

DETERMINANTES DE CUSTOS: ANÁLISE BIBLIOMÉTRICA DA PRODUÇÃO CIENTÍFICA EM PERIÓDICOS NACIONAIS DE CONTABILIDADE, NO PERÍODO DE 2000 A 2015

Geruza Rodrigues Thiel¹, Mariliza Rech², Marcos Antônio de Souza³,
Débora Gomes Machado⁴

Resumo: Com o intuito de contribuir com a sistematização dos estudos sobre o tema Determinantes de Custos e identificar como o mesmo tem sido abordado no Brasil nos últimos anos, este artigo tem o objetivo de analisar as características básicas da produção científica sobre o tema, em periódicos nacionais de contabilidade, no período de 2000 a 2015. Trata-se de um estudo descritivo, quantitativo, delineado por pesquisa bibliométrica. A amostra constitui-se de 11 artigos e os principais resultados encontrados apontaram que: (i) a maioria dos artigos classifica-se como documental; estudo de caso único e estudos descritivos correspondem a 45% da amostra; existe equilíbrio entre abordagem qualitativa e quantitativa; (ii) a configuração mais comum na elaboração dos trabalhos foi a participação de três autores por artigo; (iii) 24% dos autores possuíam vínculo com a instituição de ensino UNISINOS, a qual obteve maior destaque com sete autores vinculados; (iv) 55% dos autores são mestres e 38% são doutores; (v) apenas uma rede de cooperação entre autores evidenciou ponto de centralidade, com destaque para o pesquisador Souza, M. A.; (vi) 55% dos artigos analisados tiveram citações em outros estudos; (vii) destaca-se o uso de fontes bibliográficas predominantemente nacionais; quanto a tipicidade de referências utilizadas a mais expressiva é o livro (média 39%), seguido por periódicos (média 38%) e portais eletrônicos (média 14%); (viii) em média as obras utilizadas pelos autores possuem de 6 a 19 anos de idade.

Palavras-chave: Determinantes de Custos. Bibliometria. Produção Científica.

COSTS DETERMINANTS: BIBLIOMETRIC ANALYSIS OF SCIENTIFIC PRODUCTION IN NATIONAL ACCOUNTS JOURNALS, IN THE PERIOD OF 2000 TO 2015

Abstract: In order to contribute to the systematization of studies about cost drivers and identify how it has been approached in Brazil in recent years, this article aims to analyze the characteristics of scientific literature

1 Mestranda em Ciências Contábeis - Unisinos.

2 Mestranda em Ciências Contábeis - Unisinos.

3 Doutor em Controladoria e Contabilidade/USP e Professor do PPGC Unisinos.

4 Doutora em Ciências Contábeis e Administração/FURB e Professora PPGA e PPGC FURG.

on cost drivers, in national accounting journals, in the period 2000 to 2015. It is a descriptive, quantitative study, outlined by bibliometric research. The sample consists of 11 articles and the main results indicated that: (i) most articles is classified as documentary and single case study; descriptive studies correspond to 45% of the sample; there is a balance between qualitative and quantitative approach; (ii) the most common configuration in the preparation of the work was the participation of three authors per article; (iii) 24% of authors had link with the educational institution UNISINOS, which got most prominent authors linked with 7; (iv) 55% of the authors are masters and 38% are doctors; (v) only a network of cooperation between authors showed central point, highlighting researcher Souza, MA; (vi) 55% of the analyzed articles were cited in other studies; (vii) stands out the use of predominantly national bibliographic sources; as the typicality of references used the most significant is the book (average 39%), followed by periodic (average 38%) and websites (average 14%); (viii) an average of the works used by the authors have 6-19 years of age.

Keywords: Cost Drivers. Bibliometrics. Scientific production.

1 INTRODUÇÃO

Os determinantes de custos são os fatores que determinam a existência ou a não ocorrência de um elemento de custo, definem seu limite inferior, seu comportamento e influenciam a composição da estrutura de custos de uma entidade (SOUZA; ROCHA, 2009). Segundo Costa (2011), o conhecimento dos determinantes de custos bem como sua análise, planejamento e controle, auxiliam a organização no que tange à: (a) otimização da estrutura de custos; (b) resultados; (c) apoio às medidas que propiciem o alcance; e (d) manutenção da vantagem competitiva. Benjamin Júnior, Souza e Costa (2015) corroboram com este entendimento ao destacarem que o conhecimento sobre determinantes contribui positivamente frente às dificuldades encontradas pelas organizações para ganhar espaço em relação à concorrência, fortalecendo a ação preventiva e reativa.

Uma forma de proporcionar e disseminar o conhecimento e entendimento sobre Determinantes de Custos é a análise de estudos anteriores, uma vez que suas descobertas possibilitam uma revisão teórica aos usuários que necessitam cada vez mais do conhecimento articulado e organizado. Dentre alguns estudos recentes, pode-se destacar: Ramadan (2015); Mpwanya e Heerden (2015); Souza, Zambon e Pinheiro (2015); Moreira et al. (2015); Costa e Rocha (2014); Schürenberg-Frosch (2012); e Diehl, Miotto e Souza (2010). Quanto a estudos que utilizam a bibliometria como técnica de pesquisa, na área temática de gestão de custos, podem ser citados: Ritta, Citadin e Pereira (2015); Voese e Mello (2013); Moraes et al. (2013); Oliveira et al. (2013); Tavares, Kamimura e Araújo (2011); Slavov (2011); Andrade e Muyllder (2010); Cruz et al. (2010); e Diehl, Souza e Alves (2008).

Com o intuito de contribuir com a sistematização dos estudos sobre o tema determinantes de custos e identificar como o mesmo tem sido abordado no Brasil nos últimos anos, este artigo tem o objetivo de analisar as características da produção científica sobre determinantes de custos, em periódicos nacionais de contabilidade, no período de 2000 a 2015.

A pesquisa justifica-se pela constatação de Shank e Govindarajan (1997) e o estudo de Souza, Zambon e Pinheiro (2015) ao afirmarem que a análise dos determinantes de custos torna-se relevante, visto que o custo é causado por muitos fatores que se inter-relacionam de formas complexas. Portanto, compreender o comportamento dos custos significa compreender a complexa interação do conjunto de determinantes de custos em

dada situação. De outro modo, assim como no estudo de Machado, Silva e Beuren (2012) esta pesquisa busca contribuir ao evidenciar características da produção científica em âmbito nacional, com vistas a auxiliar pesquisadores iniciantes no tema, revelando dados e informações de cunho bibliométrico. Nesse intento, a motivação do estudo abrange a área gerencial e acadêmica, ao descrever as características da produção científica sobre a temática “determinantes de custos” para futuro pesquisadores e demais usuários da informação gerencial adjacente.

O estudo está estruturado em cinco seções. A primeira constitui-se desta introdução, a segunda expõe a revisão de literatura, que aborda temas relacionados. A terceira seção descreve os procedimentos metodológicos utilizados no estudo, à quarta explana a análise dos resultados. A quinta e última seção sintetiza as considerações finais sobre os resultados da pesquisa.

2 REVISÃO DE LITERATURA

2.1 Determinantes de Custos

O termo *cost drivers* é empregado na língua inglesa para designar os fatores que causam ou influenciam os custos. Em sua tradução para a língua portuguesa, foi expresso para termos como determinantes, direcionadores, condutores, dentre outros. Na produção acadêmica no Brasil, encontra-se habitualmente a expressão: Determinantes de Custos, para identificar a causa principal da ocorrência dos custos no âmbito da Gestão Estratégica de Custos (SOUZA; ROCHA, 2009).

De acordo com Porter (1985) os determinantes de custos representam as causas estruturais dos custos de uma atividade, que podem ou não estar sob o controle de uma empresa, sendo que nenhum determinante será responsável isoladamente pela posição de custo de uma companhia, ou seja, os determinantes agem em conjunto. Diehl, Miotto e Souza (2010) destacam que os custos de produção ou operação de um negócio ocorrem devido a várias causas e os fatores que causam esses custos são os seus determinantes.

A obra de Riley, um dos primeiros estudos sobre determinantes de custos, conforme citado por Shank e Govindarajan (1997), segregou os principais determinantes de custos em duas categorias definidas como: Estruturais e Operacionais. Os determinantes estruturais refletindo as opções estratégicas primárias da empresa, tendo em vista sua estrutura econômica, não sendo diretamente relacionados com desempenho. Em relação aos determinantes operacionais, estes dependendo da capacidade de execução da empresa e deste modo possuindo relação direta com o desempenho organizacional. O Quadro 1 apresenta os principais determinantes de custos estruturais encontrados na literatura.

Quadro 1 – Determinantes de Custos Estruturais

<p>Escala: As Economias de Escala surgem de eficiências na operação real de uma atividade em uma escala mais alta, bem como de aumentos que não chegam a ser proporcionais na infraestrutura ou nas despesas indiretas necessárias para sustentarem uma atividade, à medida que ela cresce (PORTER, 1985).</p>	<p>Experiência: Quantas vezes no passado a empresa já fez o que está fazendo agora. (RILEY, 1987 apud SHANK; GOVINDARAJAN, 1997).</p>
<p>Diversidade: Variedade ou amplitude, que pode ser aplicada a distintos elementos da organização, como produtos e serviços, fornecedores, clientes, máquinas e equipamentos (COSTA; ROCHA, 2014).</p>	<p>Aprendizagem: O custo de uma atividade pode cair devido à aprendizagem, aumentando sua eficiência por mudança de layout, programação, mão-de-obra, projetos, entre outros (PORTER, 1985).</p>
<p>Tecnologia: Forma como uma empresa utiliza seu conhecimento sobre o negócio para combinar recursos e transformá-los em produtos ou serviços concernentes com sua atividade fim (COSTA; ROCHA, 2014).</p>	<p>Complexidade: A amplitude da linha de produtos ou serviços oferecidos aos clientes, com referências à diversidade de produtos (RILEY, 1987 apud SHANK; GOVINDARAJAN, 1997).</p>
<p>Arranjo Físico: Forma como os recursos são posicionados, visando facilitar a movimentação e locomoção no local de trabalho, com ambiente seguro e saudável ao trabalhador (COSTA; ROCHA, 2014).</p>	<p>Localização: Fator que afeta o custo de diversas formas, como na escolha da mão-de-obra, da administração, das matérias-primas e energia (PORTER, 1985).</p>
<p>Escopo: Utilização de recursos, processos e atividades comuns para a criação de múltiplos produtos, serviços ou subprodutos. O gerenciamento adequado leva às economias de escopo (COSTA; ROCHA, 2014).</p>	<p>Fatores Institucionais: Itens relacionados à especificidade da empresa, como regulamentação governamental, incentivos financeiros, sindicalização, tarifas, tributos, entre outros (PORTER, 1985).</p>
<p>Estrutura de Capitais: Forma como a empresa se financia, equilibrando recursos próprios e de terceiros, para dar andamento às atividades e projetos (COSTA; ROCHA, 2014).</p>	<p>Tempestividade: Fator de aumento ou diminuição dos custos em relação à concorrência, ficando de certa forma à mercê das condições do mercado (COSTA; ROCHA, 2014).</p>
<p>Elos: O custo de uma atividade de valor é afetado pelo modo como outras atividades são executadas. Apresentando Elos dentro da cadeia de valores (internos) e relacionados aos fornecedores e canais (externos) (PORTER, 1985).</p>	<p>Inter-relações: Refere-se às inter-relações com outras unidades empresariais dentro da empresa, como o compartilhamento de atividades similares ou <i>know-how</i> entre elas (PORTER, 1985).</p>
<p>Modelo de Gestão: Envolve regras de conduta dentro de um contexto organizacional, centrados na figura do líder e nos valores da empresa. Elas irão nortear as decisões e a direção que a empresa terá em termos estratégicos, e custos (COSTA; ROCHA, 2014).</p>	<p>Integração: Cada uma das atividades de valor emprega ou poderia empregar insumos adquiridos, envolvendo integração, que podem reduzir o custo, como os de aquisição e de transporte (PORTER, 1985).</p>

Fonte: Elaborado a partir da revisão de literatura dos autores citados.

O Quadro 2 apresenta os principais determinantes de custos operacionais encontrados na literatura.

Quadro 2 – Determinantes de Custos Operacionais

Utilização da Capacidade: Os custos fixos criam uma penalidade pela subutilização da capacidade. A razão custo fixo-variável indica a sensibilidade de uma atividade à utilização (PORTER, 1985).	Comprometimento: Compromisso dos colaboradores com questões ligadas à empresa. Mecanismos necessários para o desempenho, com excelência, pela organização (COSTA; ROCHA, 2014).
Qualidade: Envolve uma gama de características que levam o cliente a optar por um determinado produto ou serviço em detrimento a outros. O produto ou serviço, bem como sua disponibilidade, devem alcançar o patamar desejado pelo cliente (COSTA; ROCHA, 2014).	Projeto do Produto ou Serviço: Configuração que considera as expectativas e necessidades dos clientes, de forma que todas as características devem estar contempladas no desenho de um produto ou escopo de um serviço. (COSTA; ROCHA, 2014).
Relações na Cadeia de Valor: Relações inter-processuais que podem se iniciar dentro da firma e se estender aos clientes, fornecedores e outros agentes. A troca de informações e cooperação mútua visam um benefício comum (COSTA; ROCHA, 2014).	Eficiência do Layout das Instalações Quão eficiente, em comparação com as normas atuais é o layout (RILEY, 1987 apud SHANK; GOVINDARAJAN, 1997).

Fonte: Elaborado a partir da revisão de literatura dos autores citados.

A distinção dos determinantes de custos nas duas categorias assumida por Shank e Govindarajan (1997), diferenciou-se em alguns itens da composição proposta anteriormente por Porter (1985), pautada pela cadeia de valor. Em contrapartida, subsidiou a compreensão e o avanço da proposta de determinantes de custos por Costa e Rocha (2014), com o acréscimo do determinante modelo de gestão.

2.2 Bibliometria

Segundo Araújo (2006) a bibliometria surgiu no início do século XX, em decorrência de estudos e avaliações de produções científicas. A princípio, foi direcionada para a medição de livros, como quantidade de edições e exemplares, bem como palavras, mas com o avanço desta técnica, outras formas de produções bibliográficas passaram a integrar suas análises. Ferreira (2011) conceitua a bibliometria como uma técnica de pesquisa que analisa publicações em livros, relatórios e periódicos científicos.

A bibliometria é composta por três leis clássicas: a Lei de Bradford, ou lei de dispersão do conhecimento científico, formulada em 1934; as Leis de Zipf, ou Leis do Menor Esforço, formuladas em 1949; e a Lei de Lotka, ou Lei do Quadrado Inverso, formulada em 1929 (GUEDES; BORSCHIVER, 2005). No Quadro 3 são apresentadas as três leis clássicas que compõem a bibliometria e sua forma de mensuração.

Quadro 3 – Leis básicas da bibliometria

Leis	Mensuração
Lei de Bradford	Nível de relevância dos periódicos sobre uma área específica.
Lei de Zipf	Quantidade de palavras em vários textos, gera uma lista das palavras ou termos mais utilizados. É utilizada para medir qual o tema mais abordado nos trabalhos analisados.
Lei de Lotka	Produtividade e citações de autores por meio de um modelo de distribuição tamanho-frequência em um conjunto de estudos, evidenciando aspectos de coautoria.

Fonte: Elaborado a partir de Egghe (2005).

A Lei de Bradford relaciona-se com a dispersão da literatura periódica científica e permite estimar a relevância de periódicos em certa área do conhecimento. Os periódicos que produzem o maior número de artigos sobre determinado assunto, formam um núcleo que, em tese, possuem maior qualidade ou relevância para aquela área. As leis de Zipf, estão relacionadas à frequência de palavras em dado texto, pelo ponto de transição (T) de Goffman relacionando-se com a indexação automática. Já a Lei de Lotka é relacionada à produtividade de autores e fundamenta-se no fato de que alguns pesquisadores são muito produtivos e outros não. Estes últimos, representam um quantitativo expressivo de autores que publicam pouco. Faz relação entre o número de autores e o número de artigos publicados por esses, independente de qualquer área científica, seguindo a lei do inverso do quadrado $1/n^2$ (GUEDES; BORSCHIVER, 2005).

2.3 Estudos Relacionados

As técnicas da bibliometria são amplamente utilizadas em pesquisas acadêmicas, contribuindo para o entendimento da teoria científica. No Quadro 4 são apresentados alguns trabalhos no âmbito da Gestão Estratégica de Custos (GEC). Observa-se que nenhum deles se dedica a análise bibliométrica específica dos determinantes de custos.

Quadro 4 – Estudos relacionados

Autor/ano	Objetivos	Principais Achados
Ritta, Citadin e Pereira (2015)	Analisar a produção científica sobre gestão estratégica de custos no Congresso Brasileiro de Custos, no período de 1994 a 2013.	A produtividade dos autores da amostra é menor do que a prevista pela Lei de Lotka; a utilização de artigos como referência é pequena; os temas mais abordados são: abordagens generalistas sobre GEC, sistemas de custeio e planejamento e controle.
Voese e Mello (2013)	Fazer uma análise bibliométrica e de produtividade do Congresso Brasileiro de Custos, relacionado ao tema GEC, no período de 1994 a 2011.	Os temas mais publicados foram sobre a GEC de forma abrangente, seguida por ABC/ABM, Sistemas de Custeio e indicadores de desempenho. 84,53% dos autores produziram apenas um trabalho.

Autor/ano	Objetivos	Principais Achados
Moraes et al.(2013)	Analisar as publicações nacionais na área temática de GEC, sob os enfoques da autoria, do referencial teórico utilizado e da metodologia empregada nos artigos.	59,8% do total de artigos são de autoria de dupla ou trio de autores; 68% dos autores são doutores ou mestres; 41% das pesquisas tem como tema o ABC/ABM.
Campos et al. (2013)	Analisar a publicação sobre o tema “custos” em Revistas e Anais de Congressos específicos, em língua portuguesa (período de jan/2001 a mar/2012).	Definições e classificação dos custos ambientais, artigos publicados por ano, por fonte de publicação, por número de autores, por instituição de ensino, por região, mais citados, distribuição dos artigos por estudos de caso e teóricos, autores com maior número de publicações e mais citados e análise das palavras-chave.
Oliveira et al. (2013)	Investigar os tópicos mais discutidos sobre o ABC, os autores, e a rede de publicação formada.	A rede de publicações, em periódicos, é formada por 74 autores, maioria do gênero masculino (70%). Antônio Artur de Souza, da UFMG, foi o autor central da rede. A Revista Contabilidade Vista & Revista foi a que mais publicou sobre a temática ABC (21%).
Machado, Silva e Beuren (2012)	Identificar as características da produção científica de custos, publicada em periódicos nacionais de contabilidade listados no Qualis/CAPES, sob a perspectiva das redes sociais e da bibliometria.	O estudo de caso foi predominante, utilizado em 29 artigos; seguido de revisão bibliográfica, em 21 artigos; posteriormente, consta a <i>survey</i> , em 10 artigos. Também foi destacado que as redes sociais estão em fase embrionária, prevalecendo as pequenas redes.
Tavares, Kamimura e Araújo (2011)	Estudar e categorizar os artigos científicos referentes à Gestão Estratégica, tendo como base de pesquisa a biblioteca eletrônica SciELO.	Maior concentração do tema na área de Administração e com discussões referentes a gestão estratégica de empresas, de custos e de hospitais, com ênfase no ano de 2008 e 2010.
Slavov (2011)	Analisar sete anos de pesquisa em GEC nos principais meios de divulgação da produção científica da área de Controladoria e Contabilidade no Brasil. Também buscou-se verificar indícios no declínio na produção científica sobre a GEC, como alerta Shank (1989).	A análise quantitativa não comprova o declínio da pesquisa sobre o tema no Brasil, mas motiva algumas preocupações discutidas neste artigo, sendo a principal a fragilidade do arcabouço teórico da GEC e a forma como este tema é abordado nos trabalhos na área de Controladoria e Contabilidade.

Autor/ano	Objetivos	Principais Achados
Andrade e Muijder (2010)	Verificar a inserção dos temas Inovação e Qualidade na área contábil e sua evolução no meio acadêmico.	Em 2008, 77,78% dos 99 trabalhos apresentados no 18º CBC citam qualidade, com predominância para os artigos dos estados da Região Sul. A análise dos EnANPADs 2007 e 2008, revela que 10% de toda a produção acadêmica deste evento compreende a área das Ciências Contábeis.
Cruz et al. (2010)	Analisar os trabalhos científicos com abordagem no tema “Teoria das Restrições” (TOC), apresentados no Congresso Brasileiro de Custos (CBC) de 1994 a 2008, por meio de um estudo bibliométrico.	As regiões Sudeste e Sul concentram 92,6% dos trabalhos; os enfoques mais abordados buscaram comparar ou integrar as premissas da TOC com outros métodos de controle e gestão de custos; a média de referências por artigo foi 15,7.
Nascimento, Junqueira e Martins (2010)	Identificar e analisar as características epistemológicas da produção acadêmica da pesquisa em contabilidade gerencial no Brasil.	Baixa utilização de referências que abordem as teorias da contabilidade gerencial, baixa incidência de referências a artigos publicados em periódicos internacionais e alta idade média dos trabalhos citados, 10 anos;
Diehl, Souza e Alves (2008)	Analisar as características qualitativas das publicações sobre o método de Custeio Baseado em Atividades – ABC.	Tem havido pouca contribuição teórica dos trabalhos, estando os mesmos, essencialmente, baseados no arcabouço teórico de livros textos e autores clássicos.

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos autores citados.

Estas pesquisas empíricas foram coletadas nas bases de dados *CAPES*, *EBSCOHost* e *Science Direct* escolhidas intencionalmente por acessibilidade, e conforme dados individuais de seus endereços eletrônicos, abrangem juntas dezenas de milhares de periódicos. Percebe-se que as principais características analisadas nos estudos bibliométricos supracitados foram: produtividade dos autores, temas mais abordados, titulação dos autores, número de autores por artigo, redes, abordagem metodológica, citações, referências bibliográficas e contribuição teórica dos trabalhos.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa quanto ao seu objetivo classifica-se como descritiva, conforme Collis e Hussey (2005), visto que está direcionada a identificar e obter informações sobre as características de um determinado problema ou questão. Quanto à abordagem do problema, a pesquisa define-se como quantitativa, conforme o exposto por Richardson (1999), dado que busca analisar quantitativamente a produção científica, que trata sobre o tema Determinantes de Custos. Em relação ao aspecto temporal, a pesquisa é considerada longitudinal, pois avalia os dados ao longo dos últimos 16 anos, de 2000 a 2015.

Quanto à técnica utilizada para o procedimento de medições e análise, foi utilizado o método bibliométrico. A escolha deste método ampara-se na afirmação de Andrade

e Muyllder (2010), de que os estudos bibliométricos em contabilidade possibilitam a disseminação da discussão acadêmica sobre sua evolução. Deste modo, a presente pesquisa pretende contribuir com o meio acadêmico ao evidenciar dados e informações de cunho bibliométrico, que poderão auxiliar a compreensão do arcabouço teórico, propondo uma reflexão sobre a área em questão.

No estudo foram utilizadas as leis bibliométricas de Bradford e de Lotka. A primeira foi utilizada ao verificar-se a relevância dos periódicos sobre a área pesquisada. A segunda ao mensurar-se produtividade e frequência de autores, bem como aspectos de coautoria.

O universo da pesquisa se constitui dos artigos científicos publicados por periódicos nacionais de contabilidade, identificados conforme listagem disponibilizada no portal eletrônico da Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis – ANPCONT (2015), ou seja, abrange a totalidade dos periódicos científicos reconhecido pela área Contábil. Os periódicos também estão divulgados pelo *webqualis* da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior – CAPES, no segundo semestre de 2015. Os dados coletados compreendem os artigos científicos publicados no período de 2000 a 2015, referentes ao tema “determinantes de custos”. A identificação dos artigos se deu pelas palavras “determinantes de custo(s), direcionadores de custo(s) e *cost drivers*”, constantes do título, do resumo, do corpo do artigo e das suas palavras-chave. Das 41 revistas analisadas, apenas 10 (equivalente a 25%) publicaram sobre o tema da pesquisa, totalizando 11 artigos. Essa fase da pesquisa ocorreu durante o mês de novembro de 2015. Destaca-se que é possível a existência de artigos publicados ainda em 2015 e que não foram capturados nesta pesquisa.

Para atender ao objetivo de analisar a produção científica sobre determinantes de custos no período proposto, foram verificadas as características apresentadas no Quadro 5.

Quadro 5 – Características analisadas

Características analisadas	Fonte
Procedimentos metodológicos adotados	Machado, Silva e Beuren (2012)
Número de autores por artigo	Moraes et al. (2013)
Vinculação Institucional dos autores	Moraes et al. (2013)
Titulação dos autores	Moraes et al. (2013)
Redes de cooperação entre os autores	Machado, Silva e Beuren (2012)
Autores prolíficos	Machado, Silva e Beuren (2012)
Citações em outros estudos	Campos et al. (2013)
Referências utilizadas: Origem e tipicidade	Nascimento, Junqueira e Martins (2010)
Data média das obras	Nascimento, Junqueira e Martins (2010)

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos autores citados.

Os dados foram tratados de forma descritiva e quantitativa processados com o auxílio de planilha eletrônica, utilizando o uso de porcentagens para indicar a participação relativa de determinado dado. Após a tabulação das informações, foram elaboradas as matrizes de relacionamentos, para posterior inserção no *software* UCINET® 6.593, a fim de organizar os dados referentes as redes de cooperação entre os autores.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

4.1 Caracterização dos Artigos Válidos

O Quadro 6 expõe a relação das pesquisas encontradas, bem como o ano da publicação e seus respectivos autores.

Quadro 6 – Artigos válidos

Ano	Título do artigo	Autores
2000	Cálculo da depreciação de máquinas e equipamentos com a aplicação do método do custo anual uniforme equivalente e da interpolação linear, associado ao direcionador de custo tempo.	Patrícia Vieira Wagner; Verônica de Miglio Moura; Ilse Maria Beuren.
2008	Estudo dos fatores determinantes para a variação do custo dos insumos e do preço da soja no Estado do Rio Grande do Sul após o Plano Real.	Marcelo Luiz Schultz; Elmar Brandt; Eloi Almiro Brandt.
2010	Análise da tecnologia das aeronaves como determinante de custos no setor de aviação comercial brasileiro.	Carlos Alberto Diehl; Genossi Rauch Miotto; Marcos Antônio de Souza.
2012	Determinantes de custos em empresas de pequeno porte do setor moveleiro: um estudo em empresas da serra gaúcha.	Marcos Antônio de Souza; Franciele Mezzomo.
2013 (1)	Análise do posicionamento estratégico para implementação da gestão estratégica de custos: um estudo de caso em uma empresa do setor de beneficiamento de aço inoxidável.	Maria Aparecida do Nascimento Cavalcanti; Helem Mara Confessor Ferreira; Aneide Oliveira Araujo.
2013 (2)	Divulgação de informações voluntárias na internet como determinante do custo do capital de terceiros.	Rodrigo Angonese; Cosmo Rogério de Oliveira; Odir Luiz Fank; Francisco Antonio Bezerra.
2014 (1)	O uso da gestão estratégica de custos por empresas do setor imobiliário.	Rosenery Loureiro Lourenço.
2014 (2)	Determinantes de custos de concorrentes: Identificação a partir de informações públicas.	Simone Alves da Costa; Wellington Rocha.
2014 (3)	Determinantes do custo de capital implícito das empresas negociadas na BM&Fbovespa.	Ricardo Miguel Costi; Rodrigo Oliveira Soares.
2015 (1)	Determinantes dos custos em empresas do setor moveleiro.	Adeline Koschel Xavier de Andrade Moreira; Cristina Alves da Grasa Oliveira; Paulo Vitor Dias Furlan; Eduardo de Brito; Luiz Eduardo Gaio.
2015 (2)	Tecnologia 3G como Determinante de Custos: estudo em uma operadora de telefonia móvel.	Marcos Antônio de Souza; Edson Pedro Zambon; Gilson Elias Neves Pinheiro.

Fonte: Dados da pesquisa.

Percebe-se que são escassos, apenas onze, os estudos encontrados sobre a temática em foco, uma vez que o período analisado contemplou 16 anos. Destaca-se que o primeiro artigo, publicado no ano 2000, foi selecionado não somente pelo título, mas pela leitura integral do mesmo. Nota-se, também, que a partir dos últimos três anos, ou seja, 2012, é que o tema se tornou mais recorrente nas publicações analisadas. Verificou-se que dos 41 periódicos pesquisados, apenas 10 publicaram estudos acerca de determinantes de custos, conforme Tabela 1.

Tabela 1 – Periódicos que publicaram estudos sobre determinantes de custos

Artigo/ ano	Fonte de publicação	Classificação <i>webqualis</i> da fonte de publicação	Total de artigos publicados na fonte no ano	% artigos sobre determinantes de custos
2000	Contabilidade Vista & Revista	B1	16	6.3
2008	Custos e @gronegocio online	B2	15	6.6
2010	Revista Brasileira de Gestão de Negócios	A2	24	4.2
2012	Revista de Contabilidade e Controladoria	B4	24	4.2
2013 (1)	Revista Ambiente Contábil	B3	30	3.3
2013 (2)	Revista Enfoque: Reflexão Contábil	B1	24	4.2
2014 (1)	SINERGIA	B5	11	9.1
2014 (2)	Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI	B4	20	5.0
2014 (3)	Contabilidade Gestão e Governança	B4	24	4.2
2015 (1)	Revista da Associação Brasileira de Custos	B4	5	20.0
2015 (2)	Contabilidade Gestão e Governança	B4	24	4.2

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se que das 10 fontes de publicação detectadas, apenas a revista Contabilidade Gestão e Governança publicou dois artigos sobre o tema estudado, as demais publicaram apenas um artigo cada uma. Em relação à representatividade dos artigos sobre o tema, perante o total de artigos publicados pelos periódicos, o maior percentual individual foi de 20%, da revista da Associação Brasileira de Custos, em 2015, mais provocado pela escassa quantidade de artigos publicados pela revista e não, necessariamente, pela quantidade expressiva de trabalhos relacionados ao tema.

Quanto à classificação *webqualis* das fontes de publicação, cinco trabalhos foram veiculados em revistas classificadas no estrato B4 do *webqualis*. Considerando-se os períodos em que foram encontrados estudos sobre a temática pesquisada, a representatividade dos artigos sobre determinantes de custos é de apenas 5%, evidenciando que o tema não é a principal preferência dos pesquisadores.

4.2 Procedimentos Metodológicos Adotados nos Artigos

A Tabela 2 apresenta a metodologia de pesquisa utilizada pelos autores no desenvolvimento dos estudos. Foram observadas as características referentes à estratégia de pesquisa, abordagem do problema e tipo de pesquisa.

Tabela 2 – Procedimentos metodológicos adotados

Metodologia adotada	Quantidade de artigos	Percentual
<u>Estratégia de pesquisa</u>		
Caso hipotético	1	9.0
Documental	4	36.0
Estudo de caso múltiplo	1	9.0
Estudo de caso único	3	27.0
<i>Survey</i>	1	9.0
Bibliográfica e documental	1	9.0
Total	11	100.0
<u>Abordagem do problema</u>		
Quantitativa	5	45.0
Qualitativa	5	45.0
Qualitativa e Quantitativa	1	9.0
Total	11	100.0
<u>Tipo de pesquisa</u>		
Descritiva	5	45.0
Exploratória	3	27.0
Descritiva e Explicativa	1	9.0
Descritiva e Exploratória	2	18.0
Total	11	100.0

Fonte: Dados da pesquisa.

Quanto à estratégia de pesquisa adotada, 36% dos artigos classificam-se como documental e estudo de caso único. Esses resultados corroboram os estudos de Machado, Silva e Beuren (2012) e Nascimento, Junqueira e Martins (2010), que da mesma forma identificaram estudos de caso como procedimentos mais recorrentes em pesquisa sobre contabilidade gerencial.

Quanto ao tipo de pesquisa, os estudos descritivos correspondem a 45% da amostra analisada. Tal fato justifica-se pelos trabalhos analisados, que, de forma geral, buscam a identificação, caracterização, relato e a comparação entre os elementos abrangidos pelo tema determinantes de custos. Em contrapartida, Moraes et al. (2013) identificaram em seu estudo como tipo dominante a pesquisa exploratória (49%) e em segundo lugar a descritiva (31%). Os estudos de Machado, Silva e Beuren (2012) e Nascimento, Junqueira e Martins (2010) não realizaram a verificação dessa característica.

Quanto à abordagem do problema, caracterizada em qualitativa e quantitativa, os estudos mantêm uma distribuição equilibrada, visto que a finalidade dos artigos é variada. Os estudos vão, desde o aprofundamento e entendimento de particularidades do tema, o que os tornam qualitativos, até a demonstração de métodos por meio de estatísticas com o intuito de verificar efeitos, identificar formas de mensuração mais apuradas, o que os tornam, em sua outra metade, quantitativos. Esse resultado contrapõe os achados de Moraes et al. (2013) que encontraram a abordagem qualitativa como predominante (70%).

4.3 Número de Autores por Artigo

Dentre as características analisadas nos estudos sobre determinantes de custos, verificou-se o número de autores por artigo. A Tabela 3 evidencia essa característica.

Tabela 3 – Número de autores por artigo

Número de autores por artigo	Quantidade de artigos	Percentual
Um autor	1	9.0
Dois autores	3	27.0
Três autores	5	45.0
Quatro autores	1	9.0
Cinco autores	1	9.0
Total	11	100.0

Fonte: Dados da pesquisa.

Nota-se que a configuração com maior frequência na elaboração dos trabalhos foi a participação de três autores por artigo, representando 45% das pesquisas analisadas. A participação de dois autores aparece em segundo lugar, contemplando 27% da amostra. Três trabalhos foram identificados como de elaboração isolada, com a participação de apenas um autor, assim como com maior quantidade de autores, quatro e cinco respectivamente.

Os resultados corroboram os achados de Moraes et al. (2013), que constataram em seu estudo que existe a preferência por equipes formadas por dois ou três autores no desenvolvimento de pesquisas em contabilidade. Esse fato se confirma também quando se consulta as diretrizes para autores das revistas pesquisadas, encontrou-se o limite entre quatro a seis autores para os artigos aceitos para publicação.

4.4 Vinculação Institucional e Titulação dos Autores

As Tabelas 4 e 5 apresentam, respectivamente, a vinculação institucional e a titulação dos autores. Em relação à vinculação institucional, foram identificadas 15 instituições de ensino. Quanto à titulação, os autores foram classificados como: graduado, especialista, mestre e doutor.

Tabela 4 – Vinculação institucional dos autores

Vinculação institucional dos autores	Quantidade de autores	Percentual
UNISINOS	7	24.0
FEAUSP-RP	4	14.0
UFSC	3	10.0
UNISC	3	10.0
FEAUSP-SP	2	7.0
FAI	1	3.0
FUCAPE	1	3.0
UEL	1	3.0
UEMS	1	3.0
UFPB	1	3.0
UFPR	1	3.0
UFRN	1	3.0
UnB	1	3.0
UNIARA RAS	1	3.0
UPF	1	3.0
Total	29	100.0

Fonte: Dados da pesquisa.

Em relação a quantidade de autores apresentados por instituição, destacaram-se cinco universidades. A UNISINOS apresentou o maior número de autores, um total de sete, seguida pela FEAUSP-RP, com quatro. UFSC e UNISC tiveram três cada, e FEAUSP-SP, dois. As demais instituições (10), apresentaram um autor cada, perfazendo 35% do total apresentado.

Tabela 5 – Titulação dos autores

Titulação dos autores	Quantidade de autores	Percentual
Graduação	1	3.5
Especialização	1	3.5
Mestrado	16	55.1
Doutorado	11	37.9
Total	29	100.0

Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com os dados da Tabela 5, verifica-se que, durante os últimos 16 anos, período de análise deste estudo, 29 pesquisadores dedicaram-se ao desenvolvimento de estudos sobre o tema determinantes de custos. Dentre eles, 55% são titulados como mestres e 38% doutores, totalizando 93%. Neste aspecto os resultados contradizem o estudo de Moraes et al. (2013), no qual a titulação predominante de mestres e doutores atingiu a 68% dos autores, ou corresponde a uma evolução na titulação dos autores de 2013 para

2015. Também é identificado neste estudo a inexpressividade de autores com titulação de graduação e especialização, ratificando que a pesquisa está majoritariamente centrada no ensino de pós-graduação *stricto sensu*. Corroborando com esta constatação, Souza, Machado e Bianchi (2011) ressaltam que é esperado que a pós-graduação seja o ambiente normal de pesquisa.

4.5 Citações em Outros Estudos

A análise desta característica tem o propósito de verificar se os artigos analisados tiveram algum impacto no meio acadêmico por meio de citações em outros trabalhos ou publicações permanentes. A pesquisa foi realizada limitando-se ao espaço virtual, por meio do *Google* acadêmico. A Tabela 6, expressa os resultados encontrados.

Tabela 6 – Citações em outros estudos

Citação em outros estudos	Quantidade de artigos	Percentual
Sim	6	55.0
Não	5	45.0
Total	11	100.0

Fonte: Dados da pesquisa.

Verifica-se que 55% dos artigos analisados tiveram citações em outros estudos. As pesquisas que receberam maior citação em outros trabalhos foram: Schultz, Brandt e Brandt (2008) e Diehl, Miotto e Souza (2010), ambos com quatro citações. O artigo de Souza e Mezzomo (2012) recebeu três citações, Cavalcanti, Ferreira e Araújo (2013), duas citações, e Angonese et al. (2013) e Costa e Rocha (2014), apenas uma citação. Os demais trabalhos até o presente estudo não haviam sido citados por outros autores.

4.6 Referências Utilizadas: Origem e Tipicidade

Com base na amostra estudada foram analisados todos os tipos de referências utilizadas nos artigos. O intuito desta evidenciação foi classificar a origem da base teórica e o tipo de literatura consultada pelos autores. A Tabela 7 expõe os dados observados.

Tabela 7 – Referências utilizadas

Ref. Utilizadas	Artigo/ano																									
	2000		2008		2010		2012		2013 (1)		2013 (2)		2014 (1)		2014 (2)		2014 (3)		2015 (1)		2015 (2)					
Origem	Q	%	Q	%	Q	%	Q	%	Q	%	Q	%	Q	%	Q	%	Q	%	Q	%	Q	%	Q	%		
Nacional	24	86	15	100	30	79	25	66	22	76	29	62	18	95	26	49	11	24	21	100	17	40				
Internac.	4	14	-	-	8	21	13	34	7	24	18	38	1	5	27	51	34	76	-	-	25	60				
Total	28	100	15	100	38	100	38	100	29	100	47	100	19	100	53	100	45	100	21	100	42	100				
Tipicidade	Q	%	Q	%	Q	%	Q	%	Q	%	Q	%	Q	%	Q	%	Q	%	Q	%	Q	%	Q	%	Q	%
Livros	20	71	4	27	8	21	11	29	11	38	13	28	15	79	23	43	7	16	12	57	7	17				
Periódicos	4	14	-	-	7	18	17	45	15	52	22	47	2	11	22	42	33	73	4	19	27	64				
Anais	-	-	-	-	3	8	4	11	-	-	5	11	-	-	1	2	4	9	2	10	3	7				
Leis e Normas	3	11	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	5	-	-				
Port. Eletr.	-	-	6	40	19	50	1	3	2	7	2	4	1	5	4	8	-	-	1	5	3	7				
Teses	1	4	-	-	1	3	1	3	1	3	2	4	1	5	2	4	-	-	-	-	1	2				
Dissertação	-	-	3	20	-	-	2	5	-	-	3	6	-	-	-	-	1	2	1	5	1	2				
Outros	-	-	2	13	-	-	2	5	-	-	-	-	-	-	1	2	-	-	-	-	-	-				
Total	28	100	15	100	38	100	38	100	29	100	47	100	19	100	53	100	45	100	21	100	42	100				

Fonte: Dados da pesquisa. (Q = quantidade)

De acordo com a Tabela 7, observa-se que, em relação à origem das referências utilizadas, destaca-se o uso de fontes predominantemente nacionais. Apenas nos artigos publicados nos anos de 2014 (2), 2014 (3) e 2015 (2) essa relação torna-se inversa e as referências internacionais ganham destaque. Quanto ao tipo de referências consultadas pelos autores, foram identificadas utilizações de fontes como: livros, periódicos, anais de congressos, leis e normas, portais eletrônicos, teses, dissertações e outros (arquivos impressos/relatórios/ anuários/ carta circular).

Dentre a tipicidade de referências utilizadas a mais expressiva é o livro (média 39%), seguido por periódicos (média 38%) e portais eletrônicos (média 14%). Nota-se, entretanto, que à medida que os artigos se tornam mais recentes, ou seja, trabalhos publicados a partir do ano de 2012, a opção por referências com base em periódicos torna-se evidente, sendo os outros tipos de referências são consultadas com menor frequência. Esses resultados vão ao encontro do estudo de Nascimento, Junqueira e Martins (2010), os quais identificaram que as tipicidades de referências utilizadas pelos pesquisadores predominam quanto a livros e periódicos, e que quanto mais recente a obra, maior o percentual de utilização de artigos de periódicos.

4.7 Data Média das Obras

Outra característica analisada quanto à produção científica referente a estudos sobre determinantes de custos foi à data média das obras consultadas pelos pesquisadores. A data média das obras foi obtida para cada artigo pertencente à amostra do estudo, com o propósito de ser identificada a idade média das fontes utilizadas pelos autores.

Tabela 8 – Data média das obras utilizadas

Artigo/ ano (a)	Data média das obras (b)	Idade média das fontes (a) - (b)
2000	1992	8
2008	2002	6
2010	2001	9
2012	2000	12
2013 (1)	2002	11
2013 (2)	2004	9
2014 (1)	2003	11
2014 (2)	1999	15
2014 (3)	1995	19
2015 (1)	2005	10
2015 (2)	2003	12

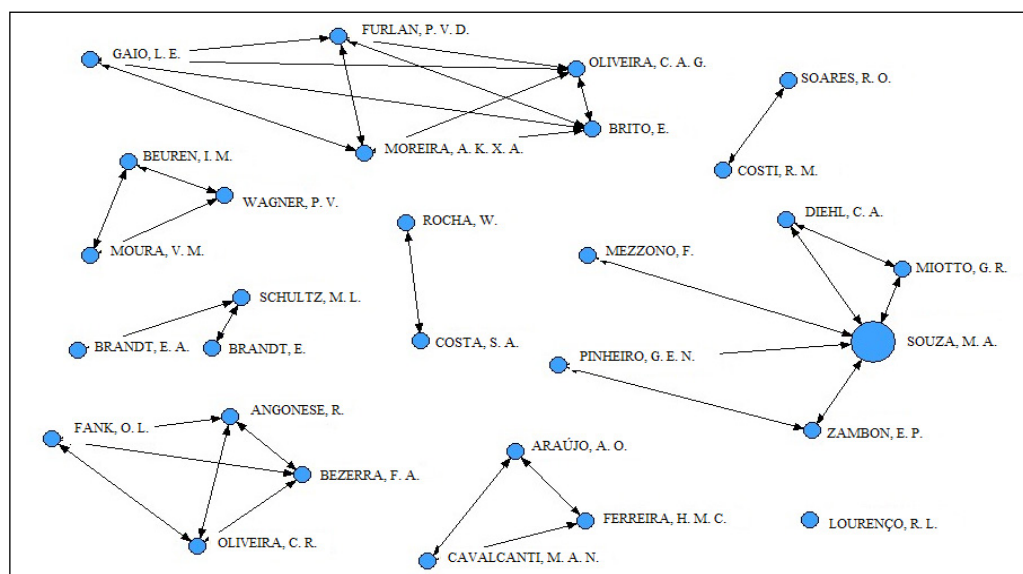
Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme dados da Tabela 8 identifica-se que em média as obras utilizadas possuem de 6 a 19 anos de idade. De acordo com Nascimento, Junqueira e Martins (2010), considerando as mudanças ocorridas na contabilidade gerencial e a dinâmica empresarial, uma idade média superior a 10 anos pode ser considerada elevada, indicando que os novos achados em campo, podem não estar sendo devidamente aproveitados nas pesquisas realizadas no Brasil.

4.8 Redes de Cooperação entre os Autores

A Figura 1 apresenta as publicações dos periódicos pesquisados, destacando a integração de relacionamentos entre os autores, correspondente aos artigos estudados. Conforme Machado, Silva e Beuren (2012), os autores que representam elos nas pesquisas correspondem aos pontos de centralidades, que são considerados referência para a produção científica, com maior possibilidade de receber informações de toda a rede, o que está relacionado com o pesquisador com mais experiência no tema ou em pesquisa.

Figura 1 – Redes de cooperação entre os autores



Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com a Figura 1, apenas uma rede evidenciou ponto de centralidade, com destaque para o pesquisador Souza, M. A., que possui três pontos de ligação. As redes menores destacam que existe um número de pesquisadores que ainda carecem de integração, com baixa representação na forma de centralidade. Esse fato representa que as pesquisas sobre a temática se encontram isoladas. Os dados corroboram os resultados da pesquisa de Machado, Silva e Beuren (2012) em que o pesquisador Souza, M. A. também recebeu destaque para centralidade de redes. Deste modo, pode-se identificar que o autor Souza, M. A. é o autor mais prolífico quando a temática é “determinantes de custos”.

4.9 Principais Achados das Pesquisas

O Quadro 7 expõe, como forma complementar ao estudo, os objetivos dos trabalhos pertencentes a amostra, assim como os principais achados das pesquisas.

Quadro 7 – Principais achados das pesquisas

Autor/ ano	Objetivo do estudo	Principais Achados
Wagner, Moura e Beuren 2000	Alocar de maneira mais precisa os CIF, em especial, depreciação.	Utilização do custo anual uniforme equivalente e a interpolação linear para cálculo da depreciação. Essa abordagem associada ao ABC permite melhor entendimento do valor econômico-financeiro dos ativos.
Schultz, Brandt e Brandt 2008	Identificar principais variáveis que afetam custo de insumos e preços do mercado da soja no RS.	A variável taxa de câmbio - P-Tax 800 é a mais importante e influente em ambos os preços (Soja e Insumos); 2º) Balança Comercial; 3º) Taxa de juros - Selic; 4º) Inflação - IPCA e 5º) Preço da soja na Bolsa de Chicago (<i>Commoditie</i>).
Diehl, Miotto e Souza 2010	Analisar a tecnologia das aeronaves como determinante de custos.	Determinante de custos com tecnologia das aeronaves tem influência direta nos principais custos do setor: combustível, manutenção, depreciação ou arrendamento das aeronaves.
Souza e Mezzomo 2012	Caracterizar/analisar o uso de determinantes de custos em três empresas de pequeno porte.	São utilizados os determinantes: estrutura de capitais, grau de complexidade do produto, qualidade, tecnologia, economia de escala e escopo. Há variação acentuada na intensidade de uso entre as empresas.
Cavalcanti, Ferreira e Araújo 2013 (1)	Investigar a integração existente entre posicionamento estratégico e gestão de custos.	Ociosidade da produção e inovação tecnológica não são considerados pela administração como direcionadores de custos. O sistema de custeio utilizado pela empresa é ineficiente comprometendo a implementação de uma gestão estratégica.
Angonese et al. 2013 (2)	Averiguar se evidenciação de informações voluntárias constitui determinantes do custo de capital.	Quanto maior o nível de evidenciação menor é o custo do capital de terceiros.
Lourenço et al. 2014 (1)	Identificar de que forma empresas curitibanas utilizam-se da gestão estratégica de custos.	As empresas utilizam, de forma heterogênea, informações de custos e gestão estratégica para realizar suas atividades. Empresas posicionadas em estratégias de diferenciação dão maior importância a geração de vantagem competitiva.
Costa e Rocha 2014 (2)	Identificar os principais determinantes de custos em empresas de eletroeletrônicos por meio de informações públicas.	(1) sistematização do conhecimento existente sobre determinantes de custos; (2) proposição da utilização dos determinantes para análise de custos de concorrentes; (3) criação de roteiro de coleta de dados para: identificação dos determinantes e conhecimento dos fatores que impactam os custos de seus concorrentes.
Costi e Soares 2014 (3)	Identificar determinantes do custo de capital implícito das empresas negociadas na BM&FBovespa.	Significância estatística das variáveis Beta, Endividamento de mercado, Valor patrimonial/valor de mercado, Dividendos/preço e momento para a explicação do custo de capital implícito.

Autor/ ano	Objetivo do estudo	Principais Achados
Moreira et al. 2015 (1)	Verificar determinantes de custos no planejamento estratégico e identificar os utilizados.	A utilização ocorre de forma inconsciente não sendo utilizado no planejamento estratégico. Os determinantes não são utilizados em sua plenitude como ferramenta da gestão estratégica de custos para obtenção da vantagem competitiva.
Souza, Zambon e Pinheiro 2015 (2)	Verificar influência da tecnologia 3G nos determinantes de custos de operadora de telefonia móvel.	A tecnologia 3G desencadeou mudanças significativas em determinantes de custos estruturais e operacionais que refletiram na alavancagem de receitas.

Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com o Quadro 7, percebe-se que os pesquisadores exploraram propostas diversificadas quanto ao tema “determinantes de custos”. Apenas os estudos de 2012 e 2015 (1) apresentaram alguma similaridade uma vez que ambos analisaram o setor moveleiro.

Em relação aos principais achados, nota-se a análise dos determinantes de custos em conformidade com elementos pertencentes às categorias apontadas pela literatura consolidada de Shank e Govindarajan (1997), divididas em estruturais e operacionais. Observa-se também a identificação de alguns determinantes pelos pesquisadores, porém, as pesquisas indicam que pode não haver alinhamento por parte das empresas sobre a informação revelada sobre determinantes de custos, planejamento estratégico, gestão de custos e vantagem competitiva.

Os resultados encontrados convergem aos principais achados em estudos anteriores, como é o caso de Machado, Silva e Beuren (2012), que investigaram procedimentos metodológicos, redes de coautoria e autores prolíficos, bem como Nascimento, Junqueira e Martins (2010) que analisaram as referências bibliográficas quanto a origem e tipicidade, além da data média das obras. Da mesma forma, os dados encontrados corroboram o estudo de Moraes et al. (2013) que verificaram o número de autores por artigo e titulação de autores, entretanto, em relação a vinculação institucional os resultados mostram-se divergentes.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A análise das características da produção científica sobre determinantes de custos, em periódicos nacionais de contabilidade, no período de 2000 a 2015, foi motivada pela busca da sistematização dos estudos sobre o tema determinantes de custos ao identificar como o mesmo tem sido abordado no Brasil.

A busca nos periódicos nacionais em contabilidade, identificados por meio do portal eletrônico da ANPCONT (2015), resultou em uma amostra de 11 artigos válidos. Os dados evidenciaram que foram escassos os estudos encontrados sobre a temática em foco, uma vez que o período analisado contemplou 16 anos. Apenas 10 periódicos publicaram estudos acerca de determinantes de custos.

Assim, em resposta ao objetivo da pesquisa depreende-se que (i) a maior parte dos artigos analisados classifica-se como documental e estudo de caso único; estudos

descritivos correspondem a 45% da amostra; existe equilíbrio entre abordagem qualitativa e quantitativa; (ii) a configuração mais comum na elaboração dos trabalhos foi a participação de três autores por artigo; (iii) 24% dos autores possuíam vínculo com a instituição de ensino UNISINOS, a qual obteve maior destaque com sete autores vinculados; (iv) 55% dos autores são mestres e 38% são doutores; (v) apenas uma rede de cooperação entre autores evidenciou ponto de centralidade, com destaque para o pesquisador Souza, M. A.; (vi) 55% dos artigos analisados tiveram citações em outros estudos; (vii) destaca-se o uso de fontes bibliográficas predominantemente nacionais; quanto a tipicidade de referências utilizadas a mais expressiva é o livro (média 39%), seguido por periódicos (média 38%) e portais eletrônicos (média 14%); (viii) em média as obras utilizadas pelos autores possuem de 6 a 19 anos de idade.

As implicações decorrentes dos resultados da pesquisa contribuem com o meio acadêmico, ao caracterizar o campo científico sobre o tema e, com o campo empírico, ao exemplificar estudos relacionados a temática e possíveis aplicações empresariais. Sugere-se para estudos futuros expandir a pesquisa para o cenário internacional, possibilitando um comparativo entre as principais abordagens e técnicas de pesquisa brasileiras com práticas desenvolvidas no exterior.

REFERÊNCIAS

- ANDRADE, J. A. B.; MUÝLDER, C. F. A relevância dos temas inovação e qualidade na pesquisa contábil: um estudo bibliométrico em eventos científicos no Brasil. **Revista ABCustos**, v. 5, n. 3, p. 43-59, 2010.
- ANGONESE, R.; FANK, O. L.; OLIVEIRA, C. R.; BEZERRA, F. A. Divulgação de informações voluntárias na internet como determinante do custo do capital de terceiros. **Revista Enfoque: Reflexão Contábil**, Maringá, v. 32, n. 3, p. 57-71, 2013.
- ARAÚJO, C. A. **Bibliometria**: evolução história e questões atuais. Em *Questão*, Porto Alegre, v. 12, n. 1, p. 11-32, 2006.
- ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS – ANPCONT. **Periódicos de Contabilidade**. Disponível em: <<http://www.anpcont.org.br/periodicos-de-contabilidade>>. Acesso em: 27 out. 2015.
- BENJAMIN JUNIOR, V.; SOUZA, R. P.; COSTA, S. A. Estrutura de custos: um enfoque utilizando dados em painel. **Contabilometria - Brazilian Journal of Quantitative Methods Applied to Accounting**, Monte Carmelo, v. 2, n. 1, p. 54-69, 2015.
- CAMPOS, L. M. DE S.; TRIERWEILHER, A. C.; CARVALHO, D. N.; SANTOS, T. H. S. DOS; BORNIA, A. C.; PEIXE, B. C. S. Levantamento exploratório de referencial teórico sobre o tema custos ambientais. **Custos e @gronegocioonline**, v. 9, n. 2, p. 86-116, 2013.

CAVALCANTI, M. A. N.; FERREIRA, H. M. C.; ARAUJO, A. O. Análise do posicionamento estratégico para implementação da gestão estratégica de custos: um estudo de caso em uma empresa do setor de beneficiamento de aço inoxidável. **Revista Ambiente Contábil - UFRN**, Natal, v. 5, n. 1, p. 75-92, 2013.

COLLIS, J.; HUSSEY, R. **Pesquisa em administração**: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação. 2 ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

COSTA, S. A. **Análise de custos de concorrentes**: um estudo dos determinantes de custos no setor de eletroeletrônicos. 2011. 205f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011.

COSTA, S. A.; ROCHA, W. Determinantes de custos de concorrentes: identificação a partir de informações públicas. **Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI - GECONT**, Floriano, v. 1, n. 1, p. 4-24, 2014.

COSTI, R. M.; SOARES, R. O. Determinantes do custo de capital implícito das empresas negociadas na BM&FBovespa. **Contabilidade, Gestão e Governança - CGG**, Brasília, v. 17, n.1, p. 56-74, 2014.

CRUZ, C.; MARQUES, A.; SILVA, R.; COGAN, S. Teoria das restrições: um estudo bibliométrico da produção científica apresentada no congresso brasileiro de custos (1994-2008). **Revista ABCustos**, v. 5, n. 1, p. 132-153, 2010.

DIEHL, C. A.; SOUZA, M. A.; ALVES, T. W. Custeio baseado em atividades (ABC): um estudo sobre publicações em eventos científicos. In: ENCONTRO DA ANPAD, 32, 2008, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: EnANPAD, 2008.

DIEHL, C. A.; MIOTTO, G. R.; SOUZA, M. A. Análise da tecnologia das aeronaves como determinante de custos no setor de aviação comercial brasileiro. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios - RBGN**, São Paulo, v. 12, n. 35, p. 191-207, 2010.

EGGHE, L. Zipfian and lotkaian continuous concentration theory. **Journal of the American Society for Information Science and Technology**, v. 56, n. 9, p. 935-945, 2005.

FERREIRA, M. P. A bibliometric study on Ghoshal's managing across borders. **Multinational Business Review**, v. 19, n. 4, p. 357-375, 2011.

GUEDES, V.; BORSCHIVER, S. Bibliometria: uma ferramenta estatística para a gestão da informação e do conhecimento, em sistemas de informação, de comunicação e de avaliação científica e tecnológica. In: CINFORM – ENCONTRO NACIONAL DE CIÊNCIA DA INFORMAÇÃO, 6, 2005, Salvador. **Anais...** Salvador: ICI/UFBA, 2005.

- LOURENÇO, R. L. O uso da gestão estratégica de custos por empresas do setor imobiliário. **Revista Sinergia**, Rio Grande, v.18, n. 1, p. 29-40, 2014.
- MACHADO, D. G.; SILVA, T. P.; BEUREN, I. M. A produção científica de custos: análise das publicações em periódicos nacionais de contabilidade sob a perspectiva das redes sociais e da bibliometria. **Revista Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, v. 15, n. 3, p. 3-16, 2012.
- MORAES, R. O.; IGARASHI, E. T.; CAMACHO, R. R.; MARQUES, K. C. M. Gestão estratégica de custos: investigação da produção científica no período de 2008 a 2012. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 20, 2013, Uberlândia. **Anais...** Uberlândia: ABC, 2013.
- MOREIRA, A. K. X. A.; OLIVEIRA, C. A. G.; FURLAN, P. V. D.; BRITO, E.; GAIO, L. E. Determinantes dos custos em empresas do setor moveleiro. **Revista ABCustos**, São Leopoldo, v. 10, n. 1, p. 51-72, 2015.
- MPWANYA, M. F.; HEERDEN, C. H. V. Perceptions of managers regarding supply chain cost reduction in the South African mobile phone industry. **Journal of Transport and Supply Chain Management**, v. 9, n. 1, art.176, p. 1-11, 2015.
- NASCIMENTO, A. R.; JUNQUEIRA, E.; MARTINS, G. A. Pesquisa acadêmica em contabilidade gerencial no Brasil: análise e reflexões sobre teorias, metodologias e paradigmas. **RAC**, Curitiba, v. 14, n. 6, art. 7, p. 1113-1133, 2010.
- OLIVEIRA, R. R.; PEREIRA, A. P.; SILVA, U. J.; LEAL, C. R. S. Abordagem bibliométrica da temática custeio ABC em periódicos. In: CONGRESSO NACIONAL DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO, 9, 2013, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: CNEG, 2013.
- PORTER, M. **Competitive advantage: creating and sustaining superior performance**. New York: The Free Press, 1985.
- RAMADAN, S. Z. Optimizing the selection of cost drivers in activity-based costing using quasi-knapsack structure. **International Journal of Business and Management**, v. 10, n. 7, p. 74-84, 2015.
- RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- RITTA, C. O.; CITADIN, A.; PEREIRA, B. S. Análise da produção científica sobre gestão estratégica de custos no Congresso brasileiro de custos. In: CONGRESSO USP, CONTROLADORIA E CONTABILIDADE - CONTABILIDADE E CONTROLADORIA NO SÉCULO XII, 12, 2015, São Paulo. **Anais...** São Paulo: FEAUSP, 2015.

SCHULTZ, M. L.; BRANDT, E.; BRANDT, E. A. Estudo dos fatores determinantes para a variação do custo dos insumos e do preço da soja no Estado do Rio Grande do Sul após o Plano real. **Custos e @gronegocio on line**, v. 4, n. 1, p. 62-78, 2008.

SCHÜRENBERG-FROSCH, H. **Determinants of transport costs**: are they uniform across countries? Economics Discussion Paper, n. 54, 2012.

SHANK, J. K. Strategic cost management: new wine, or just new bottles? **Journal of Management Accounting Research**, v.1, n.1, p. 47-65, 1989.

SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. **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, T. N. B. Gestão estratégica de custos no Brasil: estudo bibliométrico nos anos de 2004 a 2010. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 18, 2011, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: ABC, 2011.

SOUZA, B. C.; ROCHA, W. **Gestão de custos interorganizacionais**. São Paulo: Atlas, 2009.

SOUZA, M. A.; MACHADO, D. G.; BIANCHI, M. Um perfil dos programas brasileiros de pós-graduação *stricto sensu* em Contabilidade. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 5, n. 2, p. 67-95, maio/ago., 2011.

SOUZA, M. A.; MEZZOMO, F. Determinantes de custos em empresas de pequeno porte do setor moveleiro: um estudo em empresas da serra gaúcha. **Revista de contabilidade e controladoria**, Curitiba, v. 4, n. 1, p. 131-149, 2012.

SOUZA, M. A.; ZAMBON, E. P.; PINHEIRO, G. E. N. Tecnologia 3G como determinante de custos: estudo em uma operadora de telefonia móvel. **Contabilidade, gestão e governança - CGG**, Brasília, v. 18, n. 2, p. 27-44, 2015.

TAVARES, R. S. C. R.; KAMIMURA, Q. P.; ARAÚJO, E. A. S. Análise da produção científica de artigos sobre gestão estratégica: um estudo bibliométrico. In: SIMPÓSIO DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO E TECNOLOGIA, 8, 2011, Resende. **Anais...** Resende: SEGET, 2011.

VOESE, S. B.; MELLO, R. J. G. Análise bibliométrica sobre gestão estratégica de custos no Congresso brasileiro de custos: Aplicação da lei de Lotka. **Revista capital científico: eletrônica RCCE**, v. 11, n. 1, 2013.

WAGNER, P. V.; MOURA, V. M.; BEUREN, I. M. Cálculo da depreciação de máquinas e equipamentos com a aplicação do método do custo anual uniforme equivalente e da interpolação linear, associado ao direcionador de custo tempo. **Contabilidade vista & revista**, Belo Horizonte, v. 11, n. 2, p. 26-42, 2000.