

**DELINEAMENTO CONCEITUAL DA GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS:
EVIDÊNCIAS DE UMA REVISÃO SISTEMÁTICA DE LITERATURA**

CARLA CHRISTINA RAVANEDA DA COSTA
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ (UFPR)

CLAUDIMAR PEREIRA DA VEIGA
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ (UFPR)

CÁSSIA RITA PEREIRA DA VEIGA
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ (UFPR)

ALCEU SOUZA
PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO PARANÁ (PUCPR)

Agradecimento à orgão de fomento:

Agradecimento ao programa de Pós Graduação em Gestão de Organizações, Liderança e Decisão (PPGOLD) da Universidade Federal do Paraná.

DELINEAMENTO CONCEITUAL DA GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS: EVIDÊNCIAS DE UMA REVISÃO SISTEMÁTICA DE LITERATURA

1. INTRODUÇÃO

As empresas vêm desenvolvendo estratégias cada vez mais interessadas em reduzir custos visando o aumento do lucro (Kamrad, Ord & Schmidt, 2021). Por muito tempo, a contabilidade gerencial ofereceu aos administradores relatórios eficazes sobre o desempenho financeiro da empresa para a tomada de decisões contábeis (Perez, Oliveira & Costa, 2006) e se preocupou com a maneira como as informações sobre os custos, financeiros e não financeiros poderiam ser usadas para planejamento, controle e tomadas de decisão no ambiente organizacional (Hansen & Mowen, 2001).

O ambiente que permeia a *network* das organizações se tornou mais complexo e dinâmico, passando a exigir informações em tempo hábil, para subsidiar o processo decisório quanto à busca de estratégias sustentáveis. Assim, o crescimento da necessidade de obter vantagem competitiva sustentável exigiu novas formas de compreender a natureza dos custos, nesse contexto. Buscava-se então um novo olhar sobre a forma de geri-los (Shank, 1989), trazendo os conceitos de Gestão Estratégica de Custos - GEC.

A GEC, pode ser entendida como uma nova Tecnologia de Gestão que poderia gerar informações acuradas de custos que subsidiasse o processo de escolhas estratégicas nas organizações. A GEC é um instrumento que tem sido cada vez mais utilizado nas organizações por ser capaz de fornecer dados não puramente contábeis, mas expressivamente diferenciadores na tomada de decisão estratégica. O propósito reside no fato de objetivar o aumento da lucratividade e da competitividade empresarial, ou seja, a sua principal finalidade é a de auxiliar os gestores na tomada de decisões que direcione a formar, comunicar, melhorar e controlar a estratégia, garantindo vantagem competitiva e reforçando o posicionamento de uma presa no mercado (Shank, 1989). Todavia, a literatura apresenta diferentes contextos, cenários e aspectos metodológicos para afirmar que tem sido pesquisada ou aplicada a Gestão Estratégica de Custos.

Destarte, a questão de pesquisa que direcionou o estudo foi: existe um consenso ou delimitação teórica a respeito da Gestão Estratégica de Custo? O objetivo desta RSL foi o de buscar elementos conceituais com o propósito de encontrar uma delimitação teórica entre os estudos presentes no *corpus* encontrado, a respeito da GEC.

O restante deste artigo está organizado da seguinte forma. Na Seção 2, a Gestão Estratégica de Custo é apresentada. A seção 3 descreve a metodologia com foco na construção da RSL, incluindo o planejamento da revisão, a condução da RSL e a disseminação do conhecimento. A apresentação dos resultados obtidos com a RSL foi conduzida em duas etapas. A primeira etapa buscou apresentar a análise descritiva do *corpus* de pesquisa com apoio de resultados obtidos por meio da análise de citações e da análise de evolução temporal da frequência de publicações. Também foi analisada a distribuição geográfica dessas publicações e os principais autores que compuseram o *corpus* e a análise de co-ocorrência de palavras-chave direcionando o agrupamento das temáticas mais importantes neste estudo e elucidando a perspectiva de categorização temporal da GEC nesta pesquisa. A segunda etapa contém a apresentação da matriz de codificação de convergência (Greenhalgh et. al, 2005) das cinco principais temáticas que qualificaram o *corpus* do estudo. A análise de todas essas etapas permite que este artigo contemple um direcionamento para o desenvolvimento teórico se há consenso ou delimitação da Gestão Estratégica de Custos. Os *softwares* VOSViewer e RStudio – ferramentas projetadas para construção e visualização de mapas bibliométricos – foram utilizados como recurso computacional.

A seção 4 apresenta os resultados e discussões com base na RSL e na formação da matriz de convergência. A seção 5 fornece a conclusão, com destaque dos principais achados da pesquisa, limitação e sugestões de pesquisa futura.

A relevância deste trabalho se dá pela possibilidade de propor uma análise que busca compreender se existe um consenso ou uma delimitação do conceito de Gestão Estratégica de Custos em estudos internacionais, permitindo entender como a GEC tem sido vista ao longo do tempo em um *corpus* textual composto por 156 artigos publicados em *journals top tier*, classificados nos quartis Q1, Q2 e Q3 do Scimago.

2. GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

A Gestão Estratégica de Custos (GEC) foi descrita em âmbito acadêmico por meados dos anos 80 (Shank, 1989). Acreditava ser uma nova proposta para precaver a contabilidade das mesmas práticas e olhares obsoletos presentes até o dado momento. Atualmente, são diversas as áreas que buscam maneiras de implementar os conceitos e as ferramentas oferecidas pela GEC, seja para aprimorar as suas estratégias organizacionais auxiliando os gestores na tomada de decisão, ou então, na definição e escolha das melhores estratégias para que a empresa alcance, em ambos os casos, vantagem competitiva visando consolidar a sua estratégia no mercado.

A GEC tem por objetivo criar uma maneira racional na tomada de decisão estratégica para formar, comunicar, melhorar e controlar as estratégias propostas pela organização, com o propósito de alcançar vantagem competitiva sustentável (Shank, 1989). Ela utiliza informações retiradas dos levantamentos contábeis para definir, implantar e avaliar uma estratégia que direcione o controle de custos à auxiliar na tomada de decisão e no posicionamento competitivo que a empresa pretende suportar (Shank, 2006).

Na literatura, Shank e Govindarajan (1997) explicam que são três os temas chave para compreender a gestão estratégica subjacente à GEC. Seriam eles a (i) análise da cadeia de valor, (ii) análise do posicionamento estratégico e (iii) análise dos direcionadores de custo.

Cada decisão tomada pelos gestores organizacionais, com relação aos temas de gestão estratégica, mostrará quais os custos e as práticas que a empresa deverá adotar (Wruber et al., 2011). Ao controlar de maneira mais assertiva os custos e as práticas, a organização poderá integrar o que a contabilidade gerencial (voltada aos custos) e a gestão estratégica oferecem de melhor para a GEC, com apresentação das principais ferramentas (Rangone, 1997).

Segundo Wruber et. al (2011), as ferramentas de práticas da GEC mencionadas por Shank e Govindarajan (1997) são: (i) Custeio Baseado em Atividade (ABC), (ii) Gestão Baseada em Custeio por Atividade (ABM), (iii) Custo-meta/alvo (*target cost*), (iv) Custeio do ciclo de vida, (v) Análise da Cadeia de Valor, (vi) Análise das Vantagens Competitivas, (vii) Gestão da Qualidade Total, (viii) *Just-in-time*, (ix) Análise *Swot*, (x) *Balanced Scorecard*, (xi) Teoria das Restrições e (xii) Melhoria contínua.

As ferramentas citadas anteriormente, dada as particularidades de cada organização, podem auxiliar no levantamento adequado dos custos, do gerenciamento e no direcionamento deles para auxiliar os gestores no posicionamento estratégico. É importante acrescentar ao estudo dos custos um elo com enfoque em cenários futuros, permitindo que se desenvolva direcionadores estratégicos competitivos capazes de oferecer novas estruturas de custo para que uma empresa alcance vantagens competitivas sustentáveis. A GEC visa oferecer esse elo.

3. METODOLOGIA

A metodologia selecionada neste artigo foi a RSL. A RSL é um recurso capaz de fazer a identificação, mapeamento e análise dos resultados de estudos de um tema específico de pesquisa. Neste artigo, a RSL seguirá o rigor metodológico proposto por Tranfield, et. al (2003).

Os artigos selecionados na RSL podem ser amplamente classificados em domínio, com base em teoria e método (Paul & Criado, 2020). A RSL com base em teoria possui poucas revisões elaboradas e publicadas em periódicos reconhecidos e é um método capaz de auxiliar na síntese e desenvolvimento de um corpo da literatura que usa uma dada teoria subjacente (Paul & Criado, 2020). A RSL com base em método realiza com rigor e de forma bem definida e reproduzível a análise do problema pesquisado com fundamentação em um protocolo de pesquisa que legitima o estudo, sendo ele direcionado por três etapas: (i) Planejamento da Revisão; (ii) Condução da Revisão, e (iii) Disseminação do Conhecimento (Tranfield et. al 2003). A questão de pesquisa que direcionou o estudo foi: existe um consenso ou delimitação teórica a respeito da Gestão Estratégica de Custo? O objetivo desta RSL foi o de buscar elementos conceituais com o propósito de encontrar uma delimitação teórica entre os estudos presentes no *corpus* encontrado, a respeito da GEC.

3.1 Primeira etapa: Planejamento da Revisão

O objetivo principal na primeira etapa da revisão é o de formar o *corpus* da literatura fundamentado por autores especialistas na temática de estudo. É neste momento que se desenvolve o protocolo da pesquisa e os elementos que a compõem como a problemática, *string*, operadores de busca utilizada, critérios para inclusão e exclusão de artigos (Tranfield et. al, 2003). As buscas para o desenvolvimento deste artigo foram realizadas em duas bases de dados, a *Scopus* e *Web of Science*. A seleção das bases reside no fato da amplitude, abrangência e importância para a publicação de artigos acadêmicos, trazendo maior confiabilidade dos dados coletados para o aprofundamento da pesquisa (Almeida & Goulart, 2017).

3.2 Segunda etapa: Condução da Revisão

Na segunda etapa da RSL aplica-se a *string* nas bases de dados definidas a fim de obter uma busca abrangente e imparcial da temática estudada para encontrar a seleção de documentos que fará parte do referencial teórico do *corpus* selecionado (Tranfield et. al., 2003). Para a estratégia de busca utilizada para o levantamento do *corpus* textual foram definidos três termos – Gestão de Custos, Gestão da Contabilidade e GEC. Nesta etapa, com base no protocolo de pesquisa, quatro critérios de inclusão foram definidos: (i) os termos estarem presentes em título, palavra-chave e resumo, (ii) somente em artigos; (iii) somente em inglês; e (iv) sem limitação temporal. Os dados foram coletados em 30 de outubro de 2020 e os resultados encontrados podem ser observados no Quadro 1.

QUADRO 1: *Strings* de busca dos artigos do *corpus*

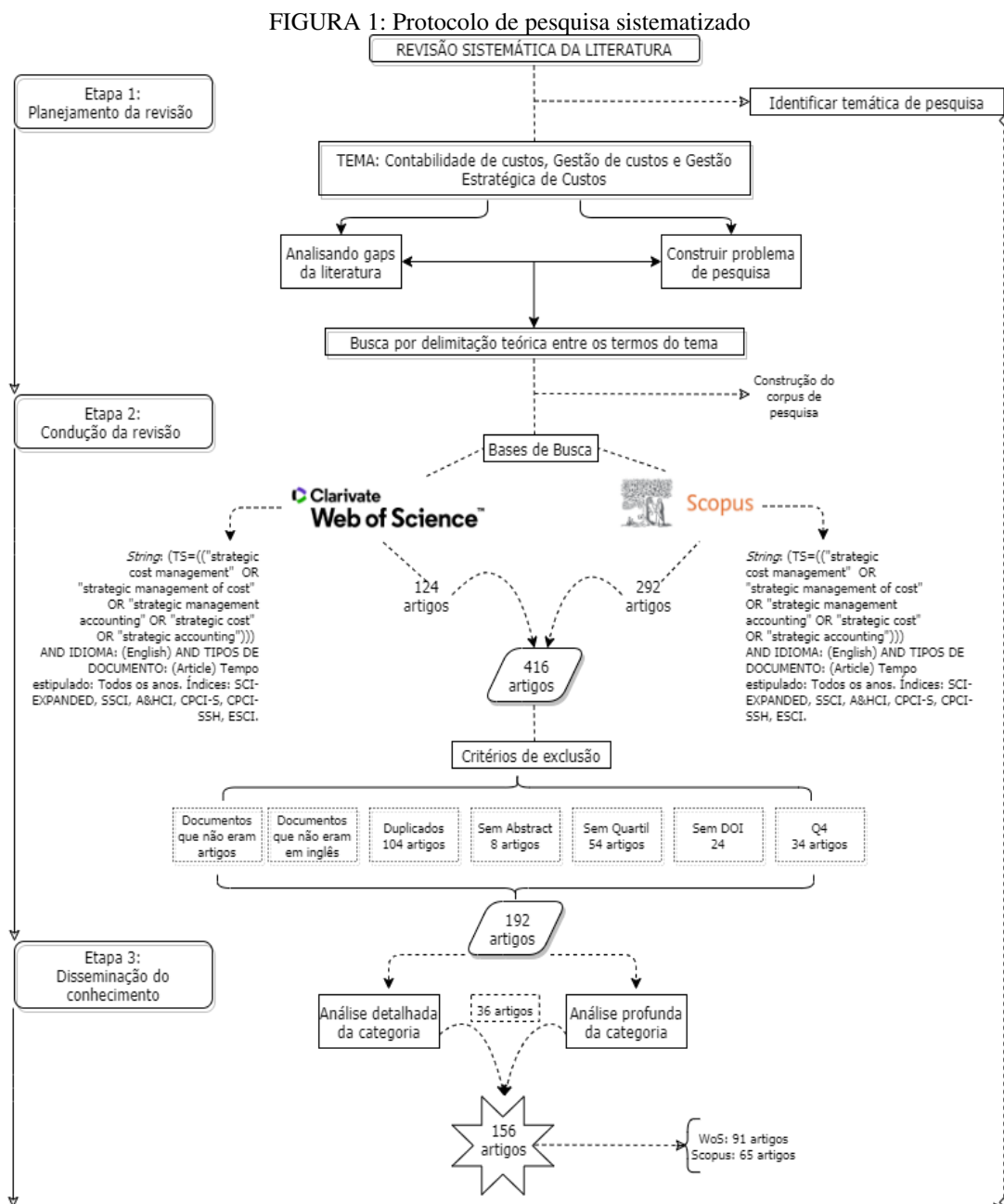
BASE DE DADOS	STRING	RESULTADOS OBTIDOS
Web of Science	(TS=(("strategic cost management" OR "strategic management of cost" OR "strategic management accounting" OR "strategic cost" OR "strategic accounting"))) AND IDIOMA: (English) AND TIPOS DE DOCUMENTO: (Article) Tempo estipulado: Todos os anos. Índices: SCI-EXPANDED, SSCI, A&HCI, CPCI-S, CPCI-SSH, ESCI.	124 artigos
Scopus	TITLE-ABS-KEY (("strategic cost management" OR "strategic management of cost" OR "strategic management accounting" OR "strategic cost" OR "strategic accounting"))	292 artigos

AND (LIMIT-TO (DOCTYPE , "ar")) AND (LIMIT-TO (LANGUAGE , "English"))

FONTE: Elaborado pelos autores, 2021

A predileção dos termos utilizados na composição da *string* e o protocolo de pesquisa adotado incluindo seus resultados auxiliaram na avaliação dos artigos selecionados. As evidências encontradas a respeito da temática proposta estão em concordância com o protocolo proposto por Tranfield et. al (2003), no que diz respeito à análise de evidências teóricas para apoiar a obtenção de respostas à problemática desta pesquisa.

A Figura 1 mostra o direcionamento do protocolo de pesquisa seguindo o desenvolvimento das três etapas propostas por Tranfield et. al (2003).



FONTE: Elaborado pelos autores, 2021

Como pode ser observado na Figura 1, o primeiro passo para o desenvolvimento da RSL foi formular a temática e o problema, elaborar a *string* e decidir pelas bases de dados *Scopus* e *Web Of Science*. Em seguida, realizou-se uma pesquisa concisa, em 30 de outubro de 2020, que definiu o primeiro grupo do *corpus* de 416 artigos. Adiante e seguindo recomendações propostas pelos autores Almeida e Goulart (2017), foram realizadas cinco aplicações de filtros para afunilar o *corpus* da pesquisa. As primeiras aplicações ocorreram ainda nas plataformas de busca, sendo elas: (i) busca dos termos da *string* em apenas título, *abstract* e palavras-chave; (ii) direcionamento de busca apenas para artigos; (iii) seleção de artigos somente na língua inglesa.

Concluída a pesquisa houve a transferência da base encontrada para o *software* Excel. Assim, pode-se realizar o segundo passo que objetivou afunilar o *corpus* por meio da (iv) exclusão de artigos duplicados, sem *abstract*, sem DOI e sem quartis e pela (v) triagem de artigos pelo quartil 4 do Scimago. É importante ressaltar que os critérios dos quartis estão relacionados a escolha por validação da reputação dos periódicos, almejando assim assegurar a qualidade dos estudos e das análises realizadas. Esse processo foi realizado na primeira semana de fevereiro de 2021 e resultou em 192 artigos que foram para a etapa final de seleção, com análise de conteúdo.

Durante o mês de fevereiro de 2021, foi realizada uma análise do conteúdo presente nos *abstracts* de cada um dos artigos por três revisores de maneira independente, verificando a aderência de cada documento à temática estudada e com foco no problema de pesquisa da RSL. Assim, 36 artigos não atingiram os critérios e foram removidos. A formulação final da base textual utilizada para a construção deste trabalho foi validada no dia 16/03/2021 e teve na sua totalidade 156 artigos.

3.3 Etapa 3: Disseminação do conhecimento

A terceira e última etapa da revisão sistemática da literatura consiste em apresentar a disseminação dos resultados encontrados. De acordo com Tranfield, et. al (2003), esses resultados geram conhecimento e são conduzidos em duas sub-etapas. A primeira é a de análise detalhada que contém características dos artigos que formam o *corpus* textual do trabalho e que permitiu realizar o mapeamento temporal. A segunda sub-etapa, chamada de análise aprofundada, direciona a pesquisa para uma análise temática, ou seja, para verificações mais aprofundadas do *corpus* estudado, por meio do desenvolvimento de análise de *clusters* ou de categorias de análise dentro de assuntos similares que estiveram presentes nas temáticas dos 156 artigos explorados, como será mostrado no item 4.

4. RESULTADOS E DISCUSSÕES

A apresentação dos resultados obtidos com a RSL foi conduzida em duas etapas. A primeira etapa buscou apresentar a análise descritiva do *corpus* de pesquisa com apoio de resultados obtidos por meio da análise de citações e da análise de evolução temporal da frequência de publicações. Também foi analisada a distribuição geográfica dessas publicações e os principais autores que compuseram o *corpus* e a análise de co-ocorrência de palavras-chave direcionando o agrupamento das temáticas mais importantes neste estudo e elucidando a perspectiva de categorização temporal da GEC nesta pesquisa.

A segunda etapa contém a apresentação da matriz de codificação de convergência (Greenhalgh et. al, 2005) das cinco principais temáticas que qualificaram o *corpus* do estudo. A análise de todas essas etapas permite que este artigo contemple um direcionamento para o desenvolvimento teórico se há consenso ou delimitação da Gestão Estratégica de Custos. Os

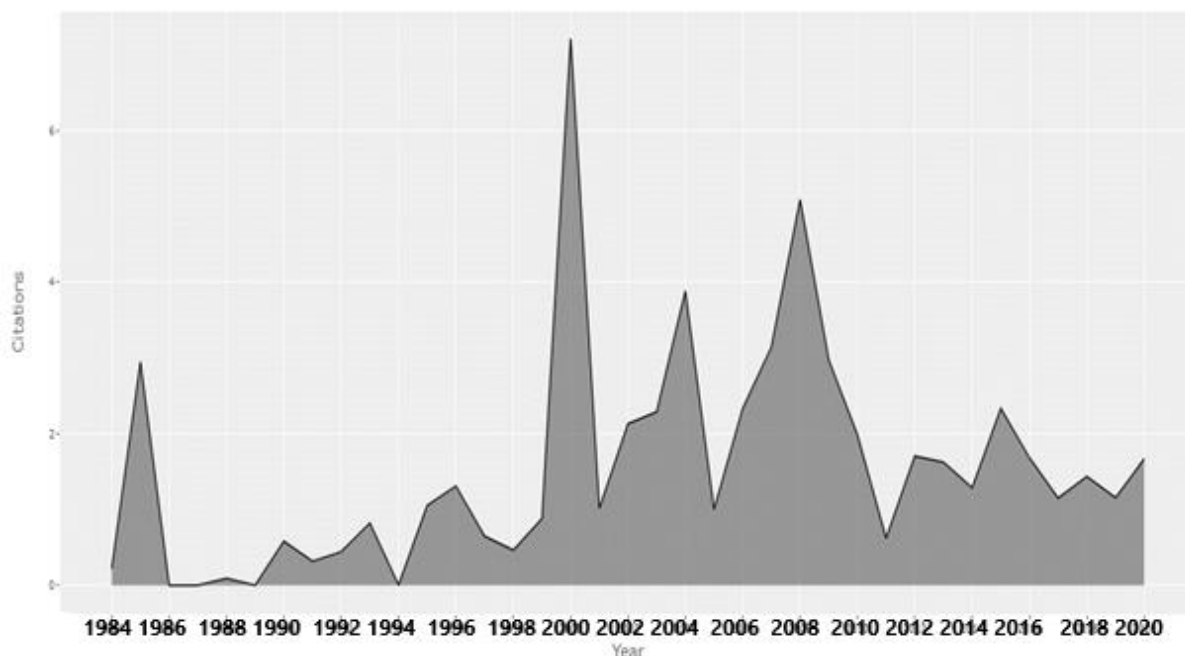
softwares *VOSViewer* e *RStudio* – ferramentas projetadas para construção e visualização de mapas bibliométricos – foram utilizados como recurso computacional.

4.1 A análise descritiva do *corpus* de pesquisa

Os resultados encontrados nesta seção serão apresentados conforme a análise descritiva do *corpus* textual for apresentada. A busca resultou em 156 artigos, com janela temporal de 1984 a 2020. Foram 93 periódicos *top tier*, 41 países, 296 autores, 575 citações e 634 palavras-chave. A análise desse *corpus* textual foi realizada por meio de indicadores de citação, de publicação, de distribuição geográfica e de autores.

Com base nos 156 artigos selecionados, o *corpus* do trabalho encontrou aproximadamente 575 citações. Destas, apresentou uma média de 22,02 citações por documento, onde os picos de citações por artigo foram em 1985, 2000, 2004, 2008, 2012 e 2016, como pode-se constatar na Figura 2.

FIGURA 2 – Gráfico do *score* citações artigos por ano



Fonte: Elaborado pelos autores, 2021

Os autores dos 14 artigos mais citados – como se pode observar no Quadro 2 – dentro desse recorte temporal foram: Jaeger A.M. (1985), Dowlatshani (2000) e Guilding (2000); Matsumura (2004); Cadez, S. (2008) e Langfield-Smith (2008); Nixon (2012) e Elmassri (2016).

Quadro 2: *Score* citações artigo por ano

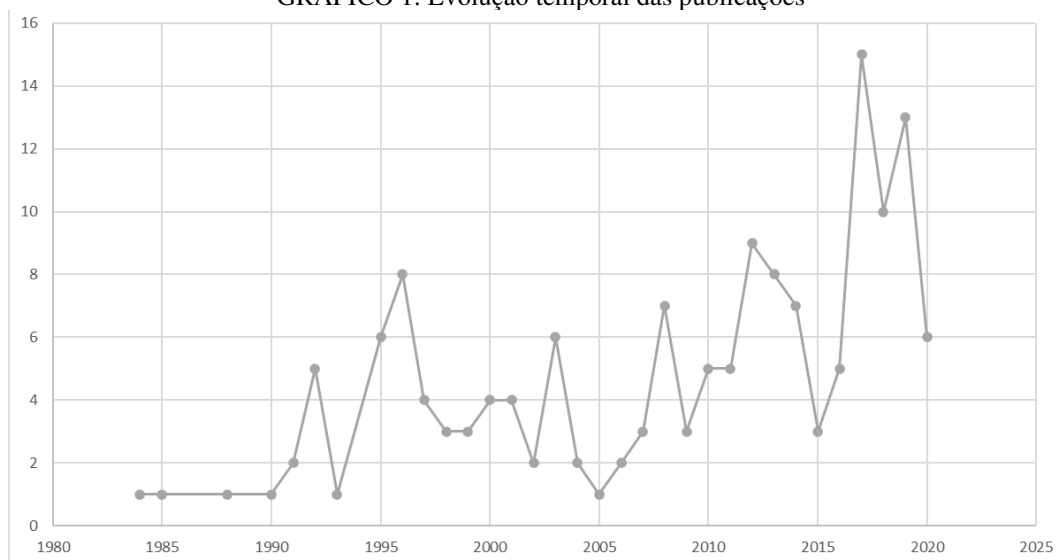
Autor	Artigo	Citações
Dowlatshahi (2000)	Developing a theory of reverse logistics	430
Cadez (2008)	An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting	227
Guilding (2000)	An international comparison of strategic management accounting practices	156
Matsumura (2004)	Endogenous cost differentials between public and private enterprises: A mixed duopoly approach	126

Roslender (2003)	In search of strategic management accounting: Theoretical and field study perspectives	111
Jaeger (1985)	Control systems and strategic adaptation: Lessons from the Japanese experience	106
Langfield-Smith (2008)	Strategic management accounting: How far have we come in 25 years?	104
Lord (1996)	Strategic management accounting: The emperor's new clothes?	83
McNair (2001)	Cost management and value creation: the missing link	65
Ma (2009)	On the emergence of strategic management accounting: an institutional perspective	58
Nixon (2012)	The paradox of strategic management accounting	57
Shank (1996)	Analysing technology investments - From NPV to Strategic Cost Management (SCM)	52
Rangone (1997)	Linking organizational effectiveness, key success factors and performance measures: An analytical framework	49
Elmassri (2016)	Accounting for strategic investment decision-making under extreme uncertainty	29

Fonte: Elaborado pelos autores, 2021

Tendo em vista que o objetivo proposto nesta RSL foi buscar consenso e delimitações entre os resultados obtidos com a busca dos termos presentes na *string*, considerou-se de grande valia que a periodicidade da pesquisa fosse aberta, tornando possível a compreensão temporal dos artigos que compuseram o *corpus*. Assim, ela teve por resultado uma busca que abarcou 156 artigos entre os períodos de 1984 a 2020, com os anos de 2019, 2018, 2017, 2012, 1996 e 1992 com maior número de publicações, como pode ser observado no Gráfico 1.

GRÁFICO 1: Evolução temporal das publicações



Fonte: Elaborado pelos autores, 2021

Dos 156 artigos selecionados, 2020 ficou com 3,8% da representatividade e 6 artigos publicados, enquanto 2017 esteve com o mais alto número de publicações, tendo 15 artigos divulgados e abarcando o índice de 9,6%. Já 2019 vem logo na sequência com 13 artigos publicados e representatividade 8,3%. O ano de 2018 obteve 10 publicações e seu índice em relação ao *corpus* total foi de 6,4%. Os anos anteriores somaram ao total 110 artigos e as suas porcentagens se encontraram entre 0,6 e 5,8 por cento.

Observa-se que houve um crescimento da área de pesquisa no ano de 2017, com tendência de queda nos últimos 4 anos. É importante destacar que os países que mais contribuíram com publicações foram Estados Unidos com 33 artigos, Reino Unido com 31 artigos e Austrália com 14 artigos. O total de regiões que compuseram o *corpus* foi de 41 países e o Brasil representa 7,3% das publicações com 3 artigos.

As palavras-chave que apareceram no Gráfico 2 e que tiveram mais força foram: *strategic management accountin*, *management accountin*, *strategic cost management*, *costs*, *strategy* e *cost management*, sustentando que o direcionamento da pesquisa está obtendo resultados coerentes quando relacionada com a sua problemática.

Identificar os principais autores do *corpus* e seus artigos auxilia no direcionamento da pesquisa, uma vez que irá contribuir para a construção da matriz de codificação de convergência (Greenhalgh, et. al 2005). O Quadro 3 apresenta as análises a respeito dos 10 principais autores e co-autores correlacionados com o ano de publicação do seu principal artigo. Ainda, elucida a quantidade de documentos – por autor – presentes dentro do *corpus*; o país em que o artigo foi publicado; o nome do artigo; a frequência de vezes que o documento foi citado e as principais palavras-chave. O principal achado com as palavras-chave possibilitou o direcionamento para a delimitação dos temas basais desse estudo que será apresentado na matriz de convergência.

Quadro 3: Análise dos principais autores

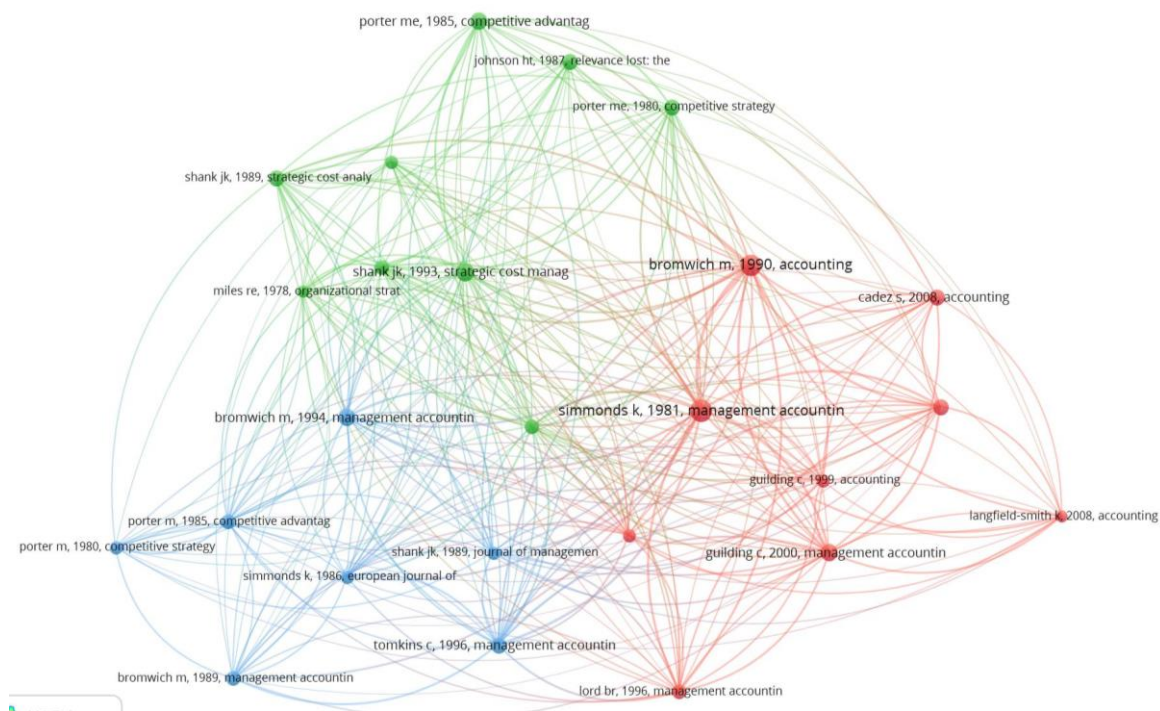
Autor	Ano	Docs corpus	País	Artigo	Citações	Palavra-Chave
Guilding, C	2008	3	Austrália	Exploring the potential of customer accounting: A synthesis of the accounting and marketing literatures	411	Strategic Management Accounting e Customer Accounting
Tayles, M	2000	2	Reino Unido	An international comparison of strategic management accounting practices	214	Strategic Management Accounting
Langfield-Smith, K	2008	2	Austrália	Strategic management accounting: How far have we come in 25 years?	203	Strategic Management Accounting
Hart, Sj	2003	3	Reino Unido	In search of strategic management accounting: Theoretical and field study perspectives	170	Strategic Management Accounting
Roslender, R	2010	3	Reino Unido	Taking the customer into account: Transcending the construction of the customer through the promotion of self-accounting	170	Strategic Management Accounting
Carr, C	2010	2	Reino Unido	Strategic investment decision making practices: A contextual approach	119	Strategic Management Accountin e Investment Decision
Silvi, R	2001	2	Itália	Cost management and value creation: the missing link	105	Strategic Management Accounting e Cost Management
Seal, W	2006	2	Reino Unido	Management accounting and corporate governance: An institutional interpretation of the agency problem	95	Strategic Management Accounting e Management Accounting
Ellram, Lm	2008	2	Estados Unidos	Integrating strategic cost management with a 3DCE environment: Strategies, practices, and benefits	68	Strategic Cost Management
Mcmanus, L	2008	2	Austrália	Customer accounting and marketing performance measures in the hotel industry: Evidence from Australia	59	Management Accounting e Customer Accounting

Fonte: Elaborado pelos autores, 2021

Objetivando formular um problema de pesquisa que contribuísse de maneira significativa para a compreensão da temática proposta, a Figura 4 mostra os autores que foram

mais citados dentre os 296 autores e co-autores que compuseram o *corpus* textual sendo eles: Shank com 153 citações, Bromwich com 142 citações, Kaplan e Cooper com 112 citações, Simmonds com 107 citações, Guilding com 82 citações, Roslender com 81 citações e Porter sendo citado entre 50 e 48 vezes. Essa informação auxilia no processo de compreensão sobre como a Gestão Estratégica de Custos vem sendo compreendida e defendida ao longo dos anos. Para sustentar a importância da análise dos autores citados, a Figura 3 mostra os *clusters* que se formam entre a similitude de temas de estudo proporcionados pelos autores mais citados. Este artigo não contempla as devidas citações em suas referências por ter sido criada pelo *software* VosViewer que integrou as informações dentro da base de dados.

FIGURA 3: Cluster dos principais autores citados



Fonte: Elaborado pelos autores, 2021

Na Figura 3 é possível visualizar a conexão de paridade desenvolvida entre os autores, levando a formação de três *clusters* principais concentrando nomes importantes para o desenvolvimento da GEC. O *cluster* apresentado na cor vermelha, traz os autores Simmonds 1981; Bromwich 1990; Guilding 2000; Lord 1996; Langfield 2008 e Cadez 2008. Em verde fica o *cluster* representado por Miles 1978; Porter 1980 e 1985; Simmonds 1982; Johnson 1987; Shank 1989 e 1993; Simons 1990 e Ward 1992. No *cluster* destacado na cor azul, encontra-se os autores Bromwich 1989 e 1994; Porter 1980, 1985 e 1994; Shank 1989; Simmond 1986 e Tomkins 1996. Muito se pode discorrer a respeito da semelhança que alocou os autores nos três *clusters* descobertos. Este achado traz um importante direcionamento para realização de pesquisas futuras sobre GEC.

Para avaliar os periódicos presentes no *corpus*, considerou-se necessário aferir quais revistas e países tiveram maior número de publicação e qual a relevância desses *journals* no âmbito acadêmico. O Quadro 4 evidencia os indicadores relacionados à produtividade (artigos mais publicados dentro do *corpus*) e à reputação (quartil e *h_index*) dos 5 principais periódicos com mais artigos concentrados. Outras revistas presentes nesta pesquisa possuíam *h_index* maior, contudo continham menos de 2 artigos do total do *corpus* da pesquisa.

QUADRO 4: Análise dos principais periódicos

Revista	Artigos	Ranking	País	Quartil	H_index
Management accounting research	26	1	EUA	Q1	82
Journal of accounting and organizational change	7	2	Reino Unido	Q2	21
Long range planning	5	3	Reino Unido	Q1	96
European accounting review	4	4	Reino Unido	Q1	70
British accounting review	3	5	EUA	Q1	62

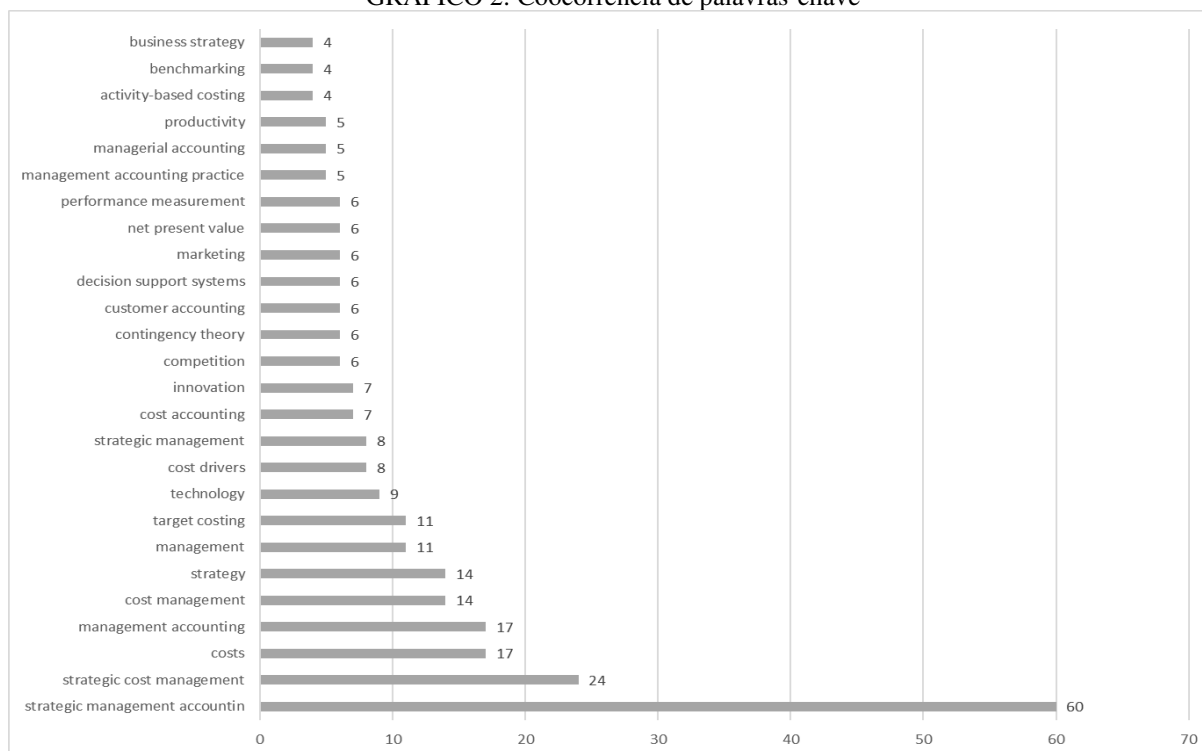
Fonte: Elaborado pelos autores, 2021

Com base no Quadro 4, percebe-se que *Management Accounting Research* é o periódico que concentra o maior número dos artigos publicados, porém seu h_index não é tão elevado quanto o de outras revistas que não apareceram no quadro, como por exemplo *Journal of operations management*, localizada nos Países Baixos, com apenas um artigo do total de 156 presentes no *corpus* e h_index 181. O *Strategic Management Journal*, dos Estados Unidos, apresenta h_index de 269 e dois artigos do *corpus* total.

A análise de co-ocorrência das palavras-chave permite evidenciar quais termos aparecem com mais enfoque dentro do *corpus* textual avaliado, possibilitando *insights* a respeito do direcionamento de pesquisa futura, validação sobre a *string* e se são encontrados aparatos que correspondam a resposta esperada ao problema de pesquisa proposto para a RSL.

O Gráfico 2 apresenta as palavras-chave mais evidenciadas que são exatamente as que foram direcionadas à resposta da problemática deste trabalho sendo elas: *strategic management accountin* aparecendo 60 vezes, *strategic cost management* aparecendo 24 vezes, *management accountin* aparecendo 17 vezes, *costs* aparecendo 17 vezes, *strategy* aparecendo 14 vezes, *management* aparecendo 11 vezes e *cost accounting* aparecendo 7 vezes.

GRÁFICO 2: Coocorrência de palavras-chave



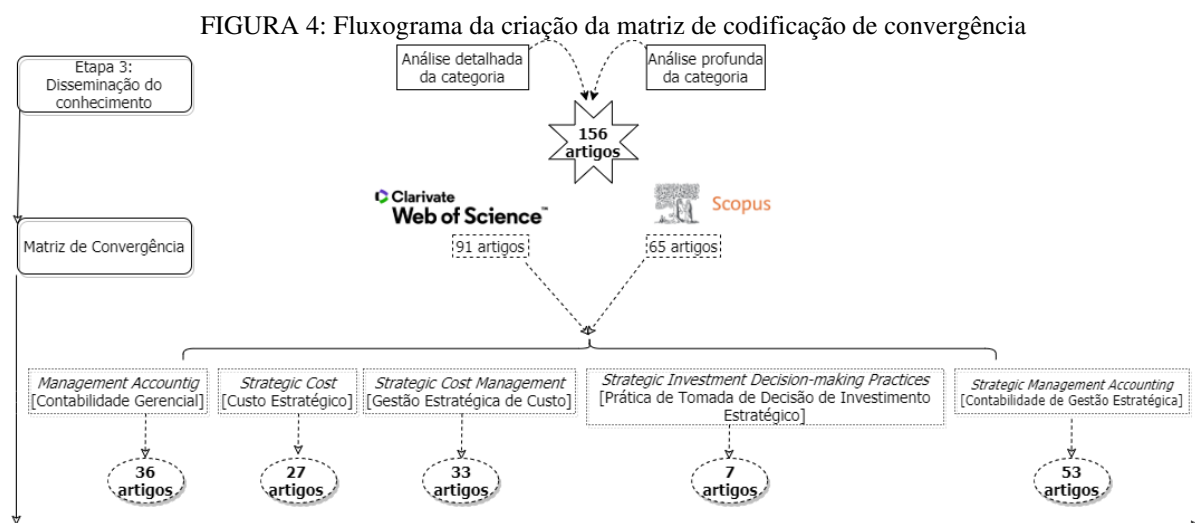
Fonte: Elaborado pelos autores, 2021

A verificação da co-ocorrência dos termos que aparecem no Gráfico 2, possibilita aferir o tema em questão e identificar padrões nas pesquisas realizadas. A pesquisa trouxe cinco importantes direcionadores para as conclusões desse estudo: (i) *strategic management accounting* (SMA) é o termo mais presente nos estudos – e não a GEC/SCM como era o esperado; (ii) os resultados estão direcionados ao gerenciamento (*management*) como um todo sendo ele de custos, estratégicos, do cliente, de decisões ou contábil; (iii) a maioria dos estudos envolve análise dos custos como resposta para correções ou direcionadores dentro das organizações; (iv) novas terminologias como contabilidade do cliente e práticas de tomada de decisão de investimento estratégico complementam as categorias de estudo sobre a temática, e por fim (v) não foram encontrados estudos com a metodologia de RSL como a aqui proposta, apenas uma meta-análise e um estudo de bibliometria da GEC.

4.2 Matriz de Codificação de Convergência

A Revisão Sistemática da Literatura, possibilitou que fosse desenvolvida uma matriz de codificação de convergência (Greenhalgh, et. al 2005) com 5 temáticas elaboradas de maneira intuitiva pelos revisores desse trabalho. Com isso, esperou-se que o resultado fosse capaz de delinear os artigos desse estudo de acordo com a finalidade de obter a construção das cinco temáticas principais presentes na investigação sobre o consenso da GEC e a delimitação dos seus conceitos dentro do *corpus* total da pesquisa.

A Figura 4 representa o fluxograma que direcionou a criação da matriz de codificação de convergência desta pesquisa. Por meio desta análise foi possível desenvolver as temáticas que direcionarão os resultados finais desta RSL.



Fonte: Elaborado pelos autores, 2021

Após a fase de triagem e elegibilidade apresentada na etapa 3: disseminação do conhecimento, os revisores reavaliaram todos os 156 artigos selecionados com o intuito de retificar os principais temas discutidos em cada artigo. O objetivo desta ação foi o de poder sustentar a criação de uma lista unificada de temáticas que fosse capaz de compilar os principais conhecimentos oferecidos por esse *corpus* com relação ao tema estudado.

A partir da lista unificada pode-se realizar a construção de uma matriz de codificação de convergência capaz de categorizar os artigos do *corpus* em critérios de similaridade temática, a saber: (i) contabilidade gerencial (*management accounting*), (ii) contabilidade de gestão estratégica (*strategic management accounting* - SMA), (iii) gestão de custos com a temática de custo estratégico (*strategic cost*), (iv) gestão estratégica de custos (*strategic cost management*

- *SCM*) e (v) prática de tomada de decisão de investimento estratégico (*strategic investment decision-making practices*).

Tendo em vista a diversidade dos temas que compuseram os grupos e que dentro deles haviam outras temáticas importantes para serem descritas, viu-se a necessidade de desenvolver uma subclassificação na matriz de codificação de convergência para ampliar a compreensão dos achados teóricos. O Quadro 5, apresenta a matriz de codificação de convergência desenvolvida com embasamento no *corpus* total e elenca as temáticas e as subtemáticas.

QUADRO 5: Matriz de codificação de convergência com temáticas e subtemáticas

Matriz de codificação de convergência		
Temáticas	(i) Contabilidade Gerencial	36 artigos
	(ii) Contabilidade de Gestão Estratégica	53 artigos
	(iii) Gestão de custos: Custo Estratégico	27 artigos
	(iv) Gestão Estratégica de Custos	33 artigos
	(v) Prática de tomada de decisão de investimento estratégico	7 artigos
Subtemáticas relevantes	Gestão de recursos humanos	Análise dentre os 156 artigos
	Análise da concorrência	
	Contabilidade do cliente	
	Ciclo de vida do produto	
	Ferramentas contábeis (custo-alvo; custeio direto; custeio por absorção)	
	Cadeia de suprimentos	

Fonte: Elaborado pelos autores, 2021

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este artigo teve o propósito de apresentar um direcionamento teórico para o entendimento a respeito da problemática acerca da existência ou não de um consenso e delimitação dos conceitos sobre a GEC. Os resultados mostram que a GEC, apesar de ser um tema relevante, ainda não possui delimitação clara ou consenso teórico. Não encontrar um consenso advém de duas principais hipóteses analisadas no levantamento do *corpus* final da pesquisa. De um lado, há pesquisadores que defendem os conceitos de GEC utilizando-se de uma abordagem voltada para contabilidade da gestão estratégica. Neste contexto, a aplicação dos conceitos de GEC ocorrem pela determinação de uma estratégia e, por meio dela, a definição da estrutura de custos, ou ainda, a contabilidade gerencial e a estratégia são utilizadas para mapear o direcionamento das empresas, corroborando com estudos de Simmonds, 1992 e Langfield-Smith, 2008. Em uma vertente oposta, existem autores que defendem a GEC como um conjunto de ferramentas de gestão, tais como produção enxuta, Just-in-time, Análise da Cadeia de Valor, ABC, ABM, entre outras, alinhadas a definição da GEC (Shank & Govindarajan, 1997; Wruber et al. 2011).

A necessidade e a originalidade deste artigo foram apresentadas na *string* utilizada e critérios de seleção – não encontrou RSL em *journals* conceituados que visasse compreender se já existe um consenso teórico sobre a GEC e sobre as suas práticas. A delimitação temporal da GEC dentro do *corpus* encontrado não corrobora com a afirmativa que Shank (2006) fez ao declarar que a GEC estava em declínio. Inclusive, Langfield-Smith (2008) ponderou que talvez esse declínio pudesse advir da percepção de Shank sobre o cenário americano. A descoberta do *corpus* mostrou que os picos de publicação a respeito da temática foram subsequentes a publicação de Shank e que são mais de 30 países arguindo sobre a temática, destacando a relevância do tema para a literatura em diversos cenários.

Foram apresentados cenários que podem contribuir para o direcionamento de pesquisas futuras, principalmente ao apresentar três principais clusters e o desenvolvimento de uma matriz de codificação de convergência com cinco principais temas relacionados a (i) contabilidade gerencial, a (ii) contabilidade de gestão estratégica, a (iii) gestão de custos com a temática de custo estratégico, a (iv) gestão estratégica de custos e a (v) prática de tomada de decisão de investimento estratégico. Este direcionamento mostra delimitações teóricas e gerenciais do que se sabe e o que se entende sobre a Gestão de Custos, Gestão Estratégica de Custos e Contabilidade Estratégica, à luz da percepção de autores sobre a GEC de forma prática e aplicada.

Vale destacar que traduções da literatura estrangeira para o português carregam inúmeras defasagens. Segundo Kumar e Shafabi (2011), a própria terminologia contábil sofre incoerências na interpretação dos termos que propõe. De acordo com os autores, a “gestão de custos” combina dois termos “contabilidade de custo” e “contabilidade de gestão” e eles próprios são sujeitos a erros de interpretação frequentes. Consequentemente, ao integrar a estratégia e todas as vertentes que ela aborda, incoerências na tradução e no entendimento acabam sendo mais inevitáveis. Além disso, a tradução de artigos da língua estrangeira para o português traz termos do inglês como *cost strategic* para traduções inversas como estratégia de custos ao invés de custo estratégico. Isso aumenta a margem de compreensão individual do leitor com base em traduções equivocadas, dificultando possível compreensão delimitada ou consenso teórico da temática.

Este artigo direciona novas pesquisas ao trazer o entendimento das terminologias possíveis que derivaram o que globalmente se entende por GEC. Nesta RSL, o foco central foi a integração dos principais conhecimentos do arcabouço literário a respeito da GEC, delinear a temporalidade da temática – e futuramente descrevê-la – e responder a problemática proposta.

A principal limitação deste estudo está na seleção de somente duas bases de dados, bem como a seleção de artigos publicados nos quartis Q1, Q2 e Q3 do Scimago. Artigos importantes, publicados em outras bases e no quarto quartil do Scimago podem ter ficado de fora do *corpus*. Este é um tema relevante para a literatura da GEC e ao mesmo tempo complexo e este artigo não teve a pretensão de esgotar a temática. Pesquisas futuras são necessárias, principalmente cobrindo as limitações apresentadas nesta pesquisa.

6. REFERÊNCIAS

Almeida e Goulart (2017). Como minimizar vieses em revisões sistemáticas de estudos observacionais. *Rev. CEFAC* 19 (4). Agosto 2017. <https://doi.org/10.1590/1982-021620171941117>

Bhimani A., Langfield-Smith K. (2007). Structure, formality and the importance of financial and non-financial information in strategy development and implementation. *Management Accounting Research*. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1016/j.mar.2006.06.005>.

Cadez S., Guilding C. (2008). An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Accounting, Organizations and Society*. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1016/j.aos.2008.01.003>.

Carr, C; Kolehmainen, K; Mitchell, F. (2010). Strategic investment decision making practices: A contextual approach. *Management Accounting Research*. Disponível em: [10.1016/j.mar.2010.03.004](http://dx.doi.org/10.1016/j.mar.2010.03.004)

Dixon, R (1998). Accounting for strategic management: A practical application. *Long Range Planning*. Disponível em: [http://dx.doi.org/10.1016/S0024-6301\(98\)00011-9](http://dx.doi.org/10.1016/S0024-6301(98)00011-9).

Dowlatshahi S. (2000). Developing a theory of reverse logistics. *Interfaces*. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1287/inte.30.3.143.11670>.

Ellram L.M., Stanley L.L. (2008). Integrating strategic cost management with a 3DCE environment: Strategies, practices, and benefits. *Journal of Purchasing and Supply Management*. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1016/j.pursup.2008.05.003>.

Elmassri, Mm; Harris, Ep; Carter, Db (2016). Accounting for strategic investment decision-making under extreme uncertainty. *British Accounting Review*. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1016/j.bar.2015.12.002>.

Greenhalgh, T., Robert, G., Macfarlane, F., Bate, P., Kyriakidou, O., Peacock, R (2005). Storylines of research in diffusion of innovation: a meta-narrative approach to systematic review. *Social Science & Medicine*, Volume 61, Issue 2, 2005, Pages 417-430, <https://doi.org/10.1016/j.socscimed.2004.12.001>

Guilding C., Cravens K.S., Tayles M. (2000). An international comparison of strategic management accounting practices. *Management Accounting Research*. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1006/mare.1999.0120>.

Hansen, D.; Mowen, M. (2001). *Gestão de custos: contabilidade e controle*. Cengage Learning, 2001.

Jaeger A.M., Baliga B.R. (1985). Control systems and strategic adaptation: Lessons from the Japanese experience. *Strategic Management Journal*. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1002/smj.4250060203>.

Kamrad, B., Ord, K., Schmidt, G. M. (2021). Maximizing the probability of realizing profit targets versus maximizing expected profits: A reconciliation to resolve an agency problem. *International Journal of Production Economics*, 238, 108154. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.ijpe.2021.108154>.

Kumar, Shafabi (2011). Strategic cost management – suggested framework for 21st Century. *Journal of Business and Retail Management Research (JBRMR)* Vol 5 Issue, 2 April 2011.

Langfield-Smith K. (2008). Strategic management accounting: How far have we come in 25 years?. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1108/09513570810854400>.

Lord B.R. (1996). Strategic management accounting: The emperor's new clothes?. *Management Accounting Research*. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1006/mare.1996.0020>.

Ma, Y; Tayles, M (2009). On the emergence of strategic management accounting: an institutional perspective. *Accounting And Business Research*. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1080/00014788.2009.9663379>.

Matsumura, T; Matsushima, N (2004). Endogenous cost differentials between public and private enterprises: A mixed duopoly approach. *Economica*. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1111/j.0013-0427.2004.00394.x>.

Mcmanus L., Guilding C. (2008). Exploring the potential of customer accounting: A synthesis of the accounting and marketing literatures. *Journal of Marketing Management*. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1362/026725708X345515>.

McNair C.J., Polutnik L., Silvi R. (2001). Cost management and value creation: the missing link. *European Accounting Review*.

Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1080/09638180122848>.

Nixon, B; Burns, J (2012). The paradox of strategic management accounting. *Management Accounting Research*. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1016/j.mar.2012.09.004>.

Paul, J.; Criado, A. R (2020). The art of writing a literature review: What do we know and what do we need to know? *International Business Review*. 1–17, 2020.

Perez, J.; Oliveira, L.; Costa, R. (2006). *Gestão Estratégica de Custos*. Atlas, 5 edições, 2006.

Rangone A. (1997). Linking organizational effectiveness, key success factors and performance measures: An analytical framework. *Management Accounting Research*. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1006/mare.1996.0039>.

Roslender R., Hart S.J. (2003). In search of strategic management accounting: Theoretical and field study perspectives. *Management Accounting Research*. Disponível em: [http://dx.doi.org/10.1016/S1044-5005\(03\)00048-9](http://dx.doi.org/10.1016/S1044-5005(03)00048-9).

Roslender R., Hart S.J. (2010). Taking the customer into account: Transcending the construction of the customer through the promotion of self-accounting. *Critical Perspectives on Accounting*. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1016/j.cpa.2010.04.002>.

Seal W. (2006). Management accounting and corporate governance: An institutional interpretation of the agency problem. *Management Accounting Research*. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1016/j.mar.2006.05.001>.

Shank, J. K. (1989). Strategic Cost management: new wine, or just new bottles? *Management Accounting Research*, v. 1, n. 1, p. 47-65, 1989.

Shank J.K. (1996). Analysing technology investments - From NPV to Strategic Cost Management (SCM). *Management Accounting Research*. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1006/mare.1996.0011>.

Shank, J. K.; Govindarajan, V. (1997). *Revolução dos Custos*. Rio de Janeiro: Campus. 7ª edição. 1997.

Shank, J. K. (2006). Strategic cost management: upsizing, downsizing, and right sizing. In: Bhimani, A. *Contemporary issues in management accounting*. New York: Oxford University Express, 2006. 464p.

Simmonds K. (1992). Broadening management accounting education: More theory, more practicality. *Accounting Education*. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1080/09639289200000005>.

Tranfield, D., Denyer, D., & Smart, P. (2003). Towards a methodology for the development of management knowledge informed by evidence through systematic review. *British Journal of Management*, 14 (3), 207-222.

Wrubel F., Diehl C.A., Toigo L.A., Ott E. (2011). A proposal for the validation of categories on strategic cost management. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.7819/rbgn.v13i40.770>.