



Práticas de Gestão Estratégica de Custos: Uma Análise de Estudos Empíricos Internacionais

*Strategic Cost Management Practices: An Analysis of
International Empirical Research*

Marcos Antonio de Souza¹, Ana Cristine Heinen²

RESUMO

Este artigo tem como objetivo investigar o uso de práticas da gestão estratégica de custos (GEC) identificados por estudos empíricos internacionais. A respeito destas práticas, há uma vasta literatura sobre suas características, benefícios e necessidade de adoção pelas empresas. A premissa do estudo é que a consolidação da adoção das práticas de GEC em nível internacional é uma forma de verificar a validação que é dada pelas empresas aos desenvolvimentos teóricos apresentados pela literatura. Trata-se de um estudo exploratório, com abordagem qualitativa, desenvolvida com o recurso da análise de conteúdo de oito artigos internacionais. O estudo foi realizado no segundo semestre de 2011, composto de três etapas principais: (1) a pré-análise, que se configura na fase de escolha do objeto de análise; (2) localização e coleta de estudos internacionais publicados; (3) análise dos conteúdos desses estudos. Os principais achados da pesquisa indicam disparidades com relação ao grau de utilização de algumas práticas entre os países pesquisados. Apesar de outras práticas figurarem com maior frequência de utilização, existe, no geral, ausência de utilização mais intensiva de várias práticas da GEC, caracterizando uma distancia do que preceitua a literatura.

Palavras-chave: Gestão Organizacional. Práticas de Gestão Estratégica de Custos. Estudos Internacionais.

ABSTRACT

This article looks at studies of strategic cost management (SCM) practices identified in the international literature. The research on which this study is based was developed with the use of content analysis. Main research findings reveal considerable variation in the degree of use of certain practices among the countries surveyed. In general, no intensive use was found of various SCM practices, evidencing the existence of distance between the precepts of the literature (theory) and organizational practice.

Keywords: Strategic Cost Management Practices. Empirical Research.

¹ UNISINOS - marcosas@unisinios.br

² UNISINOS - anaheinen@yahoo.com.br

1 INTRODUÇÃO

No contexto da nova economia global que emerge a partir da década de 1980, autores como Johnson e Kaplan (1987), Berliner e Brimson (1988), Bromwich e Bhimani (1989) e Shank (1989), entre outros, começaram um amplo debate sobre a necessidade de revitalizar os sistemas de contabilidade gerencial, uma vez que os mesmos tinham perdido sua relevância frente às várias mudanças subjacentes à época e às novas demandas informacionais dos gestores. Tais mudanças têm sido caracterizadas pelo crescimento da complexidade e desafios ambientais impostos às organizações. A tecnologia em geral, e a de informação em particular, são elementos citados como principais alavancadores dessas mudanças.

É nesse particular momento da gestão organizacional que surge a gestão estratégica de custos - GEC - com a geração de informações diferenciadas e específicas à sustentação da gestão estratégica dos negócios, com foco especial nas informações relacionadas a custos, conforme enfatizam Miller e Vollmann (1985) e Ellram e Siferd (1998). Há que se destacar que esse pensar estratégico da informação contábil teve como uma das principais fontes do seu início o estudo desenvolvido por Simmonds (1981).

No âmbito da gestão estratégica de custos, pesquisadores como Shank (1989) e Chenhall e Langfield-Smith (1998) destacam que esse enfoque da gestão de custos passou a contemplar toda a cadeia produtiva, vislumbrando-se a cooperação como estratégia para se competir. Com base nesse entendimento, a análise de custos evoluiu para novos sistemas de gerenciamento, de modo que pudesse contemplar as exigências e necessidades de um ambiente externo de elevada competitividade. O surgimento de novas práticas de gestão de custos, com focos diferenciados, também teve impulso significativo após estudo de Johnson e Kaplan (1987), os quais caracterizaram as deficiências das práticas até então adotadas.

Após três décadas dessas novas movimentações conceituais na área de gestão de custos, considerando-se o estudo de Simmonds (1981), torna-se necessário verificar se o enten-

dimento dos autores citados e daqueles seguidores da nova tendência se confirmou. Tal confirmação pode se dar verificando se a materialização do conjunto das práticas desenvolvidas e tratadas como as mais adequadas às novas demandas da gestão está referendado pela realidade da prática empresarial.

Desta forma, o objetivo deste estudo é identificar, com base em estudos empíricos internacionais, qual o uso das práticas da gestão estratégica de custos pelas empresas. A principal contribuição do estudo é criar um mecanismo de análise da validação empresarial dada às novas teorias de gestão de custos. A procura pelo entendimento dessa validação pode dar oportunidade à reflexão tanto sobre a propriedade das práticas desenvolvidas como à postura e ação dos gestores quanto à utilidade delas. Uma possível contribuição do estudo é provocar que se repense sobre a propriedade dos desenvolvimentos teóricos e sobre a atitude dos gestores nesse ambiente de maiores complexidades.

O artigo está estruturado em cinco seções. Inicia com essa introdução, seguida da revisão de literatura relacionada ao tema. Posteriormente, têm-se a apresentação dos procedimentos metodológicos adotados na pesquisa, da exposição e análise dos dados e das conclusões do estudo. Por fim, tem-se a lista das referências utilizadas no desenvolvimento da pesquisa.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Gestão Estratégica

A gestão estratégica, conforme Bacic (1994), abrange, entre outros aspectos, a definição do espaço econômico onde a empresa atua, a maneira sobre como competir e quais técnicas utilizar no intuito de construir uma vantagem competitiva. Compreender o ambiente de atuação e saber conduzir a articulação dos fatores internos com os externos, ainda segundo Bacic (1994), são habilidades necessárias ao sucesso das ações.

Porter (1989) enfatiza a competitividade nos seus estudos e define como estratégia a combinação das metas traçadas pela empresa e

dos meios pelos quais se utiliza para alcançar seus fins. Destaca ainda ser a estratégia o caminho para a busca pela vantagem competitiva sustentável.

De acordo com Diehl *et al* (2009), toda organização busca determinados objetivos e, para tal fim, precisa dispor de estratégias sobre como fazê-lo. Essas estratégias, de forma geral, irão envolver maneiras de utilizar os recursos internos da organização para aproveitar as oportunidades existentes no ambiente externo. Trata-se do processo da gestão estratégica.

Para Wright, Kroll e Parnell (2000), essa gestão envolve três fases centrais: (1) Formulação Estratégica, que corresponde ao desenvolvimento da estratégia; (2) Implantação da Estratégia, que significa colocar a estratégia em ação; (3) Controle Estratégico, correspondente a monitorar e modificar a estratégia, ou sua implantação, para assegurar que os resultados desejados sejam alcançados.

2.2 Gestão Estratégica de Custos

Ao corroborar as fases centrais que envolvem a gestão estratégica, abordadas por Wright, Kroll e Parnell (2000), Shank e Govindarajan (1997) acrescentam que o principal papel da contabilidade na administração é facilitar a formulação e a implantação de estratégias que viabilizem o alcance de diferenciais competitivos em relação à concorrência.

Especificamente com relação à GEC, Shank e Govindarajan (1997, p.4) destacam que ela é “uma análise de custos vista sob um contexto mais amplo, em que os elementos estratégicos tornam-se mais conscientes, explícitos e formais”. Há aqui o entendimento de que os dados de custos são usados para desenvolver estratégias superiores a fim de se obter uma vantagem competitiva.

A visão operacional e estratégica da GEC é dada por Kaplan e Cooper (1998), para os quais (1) a GEC atua em nível operacional, buscando a eficiência organizacional por meio do planejamento e da melhor utilização dos recursos, e (2) atua em nível estratégico, na busca da eficácia com visão para o mercado. Em relação ao operacional, o efeito da atuação é no am-

ambiente interno, e no que tange ao estratégico, o efeito está relacionado com as variáveis externas. Conforme Bacic (1994), esse foco da gestão de custos com um olhar para além da empresa, no mercado, analisando os dados também na perspectiva de concorrentes, fornecedores e clientes, é uma das características da GEC.

É nesse contexto que Cooper e Slagmulder (2003, p. 25) colocam a utilidade da GEC, ao afirmarem que “o objetivo da gestão estratégica de custos é reduzir custos enquanto simultaneamente fortalece a competitividade e posição estratégica da empresa”. Tem-se, então, que a GEC vai além da ação isolada e restrita à redução de custos, avançando, ao contrário, para o objetivo de assegurar a continuidade sustentável da organização.

2.2.1 Pilares da Gestão Estratégica de Custos

A identificação de um marco teórico, que determina o ponto de surgimento de uma nova proposta a respeito de determinado assunto, nem sempre é algo muito claramente fixado na literatura. Isso não impede, porém, que alguns posicionamentos sejam assumidos com base na pesquisa realizada.

Um ponto de referência sobre os primeiros passos mais formalmente estabelecidos ao respeito do uso da contabilidade para finalidades estratégicas pelas empresas, o trabalho de Simmonds (1981) tem sido utilizado como uma referência na temática do uso da informação de custos para fins da gestão estratégica (Abdel-Kader & Luther, 2004; Cinquini & Tenucci, 2006).

Para Simmonds (1981), a empresa conseguirá manter-se competitiva se ampliar o entendimento de que somente a eficiência interna seja suficiente. Ao contrário, Simmonds entende ser necessário observar mais fortemente as ocorrências no mercado e as informações de custo e estratégia sobre os concorrentes. Para o autor, esse foco representa a mudança da contabilidade gerencial tradicional para a estratégica.

O estudo de Johnson e Kaplan (1987) também é considerado uma obra de destaque nesse novo foco estratégico dado à contabilidade gerencial (Otley, 2001). Johnson e Kaplan (1987) enfatizam que os sistemas corporativos de con-

tabilidade gerencial eram inadequados para os novos ambientes de rápida mudança tecnológica e vigorosa competição global e doméstica visto não estarem disponibilizando informações úteis e tempestivas para o processo de controle, custeio e avaliação de desempenho dos gestores. Da mesma forma que Simmonds, a obra de Johnson e Kaplan sugere novas práticas de contabilidade gerencial nas quais o foco externo à empresa ganha maior destaque.

Com base nesses estudos iniciais sobre o impacto das mudanças ambientais à arquitetura da contabilidade gerencial, face às novas demandas para a gestão estratégica e operacional das empresas, diversos estudos têm sido desenvolvidos desde então. Entre outros, Shank e Govindarajan (1997) e Porter (1989) têm tido presença frequente. Apresentam-se na sequência as principais abordagens sobre o tema.

Conforme enfatizado no estudo de Shank e Govindarajan (1997), a estrutura central da GEC está baseada em três pilares: a cadeia de valor, o posicionamento estratégico e os determinantes de custos. Esse entendimento também está presente nos trabalhos de outros autores, a exemplo de Porter (1989) e Hansen e Mowen (2001).

Porter (1989) considera como premissa que as atividades das empresas são o centro e objeto da vantagem competitiva, e são as consumidoras de recursos e criadoras de valor para o cliente da empresa. Para Brimson (1996), as atividades devem converter recursos em produtos, em conformidade com a proposição de Porter (1989), e ao serem desenvolvidas pelas empresas criam produtos valiosos para os compradores, advindo daí a sua vantagem competitiva.

Observado que a análise da cadeia de valor visa a identificar e explorar ligações tanto internas como externas das empresas, Hansen e Mowen (2001) estabelecem as três etapas para sua realização eficaz, a saber: (1) identificar a cadeia de valor da empresa e os custos, receitas e ativos das atividades; (2) analisar os determinantes de custos de cada atividade; (3) controlar os determinantes de custos melhor do que os concorrentes ou reconfigurar a cadeia de valor.

No âmbito da GEC, a utilização da cadeia de valor tem como premissa que a busca isolada

pela eficiência interna não é mais suficiente para garantir o sucesso dos negócios, dada as vinculações da empresa com os demais agentes que compõem a sua cadeia. Ou seja, essa eficiência tem que ser obtida em todos os elos da cadeia, sob o risco de comprometer o sucesso de toda a cadeia (Machado, 2002).

Spekman, Kamauff Jr e Myhr (1998) enfatizam que a operacionalização do conceito da cadeia de valor carece da superação de algumas barreiras. A primeira destacada pelos autores é que a cooperação entre os integrantes da cadeia é um requisito necessário, porém não suficiente quando vista isoladamente. Essa limitação da cooperação, para os autores, enseja a necessidade da coordenação para um adequado fluxo físico e financeiro, básico para a implantação do Just-in-time; neste caso, o uso de avançadas tecnologias de comunicação são essenciais. Por fim, têm-se os atributos da confiança e comprometimentos dos elos da cadeia, principalmente para proteção contra ações de comportamento oportunista.

O segundo pilar da GEC, o posicionamento estratégico, conforme Cooper e Slagmulder (2003) está relacionado com a forma que a empresa e suas unidades escolhem para competir em seu segmento, visando a realizar as metas estabelecidas.

Quanto à forma escolhida para competir, Porter (1989) entende que a operacionalização do posicionamento, dependendo da estratégia escolhida, requer estrutura organizacional, controles operacionais e estilos de gerência de formas diferenciadas. Desta forma, torna-se interessante o desenvolvimento de abordagens diferentes para a gestão de custos. A esse respeito, e conforme citado por Cinquini e Tenucci (2006), a operacionalização da liderança em custo enseja o uso da análise do custo dos concorrentes, também destacada por Simmonds (1981). De outra parte, caso a estratégia seja a diferenciação, a sua operacionalização pauta-se mais acentuadamente no marketing do produto e nos custos dessa diferenciação.

De outra parte, para haver um estudo da competitividade aliada aos custos, o que deve ser observado é o fator que determina o posicionamento estratégico para o produto: custos ou

diferenciação do produto. Tal definição é importante para que os gestores possam decidir suas metas, de forma a bem operacionalizar o posicionamento estratégico escolhido e alcançar a competitividade. As vantagens competitivas, por sua vez, são consequências da produção em escala com baixo custo ou da produção diferenciada com custos imbatíveis (Hofer, Souza & Robles Junior, 2007).

Desta forma, o posicionamento estratégico merece atenção dos gestores, pois a análise de custos vai depender de como a empresa escolhe competir. E na GEC, além de escolher como competir, a empresa tomará decisões e fará outras escolhas que determinarão os custos. Daí a necessidade de dar atenção aos determinantes de custos (Rocha, 1999). Os determinantes de custos, terceiro elemento da GEC, originam-se do fato de que várias são as causas que geram custos em uma empresa. Enquanto Cokins (1996) afirma que custos são derivativos, ou seja, são causados, Shank e Govindarajan (1997, p. 21) explicam que “os custos são determinados por diversos fatores que se inter-relacionam de formas complexas. Compreender o comportamento dos custos significa compreender a complexa interação do conjunto de direcionadores de custos em determinada situação”.

Visto que a análise dos determinantes de custos pode auxiliar na tarefa de fornecer informações úteis e tempestivas aos gestores, pois aprofunda o foco de análise na raiz dos custos, alguns autores se esmeraram na busca de relações entre os determinantes de custos (Banker & Johnston, 1993), bem como mensurar o impacto que estratégias de produção têm em determinados tipos de transação (Banker *et al*, 1995). Assim, estudar os determinantes de custos possibilita o entendimento de diferenças no uso de recursos e identificação e adoção de melhores práticas em decisões executivas (Bjørnenak, 2001).

A identificação e classificação dos diversos determinantes de custos tem sido proposta de forma diferenciada e complementar por pesquisadores dessa temática. Isso está evidenciado nos estudos de Shank (1989), Porter (1989), Shank e Govindarajan (1997), Rocha (1999), Hansen e Mowen (2001), Besanko *et al* (2006). Nesses estudos, duas categorias principais de

determinantes, os estruturais e os operacionais (ou de execução), têm sido comum.

Os determinantes de custos estruturais, conforme Shank e Govindarajan (1997), refletem as opções estratégicas primárias da empresa, levando em consideração sua estrutura econômica subjacente, ou seja, a análise desses determinantes permite que os gestores tomem decisões com base na estrutura organizacional da empresa. Já os determinantes de custos operacionais, ainda segundo Shank e Govindarajan (1997), dependem da capacidade de execução da empresa. Em geral, ao contrário do que ocorre com o grupo ligado à estrutura, quanto mais elevado o nível, isto é, quanto maior o uso dos determinantes operacionais, melhor a posição da empresa no que se refere a custos e resultados.

Para Silvi e Cuganesan (2006), na operacionalização do conceito de determinantes há a premissa de um bom entendimento dos fatores que determinam a ocorrência dos custos. Esse entendimento reflete que os custos são consequências das escolhas da empresa sobre a construção da sua estrutura econômica de produção e da capacidade dela em utilizá-las quando da execução das atividades. Tais escolhas e a execução estão implícitas nos determinantes de custos.

2.3 Práticas da Gestão Estratégica de Custos

As práticas da GEC são técnicas e procedimentos adotados por empresas, que respondem às novas características ambientais de alta competição e aos novos *modus operandi* adotados pelas empresas como forma de manterem-se competitivas (Nakagawa, 1991). Algumas características da nova realidade ambiental interna e externa das empresas foram destacadas por Reckziegel, Souza e Diehl (2007), a saber: menores volumes, mix mais variados, menores ciclos de vida, novas estruturas de custos, principalmente nos custos indiretos, menor capacidade de impor preços no mercado, adoção de avançadas tecnologias de produção.

Diversos trabalhos tem se dedicado a explorar os aspectos conceituais e práticos da GEC. Todavia, alguns autores argumentam que ainda não há um *framework* consistente delas

(Coad, 1996; Guilding, Cravens, & Tayles, 2000; Langfield-Smith, 2008).

Guilding, Cravens e Tayles (2000) desenvolvem uma análise teórico-conceitual sobre estratégia de alguns dos autores considerados especialistas desses temas, como Porter (1989) e Mintzberg e Quinn (1988) e elaboraram uma lista de 12 práticas somando o conhecimento da estrutura teórico conceitual de estratégia com as concepções do processo de gestão estratégica, sendo elas: (1) custeio dos atributos; (2) avaliação/monitoração da marca; (3) orçamento do valor da marca; (4) avaliação do custo dos concorrentes; (5) monitoração da posição competitiva; (6) avaliação dos concorrentes com base em demonstrações contábeis publicadas; (7) custeio do ciclo de vida; (8) custeio da qualidade; (9) custeio estratégico; (10) precificação estratégica; (11) custeio meta; (12) custeio da cadeia de valor.

Com base neste estudo, Cinquini e Tenucci (2006) realizaram uma pesquisa em empresas italianas, aumentando estas práticas para 14. Foram excluídas duas práticas, relacionadas à avaliação e ao orçamento da marca e, em contrapartida, acrescentaram outras quatro: *benchmarking*, ABC/ABM, BSC, análise contábil de clientes.

Assim, as práticas da gestão estratégica de custos são variadas e podem ser classificadas de várias formas e com vários enfoques. As mais citadas em estudos relacionados ao tema estão resumidas no Quadro 1. Assim, para os fins deste estudo as práticas listadas a seguir são as que se consideram como um quadro referencial sobre as práticas de GEC.

A seleção de práticas mais comumente citadas pela literatura, apresentadas no Quadro 1, não significa que reflexões adicionais não possam ou mesmo devam ser feitas a respeito da

Quadro 1 - Práticas da GEC.

Práticas	Conceitos
Custeio da cadeia de Valor	Avaliação em cada uma das fases ou atividades da cadeia de valor (fornecedores, empresa, distribuição) e a margem de lucro obtida (Hansen, & Mowen, 2001; Guilding, Cravens, & Tayles (2000)
Custeio ABC / ABM	Sistema de custeio e gestão baseados na análise das atividades significativas desenvolvidas na empresa, com vistas à atribuição mais criteriosa dos gastos indiretos, seu controle mais efetivo e um melhor suporte ao processo decisório (Nakagawa, 2001; Cinquini, & Tenucci, 2006)
Custos Ambientais	Representados pelo somatório de todos os recursos utilizados pelas atividades desenvolvidas com o propósito de controle, preservação e recuperação ambiental (Hansen, & Mowen, 2001; Robles Jr, 2009)
Custos Intangíveis	Parcela de sacrifício financeiro absorvida na formação e/ou manutenção de um fator intangível (Savall, & Zardet, 1991)
TCO (<i>Total Cost of Ownership</i>)	Representa o total de todos os custos relacionados a um produto, envolvendo compra, uso e descarte (Bierna, & Waterstraat, 2004).
Custos Logísticos	Os custos Logísticos são os custos de planejar, implantar e controlar todos os materiais e serviços de entrada, os materiais em processo e os produtos ou serviços de saída, desde o ponto de origem até o ponto de consumo (Lalonde, & Pohlen, 1996).
Custos Interorganizacionais	Mensurar e controlar os custos que incluem outras organizações dentro de uma cadeia de valor além da própria empresa (Coad, & Scapens, 2006).
Custos dos Concorrentes	Análise das informações de custos - estimativa do ponto de equilíbrio, cálculo da margem de segurança, preço mínimo que o competidor pode suportar, dentre outras, relativas aos concorrentes (Heinen, & Hoffjan, 2005; Guilding, Cravens, & Tayles, 2000)
Custo da Qualidade	Análise dos custos do controle (prevenção e avaliação) e os custos da falta de controle (falhas internas e externas). Com base em Feigenbaum (1994)
Custo-Meta/Custo-Alvo	O custo-alvo ou custo-meta é um processo de planejamento de lucros, preços e custos que parte do preço de venda para chegar ao custo, razão pela qual se diz que é o custo definido de fora para dentro da empresa (Sakurai, 1997).

Fonte: Elaborado com base nos autores citados.

natureza das práticas de gestão estratégica de custos. De fato, algumas práticas parecem se sobrepôr, obscurecendo a compreensão de algumas delas. Um exemplo ocorre na gestão dos custos interorganizacionais, passível de ser entendida também como parte da gestão de custos da cadeia de valor, dado o envolvimento de clientes e fornecedores.

Essas situações estão discutidas em alguns trabalhos que tratam da gestão interorganizacional de custos. A consideração de custos com fornecedores nestes modelos de gestão compartilhada de custos está, por exemplo, contemplada no estudo de Pereira (2009), desenvolvido no âmbito da gestão de custos interorganizacionais na cadeia agronegocial láctea de cooperativa brasileira. Souza e Rocha (2008) destacam o benefício mútuo de custos nos comportamentos e ações conjuntas com clientes (a jusante) e fornecedores (a montante).

Na literatura internacional, o tratamento da relação com fornecedores como parte integrante da gestão de custos interorganizacional tem forte presença nos periódicos. Agndal e Nilsson (2008) tratam do esforço coordenado entre compradores e fornecedores para redução de custos como uma das características da gestão de custos interorganizacionais. Mikael (2008) traz a discussão sobre os processos interorganizacionais quando da existência de fornecedores e clientes que dominam o mercado e com poder para neles interferir. Como último exemplo, tem-se o estudo de Jacobsen (2012), o qual trata da relevância das informações de custos nos processos de negociação com fornecedores e da relação de poder nos modelos de gestão interorganizacional. Esses poucos exemplos mostram que há ainda espaço para maior reflexão e entendimento das práticas de gestão estratégica de custos.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 Classificação Metodológica da Pesquisa

Com relação à abordagem do problema, o estudo caracteriza-se como uma pesquisa bibliográfica e qualitativa.

A classificação de pesquisa bibliográfica está de acordo com Gil (1991), para o qual essa pesquisa é desenvolvida mediante material já elaborado, neste caso, artigos científicos internacionais publicados. Quanto à pesquisa qualitativa, ela assim se identifica dada a utilização da interpretação dos fenômenos e a atribuição de significados (Silva & Menezes, 2001). Além disso, pode-se salientar que este estudo adota uma abordagem epistemológica, que, de acordo com Theóphilo (2000, p.2), “[...] estuda a investigação científica e seu produto - o conhecimento científico”.

Do ponto de vista de seus objetivos tem-se um estudo exploratório (Gil, 1991). Essa classificação advém da delimitação de o estudo não incluir a descrição e discussão em profundidade sobre as causas, potencialidades e fragilidades da adoção e das práticas investigadas. Assim, e de acordo com Gil (1999), esta pesquisa objetiva “[...] proporcionar visão geral, de tipo aproximativo, acerca de determinado objeto”, no caso as publicações sobre práticas de gestão estratégica de custos.

3.2 Procedimentos de Coleta de dados

Para a coleta de dados, foram pesquisados artigos internacionais acessíveis nas seguintes bases de dados: (1) EBSCOhost; (2) Periódicos Capes; (3) Science Direct. As palavras-chave utilizadas para a identificação dos artigos foram: “*Strategic cost management*”; “*Strategic management accounting*”; “*Strategic management accounting practices*” e “*Strategic cost management practices*”. Dos artigos identificados, selecionaram-se aqueles mais completos para fins de realização do estudo.

Assim, foram coletados oito diferentes artigos sobre gestão estratégica de custos, cujos objetivos atendem ao foco deste estudo: Chenhall e Langfield-Smith (1998); Guilding, Cravens e Tayles (2000); Joshi (2001); Hyvönen (2005); Cinquini e Tenucci (2006); Quesado e Rodrigues (2007); Cadez e Guilding (2008); Angelakis, Theriou e Floropoulos (2010).

Entre eles foram selecionados aqueles seis que mais se adaptaram aos requisitos para a realização da pesquisa, ou seja, estudos empíricos

que examinam a adoção de práticas de GEC pelas empresas. Eles estão identificados no Quadro 2.

Tendo em vista o objetivo desta pesquisa, dois dos oito estudos inicialmente selecionados foram descartados, apesar de tratarem de pesquisas empíricas sobre as GEC: Quesado e Rodrigues (2007) e Cadez e Guilding (2008).

O estudo Quesado e Rodrigues (2007) foi descartado porque envolve somente empresas que aplicavam o *Balanced Scorecard*, considerado um fator limitante ao objetivo a que se propõe esta pesquisa. A exclusão do estudo de Cadez e Guilding (2008) ocorreu porque seu objetivo não foi avaliar o uso das práticas de GEC, e sim, analisar o efeito das escolhas estratégicas, tamanho das empresas, entre outros aspectos.

Dois aspectos principais podem ser destacados nessa amostra: (a) envolvem países diferentes (Austrália, Zelândia, Índia, Finlândia, Itália, Grécia); (b) envolvem períodos com semelhantes espaços de tempo, envolvendo basicamente a década 2000-2010. Quanto ao primeiro aspecto, há o lado favorável de pertencer a diferentes realidades ambientais, permitindo análises comparativas; há, entretanto, o lado desfavorável do impacto dessas diferentes realidades, o que ensejaria uma análise de maior profundidade. O fato de considerar o período de uma década possibilita avaliar possíveis avanços ao longo desse espaço de tempo.

3.3 Procedimentos de Análise de dados

A técnica utilizada para tratamento e manipulação dos dados é a análise de conteúdo, a qual, de acordo com Oliveira (2008), permite acesso aos diversos conteúdos, explícitos ou não, presentes em um texto.

No uso dessa técnica se faz uso das três etapas de análise estabelecidas por Bardin (2010), a saber: (1) pré-análise: etapa preparatória para a análise propriamente dita; (2) exploração do material ou codificação: preparação e codificação dos artigos quanto às práticas de GEC; (3) tratamento dos resultados, inferência e interpretação: quantificação simples (frequência) para tabulação dos dados. As práticas apresentadas são exatamente aquelas que integram os artigos em seus originais.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

4.1 Estudo de Chenhall e Langfield-Smith (1998)

O estudo teve como objetivo identificar o uso e os benefícios percebidos tanto de práticas da gestão tradicional como de práticas contemporâneas.

Quadro 2 - Trabalhos Empíricos Sobre Práticas de GEC

Estudos	Procedimentos metodológicos e objetivos
Chenhall e Langfield-Smith (1998)	<i>Survey</i> com 78 empresas australianas, cujo objetivo era de verificar a adoção das práticas tradicionais e contemporâneas, seus benefícios e a ênfase que as empresas darão às práticas nos próximos 3 anos.
Guilding, Cravens e Tayles (2000)	<i>Survey</i> em grandes empresas da Nova Zelândia (124 empresas), Reino Unido (63 empresas) e nos Estados Unidos (127 empresas). O objetivo foi avaliar a incidência de uma variedade de práticas da gestão estratégica de custos, e fazer comparações com outros estudos.
Joshi (2001)	<i>Survey</i> com 60 empresas indianas. O trabalho objetivou verificar a adoção das práticas tradicionais e contemporâneas, seus benefícios e a ênfase que as empresas darão às práticas nos próximos 3 anos.
Hyvönen (2005)	<i>Survey</i> em 51 empresas finlandesas. O objetivo foi de verificar a adoção das práticas tradicionais e contemporâneas, seus benefícios e a ênfase que as empresas darão às práticas nos próximos 3 anos.
Cinquini e Tenucci (2006)	<i>Survey</i> em 92 empresas italianas. O objetivo do estudo foi de avaliar a frequência da adoção de práticas da GEC.
Angelakis, Theriou e Floropoulos (2010)	<i>Survey</i> com 83 indústrias gregas de grande porte. O objetivo foi de verificar a adoção das práticas tradicionais e contemporâneas, seus benefícios e as perspectivas de uso nos próximos 3 anos.

Fonte: Com base nos autores citados.

Foi realizada uma pesquisa survey com a população de 140 maiores indústrias australianas, das quais 78 responderam ao questionário.

Foram selecionadas e pesquisadas 13 práticas de GEC, conforme apresentadas na Tabela 1.

Os dados da Tabela 1 mostram que as modalidades de *benchmarking*, seguidas do planejamento estratégico, são as práticas privilegiadas pelas empresas australianas, considerando a escala 7 como a de máxima adoção e relevância. Aquelas práticas mais diretamente relacionadas à GEC são as de menor utilização. A conclusão é que, embora as taxas de adoção das práticas da GEC tenham sido superiores perante outros países, as práticas tradicionais de custos continuam sendo as mais adotadas,

sugerindo um distanciamento em relação ao que determina a literatura.

4.2 Estudo de Guilding, Cravens e Tayles (2000)

O estudo teve os seguintes objetivos principais: (1) avaliar a incidência de uma variedade de práticas da gestão estratégica de custos; (2) comparar a incidência destas práticas em três países economicamente desenvolvidos; (3) avaliar a percepção do grau em que as práticas podem ser úteis às organizações.

Foi realizada uma pesquisa survey com grandes empresas da Nova Zelândia (124), Reino Unido (63) e Estados Unidos (127). As 12 práticas de GEC pesquisadas e os respectivos resultados estão apresentados na Tabela 2.

Tabela 1 - Práticas de GEC: Chenhall e Langfield-Smith (1998).

Práticas	Adoção	%	Benefícios passados (Média)	Ênfase no futuro (Média)
Benchmarking de processos operacionais	Alta	93	4.09	5.15
Benchmarking de prioridades estratégicas	Alta	91	3.66	4.81
Benchmarking de processos gerenciais	Alta	91	3.90	5.12
Planejamento estratégico	Alta	91	4.55	5.73
Balanced Scorecard	Média	88	4.17	4.83
Pesquisa de Satisfação de clientes	Média	88	4.49	5.17
Benchmarking das características dos produtos	Média	87	4.02	4.69
Avaliação de desempenho de fornecedores	Média	86	4.26	4.94
Análise do ciclo de vida do produto	Baixa	70	3.16	3.67
Gerenciamento baseado em atividades (ABM)	Baixa	68	3.02	4.33
Custeio baseado em atividades (ABC)	Baixa	56	3.23	4.68
Análise da Cadeia de Valor	Baixa	49	3.17	3.24
Target costing	Baixa	38	3.85	3.48

Fonte: Chenhall e Langfield-Smith (1998).

Tabela 2 - Práticas de GEC: Guilding, Cravens e Tayles (2000)

Práticas	Adoção de práticas			Relevância das práticas		
	Nova Zelândia	Reino Unido	Estados Unidos	Nova Zelândia	Reino Unido	Estados Unidos
Precificação estratégica	4.63	4.73	4.36	5.32	5.38	5.62
Custeio estratégico	3.44	3.72	3.43	4.86	4.94	4.93
Custeio da qualidade	3.46	3.11	3.07	4.65	3.98	4.10
Custeio meta	3.16	2.90	3.19	4.37	3.96	4.35
Custeio cadeia de valor	3.15	2.60	3.15	3.83	3.40	4.35
Custeio do ciclo de vida produtos	2.43	2.60	2.73	3.38	3.58	3.76
Custeio de atributos	2.54	1.91	2.37	3.65	3.13	3.56
Monitoração posição competitiva	4.95	5.20	4.93	5.69	5.85	5.70
Avaliação custo dos competidores	3.91	4.37	4.09	5.16	5.49	5.26
Desempenho dos competidores: base em dem. contábil publicada	4.17	4.78	4.50	5.05	5.72	5.36
Avaliar e monitorar a marca	2.59	2.65	2.88	3.42	3.42	3.32
Orçamento do valor da marca	2.16	2.50	2.35	3.28	3.21	3.45

Fonte: Guilding, Cravens e Tayles (2000).

Apesar de algumas variações entre os países, é possível observar que as práticas de GEC estão aquém da intensidade de uso enfatizada pela literatura. Considerando-se a escala 7 como a de máxima adoção e relevância, considera-se pouco o custo-meta situar-se em torno de 3. Isso vale também para as práticas do custeio da qualidade, do ciclo de vida dos produtos e da cadeia de valor. Mesmo que não expressivo, ainda assim é possível projetar um aumento desse nível de adoção, conforme revelam as escalas atribuídas à relevância das práticas.

4.3 Estudo de Joshi (2001)

O estudo teve como objetivos identificar: (1) em que medida as práticas da gestão tradicional e as práticas contemporâneas têm sido adotadas por médias e grandes empresas da Índia nos últimos três anos; (2) o grau de benefícios derivados da adoção destas práticas; (3) qual a tendência destas práticas nos próximos três anos. Foi realizada uma pesquisa *survey* com 60 das 246 maiores empresas indianas.

O resultado das 13 práticas pesquisadas está apresentado na Tabela 3.

A exemplo dos estudos anteriores, também nesse de Joshi (2001) é possível observar que as práticas mais especificamente identificadas na literatura como da GEC são as que apresentam menor porcentagem de adoção. Algumas se destacam como de uso mais acentuado, como é o caso do custeio e gestão baseados em atividades (ABC e ABM) o *target-costing* e a análise da cadeia de valor. Por outro lado, e considerando a escala máxima de 7, essas práticas estão entre as que têm maior potencial de uso futuro.

4.4 Estudo de Hyvönen (2005)

O estudo relata os resultados da adoção de práticas, tradicionais e contemporâneas. – por empresas da Finlândia. O objetivo foi identificar o grau de benefício que a prática ofereceu ao longo dos últimos três anos, e a ênfase que a empresa iria dedicar no uso dessas práticas nos três anos futuros.

Os dados utilizados no estudo foram coletados com 51 das 132 empresas consultadas. O design do questionário é o mesmo utilizado por Chenhall e Langfield-Smith (1998). Foram pesquisadas 13 práticas, conforme Tabela 4.

Tabela 3 – Práticas de GEC: Joshi (2001).

Práticas	Adoção	%	Benefícios passados (Média)	Ênfase no futuro (Média)
Avaliação de desempenho de fornecedores	Média	88	4.79	4.95
Pesquisa de satisfação de clientes	Média	80	5.43	4.93
Benchmarking de processos operacionais	Baixa	65	3.37	3.97
Planejamento estratégico	Baixa	63	5.19	4.47
Análise do ciclo de vida do produto	Baixa	45	4.04	5.03
Balanced Scorecard	Baixa	40	3.56	4.87
Target costing	Baixa	35	5.25	5.93
Benchmarking das características dos produtos	Baixa	32	3.04	4.23
Benchmarking de processos gerenciais	Baixa	30	4.42	4.37
Análise da Cadeia de Valor	Baixa	25	2.38	4.63
Benchmarking de prioridades estratégicas	Baixa	23	4.33	3.80
Custeio baseado em atividades (ABC)	Baixa	20	4.71	4.94
Gerenciamento baseado em atividades (ABM)	Baixa	13	4.25	4.65

Fonte: Joshi (2001).

Tabela 4 – Práticas de GEC: Hyvönen (2005).

Práticas	Adoção	%	Benefícios passados (Média)	Ênfase no futuro (Média)
Planejamento estratégico	Alta	94	4.33	4.86
Pesquisa de satisfação de clientes	Alta	94	4.39	5.61
Avaliação de desempenho de fornecedores	Moderada	92	3.90	5.09
Benchmarking de processos operacionais	Moderada	90	4.08	5.13
Gerenciamento baseado em atividades (ABM)	Moderada	86	3.10	4.26
Benchmarking de processos gerenciais	Moderada	84	3.30	4.65
Custeio baseado em atividades (ABC)	Baixa	80	3.32	5.07
Benchmarking das características dos produtos	Baixa	80	3.35	4.54
Benchmarking de prioridades estratégicas	Baixa	80	3.16	4.46
Target costing	Baixa	78	2.94	4.07
Balanced Scorecard	Baixa	73	2.80	4.89
Análise do ciclo de vida do produto	Baixa	71	2.65	4.00
Análise da Cadeia de Valor	Baixa	51	1.41	3.61

Fonte: Hyvönen (2005)

Com exceção do gerenciamento baseado em atividades (ABM), todas as práticas de GEC discutidas mais objetivamente na literatura encontram-se entre aquelas de mais baixa adoção, com maior ênfase para a análise da cadeia de valor. Esse foco na cadeia de valor é, também, a prática com menos benefícios no passado e da qual menos se espera no futuro. Quanto às demais práticas há melhores expectativas quanto a futuros benefícios, tendo sido considerada a escala 7 como a de máxima adoção e relevância.

4.5 Estudo de Cinquini e Tenucci (2006)

Avaliar a frequência de adoção das práticas de GEC foi o principal objetivo da pesquisa. Foi aplicado um questionário a 92 das 215 grandes empresas italianas pesquisadas. Os resultados das 14 práticas pesquisadas constam da Tabela 5.

O foco da gestão externa, representado pela “estimativa de custo do concorrente” parece ser o mais presente neste estudo de Cinquini e Tenucci (2006), considerando-se a adoção baixa e alta, no conjunto. É o caso da análise de concorrentes e clientes. O custeio do ciclo de vida, ABC, cadeia de valor e custeio-alvo encontram-se entre as práticas menos presentes.

Tabela 5 – Práticas de GEC: Cinquini e Tenucci (2006).

Práticas de GEC	Adoção (%)		
	Não	Baixa	Alta
Estimativa de custo do concorrente	14	50	36
Análise de Demonstrações Contábeis do Concorrente	13	32	40
Monitoramento da Posição Competitiva	7	39	41
Precificação Estratégica	10	29	47
Benchmarking	19	39	26
Custeio da qualidade	14	40	33
Custeio do ciclo de vida	37	24	18
Custeio Estratégico	15	35	35
ABC/ABM	29	30	23
Custeio da Cadeia de Valor	28	32	24
Custeio Alvo ou Meta	24	30	28
Mensuração de Desempenho Integrado (BSC)	32	28	23
Custeio de atributos	10	22	58
Análise Contábil de Clientes.	8	32	49

Fonte: Cinquini e Tenucci (2006)

4.6 Estudo de Angelakis, Theriou e Floropoulos (2010)

O estudo objetivou investigar a adoção de práticas de gestão, tanto das tradicionais como das mais atuais; também identificou as intenções para uso futuro. Como procedimento metodológico adotou-se uma pesquisa *survey* com

indústrias gregas de grande porte. Das 157 indústrias contatadas 83 aceitaram participar. Utilizaram-se como referência as pesquisas de Chenhall e Langfield Smith (1998) e Hyvönen (2005).

O resultado das 13 principais práticas consta da Tabela 6.

A adoção da escala de Likert de 5 pontos (esse o nível mais alto de adoção) evidencia que práticas de GEC tão enfatizadas pela literatura estão entre aquelas menos utilizadas. Observa-se a análise da cadeia de valor com 2.41 e a análise do ciclo de vida do produto com 2.77 como as de menor adoção e benefícios passados. Entretanto, ainda que em menor intensidade que as demais práticas, a perspectiva de futura aplicação está em nível superior ao até então utilizado.

4.7 Discussões dos Resultados dos Artigos Internacionais

Pela análise dos estudos citados pode-se concluir que todos se referem às práticas como de *management accounting*, podendo ser traduzido por contabilidade gerencial. Alguns autores como Guilding, Cravens e Tayles (2000) se referiram a elas como práticas de contabilidade

gerencial estratégica, uma vez que este estudo é mais específico ao assunto.

Com relação às características dos estudos, pode-se perceber que os estudos de Angelakis, Theriou e Floropoulos (2010), Hyvönen (2005), e Joshi (2001) seguiram o modelo de questionário de Chenhall e Langfield-Smith (1998), que continha inicialmente 42 práticas, algumas delas tradicionais e outras consideradas mais identificadas com a GEC.

Verifica-se que os estudos foram realizados de forma diferenciada, com exceção de alguns que acabaram seguindo o mesmo modelo de questionário, possibilitando assim melhores análises comparativas. Para facilitar a identificação, adotou-se a nomenclatura apresentada no Quadro 3. A comparação entre os estudos citados constam da Tabela 7.

Quadro 3 – Nomenclatura dos estudos.

Estudos	País de aplicação do estudo	Nomenclatura
Angelakis, Theriou e Floropoulos (2010)	Grécia	EG
Hyvönen (2005)	Finlândia	EF
Joshi (2001)	Índia	EI
Chenhall e Langfield-Smith (1998)	Austrália	EA

Fonte: Estudos citados

Tabela 6 – Práticas de GEC: Angelakis, Theriou e Floropoulos (2010).

Práticas	Adoção	%	Benefícios passados (Média)	Ênfase no futuro (Média)
Planejamento estratégico	Alta	96	4.02	4.85
Avaliação de desempenho de fornecedores	Moderada	87	3.59	4.45
Pesquisa de satisfação de clientes	Moderada	85	2.82	4.34
Benchmarking de processos gerenciais	Moderada	81	2.79	3.74
Benchmarking das características dos produtos	Moderada	75	3.33	4.10
Benchmarking de prioridades estratégicas	Moderada	74	3.10	4.03
Gerenciamento baseado em atividades (ABM)	Baixa	66	3.26	4.34
Benchmarking de processos operacionais	Baixa	66	3.14	4.15
Custeio baseado em atividades (ABC)	Baixa	62	3.27	4.47
Análise da Cadeia de Valor	Baixa	60	2.41	3.45
Análise do ciclo de vida do produto	Baixa	57	2.77	3.72
Target costing	Baixa	51	2.89	3.77
Balanced Scorecard	Baixa	49	3.85	4.46

Fonte: Angelakis, Theriou e Floropoulos (2010).

Tabela 7 – Práticas da Gestão Estratégica de Custos: Comparação das Pesquisas.

Práticas	% de adoção das práticas de GEC							
	EG	Posição	EF	Posição	EI	Posição	EA	Posição
Análise da cadeia de valor	60	9 °	51	10 °	25	10 °	49	9 °
Análise do ciclo de vida do produto	57	10 °	71	9 °	45	5 °	70	6 °
Avaliação de desempenho: fornecedores	87	2 °	92	2 °	88	1 °	86	5 °
Balanced Scorecard	49	12 °	73	8 °	40	6 °	88	3 °
Benchmarking das características de produtos	75	5 °	80	6 °	32	8 °	87	4 °
Benchmarking de prioridades estratégicas	74	6 °	80	6 °	23	11 °	91	2 °
Benchmarking de processos gerenciais	81	4 °	84	5 °	30	9 °	91	2 °
Benchmarking de processos operacionais	66	7 °	90	3 °	65	3 °	93	1 °
Custeio baseado em atividades (ABC)	62	8 °	80	6 °	20	12 °	56	8 °
Custeio meta	51	11 °	78	7 °	35	7 °	38	10 °
Gerenciamento de atividades (ABM)	66	7 °	86	4 °	13	13 °	68	7 °
Pesquisa de satisfação dos clientes	85	3 °	94	1 °	80	2 °	88	3 °
Planejamento estratégico	96	1 °	94	1 °	63	4 °	91	2 °

Fonte: Estudos citados

Conforme apresentado no Quadro 3, os estudos são assim identificados: EG (empresas gregas); EF (empresas finlandesas); EI (empresas indianas); e EA (empresas australianas). A comparação foi feita de acordo com a ordem de sequência por maior uso apresentado nos estudos originais

É possível perceber muitas semelhanças das práticas tanto em relação à sua adoção (análise horizontal) quanto na quantidade de indicações (análise vertical). Isso sugere que várias das práticas da GEC estão em um nível próximo de adoção, independente do país em que atuam as empresas pesquisadas. De outra parte, algumas práticas apresentam forte discrepância na classificação, como é o caso do gerenciamento ABM, Benchmarking de prioridades estratégicas e ABC por empresas da Índia, e o BSC nas empresas gregas e australianas.

Práticas de gestão não tão relacionadas à GEC tais como a pesquisa de satisfação de clientes e o planejamento estratégico, ocupam as primeiras posições quanto ao grau de adoção. Por outro lado, aquelas práticas de GEC mais comumente encontradas sob essa classificação na literatura que trata do tema encontram-se nas últimas posições.

Pode-se perceber que entre estes estudos existem algumas alterações quanto ao grau de adoção de algumas práticas, passados 12 anos entre o estudo de Chenhall e Langfield-Smith (1998) e Angelakis, Theriou e Floropoulos (2010). A prática *Balanced Scorecard* perdeu forças quanto ao grau de adoção. Isso pode ser um indício de que a mesma seria mais utilizada na década de 1990, quando surgiram novas movimentações conceituais na área de gestão de custos.

Em contrapartida, autores seguidores da nova tendência na gestão de custos, como Guilding, Cravens e Tayles (2000) e Cinquini e Tenucci (2006), realizaram estudos somente com relação ao grau de adoção das práticas mais recentes, permitindo a análise comparativa das mesmas, identificando-se os estudos como apresentado no Quadro 4:

Quadro 4 – Nomenclatura dos estudos citados.

Estudos	País de aplicação do estudo	Nomenclatura
Cinquini e Tenucci (2006)	Itália	EI
Guilding, Cravens e Tayles (2000)	Nova Zelândia, Reino Unido, Estados Unidos	NZ, RU, EUA

Fonte: Estudos citados

O resultado dos estudos, denominados conforme as suas nomenclaturas (Quadro 4) EI (empresas italianas); E NZ, RU, EUA (empresas da Nova Zelândia); RU (empresas do Reino Unido); e EUA (empresas norte-americanas) são demonstrados na Tabela 8 quanto ao grau de adoção.

Nestes trabalhos que abordaram apenas as práticas mais recentes, é perceptível que o grau de adoção das práticas pouco se altera entre os estudos, concordando com os estudos que seguiram o outro modelo de questionário. A prática de monitoramento da posição competitiva, por exemplo, em uma análise horizontal entre os estudos, ficou em primeira colocação em todos eles. As demais práticas variam pouco, com exceção do custeio de atributos.

A tabulação dos vários estudos internacionais analisados permite a observação de que não existe um *framework* definitivo sobre as práticas e suas categorias, conforme salientado por Guilding, Cravens e Tayles (2000). O que há é uma gama variada de terminologias e práticas classificadas sob a denominação GEC, feita a critério de cada pesquisador.

Isso evidencia que no conjunto dos artigos internacionais analisados as práticas de GEC ainda carecem de adoção mais intensiva. Tam-

bém é preciso reconhecer que os artigos revelam uma adoção futura em maiores dimensões, apesar de ainda em níveis inferiores a outras práticas, algumas delas já mais tradicionais tais como o benchmarking e o planejamento estratégico.

Comparativamente ao elenco de práticas da GEC consideradas como referência para o estudo, listadas no Quadro 1, as com menor citação nos seis trabalhos analisados foram as seguintes: Custos Interorganizacionais e custos logísticos, não indicadas em nenhum trabalho; Custos Ambientais e Custos Intangíveis, não indicadas em cinco trabalhos; Custos dos Concorrentes, não indicadas em quatro trabalhos; Custos da Qualidade, não indicada em três trabalhos; ABC/ABM em um trabalho. De outra parte, Custos da Cadeia de Valor, Custos de Fornecedores e Custo Meta/Alvo estão presentes em todos os trabalhos.

A exemplo do que ocorre com outras áreas de conhecimento, também em custos a questão da terminologia é algo que, em muitas situações, fica a critério do autor considerar ou não determinado evento no seu rol de conceitos. Isso é particularmente recorrente quando não há uma definição oficial, como é o caso da gestão estratégica de custos. Nota-se, entre os seis estudos analisados, que algumas

Tabela 8 - Práticas da Gestão Estratégica de Custos.

Práticas	% de adoção das práticas da GEC							
	EI	Posição	NZ	Posição	RU	Posição	EUA	Posição
Análise contábil de clientes	92	2°	Na	Na	Na	Na	Na	Na
Análise das demonstrações contábeis dos concorrentes	87	4°	Na	Na	Na	Na	Na	Na
Avaliação do custo dos competidores	Na	Na	56	4°	62	3°	58	4°
Avaliação e monitoramento da marca	Na	Na	37	7°	38	7°	41	9°
Benchmarking	81	7°	Na	Na	Na	Na	Na	Na
Custeio baseado em atividades (ABC)	71	10°	Na	Na	Na	Na	Na	Na
Custeio da cadeia de valor	72	9°	45	6°	37	8°	45	7°
Custeio da qualidade	86	5°	49	5°	44	5°	44	8°
Custeio de atributos	90	3°	36	8°	27	10°	34	11°
Custeio do ciclo de vida	63	12°	35	9°	37	8°	39	10°
Custeio estratégico	85	6°	49	5°	53	4°	49	5°
Custeio meta	76	8°	45	6°	41	6°	46	6°
Desempenho dos competidores (Dem. Contábeis)	Na	Na	60	3°	68	2°	64	2°
Estimativa do custo do concorrente	86	5°	Na	Na	Na	Na	Na	Na
Monitoramento da posição competitiva	93	1°	71	1°	74	1°	70	1°
Orçamento do valor da marca	Na	Na	31	10°	36	9°	34	11°
Precificação estratégica	90	3°	66	2°	68	2°	62	3°

Fonte: Estudos citados.

práticas consideradas como da GEC podem suscitar dúvidas se realmente integram esse grupo de práticas. Apresentam-se na Quadro 5 algumas dessas práticas cuja classificação pode ser discutível.

Outro aspecto a ser considerado nestas análises comparativas refere-se à adequação das terminologias empregadas nas diversas obras consultadas. Conforme abordado ao final da seção 2 deste estudo, algumas práticas podem ser confundidas entre si quando de uma análise mais específica. De fato, assim como as relações e custos com fornecedores e clientes podem perfeitamente enquadrarem-se na *análise de custos da cadeia de valor*, sua aplicação também pode estar sendo tratada na *gestão de custos interorganizacional*.

Quadro 5 – Outras Práticas Atribuídas como de GEC.

Práticas	Chenhall e Langfield-Smith	Guilting, Cravens e Tayles	Joshi	Hyvönen	Cinquini e Tenucci	Angelakis, Theriou e Floropoulos
Benchmarking	x		x	x	x	x
Planejamento Estratégico	x		x	x		x
Balanced Scorecard	x		x		x	x
Pesquisa Satisfação de Clientes	x		x	x		x
Avaliar e Monitorar Marca		x				
Orçamento do Valor da Marca		x				

Fonte: Estudos Citados.

Essa situação também pode estar presente quando da referência a outras práticas. É o caso da prática *avaliação de desempenho de fornecedores*, possível de ser enquadrada na prática *TCO – total cost ownership*, inclusa na lista das práticas colocadas como referências para este estudo (Quadro 1). Apesar de essas situações não invalidarem as contribuições deste estudo, cuidados especiais quanto a essas possíveis interferências de diferentes interpretações são recomendadas.

5 CONCLUSÕES

O estudo foi realizado com o objetivo de identificar o uso das práticas de gestão estraté-

gica de custos em estudos internacionais. Foi possível constatar, de uma forma geral, que algumas práticas abordadas pela literatura como importantes no contexto competitivo empresarial, como o custeio meta, custos da cadeia de valor e análise de custo de fornecedores (TCO) estão presentes em todos os seis trabalhos analisados. Também tem forte presença nos trabalhos (cinco dentre os seis) o custeio e a gestão baseados em atividades – ABC e ABM. Por outro lado, práticas com frequente presença na literatura sobre GEC estão totalmente ausentes dos trabalhos analisados (custos logísticos, custos interorganizacionais), e outros com presença parcial (custos ambientais e custos intangíveis, apenas uma vez; custos dos concorrentes, duas vezes; custos da qualidade três vezes). Assim,

os resultados desta pesquisa, evidenciam que as empresas, em nível internacional, atribuem às práticas de GEC um reconhecimento ainda carecendo de avanços mais significativos, revelando um distanciamento considerável em relação ao conteúdo da literatura. Apesar de não ser objetivo específico deste estudo, foi

possível identificar que nas empresas e países pesquisados a adoção das práticas de GEC está em estágio superior ao que têm revelado pesquisas com empresas brasileiras.

Tendo em vista os estudos mostrarem que a perspectiva de utilização das práticas de GEC não se altera significativamente ao que já vem ocorrendo, nota-se que as pesquisas poderiam ter avançado mais nas discussões sobre porque isso vem ocorrendo. Considera-se relevante conhecer as efetivas causas dessa ocorrência, dado que elas podem direcionar ações visando clarificar melhor as utilidades das práticas, ou mesmo motivar esforços para superar possíveis barreiras internas nas empresas e que estejam bloqueando avanços mais significativos nessa área da gestão.

Entre as limitações que normalmente são encontradas nos estudos, e que prejudicam comparações mais objetivas em algumas situações, destaca-se aqui a proliferação de práticas de GEC assim classificadas pelos pesquisadores. Além disso, as diferenças de amostras também ensejam reservas nas comparações dadas as possíveis diferenças provocadas pelo entendimento do que efetivamente incorpora cada uma dessas práticas, ou mesmo por diferenças terminológicas. De qualquer forma, tais limitações não invalidam a conclusão principal de baixa utilização das práticas mais costumeiramente classificadas como da GEC.

Como sugestão de novos estudos, considera-se interessante realizar um trabalho no Brasil com o mesmo instrumento de pesquisa utilizado por Chenhall e Langfield-Smith (1998), bastante referenciado em outros estudos. Com base nisso, vai ser possível desenvolver estudos comparativos mais consistentes e de maior profundidade. Além disso, os futuros estudos podem assumir maior grau de profundidade em sua análise, incluindo a discussão de causas, potencialidades e possíveis fragilidades da adoção e das práticas que forem pesquisadas.

Outra iniciativa de pesquisa é aprofundar a revelação das causas ou barreiras à não adoção mais intensiva das práticas de GEC, quando isso se verificar. Considera-se relevante abordar essas causas. Acredita-se que a consideração dessas sugestões de pesquisas reveste-se em formas de se avançar nessa área de conhecimento.

REFERÊNCIAS

- Abdel-Kader, M., & Luther, R. (2004). *An empirical investigation of the evolution of management accounting practices*. Recuperado em 16 abril, 2012, de <http://cosmic.rz.uni-hamburg.de/.../WP04-06.pdf>.
- Agndal, H., & Nilsson, Ulf. (2008, jul.). *Interorganizational cost management in the exchange process*. Recuperado em 25 maio, 2012, de: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1159717##.
- Angelakis, G., Theriou, N., & Floropoulos, I., (2010). Adoption and benefits of management accounting practices: Evidence from Greece and Finland. *Advances in Accounting*, 26(1), 87-96.
- Bacic, M. J. (1994). Escopo da gestão estratégica de custos em face das noções de competitividade e de estratégia empresarial. *Anais do Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos*, São Leopoldo, RS, 1.
- Banker, R. D. et al. (1995). An empirical analysis of manufacturing overhead cost drivers. *Journal of Accounting and Economics*, 19, 114-137.
- Banker, R. D., & Johnston, H. H. (1993, jul). An empirical study of Cost Drivers in the U.S. Airline Industry. *The Accounting Review*, 68(3), 576-601.
- Bardin, L. (2010). *Análise de conteúdo*. 4ª ed. Lisboa: Edições 70.
- Berliner, C., & BRIMSON, J.A. (1988). *Cost management in today's advanced manufacturing: the CAM - I Conceptual Design*. Boston: Harvard Business School Press.
- Besanko, D., Dranove, D., Shanley, M., & Schaefer, S. (2006). *A economia da estratégia*. Ed.3, Bookman: Porto Alegre.
- Bierna, T. J., & Waterstraat, F. L. (2004). Total cost of ownership for metalworking fluids. *WMCR Reports*. Recuperado em 14 fev., 2011, de http://www.wmcr.uiuc.edu/main_sections/info_services/library_docs/RR/RR-105.pdf.
- Bjørnenak, T.. (2011). Understanding cost differences in the public sector - a cost drivers approach. *Management Accounting Research*. 11(2), 193-211.
- Brimson, J.. (1996). *Contabilidade por atividades*. São Paulo: Atlas.
- Bromwich, M., & Bhimani, A. (1989). *Management accounting: evolution not revolution*. London: Chartered Institute of Management Accountants.
- Cadez, S., & Guilding, C.. (2008). An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 33(7-8), 836-863.

- Chenhall, R. H., & Langfield-Smith, Kim. (1998). Adoption and benefits of management accounting practices: an Australian study. *Management Accounting Research*, 9(1), 1-19.
- Cinquini, L., & Tenucci, A. (2006). *Strategic management accounting: exploring distinctive features and links with strategy*. Recuperado em 20 jul, 2009, de <http://mpira.ub.uni.muenchen.de/212/>.
- Coad, A. (1996). Smart work and hard work: explicating a learning orientation in strategic management accounting. *Management Accounting Research*, 7(4), 387-408.
- Coad, A., & Scapens, R. (2006). Inter-organizational cost management. *Financial Management*, 38-39.
- Cokins, G. (1996). *Activity-Based Cost Management: making it work*. Boston: McGraw-Hill.
- Cooper, R., & Slagmulder, R. (2003). Strategic cost management: expanding scope and boundaries. *Cost Management*, 17(1), p. 23-31.
- Diehl, C. A., Capalonga, G., Souza, M. A., & Zanini, F. A. M. (2009). As estratégias percebidas sob o enfoque teórico do posicionamento, da visão baseada em recursos, da missão e da tipologia. *Anais do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade*, São Paulo, SP, Brasil, 9.
- Ellram, L. M., & Siferd, S. P. (1998). Total cost of ownership: a key concept in strategic cost management decisions. *Journal of Business Logistics*, 19(1), 55-84.
- Feigenbaum, A.V. (1994). *Controle da qualidade total*. São Paulo: Makron Books.
- Gil, A. C. (1991). *Como elaborar projetos de pesquisa*. São Paulo: Atlas.
- Gil, A. C. (1999). *Métodos e técnicas de pesquisa social*. São Paulo: Atlas.
- Guilding, C., Craven, K. S., & Tayles, M. (2000). An international comparison of strategic management accounting practices. *Management Accounting Research*, 11(1), 113-135.
- Hansen, D. R., & Mowen, M. M. (2001). *Gestão de custos: contabilidade e controle*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning.
- Heinen, K.C., & Hoffjan, A. (2005). The strategic relevance of competitor cost assessment – An empirical study regarding competition accounting. *JAMAR* 3(1), 17-34.
- Hofer, E., Souza, J. A., & Robles Junior, A. (2007, maio). Gestão estratégica de custos na cadeia de valor do leite e derivados. *Custos e @gronegocio on line* 3, Edição Especial.
- Hyvönen, J. (2005). Adoption and benefits of management accounting systems: evidence from Finland and Australia. *Advances in International Accounting*, 18, 97-120.
- Jacobsen, M. (2012). Intra-organisational management accounting for inter-organisational control during negotiation processes. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 9(2), 96-122.
- Johnson, H., T., Kaplan, R. S. (1987). *Relevance lost: the rise and fall of management accounting*. Boston: Harvard Business School Press – HBSP.
- Joshi, P.L. (2001). The international diffusion of new management accounting practices: the case of India. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 10(1), p. 85-109.
- Kaplan, R. S., & Cooper, R. (1998). *Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. São Paulo: Futura.
- Lalonde, B., PN, T. (1996). Issues in supply chain costing. *The International Journal of Logistics Management*, 7(1), 1-12.
- Langfield-Smith, K. (2008). Strategic management accounting: how far have we come in 25 years? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(2),
- Machado, N. (2002). *Sistema de informação de custo: diretrizes para integração ao orçamento público e a contabilidade governamental*. Tese de doutorado, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Mikael, Cäker. Intertwined coordination mechanisms in interorganizational relationships with dominated suppliers. *Management Accounting Research*, 19, 231-251, 2008.
- Miller, J. G., & Vollmann, T. E. (1985, set/oct). The hidden factory. *Harvard Business Review*, 142-150.

- Nakagawa, M. ABC (2001). *Custeio baseado em atividade*. São Paulo: Atlas.
- Nakagawa, M. ABC. (1991). *Gestão estratégica de custos*. São Paulo: Atlas.
- Oliveira, D. C. (2008, out/dez). Análise de conteúdo temático-categorial: uma proposta de sistematização. *Rev. Enferm. UERJ*, 16(4), 560-576.
- Otley, D. (2001). Extending the boundaries of management accounting research: developing systems for performance management. *British Accounting Review*, 33, 243-261.
- Pereira, F. I. (2009, julho/dez.) Modelagem da gestão de custos interorganizacionais na cadeia agronegocional láctea. *Revista del Instituto Internacional de Costos*, 5, 402-420.
- Porter, M.I E. (1989). *Vantagem competitiva*. Rio de Janeiro: Campus.
- Quesado, P. R., & Rodrigues, L. L. (2007). A gestão estratégica de custos em grandes empresas portuguesas. *Revista Ibero Americana de Contabilidade de Gestion*, 1(10), 121-143.
- Quinn J. B., Mintzberg H., & James, R. M. (Eds.). (1988). *The strategy process*. Englewood Cliffs: Prentice-Hall.
- Reckziegel, V., Souza, M. A., & Diehl, C. A. (2007). Práticas de gestão adotadas por empresas estabelecidas nas regiões noroeste e oeste do Paraná. *Revista Brasileira de Gestão e Negócios*, 9(23), 14-27.
- Robles JR, A.. (2009). *Custos da qualidade: aspectos econômicos da gestão da qualidade e da gestão ambiental*. 2.ed. São Paulo: Atlas.
- Rocha, W.. (1999). Contribuição ao estudo de um modelo conceitual de sistema de informação de gestão estratégica. São Paulo. Tese de doutorado, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Sakurai, M. (1997). *Gerenciamento integrado de custos*. São Paulo: Atlas.
- Savall, H. & Zardet, V. (1991). *Mâtriser les coûts et les performances cachés*. Paris: Ed. Economica.
- Shank, J. K., & Govindarajan, V.. (1997). A Revolução dos custos. Rio de Janeiro: Campus.
- Shank, J. K. (1989, fall). Strategic cost management: new wine, or just new bottles? *Journal of Management Accounting Research*, 1, 47-65.
- Silva, E. L., & Menezes, E. M. (2001). *Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação*. 3ª ed. Florianópolis: Laboratório de Ensino a Distância da UFSC.
- Silvi, R., Cuganesan, S.. (2006). Investigating the management of knowledge for competitive advantage: a strategic cost management perspective. *Journal of Intellectual Capital*, 7(3), 309-323.
- Simmonds, K. (1981, april). Strategic management accounting. *Management Accounting*, 26-29.
- Souza, B. C., & ROCHA, W..(2008). Fatores condicionantes da gestão de custos interorganizacionais. *Anais do Congresso de Controladoria e Contabilidade da USP, São Paulo, SP, Brasil*, 8.
- Spekman, R. E., ; Kamauff Jr. J., & Myhr, N. (1998). An empirical investigation into supply chain management. *International Journal of Physical Distribution & Logistic Management*, 28(8), 630-650.
- Theóphilo, C. R. (2000). *Uma abordagem epistemológica da pesquisa em contabilidade*. Tese de doutorado, Universidade de São Paulo, São Paulo, Sp, Brasil.
- Wright, P., Kroll, M. J., & Parnell, J.. (2000). *Administração estratégica*. São Paulo: Atlas.