

COMPORTAMENTO DOS CUSTOS: UMA REVISÃO SISTEMÁTICA DA LITERATURA

COST BEHAVIOR: A SYSTEMATIC REVIEW OF THE LITERATURE

Iliane Colpo¹

Flaviani Souto Bolzan Medeiros²

RESUMO: Obter vantagem competitiva e manter-se sustentável no mercado, essas são palavras-chave no mundo dos negócios, assim, eliminar gastos que não agregam valor ao cliente pode ser uma forma de se chegar a solução da equação. Em um cenário competitivo entender como os custos funcionam e como se comportam é essencial para tomar a decisão de quais gastos excluir e/ou realocar. Sob esse enfoque, visto que foram apresentados trabalhos que contradizem a literatura tradicional a respeito do comportamento simétrico dos custos em relação ao volume de produção, o objetivo deste artigo consiste em identificar o estado atual das pesquisas acerca do comportamento dos custos na base de dados *Web of Science*. Para isso, utilizou-se o método de revisão sistêmica da literatura em conjunto com a técnica de bibliometria. Os resultados além de apresentar um mapeamento dos principais autores, países, fontes, artigos mais citados também evidenciam a tendência nas pesquisas quanto à busca do entendimento das relações que contribuem para o comportamento assimétrico dos custos.

Palavras-chave: Comportamento dos Custos; Revisão Sistemática; Análise Bibliométrica.

ABSTRACT: Gaining competitive advantage and staying sustainable in the marketplace, these are key words in the business world, thus eliminating expenses that do not add value to the customer can be a way to get the solution of the equation. In a competitive scenario, understanding how costs work and how they behave is essential to make the decision on which costs to exclude and / or relocate. The objective of this paper is to identify the current state of the research on the behavior of costs in the Web database of Science. For this, the method of systemic literature review was used in conjunction with the bibliometry technique. The results, besides presenting a mapping of the main authors, countries, sources, and most cited articles also show the tendency in the researches regarding the search of the understanding of the relations that contribute to the asymmetric behavior of the costs.

Keywords: Costs Behavior; Systematic Review; Bibliometric Analysis.

1. INTRODUÇÃO

Com a ruptura do antigo sistema de produção fordista as empresas se viram obrigadas a construir um novo formato de gerenciamento de seus custos. Farah Júnior (2000) explica que a inclusão de novas tecnologias, modernização dos

¹ Universidade Federal de Santa Maria (UFSM) Mestre em Engenharia de Produção (UFSM) Departamento de Material e Patrimônio; Av. Roraima, 1000 - Prédio 67- Bairro Camobi; CEP 97105-900; Santa Maria/ RS e-mail: ilicolpo@gmail.com.

² Universidade Federal de Santa Maria (UFSM) Doutoranda no Programa de Pós-graduação em Administração (UFSM) Centro de Ciências Sociais e Humanas; Av. Roraima, 1000 - Prédio 74C - Bairro: Camobi; CEP 97105-900; Santa Maria/RS e-mail: flaviani.13@gmail.com

maquinários e produtos causou uma grande elevação nos custos fixos e, ao mesmo tempo, fez diminuir os custos globais. Essa diminuição dos custos variáveis em detrimento, não proporcional, dos custos fixos fez com que a atenção dos gestores se voltasse para entendimento da forma de comportamento dos custos fixos de produção.

No modelo tradicional, evidenciado por vários autores, os custos fixos têm como premissa básica a não relação com o volume de produção, já os custos variáveis têm dependência com o volume de produção (MARTINS, 2010; RIBEIRO, 2015; SANTOS et al., 2015). Porém, Martins (2010) chama a atenção sobre o formato desta classificação ser em relação ao valor total dos custos em uma unidade de tempo e o volume de atividade, não se tratando de um relacionamento apenas com a unidade produzida.

Contudo, atualmente, uma nova teoria tem sido testada por vários autores nos meios acadêmicos, chamada de custos pegajosos, que evidencia a não simetria entre os custos variáveis e o volume da atividade. Essa teoria teve início a partir do trabalho de Anderson, Banker e Janakiraman (2003) e vem sendo validada por diversos autores, a exemplo dos trabalhos de Medeiros, Costa e Silva (2005); Werbin, Vinuesa e Porporato (2012) e Richartz, Borgert e Lunkes (2014).

Desta forma, visto que foram apresentados trabalhos que contradizem a literatura tradicional a respeito do comportamento simétrico dos custos em relação ao volume de produção, surge como problema de pesquisa a seguinte indagação: O que tem sido estudado em um período mais recente na academia sobre o tema comportamento dos custos? Sendo assim, o objetivo deste trabalho consiste em identificar, a partir de uma revisão sistemática da literatura, o estado atual das pesquisas acerca do comportamento dos custos na base de dados *Web of Science*.

Entende-se que este trabalho é relevante e, ao mesmo tempo, justificável uma vez que identificar os avanços no assunto trazem uma compreensão do atual, e assim, é possível traçar novos rumos ou tendências dentro da grande área de custos tão importante para a gestão das empresas, visto a acirrada busca por vantagem competitiva e a sustentabilidade das instituições. Em relação ao objetivo proposto, este se diferencia das demais pesquisas realizada pelos autores Ensslin et al. (2014), Richartz, Borgert e Ensslin (2014) e Reis e Borgert (2018) em função da sua fonte de pesquisa e abordagem, em especial, quanto a busca dos objetivos dos trabalhos mais citados e quanto ao espaço temporal abordado. Além disso, Ensslin

et al. (2014) destacam a escassez de trabalhos na literatura sobre comportamento dos custos de cunho bibliométrico.

Neste artigo, a respeito da sua organização, apresenta-se de início esta breve introdução, posteriormente, a segunda seção abordará o referencial teórico na busca de entender os conceitos básicos da área de custos. Na sequência, a terceira seção remete a metodologia utilizada. Logo após, na quarta seção são descritos os resultados do trabalho, para então, na quinta seção serem expostas as considerações finais deste trabalho.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Esta seção contempla dois tópicos assim discriminados: (1) versa acerca do modelo tradicional de comportamento dos custos e (2) sobre o comportamento dos custos – *sticky costs* ambos a seguir descritos.

2.1 Modelo tradicional de comportamento dos custos

A teoria tradicional do comportamento dos custos tem como premissa básica a simetria entre o valor dos custos e o volume de atividade, estabelecendo assim, uma classificação dos custos em relação ao volume de produção ou atividade. Nesta classificação, é realizada a divisão entre custos chamados de fixos e de variáveis. Martins (2010) adverte que não há neste caso comparação entre um período com outro, e sim, a comparação é estrita entre o valor do gasto no período e o seu volume de atividade, além disso, o referido autor ressalta ainda que a comparação entre períodos está presente no conceito de custo recorrente.

Ademais, é preciso ressaltar o que defende Santos et al. (2015, p. 38), “essa classificação que examina o comportamento dos custos em relação ao nível de atividade (NdA) da empresa é provavelmente a mais importante para a análise de custos sob o aspecto gerencial”. Simplificando a classificação em relação ao volume de produção tem-se que custos fixos são aqueles que permanecem estáveis independentemente de alterações no volume da produção e os custos variáveis, por sua vez, são aqueles que variam em decorrência do volume da produção. Já as despesas seguem o mesmo padrão, porém, sua referência é o volume de vendas.

Este entendimento é reproduzido por vários autores (MARTINS, 2010; RIBEIRO, 2015; SANTOS et al., 2015).

Outro aspecto importante a ser ressaltado é o entendimento de nível de atividade, Santos et al. (2015) expõem que apesar de não existir uma definição teórica na produção única de uma indústria seria as unidades produzidas e vendidas, já nas indústrias com produção múltipla é que surge a real dificuldade, assim, se deve verificar uma forma de estabelecer um denominador comum para todos os produtos e exemplifica que essa relação pode ser por horas de trabalho, em termos monetários, usando preços constantes para as unidades, ou ainda, fração da capacidade total da empresa.

Apesar da explicação supracitada, Ludícibus e Mello (2013) ensinam que o comportamento dos custos não pode ser visto na prática com tanta rigidez, pois muitas perturbações de ordem existem que afetam e distorcem o comportamento presumido de um elemento de custo. Martins (2010) também contribui quando diz que mesmo a matéria-prima, considerada como custo essencialmente variável, pode não ter este comportamento em determinada empresa em função da operacionalização da produção, quando produz em maior volume se tem um aproveitamento maior da matéria-prima.

Martins (2010) informa ainda que as empresas não oscilam com frequência o nível de atividade, e assim, a tarefa de conhecer o comportamento dos custos pode ser conseguida estabelecendo limites normais de variação. Além disso, autores especialistas da área de custos, como Leone e Leone (2010), Horngren, Foster e Datar (2000), Garrison e Noreen (2001) e Maher (2001), entendem que a utilização da técnica de análise de regressão para a estimativa de comportamento dos custos é apropriada para a determinação das possíveis variações e detecção de problemas operacionais na produção.

Contudo, estudos iniciados pelos pesquisadores Anderson, Banker e Janakiraman (2003) demonstram que a teoria tradicional não considera a interferência da gestão no movimento dos custos e que o comportamento dos custos, pelos estudos apresentados, não pode ser considerado simétrico em relação ao volume das atividades. Deste modo, no próximo tópico será abordado o tema dos *sticks costs* ou chamados custos pegajosos.

2.2 Comportamento dos custos – *sticky costs*

O tema em questão é fonte de várias publicações na busca da validade da presente teoria, que discorda da tradicional teoria dos custos em relação à classificação quanto ao volume de produção (ANDERSON; BANKER; JANAKIRAMAN, 2003; CALLEJA; STELIAROS; THOMAS, 2006; BANKER; BYZALOV; PLEHN-DUJOWICH, 2014; CANNON, 2014).

Neste sentido, os autores pioneiros nos estudos, Anderson, Banker e Janakiraman (2003) têm como referencial inicial uma pesquisa realizada em um período de 20 anos para uma base ampla de 7.629 empresas, concluindo que a porcentagem de aumento dos custos para um aumento de receita é maior do que a redução percentual nos custos para uma diminuição equivalente na receita de vendas.

O argumento utilizado pelos autores para este achado é que o modelo tradicional de custos relaciona os níveis de atividade sem considerar como a intervenção gerencial afeta o processo de ajuste das fontes, e também, são citadas situações que possibilitam esse acontecimento, entre elas:

- Os custos de ajuste: valor de indenizações quando os funcionários são demitidos e os gastos com treinamento na contratação de novos funcionários;
- Custos organizacionais: perda de capital humano quando equipes de trabalho são interrompidas;
- Os ajustes realizados pelos gestores: quando a demanda aumenta os recursos são utilizados até o limite, no inverso, pode haver demora na tomada de decisão do corte até por questões pessoais;
- Na desaceleração das vendas os gestores podem aguardar a reversão do quadro antes da adequação dos seus custos;
- Escassez de períodos de trabalho de crescimento econômico aumenta o custo de substituir empregados;
- Contratos de custos firmados para longo prazo dificultam a redução imediata com a perda de receita; e
- Empresas que utilizam mais funcionários têm maior probabilidade de dificuldade na diminuição dos custos.

Já outro estudo realizado por Banker et al. (2014) indicam que o comportamento dos custos também pode ser denominado *anti-sticky*, esse

fenômeno ocorre quando uma diminuição dos custos é maior que o seu aumento em relação ao aumento do volume de produção. Grejo, Abbas e Camacho (2015) realizaram um trabalho bibliométrico nos anos de 2003 a 2014 e concluíram que na literatura, em especial, na internacional são contrários a visão tradicional de que os custos sofrem modificações simétricas em função do nível de atividade, e ainda, revelaram que as variáveis testadas pelos estudos são: a receita líquida de vendas, as despesas administrativas, as despesas gerais e o custo do produto vendido, bem como que a regressão linear e regressão logarítmica são as ferramentas mais utilizadas para a comprovação da assimetria dos custos.

3. METODOLOGIA

A metodologia pode ser entendida como o caminho a ser percorrido (Gonsalves, 2011), ou, complementarmente, um caminho planejado para que se consiga alcançar um objetivo qualquer (MICHEL, 2015). Sendo assim, partindo do objetivo de identificar, a partir de uma revisão sistemática da literatura, o estado atual das pesquisas acerca do comportamento dos custos na base de dados *Web of Science* nesta seção encontra-se exposto a caracterização do tipo de estudo realizado e a descrição da etapa de coleta dos dados.

3.1 Caracterização do tipo de estudo realizado

Neste estudo foi adotado o método da revisão sistemática da literatura seguida de uma análise bibliométrica. Como o próprio nome sugere, a revisão sistemática da literatura refere-se a um tipo de investigação usada para fins de análise sistematizada e replicável de literatura (Vieira et al., 2014), focada em questão bem definida cujo objetivo é identificar, selecionar, avaliar e sintetizar evidências relevantes disponíveis sobre determinado tema (GALVÃO; PEREIRA, 2014).

A revisão sistemática da literatura é um método moderno (Silva et al., 2015), vista como uma pesquisa em si mesma com caráter retrospectivo (Igarashi, Igarashi e Borges, 2015), surgiu dentro do contexto das Ciências Médicas, contudo, vem sendo usada por diferentes áreas do conhecimento (GOHR et al., 2013). Ademais, cabe frisar que embora não haja um único método para a sua realização algumas

etapas se fazem presentes nos métodos descritos por muitos autores (DRESCH; LACERDA; ANTUNES JÚNIOR, 2015; BRIZOLA; FANTIN, 2016). Sob esse enfoque, Sampaio e Mancini (2007) propõem um modelo que contempla os seguintes passos para delineamento de uma revisão sistemática da literatura:

- Passo 1: definir a pergunta: o que se deseja pesquisar?
- Passo 2: buscar a evidência: palavras-chave que possam captar o tema da pesquisa em base de dados previamente definidas;
- Passo 3: revisar e selecionar os estudos: verificar se todos os artigos selecionados são do tema a ser estudado;
- Passo 4: analisar a qualidade: com base nas semelhanças metodológicas agrupar os artigos para as considerações da pesquisa; e
- Passo 5: apresentar os resultados: redação dos resultados encontrados.

Quanto à bibliometria, de acordo com Marcelo e Hayashi (2013), a principal característica deste tipo de técnica é gerar índices de produção do conhecimento científico e seu uso está pautado na investigação do comportamento do conhecimento e da literatura como componente dos processos de comunicação. De modo complementar, Soares et al. (2016) enfatizam que os dados organizados através dos estudos bibliométricos medem a contribuição do conhecimento científico a partir das publicações em determinada área.

3.2 Descrição da etapa de coleta dos dados

Logo após definida a questão problema do trabalho para a busca de evidências, conforme proposto por Sampaio e Mancini (2007), foi adotada como palavra-chave para a procura dos arquivos o termo “*cost behavior*”. Tal termo foi usado na base de dados da *Web of Science*, com a utilização de filtros delimitando o período (de 2008 a 2017) e tipo de apresentação do registro (no caso somente artigos científicos). Nesta busca foram encontrados quarenta e três artigos e todos foram devidamente selecionados uma vez que, mediante análise prévia, constatou-se que eles tratavam do tema objeto desta investigação.

Sobre a base de dados – a *Web of Science* – a mesma foi escolhida pelo fato de ser considerada uma referência a nível mundial (PINTO; FAUSTO, 2012), como

também, por tratar-se de uma base que figura no rol das mais utilizadas nos estudos de citação (Brambilla; Stumpf, 2012), e ainda, possui uma ampla cobertura, tem credibilidade e é muito usual entre os pesquisadores (QUEIROZ; MOURA, 2017). Em seguida, após a seleção e análise preliminar dos artigos encontrados, utilizou-se da técnica de bibliometria com a finalidade de aprimorar o mapeamento e as tendências das publicações dos últimos dez anos a respeito do tema comportamentos dos custos. A descrição dos resultados obtidos segue exposta na próxima seção.

4. RESULTADOS E DISCUSSÕES

Esta seção encontra-se subdividida em dois tópicos, a saber: o primeiro remete ao panorama geral do tema e o segundo apresenta o mapeamento dos artigos mais citados.

4.1 Panorama geral do tema

Aqui serão expostos os dados quantitativos em relação às publicações encontradas no tocante ao tema comportamento dos custos. Deste modo, o primeiro dado a ser apresentado indica o número de artigos publicados por ano. Apesar da relevância do tema, uma vez que trata de ferramentas para o melhor controle dos custos e auxílio à gestão, o número de artigo não é expressivo, sendo que o ápice ocorre em 2016, ano em que foram encontrados 11 publicados. Ressalta-se que no ano de 2008 nenhum trabalho foi encontrado na busca realizada. No total, são evidenciados 43 artigos. Segue a Tabela 1 com os anos de publicação e os registros correspondentes.

Tabela 1 – Volume de trabalhos publicados por ano

Período de publicação	Volume de trabalhos
2009	1
2010	2
2011	2
2012	3
2013	3
2014	6
2015	8
2016	11
2017	7

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Quanto aos autores foram selecionados os dez mais prolíferos em relação ao tema. Salienta-se que a respeito deste item são apresentados os dez pesquisadores em ordem de número de publicações, em conjunto, pode ser visualizado os países e o respectivo número de publicações. Tais informações estão presentes na Tabela 2.

Tabela 2 – Autores, países e o número de trabalhos

Autores	Número de trabalhos	Países	Número de trabalhos
Borgert, A.	3	Estados Unidos	18
Banker, R. D.	2	Brasil	8
Byzalov, D.	2	Canadá	5
Holzhacker, M.	2	Iran	3
Ibrahim, A. E. A.	2	Egito	2
Kont, K. R.	2	Inglaterra	2
Krishnan, R.	2	Estônia	2
Mahlendorf, M. D.	2	Alemanha	2
Mashruwala, R.	2	Holanda	2
Weiss, D.	2	China	2

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

A Tabela 2 apresenta os autores e dentre eles dois podem ser destacados: Banker e Borgert. No caso de Banker R. D., o mesmo possui dois trabalhos é um dos pioneiros na teoria dos custos assimétricos, sendo uma das referências para o estudo atual do comportamento dos custos. Já o pesquisador Borgert A. é brasileiro e professor titular da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), único com três trabalhos.

Ao lado, visualiza-se o número de trabalhos por país de origem, sendo que os Estados Unidos da América lideram este *ranking* com dezoito trabalhos, seguido do Brasil com oito e pelo Canadá com três. No mais, no que se refere ao idioma da publicação, apenas três são evidenciados: trinta e sete trabalhos foram escritos em inglês, cinco em português e apenas um em espanhol.

Quanto à instituição dos autores buscou-se a identificação das dez primeiras, porém, em função de várias figurarem com dois registros na Tabela 3 optou-se pela exposição de treze somente. Neste *ranking* duas instituições brasileiras estão listadas, a Universidade Federal de Santa Catarina em primeiro lugar com quatro trabalhos e a Universidade Federal de Uberlândia com dois trabalhos.

Tabela 3 – Número de artigos por instituição

Instituição	Número de artigos
Universidade Federal de Santa Catarina	4
University of Calgary	3
Frankfurt School of Finance & Management	2
George Mason University	2
Islamic Azad University	2
Michigan State University	2
Pennsylvania Commonwealth System of Higher Education Pshe	2
Tallinn University of Technology	2
Tel Aviv University	2
Temple University	2
Universidade Federal de Uberlândia	2
University of North Carolina	2
University of North Carolina at Chapel Hill	2

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Considerando que no período foram publicados oito trabalhos no Brasil (Tabela 2), buscou-se verificar quais as outras duas instituições que publicaram artigo sobre o tema no país. Logo, constatou-se que com uma publicação cada está a Fac Integradas Vale Ribeira de São Paulo e a Secretaria Municipal de Saúde de Salvador.

Ainda no comparativo com a Tabela 2 – que se refere aos países – nota-se que os Estados Unidos têm dezoito trabalhos, contudo, na Tabela 3 (quanto à instituição) não há concentração em nenhuma, sendo que os de origem americana têm dois ou apenas um artigo sobre o tema. Desta forma, as duas primeiras instituições que se sobressaem são: a Universidade Federal de Santa Catarina (Brasil) e a *University of Calgary* (Canadá).

O presente trabalho também buscou verificar quais áreas de pesquisas estão classificadas os trabalhos e a Tabela 4 enumera sete áreas, cuja lista completa contém mais onze áreas com uma publicação cada. O destaque, já esperado, é na área de Negócios e Economia com vinte e oito registros, essa área abrange a grande área das Ciências Sociais Aplicadas.

Tabela 4 – Áreas de pesquisa e número dos registros

Área de Pesquisa	Número de artigos
Negócios e Economia	28
Agricultura	5
Ciência Ambiental e Ecologia	3
Ciência da Informação e Biblioteconomia	3
Ciência da Computação	2
Engenharia	2
Ciências e Serviços da Saúde	2

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Pela análise da Tabela 4 observa-se que a área da Agricultura, das Ciências do Meio Ambiente, a Ciência da Informação e Biblioteconomia, Ciência da Computação, a Engenharia e Ciências e Serviços da Saúde também contribuem para o aprimoramento do conhecimento do comportamento dos custos. Além disso, foi identificado os periódicos das publicações, dentre eles, destacam-se: *Accounting Reviem* com seis trabalhos, a *Contemporary Accounting Reseach* e a *Custos e Agronegócio Online* com três artigos cada.

Por fim, ainda quanto às fontes de publicação, conforme pode ser visto na Tabela 5, os periódicos brasileiros e os períodos que os mesmos publicaram sobre o tema de comportamentos dos custos. Excluiu-se um periódico por ser sido verificado que o mesmo tem como país de origem os Estados Unidos, assim, a lista de periódicos brasileiros conta com cinco fontes.

Tabela 5 – Fontes brasileiras, número de registros e ano de publicação

Título da fonte	Número de registros	Anos de publicação
Custos e Agronegócio Online	3	2014, 2016 e 2017
Contabilidad y Negocios	1	2016
Custos e Agronegócio	1	2011
Desenvolvimento e Meio Ambiente	1	2016
Revista de Saúde Publica	1	2016

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

A Tabela 5 demonstra que o interesse pelo tema no Brasil é recente, sendo que quatro das sete publicações foram no ano de 2016, e ainda, que os periódicos interessados não são na maioria, como apresentado na Tabela 4, da área de Negócios e Economia, cuja exceção é o periódico de *Contabilidad Y Negocios*. No próximo tópico serão analisados os dez artigos que mais receberam citações no período, onde a intenção desta busca é evidenciar quais os trabalhos que se tornaram mais relevantes para o tema em questão.

4.2 Mapeamento dos artigos mais citados

No primeiro momento será apresentado o título dos artigos, o número de citações dentro do período investigado e nesta tabela os artigos serão codificados em ordem algébrica para fins de utilização nas demais análises deste tópico. Essa codificação tem como base o *ranking* dos trabalhos mais citados. Na Tabela 6 seguem expostos os dados mencionados.

Tabela 6 – Codificação, título do artigo e número de citações recebidas

Cód.	Título	Nº. citações
1	The Agency Problem, Corporate Governance, and the Asymmetrical Behavior of Selling, General, and Administrative Costs	54
2	Cost Behavior and Analysts' Earnings Forecasts	40
3	Do Managerial Incentives Drive Cost Behavior? Evidence about the Role of the Zero Earnings Benchmark for Labor Cost Behavior in Private Belgian Firms	27
4	Employment protection legislation, adjustment costs and cross-country differences in cost behavior	23
5	Differentiation of determinants of low-cost and high-cost recycling	13
6	Demand Uncertainty and Cost Behavior	11
7	Reducing Hospital ICU Noise: A Behavior-Based Approach	10
8	The Impact of Changes in Regulation on Cost Behavior	10
9	Determinants of "Sticky Costs": An Analysis of Cost Behavior using United States Air Transportation Industry Data	9
10	Using Time-Driven Activity-Based Costing to Support Library Management Decisions: A Case Study for Lending and Returning Processes	8

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Para fins de verificar os temas debatidos serão apresentados os objetivos e conclusões dos três primeiros artigos apresentados na Tabela 6. Sendo assim, o primeiro artigo dos autores Chen et al. publicado em 2012 recebeu cinquenta e quatro citações no período de 2008 a 2017, este trabalho tem como problema de pesquisa responder a seguinte pergunta: O problema de agência é um determinante importante para a assimetria de custos de venda, geral e administrativo ou o fenômeno de rigidez de custos e se a forte governança corporativa atenua o problema de agência nesse caso. Os referidos autores com este estudo evidenciam:

- a) que o grau de assimetria de custos de venda, geral e administrativo está associado positivamente aos incentivos de criação de império dos gerentes devido ao problema de agência sugerindo que o problema de agência fornece uma explicação adicional para a assimetria desses custos;
- b) que uma forte governança corporativa atenua a associação positiva entre o problema da agência e o grau de assimetria dos custos de venda, geral e administrativo;
- c) que o problema de agência influencia a rigidez de custos em maior medida em firmas maduras e em firmas onde os custos de venda, geral e administrativo criam baixo valor futuro;

- d) que os conselhos corporativos devem estar ativos no monitoramento de incentivos gerenciais para ajustar os custos de venda, geral e administrativo em resposta a choques exógenos à demanda de produção;
- e) a primeira evidência empírica abrangente para uma explicação da agência para a rigidez de custos de venda, geral e administrativo e destacando o papel dos incentivos gerenciais nos ajustes de custos dos gerentes; e
- f) enquanto estudos anteriores sobre o comportamento de criação de império de gestores se concentraram em atividades mais salientes e não frequentes, como fusões e aquisições, complementamos esses estudos mostrando que o problema de construção de impérios também pode se manifestar no comportamento de custos de venda, geral e administrativo.

O segundo trabalho, do autor Weiss apresentado em 2010, examina como o comportamento de custo assimétrico das empresas influencia as previsões de lucros dos analistas, principalmente a precisão das previsões de ganhos de consenso dos analistas. Os resultados indicam que empresas com comportamento de custos mais rígidos têm previsões de lucros de analistas menos precisas do que empresas com comportamento de custo menos aderente. Além disso, os resultados mostram que a rigidez de custos influencia as prioridades de cobertura dos analistas e os investidores parecem considerar um comportamento de custo fixo ao formar suas crenças sobre o valor das empresas.

O terceiro estudo, dos autores Dierynck, Landsman e Renders divulgado em 2012, investiga a influência de incentivos gerenciais para atender ou superar o *benchmark* de lucro zero sobre o comportamento do custo de mão de obra de empresas privadas belgas. Eles identificaram que, em relação aos gerentes de empresas que possuem lucros saudáveis, os gerentes que atendem ou superam o *benchmark* de lucro zero aumentarão os custos de mão de obra em menor escala quando a atividade aumentar e diminuir os custos de mão de obra quando a atividade diminuir. Isso deve assumir a forma de um comportamento de custo de mão de obra mais simétrico para empresas que relatam um pequeno lucro. Usando dados detalhados de funcionários mostram que os gerentes de empresas que relatam um pequeno lucro se concentram em demitir funcionários que têm um custo relativamente alto, ainda para proteger sua reputação no mercado de trabalho alguns gerentes, particularmente aqueles que relatam lucros saudáveis, limitam o

número de demissões e reagem às mudanças de atividade, alterando o número de horas de trabalho dos funcionários.

Desta forma, os três trabalhos mais citados sobre comportamento de custos têm em comum a preocupação de analisar os custos assimétricos e sua relação com o problema da agência, sobre a precisão das previsões dos lucros pelos analistas, e ainda, os impactos dos custos assimétricos em relação ao volume dos lucros. Uma vez que os três trabalhos juntos possuem 59% das citações do período, pode-se deduzir que o tema atual sobre o comportamento dos custos vem a ser no entendimento das relações dos custos assimétricos. A seguir, verificam-se por intermédio da Tabela 7, os autores, as fontes e os respectivos anos que as pesquisas foram publicadas.

Tabela 7 – Codificação dos artigos, autores, fontes e ano de publicação

Cód.	Autores	Fontes	Ano
1	Chen, Clara Xiaoling; Lu, Hai; Sougiannis, Theodore	Contemporary Accounting Research	2012
2	Weiss, Dan	Accounting Review	2010
3	Dierynck, Bart; Landsman, Wayne R.; Renders, Annelies	Accounting Review	2012
4	Banker, Rajiv D.; Byzalov, Dmitri; Chen, Lei (Tony)	Journal of Accounting & Economics	2013
5	Andersson, Maria; von Borgstede, Chris	Journal of Environmental Psychology	2010
6	Banker, Rajiv D.; Byzalov, Dmitri; Plehn-Dujowich, Jose M.	Accounting Review	2014
7	Konkani, Avinash; Oakley, Barbara; Penprase, Barbara	Journal of Healthcare Engineering	2014
8	Holz hacker, Martin; Krishnan, Ranjani; Mahlendorf, Matthias D.	Contemporary Accounting Research	2015
9	Cannon, James N.	Accounting Review	2014
10	Siguenza-Guzman, Lorena; Van den Abbeele, Alexandra; Vandewalle, Joos; et al.	Library Quarterly	2014

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Na comparação entre os autores que mais possuem trabalhos (conforme Tabela 2), e os autores de artigos que mais possuem citação apenas quatro são identificados, são eles: Banker R. D., Holz hacker M., Mahlendorf M. D. e Weiss D. Acerca das fontes, os trabalhos mais citados tem sido publicados na Accounting Review, das dez publicações quatro estão neste periódico. Quanto aos períodos de publicação, no ano de 2014 foram publicados quatro artigos que estão entre os dez mais citados. Em continuidade, na Figura 1 podem ser visualizadas as palavras-chave que estão presentes nos artigos classificados com os dez mais citados.

Figura 1 – Palavras-chave dos dez artigos mais citados



Fonte: Dados da pesquisa

Na nuvem de palavras apresentada na Figura 1 podem ser evidenciadas as expressões que sintetizam as tendências das pesquisas mais citadas, são elas: custos pegajosos, comportamento de custo e desempenho, com maior ênfase para desempenho.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente artigo foi proposto com o objetivo identificar o estado atual das pesquisas acerca do comportamento dos custos, sendo assim, foi realizada uma investigação nos últimos dez anos na base de dados *Web of Science*. Os resultados da pesquisa evidenciam poucos artigos sobre o assunto apesar da relevância do mesmo para o controle dos custos e no auxílio na tomada de decisão. Em especial, na atual conjuntura de competitividade das empresas, que buscam a redução incessante dos gastos e o maior aproveitamento dos recursos disponíveis. Dos quarenta e três artigos encontrados onze deles foram publicados em 2016, ademais, também se verificou um crescimento constante do número de trabalhos de 2008 a 2016, sendo observado um decréscimo no ano de 2017.

Entre os autores que mais publicaram sobre o assunto Banker R. D. se sobressaiu, inclusive, por ser um dos autores presente na lista dos pesquisadores que possuem trabalhos e mais receberam citações no período analisado. Os

Estados Unidos é o país com maior número de trabalhos e não há evidências de concentração em poucas instituições como ocorre no Brasil, onde Borgert vinculado a UFSC se destaca com quatro dos oito trabalhos.

Além disso, em geral, constatou-se que as fontes de publicação são da área de Negócios e Economia e que no Brasil o periódico que mais publicou foi “Custos e Agronegócios Online”, que tem como escopo trabalhos cuja interface verse entre custos e agronegócio. Como também, se verificou que o interesse no tema no Brasil é recente, sendo que quatro das sete publicações foram no ano de 2016.

Quanto aos três artigos mais citados, que possuem 59% das citações, trazem em suas problemáticas a questão do comportamento dos custos assimétrico na busca de evidenciar qual a sua relação com o problema de agência, quanto à precisão das previsões dos lucros pelos analistas e ainda os impactos dos custos assimétricos em relação ao volume dos lucros, ainda na nuvem de palavras os destaques são custos pegajosos e desempenho.

Com base nesta pesquisa, considera-se como limitação o fato de ter sido analisada somente uma base de dados, e ainda, o período determinado, percebe-se que a tendência das publicações sobre o tema está na evidenciação de quais as relações endógenas ou internas que causam ou modificam o comportamento dos custos de forma assimétrica. Logo, acredita-se que tal investigação não finda as possibilidades de novas pesquisas na área. Portanto, para futuros trabalhos, uma recomendação é a de verificar em outras bases de dados às tendências dos estudos, bem como se sugere um mapeamento do que já foi evidenciado quanto às causas assimetria dos custos e sua relação com diversas variáveis.

REFERÊNCIAS

ANDERSON, M. C.; BANKER, R. D.; JANAKIRAMAN, S. N. Are selling, general and administrative costs "sticky"? **Journal of Accounting Research**, v. 41, n. 1, p. 47-63, 2003.

BANKER, R. D.; BYZALOV, D.; CIFTCI, M.; MASHRUWALA, R. The moderating effect of prior sales changes on asymmetric cost behavior. **Journal of Management Accounting Research**, v. 26, n. 2, p. 221-242, January 2014.

BANKER, R. D.; BYZALOV, D.; PLEHN-DUJOWICH, J. M. Demand uncertainty and cost behavior. **The Accounting Review**, v. 89, n. 3, p. 839-865, 2014.

BRAMBILLA, S. D. S.; STUMPF, I. R. C. Artigos da UFRGS representados na Web of Science: os mais citados e seus citantes. **Em Questão**, Porto Alegre, v. 18, ed. especial, p. 179-197, dez. 2012.

BRIZOLA, J.; FANTIN, N. Revisão da literatura e revisão sistemática da literatura. **Revista de Educação do Vale do Arinos**, Juaraa, v. 3, n. 2, p. 23-39, jul./dez. 2016.

CALLEJA, K.; STELIAROS, M.; THOMAS, D. C. A note on cost stickiness: some international comparisons. **Management Accounting Research**, v. 17, n. 1, p. 127-140, 2006.

CANNON, J. Determinants of “sticky costs”: an analysis of cost behavior using United States air transportation industry data. **The Accounting Review**, v. 89, n. 5, p. 1645-1672, 2014.

DRESCH, A.; LACERDA, D. P.; ANTUNES JÚNIOR, J. A. V. **Design science research**: método de pesquisa para avanço da ciência e tecnologia. Porto Alegre: Bookman, 2015.

ENSSLIN, S. R.; ENSSLIN, L.; KREMER, A. W.; CHAVES, L. C.; BORGERT, A. Comportamento dos custos: seleção de referencial teórico e análise bibliométrica. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, Rio de Janeiro, v. 19, n. 3, p. 3-25, set/dez. 2014.

FARAH JÚNIOR, M. F. A terceira revolução industrial e o novo paradigma produtivo: algumas considerações sobre o desenvolvimento industrial brasileiro nos anos 90. **Revista da FAE**, Curitiba, v. 3, n. 2, p. 45-61, 2000.

GALVÃO, T. F.; PEREIRA, M. G. Revisões sistemáticas da literatura: passos para sua elaboração. **Epidemiologia e Serviços de Saúde**, Brasília, v. 23, n. 1, p. 183-184, jan./mar. 2014.

GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W. **Contabilidade gerencial**. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

GOHR, C. F.; SANTOS, L. C.; GONÇALVES, A. M. C.; PINTO, N. O. Um método para a revisão sistemática da literatura em pesquisas de Engenharia de Produção. In: ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, 33., Salvador, 2013. **Anais...** Salvador: ENEGEP, 2013.

GONSALVES, E. P. **Conversas sobre iniciação à pesquisa científica**. 5. ed. Campinas: Alínea, 2011.

GREJO, L. M.; ABBAS, K.; CAMACHO, R. R. Comportamento dos custos: estudo bibliométrico nos anos de 2003 a 2014 em publicações brasileiras e internacionais. In: CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS, 14., Colômbia, 2015. **Anais....** Colômbia: IIC, 2015.

HORNGREN, C. T.; FOSTER, G.; DATAR, S. **Contabilidade de custos**. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

IGARASHI, W.; IGARASHI, D. C. C.; BORGES, B. J. Revisão sistemática e sua potencial contribuição em “negócios, gerenciamento e contabilidade. **Gestão & Regionalidade**, São Caetano do Sul, v. 31, n. 91, p. 138-151, jan./abr. 2015.

IUDÍCIBUS, S. de; MELLO, G. R. de. **Análise de custos**: uma abordagem quantitativa. São Paulo: Atlas, 2013.

LEONE, G. S. G.; LEONE, R. J. G. **Curso de contabilidade de custos**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MAHER, M. **Contabilidade de custos**: criando valor para a administração. São Paulo: Atlas, 2001.

MARCELO, J. F.; HAYASHI, M. C. P. I. Estudo bibliométrico sobre a produção científica no campo da sociologia da ciência. **Informação & Informação**, Londrina, v. 18, n. 3, p. 138-153, set./dez. 2013.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MEDEIROS, O. R.; COSTA, P. S.; SILVA, C. A. T. Testes empíricos sobre o comportamento Assimétrico dos custos nas empresas brasileiras. **Revista Contabilidade e Finanças**, São Paulo, p. 47-56, 2005.

MICHEL, M. H. **Metodologia e pesquisa científica em Ciências Sociais**: um guia prático para acompanhamento da disciplina e elaboração de trabalhos monográficos. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

PINTO, A. L.; FAUSTO, S. Revistas internacionais para el area de la ciencia de la información: otra visión más allá de lo sistema Qualis/Capes. **Informação & Informação**, v. 17, n. 3, p. 23-48, 2012.

QUEIROZ, D. G. de C.; MOURA, A. M. M. de. Colaboração da matemática brasileira na Web of Science (2004-2013). **Revista Eletrônica de Biblioteconomia e Ciência da Informação**, Florianópolis, v. 22, n. 49, p. 115-126, maio/ago. 2017.

REIS, L. S.; BORGERT, A. Análise das pesquisas em comportamento dos custos. **Custos e Agronegócio On line**, Recife, v. 14, n. 1, p. 184-210, jan./mar. 2018.

RIBEIRO, O. M. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Saraiva, 2015.

RICHARTZ, F.; BORGERT, A.; ENSSLIN, S. R. Comportamento dos custos: mapeamento e análise sistêmica das publicações internacionais. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, Rio de Janeiro, v. 9, n. 3, set./dez. 2014.

RICHARTZ, F.; BORGERT, A.; LUNKES, R. J. Comportamento assimétrico dos custos nas empresas brasileiras listadas na BM&FBovespa. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, v. 7, n. 3, p. 339-361, 2014.

SAMPAIO, R. F., MANCINI, M. C. Estudos de revisão sistemática: um guia para síntese criteriosa da evidência científica. **Revista Brasileira de Fisioterapia**, v. 11, n. 1, p. 83-89, 2007.

SANTOS, J. L. dos; SCHMIDT, P.; PINHEIRO, P. R.; NUNES, M. S. **Manual de contabilidade de custos**: atualizado pela Lei nº 12.973/2014 e pelas Normas do CPC até o Documento de Revisão de Pronunciamentos Técnicos no 03/2013. São Paulo: Atlas, 2015.

SILVA, L. L. M. da; MELO, A. L. de S.; CASTRO, A. M. de; MELO, M. A. de S. Principais etapas do processo de elaboração de uma revisão sistemática da literatura. In: SEMINÁRIO DE PESQUISA, PÓS-GRADUAÇÃO, ENSINO E EXTENSÃO DO CCSEH, 4., Anápolis, 2015. **Anais...** Anápolis: SEPE, 2015.

SOARES, P. B.; CARNEIRO, T. C. J.; CALMON, J. L.; CASTRO, L. O. da C. de O. Análise bibliométrica da produção científica brasileira sobre tecnologia de construção e edificações na base de dados Web of Science. **Ambiente Construído**, Porto Alegre, v. 16, n. 1, p. 175-185, jan./mar. 2016.

VIEIRA, G. B. B.; GONÇALVES, R. B.; LAZZARI, F.; BERTUOL, S. Critérios de escolha portuária: uma revisão sistemática da literatura. **Revista Gestão Industrial**, Ponta Grossa, v. 10, n. 03 p. 654-672, 2014.

WERBIN, E. M.; VINUESA, L. M. M.; PORPORATO, M. Costos pegajosos (*sticky costs*) en empresas españolas: un estudio empírico. **Contaduría y Administración**, v. 57, n. 1, p. 185-200, 2011.

*Artigo recebido em: Março/2019
Aceito em: Abril/2019*