

# Custos: Perspectivas e Tendências da Produção Científica

**Júlio Adriano Ferreira dos Reis**

Curitiba - PR

Doutorando em Administração Estratégica pela PUCPR<sup>1</sup>Mestre em Administração Estratégica pela PUCPR<sup>1</sup>

julio.reis@pucpr.br

**June Alisson Westarb Cruz**

Curitiba - PR

Doutor em Administração Estratégica pela PUCPR<sup>1</sup>Coordenador de Projetos Empresariais e do Curso de Especialização em Planejamento e Gerenciamento Estratégico da PUCPR<sup>1</sup>

june.cruz@gmail.com

**Daniela Torres da Rocha**

Curitiba - PR

Doutoranda em Administração Estratégica pela PUCPR<sup>1</sup>

danitorres.rocha@gmail.com

**Alceu Souza**

Curitiba - PR

Professor Titular PUCPR<sup>1</sup>Doutor em Administração de Empresas pela FGV/SP<sup>2</sup>Mestre em Systems Design - U Waterloo<sup>3</sup>Mestre em Engenharia de Produção pela UFSC<sup>4</sup>

alceu.souza@pucpr.br

## Resumo

O presente estudo propõe-se a analisar as publicações voltadas para a abordagem de gestão de custos no Encontro Anual da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (EnANPAD), observando os principais temas, autores, instituições de ensino, tipos de pesquisa, tipos de referências, métodos de custeio empregados e cooperação entre os autores. Por meio da série histórica de 1997 a 2008, o EnANPAD apresenta a população total de 7.133 artigos publicados, sendo identificados 128 trabalhos acerca da temática proposta (gestão de custos), que correspondem a 271 pesquisadores envolvidos de 54 instituições de ensino. Por meio de métodos bibliométricos e de análise de redes sociais, podem-se avaliar os padrões de relações entre autores e coautores. Como resultado, pode-se observar que, dos

pesquisadores analisados, apenas 9 tiveram três ou mais artigos publicados, respondendo por mais de 27,34% do total de artigos. Com relação ao mapeamento dos elos relacionais entre os autores, pode-se perceber uma baixa densidade geral, sendo igual a 0,0183 no período de 1997-2002 e a 0,0115 no período de 2003-2008, cercada por baixa média de centralidade, evidenciando suposta relação embrionária no desenvolvimento das cooperações entre pesquisadores das temáticas de Gestão de Custos no EnANPAD nos últimos 12 anos.

**Palavras-chave:** Gestão de Custos; Redes Sociais; Bibliometria.

## Abstract

This study aims to examine articles about cost management approach in the Annual Meeting of the National Association of Graduate Studies and Research in Management (EnANPAD), observing the main themes, authors, educational institutions, types of research, reference types, costing methods employed and cooperation between authors. Through a time series from 1997 to 2008, the EnANPAD has 7,133 published articles, from this total amount, 128 papers are on the proposed subject (cost management), which correspond to 271 researchers from 54 higher education institutions. Through bibliometric methods and social network analysis, one can evaluate the patterns of relationships between authors and coauthors. As a result, it can be seen that the researchers analyzed, only nine had three or more articles published in accounting, which represented 27.34% of the articles. Regarding the mapping of relational links among authors, we could see a low overall density, that is 0.0183 in the period of 1997-2002 and 0.0115 in the period from 2003 to 2008, surrounded by a low centrality average. As a result we can conclude that the relationship is incipient in terms of cooperation between researchers in the themes related to Cost Management in the EnANPAD for the past 12 years.

**Key words:** Cost Management, Social Networking, Bibliometrics.

## 1. Introdução

A realidade empresarial vem passando por uma série de transformações nos últimos anos, tais como o não estabelecimento de fronteiras, a agilidade da informação e a concorrência global. Sendo assim, vale destacar a relevância do tempo e da mensuração do risco na tomada de decisão.

<sup>1</sup> PUCPR – Pontifícia Universidade Católica do Paraná – CEP 80215-901 – Curitiba - PR

<sup>2</sup> FGV/SP – Fundação Getúlio Vargas – São Paulo – CEP 01313-00 – São Paulo - SP

<sup>3</sup> U WATERLOO - University of Waterloo – Ontário – Canadá – N2L 3G1

<sup>4</sup> UFSC - Universidade Federal de Santa Catarina - CEP 88040-900 - Florianópolis - SC

Vários são os modelos de gestão apresentados e desenvolvidos nas empresas. Muitos deles acabam não atendendo às necessidades, ou simplesmente não se mantêm por não terem uma fundamentação que se concretize nos resultados buscados e esperados.

Esses modelos de gestão utilizam-se de diversas ferramentas para atingir um objetivo principal, que é dar à empresa uma condição diferenciada no mercado, para que ela tenha uma vantagem competitiva em relação a seus concorrentes. Uma dessas ferramentas, e que se tem tornado cada vez mais estratégica para obtenção de bons resultados, é a gestão de custos.

A gestão de custos vem se modificando com as novas características do sistema econômico representado pela globalização (SILVA, 1999).

Juntamente com a gestão de custo, outra questão que é de real importância para as empresas do atual mundo dos negócios, globalizado, dinâmico e competitivo, é a estratégica.

Diante do exposto, o presente estudo tem como objetivo analisar a pesquisa na área de custos por meio das publicações do Encontro Anual da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (EnANPAD) nos últimos 12 anos (1997 a 2008), evidenciando os principais temas, autores, instituições de ensino, tipos de pesquisa, tipos de referências, métodos de custeio empregados e cooperação entre os autores.

O presente artigo está estruturado nas seguintes seções: introdução, referencial teórico, procedimentos metodológicos, apresentação e análise de resultados e considerações finais.

## 2. Referencial teórico

O atual contexto empresarial exige cada vez mais da gestão organizacional, pois o mercado, que é palco de uma disputa acirrada por espaço, conquista de novos clientes, melhor relacionamento com os *stakeholders*, etc., exige dos responsáveis por essa gestão um posicionamento proativo em relação a essas e outras questões que levam as empresas a ter uma estratégia mais bem definida, um planejamento bem executado, portanto com maior chance de obter algo que é vital no mercado globalizado: a vantagem competitiva.

Segundo Silva (1999), no ambiente da globalização a gestão estratégica de custos surge como uma resposta para atender às demandas do sistema econômico com relação às novas perspectivas e alternativas proporcionadas pela remodelação dos mercados em um contexto de busca de melhoria contínua da competitividade.

Vários são os modelos de gestão que surgem no mercado, muitos deles prometendo soluções mágicas para os problemas das empresas e de seus gestores; alguns não passam de modismos, e não é incomum perceber que o que parece ser muito útil hoje já não valha amanhã e que, entre esses vários modelos, alguns são realmente executáveis e devem ser ajustados à realidade de cada organização, respeitando seu contexto, sua história e sua cultura.

Porém algumas questões têm-se mostrado muito importantes na busca de vantagem competitiva que seja

tão duradoura quanto possível, e segundo Day (1999, apud SOUZA E CLEMENTE, 2007) poucas vantagens podem ser sustentadas indefinidamente, pois o tempo e a ação dos concorrentes as tornam obsoletas. Entre elas, podem-se citar:

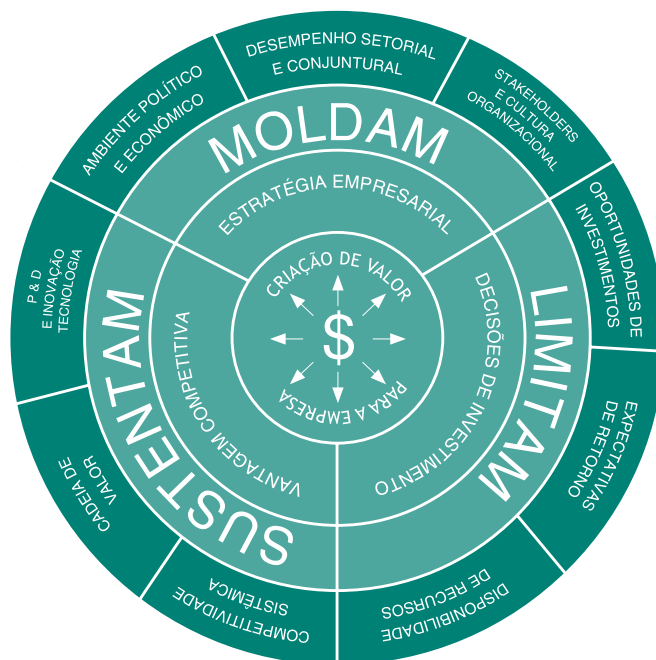
- a questão da definição de estratégias claras e bem definidas ajustadas à realidade da empresa;
- o investimento em treinamento e desenvolvimento do capital humano;
- a implantação de bons sistemas de informação;
- processos bem definidos e implementados;
- investimento em pesquisa e desenvolvimento;
- *benchmarking*;
- análise para conhecimento do mercado;
- gestão de custos, etc.

No presente estudo, será dada ênfase à questão da gestão estratégica de custo, que tem sido considerado bastante importante para o alcance mais objetivo das metas propostas pelas organizações, potencializando os resultado e, portanto, seu lucro.

Souza e Clemente (2007) descrevem que, quanto mais dinâmico o ambiente, mais acelerado é o processo de criação e erosão de vantagens competitivas, e que há uma relação causal intencional entre a formulação e a implementação da estratégia e a criação dessas vantagens.

A Figura 1 mostra o encadeamento contínuo e dinâmico que envolve as questões empresariais e a criação da vantagem competitiva, que são fortes motivos para dar importância a todos os pontos anteriormente citados, principalmente a questão estratégica da gestão de custos.

**Figura 1:** Dinâmica de criação de valor para a empresa  
Fonte: Souza e Clemente, 2007



De acordo com Fonseca (2008):

A relevância estratégica em custos passa a ser vista como a gestão estratégica de custos, considerando todo o sistema do qual a empresa participa, analisando todo o contexto onde a empresa se insere. Procura compreender melhor as estratégias e decisões no nível empresarial, analisando os custos sob um ponto de vista mais amplo, visando o alcance de vantagens competitivas sustentáveis, oferecendo suporte ao processo decisório em ambientes competitivos.

A Gestão Estratégica de Custos analisa os custos sob um contexto mais amplo, visando desenvolver vantagens competitivas e dar suporte à tomada de decisões no ambiente da globalização (SILVA, 1999).

Para que a gestão de custos seja bem executada, existem vários métodos que são adotados pelas empresas, cada qual com suas características, vantagens e desvantagens. A seguir serão tratados dois desses métodos, que são os princípios utilizados pelas empresas brasileiras.

### 2.1. Métodos de custeio

Para tomada de decisões e controle, a contabilidade financeira e gerencial utiliza-se de alguns métodos de custeio. Entre os mais utilizados pelas empresas brasileiras, estão: Método de Custeio Direto, Método de Custeio por Absorção e Método de Custeio Baseado em Atividades (ABC).

O objetivo gerencial do custeio direto é o de colaborar para “encontrar o *mix* de produtos que, quando vendidos, maximizam a margem de contribuição total da empresa”, possibilitando ainda a identificação dos impactos gerados pela estrutura organizacional e produtiva da empresa. Destaca-se que para problemas de grande porte, com diversos recursos restritivos, a identificação da melhor relação margem/recurso pode ser entediante (CLEMENTE; SOUZA, 1999).

Segundo Ludícibus *et al.* (2003), nesse sistema de custeio os custos são separados em fixos e variáveis, sendo considerados na avaliação de estoques os custos variáveis, com os custos fixos lançados no resultado. Trata-se de um método que tem inúmeras virtudes, principalmente no plano gerencial, por permitir melhor análise do desempenho da empresa, sendo um método gerencial não considerado pela legislação tributária brasileira; aceita-se somente o método do custo real ou absorção.

Leone (2000) observa que o custeio direto se fundamenta no princípio de que as despesas e os custos que devem ser alocados aos produtos ou serviços são aqueles diretamente identificados com a atividade produtiva e que sejam variáveis em relação a uma medida dessa atividade. E os demais custos, definidos como periódicos, repetitivos e fixos, serão debitados diretamente do resultado. Acrescenta ainda que esse critério é muito útil para a tomada de decisões, pois uma de suas especialidades é justamente a análise da variabilidade das despesas e dos custos.

Martins (2000) acrescenta que no custeio direto somente são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do pe-

ríodo, indo diretamente para o resultado, ao passo que, para os estoques, vão somente os custos variáveis.

Algumas razões do não uso do custeio direto nos balanços são observadas por Martins (2000); entre elas o fato de ferir alguns princípios da contabilidade, como os da Competência e da Confrontação, pois, segundo esses princípios, devemos apropriar as receitas e delas deduzir todos os sacrifícios envolvidos para a sua obtenção. A não aceitação do custeio direto não impede que ele seja usado pelas empresas, haja vista as condições de propiciar informações de qualidade e também o fato de a legislação não impedir a adoção de critérios durante o exercício, devendo apenas ser desconsiderado para a elaboração das demonstrações contábeis ao final de cada exercício.

Algumas vantagens e desvantagens da utilização do custeio direto são observadas por Leone (2000). Entre as vantagens: (1) é aproveitado para determinar que produto, linhas de produção, departamentos, áreas de venda, empresas, entre outros, são lucrativos e onde a contabilidade de custos deseja investigar os efeitos inter-relacionados das mudanças ocorridas nas quantidades produzidas e vendidas, nos preços e nos custos e despesas; (2) apresenta a margem de contribuição; (3) apresenta os valores referentes aos custos fixos, periódicos e repetitivos da forma com são destacados nas demonstrações de resultado e facilita a visão do administrador sobre o montante desses custos e despesas que interferem sobre o lucro do negócio.

Entre as desvantagens: (1) as informações do custeio variável são aplicáveis em problemas cujas soluções são de curto alcance no tempo; (2) a análise das despesas e custos em fixos ou variáveis é dispendiosa e demorada; (3) os resultados do custeio variável ou direto não são aceitos para a elaboração de demonstrações contábeis.

Entre as contribuições do custeio direto, pode-se destacar o fato de dividir as despesas e custos de fabricação em fixos e variáveis, determinando a margem de contribuição em relação a qualquer objeto ou segmento da empresa, facilitando a análise do processo de simulação, sendo muito empregado na função de planejamento por antever os resultados da interação de custos, volume e lucro.

Por fim, Souza e Clemente (2007) destacam que o método tradicional do custeio direto não aborda itens importantes como os custos de oportunidade, entre outros. Nesse contexto Cruz (2006) apresenta uma estrutura paralela de alocação do custo de oportunidade e do custo de capital no custeio direto, em que esses deveriam ser alocados na estrutura logo após os custos fixos, sendo dessa forma considerados pelo gestor na real percepção de ganho real na organização.

O método de Custeio por Absorção é caracterizado, segundo Souza e Clemente (2007), por: origem no chão de fábrica, orientado para o controle da produção; a produção é tida como um elemento gerador de riqueza; todos os custos são passíveis de ser atribuídos aos produtos; lucro unitário como parâmetro de análise; projetado para monitorar a produção em termos de volume, tempo e custo. Neste método de custeio os custos são classificados em custos diretos e indiretos.

Nesta mesma linha, Leone (2000, p. 242) define que:

o custeio por absorção é aquele que faz debitar ao custo dos produtos todos os custos da área de fabricação, seja esses custos definidos como custos diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, de estrutura ou operacionais.

Para Koliver (2000), o custeio por absorção se caracteriza pela apropriação de todos os custos do ciclo operacional interno aos portadores finais dos custos, ou seja, resulta na apropriação de todos os custos das funções de fabricação, administração e vendas dos bens e serviços produzidos, diretos ou indiretos.

O método de custeio por absorção é o único método aceito pela legislação brasileira do imposto de renda, e talvez por esta razão seja o mais utilizado pelas empresas. Além disso, este método de custeio é consagrado pela Lei 6.404/76 e atende perfeitamente aos princípios contábeis geralmente aceitos. Todavia, ao longo do tempo, o sistema de custeio por absorção demonstrou algumas falhas na sua utilização para fins gerenciais, entre elas a desconsideração ou falta de distinção clara entre custos fixos e variáveis. Estes são elementos de custos importantes no controle de produtividade e precificação do produto.

O Custeio Baseado em Atividades (ABC), de acordo com Mariotto e Fernandes (2006), é uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos de empresas, não um sistema de acumulação de custos para fins de substituição aos métodos de custeio já existentes.

Segundo Leone (2000), o ABC é uma nova forma de medir os custos, mediante a destinação de gastos nas atividades que devem efetuar-se em torno da cadeia de valor e que podem definir-se como aquelas que agregam valor ao produto, em qualquer das distintas etapas no caminho que chamamos da produção ao cliente.

O método de custeio ABC possui muitos benefícios, entre os quais Cogan (1995, p. 7) cita os seguintes:

- a melhoria das decisões gerenciais, pois se deixa de ter produtos “subcusteados” ou “supercusteados”;
- facilita a determinação dos custos relevantes; e
- permite que se tomem ações para o melhoramento contínuo das tarefas de redução dos custos dos *overhead*.

Andersen (1997, p. 3) ressalta outros benefícios da adoção do método de custeio ABC:

- maior exatidão nos custos de produtos;
- determinação dos custos de serviços;
- determinação dos custos de clientes;
- identificação dos custos por mercado e/ou de canais de distribuição;
- determinação dos custos de projeto;
- determinação dos custos de contratos;
- determinação dos produtos, clientes ou canais por focalizar;
- acompanhamento da rentabilidade de produtos, canais de venda, clientes, etc.;
- apoio para a mensuração da análise do valor econômico agregado – Eva (do inglês *Economic Value Added*);
- apoio para negociação de contratos;
- apoio para aumentar a receita, ajudando os clientes a

entender as reduções de custo como consequência da utilização de seus produtos e serviços;

- apoio para custo-alvo;
- apoio para *benchmarking*; e
- determinação do montante de serviços compartilhados.

Apesar dos vários benefícios da utilização do Custeio ABC, sua efetiva aplicação é demasiadamente cara, além de sugerir a existência complexa de atividades, para que seus efeitos sejam efetivamente analisáveis e compensatórios. Destaca-se que, quanto maior a organização e quanto maior o leque de produtos ou serviços, mais complicada a utilização do ABC, tendo em vista a complexidade das informações e dos cálculos para os custos.

### 3. Procedimentos metodológicos

O presente estudo aborda métodos de pesquisa bibliográfica e bibliométrica. Segundo Pádua (2004), a finalidade da pesquisa bibliográfica é colocar o pesquisador em contato com o que já foi produzido a respeito do tema da pesquisa. Já a pesquisa bibliométrica é utilizada para quantificar os processos de comunicação escrita e o emprego de indicadores bibliométricos para medir a produção científica (OLIVEIRA, 2001).

Como amostra, foram analisados os últimos 12 anos (1997 a 2008) dos anais do Encontro Anual da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (EnANPAD), sendo aplicada a análise bibliométrica aos artigos, procurando identificar as temáticas de gestão de custos.

A coleta de dados valeu-se de pesquisa de dados secundários, enquanto a perspectiva temporal compreende observações longitudinais. A obtenção dos artigos revisados se deu por buscas eletrônicas realizadas nos CD-ROMs das edições do evento propostas, e a seleção dos artigos analisados (128) ocorreu por meio da leitura criteriosa dos resumos e palavras-chave dos artigos publicados no evento estudado, que apresentou o total de 7.133 artigos publicados.

Os dados coletados sobre as publicações incluem: ano de publicação, referência, tipo de método de custeio citado, se a gestão de custos possui foco na estratégia ou na contabilidade, título do artigo, autor/coautores, instituição de filiação e estado da instituição de cada um dos autores. Após a tabulação dos dados, procedeu-se à verificação da grafia dos nomes, afastando-se a possibilidade de serem incluídos nomes com grafias diferentes, mas não a incidência de homônimos, conforme apontado por Silva *et al.* (2006). A padronização dos nomes é necessária para a construção de relações de coautoria.

Da mesma maneira, foi verificada a denominação das instituições de filiação dos autores. Na ausência da informação sobre vínculo, recorreu-se à Plataforma *Lattes*.

Com relação à forma de análise dos dados, o estudo compreende duas formas de análise: *software* de análise de redes sociais (*Ucinet*) e análise de conteúdo simples. Nesse contexto, são abordados os seguintes conceitos:

*Software* de análise de redes sociais: trata-se do *software Ucinet 6 for Windows*, versão 6.153. O sistema demonstra os aspectos relacionais dos atores envolvidos

na estrutura de redes, possibilitando, por meio da estruturação de uma matriz, identificar atores, suas estruturas e objetivos de interação (BORGATTI *et al.*, 2002). Em estudos de redes sociais, são considerados elementos primários os elos entre os nós da rede (sua existência ou não) e elementos secundários os atributos dos atores (raça, sexo, localização geográfica, objetivos e formas de interesse, etc.). A presente metodologia de análise utiliza gráficos por analisar de forma descritiva e matrizes quadradas ou retangulares, também conhecidas como sociomatrizes (X). As matrizes permitem a visualização de relações e padrões que dificilmente seriam percebidos nos sociogramas de pontos e linhas. Nas matrizes, as linhas (y) representam os elos enviados, enquanto as colunas (z) representam os elos recebidos. Os elos enviados e recebidos possuem importantes implicações nos cálculos de graus de centralidade local e global e na identificação de subgrupos na rede.

Justifica-se o uso desse tipo de análise, pois o campo científico é um sistema caracterizado por relações sociais regulares (MACHADO-DA-SILVA; GUARIDO FILHO; ROSSONI, 2006) e com função de disseminação das informações (MACIAS-CHAPULA, 1998). Para Galaskiewicz e Wasserman (1994), a análise de redes sociais concentra sua atenção em atores ou entidades sociais que interagem uns com os outros e no fato de que essas interações podem ser estudadas e analisadas como única estrutura ou esquema. Dessa forma, os processos sociais podem ser explicados por meio de redes de relacionamentos que unem os atores ou instituições (WALTER; SILVA, 2008).

Segundo Cruz *et al.* (2008), alguns conceitos iniciais são importantes no entendimento da análise de redes, entre os quais o presente estudo aborda em suas análises os seguintes: 1) ator: indivíduos ou grupos de indivíduos, corporações, comunidades, departamentos, etc.; 2) elos relacionais: forma de ligação entre dois atores, podendo ser relações comerciais, transferência de recursos, interações gerais, etc.; 3) relação: coleção de elos de determinado tipo entre membros de um grupo; 4) rede social: conjunto finito de atores e suas relações; 5) grau nodal: mensuração do grau de "atividade" de determinado nó, com base no cálculo da quantidade de linhas adjacentes; 6) densidade: cálculo da proporção de linhas existentes em um gráfico, com relação ao máximo de linhas possíveis (escala de 0 a 1); e 7) distância geodésica: a menor distância entre dois nós.

A partir das informações retiradas das publicações, foram geradas as figuras e tabelas cujos resultados e análise são discutidos na próxima seção.

**Quadro 1** – Total de artigos e número de artigos analisados

Artigos	Número de artigos por edição do EnANPAD												Total
	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	
Total	241	250	265	368	426	554	629	799	791	836	973	1.001	7.133
Analisados	3	2	4	3	7	19	32	21	7	10	13	7	128

## 4. Apresentação e análise de resultados

A seguir, é apresentada a análise dos dados obtidos nos anais do Encontro Anual da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (EnANPAD) entre 1997 e 2008. Durante o período em estudo, foram realizadas doze edições do evento, no qual foram apresentados 7.133 trabalhos. Foram tabulados 128 artigos que tratavam da temática gestão de custos.

### 4.1. Perspectivas temporais das publicações

De 1997 a 2008, o Enanpad apresentou 7.133 artigos; destes foram extraídos 128, que apresentam em seu resumo e palavras-chave alguma abordagem de pesquisa na área gestão de custos. O Quadro 1 mostra a série temporal dos artigos, conforme sua distribuição anual.

Do total de 7.133 artigos publicados ao longo das doze edições do EnANPAD analisadas, cerca de 1,79% (128 artigos) correspondem à gestão de custos, e os anos de 2003 e 2004 foram os que tiveram produção relativa mais acentuada.

O levantamento identificou 271 autores com trabalhos sobre gestão de custos, dos quais 3,32% (9 autores) publicaram três ou mais artigos, representando 27,34 % do total publicado, 17 autores publicaram dois artigos e 245 autores publicaram apenas um artigo, representando 90,41% dos autores. A Tabela 1 representa o corte relativo a três ou mais artigos publicados, indicando nominalmente os principais autores por número de artigos publicados.

**Tabela 1** – Relação de autores com mais artigos sobre Gestão de Custos no EnANPAD (1997 a 2008)

N	Autor	Artigos
1	Antonio Artur de Souza	7
2	Carlos Alberto Pereira	4
3	Marcos Gonçalves Avila	4
4	Reinaldo Guerreiro	4
5	Simone Leticia Raimundini	4
6	Amaury José Rezende	3
7	Marcos Antônio de Souza	3
8	Maria Naiula Monteiro Pessoa	3
9	Roberto Giro Moori	3

Cinquenta e quatro instituições estão vinculadas aos autores que publicaram algum artigo sobre gestão de custos no EnANPAD de 1997 a 2008. A instituição de pesquisa com maior número de autores vinculados é destacadamente a Universidade de São Paulo (USP), com 49 autores vinculados, seguida pela Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ), com 21, Universidade Federal de Minas Gerais com 18, Universidade do Vale do Rio dos Sinos e Universidade Federal do Ceará, ambas com 15, Universidade de Brasília com 13 artigos, Universidade Estadual de Londrina com 12, Fundação Getúlio Vargas e Universidade Federal do Rio Grande do Sul com 11; o restante das instituições apresentou menos que 9 pesquisadores vinculados. A Tabela 2 indica a posição das instituições com maior número de pesquisadores vinculados nas publicações.

**Tabela 2** – Relação de instituições com mais pesquisadores vinculados nos artigos sobre Gestão de Custos no EnANPAD (1997 a 2008)

Quantidade de artigos por instituição		
N	Instituição de Pesquisa	Artigos sobre gestão de custos
1	Universidade de São Paulo	49
2	Universidade Federal do Rio de Janeiro	21
3	Universidade Federal de Minas Gerais	18
4	Universidade do Vale do Rio dos Sinos	15
5	Universidade Federal do Ceará	15
6	Universidade de Brasília	13
7	Universidade Estadual de Londrina	12
8	Fundação Getúlio Vargas	11
9	Universidade Federal do Rio Grande do Sul	11
10	Universidade Presbiteriana Mackenzie	9
11	Pontifícia Universidade Católica de São Paulo	8
12	Universidade Federal de Santa Maria	7

Com relação ao tipo de pesquisa, constatou-se um forte predomínio do empirismo nas pesquisas sobre Gestão de Custos. Dos 128 artigos publicados, 57,81% realizaram estudos empíricos, 23,44% pesquisas teóricas e 18,75% estudos de caso, conforme a Tabela 3.

**Tabela 3** – Tipos de pesquisa dos artigos publicados sobre Gestão de Custos no EnANPAD (1997 a 2008)

Tipo de Pesquisa	Artigos Publicados	%
Empírica	74	57,81%
Teórica	30	23,44%
Estudo de Caso	24	18,75%
Total	128	100,00%

No que se refere aos dados empregados, observa-se por meio da Tabela 4 que 10,94% dos artigos publicados com esta temática utilizaram dados do tipo série temporal e 67,19% dados do tipo *cross-section*.

**Tabela 4** – Tipos de dados dos artigos publicados sobre Gestão de Custos no EnANPAD (1997 a 2008)

Tipo de Dados	Artigos Publicados	%
<i>Cross-section</i>	86	67,19%
Série-temporal	14	10,94%
Não se aplica*	28	21,88%
Total	128	100,00%

(\*) A algumas pesquisas teóricas e a alguns estudos de caso

Com relação à origem dos dados utilizados, observa-se por meio da Tabela 5 que 46,88% dos artigos publicados com esta temática utilizaram dados secundários e 43,75% se utilizaram de dados primários.

**Tabela 5** – Origem dos dados dos artigos publicados sobre Gestão de Custos no EnANPAD (1997 a 2008)

Origem dos Dados	Artigos Publicados	%
Primários	56	43,75%
Secundários	60	46,88%
Ambos	3	2,34%
Não se aplica *	9	7,03%
Total	128	100,00%

Fonte: (\*) A algumas pesquisas teóricas

Quanto à origem da literatura, observou-se que há predominância da literatura nacional, com 65,0% do total no período analisado, contra 35% da literatura estrangeira, conforme pode ser observado na Tabela 6.

**Tabela 6** – Referências utilizadas nos artigos publicados sobre Gestão de Custos no EnANPAD (1997 a 2008)

Referências	1997	1998	1999	2000	2001
Referências Internacionais	55%	14%	32%	13%	22%
Referências Nacionais	45%	86%	68%	87%	78%

Continuação da Tabela 6

2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	Média
38%	50%	50%	51%	23%	29%	44%	35%
62%	50%	50%	49%	77%	71%	56%	65%

No que se refere ao enfoque dado à Gestão de Custos, observou-se que há predominância do enfoque contábil, com 71,88% do total no período analisado, contra 28,13% com enfoque estratégico, conforme pode ser observado na Tabela 7.

Tabela 7 – Enfoque dado aos artigos publicados sobre Gestão de Custos no EnANPAD (1997 a 2008)

N	Enfoque	Artigos	%
1	Contábil	92	71,88%
2	Estratégico	36	28,13%
Total		128	100,00%

Com relação ao método de custeio empregado no artigo, verifica-se por meio da Tabela 8 que, dos 128 artigos analisados, 39 deles empregavam algum método de custeio. Destaca-se que o método de custeio mais empregado foi o ABC, com 27 artigos.

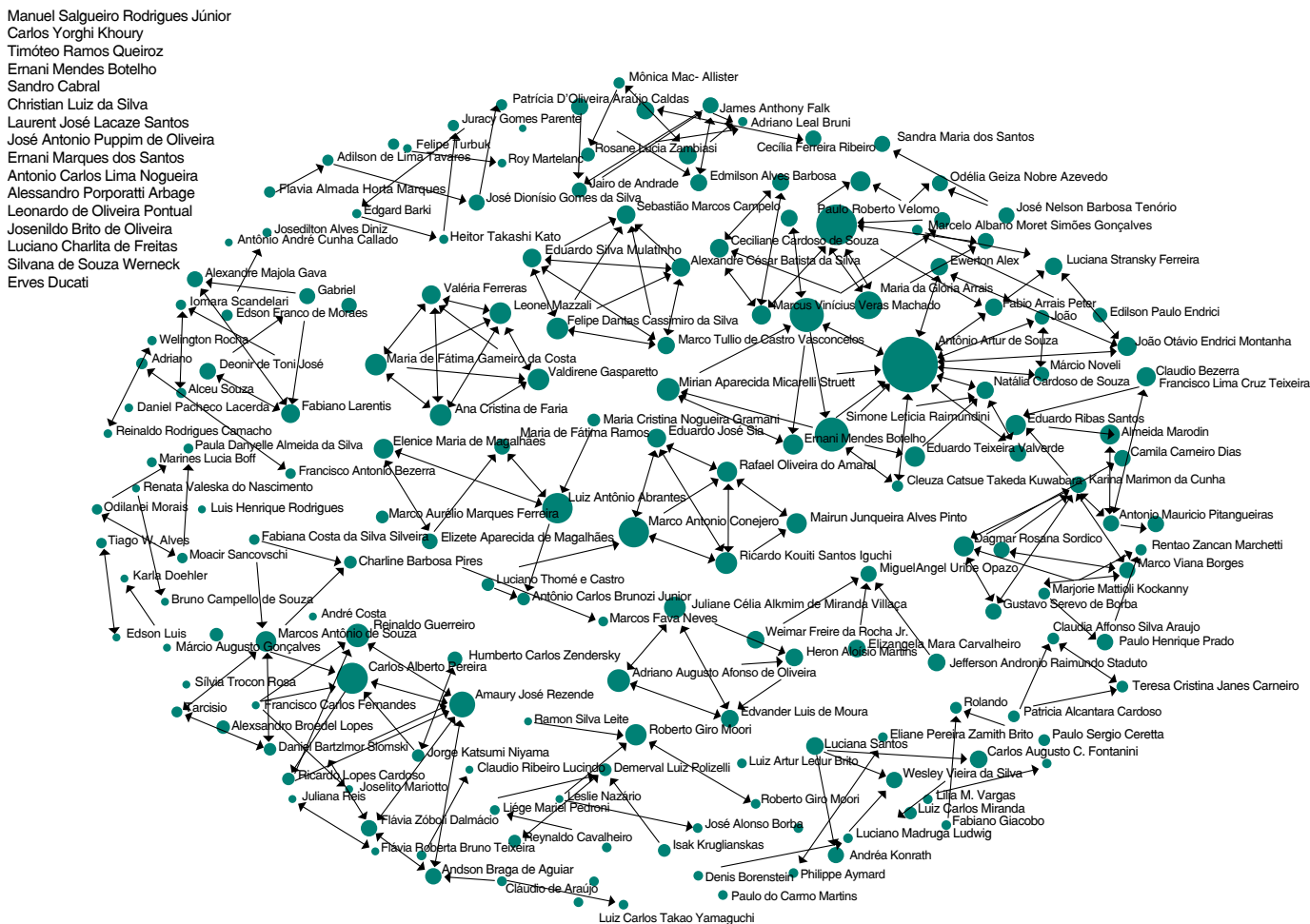
Tabela 8 – Métodos de Custeio Empregados nos artigos publicados sobre Gestão de Custos no EnANPAD (1997 a 2008)

N	Método de Custeio Empregado	Artigos
1	ABC	27
2	Absorção	3
3	Direto	2
4	ABC, Absorção, Direto	5
5	ABC, Absorção	2

Figura 1 - Sociograma geral da rede 1997-2002



**Figura 2 - Sociograma geral da rede 2003-2008**



**4.2. Perfil dos elos relacionais da rede**

Observando a perspectiva relacional entre os autores que apresentaram publicações no EnANPAD com a temática de gestão de custos no período pesquisado (1997-2008), é apresentado o mapeamento dos elos relacionais entre os autores. Nesse sentido, os autores foram estruturados em uma matriz quadrada com observações binárias (0 e 1) de acordo com a existência ou não de relações entre os principais autores na área. A densidade da rede é calculada pela proporção de linhas existentes em um gráfico, com relação ao máximo de linhas possíveis, podendo variar de 0 a 1. A escolha dessa medida tem como objetivo demonstrar o padrão de densidade geral das relações do período proposto.

Embora os dados apresentem sua coleta no período total de 1997 a 2008, optou-se por separar o período em duas etapas: a primeira corresponde ao período de 1997 a 2002, e a segunda corresponde ao período de 2003 a 2008. Tal separação procura evidenciar a evolução do campo de pesquisa numa relação temporal, procurando perceber a construção das relações nos períodos propostos.

Conforme se observa na Figura 2, no período de 1997-2002 foram identificados 76 autores e uma densidade geral da rede de 0,0183 (escala de 0 a 1), e no período de 2003-2008 se identificaram 206 autores e uma densidade geral da rede de 0,0115.

Ao compararmos os dados estatísticos do período de 1997-2002 com 2003-2008, percebemos o aumento do número de participantes (35 para 206) e uma diminuição da densidade das redes (0,0183 para 0,0115). Observa-se uma distância média pequena (1,129) no primeiro período analisado, demonstrando serem necessários, aproximadamente, dois intermediários (em média) para que ocorra o contato entre um autor e outro que não sejam diretamente ligados por elos.

**Tabela 9 – Comparativo de dados quantitativos (1997-2002) e (2003-2008)**

Característica	1997-2002	2003-2008
Número de Participantes Ativos	76	206
Densidade Geral	0,0183	0,0115
Desvio Padrão	0,1339	0,1067
Distância Média Geral da Rede	1,129	1,580



**Tabela 10** – Centralidade por autor em relações por período (principais autores por centralidade)

Período 1997-2002			Período 2003- 2008		
N	Autor	Centralidade	N	Autor	Centralidade
1	Carlos Hideo Arima	4,000	1	Antônio Artur de Souza	6,373
2	Marcos Antônio de Souza	4,000	2	Maria Naiula Monteiro Pessoa	4,412
3	Alfredo Kazuto Kobayashi	4,000	3	Simone Leticia Raimundini	3,922
4	Antônio Artur de Souza	4,000	4	Luciano Gomes dos Reis	3,431
5	Márcio Augusto Gonçalves	4,000	5	Carlos Alberto Pereira	3,431
6	Luiz Antônio Antunes Teixeira	4,000	6	Marco Antonio Conejero	2,941
7	Henrique Coutinho e Silva	4,000	7	Maria da Glória Arrais Peter	2,941
8	Samuel Cogan	4,000	8	Luiz Antônio Abrantes	2,941
9	Elias Pereira	4,000	9	Amaury José Rezende	2,451
10	Diogo Santiago da Silva Pessanha	4,000	10	Reinaldo Guerreiro	2,451
11	Paulo Roberto Gonçalves Ferreira	4,000			

Se analisarmos os indicadores gerados sob a óptica individual dos atores, podemos observar que a percepção da centralidade por autor sugere o grau de inter-relação, podendo sugerir, neste contexto, que, quanto maior o grau de centralidade do autor na rede, maior sua importância na estrutura relacional entre os pesquisadores da área (Tabela 10). Nesse caso, quanto maior o tamanho do “nó”, maior a centralidade do autor na perspectiva relacional.

O grau de centralidade visa revelar o número de laços que um ator possui com outros atores em uma rede, considerando somente os relacionamentos adjacentes, resultando na centralidade local dos atores (ROSSONI; HOCAYEN-DA-SILVA; FERREIRA JÚNIOR, 2006, p. 2). Segundo Souza (2004), em redes de elos direcionais, calcula-se o grau de variabilidade nos índices de centralidade individuais, com relação ao envio (out) e o recebimento (in) de elos. Muitos atores apresentam sua centralidade mais fortemente estabelecida em relação ao recebimento ou ao envio de indicações, devendo-se observar a realidade mapeada. Valores baixos representam uma rede mais dispersa em termos de centralidade.

Ao observar a classificação dos principais autores a se relacionar entre as publicações de Gestão de Custos de acordo com o grau de centralidade, percebe-se a importância de alguns autores no período de 1997-2002, como Carlos Hideo Arima, Marcos Antônio de Souza, Alfredo Kazuto Kobayashi, Antônio Artur de Souza, Márcio Augusto Gonçalves, Luiz Antônio Antunes Teixeira, Henrique Coutinho e Silva, Samuel Cogan, Elias Pereira, Diogo Santiago da Silva Pessanha e Paulo Roberto Gonçalves Ferreira, todos com grau de centralidade igual a 4,00. Já no período de 2003-2008, destacam-se os seguintes autores: Antônio Artur de Souza (6,373), Maria Naiula Monteiro Pessoa (4,412), Simone Leticia Raimundini (3,922), Luciano Gomes dos Reis (3,431), Carlos Alberto Pereira (3,431), Marco Antonio Conejero (2,941), Maria da Glória Arrais Peter (2,941), Luiz Antônio Abrantes (2,941), Amaury José Rezende (2,451), Reinaldo Guerreiro (2,451). Ressalta-se que o grau de centralidade por autor tem o objetivo de identificar os autores que apresentam relação de co-

autoria com os demais, não apresentando a perspectiva de importância da produção científica, e sim a importância dos autores no estabelecimento de relações entre os pesquisadores da área.

## 5. Considerações finais

Sob a perspectiva de quantificar e conhecer a produção científica acadêmica sobre Gestão de Custos do EnANPAD, bem como explicitar a distribuição da produção científica e os padrões de colaboração dos pesquisadores brasileiros por meio da utilização de abordagens bibliométricas e de análise de redes sociais nos trabalhos publicados nos Anais do EnANPAD no período de 1997 a 2008, este trabalho apresenta, na percepção e mapeamento das principais tendências, autores, universidades e relações entre autores no período analisado.

Nesse sentido, vale destacar a identificação dos autores que mais publicaram artigos voltados para a Gestão de Custos do EnANPAD no período proposto, evidenciando-se a contribuição dos pesquisadores Antonio Artur de Souza (7), Carlos Alberto Pereira (4), Marcos Gonçalves Ávila (4), Reinaldo Guerreiro (4), Simone Leticia Raimundini (4), entre outros.

Sob a perspectiva relacional, os principais autores, em geral, limitam seu ambiente de produção em torno de poucas parcerias. Nesse sentido, vale ressaltar a contribuição de centralidade entre autores de alguns pesquisadores: Antônio Artur de Souza e Maria Naiula Monteiro Pessoa.

Com relação aos métodos de custeio empregados, evidenciam-se o método de custeio ABC, com 27 artigos publicados, o Absorção, com 3 artigos, o Direto, com 2 artigos publicados, enquanto 5 artigos apresentaram ABC, Absorção, Direto como métodos de custeio e 2 estudos abordaram o ABC e Absorção.

Ressalta-se que a maioria dos artigos analisados apresentou uma perspectiva contábil da gestão

de custos (92), enquanto apenas 36 apresentaram uma perspectiva estratégica.

Entre as instituições de ensino superior que apresentam maior representatividade nas publicações, surge a Universidade de São Paulo (49) como a principal IES, seguida da Universidade Federal do Rio de Janeiro (21) e da Universidade Federal de Minas Gerais (18).

No que se refere às limitações desta pesquisa, pode-se citar a amostra, visto que esta utilizou apenas dados do Encontro Anual da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração no período de 12 anos. Nesse sentido, sugere-se expandir os presentes métodos de estudos aos demais congressos e periódicos representativos para as temáticas de Gestão de Custos.

## Referências

- ANDERSEN, A. *ABM lições do campo de batalha*. São Paulo: Makron Books: 1997. 216p.
- BORGATTI, S. P.; EVERETT, M.G.; FREEMAN, L.C. *Ucinet for Windows: Software for Social Network Analysis*. Harvard, MA: Analytic Technologies, 2002.
- CLEMENTE A.; SOUZA A. *Custeio Direto, Teoria das Restrições e Programação Linear*. V Congresso Internacional de Custos. Braga Portugal, 1999.
- CONGAM, S. *Activity – basead – costing (ABC): a poderosa estratégia empresarial*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Pioneira, 1994. 129p.
- SILVA, C. L. *Gestão Estratégica de Custos: O Custo Meta na Cadeia De Valor*. Revista FAE, Curitiba, v.2, n.2, maio/ago., 1999, p.17-26.
- CRUZ, J. A. W. *A Consideração do Custo de Capital Próprio na Estrutura do Custeio Variável ou Direto e na Estrutura do Ponto de Equilíbrio*. Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis (UERJ), v.11, p.09 - 20, 2007.
- CRUZ, J. A. W.; MARTINS, T. S.; AUGUSTO, P. O. M. (Org). *Redes sociais e organizacionais em administração*. Curitiba: Editora Juruá, 2008.
- IUDÍCIBUS, S.; MARTINS E.; GELBCKE E. R. *Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações: aplicável as demais sociedades*. São Paulo, Ed. Atlas, 2003.
- FONSECA, J. N. *Gestão estratégica dos custos operacionais: estudo de multicasos em empresas brasileiras de distribuição de energia elétrica*. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 2008. Curitiba. Anais... São Leopoldo: Associação Brasileira de Custos, 2008.
- GALASKIEWICZ, J.; WASSERMAN, S. *Advances in Social Network Analysis: research in the social and behavioral sciences*. London: Sage, 1994.
- KOLIVER, O. *Os Custos dos Portadores Finais e os Sistemas de Custeio*. 2000.
- LEONE, G. S. G. *Curso de contabilidade de custos*. São Paulo, Atlas, 2000.
- MACHADO-DA-SILVA, C. L.; GUARIDO FILHO, E. R.; ROSSONI, L. *Organizational Fields and the Structuration Perspective: Analytical Possibilities*, Brazilian Administration Review, v. 3, n.2, p. 32-56, July/Dez. 2006.
- MARIOTTO, J.; FERNANDES, F. C. *Descrição do Sistema de Custos Utilizado nas Indústrias de Médio e Grande Porte do Setor Metal – Mecânico do Alto Vale do Itajaí/SC – Brasil*. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 2006. Salvador. Anais... Rio de Janeiro: ANPAD, 2006.
- MARTINS, E. *Contabilidade de Custos*. São Paulo, Ed. Atlas, 2000.
- OLIVEIRA, J. C. *Estudo bibliométrico das publicações de custos em enfermagem no período de 1966 a 2000*. 2001. Dissertação (Mestrado em Enfermagem) – Escola de Enfermagem, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2001.
- PÁDUA, E. M. M. de. *Metodologia da pesquisa: abordagem teórico-prática*. 10. ed. Campinas: Papyrus, 2004.
- ROSSONI, L.; HOCAYEN-DA-SILVA, A. J.; FERREIRA JUNIOR. *Aspectos Estruturais da Cooperação entre Pesquisadores no Campo de Administração Pública e Gestão Social: Análise das Redes entre Instituições no Brasil*. Anais do ENAPG – Encontro de Administração Pública e Governança. São Paulo, 2006.
- SILVA, A. B. de O. *et al.* *Análise de redes sociais como metodologia de apoio para a discussão da interdisciplinaridade na ciência da informação*. Ci. Inf., Brasília, v. 35, n. 1, p. 72-93, jan./abr. 2006.
- SILVA, C. L. da. *Gestão Estratégica de Custos: O custo meta na cadeia de valor*. Rev. FAE, Curitiba, v.2, n.2, maio/ago., 1999, p.17-26.
- SOUZA, A.; CLEMENTE, A. *Gestão de Custos: Aplicações Operacionais e Estratégias*. São Paulo, Ed. Atlas, 2007.
- SOUZA, Q. R. *Governo de Redes Interorganizacionais no Terceiro Setor: níveis de controle formal em atividades operacionais de gestão do conhecimento – o caso do COEP Paraná 2000-2003*. Dissertação de Mestrado PUCPR, 2004.
- WALTER, S. A.; SILVA, E. D. da. *Visão Baseada em Recursos: um Estudo Bibliométrico e de Redes Sociais da Produção Científica da Área de Estratégia do EnANPAD 1997-2007*. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 32, 2008. Rio de Janeiro. Anais... Rio de Janeiro: ANPAD, 2008.