

## **Gestão estratégica de custos: estudo bibliométrico e sociométrico da produção científica**

Recebimento dos originais: 24/10/2018  
Aceitação para publicação: 27/01/2020

### **Januário José Monteiro**

Mestre em Contabilidade pela Universidade Federal de Santa Catarina-UFSC  
Instituição- Universidade Federal de Santa Catarina  
Endereço: Universidade Federal de Santa Catarina, PPGC/UFSC, Campus Trindade-88040-900- Florianópolis, SC, Brasil  
E-mail: [januariomonteironmonteiro@gmail.com](mailto:januariomonteironmonteiro@gmail.com)

### **Andréia Cittadin**

Mestre em Contabilidade pela Universidade Federal de Santa Catarina-UFSC  
Instituição – Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC  
Endereço: Av. Universitária, 1105 - CEP: 88806-000 Criciúma – SC  
E-mail: [aci@unesc.net](mailto:aci@unesc.net)

### **Milla Lúcia Ferreira Guimarães**

Mestre em Educação pela Universidade do Extremo Sul Catarinense- UNESC  
Instituição – Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC  
Endereço: Av. Universitária, 1105 - CEP: 88806-000 Criciúma – SC  
E-mail: [mlg@unesc.net](mailto:mlg@unesc.net)

### **Rogério João Lunkes**

Pós-doutorado em contabilidade pela Universidade de Valencia - Espanha  
Instituição - Universidade Federal de Santa Catarina  
Endereço: Universidade Federal de Santa Catarina, PPGC/UFSC, Campus Trindade-88040-900- Florianópolis, SC, Brasil  
E-mail: [rogeriolunkes@hotmail.com](mailto:rogeriolunkes@hotmail.com)

### **Resumo**

O presente estudo tem por objetivo realizar análise bibliométrica e sociométrica da produção científica sobre Gestão Estratégica de Custos (GEC) no âmbito nacional e internacional no período de 1989 a 2017. Esta pesquisa é de natureza descritiva, com análise qualitativa e os procedimentos de coleta de dados foram documentais. A amostra foi constituída por 73 artigos obtidos nas bases *Scopus*, *Web of Science* e *Spell*, e para a análise dos dados foi realizada a tabulação em planilhas eletrônicas valendo-se do *Microsoft Excel*. Para apresentação das redes de cooperação utilizou-se o *software UNICET6* e para verificar a frequência de palavras se fez uso do *software NVIVO11*. Os resultados apontam que: i) as três leis bibliométricas foram cumpridas, pois, se encontraram periódicos e pesquisadores mais proeminentes nessa temática, e as palavras-chave Custo, Gestão e Estratégica (o) foram mais frequentes ; ii) o periódico mais proeminente foi Custos e Agronegócios e o período com maior publicação foi de 2012 a 2017; iii) a maioria dos artigos foram elaborados por 3 (39,73%) e 2 (28,77%) autores e os mais profícuos foram Marcos António de Souza, com 6 artigos e Carlos Alberto Diehl, com 4 artigos; iv) quanto a sociometria, o grau de cooperação entre autores e instituições ainda é fraco tendo em vista a existência de vários grupos isolados

na produção científica. Em suma o estudo evidenciou o comportamento da produção científica sobre gestão estratégica de custos.

**Palavras-chave:** Gestão Estratégica de Custos. Bibliometria. Sociometria.

## 1. Introdução

Os modelos tradicionais de análise de custos buscam mensurar os estoques apoiando-se nos critérios de rateio baseados no volume de produção e atendimento ao fisco, o que de certa forma atendia às necessidades das organizações até o início da década de 1980. Porém, com a globalização, o aumento de incertezas e risco associados ao mercado, a concorrência acirrada e maior exigência por parte dos clientes em relação a produtos e serviços diferenciados, fez com que as organizações buscassem implantar novas práticas de gestão (FERNANDEZ; RODRIGUEZ, 1997; SILVA, 1999).

Neste cenário econômico altamente competitivo, as informações sobre custos passaram a ser relevantes na tomada de decisão das organizações (MARTINS, 2003). Deste modo, as organizações passaram a pensar em construir estratégias para responder às crescentes volatilidades no ambiente organizacional, por meio da análise aprofundada dos gastos da empresa e sua comparação com os custos dos principais concorrentes, com o intuito de estabelecer uma posição lucrativa e sustentável, melhorar o processo decisório, sustentar as vantagens competitivas e liderar a concorrência (PORTER, 1989; NAKAGAWA, 1994; QUESADO; RODRIGUES, 2007; ANDERSON; DEKKER, 2009; VOESE; MELLO, 2013).

Nesse contexto, a Gestão Estratégica de Custos (GEC) busca alinhar o gerenciamento dos recursos organizacionais, com base nas informações da contabilidade de custos. Nas estratégias da empresa no intuito de alcançar os objetivos empresariais, com obtenção de vantagem competitiva e melhoramento do desempenho organizacional (SHANK; GOVINDARAJAN, 2008; VOESE; MELLO, 2013). Shank e Govindarajan (2008) descrevem que a GEC permite uma análise de custos num contexto mais amplo, tornando os elementos estratégicos mais conscientes, explícitos e formais. A GEC pode ser fundamental para prover informações à tomada de decisão dos gestores, principalmente aquelas relacionadas a análise da cadeia de valor, análise da posição estratégica e análise dos direcionadores de custo (SHANK; GOVINDARAJAN, 2008). O que pode levar a organização a melhorar seu desempenho com aumento nas margens de lucros, minimização dos custos, qualidade superior e melhorias no atendimento dos clientes etc.

Logo, faz-se necessário conhecer o perfil das produções científicas sobre este tema, a fim de se compreender a realidade acadêmica no âmbito nacional e internacional e inferir sobre a articulação da teoria à situação prática sobre a temática no âmbito gerencial nas organizações. Diante disso, surge a questão de pesquisa: qual o perfil da produção científica sobre gestão estratégica de custos no âmbito nacional e internacional no período de 1989 a 2017? O objetivo do estudo consiste em fazer uma análise bibliométrica e sociométrica da produção científica sobre GEC, no âmbito nacional e internacional, no período de 1989 a 2017.

Shank e Govindarajan (2008) destacam que muito se aborda sobre GEC, porém, pouco se sabe sobre os principais autores que pesquisam e publicam. Alguns estudos bibliométricos sobre gestão estratégica de custos no âmbito nacional foram realizados, como os de Slavov (2011), Voese e Mello (2013) e Ritta, Cittadin e Pereira (2017). Porém, não se verificou pesquisa referente à GEC que apresentasse uma abrangência internacional.

Por exemplo, Slavov (2011) desenvolveu pesquisa bibliométrica sobre GEC, na qual analisou 7 anos de pesquisa na área da controladoria e contabilidade no Brasil, com ênfase principalmente nas teses e dissertações. O autor concluiu que há maior concentração de teses e dissertações sobre esta temática na Universidade do Vale do Rio dos Sinos e que as pesquisas sobre o tema tendem a aumentar. Voese e Mello (2013) buscaram fazer uma análise bibliométrica e de produtividade no Congresso Brasileiro de Custos (CBC), no período de 1994 a 2011, com um portfólio de 287 artigos. Evidenciaram que 84,53% dos autores produziram apenas um trabalho, proporcionando uma baixa produtividade de acordo com a aplicação da lei *Lotka* e que há baixa produtividade no CBC sobre GEC. Ritta, Cittadin e Pereira (2017) desenvolveram uma pesquisa bibliométrica e objetivaram analisar a produção científica sobre GEC no CBC no período de 1994 a 2013. Analisaram 160 artigos e chegaram à conclusão de que poucos pesquisadores possuem um volume significativo de publicação; a produtividade dos autores da amostra é menor que a prevista na Lei *Lotka*; há carências de pesquisas sobre esta temática e a necessidade de desenvolvimento de um estudo empírico para a compreensão do papel efetivo da GEC nas organizações.

Assim, o estudo se justifica pela necessidade de ampliar o conhecimento que cerca o tema proposto e pela contribuição que propiciará para a comunidade acadêmica ao evidenciar os principais autores e instituições fomentadoras do conhecimento científico na temática GEC. Slavov (2011) aponta que a análise do perfil da produção científica sobre GEC, é pertinente e contributivo sob o ponto de vista teórico. Nesta pesquisa a contribuição está em

entender melhor como esse conhecimento se desenvolveu ao longo dos anos. Para acadêmicos e pesquisadores, o estudo é útil por apresentar a trajetória da pesquisa sobre GEC. Já para os profissionais é útil por sistematizar o conhecimento sobre o tema, o que pode ajudá-los na implementação da GEC nas suas organizações. Esse artigo está estruturado em cinco seções a primeira trata da parte introdutória; em seguida tem-se o referencial teórico; procedimentos metodológicos; análise dos resultados e considerações finais.

## **2. Fundamentação Teórica**

Nesta seção são apresentados aspectos sobre GEC e seus pilares, conceituação e aplicabilidade da bibliometria e sociometria.

### **2.1. Gestão estratégica de custos**

Perante as crescentes volatilidades no ambiente organizacional e acirrada concorrência, as empresas passaram a buscar estratégias com intuito de estabelecer uma posição lucrativa e sustentável, e melhorar seus processos decisórios (QUESADO; RODRIGUES, 2007; SOUZA; RASIA; ALMEIDA, 2015). Para Slavov (2011), o surgimento da Gestão Estratégica de Custos (GEC) ocorreu aproximadamente na década de 80, tendo sido estudada e explorada a nível internacional pelos autores Simmonds (1981), Bromwich (1990), Shank e Govindarajam (1993) e Cooper e Slagmulder (1998) e no Brasil por Nakagawa (1991) Souza et al. (1995) e Rocha (1999), entre outros pesquisadores.

Rocha (1999) define GEC como o processo de tomada de decisões e implementação de ações com o propósito de conceber, desenvolver, programar e sustentar estratégias que garantam à organização vantagens competitivas que podem ser de curto ou de longo prazo.

De acordo com Anderson e Dekker (2009), a GEC consiste no alinhamento dos recursos organizacionais associado aos custos de estrutura e estratégias de longo prazo e táticas de curto prazo. Porter (1999) destaca que para as organizações se tornarem competitivas, precisam adotar estratégias que possibilitem o estabelecimento de uma posição lucrativa e sustentável, contra as forças determinantes da concorrência. A vantagem competitiva por sua vez, é entendida por Rocha (1999) como a situação pela qual a organização consegue obter recursos e oferecer produtos e serviços em condições melhores que seus concorrentes em termos de qualidade, preço e atendimento.

Neste contexto, a GEC tem por objetivo facilitar o processo de gestão e por finalidade identificar os custos e os direcionar de acordo a cadeia de valor, a fim de reduzir o máximo possível os custos, sem diminuir a lucratividade (BLOCHER et al., 2007; PORTER, 1999). Para Paiva (2004), a finalidade principal da GEC, é o fornecimento de informações que as organizações necessitam para proporcionar valor, qualidade e oportunidade que os clientes desejam. De acordo com Shank e Govindarajan (2008), a GEC na sua estrutura central está baseada em três pilares: cadeia de valores, posicionamento estratégico e determinantes de custos. Cunha, Borgert e Ferrari (2015) realçam que, a abordagem das três etapas da GEC tem sido aplicada nas organizações tendo em vista alguns estudos de pesquisadores nesta temática.

A cadeia de valor é um dos pilares da GEC e é definida por Rocha e Borinelli (2007) como uma sequência de atividades que parte da origem dos recursos até chegar como produto ao consumidor final. Pereira et al. (2011) corroboram com esse entendimento ao afirmar que a cadeia de valor é constituída por um conjunto de atividades criadoras de valor que parte da fonte da matéria-prima, passa pelos fornecedores até ao consumidor final. Carvalho e Laurindo (2003) afirmam ser a cadeia de valor um conjunto de atividades tecnológicas e economicamente distintas utilizada pelas organizações para realizar seus negócios. A cadeia de valor pode incluir atividades tais como: comprar, montar, transportar, vender e gerenciar etc.

A análise da cadeia de valor visa identificar e explorar as ligações internas e externas da organização e para a sua realização eficaz é imprescindível percorrer as seguintes etapas: identificar a cadeia de valor e os custos da empresa, receitas e ativos da atividade; analisar os determinantes de custos de cada atividade, e controlar os determinantes de custos melhor do que os concorrentes (HASEN; MOWEN, 2001; SOUZA et al., 2011). Segundo Brimson e Antos (1999), a gestão da cadeia de valor é um sistema holístico de gestão do processo.

Cabe salientar que o sucesso dos negócios passa de certa forma pela análise da cadeia de valor atendendo à sua importância na obtenção de vantagem competitiva. Assim, ela deve ser realizada de forma conjunta e não isolada tendo em vista a busca pela eficiência organizacional, mediante redução dos custos praticados e ou diferenciação de produtos (HASEN; MOWEN, 2001). Diferentes fatores podem afetar o gerenciamento da cadeia de valor tais como, tecnologia, Just-in-Time, Gerenciamento da Qualidade Total e método de custeio, etc (WEYGANDT; KIESO; KIMMEL, 2002).

A segunda etapa da GEC, o posicionamento estratégico, está relacionada com a forma pela qual as organizações entendem que devem competir no seu segmento de mercado,

buscando concretizar os objetivos estabelecidos (COOPER; SLAGMULDER, 2003). O posicionamento estratégico é o processo de integração de três abordagens estratégicas, que quando bem combinadas propiciam vantagem competitiva sustentável. Segundo Porter (1999), as três abordagens estratégicas são as seguintes:

- liderança em custo: deve-se ter um produto e serviço de baixo custo, para consequentemente possibilitar um baixo preço de venda;
- diferenciação: deve-se desenvolver um produto e serviço diferente no mercado;
- enfoque: deve-se encontrar um nicho de mercado, no qual seja possível competir favoravelmente.

Assim, a liderança em custos é uma das abordagens, e visa oferecer ao cliente determinado produto ou serviço em melhor ou igual qualidade em relação aos seus concorrentes, mediante custos menores. Na segunda abordagem estratégia de diferenciação, busca-se oferecer aos clientes produtos ou serviços que ainda não tenham sido oferecidos pelos concorrentes, assim é necessário criar características de valores diferentes das normais, que poderão refletir em mudanças funcionais, estéticas ou estilísticas. Por fim, a estratégia de enfoque busca selecionar um conjunto de clientes ou segmento de mercado no qual se pretende competir (HANSEN; MOWEN, 2001).

Para Souza e Heinen (2012), o posicionamento estratégico merece uma atenção especial por parte dos gestores, uma vez que, a liderança em custo depende de como a empresa opta por competir. Os autores realçam ainda que no caso das estratégias de diferenciação a sua operacionalização pauta-se mais acentuadamente no marketing do produto e nos custos diferenciados. Wruber et al. (2011) afirmam, em relação ao posicionamento, que a aliança entre empresas pode proporcionar vantagens competitivas tendo em vista o compartilhamento de benefícios e redução de custos, adoção de economia de escala, diferenciação dos produtos ou serviço e aumento do valor da empresa diante dos concorrentes. Hofer et al. (2010) salientam que é necessário saber qual o fator que determina o posicionamento estratégico para melhor alinhamento dos objetivos da empresa, na direção do alcance da vantagem competitiva.

Por fim, os determinantes de custos, de acordo com Souza e Heinen (2012), originam-se do fato de que várias são as causas que geram custos em uma empresa. A determinação dos custos deriva de fatores que se inter-relacionam de forma complexa, deste modo a compreensão do comportamento dos custos significa entender a complexa interação do

conjunto de direcionadores de custos em determinada situação (SHANK; GOVINDARAJAN, 2008).

Hasen e Mawen (2001) classificam os determinantes de custos em duas categorias principais, os determinantes estruturais e os operacionais. O primeiro reflete as opções estratégicas primárias da organização levando em consideração sua estrutura econômica, e permitem que os gestores tomem decisões de acordo a estrutura organizacional. Segundo Marinho e Selig (2000), os direcionadores estruturais são capazes de direcionar ações de melhoria muito poderosas.

Já os operacionais dependem da capacidade de execução ou operacionalização da empresa, pois, no que tange aos custos e resultados, quanto maior o uso dos determinantes operacionais, melhor a posição da empresa (SHANK; GOVINDARAJAN, 2008; RITTA; CITTADIN; PEREIRA, 2017). Estes direcionadores refletem a habilidade da empresa de concretizar com êxito o posicionamento de custo planejado, encontrando-se submetidas a medidas de desempenho que visam analisar a realização do custo e a capacidade de execução.

## **2.2. Sociometria e bibliométrica**

Redes sociais são ligações entre um conjunto de pessoas, organizações, grupos e instituições impulsionadas por relação de trabalho ou compartilhamento de informações, por meio das quais são construídas estruturas sociais (WASSERNAM; FAUST, 1994; TOMAÉL; MARTELOTO, 2006). No entender de Granovetter et al. (1973), a sociometria ou análise de redes sociais é um método de observação de atores sociais e suas relações num circuito de nós e laços, no qual se constata os níveis de correspondência entre autores.

Para Wasseman e Faust (1999), esses atores sociais são unidades discretas de análise que se referem a pessoas, tanto de forma individual quanto agregadas em subgrupos organizações ou coletividades. Piccoli, Toigo e Cunha (2014) salientam que o conhecimento sobre redes sociais auxilia no entendimento sobre a interação entre os pesquisadores e como sucede o compartilhamento do conhecimento entre eles.

Segundo Oliveira et al. (2013), a bibliometria é um recurso de difusão da ciência que alcança seus objetivos mediante uso de técnicas que medem a influência de pesquisadores ou periódicos em determinadas áreas específicas. O que possibilita traçar o perfil de pesquisadores, características peculiares de determinada temática e as respectivas tendências.

A bibliometria se sustenta em três leis tradicionais: (1) a Lei Bradford, que visa avaliar

a produtividade de periódicos em certa área do conhecimento, considerando que periódicos voltados para um tema específico tendem a apresentar publicações de maior qualidade para à área; (2) a Lei Lotka que tem como princípio básico a avaliação da produtividade de autores, na qual se observa um pequeno número de autores altamente produtivo e uma grande maioria de autores menos produtivos, sendo que quanto maior solidificado estiver uma determinada temática, maior a probabilidade de seus autores produzirem múltiplos artigos em certos periódicos; e (3) a Lei Zipf que busca mensurar a frequência de palavras em dado texto fundamentada pelo ponto de transição de *goffman*, o que tem relação com a indexação automática (GUEDES; BORCHIVER, 2005; VOESE; MELLO, 2013).

### 3. Procedimentos Metodológicos

Foi desenvolvida pesquisa de natureza descritiva, uma vez que este estudo buscou descrever, analisar e comparar as características da produção científica sobre GEC no contexto nacional e internacional. Para Martins Jr. (2008), as pesquisas descritivas são utilizadas para descrever fenômenos sociais, de modo a compreendê-los.

O procedimento de coleta de dados utilizado foi pesquisa documental, nas bases de dados internacionais *Scopus e Web of Science*, e na base nacional *Spell*. De acordo Marconi (2002), a pesquisa documental consiste na coleta de dados contidos em documentos previamente elaborados. Uma revisão oferece uma contribuição para o campo no sentido de motivar o tema e explicar a sua contribuição, descreve os conceitos-chave, delinea os limites da pesquisa e revisa a literatura anterior relevante (LYRIO; LUNKES; CASTELLÓ-TALIANI, 2018).

A coleta dos dados na base *Scopus e Web of Science* balizou-se nas palavras-chaves: “*Strategic Cost Management*”, “*Strategic Cost*” e “*Strategic Management*”. A busca ocorreu em 14 de agosto de 2017 e compreendeu o período entre 1989 a 2017. Isto porque de acordo Slavov (2011), o surgimento da GEC ocorreu na década de 1980. Obteve-se retorno de 153 artigos científicos, dos quais 93 são inerentes à base *Scopus e 60 à Web of Science*.

Para esse estudo foram selecionados intencionalmente os artigos relacionados às subáreas *Business Management and Accounting; Engineering; Decision Sciences; Economics, Econometrics and Finance e Social Sciences*, tendo em vista que estão alinhados à temática, o que resultou em 92 artigos considerando as duas bases. A partir da leitura do resumo desses

artigos foram excluídos 16, pois, tratavam de assuntos dispersos a temática GEC; e 16 que se encontravam repetidos em ambas as bases. Desse modo, a amostra de pesquisa no âmbito internacional totalizou 60 artigos.

Na *Spell* selecionaram-se artigos que continham em seus títulos, resumo e palavras-chave a combinação “*Strategic Cost Management*”, resultando em 13 artigos. Para a confirmação realizou-se busca com a expressão em português “Gestão Estratégica de Custos” que apresentou os mesmos resultados. O período de seleção foi de 2000 a 2017, tendo em vista que a base *Spell* é relativamente recente.

Após leitura dos resumos, os 13 trabalhos encontrados permaneceram na composição da amostra, pois estavam alinhados ao tema investigado. Desse modo, o portfólio desse estudo totaliza 73 artigos dos quais 60 são internacionais e 13 nacionais.

Quanto à abordagem do problema esta pesquisa é qualitativa, realizada mediante análise bibliométrica e sociométrica (MARTINS; THEÓPHILO, 2009). Para a realização desses procedimentos efetuou-se a tabulação dos dados em planilhas eletrônicas valendo-se do software *Microsoft Excel*, no qual foram inseridas as seguintes informações: título do artigo, área, ano da publicação, autorias e respectivas vinculações acadêmicas, número de citações e nome do periódico. Essa etapa possibilitou a análise bibliométrica, no qual se observou os autores mais prolíferos, os periódicos mais proeminentes, autores mais citados e a linha temporal das publicações.

Para a análise sociométrica, tratou-se os dados nas planilhas onde constavam na vertical todos autores de cada pesquisa e ao mesmo tempo na horizontal. Desse modo, foi possível conectar os autores que produziram em conjunto os artigos. Após tratados os dados, foram inseridos no *software UCINET 6* que resultou na elaboração do gráfico de redes, que demonstra a cooperação entre os autores e instituições.

Para verificar a frequência das palavras, foram coletadas as palavras chaves de cada artigo do portfólio final. Esse processo foi efetuado no *Microsoft Word*, e na sequência inserido no *software NVIVO11*. Isso permitiu cumprir com a Lei Zipf e apresentar a nuvem de palavras.

#### 4. Descrição e Análise dos Resultados

Nessa seção descrevem-se as características dos artigos que compõem o portfólio bibliográfico, rede de cooperação entre autores no contexto internacional e nacional, rede de cooperação interinstitucional, e nuvem de palavras.

##### 4.1. Características dos artigos

Inicialmente são apresentados os principais periódicos indexados às bases de dados internacionais *Scopus e Web of Science*, que apresentam maior concentração da produção científica sobre a temática GEC. A Tabela 1 expõe a distribuição dos artigos internacionais por periódico e período.

**Tabela 1: Artigos por periódico nas bases de dados internacionais**

PERIÓDICO	1989-1998	1999-2008	2009 -2017	Total	%
	SCOPUS E WEB OF SCIENCE				
<i>Custos e Agronegócios</i>		-	6	<b>6</b>	<b>10%</b>
<i>Espacios</i>	-	-	3	<b>3</b>	<b>5%</b>
<i>Journal of Cost Management</i>	2	1	-	<b>3</b>	<b>5%</b>
<i>Industrial Management and Data Systems</i>	-	1	2	<b>3</b>	<b>5%</b>
<i>Actual Problems of Economics</i>	-	-	2	<b>2</b>	<b>3,33%</b>
<i>European Accounting Review</i>	-	1	1	<b>2</b>	<b>3,33%</b>
<i>Issues in Accounting Education</i>	-	-	2	<b>2</b>	<b>3,33%</b>
<i>Revista Brasileira de Gestão de Negócios</i>	-	-	2	<b>2</b>	<b>3,33%</b>
<i>Strategic Organization</i>	-	1	1	<b>2</b>	<b>3,33%</b>
<i>International Journal of Knowledge Culture and Change Management</i>	-	1	1	<b>2</b>	<b>3,33%</b>
<i>Demais periódicos</i>	6	9	18	<b>33</b>	<b>55%</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Percebe-se que os 60 artigos internacionais que compõem o portfólio bibliográfico estão distribuídos em 43 periódicos, concentrando-se principalmente nos seguintes: Revista Custos e Agronegócios que está vinculada a Universidade Federal de Pernambuco e tem por objetivo divulgar quadrimestralmente publicações de trabalhos científicos elaborados a partir de um enfoque específico e inovador.

A Revista Espacios que é venezuelana e tem por objetivo divulgar pesquisas atreladas às áreas de gestão empresarial e outras. O Journal Cost of Management que é vinculado a Universidade do Sul da Florida nos Estados Unidos, tem por objetivo divulgar pesquisas no ramo empresarial com enfoque em finanças, contabilidade, economia e administração de empresas. O Journal Industrial Management and Data Systems teve sua primeira divulgação

em 1980, e concentra-se em tópicos que tratam da interface entre o gerenciamento de operações e sistemas de informação. Constatou-se, que de certo modo, houve concentração da produção científica sobre a temática o que cumpri com a lei bibliométrica de *Brandford*.

Quanto à análise temporal verificou-se que há evolução nas publicações, pois, de 1989 a 1998 constatou-se um total de 8 publicações; no período de 1999 a 2008 foram 14 artigos publicados e de 2009 a 2017 constatou-se 38 artigos. Isso demonstra um crescimento das publicações sobre o tema. Na Tabela 2, são evidenciados artigos por periódico e período na base *Spell*.

**Tabela 2: Artigos por periódico na base de dados nacional.**

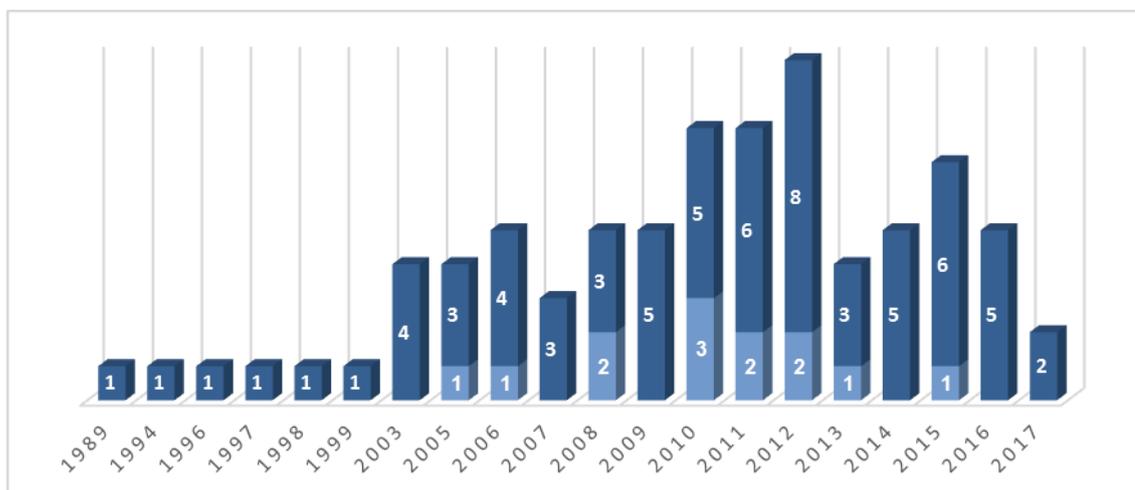
PERIÓDICO	1989-1998	1999-2008	2009-2017	Total	%
	SPELL				
<i>Revista de Contabilidade e Finanças da USP</i>	-	2	-	2	15,38%
<i>Revista Contemporânea de Contabilidade</i>	-	-	2	2	15,38%
<i>Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos</i>	-	1	-	1	7,69%
<i>Revista Catarinense da Ciência Contábil</i>	-	-	1	1	7,69%
<i>Revista Contabilidade Vista e Revista</i>	-	1	-	1	7,69%
<i>Enfoque Reflexo Contábil</i>	-	-	1	1	7,69%
<i>Revista Eletrônica do Mestrado Profissional em Administração de Universidade de Potiguar</i>	-	-	1	1	7,69%
<i>Contabilidade, Gestão e Governança</i>	-	-	1	1	7,69%
<i>Revista de Contabilidade e Organizações</i>	-	-	1	1	7,69%
<i>Revista Capital Científico</i>	-	-	1	1	7,69%
<i>Revista Brasileira de Gestão de Negócios</i>	-	-	1	1	7,69%

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

No âmbito nacional, os 13 artigos analisados estão distribuídos em 11 periódicos, indicando dois periódicos mais proeminente. Destacam-se a Revista de Contabilidade e Finanças da USP que está vinculada ao Departamento de Contabilidade e Atuárias da FEA-USP e tem por objetivo divulgar pesquisas de professores, pesquisadores e acadêmicos de pós-graduação e graduação nas áreas de contabilidade, controladoria, atuária e finanças. Já a Revista Contemporânea de Contabilidade está vinculada ao programa de Pós-graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), sua primeira tiragem se deu em 2004 e tem interesse em assuntos da Contabilidade de modo geral.

Conforme Tabela 2, percebe-se crescimento nas publicações ao longo do tempo, com ênfase nos períodos de 2009 a 2017 com 9 publicações e 1999 a 2008 com 4 artigos publicados. Esses resultados corroboram com os achados de Slavov (2011), que apontaram crescente tendência nas pesquisas nacionais sobre GEC ao longo do tempo.

O Gráfico 1 evidencia a análise temporal e conjunta dos 73 artigos que compõem o portfólio geral.

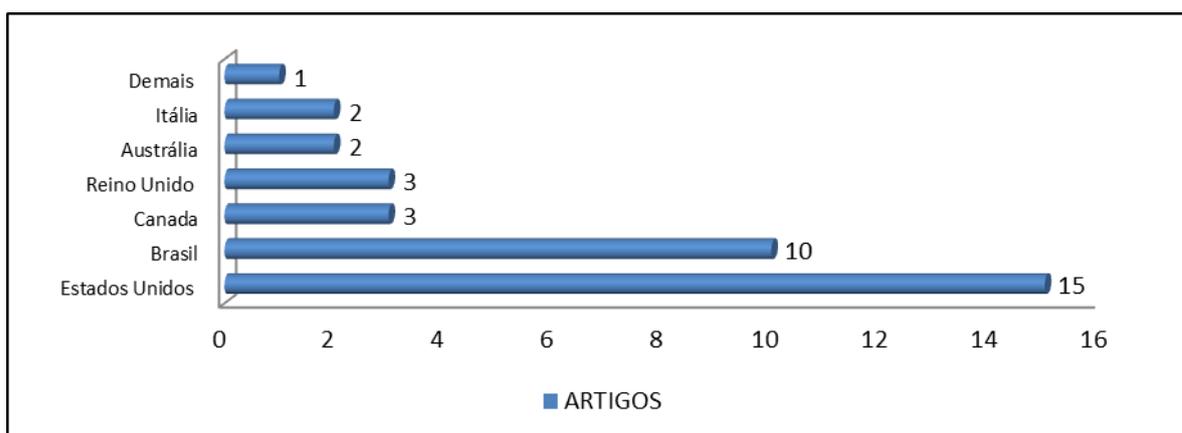


**Gráfico 1: Análise temporal do portfólio bibliográfico**

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Observa-se que no ano de 2012 houve maior número de publicação que totalizaram 8 artigos, sendo 6 em periódicos indexados a *Scopus* e *Web of Science* e 2 em periódicos indexados a *Spell*.

O Gráfico 2 mostra a distribuição das publicações internacionais por país, de acordo com afiliação dos autores.



**Gráfico 2: Quantidade de publicação internacional por país.**

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

No que se refere à análise dos países de afiliação dos autores dos artigos publicados, verifica-se uma maior concentração nos E.U.A, com 17 artigos; seguido pelo Brasil com 10

artigos; Canadá e Reino Unido com 3 artigos cada; Austrália e Itália com 2 artigos cada e demais países apresentaram apenas uma publicação cada.

Dos 73 artigos em análise, 25 nunca foram citados por outros estudos; 33 foram referenciados de 1 a 9 vezes; 10 foram citados de 10 a 33 vezes; e 5 artigos, classificados neste estudo como os mais citados, foram referenciados entre 35 a 180 vezes. O Quadro 1 apresenta os artigos mais citados, todavia para essa classificação foram excluídas as autocitações.

### Quadro 1: Artigos mais citados

Título de artigos	Citação	Autores
<i>A note on the transnational solution and the transaction cost theory of multinational strategic management</i>	180	Rugman, A.M.; Verbeke, A.
<i>Property rights theory, transaction costs theory, and agency theory: An organizational economics approach to strategic management</i>	109	Kim, J., Mahoney, J.T.
<i>Customer value and switching costs in business services: Developing exit barriers through strategic value management</i>	56	Liu, A. H.
<i>Analysing technology investments - From NPV to Strategic Cost Management (SCM)</i>	43	Shank, J.K.
<i>Government Contracts and "Managing the Market": Exploring the Costs of Strategic Management Responses to Weak Vendor Competition</i>	35	Johnston, J.M.; Girth, A.M.

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Verifica-se que os artigos mais citados foram publicados em 1992 por Rugman e Verbeke; seguido de Kim e Mahoney em 2005; e de Liu em 2006. Percebe-se que os artigos foram publicados tanto de forma individual quanto em parcerias. A Tabela 3 expõe o número de autores por artigo e respectivas frequências.

### Tabela 3: Número de autores por publicação

Número de autores	Número de publicações	Frequência
1	14	19,18%
2	21	28,77%
3	29	39,73%
4	8	10,96%
5	1	1,37%
<b>Total</b>	<b>73</b>	<b>100,00%</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

A maioria dos artigos (cerca de 80%) foram elaborados por mais de um autor. Dessa proporção, aproximadamente 39% dos estudos foram realizados por 3 autores e 28% por 2 autores. Nota-se que a produção de modo insulado equivale a 19% do portfólio.

Constata-se pluralidade de autores na produção científica, o que representa um fator importante para a consolidação teórica da temática, pois quanto maior o compartilhamento maior a discussão e aprofundamento do conhecimento. Esses resultados se aproximam aos achados de Voese e Mello (2013), que identificaram que 80% dos artigos referente à GEC publicados no Congresso Brasileiro de Custos, foram elaborados por mais de um autor; e com a pesquisa de Ritta, Cittadin e Pereira (2017), onde 76% das publicações foram elaborados por mais de um autor.

Os artigos foram produzidos por 154 autores no total, dentre os quais 132 são de estudos vinculados às bases *Scopus* e *Web of Science* e 28 à *Spell*. Ressalta-se que 6 autores publicaram tanto nas bases de dados nacional quanto internacional.

#### Quadro 2: Autores mais prolíferos

Nº autores	Descrição	Artigos
<b>SCOPUS E WEB OF SCIENCE</b>		
3	Diehl, C.A.	2
	De Almeida B. L.	2
	De Souza, M. A.	2
129	Demais autores	1
<b>132</b>	<b>Total internacional</b>	
<b>SPELL</b>		
1	Souza, M. A.	4
4	Borgert, A.	2
	Diehl, C.A.	2
	Ott, E.	2
	Wrubel, F.	2
23	Demais autores	1
<b>28</b>	<b>Total nacional</b>	

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Observa-se que a maioria dos autores, que representam aproximadamente 98% no âmbito internacional e 79% no contexto nacional publicaram apenas uma vez sobre o tema. Os autores mais prolíferos nas bases de dados internacionais foram Diehl; Almeida e Souza, com duas publicações cada. No contexto nacional os autores com maior publicação foram: Souza com quatro artigos publicados; seguido de Borgert, Diehl, Ott e Wrubel com 2 artigos publicados cada.

Nota-se que alguns autores brasileiros apresentaram maior número de publicações em nível nacional e internacional o que, de certo modo, justifica o fato do Brasil estar na segunda

posição em relação aos países que mais publicaram nessa temática, tais como, Marcos Antônio de Souza com 6 artigos e Carlos Alberto Diehl com 4 artigos, correspondente 8% e 5%, respectivamente do total do portfólio analisado.

Marcos Antônio de Souza é doutor em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP, professor do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos-UNISINOS. Realiza pesquisas sobre Gestão Custos, Controle de Gestão e Decisões Estratégicas e Agregação de Valor. Tem em andamento projeto de pesquisa intitulado Gestão de Custos da *Green Logistic*: um estudo no âmbito da GEC.

Carlos Alberto Diehl é doutor em Engenharia de Produção pela UFSC e atua como professor do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos-UNISINOS. Suas pesquisas versão sobre Análise de Custos, Custos Gerenciais, Desempenho, Dimensões Competitivas, Ergonomia, Gestão da Qualidade, Gestão de Custos, Qualidade e Produtividade, Competitividade e Controle Estratégico.

Estes achados convergem com os de Voese e Mello (2013), que encontraram no período de 1994 a 2011, entre os autores que mais publicaram no Congresso Brasileiro de Custos, no tocante a GEC, Carlos Alberto Diehl com 10 artigos.

Esse estudo cumpriu de certo modo, com a Lei *Lotka*, pois, se observou um número reduzido de autores mais profícuos na produção sobre a GEC. Esses resultados convergem com os de Ritta, Cittadin e Pereira (2017) que afirmaram que grande parte dos pesquisadores publicam pouco, e poucos autores publicam muito.

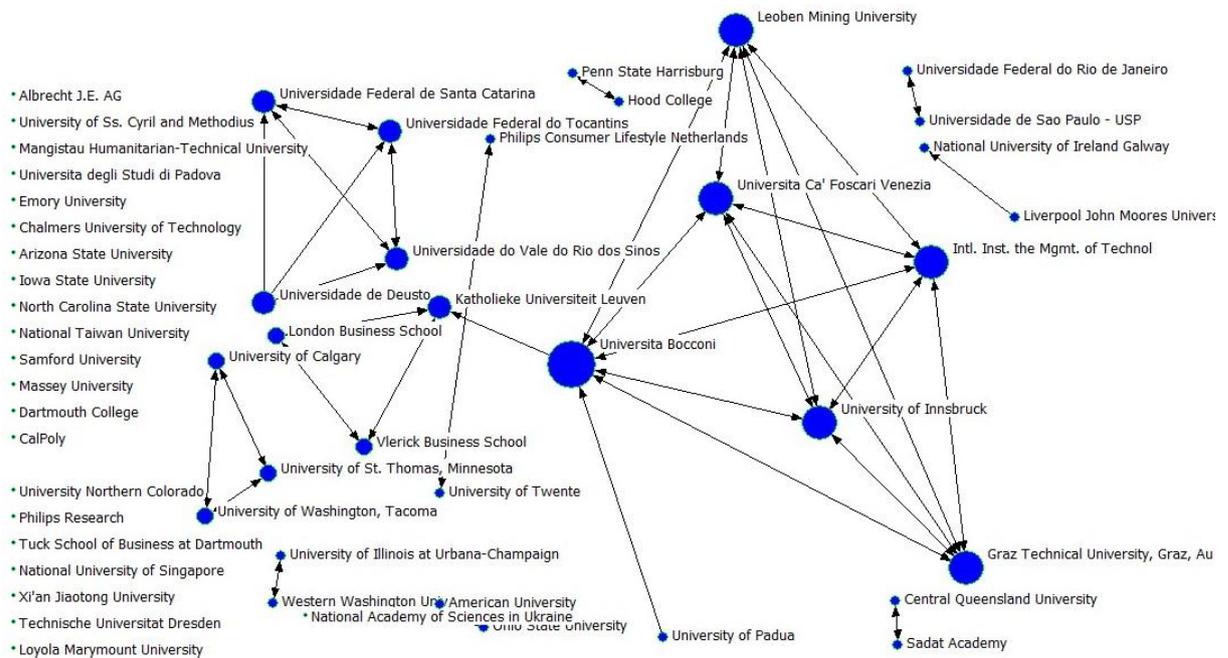
#### **4.2. Rede de cooperação entre autores**

Na Figura 1, visualiza-se a rede de coautoria dos 132 autores identificados neste estudo, que publicaram nas bases de dados internacionais. Nesta rede, consta os autores que apresentaram pelo menos 1 vínculo de relação com outros autores, logo aqueles que produziram de forma isolada foram excluídos da análise. Verificou-se que o grau de centralidade geral é de 1,21%, a média geral de 1,42; o desvio padrão foi de 1,42; o ponto mínimo de zero e o ponto máximo de 3. Os dados estatísticos demonstram que para cada autor 1,5 laços, assim pode-se afirmar que a rede apresenta laços fracos, pois, há pouco contato entre os autores da rede e vários grupos isolados na produção científica do tema.



Constatou-se uma média de 2,25; desvio padrão de 1,27; e ponto máximo de 6 laços. Esses dados mostram que para cada autor há 2,25 laços, o que caracteriza a rede como fraca. Embora se comparada a rede internacional, a rede nacional apresenta mais laços. Verificou-se que a rede de coautoria possui 63 laços, dos quais Souza aparece com 6 laços; Oyadomari, Assis, Dulta-de-Lima, Simãozinho, e Neto, com 4 laços cada; Toigo com 3 laços; e outros 14 atores com 2 laços cada; os demais com um único laço.

Para identificar o nível de cooperação entre os autores e averiguar o compartilhamento do conhecimento de autores de diferentes instituições e países, elaborou-se uma rede de cooperação entre as instituições, mediante as bases internacionais utilizadas. Na Figura 3, visualiza-se a rede de cooperação entre as universidades, ou seja, filiação dos autores.



**Figura 3: Rede de cooperação entre universidades**

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

O total de 75 universidades originou uma centralidade de 6,90%; média ponderada de 0,89; desvio padrão de 1,47; o ponto mínimo de zero e ponto máximo 6. Esses dados estatísticos apontam que para cada instituição há 0,89 laços, logo, a rede de cooperação entre as universidades é fraca, como as redes de autores evidenciadas anteriormente. Os laços de cooperação foram 63, dos quais 6 pertencentes à *Universita Bocconi*; 5 laços à *Inst. the Mgmt. of Technol.*, *Leoben Mining University*, *University of Innsbruck*, *Universita Ca' Foscari Venezia* e *Graz Technical University, Graz, Austria*; 3 laços à *Universita de Deusto*; 2 laços à



Pode-se perceber que essa pesquisa aceita a Lei de *Zipf*, pois, indica que existe um reduzido número de palavras que aparecem com uma frequência maior. Nesse contexto, fica claro a relevância dessas palavras no estudo da temática, justificando desse modo, as razões pelas quais foram selecionadas como combinações de palavras para o desenvolvimento desse estudo.

## 5. Considerações Finais

O objetivo da pesquisa consistiu em realizar análise bibliométrica e sociométrica da produção científica sobre GEC, no âmbito nacional e internacional, no período de 1989 a 2017. Os procedimentos de coleta de dados resultaram em 73 artigos, de 43 periódicos internacionais indexados às bases Scopus e *Web of Science*, e de 11 periódicos nacionais indexados à base *Spell*, segregados em 60 artigos das bases internacionais e 13 da base nacional.

Os resultados quanto às características dos artigos e seus autores apontam que no âmbito nacional a Revista de Contabilidade e Finanças da USP e a Revista Contemporânea Contabilidade foram as que apresentaram maior número de publicação. E no contexto internacional, os periódicos mais proeminentes foram: Custos e Agronegócios; Espacios, *Journal of Cost Management* e *Industrial Management and Data Systems*. Os países que mais se destacaram foram os Estados Unidos da América; Brasil; Canada e Reino Unido, e os autores mais profícuos foram: Souza; Diehl; Ott; Wrubel, Toigo e Almeida.

Pode-se perceber que as publicações nesta temática se mostraram esparsas com relação a sua distribuição nos periódicos e evolutivas no tocante aos períodos de publicação, pois, observou-se crescimento na produção científica ao longo do tempo.

Dentre os 154 autores, os resultados evidenciam que, quanto à cooperação entre os autores, os laços ainda são fracos. Nas três redes apresentadas foi predominante a existência de vários grupos isolados com baixa centralidade e pouco contato entre os atores nas redes. De modo conjunto, os pontos máximos foram de 6 laços e o mínimo de 0, o total dos vínculos formados pelos autores nas redes foram de 252 e pelas instituições 63.

Esta proposta contribuiu para literatura sobre GEC, ao revelar a liderança dos autores, Casarin, Ceretta; Chen, De Weerd-Nederhof, Diehl, Guo, Hissel, De Souza, Kruehl; Lin; Ott, Shih, Teuns; Vieira; Wouters e Wrubel, no estabelecimento de vínculo entre os participantes. No contexto institucional a liderança foi da Università Bocconi; *Inst. the Mgmt. of Technol*,

*Leoben Mining University, University of Innsbruck, Universita Ca' Foscari Venezia e Graz Technical University, Graz, Austria* no estabelecimento de vínculos interinstitucional.

Essas contribuições para a literatura, permitem compreender que há uma rede de autores e instituições que lideram a pesquisa sobre GEC, tanto no âmbito internacional quanto nacional. O que possibilita o estabelecimento de parcerias e maior conhecimento sobre o campo.

De modo geral percebe-se que a Lei de *Brandford* e de *Lotka* foram cumpridas, pois, houve de certa forma alguns periódicos e pesquisadores que foram mais proeminentes nessa temática. Verificou-se do mesmo modo, que o estudo cumpriu com a Lei *Zipf*, pois houve um pequeno número de palavras que aparecem com maior frequência nos artigos publicados, sendo essas palavras relevantes na investigação sobre a temática, e justificativa das razões pelas quais foram selecionadas como combinações de termo chave para a seleção do portfólio desta pesquisa. Os laços de cooperação entre os autores e instituições ainda são fracos, pois é predominante a existência de vários grupos isolados.

Aduz-se que para a consolidação de determinado campo, faz-se necessário um conjunto de grupos coesos e de fortes laços. Portanto, essa proposta avança ao sinalizar que mais esforços precisam ser empreendidos para que se construam grupos consolidados que discutam a temática GEC.

Este estudo limitou-se em usar apenas a expressão “*strategic management cost*” como filtro de seleção do portfólio, e usou apenas duas bases internacionais, o que de certa forma pode limitar o estudo. Além de não considerar capítulos de livros no intuito de selecionar estudos certificados pela comunidade científica. Acredita-se que por estas razões autores como: Shank, J.K.; Cooper, R. e Anderson, S.W. não se destacaram nesse estudo. Sugere-se para próximas pesquisas se usar como parâmetro de seleção do portfólio as expressões “*strategic positioning*”, “*value chain*” e “*costs drivers*”, o que de certa forma levará a ampliação da amostra. Outra sugestão seria dar maior realce nas técnicas de análise das redes sociais, buscando entender as ligações entre os atores e explorar o portfólio bibliográfico no sentido de analisar os procedimentos metodológicos usados e as principais práticas da GEC investigadas.

## 6. Referências

ANDERSON, Shannon W.; DEKKER, Henri, C. Strategic cost management in supply chains, part1: structural cost management. *Accounting Horizons*. v. 23, n. 2, p. 201-220, Jun. 2009.

BLOCHER, Edward J. et al. Gestão estratégica de custos. *São Paulo: MacGraw-Hill*, 2007.

BRIMSON, James A.; ANTOS, John. Driving Value Using Activity-Based Budgeting. New York: John Wiley, 1999.

CARVALHO, Mary; LAURINDO, Fernando. *Estratégia para competitividade*. São Paulo: Futura, 2003.

CHAVES, Cunha Leila; BORGERT, Altair; FERRARI, Mara Juliana. Gestão Estratégica De Custos Nos Cursos De Graduação Em Ciências Contábeis Das Instituições De Ensino Superior Do Estado De Santa Catarina. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, v. 14, n. 41, 2015.

FERNÁNDEZ, Antonio Fernández; RODRÍGUEZ, María del Carmen Muñoz. *Contabilidad De Gestión Y Excelencia Empresarial*. Grupo Planeta (GBS), 1997.

GUEDES, Vânia LS; BORSCHIVER, Suzana. Bibliometria: uma ferramenta estatística para a gestão da informação e do conhecimento, em sistemas de informação, de comunicação e de avaliação científica e tecnológica. *Encontro Nacional de Ciência da Informação*, v. 6, p. 1-18, 2005.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M.; Gestão de Custos: *Contabilidade e Controle*. São Paulo: Pioneira, 2001.

HOFER, Elza, et al. Gestão estratégica de custos na cadeia de valor do leite: um estudo de caso. *Custos e @ gronegocio on line*, v.6, n.3. 2010.

LYRIO, Maurício Vasconcellos Leão; LUNKES, Rogério João; CASTELLÓ-TALIANI, Emma Teresa. Thirty Years of Studies on Transparency, Accountability, and Corruption in the Public Sector: The State of the Art and Opportunities for Future Research, *Public Integrity*, v. 20, n. 5, 512-533, 2018.

MARCONI, Marina de Andrade et al. *Técnicas de pesquisa*. São Paulo: Atlas, 2002.

MARINHO, S. V., SELIG, P. M. Utilização do conceito de gestão estratégica de custos dentro do Balanced Scorecard. In: Congresso Brasileiro de Custos, 7, 2000, Recife, Anais. Recife: UFPE, 2000.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos: o uso da contabilidade de custos como instrumento gerencial de planejamento e controle*. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, Gilberto; THEÓPHILO, Carlos Renato. *Metodologia da Investigação Científica*. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS JUNIOR, Joaquim. *Como escrever trabalhos de conclusão de curso: instruções para planejar e montar, desenvolver, concluir, redigir e apresentar trabalhos monográficos e artigos*. Petrópolis, RJ: Vozes, 2008.

NAKAGAWA, Masayuki. *Gestão estratégica de custos: conceitos, sistemas e implementação*. 1991.

\_\_\_\_\_. *ABC custeio baseado em atividades*. São Paulo: Atlas, 1994.

OLIVEIRA, Ely Francina Tannuri de; GRÁCIO, Maria Cláudia Cabrini. *A produção científica em organização e representação do conhecimento no Brasil: uma análise bibliométrica do GT-2 da ANCIB*. 2013.

PAIVA, L. E. *A evolução da contabilidade*, 2004. Disponível em. Acesso em 24 de Set. de 2017. Disponível em: <<https://www.classecontabil.com.br/artigos/evolucao-da-contabilidade>> Acesso em: 24 set. 2017.

PEREIRA, Herbert Luilson Silva et al. Gestão estratégica de custos: um diferencial competitivo nas micro e pequenas empresas em Campina Grande-PB. In: *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*. 2011.

PICCOLI, Marcio Roberto; TOIGO, Leandro Augusto; DA CUNHA, Paulo Roberto. Produção Científica Sobre Comitê De Auditoria: *Uma Análise Bibliométrica e Sociométrica de Periódicos Internacionais*, Anais do Simpósio de Administração da Produção Logística e Operações Internacionais. n.16, 2014.

PORTER, Michael E. From competitive advantage to corporate strategy. In: *Readings in strategic management*. Palgrave, London, p. 234-255. 1989.

PORTER, Michael E. *Estratégia competitiva: técnicas para análise e da concorrência*. 17 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 1999.

QUESADO, Patrícia Rodrigues; RODRIGUES, Lúcia Lima. A gestão estratégica de custos em grandes empresas portuguesas. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, v. 5, n. 10, p. 121-143, 2007.

RITTA, Cleyton de Oliveira; CITTADIN, Andréia; PEREIRA, Beatriz da Silva. Análise da produção científica sobre gestão estratégica de custos no Congresso Brasileiro de Custos. *Revista de Estudos Contábeis*, v. 6, n. 10, p. 76-95, 2017.

ROCHA, Welington. Contribuição ao Estudo de um Modelo Conceitual de Sistema de Informação de Gestão Estratégica. São Paulo, 1999. *Tese* (Doutorado em Contabilidade). Universidade de São Paulo.

SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. What "drives" cost? A strategic cost management perspective. *Advances in Management Accounting*, v.2, n.5, 27-46. 1993.

\_\_\_\_\_. *A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencerem mercados crescentemente competitivos*. 4.ed Rio de Janeiro: Ed. Campus, 2008.

SILVA, Christian Luiz da. Gestão estratégica de custos: o custo meta na cadeia de valor. *Revista da FAE*, v. 2, n. 2, 2017.

SLAGMULDER, Regine; COOPER, Robin. Interorganizational costing, part 1. *Journal of Cost Management*, v.17, n. 5,14-21. 2003,

SLAVOV, Tiago Nascimento Borges. *Gestão Estratégica de Custos no Brasil: Estudo Bibliométrico nos anos de 2004 a 2010*. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 18., 2011, Rio de Janeiro. *Anais eletrônicos...* Rio de Janeiro: ABC, 2011.

SOUZA, Marcos Antonio de Souza; HEINEN, Ana Cristine; CARDOSO, Mauricio Farias; SCHNEIDER, Luiz Carlos. Adoção de práticas de gestão estratégica de custos: *uma comparação de estudos empíricos internacionais*. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 18., 2011, Rio de Janeiro. *Anais eletrônicos...* Rio de Janeiro: ABC, 2011.

SOUZA, Marcos Antonio; HEINEN, Ana Cristine. Práticas de gestão estratégica de custos: uma análise de estudos empíricos internacionais. *Contabilidade, Gestão e Governança*, v. 15, n. 2, 2012.

TOMAÉL, Maria Inês; MARTELETO, Regina Maria. Redes sociais: posições dos atores no fluxo da informação. *Encontros Bibli: revista eletrônica de biblioteconomia e ciência da informação*, v. 11, n. 1, p. 75-91, 2006.

VOESE, Simone Bernardes; MELLO, Rebert José Gomes. Análise bibliométrica sobre gestão estratégica de custos no Congresso Brasileiro de Custos: *Aplicação da lei de Lotka*. *Revista Capital Científico – Eletrônica (RCCe)*, v.11, n. 1, 2013.

WASSERMAN, Stanley; FAUST, Katherine. *Social network analysis: Methods and applications*. Cambridge university press, 1994.

WEYGANDT, Jerry J.; KIESO, Donald E.; KIMMEL, Paul D. *Managerial Accounting*. 2a. Ed. New York: John Wiley e Sons, 2002.

WRUBEL, Franciele, et al. Uma proposta para a validação de categorias sobre gestão estratégica de custos. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*. São Paulo, v. 13, n. 40, p. 332-348, jul/set-2011.