

GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS: UM ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA DE GRANDE PORTE NA CIDADE DE DIVINÓPOLIS-MG

STRATEGIC COST MANAGEMENT: A CASE STUDY IN A LARGE COMPANY IN THE DIVINÓPOLIS CITY-BRASIL

Rúbia Gomes de Figueiredo¹

Deborah Carvalho Cunha²

Bruna de Cássia Rodrigues³

Jean Ferreira Assunção⁴

RESUMO:

Esse estudo objetivou identificar como a Gestão Estratégica de Custos pode auxiliar seus usuários nas tomadas de decisões. Especificamente, buscou apresentar a definição dada pela literatura; avaliar a sua importância e seus benefícios para as empresas, e identificar se a empresa utiliza as ferramentas apresentadas pela GEC. Os resultados demonstram que a empresa estudada utiliza as práticas de gestão estratégica de custos, buscando constantemente o aprimoramento e inovação para atender ao mercado competitivo, além disso, acredita que é de grande relevância o uso e desenvolvimento das informações geradas por essa ferramenta, adotando hibridamente os três modelos de estratégias genéricas definidas por Porter (2004). Ainda, evidenciou-se a alta frequência da utilização da GEC para elaboração do planejamento estratégico, gestão de estoques e precificação dos produtos. Contudo os resultados não podem ser estatisticamente generalizados para todas as empresas por se tratar de um estudo de caso único. Assim, recomenda-se a replicação do presente estudo de caso único, bem como a sua replicação em estudo de casos múltiplos, a fim de aumentar a validade externa do *constructo* e de confiabilidade. Conclui-se que a gestão estratégica de custos é utilizada pelo gestor entrevistado como um ativo ou recurso gerador de resultados econômicos, e que as mesmas são aplicadas nas estratégias organizacionais de redução de custos, de criação de valor, de inovação, de redução de risco, de virtualização e de diferenciação de produtos e, também, nas práticas da contabilidade gerencial de custos, de precificação, de orçamentos, no planejamento e controle da empresa estudada.

PALAVRAS-CHAVE: Gestão Estratégica de Custos; Tomada de Decisões; Competitividade; Planejamento Estratégico.

¹ Bacharela em Ciências Contábeis pela Faculdade Divinópolis. Currículo: <http://lattes.cnpq.br/4220015023953066>.

² Bacharela em Ciências Contábeis pela Faculdade Divinópolis. Currículo: <http://lattes.cnpq.br/4741056025629090>.

³ Bacharela em Ciências Contábeis pela Faculdade Divinópolis. Currículo: <http://lattes.cnpq.br/5246723148585806>.

⁴ Mestre em Desenvolvimento Regional pela Universidade do Estado de Minas Gerais e graduado em Ciências Contábeis pela Faculdade de Divinópolis. Contador e professor da Faculdade de Divinópolis. Currículo: <http://lattes.cnpq.br/3225378715708909>.

ABSTRACT:

This study aimed to identify how Strategic Cost Management (SCM) can assist their users in the decision-making. Specifically, it sought to present the definition given in the literature; evaluate the importance and benefits for companies, and identify if the company uses those tools presented by SCM. The results demonstrate that the company studied uses strategic cost management practices, constantly seeking the improvement and innovation to meet the competitive market, in addition, believes that the use and development of the information generated by this tool is of great relevance, adopting hybrid the three generic strategies models defined by Porter (2004). Also, it was evidenced the high frequency of the use of SCM to elaborate strategic planning, inventory management and product pricing. However, the results cannot be statistically generalized for all companies because it is a single case study. Thus, the replication of the present single case study as well as its replication in multiple case studies is recommended in order to increase the external validity of the construct and reliability. It is concluded that strategic cost management is used by the manager interviewed as an asset or resource generating economic results, and they are applied in organizational strategies of cost reduction, value creation, innovation, risk reduction, virtualization and product differentiation, as well as the cost accounting, pricing, budgeting, planning and control accounting practices of the company studied.

KEYWORDS: Strategic Cost Management; Decision-Making; Competitive; Strategic Planning.

01 – INTRODUÇÃO

Com um cenário econômico altamente globalizado e competitivo, experimentando novas relações com as tecnologias e meios de produção, surgiu a necessidade de as organizações apresentarem um diferencial e uma nova forma de alcançar seu espaço no mercado, estimulando sua produtividade e, conseqüentemente, gerindo adequadamente seus custos. Assim, a Gestão Estratégica de Custos – GEC se apresenta como uma nova ferramenta que pode auxiliar as organizações nos processos de tomadas de decisões econômicas. (MARTINS, 2010; NAKAGAWA, 2000).

Ainda, segundo MARTINS (2010), a junção das práticas da GEC atribui às informações estabelecidas pelos gestores, qualitativamente, maior fidedignidade, relevância e eficiência. Além disso, essas informações contábeis tendem a percorrer todos os setores da empresa, ocasionando um aumento na produtividade através da gestão eficaz de seus recursos. Assim, “[...] é necessário que os gestores recebam informações precisas, tempestivas e atualizadas para um apoio eficaz ao processo decisório.” (MARTINS 2010, p. 298).

Partindo das proposições anteriores e da importância de se adotar as ferramentas adequadas nas práticas de gestão empresarial, optou-se, neste estudo, pela realização de um estudo de caso em uma indústria de grande porte da cidade de Divinópolis – MG, a fim de investigar o seguinte problema de pesquisa: como a gestão

Revista Brasileira de Gestão e Engenharia – ISSN 2237-1664 Centro de Ensino Superior de São Gotardo	Número XIX Jan-jun 2019	Trabalho 08 Páginas 125-145
http://periodicos.cesg.edu.br/index.php/gestaoeengenharia	periodicoscesg@gmail.com	

estratégica de custos pode auxiliar seus usuários nas tomadas de decisões?

Nesse sentido, este trabalho terá como objetivo geral investigar como a GEC pode auxiliar seus usuários nas tomadas de decisões. Também, especificamente, objetivou: a) apresentar a definição dada pela literatura da GEC; b) avaliar a importância da GEC e seus benefícios para as empresas; c) examinar se a empresa utiliza as ferramentas da GEC apontadas na literatura.

A justificativa desse estudo está atrelada em como a GEC pode influenciar nas tomadas de decisões através de suas ferramentas e conceitos, apoiando os gestores para conquista de uma melhor qualidade nos resultados. Segundo Oliveira (1999, p. 46) "o planejamento estratégico é conceituado como um processo gerencial que possibilita ao executivo estabelecer o rumo a ser seguido pela empresa, com vistas a obter um nível de otimização na relação da empresa com seu ambiente".

Estudos sobre a utilização da gestão estratégica de custos demonstram que o sistema de gestão de custos possui uma visão organizacional voltada para todos os setores da organização e, para que haja uma decisão bem definida pelos gestores é fundamental a comunicação e integração também das áreas não-financeiras. (HANSEN; MOWEN, 2001). Nesse cerne, a GEC se apresenta como um instrumento capaz de prover essa integração e gerar informações úteis aos gestores para suas tomadas de decisões.

02 – REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 – Gestão Estratégica

A Gestão Estratégica está relacionada com um conjunto de atividades adotadas pelas organizações em busca da excelência, idealizando a diferenciação sustentável no mercado. Segundo Wright, Kroll e Parnell (2009, p. 24) “estratégia refere-se aos planos da alta administração para alcançar resultados consistentes com a missão e os objetivos gerais da organização”.

É importante observar que a gestão estratégica é composta por três fases: (1) a formulação da estratégia, que é o desenvolvimento estratégico; (2) implementação da estratégia, que consiste em colocá-la em ação, e (3) controle

Revista Brasileira de Gestão e Engenharia – ISSN 2237-1664 Centro de Ensino Superior de São Gotardo http://periodicos.cesg.edu.br/index.php/gestaoeengenharia	Número XIX Jan-jun 2019 periodicoscesg@gmail.com	Trabalho 08 Páginas 125-145
---	--	--------------------------------

estratégico, que é modificar a estratégia, ou sua implementação, para assegurar que os resultados desejados sejam alcançados (WRIGHT; KROLL; PARNELL, 2009).

Assim, a ideia fundamental da gestão estratégica é que a contabilidade de custos possa fornecer informações úteis para tomada de decisões que proporcionem a sustentação no mercado e resultados positivos no desdobramento da execução da gestão estratégica idealizada pela empresa.

Para Diehl (2004, p. 42-43)

[...] estratégia é o conjunto de decisões de longo prazo, que envolve o comprometimento de recursos organizacionais para ação concreta sobre o ambiente competitivo, visando o desempenho da organização através do alcance de determinados objetivos. (DIEHL, 2004, p. 42-43).

Porter (2004) explica que a finalidade da estratégia é de se posicionar dentro do mercado, de maneira que a empresa consiga se defender contra as forças competitivas dos concorrentes ou influenciá-las ao seu favor. Para obter maior lucratividade e para manterem-se num mercado competitivo, as empresas precisam usar estratégias cada vez mais criativas e inovadoras.

Segundo Porter (2004, p. 91),

Na maioria das indústrias, uma característica central da concorrência é que as empresas são mutuamente dependentes: elas sentem os feitos dos movimentos das outras e tendem a reagir a eles. Nessa situação, que os economistas chamam um oligopólio, o resultado de um movimento competitivo de uma empresa depende, ao menos até certo ponto, das reações de seus rivais. (PORTER, 2004, p. 91).

Dessa forma, pode-se dizer que estabelecer uma posição estratégica é a melhor maneira de ampliar a competitividade da empresa, seja em razão de custos menores, pelo enfoque ou pela diferenciação de produtos.

2.2 – Estratégia Genérica de Porter a Teoria do Posicionamento

Porter (1980, 1985 *apud* CARNEIRO; CAVALCANTI; SILVA, 1997), apresentou uma tipologia que contém três estratégias genéricas: liderança no custo total; diferenciação e enfoque. De acordo com o autor, as empresas que buscassem mais de uma das três estratégias, seria por ele apontada como *stuck-in-the-middle* (meio-termo). O fato de a empresa ser considerada *meio-termo*, não quer dizer que

Revista Brasileira de Gestão e Engenharia – ISSN 2237-1664 Centro de Ensino Superior de São Gotardo http://periodicos.cesg.edu.br/index.php/gestaoeengenharia	Número XIX Jan-jun 2019 periodicoscesg@gmail.com	Trabalho 08 Páginas 125-145
---	--	--------------------------------

ela não adote métodos de competitividade específicos de uma ou mais das estratégias genéricas. Isso pode indicar apenas que a sua estratégia como um todo necessita de consistência interna. (DESS; DAVIS, 1984 *apud* CARNEIRO; CAVALCANTI; SILVA, 1997).

Porter (1980, 1985 *apud* CARNEIRO; CAVALCANTI; SILVA, 1997) sempre esclareceu que uma empresa atuando no *meio-termo* mostraria resultados menores aos daquelas que alcançassem sucesso no desenvolvimento de uma das três estratégias genéricas. As estratégias genéricas são técnicas para superar os concorrentes; em algumas indústrias, a estrutura mostrará que todas as empresas podem atingir retornos elevados, em outras, as estratégias genéricas podem ser necessárias apenas para obter retorno absoluto.

2.2.1 – Estratégia de Liderança no Custo Total

Para essa estratégia, Porter (2004) esclarece que ao alcançar a liderança em custo total, as políticas funcionais orientadas com custo baixo em relação à concorrência tornam-se o objetivo principal. Obter a posição de custo total baixo requer, em tese, algumas posições vantajosas, como por exemplo, o acesso favorável a matérias-primas. Segundo Porter (2004, p.38) “colocar em prática a estratégia de baixo custo pode exigir investimento pesado de capital em equipamento atualizado, fixação de preços agressiva e prejuízos iniciais para consolidar a parcela de mercado”.

Porter (1980, 1985 *apud* CARNEIRO; CAVALCANTI; SILVA, 1997) entende que pode existir apenas um líder em custo numa indústria, pois devido à grande concorrência e a competição de mercados entre as organizações que pretendem alcançar a liderança em custo, levaria a um conflito de preços que seria prejudicial para a estrutura de longo prazo da indústria.

2.2.2 – Estratégia de Diferenciação

A estratégia de diferenciação propõe que a empresa busque oferecer um produto que se torne único e atrativo para seus clientes e, ao mesmo tempo, que se

Revista Brasileira de Gestão e Engenharia – ISSN 2237-1664 Centro de Ensino Superior de São Gotardo	Número XIX Jan-jun 2019	Trabalho 08 Páginas 125-145
http://periodicos.cesg.edu.br/index.php/gestaoeengenharia	periodicoscesg@gmail.com	

diferencie de seus concorrentes.

Essa estratégia resguarda a empresa dos fatores vulneráveis do mercado. Para que a empresa obtenha esse diferencial, ela deve alcançar seus clientes com um produto melhor, que atenda às suas necessidades e que seja exclusivo, mesmo que esses clientes precisem pagar um maior valor.

Haja vista que a diferenciação pode aprovar à empresa cobrar um preço prêmio, desde que este preço prêmio resguarde os possíveis custos adicionais em que a empresa incide para diferenciar seu produto (propaganda, melhor nível de serviço, qualidade dos insumos etc.), a empresa possuirá uma chance maior que a de seus concorrentes, o que a tornará menos suscetível em relação às pressões do ambiente.

A empresa que consegue equilibrar a diferenciação será competitiva em posição elevada da média em sua atividade, caso consiga que seu preço-prêmio englobe todos os benefícios da diferenciação e seja superior aos custos a que ela está submetida por ser única. (PORTER, 2004).

2.2.3 – Estratégia de Enfoque

A terceira estratégia genérica apontada é o enfoque, que se fundamenta no fato de que a empresa alcançará melhor seu alvo estratégico do que seus concorrentes, os quais visam atender a toda indústria, sem um foco principal. O alvo estratégico deve ser suficiente, para que a empresa atenda seus colaboradores com maior eficácia, podendo ser definido a partir diversas dimensões: variedade do canal de distribuição, tipo de clientes, área geográfica e linha de produtos.

Essa estratégia pode abranger mais de um segmento, considerando que a otimização de uma empresa, para qualquer atividade, é diminuída com a expansão do alvo estratégico.

Porter (2004, p. 42) “A estratégia de enfoque sempre implica algumas limitações na parcela total de mercado que pode ser atingida.” O enfoque engloba, obrigatoriamente, um *trade-off* entre a rentabilidade e o volume de vendas. Dado que na segunda estratégia genérica, ou seja, a estratégia de diferenciação, ela pode ou

Revista Brasileira de Gestão e Engenharia – ISSN 2237-1664 Centro de Ensino Superior de São Gotardo	Número XIX Jan-jun 2019	Trabalho 08 Páginas 125-145
http://periodicos.cesg.edu.br/index.php/gestaoeengenharia	periodicoscesg@gmail.com	

não conter um *trade-off* com o posicionamento de custo.

2.3 – Gestão Estratégica de Custos

Desde meados de 2000, Nakagawa já asseverava que o mercado é um ambiente de contínuas mudanças. Desta forma, surge a necessidade de que as empresas estejam atentas a tais mudanças, pois tomar a decisão certa no momento certo passa a ser algo fundamental para sua longevidade. Em momentos decisivos, uma escolha pode interferir de forma negativa ou positiva no desenvolvimento da empresa. Portanto, tomar uma decisão assertiva passa a ser a base para o sucesso de toda a organização. (NAKAGAWA, 2000).

Em razão desta contínua mudança, as empresas se vêm obrigadas a aprimorar seus sistemas de informações gerenciais, buscando mecanismos capazes de mensurar e informar erros ou falhas nos processos, de forma que tais recursos evitem atrasos desnecessários e lesivos ao desempenho da empresa e, ao mesmo tempo, agreguem de forma positiva ao aperfeiçoamento de tais demandas. (NAKAGAWA, 2000).

Na teoria da contabilidade de custos, a Gestão Estratégica de Custos (GEC) refere-se a um conjunto de técnicas e ferramentas com o objetivo de oferecer informações úteis acerca de custos e precificação aos usuários em seus processos decisórios. Assim, a GEC aparece como uma alternativa para entender as demandas do sistema econômico a respeito das variáveis vividas nos mercados buscando a melhoria contínua para enfrentar a competitividade.

Segundo Martins, (2010, p. 217)

Para sobreviver nesses mercados cada vez mais competitivos, a empresa precisa perseguir e alcançar altos níveis de qualidade, eficiência e produtividade, eliminando desperdícios e reduzindo custos. Assim, é necessário que os gestores recebam informações precisas, tempestivas e atualizadas para um apoio eficaz ao processo decisório. (MARTINS, 2010, p. 217).

Assim, de acordo com Martins (2010), a Gestão Estratégica de Custos precisa avaliar com maior precisão os custos internos e externos, alcançando toda sua cadeia de valor.

Revista Brasileira de Gestão e Engenharia – ISSN 2237-1664 Centro de Ensino Superior de São Gotardo	Número XIX Jan-jun 2019	Trabalho 08 Páginas 125-145
http://periodicos.cesg.edu.br/index.php/gestaoeengenharia	periodicoscesg@gmail.com	

Porter (2004) destaca, ainda, que uma empresa adquire vantagem competitiva quando elabora atividades estrategicamente importantes, de maneira mais eficiente do que sua concorrência. Portanto, a análise e o entendimento das atividades, tanto de clientes como dos fornecedores ligados à mesma cadeia produtiva, podem dar um suporte mais seguro à elaboração de uma estratégia adequada e eficiente. A partir deste contexto, surge a análise dos principais elementos da gestão estratégica de custos.

2.4 – Princípios da GEC

O escopo conceitual do sistema de gestão de custos é composto por diversos princípios fundamentais que buscam auxiliar as organizações a utilizarem, da melhor maneira, seus recursos, variando conforme as exigências da indústria e da especificidade ambiental, mas evoluindo-se em relação aos sistemas clássicos e, conseqüentemente, alcançando um aumento na lucratividade e tornando seus produtos e/ou serviços confrontantes aos seus concorrentes de mercado. Tais princípios se subdividem em três grandes grupos: princípios de custos, princípios de mensuração de desempenho e princípios de gestão de investimento (MARTINS, 2010; NAKAGAWA, 2000).

Os princípios de custos propõem a seleção e o acompanhamento das informações relacionadas somente às atividades que possuem maior importância em relação ao seu volume total de trabalho na organização, aperfeiçoando as tomadas de decisão estratégicas, viabilizando os planejamentos, controles e demonstrações da empresa, além de assegurar maior confiabilidade nos ambientes internos e externos (NAKAGAWA, 2000).

A seguir, apresentam-se os estudos de Nakagawa (2000) e Martins (2010) que abordam semelhantes princípios fundamentais da GEC, por meio dos quais foi possível identificar o fortalecimento e consolidação dos aspectos e conceitos desenvolvidos por eles.

Revista Brasileira de Gestão e Engenharia – ISSN 2237-1664 Centro de Ensino Superior de São Gotardo	Número XIX Jan-jun 2019	Trabalho 08 Páginas 125-145
http://periodicos.cesg.edu.br/index.php/gestaoeengenharia	periodicoscesg@gmail.com	

Quadro 01: Princípios fundamentais da gestão estratégica de custos – princípios de custos

MASAYUKI NAKAGAWA	ELISEU MARTINS
Identificação dos custos das atividades que não adicionam valor, para melhorar o uso de recursos.	
Reconhecimento dos custos de manutenção de ativos como uma atividade que não adiciona valor apropriável diretamente ao produto.	
Os custos relevantes devem ser diretamente apropriáveis, tendo em vista os objetivos dos relatórios gerenciais.	Custos relevantes devem ser apropriados, preferencialmente, diretamente aos objetos que se pretende custear.
Centros de custos independentes devem ser estabelecidos, com base em cada grupo homogêneo de atividades consistente com a responsabilidade organizacional.	Devem ser estabelecidos centros de custos com base em grupos homogêneos de atividades.
A acumulação e o relato de custos com base no sistema de custeio por atividades (ABC) deverão melhorar o processo da apropriação.	A utilização do Custeio Baseado em Atividades deverá melhorar o processo de apropriação.
Devem ser desenvolvidas bases independentes de alocações que reflitam adequadamente as relações causais entre os custos das atividades e os objetivos dos relatórios gerenciais.	Devem ser identificadas bases de alocação que reflitam, adequadamente, as relações de causa e efeito entre os recursos consumidos e as atividades, e entre estas e os objetos que se pretende custear.
Os custos devem ser consistentes com as necessidades de se suportar a gestão do ciclo de vida.	
Os custos de tecnologia devem ser atribuídos diretamente aos produtos.	
O custo real do produto deve ser mensurado contra o custo meta, a fim de dar suporte ao processo de eliminação de desperdícios.	O custo real deve ser confrontado com o custo-meta.
O controle interno deve ser desenvolvido e aperfeiçoado à medida que a empresa se automatiza, mas segundo abordagens eficazes em termos de custos.	

Fonte: Martins (2010, p. 298) e (Nakagawa, 2000, p. 52-54).

Os princípios de mensuração de desempenho se relacionavam através de dados históricos. Entretanto, com as novas formas de produção e as novas tecnologias de gestão empresarial, pode-se notar uma maximização dos custos fixos, os quais são decisivos no processo de eliminação de desperdício. Além disso, essa mensuração também se apoia em dados financeiros e não financeiros proporcionando um maior nível de certezas das atividades realizadas pela empresa e em como os objetivos da organização serão traçados no planejamento estratégico (NAKAGAWA, 2000).

A seguir, apresentam-se as semelhantes definições abordadas por

Revista Brasileira de Gestão e Engenharia – ISSN 2237-1664 Centro de Ensino Superior de São Gotardo http://periodicos.cesg.edu.br/index.php/gestaoeengenharia	Número XIX Jan-jun 2019 periodicoscesg@gmail.com	Trabalho 08 Páginas 125-145
---	--	--------------------------------

Nakagawa (2000) e Martins (2010) em relação aos princípios de mensuração de desempenho por meio dos princípios fundamentais da GEC:

Quadro 02: Princípios fundamentais da gestão estratégica de custos – princípios de mensuração de desempenho.

MASAYUKI NAKAGAWA	ELISEU MARTINS
As mensurações de desempenho devem assegurar a congruência dos objetivos da empresa.	As mensurações de desempenho devem ser consistentes com os objetivos da empresa.
As mensurações de desempenho devem ser estabelecidas para as atividades relevantes.	Devem ser estabelecidas as mensurações de desempenho para as atividades relevantes.
As mensurações de desempenho devem ser estabelecidas para melhorar a visibilidade dos direcionadores de custos.	As mensurações de desempenho devem melhorar a visibilidade dos direcionadores de custos, quando utilizados.
Tanto as atividades mensuráveis financeiramente como aquelas que não o são devem ser incluídas no sistema de mensuração de desempenho.	Essas mensurações de desempenho devem ser de natureza financeira e não financeira (produtividade por hora trabalhada, por quilo consumido, vendas por funcionário, dias de atraso dos balancetes contábeis, grau de satisfação dos adquirentes dos serviços do departamento jurídico etc.)

Fonte: Martins (2010, p. 299) e Nakagawa (2000 p. 54).

Os princípios de gestão de investimentos são fundamentais nas tomadas de decisões, através da otimização e fortalecimento dos recursos da organização, além do cumprimento e execução das metas e objetivos que a empresa almeja alcançar por meio da diminuição de desperdícios (NAKAGAWA, 2000).

A seguir, apresentam-se as semelhantes definições abordadas por Nakagawa (2000) e Martins (2010) em relação aos princípios de gestão de investimentos por meio dos princípios fundamentais da GEC:

Quadro 03: Princípios fundamentais da gestão estratégica de Custos – princípios de gestão de investimentos.

MASAYUKI NAKAGAWA	ELISEU MARTINS
A gestão de investimentos é mais do que um processo de orçamento de capital.	A gestão de investimentos deve ser mais do que um processo de orçamento de capital.
As decisões da gestão de investimentos devem ser consistentes com as metas da empresa.	A gestão de investimentos deve ser consistente com os objetivos da empresa.
Crítérios múltiplos devem suportar a avaliação das decisões de investimentos.	As decisões de investimentos devem ser tomadas com suporte de múltiplos critérios.
Os investimentos e os riscos a ela associados devem ser considerados elementos indissociáveis de uma estratégia de investimentos.	A gestão de investimentos deve considerar os impactos na cadeia de valor em que a empresa atua.
Os dados relativos às atividades devem ser atribuíveis às oportunidades específicas de investimentos.	A gestão de investimentos deve levar em consideração os dados relativos às atividades desempenhadas antes e depois da adoção de novas tecnologias.
As decisões de gestão de investimentos devem dar suporte à redução ou eliminação de atividades que não adicionam valor.	A gestão de investimentos deve dar suporte ao processo de redução ou eliminação de atividades que não adicionam valor.
As decisões de gestão de investimentos devem dar suporte para o atingimento do custo meta.	A gestão de investimentos deve dar suporte para o atingimento do custo-meta.
	Todos os investimentos devem ter efetivo acompanhamento posterior para que seu desempenho possa ser comparado com o que fora originalmente previsto.

Fonte: Martins (2010, p. 299) e Nakagawa (2000, p. 55-57).

A partir destes princípios essenciais nas decisões e permanência de uma organização nos ambientes de extrema competitividade, é que se percebe a relevância e a abrangência com que o contador de custos tende a se estender tanto em uma visão mais gestora como em uma visão técnica. A GEC se estabelece a partir da consolidação desse profissional, o qual necessita coordenar e distinguir todas as atividades realizadas dentro da empresa sejam elas financeiras ou não-financeiras (MARTINS, 2010).

2.5 – Práticas e Ferramentas da GEC

De acordo com Berliner e Brimson (1988 *apud* NAKAGAWA, 2000, p.49) o objetivo da GEC é fazer com que as informações e práticas geradas por ela se tornem norteadoras para a tomada de decisão, tornando assim, a organização lucrativa e gerindo seus custos de forma que seja atrativa no mercado, tendo vantagem competitiva e até mesmo operante no mercado global.

Revista Brasileira de Gestão e Engenharia – ISSN 2237-1664 Centro de Ensino Superior de São Gotardo http://periodicos.cesg.edu.br/index.php/gestaoeengenharia	Número XIX Jan-jun 2019 periodicoscesg@gmail.com	Trabalho 08 Páginas 125-145
---	--	--------------------------------

A seguir, apresentam-se as principais práticas da GEC e seu atributo principal para estabelecer informações na gestão, controles dos custos e auxiliar na tomada de decisão.

Quadro 04: Práticas de Gestão Estratégica de Custos

Prática de GEC	Atributo Principal
ABC Custeio Baseado em Atividades	Práticas desenvolvidas para o custeio e gerenciamento das atividades que consomem recursos; permitem a mensuração, identificação, redução ou até eliminação das atividades que não geram valor ao cliente.
Custeio de Atributos	Prática para custeio que considera os atributos dos produtos como objeto de custeio; custeia os atributos que diferenciam os produtos em relação às preferências clientes.
Benchmarking	Prática de melhoria mediante a identificação e análise comparativa das melhores práticas de gestão de mercado.
Monitoramento da Posição Competitiva	Prática da coleta de informações sobre concorrentes relacionadas a vendas, custos, produtos e participação de mercados.
Estimativa do Custo da Concorrência	Prática de coleta indireta e de estimativa sobre o custo dos concorrentes, com base em clientes e fornecedores comuns e outras técnicas específicas.
Avaliação dos Concorrentes com Base nas Demonstrações Contábeis publicadas	Prática da análise das demonstrações contábeis dos concorrentes como fonte de avaliação das respectivas performances econômico-financeiras.
Contabilidade de Clientes	Prática de análise das demonstrações contábeis dos clientes com fonte de avaliação da performance econômico-financeira.
Mensuração Integrada de Desempenho (BSC)	Prática de avaliação integrada de desempenho, com medidas financeiras e não financeiras, na perspectiva do aprendizado e crescimento, dos processos internos, dos clientes e financeira.
Custeio do Ciclo de Vida	Prática de avaliação do custo total dos produtos ao longo das fases do seu ciclo de vida; concepção, produção, distribuição, consumo e descarte.
Custeio da Qualidade	Prática de monitoramento de custos da qualidade de produtos e serviços, inclusive as decorrentes de falhas internas (retrabalho e sucatas) e externas (devoluções e garantias).
Custeio e Precificação Estratégicos	Prática de custeio do posicionamento de mercado e busca da vantagem competitiva e reações dos concorrentes a mudanças de preços.
Custeio-Meta (ou Custo-Alvo)	Prática de determinação do custo aceitável, calculado a partir de preço de venda aceitável pelo mercado menos o lucro desejado.
Custeio da Cadeia de Valor	Prática de monitoramento das oportunidades existentes nos vínculos externos com clientes e fornecedores.
Análise de Custo Intangível	Prática de análise de custos ocultos, fruto de itens estruturais e ineficiência de gestão; decorrem da existência de fatores intangíveis e resultantes da formação de ativos intangíveis, como a competência para a inovação.
Análise de Custo Ambiental	Prática de análise dos custos decorrentes da busca ou falta da ecoeficiência ambiental, em atividades de recuperação, monitoramento e reciclagem de produtos e resíduos.
Análise de Custo Logístico	Prática de análise dos custos de abastecimento, aquisição, distribuição e armazenagem de insumos e produtos.
Análise de Custo Kaizen	Prática de análise com foco na melhoria contínua de processos para a redução de custos durante o ciclo de vida do produto.

Fonte: Cinquini e Tenucci (2006 *apud* SOUZA; SILVA; PILZ, 2010, p. 9).

A partir do estabelecimento das práticas da GEC sabe-se que em determinadas avaliações realizadas pelos gestores, sejam elas externas ou internas, alguns métodos e análise de custeio são compreendidos como mais tradicionais, outros com uma perspectiva mais técnica e outros até mais abrangentes. Porém, para que a empresa consiga encontrar e estabelecer a melhor gestão de seus custos e recursos e torná-los rentáveis é necessário que haja a integração entre as práticas da GEC. Ou seja, o gestor deve optar pela prática que mais se identifica com objetivo que ele estabelece e que pretende considerar pertinente para as decisões e objetivos específicos a serem alcançados dentro da organização.

03 – METODOLOGIA

Para realização desse estudo, foram adotados os seguintes procedimentos: quanto ao método, fenomenológico; quanto aos objetivos, pesquisa exploratória; quanto à forma de abordagem do problema, pesquisa qualitativa; quanto aos procedimentos técnicos, estudo de caso único; quanto ao seu delineamento, pesquisa bibliográfica; e quanto à técnica de coleta de dados, entrevista estruturada. (GIL, 2009).

Para a técnica de coleta de dados, foi utilizada uma entrevista estruturada para obter informações por meio de um roteiro antecipadamente estabelecido, aplicando-se o protocolo de pesquisa proposto por Yin (2005). O propósito da utilização do protocolo é ampliar a confiabilidade da pesquisa e direcionar o pesquisador para sua busca de dados necessários ao estudo. (YIN, 2005).

Apoiando-se no problema da pesquisa, é que se pôde indagar quais são as ferramentas necessárias para que o gestor possa encontrar a melhor combinação e direcionamentos de seus custos dentro da organização e em que ponto a GEC consegue proporcionar mudanças nos resultados e confiança nas tomadas de decisões.

Segundo Yin (2005, p. 57) fontes múltiplas de evidências aumentam a validade do *constructo*. Por isso, foram utilizadas as seguintes fontes de dados: entrevista espontânea e entrevista estruturada com o apoio de um roteiro elaborado a partir dos estudos de Alves e Assunção (2008), Assunção (2016), Cinquini e Tenucci

Revista Brasileira de Gestão e Engenharia – ISSN 2237-1664 Centro de Ensino Superior de São Gotardo http://periodicos.cesg.edu.br/index.php/gestaoeengenharia	Número XIX Jan-jun 2019 periodicoscesg@gmail.com	Trabalho 08 Páginas 125-145
---	--	--------------------------------

(2006 *apud* SOUZA; SILVA; PILZ, 2010, p. 9), Martins (2010) e Nakagawa (2000).

Também, foi aplicado um pré-teste ao roteiro de entrevista junto a um grupo de alunos do oitavo período de Ciências Contábeis da Faculdade Divinópolis – FACED, ajustando-o para questões abertas e questões fechadas com escala *likert* com frequências classificadas em “alta”, “média”, “baixa” e “não utiliza”. A entrevista foi aplicada individualmente com o gestor responsável pela GEC (Gestão Estratégica de Custos).

04 – ANÁLISE DE DADOS

A entrevista foi realizada com o responsável pela contabilidade gerencial da empresa, efetuada no mês de setembro de 2018 e dividida em duas etapas: a primeira foi utilizada para apresentar os objetivos da pesquisa, apresentação do protocolo, definição de questões éticas e de graus de transparência e confiabilidade exigida pela empresa; na segunda etapa, foi realizada a entrevista, com duas técnicas distintas, primeiramente através de aplicação de roteiro de entrevista estruturada, que previamente havia sido enviado ao respondente, possibilitando alguns esclarecimentos iniciais, e, em seguida, a entrevista se deu através de questionamentos espontâneos, permitindo-se a triangulação das respostas já obtidas. Com a autorização do respondente a entrevista foi gravada. Não foi autorizada a divulgação do nome da empresa pelo respondente.

Inicialmente foi apresentada a caracterização da empresa estudada, a saber: sociedade empresária limitada de grande porte, situada na cidade de Divinópolis, estado de Minas Gerais, com atuação no mercado nacional em todos os estados da federação, competindo em elevado nível de concorrência, com produção contínua, mix de produtos altamente variados e com ciclos de vida variados de muito alto a baixo. Atualmente, a empresa se prepara para competir no mercado internacional, pretendendo aumentar sua receita de exportação atual que gira em torno de 5% do faturamento total. Cerca de 30% das suas compras de insumos são importadas, sendo necessário contar com o setor de comércio exterior interno. A empresa conta hoje com *mix* de cerca de 200 produtos, planejando lançar 80 outros novos em 2019.

Revista Brasileira de Gestão e Engenharia – ISSN 2237-1664 Centro de Ensino Superior de São Gotardo http://periodicos.cesg.edu.br/index.php/gestaoeengenharia	Número XIX Jan-jun 2019 periodicoscesg@gmail.com	Trabalho 08 Páginas 125-145
---	--	--------------------------------

Quanto à gestão estratégica, a empresa estudada adota um modelo híbrido que utiliza conceitos da liderança em custos, diferenciação e enfoque, tendo como foco principal a gestão de custeio e precificação estratégicos. O respondente destacou que a organização tem crescido na média de mercado nos últimos anos, e que pretendem lançar para 2019 uma nova linha de produtos importados como estratégia de crescimento.

Em relação aos aspectos da contabilidade financeira a empresa adota plano de contas estruturado tanto para atender a legislação fiscal quanto aos relatórios gerenciais. Em relação às demonstrações financeiras, o ano de 2018 será um divisor de águas tendo em tela que neste ano a empresa atingiu pela primeira vez faturamento e valor de ativos que a classifica como empresa de grande porte, portanto a partir de 2019 estará sujeita à lei das sociedades anônimas e às normas brasileiras de contabilidade completas. Até 2017 elaborava apenas demonstrações obrigatórias para empresas de médio porte com periodicidade mensal.

Quanto aos aspectos da contabilidade gerencial foi perguntando com que frequência os relatórios para gestão são utilizados nos processos decisórios. Com frequência alta foram apontados: opiniões dos funcionários na elaboração de projeções, orçamentos e uso da informação; informações relativas a padrões físicos, operacionais e financeiros; valores históricos para estimativas e previsões; e relatórios especificamente desenhados para gestão. Com frequência média: informações de natureza contábil para a gestão da indústria; relatórios oportunos (em tempo) para a tomada de decisão de natureza contábil; e análise de relatórios contábeis. Não foram mencionados relatórios ou fontes de informações com frequência de utilização baixa ou nenhuma. Ressalta-se que a indústria elabora seus relatórios para gestão em planilhas do Excel, com informações obtidas do sistema de informação contábil e outras fontes formais e informais.

Quanto ao aspecto da prática de custos, a organização apresenta uma análise de todas as atividades produtivas para o controle dos custos em cada uma delas, para que em seguida sejam calculados os custos com base no consumo destas atividades pelos produtos. Além disso, constatou-se que as informações de consumo de matéria prima (quantidade e valor); consumo de mão-de-obra (quantidade, valor,

Revista Brasileira de Gestão e Engenharia – ISSN 2237-1664 Centro de Ensino Superior de São Gotardo	Número XIX Jan-jun 2019	Trabalho 08 Páginas 125-145
http://periodicos.cesg.edu.br/index.php/gestaoeengenharia	periodicoscesg@gmail.com	

horas trabalhadas); consumo de tempo e valores das atividades; e informações relativas a custos fixos e variáveis, são utilizadas com alta frequência, permitindo aos gestores análises tempestivas. A empresa dispõe de um analista de custos que controla as ordens de produção, conseguindo identificar perdas e evitar impactos contábeis negativos.

Quanto ao aspecto de orçamento foi perguntada qual a frequência de utilização dos seguintes orçamentos: de venda; de produção (aquisição, tempo, consumo de matéria prima, mão-de-obra e outros gastos); capacidade de produção; financeiro, sendo todos utilizados com alta frequência (diariamente) pelos gestores para acompanhamento dos centros de custos e para que estes não ultrapassem o orçamento que já foi antecipadamente planejado.

Quanto ao aspecto de precificação dos produtos foi perguntada qual a frequência de utilização de informações relativas aos: clientes; concorrentes; custos de produção, sendo todos utilizados com média frequência, visto que seguir apenas as tendências do mercado é considerado inviável pela organização estudada, pois, na visão do respondente, cada empresa possui custos estruturais e de oportunidade distintos. Ainda, foi perguntada a frequência dos seguintes aspectos para precificação dos produtos: capacidade de produção; capacidade de distribuição; comercialização à vista ou à prazo, sendo utilizados com baixa frequência, e as informações de custos variáveis sendo utilizada com média frequência a qual é possível identificar com maior precisão a mensuração e a precificação de seus produtos.

Quanto ao aspecto de planejamento e controle foi perguntada qual a frequência de utilização das seguintes práticas: planejamento (compreendendo o estabelecimento de objetivos futuros); gestão dos estoques (manutenção de estoques de matéria prima e produtos acabados); utilização de padrões (consumo e valores de produção); indicadores de desempenho, sendo todos utilizados com alta frequência. A organização também possui um planejamento estratégico feito anualmente, com relação aos objetivos futuros e as metas que pretendem alcançar. Em relação ao estoque, o mesmo é composto por uma grande variedade de itens com data de validade para perecimento e controlados e fiscalizados por órgãos regulamentadores como a Vigilância Sanitária, Igam, Ibama, Polícia Federal e o Exército, sendo

Revista Brasileira de Gestão e Engenharia – ISSN 2237-1664 Centro de Ensino Superior de São Gotardo	Número XIX Jan-jun 2019	Trabalho 08 Páginas 125-145
http://periodicos.cesg.edu.br/index.php/gestaoeengenharia	periodicoscesg@gmail.com	

necessário controles internos fortes.

Quanto à satisfação com as informações foi perguntado em que medida a quantidade das informações corresponde a necessidade da gestão: informações de custos; informações para precificação; informações de orçamentos; e informações de planejamento e controle. Todas elas foram diagnosticadas com alguma deficiência, dado que a empresa mudou recentemente seu programa de gestão contábil e por isso estão ainda em processo de implementação.

Quanto à contribuição das práticas da contabilidade gerencial na percepção dos gestores foi questionada qual a contribuição das seguintes informações fornecidas pela contabilidade gerencial para a gestão relacionada às: informações sobre os custos consumidos em cada atividade e informações de custos classificados em fixos e variáveis sendo consideradas de média contribuição pois o frete e as comissões ainda possuem deficiência no momento da mensuração do custo do produto. Já as informações de: consumo de matéria prima; consumo de mão de obra; consumo de tempo e valores das atividades foram considerados de alta contribuição.

Em relação às práticas de decisões sobre preço as informações: dos clientes; dos concorrentes; dos custos de produção; capacidade de produção; dos custos variáveis foram apontadas de média contribuição, pois são utilizadas com média frequência. Já quanto à capacidade de distribuição; comercialização à vista ou a prazo foram consideradas de baixa frequência.

Em relação à elaboração de orçamentos as informações de: orçamento de vendas; orçamento de produção (matéria prima, mão-de-obra, outros); orçamento da capacidade produtiva; e orçamento financeiro; foram apontadas de alta contribuição.

Em relação às práticas de planejamento e controle as informações de: estabelecimento de objetivos futuros – planejamento; gestão de estoques; custos padrões (consumo e valor); indicadores de desempenho foram considerados de alta contribuição, pois tais informações fornecidas pela contabilidade a qual são embasadas em dados passados são consideradas norteadoras para os próximos planejamentos.

Quanto às práticas utilizadas da gestão estratégicas de custos elaboradas a partir do referencial teórico, o entrevistado declarou que tanto a frequência quanto à

percepção de benefício pelo entrevistado seria “médio” apenas para o sistema de custeio e precificação estratégicos, não se utilizando de nenhum outro método apontado. Segundo Cinquini e Tenucci (2006 *apud* SOUZA; SILVA; PILZ; 2010, p. 9), “o sistema de custeio precificação estratégico consiste na prática de custeio do posicionamento de mercado e busca da vantagem competitiva e reações dos concorrentes à mudanças de preços”.

O respondente destaca que a gestão estratégica está permeada em todas as práticas organizacionais oriundas do planejamento estratégico definido pela administração. São muito importantes em todos os processos de orçamentos, investimentos, decisões financeiras, precificação, custeio, posicionamento de mercado, atividade fabris e operacionais, gestão de pessoas, atividades administrativas, dentre outras, permitindo apoio e provendo informações úteis nas tomadas de decisões econômicas.

05 – CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esse estudo objetivou investigar como a GEC pode auxiliar seus usuários nas tomadas de decisões. Para tanto, buscou na literatura das práticas da gestão estratégica de custos pressupostos que pudessem nortear os estudos. Os resultados demonstram que a empresa estudada, utiliza as práticas de gestão estratégica de custos, buscando constantemente o aprimoramento e inovação para atender o mercado competitivo. Além disso, acredita que é de grande relevância o uso e desenvolvimento das informações geradas por essa ferramenta.

Para percorrer esse caminho, os objetivos específicos orientaram a elaboração do referencial teórico, que conceituou e apresentou a gestão estratégica de custos. Também, especificamente, buscou avaliar a importância da GEC e seus benefícios para as empresas e examinar se a empresa utiliza as ferramentas abordadas pela GEC. Os resultados revelaram que em relação às práticas de gestão estratégica de custos a empresa adota hibridamente os três modelos definidos por Porter (2004), caracterizando-a como meio-termo. Confirmando a literatura, o entrevistado declarou que a empresa estudada possui crescimento dentro da média

Revista Brasileira de Gestão e Engenharia – ISSN 2237-1664 Centro de Ensino Superior de São Gotardo http://periodicos.cesg.edu.br/index.php/gestaoeengenharia	Número XIX Jan-jun 2019 periodicoscesg@gmail.com	Trabalho 08 Páginas 125-145
---	--	--------------------------------

do mercado. Ainda, que a empresa buscará, em 2019, aumentar sua diferenciação com o lançamento de novos produtos, a fim de obter crescimento acima da média de mercado. Evidenciou-se, ainda, a alta frequência da utilização da GEC para elaboração do planejamento estratégico, da gestão de estoques e precificação dos produtos.

Apesar de a empresa reconhecer os benefícios apresentados pela GEC e buscar sua aplicação na gestão, a entidade também vêm se adaptando em relação a essa ferramenta, devido à mudança de seu *software* contábil, identificando algumas deficiências em relação a satisfações das informações oferecidas por ele. Pode-se perceber também que, mesmo utilizando apenas com média frequência a prática de sistema de custeio de precificação estratégico, a empresa utiliza outras ferramentas e conceitos da GEC que auxiliam nos processos de custeio e planejamento, permitindo obtenção de desempenho satisfatório em relação ao planejamento estratégico. O que se abstrai dessas análises é que as práticas da gestão estratégica de custos são capazes de gerar resultados econômicos para a organização, conforme pressupõe a literatura.

Concluindo, quanto à resposta ao problema pode-se afirmar que as informações contábeis relacionadas com a gestão estratégica de custos são utilizadas pelo gestor entrevistado como um ativo ou recurso gerador de resultados econômicos, e que as mesmas são aplicadas nas estratégias organizacionais de redução de custos, de criação de valor, de inovação, de redução de risco, de virtualização e de diferenciação de produtos e, também, nas práticas da contabilidade gerencial de custos, de precificação, de orçamentos, no planejamento e controle da empresa estudada.

Esse estudo não ambicionou discutir a epistemologia, bem como não buscou esgotar as abordagens teóricas exploradas no referencial teórico. Limitou-se a utilizar conceitos que pudessem agregar compreensão à abordagem pretendida, bem como a sustentação teórica da problematização e dos objetivos estabelecidos.

Outra limitação importante é quanto à generalização dos resultados. Por se tratar de um estudo de caso único, os resultados não podem ser estatisticamente generalizados para todas as empresas. Mas, segundo Yin (2005) e Zan (2006), em

Revista Brasileira de Gestão e Engenharia – ISSN 2237-1664 Centro de Ensino Superior de São Gotardo http://periodicos.cesg.edu.br/index.php/gestaoeengenharia	Número XIX Jan-jun 2019 periodicoscesg@gmail.com	Trabalho 08 Páginas 125-145
---	--	--------------------------------

um estudo de caso as generalizações para outras organizações podem ser válidas em seus aspectos analíticos. A generalização analítica se dá frente a uma teoria e não à estatística. Segundo Zan (2006, p. 89) "uma teoria possui uma característica abrangente que permite, em alguns casos, que o estudo possa ser generalizado analiticamente."

Por fim, recomenda-se a replicação do presente estudo de caso único, bem como a sua replicação em estudo de casos múltiplos, a fim de aumentar a validade externa do *constructo* e de confiabilidade.

Espera-se que esse estudo possa contribuir para formulação de hipóteses para futuras pesquisas, bem como para o adensamento da teoria contábil.

06 – REFERÊNCIAS

ALVES, S. C. L.; ASSUNÇÃO, J. F. A utilização da informação contábil na tomada de decisões em empresas de pequeno porte: um estudo exploratório nas indústrias metalúrgicas com contabilidade terceirizada no município de Cláudio MG. *Revista Brasileira de Contabilidade*, v. 171, p. 57-67, 2008.

ASSUNÇÃO, J. F. *Contabilidade e desenvolvimento regional endógeno: estudo de caso em uma indústria de fundição de ferro de pequeno porte da cidade de Divinópolis-MG*. 100 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Desenvolvimento Regional) – Universidade do Estado de Minas Gerais – Fundação Educacional de Divinópolis, Instituto de Educação Superior e Pesquisa, Divinópolis, 2016.

CARNEIRO, J. M. T.; CAVALCANTI, M. A. F. D.; SILVA, J. F. Porter revisitado: análise crítica da tipologia estratégica do mestre. *RAC – Revista de Administração Contemporânea*, Maringá/PR, v.1, n.3, p. 7-30, set./dez. 1997.

DIEHL, Carlos Alberto. *Controle Estratégico de Custos: um modelo referencial avançado*. Tese (Doutorado) em Engenharia de Produção – Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC, Florianópolis, 2004.

GIL, Antonio Carlos. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 6. Ed. São Paulo: Atlas, 2009. 200 p.

Revista Brasileira de Gestão e Engenharia – ISSN 2237-1664 Centro de Ensino Superior de São Gotardo http://periodicos.cesg.edu.br/index.php/gestaoeengenharia	Número XIX Jan-jun 2019	Trabalho 08 Páginas 125-145 periodicoscesg@gmail.com
---	----------------------------	--

FIGUEIREDO, Rúbia Gomes de; CUNHA, Deborah Carvalho; RODRIGUES, Bruna de Cássia; ASSUNÇÃO, Jean Ferreira. *Gestão Estratégica de Custos: Um Estudo de Caso em uma Empresa de Grande Porte na Cidade de Divinópolis-MG*.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. *Gestão de custos: contabilidade e controle*. Tradução Robert Brian Taylor. São Paulo: Pioneira Thonson Learning, 2001.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010. 370 p.

NAKAGAWA, Masayuki. *Gestão estratégica de custos: conceitos, sistemas e implementação-JIT/TQC*. São Paulo: Atlas, 2000. 111 p.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. *Planejamento estratégico: conceitos, metodologia e práticas*. 14. ed. São Paulo: Atlas, 1999. 303 p.

PORTER, Michael E. *Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência*. 2. ed., 12. reimp. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. 409 p.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. *Metodologia do Trabalho Científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico*. 2. Ed. Rio Grande do Sul: Feevale, 2013. 277 p.

SOUZA, M. A.; SILVA, E. J.; PILZ, N. Estutura e práticas de gestão estratégica de custos: Um estudo em uma empresa multinacional. RCO – Revista de Contabilidade e Organizações, São Paulo, v. 4, n. 9, p. 145-167, mai./ago. 2010.

WRIGHT, Peter; KROLL, Mark J.; PARNELL, John. *Administração estratégica*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009. 423 p.

YIN, R. K. *Estudo de caso: planejamento e métodos*. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005. 212 p.

ZAN, Adriano. *Mudanças na contabilidade gerencial de uma organização: estudo de caso com diagnóstico institucional*. 2006. 106 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.