

UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIÁS  
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO, CIÊNCIAS CONTÁBEIS E CIÊNCIAS  
ECONÔMICAS  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

BRENA KRISTHA MORAES DE CASTRO

**GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS: TEORIA, ENSINO E PRÁTICA NO  
MUNICÍPIO DE GOIÂNIA**

GOIÂNIA  
2016

Prof. Dr. Orlando Afonso Valle do Amaral  
Reitor da Universidade Federal de Goiás

Prof. Dr. Luiz Mello de Almeida Neto  
Pró-reitor de Graduação da Universidade Federal de Goiás

Prof. Dr. Moisés Ferreira da Cunha  
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Prof. Dr. Júlio Orestes da Silva  
Coordenador do curso de Ciências Contábeis

BRENA KRISTHA MORAES DE CASTRO

**GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS: TEORIA, ENSINO E PRÁTICA NO  
MUNICÍPIO DE GOIÂNIA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Ciências Contábeis da Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas da Universidade Federal de Goiás como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Profa. Ms. Celma Duque

GOIÂNIA  
2016

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor, através do Programa de Geração Automática do Sistema de Bibliotecas da UFG.

CASTRO, BRENA KRISTHA MORAES DE  
GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTO: [manuscrito] : TEORIA,  
ENSINO E PRÁTICA NO MUNICÍPIO DE GOIÂNIA / BRENA KRISTHA  
MORAES DE CASTRO. - 2016.  
36 f.

Orientador: Profa. Ms. Celma Duque Ferreira.  
Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) - Universidade  
Federal de Goiás, Faculdade de Administração, Ciências Contábeis  
e Ciências Econômicas (FACE), Ciências Contábeis, Goiânia, 2016.  
Bibliografia. Apêndice.  
Inclui siglas, abreviaturas, tabelas, lista de tabelas.

1. Gestão Estratégica de Custos. 2. Instituições de Ensino Superior.  
3. Práticas empresariais. I. Ferreira, Ms. Celma Duque, orient. II.  
Título.

CDU 657

**BRENA KRISTHA MORAES DE CASTRO**

**GESTÃO ESTRATÉGIA DE CUSTOS: TEORIA, ENSINO E PRÁTICA  
NO MUNICÍPIO DE GOIÂNIA**

Trabalho de conclusão de curso submetido e defendido publicamente na Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas (FACE) da Universidade Federal de Goiás, como requisito da obtenção de título de Bacharel em Ciências Contábeis, aprovado pela seguinte banca examinadora:



Prof. Ms. Celma Duque Ferreira – Orientadora  
Universidade Federal de Goiás (UFG)



Prof. Dr. Kleber Domingos de Araújo - Avaliador  
Universidade Federal de Goiás (UFG)



Prof. Dr. Júlio Orestes da Silva - Avaliador  
Universidade Federal de Goiás (UFG)

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço primeiro e sempre a Deus por todas as bênçãos e oportunidades que tive e tenho na vida.

A minha família, em especial, minha mãe Marta, e minha Vó Milta, vocês são verdadeiras luzes na minha vida e nada seria possível sem seus esforços. Agradeço por tudo que já fizeram por mim, sei que não foi pouco, porque na maiorias das vezes abdicaram de ter para poder proporcionar o melhor a mim e ao Braz, meu irmão, vocês foram mães e pais pra gente. Minha gratidão e amor são eternos.

Agradeço também aos meus amigos, em especial a Renata e a Camila, nunca pensei que a vida me daria verdadeiras irmãs, que em todos os momentos e independente de qualquer distância me ajudaram, e me deram suporte em todas as decisões que já tomei. Amo vocês.

Ao Leandro, por muitos fatores, dentre eles pela paciência e ajudas nos cálculos de derivadas, integral e regressões do curso. Você é especial, e tenho um carinho enorme.

E também aos meus professores do curso, em especial minha orientadora Celma Duque, por todo conhecimento repassado, para que hoje eu possa concluir mais uma etapa do caminho que estou trilhando.

## RESUMO

Esta pesquisa teve por objetivo identificar se há relação entre os conteúdos relacionados à Gestão Estratégica de Custos ministrados pelas Instituições de Ensino Superior e as práticas das Empresas do Município de Goiânia. Os métodos utilizados na pesquisa foram descritivos, além do uso de testes e técnicas estatísticas, nas amostras de 10 IES e 20 Empresas. A coleta de dados ocorreu por meio da aplicação de questionário nas Empresas, e recolhimento, por e-mail e visitas, de ementas das matérias relacionadas a custos nas IES. Verificou-se logo, que há parcial relação entre as IES e as Empresas, sendo que os Determinadores de Custos é a que possui mais relação, enquanto que a Análise de Cadeia de Valor resultou em menor. Além disso, foi possível constatar que as empresas possuem mais prática de uso com Missão ou Metas (72,22%), enquanto que as IES ensinam mais custo Activity Based Costing (ABC)/ Activity Based Management (ABM) (100%). Foi também perceptível, através desta pesquisa, e das citadas no referencial, que não há uma consolidação de práticas e ensino, pois há relativas divergências sobre os resultados encontrados. Por isso, entende-se que são importantes pesquisas na área de GEC.

**Palavras-chave:** Gestão Estratégica de Custos; Instituições de Ensino Superior; Práticas empresariais.

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Evidenciações de GEC por Disciplina .....	22
Tabela 2 - Evidenciação da GEC nos Planos de Ensino .....	22
Tabela 3 - Quantidade Total de Funcionários .....	23
Tabela 4 - Área/ Departamento responsável por custos na empresa .....	24
Tabela 5 - Quantidade de funcionários que trabalham com custos .....	24
Tabela 6 - Cidade de formação do responsável por custos.....	25
Tabela 7 - % de GEC evidenciada por Empresa .....	26
Tabela 8 - Quantidade de uso de categoria GEC por Empresa .....	26
Tabela 9 - Evidenciação de GEC pelas IES e Empresa.....	27
Tabela 10 - Estatística Descritiva das Variáveis .....	28
Tabela 11 - Testes de Normalidade, Variância e Média.....	29
Tabela 12 - Correlação Total e por Categoria .....	30

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1- Categorias GEC.....	16
-------------------------------	----

## **LISTA DE ABREVIATURAS**

GEC – Gestão Estratégica de Custo

IES – Instituições de Ensino Superior

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>12</b>
1.1PROBLEMÁTICA .....	12
1.2OBJETIVO .....	13
1.3JUSTIFICATIVA .....	13
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO.....</b>	<b>14</b>
2.1GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS.....	14
2.2PRÁTICAS DE GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS .....	15
2.3ENSINO DE GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS .....	18
<b>3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....</b>	<b>19</b>
3.1ABORDAGEM.....	19
3.2AMOSTRA.....	19
3.3COLETA DE DADOS.....	20
3.4PROCEDIMENTOS ESTATÍSTICOS .....	20
<b>4 ANÁLISE DOS RESULTADOS .....</b>	<b>21</b>
4.1 ANÁLISES DAS IES .....	21
4.2 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DAS EMPRESAS DE GOIÂNIA .....	23
4.2.1 Descrição das Empresas .....	23
4.2.2 Análise das Categorias de GEC utilizadas pelas Empresas.....	25
4.3 COMPARAÇÕES ENTRE AS IES E AS EMPRESAS .....	27
<b>5 CONCLUSÃO.....</b>	<b>30</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>32</b>
<b>APÊNDICE .....</b>	<b>35</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A Gestão Estratégica de Custos – GEC constitui uma ferramenta de inovação que atende as necessidades informacionais das organizações como elemento estratégico, nas constantes mutações mercadológicas. Pois, utiliza um contexto mais amplo, em que tais elementos se tornam mais conscientes, explícitos e formais (CUNHA; BORGERT; FERRARI, 2015).

Além disso, a GEC assume uma posição mais proativa, voltada para o planejamento, gestão e redução de custos. Oferecendo assim, melhor avaliação nas questões operacionais introduzidas, nos planos e estratégias, com eficiência na execução de atividades planejadas. (NAKAGAWA, 1991).

Kaplan e Cooper (1998) afirmam que a competição global foi uma das consequências das mudanças da década de 1970, gerando assim necessidade de novas tecnologias para suprir a demanda de informações relevantes para as entidades. Tais informações estariam relacionadas a custos e desempenho de atividades, processos, produtos, serviços e clientes.

De acordo com Barbosa e Tachibana (1998) a competitividade entre as empresas não constitui mais um fator diferencial, e sim de sobrevivência. Surge então, a necessidade de um processo educacional adequado que atenda as exigências impostas pelo mercado competitivo. De forma que, segundo Angonese et al. (2014), suprim-se tais necessidades do mercado, a partir do acompanhamento dos alunos em relação às exigências do mercado de trabalho, que está em constante mudança e evolução. Afinal, a Contabilidade está mudando seu papel para uma área mais voltada ao gerenciamento e a tomada de decisão, junto com outros profissionais, diferente da época em que o profissional contábil atuava apenas com o registro e a guarda dos registros contábeis (FIGUEIREDO; FABRI, 2000).

Neste sentido, constitui papel das Instituições de Ensino preparar seus alunos, de forma que atendam às exigências impostas pelo mercado (ANGONESE et al., 2014). Para Oliveira (2003) o ensino de Contabilidade tem como desígnio a tomada de decisão, identificando decisões importantes para definir e alcançar metas e objetivos.

### 1.1 PROBLEMÁTICA

Gomes (1995) destaca a importância de se confrontar a teoria com a prática, para que os novos enfoques sejam empíricos e não baseados no senso comum. Estudos como o de Cunha, Borget e Ferrari (2015) evidenciam trabalhos relacionados à GEC. Raupp et al. (2012)

procuram identificar a aderência da GEC dentro de uma empresa estatal. Mas, como argumenta Miranda (2010) são poucos os estudos que compara o mercado com academia.

Além disso, vale ressaltar que para atender as exigências impostas pelo mercado, é necessário que o processo educacional se adeque a essas exigências, visto que a pressão exercida sobre as instituições de ensino constitui uma realidade (ANGONESE et al., 2014).

Tendo em vista essa forte relação entre o mercado e as instituições de ensino, a seguinte pesquisa visa investigar o seguinte problema: **Qual é a relação entre os conteúdos relacionados à GEC ministrados pelas Instituições de Ensino Superior e as práticas das empresas do Município de Goiânia?**

## 1.2 OBJETIVO

A Resolução do Conselho Federal de Educação nº 03/92 instituiu a obrigatoriedade de disciplina abordando conteúdos relacionados a custos, no curso de Ciências Contábeis. Marion e Robles Junior (1998) enfatizam que a partir desta resolução o ensino de Contabilidade pode ser aprimorado, contribuindo assim para destaque das disciplinas de Contabilidade de Custos, Análise de Custos, Contabilidade Gerencial e Controladoria as quais estão contempladas no grupo das disciplinas de formação específica.

Oliveira (2003) relata que os conhecimentos relacionados a essa área contábil devem capacitar o aluno para a elaboração de relatórios gerenciais, com identificação de pontos críticos e oportunidades de melhorias, para que assim facilite o controle das organizações.

Neste contexto, o objetivo da presente pesquisa é **identificar se há relação entre os conteúdos relacionados à GEC ministrados pelas IES e as práticas das empresas do Município de Goiânia.**

## 1.3 JUSTIFICATIVA

Miranda (2010) observa que no Brasil os estudos sobre o ensino de Contabilidade são isolados, sendo que comparações entre o mercado e a academia possuem pouca ou nenhuma avaliação, principalmente de trabalhos relacionados à Contabilidade Gerencial. Ressalta ainda, a necessidade de pesquisas aprofundadas do ensino contábil que aborde a importância de avaliação do que é oferecido aos alunos pelas Instituições de Ensino Superior e o que o mercado

procura dos alunos recém-formados.

Nesta perspectiva, esta pesquisa, justifica-se pela busca em colaborar com esta área de pesquisa, principalmente na comparação entre o mercado e a academia. Contudo busca, ainda, verificar o que as IES têm oferecido e o que o mercado do Estado de Goiás tem exigido, com relação à GEC. Assim, a partir dos resultados, pode-se verificar a contribuição do ensino acadêmico para a gestão de custos no ambiente empresarial, e a partir da prática, qual poderia ser a contribuição para complementar o ensino acadêmico, caso os resultados não atinjam um nível de significância considerável.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS**

Até a Revolução Industrial, no século XVIII, só existia praticamente a Contabilidade Financeira (ou Geral), que estava estruturada para sustentar as empresas comerciais. Com o advento das indústrias surgiu a necessidade de avaliar os estoques, que antes eram levantados em termos físicos, já que a medida dos valores monetários era realizada de forma simplificada, dando origem a Contabilidade de Custos. Com a evolução das empresas, este ramo da Contabilidade passou a ser visto como uma forma eficiente de auxílio do desempenho gerencial. Principalmente por suas duas funções relevantes, as quais são o auxílio ao controle e ajuda a tomada de decisão, esta última de grande importância devido ao aumento significativo de competitividade no mercado (MARTINS, 2003).

Compactuando com a mesma ideia, a pesquisa de Pereira e Wanderley (2012) ressalta que o objetivo da contabilidade de custos está na geração de informações relevantes e imprescindíveis ao processo de tomada de decisão para seu usuário, baseado no planejamento e no controle das operações. Os autores procuram apresentar nos seus estudos tipos de sistema de custeios existentes para que o controle de custos possa ser realizado, além de informações para esclarecimento na tomada de decisão gerencial com enfoque nos Sistemas de Custos. Para Nag et al. (2007) os sistemas de Contabilidade de Custos ajudam os gestores quanto a tomada de decisão, que em relação a ambientes externos oferece suporte informacional a Gestão de Custos, sendo que as iniciativas e ações realizadas com base na tomada de decisão está associada a uma Gestão Estratégica.

Slavov (2013) explica que os conceitos iniciais de Contabilidade de Gestão Estratégica

foram introduzidos por Simmonds (1981) devido a necessidade de análises e informações nesta área, consequência dos pensamentos sobre os impactos da estratégia na gestão de custos. Conceitos esses, que posteriormente, adquiriram novas interpretações nos trabalhos de Shank e Govindarajam (1997).

Para Shank e Govindarajan (1997) Gestão Estratégica de Custos é o resultado de três pilares, são eles: análise da cadeia de valor, análise do posicionamento estratégico, e análise dos direcionadores de custos. Em síntese, a análise da cadeia de valor está relacionada ao enfoque do gerenciamento de custos no sentido amplo, ou seja, além da empresa; a análise do posicionamento estratégico se refere a como a diferenciação de produtos e a liderança de custos interferem nas posturas administrativas; e a análise dos direcionadores de custos se refere à compreensão de que o custo é causado por diversos fatores inter-relacionados.

## 2.2 PRÁTICAS DE GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

Nakagawa (2000) define GEC como um sistema de planejamento e controle que busca identificar os custos derivados da execução de atividades relevantes da empresa, a eficiência e eficácia do desempenho operacional, possíveis melhorias na empresa, de forma que no futuro os objetivos sejam alcançados mesmo em um ambiente com diversas mudanças tecnológicas. Slavov (2013) defende que a Gestão Estratégica tem como objetivo melhorar o desempenho das organizações. Cunha, Borget e Ferrari (2015) relata que a abordagem dos três pilares de GEC- análise da cadeia de valor, análise do posicionamento estratégico e análise dos direcionadores de custos, é aplicada nas organizações, tendo em vista alguns estudos de pesquisadores.

Em termos de aplicação, a pesquisa de Cinquini e Tenucci (2007) objetivou verificar a aplicação da Gestão Estratégica de Custos nas empresas italianas. Os autores concluíram que das quatorze técnicas levantadas, fundamentadas no estudo de diversos autores, sete apresentaram maior pontuação, destacando-se Custeio de Atributos, Contabilidade de Clientes, Precificação Estratégica e Monitoramento da Posição Competitiva. Souza, Silva e Pilz (2010) tiveram como objetivo identificar quais as práticas de GEC tem estado presentes na gestão empresarial de uma multinacional brasileira. Os resultados mostraram preferência no uso tradicional de gestão de custos, mesmo atuando como líder em mercado competitivo, além de um distanciamento dos argumentos e conteúdo da literatura que trata sobre o tema.

Na mesma direção, Souza e Mello (2011), buscaram identificar o uso da análise da

cadeia de valor na GEC nas empresas de construção civil de Porto Alegre. Os resultados mostraram que as empresas não são específicas quanto a essa utilização, e assim não exploram todo seu potencial.

Já Raupp et al. (2012) teve como objetivo em sua pesquisa investigar a aderência da GEC, sob a ótica dos gestores e empregado, na Eletrosul Centrais Elétricas S.A., empresa estatal de energia elétrica. Os achados evidenciaram que o modelo de GEC foi implementado parcialmente na Eletrosul, e o fator que mais dificultou a completa implementação foi a análise dos direcionadores de custos, tendo em vista o consenso dos entrevistados.

Wrubel, Diehl e Ott (2010) tiveram como objetivo de pesquisa identificar e analisar informações da GEC nos relatórios dos anos de 2005, 2006 e 2007 de companhias brasileiras com capital aberto listadas nos níveis de governança corporativa da BOVESPA, e propõem uma categorização da GEC, validada por três pesquisadores especialistas que possuem doutorado pelas seguintes Universidades: o primeiro, pela Universidade de São Paulo, em Controladoria e Contabilidade; o segundo, pela Universidad Del Sur, em Administração; e o terceiro, em Engenharia de Produção, pela Universidade Federal de Santa Catarina. Utilizaram técnicas baseadas em 16 categorias, derivadas das análises e fundamentação teórica, principalmente com as categorias iniciais dos autores Shank e Govindarajan (1997), quais são: análise da cadeia de valor; análise do posicionamento estratégico e análise dos direcionadores de custos. O Quadro 1 (um) apresenta as 16 categorias propostas pelos autores.

A conclusão do estudo foi que a média geral derivou 212 sentenças por companhia, sendo que 48 práticas são relacionadas à Análise da cadeia de valor, 22 práticas dos Direcionadores de Custos, e 14 de Posicionamento Estratégico, além de inferir que a quantidade de divulgação está relacionada com o tamanho dos relatórios.

**Quadro 1- Categorias GEC**

Análise da cadeia de valor	Cadeia de valor	É um sistema de atividades interdependentes. As atividades de valor estão relacionadas por meio de elos dentro da cadeia de valor (PORTER, 1989).
	ABC/ ABM	O ABC fornece informações estratégicas de custos, enquanto que o ABM planeja ações táticas e operacionais baseadas nos dados das atividades (KAPLAN e COOPER, 2000).
	Custos ambientais	Elenca as estratégias principais: reduzir ao mínimo possível ou eliminar a produção de resíduos poluentes, elevar ao máximo a produtividade com grau de qualidade ambiental crescente e manter sistemas eficazes de gerenciamento ambiental. O controle de custos reflete o nível de falhas existentes e o volume de gastos necessários para efetuar a sua eliminação ou redução (RIBEIRO, 2005).
	Custos intangíveis	É a parcela de sacrifício absorvida na formação e/ou manutenção de um fator intangível. Exemplos: patentes e os custos de desenvolvimento, marcas registradas e custos de propaganda e

		registro (DIEHL, 1997).
	TCO – Custo total de propriedade	Define-se como uma ferramenta e uma filosofia de compra baseada no entendimento do custo relevante relacionado à compra de um bem ou serviço de um fornecedor (ELLRAM e SIF ERD, 1993).
	Custo dos concorrentes	O programa de GEC não deve restringir seu foco à estrutura de custos da empresa ou da cadeia de suprimentos da qual faz parte, e sim, a empresa deve monitorar seu desempenho relativo a outras empresas, em particular, os concorrentes (COOPER e SLAGMULDER, 2004).
	Lucro por cliente	Tempo mantido de clientes; quantidade mantida de clientes; volume de negócios por cliente (WRUBEL et al., 2011)
	Custos logísticos	Os custos logísticos são os custos de planejar, implementar e controlar todo o inventário de entrada ( <i>inbound</i> ), e em processo e de saída ( <i>outbound</i> ), desde o ponto de origem até o ponto de consumo (FARIA e COSTA, 2005).
	Alianças estratégicas ( <i>joint ventures</i> )	Podem existir fortes parcerias entre a companhia e seus clientes. A forma de uma aliança estratégica vai desde um simples contrato a uma <i>joint-venture</i> (ROCHA, 1999; YOSHINO e RANGAN, 1997).
	Custos interorganizacionais	É um processo cooperativo de gerenciamento de custos que inclui outras organizações dentro de uma cadeia de valor além da própria empresa (SOUZA e ROCHA, 2008).
	Contabilidade aberta	É uma metodologia de intercâmbio de informações entre os membros da rede de fornecedores. Os objetivos são redução de custos e otimização de resultados (AGUIAR e ROCHA, 2007).
Direcionadores de Custos	Direcionadores/determinantes antes de custos	Direcionador de custo é o fator que determina a ocorrência de uma atividade (MARTINS, 2001).
	Custos da Qualidade	Decorrencia natural do fato de que a gestão da qualidade total também passou a integrar as estratégias empresariais que objetivam assegurar o estabelecimento de vantagem competitiva ante os seus concorrentes (SOUZA e COLLAZI OL, 2006).
Posicionamento Estratégico	Missão ou Metas	Divide-se em: a) construir – aumento da fatia de mercado; b) manter – proteger a fatia de mercado e a posição competitiva; c) colher – maximização dos ganhos e do fluxo de caixa (SHANK e GOVINDARAJAN, 1997).
	Vantagem competitiva	Aliança entre companhias podem proporcionar, entre outros, vantagem competitiva em decorrência de compartilhamento de benefícios e redução de custos, adoção de economias de escala, possível diferenciação nos produtos ou serviços e aumento do valor da companhia diante dos concorrentes. (WRUBEL et al., 2011).
	Custo-meta/Custo-alvo ( <i>target cost</i> )	É um sistema de administração por toda a empresa que apoia o processo de custo-alvo (MONDEN, 1999).

Fonte: Adaptado de Wruber et al. (2011)

Importante destacar que para a validação destas categorias, no estudo de Wruber et al. (2011) foi utilizada a técnica de Rodada Delphi, três vezes, a qual buscou um consenso entre especialistas de GEC, que pontuaram com pesos conforme relação ou representação com o tema GEC, além do que, os mesmos poderiam adicionar categorias desejadas.

## 2.3 ENSINO DE GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

Os primeiros indícios do ensino de Contabilidade no Brasil datam do século XIX com a vinda da Família Real Portuguesa. Tal fato se concretiza com o Alvará de 15 de julho de 1809, instituído pelo Príncipe Regente D. João VI, o qual inseriu as denominadas Aulas do Comércio, marco do ensino comercial no Brasil (PELEIAS et al., 2007).

Já o curso formalizado de Ciências Contábeis foi criado no Brasil pelo Decreto-Lei nº 7.988 de 22 de setembro de 1945, pelo nome de “Ciências Contábeis e Atuariais”, com duração de quatro anos. Posteriormente, através do Decreto Lei nº 15.601/46, instituiu-se na Universidade de São Paulo, a Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas- FCEA, hoje Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade- FEA, a qual contribuiu de forma relevante com o início das primeiras bases de pesquisa contábil no Brasil (CUNHA; BORGERT; FERRARI, 2015). Atualmente, de acordo com o Ministério da Educação – MEC (Brasil, 2016) existem 1499 cursos em atividade de Ciências Contábeis, sendo destes 1442 presenciais e 57 à distância.

Com relação ao cenário atual, as diretrizes curriculares nacionais para o Curso de Ciências Contábeis são estabelecidas pelo Ministério da Educação através da Resolução CNE/CES nº 10, de 16 de dezembro de 2004. No entanto, é válido ressaltar que a mesma não delimita especificações dos conteúdos que devem compor o currículo do curso, atribuindo então as IES certa autonomia, desde que atendam os seguintes pontos: Conteúdos de Formação Básica; Conteúdos de Formação Profissional; e Conteúdos de Formação Teórico- Prática.

Sobre à autonomia que as IES possuem, ainda que apresentem as mesmas disciplinas, podem existir diversidades nos conteúdos (SOUZA E ORTIZ, 2006). Visando isso, o Conselho Federal de Contabilidade – CFC (2009) publicou uma proposta com sugestões de ementário, conteúdo programático, bibliografia, carga horária e os objetivos gerais para cada disciplina de formação básica, formação profissional e optativa. Tendo embasamento no art. 5º, incisos I, II e III da Resolução CNE/CES 10/2004, o qual apresenta componentes curriculares de formação básica, formação profissional e formação teórico- prática.

Em análise da proposta do Conselho Federal de Contabilidade – CFC, em relação as disciplinas que abordam custos estão Contabilidade de Custos e Apuração e Análise de Custos, contempladas no conteúdo de formação profissional, que segundo Souza et al. (2012) se enquadram no conhecimento da área gerencial. Sendo que, para Blocher et al (2007) a produção de conhecimento dessa área gerencial, especificamente de gestão de custos, tem a intenção de

simplificar a principal função do gestor, que é a gestão estratégica.

Exemplos de pesquisas, com relação a estudos da área gerencial que contemplem a abordagem de Gestão Estratégica de Custos, cita-se o de Barbosa e Tachibana (1998), em São Paulo, cujo propósito era verificar uma metodologia para a GEC integrando conceitos de cadeia de valores, direcionadores de custos e *activity-based costing* em um sistema de informações. Concluiu-se que a metodologia proposta apresenta grande variabilidade de implementação, e que a GEC é uma poderosa ferramenta para sustentar um alto desempenho frente à adaptação da empresa no mercado dinâmico e competitivo.

Já o estudo de Cunha, Borget e Ferrari (2015), utilizou a base de categorização dos termos da GEC proposta por Wruber et al. (2011), e tiveram como objetivo evidenciar os estudos relacionados à GEC integrantes nos planos de ensino dos cursos de graduação em Ciências Contábeis das IES do estado de Santa Catarina. Chegaram à conclusão de que a categoria mais evidenciada é a de ABC/ABM.

### **3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS**

#### **3.1 ABORDAGEM**

A presente pesquisa possui como delineamento a tipologia de estudo descritiva. Para Gil (2008) tal enfoque de pesquisa busca descrever características de uma determinada população ou fenômeno. A pesquisa está dividida em três partes e analisou o conteúdo das ementas das disciplinas relacionadas à GEC, descreveu os temas abordados pelas instituições de ensino superior, além disso, analisou as práticas de GEC em empresas do Município de Goiânia.

#### **3.2 AMOSTRA**

As amostras são não aleatórias, sendo que a primeira parte da pesquisa está composta pela análise dos Planos de Ensino das IES do Município de Goiânia, cuja população é composta, de acordo com dados extraídos do Ministério da Educação-MEC, por 15 instituições, indicadas no Apêndice A, e 18 cursos de Ciências Contábeis. Ressalta-se, que foram analisados os cursos

na modalidade presencial e que estiveram em atividade na data da pesquisa. A amostragem, por acessibilidade, é composta por 10 IES, representando 66,67% da população.

Com relação à segunda parte, foi utilizada abordagem quantitativa. Partiu-se da base das 500 maiores contribuintes de ICMS em Goiás no ano 2015, divulgadas no sítio da Secretaria da Fazenda do Estado de Goiás. Desta base, foram selecionadas as empresas que possuem escritórios com gestão de custos situados no Município de Goiânia, totalizando 64 empresas. Foram obtidas respostas de 20 questionários, representando 31% da população-alvo.

### 3.3 COLETA DE DADOS

Os Planos de Ensino foram retirados nos sítios das IES, recebidos por *e-mail*, e coletados na própria IES. As categorias que foram avaliadas nas ementas foram analisadas a partir de disciplinas semelhantes à Contabilidade de Custos, Apuração e Análise de Custos e Controladoria, as quais são apresentadas na proposta nacional de conteúdo para o curso de graduação em Ciências Contábeis, pelo Conselho Federal de Contabilidade.

A coleta de dados, das empresas componentes da população-alvo, foi obtida através da aplicação de questionário, enviado por *e-mail*, junto aos departamentos e pessoas responsáveis pelos custos, além de outros meios, como telefonemas e visitas as mesmas, sendo que esta última não obteve resultados. As ligações foram realizadas durante 4 meses para as empresas, obtendo além de respostas, dados para o envio do questionário, que por conseguinte foram reenviados por 3 vezes, em um intervalo de 15 dias. Ressalta-se, que o questionário foi baseado no referencial de categorização proposto por Wruber et al. (2011), e está apresentado no Apêndice B.

### 3.4 PROCEDIMENTOS ESTATÍSTICOS

Para apresentação dos procedimentos estatísticos, utilizou-se estatística descritiva na primeira e segunda parte do estudo, onde os dados foram sumarizados, tabulados e analisados. Para análise dos dados das ementas foi utilizada a categorização proposta por Wruber et, al (2011), descrita no referencial, comparando –a com os Planos de Ensino das IES, que oferecem o curso de Ciências Contábeis. É importante ressaltar que este estudo apresenta limitações, pois há possibilidade das categorias serem estudadas em outras disciplinas que não envolvam

custos, e alguns planos de ensino são mais detalhados do que outros. O estudo não é probabilístico, logo os resultados apresentados não são generalizados.

Em relação às empresas foram permitidas inferências sobre características das mesmas, e a utilização das técnicas de GEC a partir das respostas do questionário aplicado.

A terceira parte finalizou o estudo selecionando os resultados e verificando a relação entre as práticas realizadas nas empresas e os conteúdos de GEC ministrados nas IES. Nesta parte, utilizou-se além de estatística descritiva, teste de normalidade, de variância, de média, e Correlação de Pearson.

Para avaliar o grau de associação entre as IES e as Empresas, utilizou-se a análise de Correlação de Pearson, que de acordo com Stevenson (1981) este método objetiva determinar o relacionamento entre duas amostras emparelhadas. Com base nos dizeres de Cohen (1988), em que os coeficientes podem ser divididos em camada, este estudo define uma escala de 0 a 1, dividida em três partes, onde de 0 a 0,39 não há relação, de 0,40 a 0,69 há parcial relação e de 0,70 a 1 há relação.

## 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

A análise dos dados está segmentada em três aspectos propostos por este estudo: comparação dos planos de ensino das IES, inferências sobre a utilização de GEC nas empresas, e por fim, comparação dos resultados apresentados pelas IES com as empresas que compuseram a amostra.

### 4.1 ANÁLISES DAS IES

**Disciplinas de custo** - O grupo de coleta de dados verificou que as nomenclaturas das disciplinas relacionadas a custos, utilizadas pelas IES, foram as seguintes: Contabilidade de Custos, Contabilidade e Análise de Custos, Contabilidade de Custos II, Análise de Custos, Controladoria, Contabilidade Gerencial, Custos e Preço, Gestão Estratégica de Custos. Na Tabela 1 são apresentadas as evidenciações de GEC por disciplina. A fonte destas nomenclaturas são derivadas dos Planos de Ensino das IES que comporam a amostra.

**Tabela 1 - Evidenciações de GEC por Disciplina**

Disciplina	Evidenciação de GEC	%
Contabilidade de Custos II	2	3,08%
Contabilidade e Análise de Custos	3	4,62%
Custos e Preços	4	6,15%
Gestão Estratégica de Custos	5	7,69%
Contabilidade Gerencial	8	12,31%
Análise de Custos	13	20,00%
Contabilidade de Custos	14	21,54%
Controladoria	16	24,62%

Fonte: dados da pesquisa

**Utilização das categorias GEC-** Após a verificação dos conteúdos ministrados em cada disciplina mencionada acima, das IES do Município de Goiânia, foi elaborada a Tabela 2, que apresenta o percentual de utilização de cada categoria GEC.

**Tabela 2 - Evidenciação da GEC nos Planos de Ensino**

CATEGORIAS GEC	Frequência de Uso (%)
<b>Análise da cadeia de valor</b>	
Cadeia de valor	-
ABC/ ABM	100,00%
Custos ambientais	10,00%
Custos intangíveis	80,00%
TCO – Custo total de propriedade	60,00%
Custo dos concorrentes	20,00%
Lucro por cliente	80,00%
Custos logísticos	60,00%
Alianças estratégicas	10,00%
Custos interorganizacionais	30,00%
Contabilidade aberta	-
<b>Direcionadores de custos</b>	
Direcionadores/determinantes de custos	50,00%
Custos da Qualidade	20,00%
<b>Posicionamento estratégico</b>	
Missão ou Metas	60,00%
Vantagem competitiva	20,00%
Custo-meta/Custo-alvo ( <i>target cost</i> )	70,00%

Fonte: dados da pesquisa

A partir dos resultados, verifica-se que o item mais evidenciado pelas IES é o Custo ABC/ABM. Este resultado é o mesmo observado pelo estudo de Cunha, Borget e Ferrari (2015)

que usou a mesma categorização de GEC, para as IES de Santa Catarina. Outro ponto de destaque é a pouca abordagem da Análise de Direcionadores de Custos, e segundo o estudo de Raupp et al. (2012) este foi justamente o fator que mais dificultou a completa implantação de GEC na Eletrosul Centrais Elétricas S.A.

## 4.2 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DAS EMPRESAS DE GOIÂNIA

### 4.2.1 Descrição das Empresas

O grupo de coleta de dados verificou características das empresas respondentes do questionário. As informações geradas se referem à atividade da empresa, quantidade de funcionários no geral, se há ou não políticas de custos, e em caso afirmativo qual o departamento ou área responsável, e quantos funcionários por custos, a cidade e qual a formação do responsável por custos, e por fim a aderência das categorias de GEC por parte das mesmas.

**Atividade das empresas respondentes** - A maior representatividade de Empresas possui atividade no ramo do comércio, representando 60% da amostra. Isso pode estar relacionado ao fato da pesquisa ter sido realizada na cidade de Goiânia, capital do Estado de Goiás. Seguida pela atividade industrial, com 25%, e outros ramos com 15%.

**Quantidade de funcionários total** – A quantidade total de funcionários identificou que a concentração da amostra está entre 0 e 200, com 55%. Seguido por 15% de 401 a 600 funcionários, e 10% de 201 a 400 e mais de 600, conforme a Tabela 3.

**Tabela 3 - Quantidade Total de Funcionários**

Total de Funcionários	Frequência (%)	% Acumulado	% válido
1 a 200	55	55	61,11
201 a 400	10	65	11,11
401 a 600	15	80	16,67
Mais de 600	10	90	11,11
Não declarado	10	100	
Total	100		100

Fonte: dados da pesquisa

Desconsidera-se 10% que não declarou o total de funcionários, sendo assim, o percentual válido para as empresas de 0 a 200 funcionários é de 61,11%.

**Política de Custos** – Verificou-se que 85% da amostra possui uma política de custos de fato, comparado a 15% que não possuem uma gestão eficaz quanto ao assunto. Ressalta-se que toda amostra respondeu a esta pergunta, e que mesmo 15% não tendo política de custos, não significa que este total não possui qualquer categoria de GEC.

**Departamento responsável e quantidade de funcionários de custos** – Infere-se no estudo, a partir dos resultados, que os departamentos que mais são responsáveis por custos são o de Contabilidade, e ou junto com o de Controladoria, com representação de 40% da amostra. Além disso, a quantidade de funcionários apenas de custos que trabalham nestes departamentos tem maior representatividade com 1 a 3, sendo 40% da amostra, como se pode verificar nas Tabelas 4 e 5.

**Tabela 4 - Área/ Departamento responsável por custos na empresa**

Área/ Departamento responsável por custos	Frequência (%)	% Acumulado	% válido
Contabilidade e/ou Controladoria	40	40	61,54
Área de Custos	10	50	15,38
Outros	15	65	23,08
Não declarado/ Não possui	35	100	
Total	100		100

Fonte: dados da pesquisa

Importante ressaltar que os Outros são departamentos que possuem nomenclaturas diferentes, mas que são específicos de custos e possuem representação válida de 23,08%. O nome com Área de Custos possui porcentagem válida de 15,38%.

**Tabela 5 - Quantidade de funcionários que trabalham com custos**

Quantidade de funcionários de custos	Frequência (%)	% Acumulado	% válido
1 a 3	40	40	57,14
4 a 6	20	60	28,57
Mais de 6	10	70	14,29
Não declarado/ Não possui	30	100	

Total	100	100
-------	-----	-----

Fonte: dados da pesquisa

Excluindo-se os não declarados e que não possuem funcionários específicos de custos, o percentual válido das empresas que tem de 0 a 3 funcionários é de 57,14%, seguido das que tem de 4 a 6 funcionários com 28,57%, e por fim das que tem mais de 6 com 14,29%.

**Cidade e qual a formação do responsável por custos** – Percebe-se que o Município de Goiânia, que totalizou 60% da amostra tem influência mais representativa da cidade de formação do responsável, como mostra a Tabela 6. Com relação aos cursos de graduação, o de Contabilidade tem predominância, com percentual válido de 57,14% da amostra. Os outros foram Administração com percentual válido de 21,4%, seguido por outros cursos com 14,29%, e o de Economia, com 7,14%.

**Tabela 6 - Cidade de formação do responsável por custos**

Cidade de formação do responsável	Frequência (%)	% Acumulado	% válido
Goiânia	60	60	85,71
Outras cidades dentro do Estado de Goiás	5	65	7,14
Outras cidades fora do Estado de Goiás	5	70	7,14
Não declarado/ Não possui	30	100	
Total	100		100

Fonte: dados da pesquisa

Não se considera 30% da amostra por não declararem ou não possuírem formação ou responsável, logo o percentual válido para a cidade de formação Goiânia é de 85,71%, e para outras cidades tanto dentro, quanto fora do Estado de Goiás, 7,14%.

#### 4.2.2 Análise das Categorias de GEC utilizadas pelas Empresas

Para aplicação dos testes nesta parte do estudo, não são consideradas as empresas que não possuem políticas de custos e não utilizam qualquer categoria de GEC, por não serem representativas. Entretanto, estão inclusas as empresas que mesmo não possuindo política eficaz de controle de custos, tem alguma categoria GEC. Logo, do total de 20 respondentes do questionário, foram consideradas para aplicação dos testes e da estatística descritiva 18 empresas.

A Tabela 7 mostra a evidenciação por empresa em relação ao total das categorias apresentadas.

**Tabela 7 - % de GEC evidenciada por Empresa**

EMPRESA	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
% de GEC evidenciadas	50%	94%	50%	50%	19%	6%	38%	88%	6%	13%	6%	50%	19%	25%	31%	50%	6%	25%

Fonte: dados da pesquisa

Percebe-se que são poucas Empresas da amostra que possuem menos de 10% das categorias evidenciadas. E que duas empresas possuem percentuais significativos de 88% e 94%. Já a Tabela 8, mostra o percentual evidenciado de cada Empresa por Análise de Cadeia de Valor, Determinadores de Custos e Posicionamento Estratégico.

**Tabela 8 - Quantidade de uso de categoria GEC por Empresa**

EMPRESA	% de GEC evidenciadas		
	Análise de Cadeia de Valor	Determinadores de Custos	Posicionamento Estratégico
1	62,50%	12,50%	25,00%
2	66,70%	13,30%	20,00%
3	62,50%	12,50%	25,00%
4	75,00%	12,50%	12,50%
5	100,00%	-	-
6	100,00%	-	-
7	66,70%	16,70%	16,70%
8	64,30%	14,30%	21,40%
9	-	-	100,00%
10	50,00%	-	50,00%
11	100,00%	-	-
12	50,00%	12,50%	37,50%
13	66,70%	0,00%	33,30%
14	25,00%	25,00%	50,00%
15	60,00%	20,00%	20,00%
16	62,50%	-	37,50%
17	-	-	100,00%
18	-	50,00%	50,00%

Fonte: dados da pesquisa

Os dados foram demonstrados, somando o total de evidenciações por empresa, e distribuídos de forma proporcional a quantidade de evidenciação por categoria de GEC,

totalizando 100%. A primeira Empresa, do total de categorias GEC evidenciadas, 62,5% são referentes a Análise de Cadeia de Valor, 12,5% de Determinadores de Custo e 25% de Posicionamento Estratégico, e da mesma forma foi demonstrado para as outras Empresas.

Percebe-se que a Análise da Cadeia de Valor é a mais utilizada dentre as empresas, o que não condiz com o trabalho de Wrubel, Diehl e Ott (2010), pois seus resultados mostram que as companhias abertas brasileiras possuem mais enfoque de informações sobre Análise dos Direcionadores de Custos. Nem com o trabalho de Souza e Mello (2011), que concluíram que as empresas não são específicas com a utilização de cadeia de valor na GEC e não exploram todo o potencial. Ambos os estudos estão no referencial teórico.

#### 4.3 COMPARAÇÕES ENTRE AS IES E AS EMPRESAS

**Frequência** - Após a identificação do ensino e utilização das categorias de GEC, pelas IES e empresas do Município de Goiânia, elabora-se a Tabela 8, a qual demonstra a quantidade de vezes em que as categorias de GEC foram evidenciadas, tanto em termos absolutos, quanto relativos.

**Tabela 9 - Evidenciação de GEC pelas IES e Empresa**

CATEGORIAS GEC		IES %	Empresas %
Análise Cadeia de Valor	Cadeia de valor	-	38,89%
	ABC/ ABM	100,00%	27,78%
	Custos ambientais	10,00%	16,67%
	Custos intangíveis	80,00%	33,33%
	TCO – Custo total de propriedade	60,00%	27,78%
	Custo dos concorrentes	20,00%	44,44%
	Lucro por cliente	80,00%	50,00%
	Custos logísticos	60,00%	55,56%
	Alianças estratégicas	10,00%	22,22%
	Custos interorganizacionais	30,00%	16,67%
	Contabilidade aberta	0,00%	0,00%
Direcionadores de Custo	Direcionadores/determinantes de custos	50,00%	44,44%
	Custos da Qualidade	20,00%	27,78%
Posicionamento Estratégico	Missão ou Metas	60,00%	72,22%
	Vantagem competitiva	20,00%	27,78%
	Custo-meta/Custo-alvo (target cost)	70,00%	50,00%

Fonte: dados da pesquisa

Ao observar o percentual de divulgação das Empresas de Goiânia, são poucas as evidenciações de categorias com mais uso do que não uso, destaca-se Missão ou Metas com 72,2%, e Custos Logísticos com 55,6%. Além destas, há empate na de Lucro por Cliente e Custo Meta/Custo Alvo. Vale destacar, que o estudo de Souza, Silva e Pilz (2010), descrito no referencial, mostra a não preferência pelo modelo GEC, o que pode se entender também com as empresas desta amostra.

Alguns pontos merecem destaque, como é o caso de Cadeia de Valor, o qual em nenhuma das IES, encontrou-se abordagem de aprendizado sobre o tema, sendo que 38,39% das Empresas adotam essa prática. O outro é custo ABC/ABM, o qual se mostrou como assunto em todas as IES, no entanto, menos de 30% das empresas fazem uso de tal método.

Percebem-se diferenças quanto ao uso das práticas e ao ensino das categorias de GEC. Para às Empresas a maior evidenciação está em Missão ou Metas, enquanto que para as IES, a maior frequência está em de Custo ABC/ABM. Entretanto, existem similaridades, como é o caso de Lucro por Cliente e Custo Total de Propriedade. Logo, para responder a questão problema deste estudo, fez-se necessário a aplicação de alguns testes e técnicas estatísticas, os quais são demonstrados a seguir.

**Estatística Descritiva** - Com intuito de melhor explicar os dados testados, são evidenciados na Tabela 9 as estatísticas descritivas das variáveis de GEC utilizadas pelas empresas e ensinadas pelas IES.

**Tabela 10 - Estatística Descritiva das Variáveis**

Var.	Média	Mediana	Moda	DP	Mínimo	Máximo
Ies	41,88	40,00	60,00	31,88	0,00	100,00
emp	34,72	30,56	27,78	17,74	0,00	72,22

Fonte: dados da pesquisa

Verifica-se que a média de ensino das categorias de GEC pelas IES é de 41,88%, enquanto que a utilização das mesmas pelas empresas é de 34,72%. Sendo que, se considerar todas as IES, as categorias de GEC são utilizadas totalmente, 100%. Ao contrário das Empresas, que possui o máximo de evidenciação de 72,22%. Além disso, o que mais se repete na amostra é 60% das IES utilizarem as categorias, enquanto que para as Empresas, o mais comum é um percentual menor de 27,78%. Destaca-se que ambas as variáveis possuem categorias que não tem qualquer evidenciação.

O desvio padrão mostra que em relação à média, há maior dispersão nas IES do que nas Empresas. Ou seja, a quantidade de evidenciação por categoria das Empresas são mais próximas entre si, enquanto que para as IES há maiores diferenças quanto ao ensino de cada categoria.

**Teste de Normalidade, de Variância e Média** – Para observação dos dados que trazem evidências para a amostra, realizaram-se três testes, que verificaram a normalidade da distribuição, a variância dos dados e a média. Considera-se para fins deste estudo, nível de significância de até 10%, pois segundo Gujarati (p.137, 1995) este é o nível mais utilizado em econometria.

**Tabela 11 - Testes de Normalidade, Variância e Média**

Teste	Var	skew	z	F	t	p-valor
Normalidade	Ies	0,2192	0,4537	-	-	0,6500
	emp	0,1712	0,3549	-	-	0,7227
Variância (F)	ies x emp	-	-	-	10,2370	0,3222
Média ( <i>t student</i> )		-	-	0,30978	-	0,0297

Fonte: dados da pesquisa

O teste de normalidade foi utilizado com o intuito de verificar o uso ou não do teste paramétrico (*t-student*). Para isso, utilizou-se o teste D'Agostino's, que segundo Normando, Tjaderhane e Quintão (2010), o mesmo pode ser utilizado com amostras que contenham dez ou mais variáveis. Segundo os resultados encontrados, o p-valor do teste é maior que o nível de significância,  $\alpha$  de 10%, determinado para este estudo, logo não se rejeita a hipótese nula de que a amostra não é assimétrica. Portanto, ela é normal, num intervalo de confiança de 90%.

Posteriormente, realizou-se o teste de variância, para medir a homogeneidade da amostra. Optou-se pelo teste F, porque em amostras normais, aplica-se o teste Bartlett (F), para verificar a igualdade de variância entre duas amostras (GUJARATI, p.432,1995).

De acordo com os resultados, foram encontradas evidências de diferenças significativas, pois o p-valor de 0,029 rejeita a hipótese nula de que as variâncias são iguais, em um intervalo de confiança de 90%.

Portanto o teste de média aplicado é paramétrico para amostras pareadas, com variâncias distintas, o qual se usou o *t student*. De acordo com o p-valor apresentado pelo teste de 0,3222, em um intervalo de confiança de 90%, infere-se que as médias das variáveis ies e emp são similares.

Percebe-se então, a partir das médias que há certa relação entre o ensino pelas IES e as práticas adotadas pelas Empresas de categorias de GEC. Para medir esse nível de relação foram realizadas técnicas de estatísticas a seguir.

**Coefficiente de Correlação de Pearson** - Ao aplicar Correlação de Pearson entre as IES e as Empresas, no total e por categoria, encontraram-se os resultados evidenciados na Tabela 13, os quais foram transformados em porcentagem para melhor serem visualizados.

**Tabela 12 - Correlação Total e por Categoria**

GEC	ies x emp
Correlação Total	48,62%
Análise da Cadeia de Valor	43,68%
Análise dos Direcionadores de Custo	100,00%
Análise do Posicionamento Estratégico	75,59%

Fonte: dados da pesquisa

A partir da escala aplicada por este estudo, infere-se que a porcentagem de 48,62%, resultada da Correlação de Pearson, mostra parcialidade na relação entre o que é ensinado pelas IES, e o que praticado pelas empresas.

Já com a aplicação da Correlação de Pearson por categoria, infere-se que há relação na Análise dos Direcionadores de Custos, com porcentagem de 100%, e também na Análise do Posicionamento Estratégico, com 75,59%. Para a Análise de Cadeia de Valor, que traz um percentual de 43,68%, há apenas parcial relação.

#### 4 CONCLUSÃO

No cenário atual de grande competitividade, as empresas têm buscado profissionais capacitados e preparados para atender as complexas demandas do mercado. A Gestão Estratégica de Custos vem como auxílio, pois analisa a gestão de custos de uma forma mais estratégica.

Existem pesquisas relacionadas ao assunto, mas não é comum a comparação entre o ambiente empresarial e as Instituições de Ensino Superior, como é proposto na presente pesquisa. Vale ressaltar que a categorização de GEC utilizada, já foram abordadas em outras

pesquisas, como é o caso da de Wruber et al. (2011) e Cunha, Borget e Ferrari (2015).

Os principais resultados da pesquisa sinalizam que as Empresas e as IES do Município de Goiânia fazem mais não uso do que uso das categorias de GEC. Sendo que as Empresas evidenciam mais Missão ou Metas, enquanto que as IES é o ABC/ABM. Outro ponto, é que se comparar a quantidade de evidenciação nas IES, percebe-se que o tema é pouco abordado, diante da quantidade de matérias relacionadas a custos. E com relação as Empresas, Wruber et al. (2011), enfatiza que os teóricos ainda não encontraram um consenso sobre as práticas de GEC.

Para responder a questão problema deste estudo, foram utilizadas testes e técnicas estatísticas, percebeu-se, através dos resultados, que as médias das frequências das duas são similares, e para atribuir um grau de semelhança foi aplicado Correlação de Pearson, o qual retornou em um coeficiente de 0,4862 (48,62%), que para a escala atribuída neste estudo, o intervalo está entre 0,40 e 0,69.

Portanto, conclui-se que existe correlação, e verifica-se a partir da escala atribuída ao estudo que a mesma é parcial, entre as IES e as Empresas do Município de Goiânia. Sendo que, se as categorias forem analisadas separadamente, a Análise de Determinadores de Custos é a que possui mais similaridades, com um coeficiente de 1, enquanto que a Análise de Cadeia de Valor é a que apresenta menos, tendo coeficiente de 0,43.

É válido comentar, que apesar de ter correlação, poderia existir mais vínculos entre o mercado e as Instituições de Ensino. No que diz respeito a GEC, poderia ser mais amplamente estudada para que no mercado pudesse ser implementada de forma mais eficaz, e assim, constituir-se como mais uma ferramenta de diferencial competitivo. Outro ponto, seria agregar mais tal assunto nas ementas das disciplinas das IES, pois esta ferramenta estratégica é um assunto relativamente novo, visto que ela é posterior a Gestão de Custos.

Importante perceber, através desta pesquisa, e das referenciadas que não há uma consolidação de práticas e ensino, pois há relativas divergências sobre os resultados encontrados. Além disso existem dificuldades quanto a coleta de dados, principalmente nas Empresas de grande porte. Por isso, entende-se que são importantes mais pesquisas na área de GEC, até mesmo que abrangem maiores áreas, visto que esta se delimitou ao Município de Goiânia.

## REFERÊNCIAS

- ANDERSON, David R., SWEENEY, Dennis J., WILLIAMS, Thomas A. **Estatística Aplicada à Administração e Economia**. 2 ed. São Paulo: Thomson, 2007.
- ANGONESE, Rodrigo et al. O ensino contábil no estado de Santa Catarina: as matrizes curriculares dos cursos de graduação em análise. **Teoria e Evidência Econômica**, Rio Grande do Sul, v. 20, n. 43, p.238-261, jul./dez. 2014.
- BARBOSA, Rodrigo Pereira; TACHIBANA, Wilson Kendy. **METODOLOGIA PARA GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS**: Integração dos Conceitos de Cadeia de Valores, Direcionadores de Custos e *Activity-based costing* em um sistema de informações. 1998. XXII CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS. Disponível em: <<http://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/3260>>. Acesso em: 10 abr. 2016.
- BLOCHER, E. I. et al. **Gestão estratégica de custos**. São Paulo: McGraw Hill, 2007
- CINQUINI, Lino. TENUCCI, Andréa. Strategic Management Accounting: exploring distinctive features and links with strategy. **MPRA – Munich Personal Repec Archive**, paper nº 212, posted 07, november/2007.
- COHEN, J. (1992). Statistical Power Analysis. *Current Directions in Psychological Science*, 1(3), 98-101. Disponível em < <http://www.jstor.org/stable/20182143>> acesso em: 02 dez. 2016.
- CUNHA, Leila Chaves; BORGERT, Altair; FERRARI, Mara Juliana. GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS NOS CURSOS DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS DAS INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR DO ESTADO DE SANTA CATARINA. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, Florianópolis, v. 14, n. 41, p.61-73, 2015.
- FIGUEIREDO, S., FABRI, P. E. **Gestão de Empresas Contábeis**. São Paulo: Atlas, 2000
- GIL, A. C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- GOMES, Josir S. **Tópicos contemporâneos em contabilidade**. RBC, 91, p.79, 1995.
- GUJARATI, Damodar N. **Basic Econometrics**, McGraw-Hill, New York, 1995.
- KAPLAN, Roberto S.; COOPER, Robin. **Custo e desempenho**: administre seus custos para ser mais competitivo. São Paulo: Futura, 1998.
- MARION. José Carlos. ROBLES JUNIOR, Antonio. A busca da qualidade no ensino superior de contabilidade no Brasil. **Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 9, n. 3, p. 13-24. set. 1998.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9.ed.- São Paulo: Atlas, 2003.
- Ministério da Educação e Cultura. **Instituições de Educação Superior e Cursos Cadastrados**. Disponível em: <<http://emec.mec.gov.br/emec/nova#simples>> Acesso: 15 maio. 2016.

MIRANDA, Claudio de Souza. **ENSINO EM CONTABILIDADE GERENCIAL**: uma análise comparativa de percepções de importância entre docentes e profissionais, utilizando as dimensões de atividades, artefatos e competências. 2010. 234 f. Tese (Doutorado) - Curso de Controladoria e Contabilidade, Contabilidade e Atuária, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011.

NAG, R.; HAMBRICK, D. C.; CHEN, M. *What is Strategic Management, Really? Inductive Derivation of a Consensus Definition of the Field*. *Strategic Management Journal*, v.8, n.9, p 935-955, 2007.

NAKAGAWA, M. **Gestão estratégica de custos**: conceito, sistema e implementação JIT/TQC. São Paulo: Atlas, 2000.

NAKAGAWA, Masayuki. **Gestão Estratégica de custos, conceitos, sistemas e implementação**. São Paulo: Atlas, 1991.

NORMANDO, David; TJÄDERHANE, Leo; QUINTÃO, Cátia Cardoso Abdo. A escolha do teste estatístico: um tutorial em forma de apresentação em PowerPoint. *Dental Press J. Orthod*, v. 15, n. 1, p.101-106, jan. 2010.

OLIVEIRA, A. B. S. (coord.). **Métodos e técnicas de pesquisa em contabilidade**. São Paulo: Saraiva, 2003.

PELEIAS, Ivam Ricardo, et al. Evolução do ensino da contabilidade no Brasil: uma análise histórica. **Revista Contabilidade e Finanças**, São Paulo, ed. 30 anos de doutorado, p 19-32, jun/ 2007.

PEREIRA, Daniele Alves; WANDERLEY, Leticia. **CUSTOS PARA TOMADA DE DECISÃO**. 2012. 50 f. TCC (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, Fundação de Ensino “Eurípides Soares da Rocha”, Marília, 2012.

Proposta nacional de conteúdo para o curso de graduação em ciências contábeis / Juarez Domingues Carneiro (coordenador)... [et al.]. -- 2. ed. rev. e atual. -- Brasília: **Fundação Brasileira de Contabilidade**, 2009. Disponível em:< [www.cfc.org.br/uparq/proposta.pdf](http://www.cfc.org.br/uparq/proposta.pdf)>. Acesso: 02 jul. 2016.

RAUPP, Sabrina Weiss et al. O PROCESSO DE IMPLEMENTAÇÃO DA GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS EM UMA EMPRESA ESTATAL DE ENERGIA ELÉTRICA. A **Revista Eletrônica de Estratégia & Negócios**, Florianópolis, v. 5, n. 1, p.137-166, abr. 2012.

**Resolução CNE/CES nº 10**, de 16 de dezembro de 2004. Institui as Diretrizes Nacionais Curriculares para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, e dá outras providências. In: Conselho Nacional de Educação – Câmara de Educação Superior. Legislação Republicana Brasileira. Brasília, 2004. Disponível em: <<http://portal.mec.gov.br/>>. Acesso: 15 maio. 2016.

SHANK, John K. e GOVINDARAJAN, Vijay. **A revolução dos custos**: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos. 2. ed.

Rio de Janeiro: Campus, 1997.

SLAVOV, Tiago Nascimento Borges. **Gestão estratégica de custos**: uma contribuição para a construção de sua estrutura conceitual. 2013. 291 f. Tese (Doutorado) - Curso de Controladoria e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

SOUZA, F. R.; BORGERT, A.; LUNKES, R. J.; RICHARTZ, F. Análise do Conteúdo das Ementas das Disciplinas Relacionadas à Área Gerencial. In: **ENCONTRO ANUAL DA ANPAD**, v. 10, n. 20, Rio de Janeiro. Anais. Rio de Janeiro: Associação Nacional de Pós-Graduação em Administração – ANPAD, 2012.

SOUZA, M.B.; ORTIZ, H.C. A estrutura básica para o ensino superior de Contabilidade. In: PELEIAS, Ivam R. (Org.) Didática do ensino da Contabilidade: Aplicável a outros cursos superiores. São Paulo: Saraiva, p. 121-178, 2006.

SOUZA, Marcos Antonio; SILVA, Élio Justo; PILZ, Nestor. **PRÁTICAS DE GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS: UM ESTUDO EM UMA EMPRESA MULTINACIONAL BRASILEIRA** Revista de Contabilidade e Organizações, vol. 4, núm. 9, pp. 145-167 São Paulo, maio-agosto, 2010.

SOUZA, Marcos Antonio; MELLO, Eliane. Análise da cadeia de valor: um estudo no âmbito da gestão estratégica de custos de empresas da construção civil da grande Porto Alegre. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 8, n. 15, p.11-40, nov. 2011.

WOOLDRIDGE, Jeffery N. **Introdução à Econometria**: uma abordagem moderna. 4.ed – São Paulo: Cengage Learning, 2010.

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

WRUBEL, Franciele. DIEHL, Carlos Alberto. OTT, Ernani. Informações sobre a gestão estratégica de custos divulgadas por companhias abertas brasileiras. **Revista Contemporânea de Contabilidade**. Florianópolis, v. 1, n.13, p. 127-150, Jan/Jun, 2010.

## APÊNDICE

### APÊNDICE A – IES do Município de Goiânia

UNIVERSIDADE PAULISTA (UNIP)
CENTRO UNIVERSITÁRIO DE GOIÁS (UNI-ANHANGÜERA)
PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE GOIÁS (PUC GOIÁS)
UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIÁS (UFG)
UNIVERSIDADE SALGADO DE OLIVEIRA (UNIVERSO)
FACULDADE PADRÃO (PADRAO)
FACULDADE ALVES FARIA (ALFA)
FACULDADE ARAGUAIA (FARA)
FACULDADE SUL-AMERICANA (FASAM)
FACULDADE ESTÁCIO DE SÁ DE GOIÁS (FESGO)
FACULDADE UNIDA DE CAMPINAS (FACUNICAMPS)
FACULDADE BRASILEIRA DE EDUCAÇÃO E CULTURA (FABEC BRASIL)
FACULDADE DELTA (FACULDADE DELTA)
FACULDADE NOROESTE (FAN)
FACULDADE PITÁGORAS DE GOIÂNIA (FAG)

Fonte: Ministério da Educação

### APÊNDICE B – QUESTIONÁRIO

CARACTERÍSTICAS SOBRE GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS	
1	Atividade da empresa: _____
2	Quantidade de funcionários: _____
3	A empresa utiliza políticas de controle de custos: ( ) Sim ( ) Não
4	Nome da área/departamento responsável por custos: _____
5	Formação do profissional responsável de área de custos: ( ) Administrador ( ) Contador ( ) Economista ( ) Engenheiro ( ) Outro
6	Cidade que se formou: _____
7	Quantidade de funcionários que trabalham na área de custos: _____
8	Identifique, a seguir, quais categorias da Gestão Estratégica de Custos são utilizadas:
ANÁLISE DA CADEIA DE VALOR	
	<b>CADEIA DE VALOR</b> - É um sistema de atividades interdependentes. As atividades de valor estão relacionadas por meio de elos dentro da cadeia de valor (PORTER, 1989).
	<b>ABC/ ABM</b> - O ABC fornece informações estratégicas de custos, enquanto que o ABM planeja ações táticas e operacionais baseadas nos dados das atividades (KAPLAN e COOPER, 2000).
	<b>CUSTOS AMBIENTAIS</b> - Elenca as estratégias principais: reduzir ao mínimo possível ou eliminar a produção de resíduos poluentes, elevar ao máximo a produtividade com grau de qualidade ambiental crescente e manter sistemas eficazes de gerenciamento ambiental. O controle de custos reflete o nível de falhas existentes e o volume de gastos necessários para efetuar a sua eliminação ou redução (RIBEIRO, 2005).

	<b>CUSTOS INTANGÍVEIS</b> - É a parcela de sacrifício absorvida na formação e/ou manutenção de um fator intangível. Exemplos: patentes e os custos de desenvolvimento, marcas registradas e custos de propaganda e registro (DIEHL, 1997).
	<b>TCO – CUSTO TOTAL DE PROPRIEDADE</b> - Define-se como uma ferramenta e uma filosofia de compra baseada no entendimento do custo relevante relacionado à compra de um bem ou serviço de um fornecedor (ELLRAM e SIF ERD, 1993).
	<b>CUSTO DOS CONCORRENTES</b> - O programa de GEC não deve restringir seu foco à estrutura de custos da empresa ou da cadeia de suprimentos da qual faz parte, e sim, a empresa deve monitorar seu desempenho relativo a outras empresas, em particular, os concorrentes (COOPER e SLAGMULDER, 2004).
	<b>LUCRO POR CLIENTE</b> - Tempo mantido de clientes; quantidade mantida de clientes; volume de negócios por cliente (WRUBEL et al., 2011)
	<b>CUSTOS LOGÍSTICOS</b> - Os custos logísticos são os custos de planejar, implementar e controlar todo o inventário de entrada ( <i>inbound</i> ), e em processo e de saída ( <i>outbound</i> ), desde o ponto de origem até o ponto de consumo (FARIA e COSTA, 2005).
	<b>ALIANÇAS ESTRATÉGICAS (JOINT VENTURES)</b> - Podem existir fortes parcerias entre a companhia e seus clientes. A forma de uma aliança estratégica vai desde um simples contrato a uma <i>joint-venture</i> (ROCHA, 1999; YOSHINO e RANGAN, 1997).
	<b>CUSTOS INTERORGANIZACIONAIS</b> - É um processo cooperativo de gerenciamento de custos que inclui outras organizações dentro de uma cadeia de valor além da própria empresa (SOUZA e ROCHA, 2008).
	<b>CONTABILIDADE ABERTA</b> - É uma metodologia de intercâmbio de informações entre os membros da rede de fornecedores. Os objetivos são redução de custos e otimização de resultados (AGUIAR e ROCHA, 2007).
<b>DIRECIONADORES DE CUSTOS</b>	
	<b>DIRECIONADORES/DETERMINANTES DE CUSTOS</b> - Direcionador de custo é o fator que determina a ocorrência de uma atividade (MARTINS, 2001).
	<b>CUSTOS DA QUALIDADE</b> - Decorrencia natural do fato de que a gestão da qualidade total também passou a integrar as estratégias empresariais que objetivam assegurar o estabelecimento de vantagem competitiva ante os seus concorrentes (SOUZA e COLLAZI OL, 2006).
<b>POSICIONAMENTO ESTRATÉGICO</b>	
	<b>MISSÃO OU METAS</b> - Divide-se em: a) construir – aumento da fatia de mercado; b) manter – proteger a fatia de mercado e a posição competitiva; c) colher – maximização dos ganhos e do fluxo de caixa (SHANK e GOVINDARAJAN, 1997).
	<b>VANTAGEM COMPETITIVA</b> - Aliança entre companhias podem proporcionar, entre outros, vantagem competitiva em decorrência de compartilhamento de benefícios e redução de custos, adoção de economias de escala, possível diferenciação nos produtos ou serviços e aumento do valor da companhia diante dos concorrentes. (WRUBEL et. al., 2011).
	<b>CUSTO-META/CUSTO- ALVO (TARGET COST)</b> - É um sistema de administração por toda a empresa que apoia o processo de custo-alvo (MONDEN, 1999).

Fonte: Adaptado de Wruber et al. (2011)