem estratégica da GEC a um papel secundário. Mais de uma década depois dos apontamentos de Shank (2006), os autores concluem que, se houver uma falta de conhecimento e uso dessas ferramentas tanto na academia quanto nas organizações, é de se esperar um declínio na sua adoção.

Nesse cenário, surge uma notável preocupação, enfocada por Costa (2021), sobre a frequente discrepância conceitual entre a Contabilidade Gerencial Estratégica (CGE) – intrinsecamente vinculada aos mecanismos e procedimentos de medição contábil, desempenhando um papel crucial na assistência aos gestores na tomada de decisões – e a própria Gestão Estratégica de Custos (GEC). O autor ressalta a limitada visibilidade da GEC, devido à sua escassa adoção nas principais plataformas de divulgação, abrangendo instituições acadêmicas, revistas especializadas, autores e publicações. Esta situação levanta inquietações adicionais acerca da falta de consolidação e disseminação da GEC no âmbito da contabilidade gerencial, de modo que a pesquisa conduzida por Costa (2021), embasada na Teoria Ator-Rede, conclui que o progresso da GEC tem sido prejudicado pela carência de visibilidade e aderência das obras destinadas à publicação.

Assim, o presente estudo reveste-se de importância teórica, pois procura sondar a consonância das pesquisas veiculadas em congressos de contabilidade e finanças com as fundamentações teóricas da GEC. Tal avaliação crítica possibilitará a identificação de lacunas e a identificação de potenciais áreas de aprimoramento, objetivando uma sintonia mais coerente com o arcabouço teórico da GEC. Espera-se que os resultados almejados contribuam para o aprofundamento do conhecimento na área da GEC, alicerçando suas bases teóricas e oferecendo orientações para futuras investigações. Ademais, essa pesquisa propiciará uma compreensão mais sólida da relação entre os estudos desenvolvidos nesse âmbito e as definições conceituais da GEC, fornecendo subsídios para aperfeiçoar sua discussão e aplicação, o que por sua vez, intensificará sua relevância no contexto das organizações contemporâneas.

3. ASPECTOS METODOLÓGICOS

Com o objetivo de analisar as principais semelhanças e diferenças entre as abordagens teóricas da GEC nas pesquisas científicas apresentadas nos congressos de contabilidade do Brasil, a presente pesquisa adotará uma abordagem qualitativa, uma vez que foca na utilização da interpretação dos fenômenos e a atribuição de significados (Silva & Menezes, 2005). Além disso, essa pesquisa segue uma natureza básica, uma vez que vislumbra gerar conhecimento teórico sobre o tema em questão, sem necessariamente haver uma aplicação prática (Gil, 2010).

Em relação ao objetivo, a pesquisa se classifica como exploratória, segundo a classificação de Gressler (2007), uma vez que consiste na realização de um estudo para a familiarização do pesquisador com o objeto que está sendo investigado durante a pesquisa, além de explorar diferentes perspectivas e identificar lacunas de conhecimento que poderão ser exploradas em futuras pesquisas.

No que diz respeito aos procedimentos de pesquisa, o presente estudo se enquadra como um ensaio teórico, uma vez que consiste em uma análise da

literatura existente sobre o tema, incluindo livros, artigos científicos, teses e dissertações (Meneghetti, 2011). A pesquisa envolve uma revisão bibliográfica e crítica dessas fontes teóricas, com o objetivo de sintetizar e interpretar o conhecimento disponível, identificando lacunas na literatura. Assim, não há coleta direta de dados empíricos neste estudo, mas sim uma análise aprofundada da literatura existente para contribuir para a compreensão e avanço do campo de estudo em questão.

Para a realização deste estudo, foi inicialmente realizado um levantamento bibliográfico abrangente dos conceitos predominantes e amplamente empregados de GEC na literatura. Em seguida, estabeleceu-se um conceito próprio, elaborado pelos autores, como referencial para a análise da base de amostras.

Para a composição da base amostral, foram selecionados os seguintes eventos: Congresso Brasileiro de Custos (CBC), Congresso UFU de Contabilidade, Congresso UnB de Contabilidade e Governança (CCGUnB), USP *International Conference on Accounting* e Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade. Essa escolha se baseou na relevância e qualidade consolidada desses eventos no país, bem como na disponibilidade de consórcio mestral/doutoral, *Fast Track* com periódicos de elevada qualidade na área e envolvimento de pesquisadores acadêmicos nacionais e internacionais.

Vale ressaltar que o Congresso Brasileiro de Custos e o Congresso USP de Contabilidade já foram objeto de outras pesquisas relacionadas à produção científica com foco na GEC, como em Slavov (2011). Essa premissa confirma a importância desses eventos como fontes relevantes de informações para o estudo em questão.

A escolha de congressos em vez de periódicos foi justificada pelo fato de que os artigos submetidos a periódicos passam por um processo de ajustes e revisões antes da publicação, o que elimina eventuais incongruências com a conceituação de GEC. Dessa forma, os congressos acadêmicos foram considerados espaços mais propícios para pesquisas em estágios iniciais, permitindo verificar o alinhamento teórico desses estudos e, conseqüentemente, examinar como a temática da GEC vem sendo abordada nos cursos de graduação e pós-graduação. Além disso, a análise de trabalhos apresentados em congressos permite uma visão mais ampla das pesquisas em andamento, incluindo estudos em estágios preliminares, enquanto a escolha de periódicos poderia limitar a análise a estudos mais consolidados.

A delimitação temporal deste estudo baseou-se nas publicações das últimas quatro edições dos eventos selecionados. Essa escolha foi motivada pelo fato de um dos eventos analisados possuir somente quatro edições realizadas, o que permitiu obter amostras proporcionais entre os eventos. Assim, o horizonte temporal a contemplar os eventos Congresso Brasileiro de Custos (CBC), Congresso UnB de Contabilidade e Governança (CCGUnB), USP *International Conference on Accounting* e Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade é de 2019 a 2022, enquanto para o Congresso UFU de Contabilidade é de 2015 a 2021.

Para realizar a seleção dos artigos, foi feita uma consulta abrangente aos anais publicados nas plataformas dos eventos selecionados, com um foco específico na área de "Contabilidade Gerencial". A intenção era encontrar artigos que abordassem questões relacionadas à contabilidade gerencial e sua relação com a GEC. Para identificar os artigos relevantes, utilizou-se a função "localizar" para buscar o termo "estratégica" dentro dos artigos disponíveis. Essa abordagem permitiu filtrar os artigos que tratavam diretamente de questões da GEC, eliminando aqueles que não eram relevantes para o tema em questão.

Após seleção dos artigos, cada um deles foi submetido a uma leitura abrangente e detalhada, permitindo uma compreensão profunda de suas contribuições. Durante essa leitura, foram coletados os variados conceitos e definições de GEC apresentados pelos diferentes autores. Em seguida, a atenção se voltou para a forma como a GEC foi efetivamente aplicada em cada estudo. Uma análise foi realizada para identificar os contextos, abordagens e métodos empregados pelos autores na aplicação da GEC. Posteriormente, os *constructos* teóricos mencionados nos artigos foram comparados com as aplicações concretas da GEC descritas por esses autores. Esse processo permitiu a avaliação das correspondências e divergências entre os conceitos teóricos e suas aplicações práticas. Assim, em consonância com as etapas convencionais de um ensaio teórico, a revisão da literatura, a análise dos artigos selecionados e a comparação entre os *constructos* teóricos e aplicações práticas foram conduzidas de maneira estruturada e integrada para conferir uma abordagem rigorosa e coesa na compreensão das distintas perspectivas da GEC.

Durante a fase de revisão da literatura, introduz-se também uma nuvem de palavras, uma ferramenta concebida para proporcionar uma visualização panorâmica. Isso se dá por meio da associação entre a dimensão das palavras exibidas e a frequência com que surgem na base de dados analisada. Erguida a partir dos conceitos de GEC previamente destacados, conforme observado no Quadro 1 da seção subsequente, esta nuvem de palavras emprega termos que abarcam as categorias gramaticais de adjetivos, substantivos e verbos.

Após a descrição detalhada da metodologia adotada nesta pesquisa, a próxima seção do trabalho apresentará os resultados obtidos e as discussões pertinentes a cada um deles. Serão explorados os principais achados em relação à conceituação da GEC na literatura especializada e na amostra da pesquisa, sendo cada resultado analisado em busca de insights para o campo de estudo em questão, sendo as discussões embasadas na literatura relevante, comparando e contrastando as conclusões obtidas com pesquisas anteriores. Além disso, serão identificadas eventuais lacunas nos estudos existentes e propostas direções para futuras pesquisas na área da GEC.

4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DE RESULTADOS

A presente seção, dedicada à apresentação e análise dos resultados, é inaugurada com a investigação das várias conceituações de GEC encontradas na literatura. Em virtude da sua natureza como um ensaio teórico, que se concentra na análise, síntese e discussão crítica de ideias, conceitos, teorias e literatura existente em relação a um tema específico, esta seção assume o papel de uma análise profunda e abrangente da literatura vigente. Ao fazer isso, busca-se a identificação de padrões, tendências, incongruências e deficiências no conhecimento já estabelecido.

Para tanto, esta análise empregará um levantamento e análise das conceituações de GEC que se encontram amplamente difundidas na literatura. Com base nessas fundamentações, os autores desenvolverão um novo *constructo*, que concentrará sua atenção na incorporação dos pontos de vista considerados coesos no âmbito dessa temática e na eliminação dos que não se mostrarem apropriados. Numa sequência lógica, sob a ótica desse *constructo* recém-criado, os artigos selecionados provenientes dos congressos serão submetidos à análise.

4.1 Conceituações da GEC: Revisão da Literatura

A análise de resultados deste estudo se inicia com a delimitação de um *constructo* essencial: a Gestão Estratégica de Custos (GEC). Para alcançar esse propósito, uma pesquisa extensiva da literatura especializada em GEC foi conduzida, abrangendo um período de 26 anos. Nessa revisão bibliográfica, foram extraídos conceitos utilizados por diversos autores que ofereceram perspectivas abrangentes sobre a natureza e a definição da GEC. O conceito inicial remonta à obra de Nakagawa (1991), enquanto o conceito mais recente é derivado do trabalho de Costa e Morgan (2017). Essa revisão abrangente dos conceitos da GEC estabelece uma base sólida para a análise dos resultados e contribui para uma compreensão aprofundada desse *constructo* estratégico no contexto atual.

No Quadro 01, oferecemos uma perspectiva abrangente das noções de GEC na literatura, apresentando as interpretações dos autores por meio de nossa própria linguagem.

Quadro 1: Resgate do Conceitos de GEC na literatura.

AUTORES	CONCEITOS
Nakagawa (1991)	A GEC é uma ferramenta proativa, estratégica, voltado para gestão e redução de custos com vantagens como melhoria contínua, monitoramento eficaz e eliminação de custos não valorizados, abrangendo um escopo amplo que inclui fornecedores e clientes visando a redução de custos, maior competitividade e criação de valor organizacional.
Bacic (1994)	A GEC deve apoiar a competitividade da organização, fundando sua perspectiva de análise e atuação em um horizonte de longo prazo e no reconhecimento de que o importante não é a gestão dos custos atuais e sim a gestão dos recursos que propiciarão os ganhos futuros.
Shank e Govindarajan (1993)	A GEC é uma análise de custos vista sob um contexto mais amplo, em que os elementos estratégicos tornam-se mais consistentes, explícitos e formais.
Cooper e Slagmulder (1998)	GEC é a aplicação de técnicas de gestão de custos de modo que, simultaneamente, melhoram a posição estratégica de uma organização e reduzem custos.
Martins (1998)	A GEC, em uma perspectiva mais abrangente, demanda análises que transcendem as fronteiras organizacionais, explorando toda a cadeia de valor, desde a origem dos recursos até o consumidor final, reconhecendo a importância de compreender não apenas os custos internos, mas também os de fornecedores e intermediários, visando identificar oportunidades de redução de custos e ampliação da competitividade ao longo de toda a cadeia.
Rocha (1999)	GEC é o processo de tomada de decisão e a implementação de ações que visam a conceber, desenvolver, implementar e sustentar estratégias que garantam vantagens competitivas a uma organização.
Catelli (2001)	A GEC abrange um conjunto de medidas estreitamente alinhadas com o planejamento estratégico, cuja premissa fundamental é garantir a distinção competitiva da empresa por meio da análise das variáveis do ambiente externo e das orientações estratégicas, com o propósito de impulsionar a competitividade do empreendimento.
Peter et al (2002)	GEC é algo muito mais profundo que o simples custeio de produtos ou serviços, pois passa a analisar as causas que determinaram a existência dos custos da organização, e que são anteriores ao processo de produção. O grande passo para o controle dos custos de apoio encontra-se no desenvolvimento de um modelo que identifique as forças que direcionam esses custos.
Hansen e Mowen (2003)	A GEC é o uso de dados de custos para desenvolver e identificar estratégias superiores que produzirão uma vantagem competitiva sustentável.
Lauschner e Beuren (2004)	A GEC guarda relação intrínseca com a utilização de informações cruciais para embasar a tomada de decisões, bem como para a aquisição e a otimização eficiente e eficaz dos recursos produtivos implicados ao longo do ciclo de vida dos

	produtos.
El Kelety (2006)	GEC é uma filosofia que agrega um conjunto de técnicas para ajudar o futuro da organização, considerando elementos como custo, receita, produtividade, valor ao cliente e posição estratégica da organização.
Afonso (2007)	A GEC é um artefato que deve ser conectada diretamente com estratégias de valor que podem contribuir para a redução dos custos através da gestão da cadeia de suprimentos global. GEC está relacionada a conceitos como gestão de custos da cadeia de suprimentos, custeio da cadeia de valor e custo total de propriedade (TCO).
El Dyasty (2007)	GEC é um componente da gestão de custos, formando um sistema de produção de informações para gerar vantagem competitiva. Para isso, tem quatro funções que englobam atendimento às exigências dos clientes, comparação com os concorrentes, inovação e qualidade.
Quesado e Rodrigues (2007)	A GEC é um processo direcionado à melhoria contínua e à criação de valor para o cliente e que isso é possível por analisar não apenas os processos em que há agregação de valor por parte da organização, mas na cadeia de produção como um todo.
Anderson e Dekker (2009)	A GEC envolve decisões intencionais para harmonizar a estrutura de custos da organização com sua estratégia e abrangência, focando nas interações além das fronteiras organizacionais, especialmente na interface entre compradores e fornecedores, como uma fonte de vantagem competitiva, englobando baixo custo, alta produtividade, qualidade, responsividade ao cliente e inovação.
Souza, Silva e Pilz (2010)	A GEC é uma ferramenta que emprega dados para formular e identificar estratégias, atuando como um mecanismo de apoio na concepção de vantagem competitiva.
Souza, Raisa e Almeida (2011)	A GEC compreende um conjunto de técnicas que geram informações para respaldar a empresa na otimização de processos produtivos, visando à adaptação ao ambiente competitivo sem comprometer os resultados, tudo isso com o intuito de garantir uma vantagem competitiva sustentável e aprimorar as atividades da gestão estratégica.
Slavov (2013)	A GEC é o conjunto das 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 forma em seu ambiente.
Uddin (2013)	A GEC atua como uma ferramenta dedicada a maximizar a eficácia da tomada de decisões, ao estabelecer prioridades organizacionais, impulsionar a vantagem competitiva e otimizar a alocação dos recursos disponíveis.
Chiekezie, Egbunike e Odum (2014)	A GEC compreende um sistema estratégico que abarca diversas ações com o objetivo de promover a vantagem competitiva da empresa, sendo que entre as ferramentas frequentemente empregadas se incluem a observação contínua da posição dos concorrentes, a avaliação dos custos concorrenciais e a análise do desempenho das demonstrações contábeis dos concorrentes.
Costa (2015)	A GEC representa uma abordagem que direciona sua atenção para os custos que influenciam a estratégia, e essa abordagem pode ser implementada por intermédio de ferramentas que fornecem suporte na administração e controle desses custos.
Costa e Morgan (2017)	A GEC compreende ações que direcionam a atenção para os custos que influenciam diretamente a estratégia, podendo ser executada por meio de ferramentas, visando simplificar a administração e monitoramento desses custos.

Fonte: Elaborado pelos autores adaptado de Costa (2010), Muniz (2010), Thums & Mateth (2020); Souza, Silva & Pilz (2010), Silva (1999), Peter et al (2002), Costa (2021, p. 472), Hespanhol & Fontana (2017, p. 2)

Embora Anderson & Dekker (2009) apontem que o termo GEC foi formalmente introduzido por Shank e Govindarajan (1993), é relevante mencionar que há registros anteriores na literatura tratando dessa temática, como os trabalhos de Nakagawa (1991). Conforme demonstrado no Quadro 01, para embasamento deste estudo, a publicação mais antiga localizada sobre a temática GEC foi a de Nakagawa (1991), a qual já destacava a GEC como uma ferramenta abrangente e com foco em questões externas. Adicionalmente, Bacic (1994) apresenta a

perspectiva de longo prazo, atributo fundamental da GEC, uma vez que envolve vantagem competitiva e sustentabilidade. Contudo, vale ressaltar que a definição proposta por Shank e Govindarajan (1993) como "análise de custos" não parece apropriada na conceituação de GEC, já que esta abrange questões muito mais amplas, sendo uma abordagem estratégica, não meramente operacional.

Cooper & Slagmulder (1998) abordam a gestão de custos, mas é importante observar que a gestão de custos, nos dias atuais, é realizada de forma indireta, não sendo o cerne da GEC. Por outro lado, Martins (1998) traz uma perspectiva mais relevante ao mencionar a cadeia de valor, incluindo o consumidor final, um dos pontos centrais da GEC, que visa abranger todo o processo e não apenas os custos isoladamente. Rocha (1999) complementa essa visão ao trazer a importância da tomada de decisão estratégica, algo essencial no contexto da GEC, que envolve estratégias competitivas.

Hansen & Mowen (2001) mencionam a perspectiva de uso de dados de custos, de forma semelhante a Shank e Govindarajan (1993) e Cooper e Slagmulder (1998). No entanto, é importante destacar que a análise de dados específicos de custos não é o foco principal da GEC, que busca analisar e contextualizar o todo. Por outro lado, a abordagem de Peter et al. (2002), que explora "as causas que determinaram a existência dos custos", está alinhada com um dos eixos centrais do conceito de GEC, pois possibilita uma compreensão mais aprofundada e embasada para tomada de decisões assertivas.

Em relação ao conceito apresentado por El Kelety (2006), nota-se que se assemelha mais a questões operacionais e não adere totalmente ao que se espera da GEC. Similarmente, El Dyasty (2007) segue na mesma linha, porém é importante ressaltar que a GEC não é apenas um componente da gestão de custos, mas sim uma abordagem mais abrangente e superior, que fundamenta as decisões relacionadas não somente (nem se quer principalmente) à redução de custos, mas também à competitividade do negócio.

Afonso (2007) traz à tona a questão da "gestão da cadeia de suprimentos global", e nesse caso, a GEC considera não só elementos de custos, mas também aqueles que direta ou indiretamente afetam o processo. Quesado e Rodrigues (2007), Anderson e Dekker (2009) e Slavov (2013) mencionam a tomada de decisão, a criação de valor e a melhoria contínua como pilares da GEC, conceitos esses que se consideram aderentes à GEC, pois tratam de questões que envolvem o público externo, a competitividade e a sustentabilidade do empreendimento.

As contribuições de Uddin (2013), Chiekezie, Egbunike e Odum (2014), (Costa, 2015) e Costa & Morgan (2017) oferecem uma gama diversificada de perspectivas sobre a Gestão Estratégica de Custos (GEC). Enquanto Uddin (2013) enfoca a otimização da tomada de decisões e a alocação eficiente de recursos, Chiekezie, Egbunike e Odum (2014) destacam a GEC como um sistema estratégico que se concentra na vantagem competitiva. Costa (2015) concentra-se na gestão de custos estratégicos, destacando sua importância para direcionar a atenção para custos que influenciam a estratégia. Por outro lado, Costa e Morgan (2017) direcionam a GEC para simplificar a administração de custos. A interação dessas perspectivas pode enriquecer a compreensão da GEC, permitindo uma análise mais completa e uma abordagem mais equilibrada na busca por vantagem competitiva.

Em síntese, ao percorrer a trajetória da GEC, percebe-se que o conceito se fundamenta na compreensão abrangente e estratégica de todos os aspectos relacionados aos custos e à competitividade de um negócio. Diferente de uma simples gestão de custos operacional, a GEC busca abranger toda a cadeia de

valor, envolvendo o consumidor final e considerando elementos que vão além dos custos, impactando diretamente a tomada de decisão e a criação de valor, e o reflexo desse propósito pode ser observado em sua definição. Ao analisar as diferentes perspectivas ao longo do tempo, torna-se evidente que a GEC, bem como seu conceito, evoluiu para englobar uma visão mais holística e integrada das questões organizacionais, reconhecendo a importância do contexto externo e a necessidade de estratégias competitivas para garantir a sustentabilidade do empreendimento.

Com essa visão ampliada da GEC, fica claro que a GEC não se restringe apenas à redução de custos, mas busca uma visão à jusante e à montante da cadeia de valor, considerando todos os aspectos relevantes para garantir a competitividade e o crescimento sustentável da organização.

Antes de apresentar o quadro que evidencia as contradições nas definições de GEC, é essencial reconhecer que essa área de estudo não está isenta de diversas perspectivas e abordagens. A GEC constitui um campo complexo, englobando uma variedade de conceitos e teorias desenvolvidos ao longo do tempo por vários autores. Essas distintas visões podem resultar em contradições e divergências conceituais, o que realça a necessidade de uma análise crítica e aprofundada para uma compreensão completa do campo da GEC. Dessa maneira, o Quadro 2, expandindo o trabalho conduzido por Slavov (2013) e ampliando o conjunto de autores investigados, contribui ao mapear tais discrepâncias, oferecendo uma base substancial para a reflexão e o avanço teórico nesse âmbito.

Quadro 2 - Evidências de Contradições nas Definições de GEC.

Autores	Contradições
Nakagawa (1991)	Apesar do autor mencionar que a GEC não deve focar somente em redução de custos, sua descrição enfatiza primariamente a "gestão e redução de custos" como parte integrante. Isso pode gerar confusão e conflito com o propósito principal da GEC, que é a criação de valor, e não apenas a redução de custos.
Cooper e Slagmulder (1998)	A ideia de aprimorar a posição estratégica e reduzir custos simultaneamente pode ser intrincada e, em algumas situações, até contraditória. Nem sempre a melhoria na posição estratégica resulta em uma redução direta de custos.
Martins (1998)	Embora o autor destaque a importância de compreender os custos ao longo da cadeia de valor, parece haver um foco excessivo na redução de custos. A ênfase na "redução de custos e aumento de competitividade" pode obscurecer o enfoque na geração de valor.
Afonso (2007)	Ao se referir à GEC como um "artefato" e relacioná-la de modo direto à redução de custos através da gestão global da cadeia de suprimentos, o autor minimiza a dimensão mais ampla da GEC, que também busca otimizar processos de produção e criar valor.

Fonte: Elaborado pelos autores

Assim, ao analisar os Quadros 1 e 2, é possível perceber a subjetividade presente no entendimento do conceito de GEC. Embora Nakagawa (1991) alerte contra o foco exclusivo em redução de custos, sua descrição enfatiza essa dimensão, possivelmente conflitando com o propósito central da GEC de criação de valor. Cooper e Slagmulder (1998) exploram a complexidade de melhorar posição estratégica enquanto reduzem custos, muitas vezes contraditórios. Martins (1998), embora destaque custos na cadeia de valor, corre o risco de obscurecer a criação de valor ao enfatizar excessivamente a redução de custos. E por fim, ao associar GEC somente à redução de custos, Afonso (2007) minimiza sua amplitude, que também visa otimização de processos e criação de valor. No entanto, entende-se que a GEC vai além da mera redução de custos, almejando uma posição competitiva destacada

por meio de ações estrategicamente alinhadas que, por sua vez, contribuirão para a eficiência e eficácia do negócio.

Em síntese, algumas definições tangenciam a GEC a uma perspectiva restrita de redução e análise de custos, ignorando sua abrangência interdisciplinar que envolve todos os elementos da cadeia de valor. A GEC adota uma visão ampla e uma abordagem predominantemente externa, compreendendo aspectos além dos custos isolados.

Assim sendo, com base nos conceitos encontrados na literatura, bem como nas críticas feitas a eles, propõe-se aqui a seguinte definição: **A Gestão Estratégica de Custos (GEC) é uma abordagem gerencial interdisciplinar que, além de integrar os custos ao planejamento estratégico geral, tem como propósito otimizar o processo de melhoria contínua e a criação de valor para o negócio, analisando todo o contexto empresarial, desde a inovação até o pós-venda, com visão de longo prazo.**

Com base nessa definição, será realizada a análise da congruência teórica em relação aos artigos da amostra, delimitada na subseção seguinte.

4.2 Congruência teórica da GEC nas pesquisas da amostra

Conforme mencionado previamente, no âmbito da pesquisa conduzida, empregou-se a ferramenta de busca disponível nos anais dos eventos selecionados, com o intuito de localizar artigos relacionados à temática de "Contabilidade Gerencial" com foco em estratégia. Como resultado desse processo, foram identificados um total de 14 artigos pertinentes. A distribuição desses artigos ao longo dos eventos e suas respectivas edições pode ser visualizada na Tabela 1.

Tabela 1 – Relação de artigos nos congressos pesquisados.

Evento/Edição	2019	2020	2021	2022	TOTAL	(%)
CBC	02	03	03	01	09	64,28%
CCGUnB	NP	NP	NP	NP	-	-
USP Conference	01	01	NP	NP	02	14,28%
USP IC	NP	NP	01	NP	01	7,14%
Evento/Edição	2015	2017	2019	2021	TOTAL	(%)
ContUFU	01	01	NP	NP	02	14,28%
TOTAL					14	100%

Fonte: Elaborado pelos autores.

Legenda: CBC: Congresso Brasileiro de Custos; CCGUnB: Congresso UnB de Contabilidade e Governança; USP Conference: USP International Conference on Accounting; USP IC: Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade; ContUFU: Congresso UFU de Contabilidade; NP: não foram encontradas publicações sobre o tema.

Na Tabela 1, é possível constatar que os eventos Congresso Brasileiro de Custos (CBC), Congresso UnB de Contabilidade e Governança (CCGUnB), USP *International Conference on Accounting* e Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade, têm periodicidade anual. Portanto, há uma coincidência entre as últimas quatro edições desses eventos e os últimos quatro anos. Por outro lado, o Congresso UFU de Contabilidade ocorre a cada dois anos, seguindo uma periodicidade bienal, e devido a essa particularidade, evento em questão é apresentado separadamente na tabela, uma vez que suas últimas quatro edições não se alinham aos anos das demais conferências mencionadas.

A análise da Tabela 1 revela que o Congresso Brasileiro de Custos (CBC) se destaca pela presença significativa de nove artigos relacionados à Gestão Estratégica de Custos, representando 64,28% do total de artigos encontrados. Isso indica que o CBC tem sido um espaço propício para a divulgação e discussão de

pesquisas nessa área. Por outro lado, outros eventos, como o USP International Conference on Accounting e o Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade, apresentaram um número reduzido de artigos ou até mesmo ausência de publicações relacionadas à temática nos anos mencionados. No geral, os resultados sugerem que a temática da GEC pode não ser amplamente explorada em todos os congressos.

A seguir, no Quadro 3, são apresentados os artigos que compõe a amostra, acompanhados de suas datas de publicação e dos respectivos eventos onde foram apresentados. Além disso, são explicitados os autores referenciados para conceituar a GEC, a aplicação específica da GEC nos estudos examinados e, adicionalmente, a comparação entre a teoria subjacente à GEC e sua efetiva aplicação prática, de modo a discernir a congruência entre os dois contextos.

Do total de 14 artigos selecionados para a análise, é importante destacar que o estudo de Gonçalves e Leal (2015) e o estudo de Melo et al. (2020), embora tratem de temas relacionados à GEC, não adotam uma definição clara e objetiva do assunto.

Ao analisar os conceitos adotados pelos autores da amostra de pesquisa em relação à GEC, é possível identificar abordagens que convergem e se diferenciam. Ramalho, Fehr e Duarte (2017), ao citar Shank & Govindarajan (1993), consideram a GEC como um mecanismo que busca gerar vantagem competitiva para as organizações. Destacam a importância de considerar os custos além dos limites internos da organização. Já Rosa et al. (2019), embasados em Lauschner & Beuren (2004) e Govindarajan & Shank (1992), enfatizam o uso de informações de custos na tomada de decisões estratégicas e na implementação de controles alinhados aos objetivos estratégicos.

Diniz, Callado e Callado (2019), com suporte de Uddin (2013), destacam que a GEC auxilia na definição de prioridades, alocação de recursos e busca por vantagem competitiva. Souza e Nunes (2019) enfatizam o uso de dados de custos para desenvolver estratégias superiores (Hansen & Mowen, 2003) e descrevem a GEC como uma iniciativa voltada para os custos que impactam a estratégia (Costa, 2015). Por sua vez, Costa e Bortolatto Junior (2020), citando Borges Slavov (2013), descrevem a GEC como uma ferramenta que busca uma situação favorável em relação aos custos, considerando a melhoria e criação de valor da organização.

Em relação às diferenças, Thums e Mareth (2020), fundamentados em Shank & Govindarajan (1993), destacam a importância da análise ampla de custos e da explicitação das questões estratégicas na GEC. Gomes, Araujo e Abbdas (2020) salientam que a GEC considera as tensões entre a concepção potencial da gestão de custos e a capacidade real dos gestores, bem como os interesses particulares (Slavov, 2013). Golpe, Silveira e Ramos (2021), com base em Shank & Govindarajan (1993), enfatizam que a GEC visa ao desenvolvimento de estratégias para alcançar vantagens competitivas sustentáveis na organização.

As abordagens dos autores revelam tanto pontos de convergência quanto diferenças significativas no entendimento da GEC. A convergência está na percepção da GEC como um mecanismo que busca gerar vantagem competitiva para as organizações, uma vez que todos os autores reconhecem a importância de considerar os custos além dos limites internos da organização, o uso de informações de custos na tomada de decisões estratégicas e a implementação de controles alinhados aos objetivos estratégicos.

Quadro 3 – Estudos da amostra e conceito de GEC adotado.

Autores	Evento	Definições de GEC adotadas	Aplicação da GEC pelos autores	Cotejo com o construto apresentado
Gonçalves e Leal (2015)	ContUFU	Não apresenta conceitos	Concentração na eficiente gestão de custos como elemento chave no processo decisório, enfatizando a análise do desempenho empresarial e a determinação criteriosa dos preços de venda dos produtos	Diverge do cerne da GEC, uma vez que a abordagem se inclina de forma desproporcional para a gestão de custos no processo decisório
Ramalho, Fehr e Duarte (2017)	ContUFU	Shank & Govindarajan (1993)	Exploração tangencial das estratégias voltadas para a geração e manutenção da vantagem competitiva no ambiente empresarial	Alinhamento com as discussões contemporâneas acerca da GEC, principalmente devido ao conceito fundamental que direcionou o estudo em questão
Rosa et al (2019)	CBC	Lauschner & Beuren (2004); Shank & Govindarajan (1993)	Os autores definem como GEC um conjunto de ações englobando a Gestão do Capital de Giro, a Administração de Custos e a Minimização de Despesas.	Desvia-se do escopo da GEC, visto que a gestão de capital de giro não se insere nos elementos característicos da GEC, cumprindo destacar que a GEC transcende a simples gestão de custos
Diniz, Callado e Callado (2019)	USP Conference	Uddin (2013)	Ênfase na GCI, com foco na gestão da cadeia de valor, sobretudo na relação empresa-fornecedor	Dado o seu abrangente enfoque, abarcando os componentes da cadeia de valor, a aplicação se coaduna com a própria essência da GEC
Souza e Nunes (2019)	CBC	Hansen & Mowen (2003); Costa (2015).	São delineadas 10 ferramentas de Gestão Estratégica de Custos, com destaque ao método de Custeio e Precificação Estratégica, que melhor se adapta à proposta do estudo, aplicada no contexto de instituições de ensino privado	Aborda de maneira adequadamente substancial as nuances associadas à GEC, particularmente nas esferas que concernem à preservação da posição de mercado e à busca por vantagens competitivas
Costa e Bortolatto Junior (2020)	CBC	Slavov (2013); El Kelety (2006); El-Dyasty (2007); Afonso (2007)	As conclusões apontam pouca ligação significativa com a GEC, especialmente na pesquisa em periódicos. Destacam-se a Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade, e o Custeio Alvo como mais coerentes com o conceito analisado.	Em termos gerais, à luz das constatações deste estudo, evidencia-se uma falta de pleno alinhamento com o conceito subjacente à GEC, ainda frequentemente confundida com domínios da Contabilidade Gerencial e da Gestão de Custos
Gomes, Araujo e Abbdas (2020)	CBC	Cooper & Slagmulder (1998); Slavov (2013); Rocha (1999); Shank & Govindarajan (1993)	O cerne das discussões orbita em torno dos fatores determinantes de custos, especificamente os fatores estruturais e os fatores de execução	A argumentação adere harmoniosamente aos propósitos da GEC, uma vez que abrange âmbitos mais amplos relacionados à estratégia de custos e ao ganho de vantagens competitivas

XVIII Congresso Internacional de Custos – XXX Congresso Brasileiro de Custos
Natal, RN, Brasil, 15 a 17 de novembro de 2023

Thums e Mareth (2020)	CBC	Shank & Govindarajan (1993); Cooper & Slagmulder (1998); Costa & Morgan (2017)	A ênfase das contextualizações é direcionada às práticas de logística reversa, as quais se mostram intrinsecamente vinculadas à GEC, sendo os estágios pré-desenvolvimento, desenvolvimento e pós-desenvolvimento constituintes do núcleo central da pesquisa	A discussão está em consonância com o próprio conceito de GEC, pois engloba facetas estratégicas intimamente ligadas à obtenção da vantagem competitiva empresarial
Melo et al (2020)	USP Conference	Não apresenta conceitos	O eixo central das discussões se alicerça na comparação do comportamento assimétrico dos custos entre empresas concorrentes	A focalização na análise dos custos dos concorrentes evidencia a abordagem apropriada das ações interligadas à GEC
Allgaier, Santos e Souza (2021)	CBC	Chiekezie, Egbunike, & Odum (2014); Shank & Govindarajan (1993)	O estudo aborda de forma minuciosa os determinantes de custos e os custos relativos aos concorrentes, focalizando com ênfase na Cadeia de Valor e nas partes interessadas (Stakeholders)	Manifesta-se uma coerência significativa com o conceito da GEC, uma vez que as ações empreendidas servem como instrumentos de avaliação da vantagem competitiva
Fernandes et al (2021)	CBC	Catelli (2001)	A análise utiliza os princípios da engenharia reversa, que apresenta vínculos com os atributos da GEC. No entanto, a discussão é direcionada, de maneira periférica, para o método de custeio baseado em atividades (ABC)	Ainda que conceitos associados à GEC, como Logística Reversa e Direcionadores de Custo, sejam mencionados, percebe-se um desvio das ações intrínsecas à GEC, devido à ênfase nas abordagens do custeio baseado em atividades (ABC)
Golpe, Silveira e Ramos (2021)	CBC	Shank & Govindarajan (1993)	Embora a proposta de pesquisa aborde elementos da GEC, a condução acaba por privilegiar a ênfase na Gestão de Custos em si	A concentração em aspectos gerenciais e operacionais, tais como o Ponto de Equilíbrio, não se adequam com as premissas fundamentais da GEC
Lima et al (2021)	USP IC	Souza, Silva & Pilz (2010)	O tratamento abrange a GEC tanto de uma perspectiva intraorganizacional como interorganizacional, entrelaçando-as com alianças estratégicas entre clientes e fornecedores similares, além de explorar elementos da cadeia de valor	A argumentação sintoniza-se de modo consistente com os atributos da GEC, especialmente as facetas ligadas à gestão intraorganizacional e interorganizacional
Silva et al (2022)	CBC	Souza, Raisa & Almeida (2011)	São adotadas práticas provenientes da Gestão de Custos, incluindo a análise financeira de estoques, avaliação de preços de venda, cálculo da margem de contribuição e elaboração de Fluxo de Caixa	A discussão destoa do próprio conceito da GEC, ao abordar questões ligadas à Gestão de Custos em vez de explorar as dimensões estratégicas inerentes

Fonte: Elaborado pelos autores.

Legenda: CBC: Congresso Brasileiro de Custos; CCGUnB: Congresso UnB de Contabilidade e Governança; USP Conference: USP International Conference on Accounting; USP IC: Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade; ContUFU: Congresso UFU de Contabilidade.

No entanto, as diferenças surgem em relação aos aspectos enfatizados e às nuances adicionais atribuídas à GEC. Alguns autores, como Thums e Mareth (2020), destacam a análise ampla de custos e a explícita incorporação de questões estratégicas na GEC. Gomes, Araujo e Abbdas (2020) ressaltam a consideração das tensões entre a concepção potencial da gestão de custos e a capacidade real dos gestores, juntamente com os interesses particulares. Golpe, Silveira e Ramos (2021) enfatizam o desenvolvimento de estratégias para alcançar vantagens competitivas sustentáveis na organização.

Adicionalmente, uma análise crítica pode ser feita em relação ao conceito apresentado por Thums e Mareth (2020), que se baseiam em Cooper e Slagmulder (1998), de que a GEC é um mecanismo que melhora simultaneamente a posição estratégica de uma organização e reduz seus custos. Essa abordagem se concentra na ideia de que a GEC está diretamente ligada à redução de custos como forma de melhorar a posição competitiva.

No entanto, essa perspectiva não leva em consideração a diversidade de estratégias que uma organização pode adotar, uma vez que a GEC não se limita exclusivamente à redução de custos, mas sim à alocação eficiente e eficaz dos recursos em consonância com a estratégia adotada.

Nesse sentido, Slavov (2013) destaca que a GEC deve abranger não apenas as preocupações e objetivos relacionados aos custos, mas também levar em consideração a receita, a produtividade, o valor do cliente e a posição estratégica da organização. Para ilustrar esse ponto, o autor utiliza como exemplo mercados altamente competitivos, nos quais os clientes esperam que cada geração de produtos apresente melhorias significativas, tais como maior qualidade, funcionalidade aprimorada ou preços mais competitivos. Assim, pode-se observar que muitas vezes essas melhorias em qualidade e funcionalidade podem exigir mais investimentos, o que sugere que a redução de custos isoladamente não é a única característica ou objetivo da GEC.

Essa contradição é uma das principais observadas na literatura especializada sobre a GEC. Enquanto alguns autores defendem uma visão restrita à redução de custos como objetivo principal, outros enfatizam a importância da GEC como um mecanismo para alcançar vantagens competitivas sustentáveis por meio de estratégias diferenciadas. Portanto, é fundamental considerar essas divergências e abordagens complementares ao analisar os estudos sobre GEC, a fim de evitar generalizações simplistas e compreender a complexidade desse campo de estudo.

Ao contextualizar as aplicações práticas da GEC conforme o constructo delineado na seção 4.1, os resultados são refletidos no Quadro 4. Cada pesquisa foi avaliada à luz de seis características inerentes ao conceito: integração estratégica, promovendo a convergência entre custos e planejamento estratégico; otimização contínua, aprimorando consistentemente processos e valor; visão holística, abraçando a amplitude do cenário empresarial; criação de valor, enfatizando o incremento do valor para o negócio e clientes; longo prazo, incorporando perspectivas de longo alcance em decisões; e colaboração interdepartamental, com foco na interdisciplinaridade e fomento para metas comuns. Assim, foram assinalados os campos correspondentes aos qual a aplicação prática da pesquisa analisada revelou sinergia junto ao conjunto de características.

Quadro 4 – Correlação das aplicações da GEC com características-chave do constructo.

Artigo	Características da GEC segundo o constructo					
	IE	OC	VH	CV	LP	CI
Gonçalves e Leal (2015)						
Ramalho, Fehr e Duarte (2017)	X		X			X
Rosa et al (2019)						
Diniz, Callado e Callado (2019)	X		X	X	X	X
Souza e Nunes (2019)	X		X		X	X
Costa e Bortolatto Junior (2020)	X			X	X	
Gomes, Araujo e Abbdas (2020)	X	X	X	X	X	X
Thums e Mareth (2020)	X	X		X	X	
Melo et al (2020)		X	X		X	
Allgaier, Santos e Souza (2021)	X	X	X	X	X	X
Fernandes et al (2021)						
Golpe, Silveira e Ramos (2021)						
Lima et al (2021)	X	X	X	X	X	X
Silva et al (2022)						
Gonçalves e Leal (2015)						

Fonte: Elaborado pelos autores.

Legenda: IE: integração estratégica; OC: otimização contínua; VH: visão holística; CV: criação de valor; LP: longo prazo; CI: colaboração interdepartamental.

Ao analisar o Quadro 4, é possível observar que, no que tange às discussões sobre o papel e função da GEC, um consenso ainda não foi plenamente alcançado. No entanto, a partir do constructo elaborado pelos autores do presente estudo, buscou-se identificar a correta correlação das aplicações dadas a GEC nos escopos dos trabalhos analisados nesta pesquisa. Diante do exposto, torna-se perceptível que uma parcela substancial dos estudos apresenta uma visão parcial da GEC, com apenas três das 14 produções analisadas revelando uma compreensão completa da aplicação dos elementos da GEC.

Por outro lado, quatro produções embora façam uma contextualização do conceito e finalidade da GEC, nos aspectos introdutórios e referencial teórico, na operacionalização do trabalho, a discussão é desviada para temas que não se referem a GEC, como controle de custos, gestão de custos, redução de custos e formação do preço de venda. Assim, para estas pesquisas não foi contemplada nenhuma das características decorrentes do constructo.

A análise dos conceitos de GEC adotados nos artigos da amostra revela um conjunto de abordagens convergentes e divergentes, cada uma com seus méritos e limitações. É unânime entre os autores a percepção da GEC como um mecanismo que busca gerar vantagem competitiva para as organizações, ao considerar os custos além dos limites internos da organização, utilizando informações de custos na tomada de decisões estratégicas e implementando controles alinhados aos objetivos estratégicos.

No entanto, as divergências surgem quando se analisam as nuances e ênfases adicionais atribuídas à GEC. Alguns autores enfatizam a análise ampla de custos e a incorporação explícita de questões estratégicas na GEC, enquanto outros salientam a consideração das tensões entre a concepção potencial da gestão de custos e a capacidade real dos gestores, juntamente com os interesses particulares. Além disso, existe uma discussão sobre a perspectiva de que a GEC é apenas um mecanismo de redução de custos em detrimento de uma visão mais abrangente que englobe também a alocação eficiente e eficaz dos recursos de acordo com a estratégia adotada.

Essa contradição evidencia a complexidade do tema e a necessidade de evitar generalizações simplistas. A GEC não pode ser limitada a uma única

abordagem, uma vez que suas aplicações e impactos podem variar de acordo com o contexto e os objetivos organizacionais. Considerar a diversidade de estratégias que uma organização pode adotar é fundamental para compreender a amplitude da GEC e sua contribuição para o alcance de vantagens competitivas sustentáveis.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo geral verificar se as pesquisas divulgadas em congressos da área de contabilidade e finanças apresentam discussões congruentes com as definições teóricas da Gestão Estratégica de Custos. Ao analisar as principais conceituações da literatura especializada, observou-se a presença de termos que sinalizam questões estratégicas, como tomada de decisão, cadeia de valor, perspectiva do cliente, visão de longo prazo e competitividade. Contudo, percebeu-se que alguns autores tangenciam o conceito para “análise de custos” ou “gestão de custos” o que destoa do eixo central da GEC, que é abordar não só esses elementos, mas sim todos os fatores organizacionais que direta ou indiretamente pode afetar o negócio.

No que se refere a presença de discussões coerentes com a GEC, abordadas nos artigos publicados em anais da amostra selecionada, também se percebeu algumas divergências em relação ao foco principal da GEC, que é a visão interdisciplinar de todos os elos da cadeia de valor. Dentre os destaques, ressalta-se a tendência de trazer conceitos que tenham o termo “custo” como eixo central do, o que não se entende aqui como adequado, visto que quando se trata de GEC, o custo é um elemento secundário, de modo que as ações estratégicas corretamente implementadas automaticamente otimizam custos e impactam positivamente o resultado, gerando vantagem competitiva, o principal objetivo da GEC.

Contudo, há discussões que tangenciam corretamente a discussão, com ênfase à tomada de decisão, análise cadeia de valor, perspectiva cliente, visão de longo prazo, sustentabilidade, fugindo do âmbito operacional e tático, que não se enquadra no que se deve propor com ações de GEC.

Percebe-se, portanto, que não há um consenso na literatura sobre o que exatamente é a GEC, sua função, objetivo e diferença em relação a outras abordagens, como "análise de custos", "gestão de custos" e "controle de custos". Acredita-se que falta o entendimento de que a GEC não é um assunto específico da contabilidade, mas sim um tema que envolve questões de administração, economia, direito, engenharia de produção e todas as áreas que impactam diretamente ou indiretamente o resultado da organização.

Como limitações do estudo, destaca-se o além do recorte temporal dos eventos selecionados, que se restringiram às últimas quatro edições, o número de eventos selecionados para compor a amostra. Além disso, o número reduzido de autores que abordam a temática da GEC inviabiliza uma discussão mais robusta acerca das percepções dos conceitos relacionados.

Assim, como sugestão para futuros estudos, sugere-se que seja realizada uma análise com um número maior de congressos da área e posteriormente em periódicos especializados, para que assim seja possível verificar a congruência teórica da GEC em trabalhos já consolidados. Além disso, também se torna válido a comparação com a visão internacional da GEC, sendo para isso feito a busca em congressos da área de gestão que ocorram fora do Brasil.

REFERÊNCIAS

- Afonso, P. S. L. P. (2007). Modelling the intertwined roles of institutional and technical environments in management accounting change. Doctoral Thesis. Manchester: University of Manchester.
- Allgaier, J. F., dos Santos, F. V., & de Souza, Â. R. L. (2021). Análise dos determinantes de custos dos concorrentes em empresas do setor aéreo brasileiro. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.
- Anderson, S. W. (2007). 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, v. 2, p. 481–506.
- Anderson, S. W., & Dekker, H. C. (2009). Strategic cost management in supply chains, part 1: Structural cost management. *Accounting Horizons*, 23(2), 201-220.
- Bacic, M. J. (1994). Escopo da gestão estratégica de custos em face das de competitividade e de estratégia empresarial. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.
- Chenhall, R. H. (2008). Accounting for the horizontal organization: A review essay. *Accounting, Organizations and Society*, 33(4-5), 517-550.
- Cooper, R. & Slagmulder, R., (2003). Strategic cost management: expanding scope and boundaries. *Journal of Cost Management*, 17(1), 23-30.
- Cooper, R., & Slagmulder, R. (1998). Gestão de custos além dos limites da organização. *Contabilidade Gerencial*, 79(9), 18-20.
- Costa, S. A. (2021). Gestão Estratégica de Custos: Um Estudo da Construção do Campo de Conhecimento Brasileiro sob a Ótica da Teoria Ator-Rede (TAR). *BASE – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*, 18(3), jul./set.
- Costa, S. A. S. (2010). Gestão externa de custos: um estudo no âmbito da gestão estratégica de custos. Mestrado em Ciências Contábeis. Porto Alegre. Universidade do Vale do Rio dos Sinos
- Costa, S. A., & Bortolatto Junior, A. L. B. (2020). Gestão Estratégica de Custos e sua difusão nos principais centros de ensino, pesquisa e materiais didáticos. *Anais Do Congresso Brasileiro De Custos - ABC*.
- Diniz, M. L. F., Callado, A. A. C. & Callado, A. L. C. (2019). Analisando a Prática da Gestão de Custos Interorganizacionais Organização/Fornecedor a partir de seus Fatores: uma Abordagem Qualitativa. In XIX Usp International Conference in Accounting (pp. 1-20), São Paulo, SP, Brasil.
- El Kelety, I. (2006). Towards a conceptual framework for strategic cost management- The concept, objectives, and instruments.
- El-Dyasty, M. M. (2007). A framework to accomplish strategic cost management. *SSRN Electronic Journal*. <https://doi.org/10.2139/ssrn.704201>
- Fernandes, J. L. N., Fernandes, B. Á. O. F., & De Souza, R. N. (2021). Estudo Sobre as Práticas de Engenharia Reversa por Meio da Análise das Atividades para a Gestão Estratégica de Custos do Açai Quando Adotado o Custeio Baseado em Atividades e Tempo. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.
- Ferrin, B. G., & Plank, R. E. (2002). Total cost of ownership models: An exploratory study. *Journal of Supply chain management*, 38(2), 18-29.
- Gil, Antônio Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisa*, v. 5, 2010.
- Golpe, A. M., Silveira, L., & Ramos, M. (2021). La Gestión Estratégica de costos. Estudio del Posicionamiento Estratégico en algunos emprendimientos en época

- de pandemia en la RO del Uruguay en el 2020. Estudio de casos. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.
- Gomes, R. C., Araujo, E. J., & Abbas, K. (2020). Determinantes de custos: evidencição em uma organizaçō de grande porte do setor varejista. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.
- Gonçaves, A. F. F., & Leal, E. A. (2015). Utilizaçō da gestō de custos em micro e pequenas empresas: um estudo com empresas do Programa Empreender. In *CONGRESSO UFU DE CONTABILIDADE, I*.
- Gressler, L. (2007). Critérios para avaliaçō de projetos e relatōrios científcos. In *Introduçō à pesquisa: projetos e relatōrios* (3rd ed.).
- Hansen, D. R., Mowen, M. M., & Taylor, R. B. (2001). *Gestō de custos: contabilidade e controle*.
- Hespanhol, G., & Fontana, K. H. S. (2017). Utilizaçō das prátcas de gestō estratéfica de custos para tomada de decisō: Estudo em uma organizaçō varejista de Grande Porte. *Espacios*, 38, 53.
- Horngrén, C. T., Datar, S. M., & Rajan, M. V. (2015). *Cost Accounting: A Managerial Emphasis: issues in accounting education* (5th ed.), Prentice Hall.
- Lauschner, M. A., & Beuren, I. M. (2004). Gestō estratéfica de custos. *Contabilidade Vista & Revista*, 15(2), 53-84.
- Lima, J. S., do Amaral Carneiro, Silva, G. R., L. M. M., & Santiago, J. S. (2021). A interaçō entre instrumentos da gestō de custos intraorganizacional e interorganizacional: estudo de caso múltiplo em rede de supermercados. In *Congresso USP de Iniciaçō Científica em Contabilidade*.
- Makrigiannakis, G., & Soteriades, M. (2007). Management accounting in the hotel business: the case of the Greek hotel industry. *International Journal of Hospitality & Tourism Administration*, 8(4), 47-76.
- Martins, E. (2010). *Contabilidade de custos*. São Paulo: Atlas.
- Melo, J. A. S., Wencel, S. L. S. S., Marques, K. C. M. & Abbas, C. (2020). Sticky Costs no Segmento de Vestuário: Estudo sob o Olhar da Análise de Custos de Concorrentes. In *XX USP International Conference in Accounting*
- Meneghetti, F. K. (2011). O que é um ensaio-teórico? *Revista de administração contemporânea*, 15, 320-332.
- Muniz, L. C. (2010) Práticas de gestō estratéfica de custos adotadas por empresas brasileiras. Programa de Pós-Graduaçō em Ciências Contábeis. Universidade do Vale do Rio dos Sinos.
- Nakagawa, M. (1991). *Gestō estratéfica de custos: conceitos, sistemas e implementaçō*. Editora Atlas.
- Peter, M. D. G. A., Cabral, R., de Santana Pinho, R. C., Pessoa, M. N. M., & Peter, F. A. (2002). Gestō estratéfica de custos e gestō econômica: principais conceitos e premissas comuns. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.
- Peter, M. G. A., Cabral, R. F., Pinho, R. C. S., Pessoa, M. N. M., Peter, F. A. (2002). *Gestō Estratéfica de Custos e Gestō Econômica: Principais Conceitos e Premissas Comuns*. IX Congresso Brasileiro de Custos – São Paulo, SP, Brasil.
- Porter, M.I E. (1989). *Vantagem competitiva*. Rio de Janeiro: Campus.
- Quesado, Patrícia R.; Rodrigues, Lúcia L. A gestō estratéfica de custos em grandes empresas portuguesas. *Revista Ibero Americana de Contabilidad de Gestion*, v.1, 10, p.121-143, 2007.
- Ramalho, C. O.; Fehr, L. C. F. A. & Duarte, S. L. (2017) *Pesquisa em Contabilidade de Custos: Análise do Perfil das Publicaçōes nas Ediçōes do Congresso*

- ANPCONT. In 2º Congresso UFU de Contabilidade. (pp. 1-14), Uberlândia, Brasil.
- Rocha, W. (1999). *Contribuição ao estudo de um modelo conceitual de sistema de informação de gestão estratégica* (Doctoral dissertation, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.).
- Rosa, A. A. S., Silva, B., Bastos, T. E. F. & Ribeiro, K. C. S. (2019). Capital de giro e gestão estratégica de custos: um trade-off das empresas brasileiras em momento de crise. XXVI Congresso Brasileiro de Custos. (pp. 1-13) Curitiba, PR, Brasil.
- Shank, J. K. (1989). Strategic cost management: new wine, or just new bottles. *Journal of management accounting research*, 1(1), 47-65.
- Shank, J. K. (2006). 16 Strategic cost management: upsizing, downsizing, and right (?) sizing. *Contemporary issues in management accounting*, 355.
- Shank, J. K., & Govindarajan, V. (1993). *Strategic cost management: the new tool for competitive advantage*. Simon and Schuster.
- Silva, C. L. (1999). Gestão estratégica de custos: o custo meta na cadeia de valor. *Revista da FAE*, 2(2).
- Silva, E. L. D., & Menezes, E. M. (2005). Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação. *UFSC, Florianópolis, 4a. edição*, 123.
- Silva, J. E. O., Fernandes, A. A., Callado, A. A. C., & Callado, A. L. C. (2022). Gestão Estratégica de Custos e Isomorfismo: Um Estudo no Âmbito de Micro e Pequenas Empresas de Três Setores de Atividade. In Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC.
- Slavov, T. N. B. (2011). Gestão Estratégica de Custos no Brasil: Estudo Bibliométrico nos anos de 2004 a 2010. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.
- Slavov, T. N. B. (2013). *Gestão estratégica de custos: uma contribuição para a construção de sua estrutura conceitual* (Doctoral dissertation, Universidade de São Paulo).
- Sousa, K. E. A., & Nunes, R. V. (2019). Ferramentas da Gestão Estratégica de Custos no âmbito de escolas particulares: reflexões sobre suas aplicações e benefícios através de estudo multicase. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.
- Souza, M. A., & Heinen, A. C. (2012). Práticas de gestão estratégica de custos: uma análise de estudos empíricos internacionais. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 15(2).
- Souza, M. A., Silva, É. J., & Pilz, N. (2010). Práticas de gestão estratégica de custos: um estudo em uma organização multinacional brasileira. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 4(9), 145-167.
- Struckas Filho, C. S., Borinelli, M. L., & Rocha, W. (2023). Uso de informações de custos em empresas brasileiras de hotelaria: uma visão sob a perspectiva dos tomadores de decisão. *International Journal of Scientific Management and Tourism*, 9(1), 441-466.
- Thums, A. & Mateth, T. (2020). Contribuição das práticas de engenharia reversa para a gestão estratégica de custos. In Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC.