

O perfil metodológico da produção científica sobre gestão de custos: uma análise do cenário europeu

Belchior Pedro Cole (UFSC) - belcole@gmail.com

Rogério João Lunkes (PPGC/UFSC) - lunkes@cse.ufsc.br

Resumo:

O objetivo geral deste trabalho é de analisar o perfil metodológico da produção científica sobre gestão de custos no contexto Europeu. Para alcançar este objetivo, os seguintes objetivos específicos serão perseguidos: (i) apresentar os métodos de pesquisa comumente utilizados nas pesquisas sobre gestão de custos na Europa; (ii) realizar levantamento de artigos que versam sobre gestão de custos nas bases de dados da Scopus, no período compreendido entre 2005 a 2013; e (iii) identificar os setores de atividade, as abordagens e métodos de pesquisas utilizados nos estudos componentes da amostra. A metodologia quanto aos objetivos caracteriza-se como exploratória e descritiva. No que se refere aos procedimentos técnicos considera-se pesquisa bibliográfica e documental. Quanto à abordagem do problema trata-se de pesquisa quantitativa. Conclui-se que os estudos sobre o tema incidem majoritariamente sobre o setor da indústria. Ficou também evidenciado nos artigos analisados a predominância da abordagem quantitativa, tendo como principal ferramenta de pesquisa o método descritivo.

Palavras-chave: *Gestão de custos. Contabilidade. Métodos de pesquisa.*

Área temática: *Metodologias de ensino e pesquisa em custos*

O perfil metodológico da produção científica sobre gestão de custos: uma análise do cenário europeu

Resumo

O objetivo geral deste trabalho é de analisar o perfil metodológico da produção científica sobre gestão de custos no contexto Europeu. Para alcançar este objetivo, os seguintes objetivos específicos serão perseguidos: (i) apresentar os métodos de pesquisa comumente utilizados nas pesquisas sobre gestão de custos na Europa; (ii) realizar levantamento de artigos que versam sobre gestão de custos nas bases de dados da *Scopus*, no período compreendido entre 2005 a 2013; e (iii) identificar os setores de atividade, as abordagens e métodos de pesquisas utilizados nos estudos componentes da amostra. A metodologia quanto aos objetivos caracteriza-se como exploratória e descritiva. No que se refere aos procedimentos técnicos considera-se pesquisa bibliográfica e documental. Quanto à abordagem do problema trata-se de pesquisa quantitativa. Conclui-se que os estudos sobre o tema incidem majoritariamente sobre o setor da indústria. Ficou também evidenciado nos artigos analisados a predominância da abordagem quantitativa, tendo como principal ferramenta de pesquisa o método descritivo.

Palavras-chave: Gestão de custos. Contabilidade. Métodos de pesquisa.

Área Temática: Metodologia de ensino e pesquisa em custos.

1. Introdução

A boa gestão de custos tem grande objetivo na maximização de lucro, cuja eficácia é a conquista natural da liderança em custos. Esta é a estratégia competitiva principal para levar uma empresa a conquistar mais fatias e permanência assegurada no mercado. É nesta perspectiva que o presente artigo se enquadra no contexto da Contabilidade de Custos e tem por finalidade fazer uma reflexão sobre os procedimentos metodológicos utilizados pelos pesquisadores na concepção de pesquisas sobre gestão de custos no Continente Europeu.

O que motivou a pesquisa sobre o tema em questão é o fato da globalização da economia ter acabado com as fronteiras econômicas entre os países, o que coloca desafios às empresas na gestão dos seus custos, haja vista que um maior e melhor controle dos custos contribuem para a minimização dos mesmos. Kaplan e Cooper (2000) referem que as preocupações com a minimização dos custos e as melhorias nos processos internos das empresas podem influenciar positivamente na sua continuidade. Nesta perspectiva, busca-se entender “qual o perfil metodológico da produção científica sobre gestão de custos desenvolvida na Europa?” O perfil metodológico é entendido, no âmbito deste estudo, como as abordagens e os métodos de pesquisa utilizados nas publicações científicas no contexto europeu.

Com o intuito de responder a questão levantada, o estudo tem como objetivo geral analisar o perfil metodológico da pesquisa sobre gestão de custos na Europa, no período compreendido entre 2005 a 2013. Para alcançar este objetivo, os seguintes objetivos específicos serão perseguidos: (i) apresentar os métodos de pesquisa comumente utilizados nas pesquisas sobre gestão de custos na Europa; (ii) realizar levantamento de artigos que versam sobre gestão de custos na base de dados da *Scopus*, no período compreendido entre

2005 a 2013; e (iii) identificar os setores de atividade, as abordagens e métodos de pesquisas utilizados nos estudos componentes da amostra.

Estudos sobre gestão de custos vêm recebendo significativa atenção na literatura nos últimos tempos. Ademais, estudos empíricos mostram que a abordagem sobre custos nas organizações é fundamental para a alocação dos custos, uma vez que estes precisam ser corretamente definidos, medidos e precisamente atribuídos. Este processo é necessário para construir uma vantagem competitiva sustentável a longo prazo (OLIVEIRA, 2002; HANSEN; MOWEN, 2001), o que justifica o desenvolvimento de pesquisas sobre o tema. A reflexão sobre a forma como estão sendo desenvolvidos os estudos sobre custos na Europa afigura-se importante, visto que permitirá que se tenha uma percepção mais aprofundada do nível do desenvolvimento teórico e prático deste campo de conhecimento, incluindo as suas tendências e limitações.

Em relação aos pesquisadores da área, esta reflexão se afigura útil por fornecer um conjunto de trabalhos sobre o tema, a partir de uma perspectiva metodológica. Tendo o conhecimento da tendência das pesquisas na área, esses pesquisadores e estudantes poderão identificar os tipos de abordagens comumente utilizadas pela comunidade científica, incluindo as formas utilizadas para o desenvolvimento desses estudos, servindo de escopo para o desenvolvimento de novos trabalhos e o direcionamento de suas pesquisas. Assim, com vistas a atender os objetivos do estudo, foram selecionados artigos na base de dados *Scopus*, no período correspondente aos anos de 2005 a 2013, por meio de procedimentos detalhados na seção referente à metodologia de pesquisa. Procurou-se ler os artigos selecionados a partir de uma perspectiva crítica, considerando os setores de atividades, as abordagens e métodos utilizados pelos pesquisadores da área.

Em seguida, após esta seção introdutória, o artigo em sua seção 2, dedicada à fundamentação teórica, aborda em linhas gerais a origem da Contabilidade de custos e o seu respectivo conceito. Seguidamente, apresenta os resultados de alguns estudos similares já desenvolvidos no contexto brasileiro. A seção 3, dedicada à metodologia da pesquisa, aborda a caracterização da pesquisa e os procedimentos adotados para a realização do estudo. A seção 4 dedicou-se à apresentação dos resultados e, por fim, a seção 5 teceu conclusões a respeito do estudo, bem como trouxe suas limitações e sugestões para trabalhos futuros.

2. Fundamentação teórica

A fundamentação teórica teve como objetivo fazer algumas considerações sobre gestão de custos, tema desta pesquisa. Em seguida, busca-se entender a origem e a evolução que a Contabilidade de custos teve até aos dias atuais, incluindo a natureza dos trabalhos que têm sido desenvolvidos no contexto do Continente Europeu, com vistas a posicionar o leitor sobre o estágio atual da pesquisa sobre o tema nesses países. Essa discussão serve de base para a análise dos resultados, apresentados na seção 4 do presente estudo.

2.1 Origem e evolução da Contabilidade de custos

A contabilidade de custos originou-se da contabilidade financeira no início da idade média, a chamada era dos artesãos. Com o advento da Revolução industrial, ocorrida no século XVIII, começou uma nova fase para a contabilidade de custos, que, para alguns, se estende até aos dias atuais, caracterizado pelo sistema fabril. Assim, pode se afirmar que os impactos causados pela Revolução industrial foram determinantes para o desenvolvimento da contabilidade de custos que posteriormente originou técnicas de apuração mais apuradas.

Segundo relatos de Martins (2003) com o surgimento das indústrias, tornou-se mais complexa a função do contador que, para levantamento do balanço e apuração do resultado, passou a não dispor facilmente de dados para poder atribuir valor aos estoques. Nessa perspectiva, a contabilidade de custos passou a se servir de informações extracontábeis, como controles de estoques, rateios de custos indiretos, horas de produção, entre outros. Esses elementos deram origem à contabilidade de custos, que possuía como finalidade a solução de problemas de avaliação dos estoques das empresas. No entanto, com o passar do tempo, as técnicas foram evoluindo e a contabilidade de custos passou a gerar informações para a tomada de decisões gerenciais. É neste contexto que começaram a ser devolvidas metodologias que contribuíram significativamente no controle e na formação do preço de venda.

As mutações sofridas pela contabilidade de custos como resultado do desenvolvimento dessas metodologias permitiram que a utilização de suas ferramentas gerasse melhores informações e que servisse de apoio ao processo de tomada de decisões nas organizações. Assim, a contabilidade tornou-se mais informativa e complexa, relacionando e interferindo diretamente nas decisões dos seus usuários, seja dos que se encontram no ambiente organizacional ou dos que estão no ambiente externo. A contabilidade de custos objetiva a coleta, classificação e registro de dados operacionais das atividades desenvolvidas pelas organizações, contudo, às vezes coleta e organiza dados externos.

Segundo relatos de Frezatti *et al.* (2009) atualmente as informações sobre custos são relevantes em várias etapas do processo de gestão de uma atividade, haja visto que auxiliam na margem dos produtos/serviços, na mensuração responsável pelo uso eficiente dos recursos econômicos, controle de desempenho, dentre outros, fornecendo subsídios ao processo gerencial.

Verifica-se que essas modificações sofridas pela contabilidade de custos tinham em vista atender novos mercados, grandes corporações multinacionais que tiveram que mudar seus conceitos operacionais e produtivos, com o objetivo de reduzir os gastos, e conseqüentemente, assegurar a sua sobrevivência e crescimento no mercado, uma vez que as fronteiras econômicas entre os países foram extintas. É neste contexto onde ela foi inserida nas estratégias das empresas.

2.2 Estudos similares

Dos Santos (2013) no seu estudo teve por objetivo verificar as características da produção científica sobre Custos nos principais periódicos brasileiros da área contábil no período de 2000 a 2013, através do uso do método bibliométrico por meio de levantamento de dados. O autor selecionou oito periódicos da área contábil que publicaram neste período um total de 1.516 artigos. A amostra contemplou 122 artigos científicos. O estudo constatou que: 1) Antonio Arthur de Souza foi o autor mais produtivo com 17 publicações; 2) A maioria das pesquisas é elaborada por três autores; 3) A Revista Científica com maior número de publicações é a Contabilidade Vista & Revista mantida pela UFMG; 4) Aproximadamente 69% dos autores são do gênero masculino; 5) 31,4% dos autores possuem o Título de Doutor; 6) A FEA/USP é a instituição que apresenta maior número de publicações; 7) A maior concentração de autores está na Região Sul do Brasil; 8) As referências utilizadas apresentaram perfil conservador e se deram principalmente com base em livros nacionais (78,3%) e periódicos internacionais (36,5%). Assim, através destes resultados o estudo concluiu que os resultados encontrados sugerem o estabelecimento de um processo contínuo de pesquisa na área de custo no Brasil, principalmente na Região Norte.

Numa outra pesquisa, Da Silva *et al.* (2012) apresentam o perfil da produção científica brasileira na área de custo voltado para empresas de Construção Civil. Para a materialização da pesquisa, os autores fizeram uma coleta dos dados primários nos anais do Congresso Brasileiro de Custo (CBC), no período de 1996 a 2010. Foram encontrados, durante os 15 anos do CBC, apenas 18 artigos. A média de artigo por evento foi de aproximadamente um (1). As descobertas revelaram que a maior parte dos autores (95%) publicou apenas um artigo, aproximadamente 30% a mais do padrão sugerido pela lei bibliométrica de *Lotka*. Outros achados da pesquisa demonstraram dentre os autores mais prolíficos na área de custos voltados para a construção civil: Wilson Kendy Tachibana, autor vinculado na época à Universidade de São Paulo (USP) e Alécio Pinheiro Freires, autor vinculado na época da publicação do artigo à Universidade Federal de Itajubá (UNIFEI). A pesquisa constatou ainda que a instituição de ensino superior com mais artigos no CBC, voltado para custos na área de construção civil foi a USP. Por sua vez, a obra mais referenciada em Língua Portuguesa não é especializada em custos na construção civil, e sim, na gestão de custos voltada para qualquer tipo de organização, sendo este: o livro intitulado Contabilidade de Custos, do Prof. Eliseu Martins da USP referendado em 33,3% dos artigos pesquisados.

Finalmente, o artigo de Ribeiro *et al.* (2011), teve como enfoque principal a identificação das tendências em pesquisas relacionadas à gestão de custos. A pesquisa caracterizou-se como exploratória, com abordagem bibliométrica e qualitativa. O objeto de estudo corresponde a 132 (cento e trinta e dois) artigos publicados no CBC – Congresso Brasileiro de Custos, no período de 2004 a 2010 na área temática denominada “novas tendências aplicadas na gestão de custos”, sendo o ano de 2004 o que obteve a maior publicação. Inicialmente, procurou-se resgatar os principais conceitos sobre o assunto principal e outros assuntos relacionados, como a origem e conceito de custos, sistema e alocação de custos e gerenciamento e controle.

A pesquisa constatou que a área temática foi escolhida pela importância e representatividade que atualmente o CBC apresenta no meio acadêmico e empresarial. Abordou-se a quantidade de autores com maior publicação, com destaque para Antônio Artur de Souza e Rodrigo Fernandes Malaquias com 5 (cinco) publicações durante o período analisado; em relação as referências bibliográficas, as nacionais obtiveram maior número. O método de custeio foi o foco de 35 (trinta e cinco) artigos e a gestão de custo apresentou 15 (quinze) artigos.

3. Metodologia de Pesquisa

No que concerne ao seu enquadramento metodológico, a pesquisa se configura como descritiva, uma vez que objetiva descrever as características de uma dada população ou fenômeno, incluindo suas relações, conforme o entendimento de Gil (1999). A população considerada são os artigos resultantes do levantamento realizado para a condução da pesquisa e o fenômeno pesquisado diz respeito à condução das pesquisas sobre gestão de custos no contexto dos artigos analisados. As relações entre as variáveis são estabelecidas com base nas metodologias utilizadas pelos pesquisadores, seguindo a proposta de análise desenvolvida por Lyrio, Dellagnelo e Lunkes (2013).

A pesquisa adota uma abordagem quantitativa para tratar o problema, haja vista que se utiliza de análises estatísticas para “[...] garantir a precisão dos resultados, evitando distorções de análise e interpretação, possibilitando uma margem de segurança quanto às inferências” (RICHARDSON, 1999, p. 70). Os dados oriundos do levantamento foram tratados por meio da utilização de planilhas Excel®, sendo que houve a preocupação em descrever a forma de levantamento desses dados, para que seja possível sua replicação, conforme Bryman (1988)

argumenta ser necessário em relação às pesquisas quantitativas. Em relação aos procedimentos técnicos, configura-se como documental (GIL, 2007; RICHARDSON, 1999), nesse caso consubstanciando-se nos artigos selecionados para o estudo. Para a materialização do estudo, foi realizado um mapeamento na base de dados da *Scopus*, abrangendo o período correspondente aos anos de 2005 a 2013. O horizonte temporal selecionado buscou realizar um recorte referente à segunda metade da primeira década do séc. XXI.

A seleção dos artigos utilizados no estudo foi realizada por meio de um levantamento estruturado e não intencional, em quatro etapas. Para identificação da população da pesquisa foi utilizada como palavra-chave o termo – *cost management* – o qual foi lançado no campo “todos os índices” da ferramenta de pesquisa de cada uma das bases de dados. Essa primeira etapa do levantamento retornou **3.323** artigos, não necessariamente focados no tema da pesquisa. Em seguida, foi realizado um primeiro refinamento desses dados. Nesse caso, foi utilizada uma segunda palavra-chave – **Europa** – lançada no campo referente ao refinamento das referências encontradas na etapa 1. Após esse primeiro refinamento, restaram **1.124** artigos que trataram do tema especificamente no contexto do continente europeu. A partir desse momento o refinamento da amostra se deu de forma manual, por meio de exclusão dos artigos que não se encontravam dentro do período de análise selecionado, o que resultou em **182** artigos entre os anos de **2005 e 2013**.

Finalmente, na etapa 4, foi realizada uma leitura dos resumos dos artigos retornados na etapa anterior. Após essa leitura, foram excluídos **140** artigos que não se encaixavam no contexto da pesquisa. Após a finalização da 4ª etapa restaram **24** artigos, que se constituíram na amostra da pesquisa e foram lidos na íntegra com vistas a enquadrá-los nos critérios de análises, respeitando os seguintes critérios:

- a) **Setor:** diz respeito à área em que o estudo foi desenvolvido;
- b) **Abordagem:** diz respeito à abordagem utilizada no desenvolvimento dos estudos, a saber, abordagem qualitativa, abordagem quantitativa e abordagem quali-quantitativa;
- c) **Método:** diz respeito aos métodos de pesquisa utilizados na condução dos estudos.

Após a apresentação da metodologia utilizada na pesquisa, passa-se, a seguir, à apresentação e discussão dos resultados.

4. Análise de resultados

Esta seção apresenta e discute os resultados obtidos na pesquisa. Inicialmente, faz-se a análise dos artigos selecionados na base de dados da *Scopus*. Na sequência, analisam-se os setores de atividade sobre os quais os trabalhos foram desenvolvidos, as abordagens de pesquisa adotadas pelos autores, incluindo os métodos utilizados. Encerra-se a seção com a análise dos resultados do estudo.

4.1 Apresentação dos dados

No que tange ao tema abordado no presente estudo, o levantamento realizado junto à base da *Scopus*, possibilitou o resgate de uma série de trabalhos, que a seguir são analisado de acordo com os critérios propostos na seção destinada à metodologia da pesquisa. Nesta perspectiva, a Figura 1 apresenta a distribuição percentual pelos **setores de atividade** sobre os quais os artigos foram desenvolvidos.

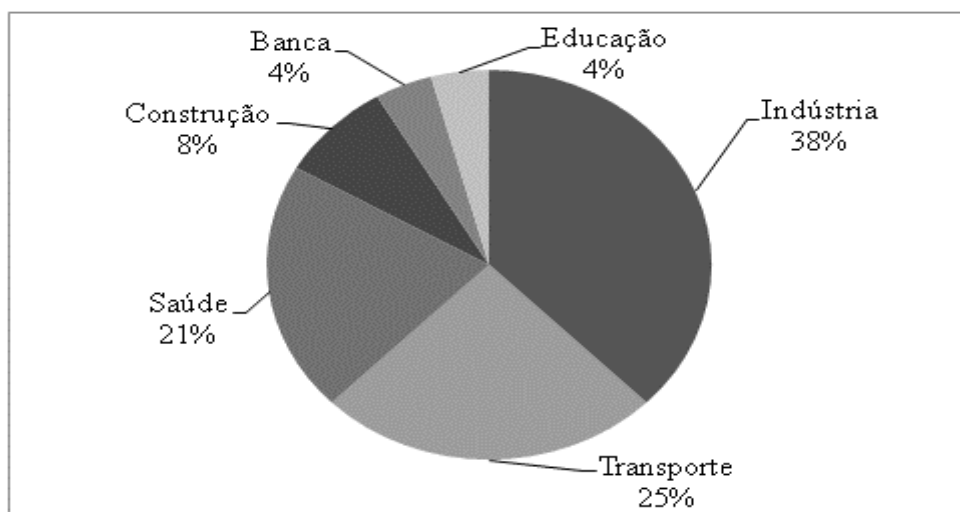


Figura 1: Setores de atividades

Fonte: Dados de pesquisa

Os dados evidenciaram que a maior parte das pesquisas (38%) tratam da gestão de custos no contexto das indústrias, abordado especificamente aspectos da gestão de custos decorrentes da necessidade da promoção da eficiência energética nos seus processos produtivos. Nessa perspectiva, foram identificados nove artigos que abordam a problemática da gestão de custos neste setor (LAURIJSSSEN *et al.*, 2012; BECIROVIC, VASIC, 2013; BUNSE *et al.*, 2011; ONUT, SONER, 2007; OZTURK, 2005; PORZIO *et al.*, 2013; TROMBORG *et al.*, 2013; VIKHOREV *et al.*, 2013).

Os demais trabalhos trataram da gestão de custos para reduzir o consumo de água em condomínios urbanos, na área de saúde, setor de transportes, dentre outros. Nesse sentido, no seu estudo de Sobocki *et al.* (2006), procuraram estimar o custo total causado pelas doenças de depressão na Europa, com base na evidência epidemiológica e econômica divulgadas pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e a Eurostat. Para o alcance desse objetivo, os autores desenvolveram um modelo para combinar os dados epidemiológicos e econômicos sobre a depressão, com vista à estimação do custo. O estudo concluiu que em 28 países da Europa, com uma população estimada em 466 milhões, pelo menos 21 milhões de pessoas foram afetadas pela depressão.

O custo anual da depressão na Europa foi de 118 bilhões de dólares, em 2005, o que corresponde a um custo de 253 euros por habitante. Os autores referem ainda que os custos diretos totalizaram 42 bilhões de euros, compostos de atendimento ambulatorio (22 bilhões de euros), o custo de medicamento (9 milhões de euros) e a hospitalização (10 bilhões de euros). Os custos indiretos, devido a morbidade e mortalidade foram estimados em 76 bilhões de euros. Isso faz com que a depressão do transtorno cerebral seja mais cara na Europa, correspondendo a 1% do total do seu PIB.

Por seu turno, Majstorovic *et al.* (2012) analisaram os mecanismos que as autoridades de Saúde na Sérvia podem adotar para reduzir os custos diretos (custos com o pessoal, anestésicos e outros custos com medicamentos, materiais, análises laboratoriais e máquinas) com a anestesia. O estudo concluiu que não há espaço para a redução significativa dos custos diretos com a anestesia. Lutilsky e Dragila (2012), pesquisaram sobre as possibilidades e

limitações da implementação do método *Activity Based Costing* (ABC), como um método de custeio integral nas universidades europeias, através da análise dos seguintes parâmetros: categoria de custos, as principais atividades, objetos de custos e direcionadores de custos. A pesquisa constatou que apesar das exigências públicas para a gestão eficiente das universidades, um percentual muito pequeno implementou os sistemas de custeio total, devido a constrangimentos de vária ordem, dentre os quais se destaca a resistência à mudança, dados não confiáveis nos sistemas de conta corrente e obstáculos jurídicos.

Num outro estudo, Baykasoglu e Kapanoglu (2008), objetivaram determinar o custo real das operações de uma empresa de transporte terrestre na Turquia, através de uma abordagem que procura melhorar a eficácia do método ABC, combinando o ABC com a modelagem de processos do negócio, propondo igualmente a análise das hierarquias da organização. O estudo constatou que a abordagem proposta é mais eficaz no custeio dos serviços da empresa em comparação com o sistema de custeio tradicional que está em uso. Yereli (2009) usou o ABC para determinar os custos e avaliar o desempenho financeiro em todos os departamentos de um hospital universitário na Turquia, sugerido que este processo pode contribuir para que o hospital tome decisões orçamentárias precisas.

Em relação aos aspectos metodológicos dos artigos analisados, inicialmente busca-se identificar as **abordagens de pesquisa** utilizadas pelos autores dos trabalhos – qualitativa ou quantitativa. Percebeu-se, conforme apresentado na Figura 2, que houve uma predominância de pesquisas com abordagem quantitativa em detrimento das pesquisas qualitativas.

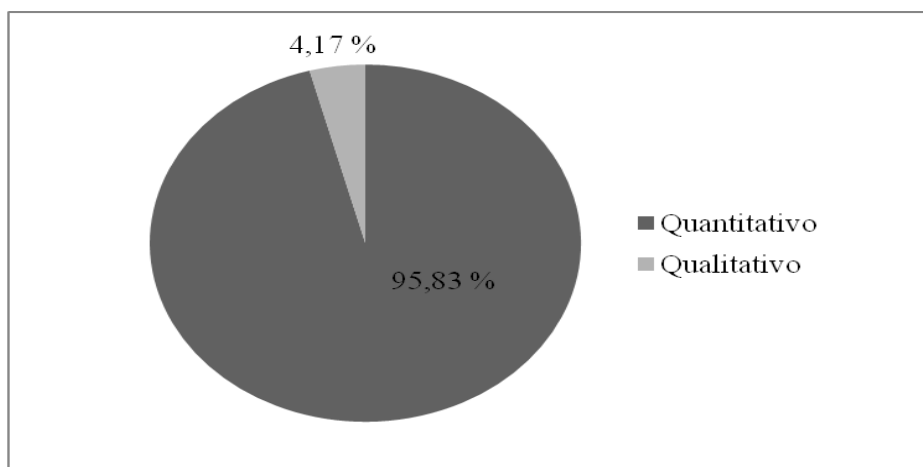


Figura 2: Abordagens de pesquisa

Fonte: Dados de pesquisa

A uma tendência do uso da abordagem quantitativa nos estudos sobre gestão de custos na Europa. Em relação aos artigos analisados, foram identificados 16 com a predominância de estudos descritivos (BAYKASOGLU, KAPANOGLU, 2008; YERELI, 2009; BUNSE *et al.*, 2011; AJANOVIC *et al.*, 2012; HASANBEIGI, PRICE, 2012; LAURIJSEN *et al.*, 2012; LUTILSKY, DRAGILA, 2012; OZTURK, 2005; MAJSTOROVIC *et al.*, 2012; BECIROVIC, VASIC, 2013; PASAOGLU *et al.*, 2013; PORZIO *et al.*, 2013; TROMBORG *et al.*, 2013; SCHUETZE, SANTIAGO-FANDINÕ, 2013; VIKHOREV *et al.*, 2013). Em três trabalhos da pesquisa quantitativa observou-se o método econométrico (DUNDOVIC,

KOLANOVIC, 2013; MACHARIS *et al.*, 2010; SOBOCKI *et al.*, 2006;). Em relação ao estudo de caso, foram identificados 6 artigos (BROWNE, RYAN, 2011; CHIAMBARETTO, FERNANDEZ, 2013; OLENSSEN *et al.*, 2012; HOUGHTON *et al.*, 2008; BECCALLI, 2007; BERG, STOVNER, 2005). Não se encontrou nenhum artigo que tivesse adotado o método experimental.

No que tange a abordagem qualitativa, encontrou-se um artigo de Chiambaretto e Fernandez (2013), que através de um estudo de casa fez um enfoque sobre como a companhia ferroviária Francesa Ouigo adotou o modelo utilizado pelas companhias aéreas para baixar os seus custos operacionais. Para a efetivação do estudo, os autores recorreram a entrevistas e a dados secundários (artigos da imprensa e relatórios da empresa).

O método descritivo foi o principal adotado nos artigos analisados, com 66,7% no levantamento efetuado. Ajanovic *et al.* (2012) analisaram a dinâmica de custo dos “combustíveis renováveis” do ponto de vista econômico, energético e ecológico em países da UE. Os resultados da pesquisa mostraram que todos os combustíveis analisados têm emissões do dióxido de carbono (CO₂) mais baixa do que a gasolina, mas a desvantagem que elas têm deve-se aos altos custos do hidrogênio e dos veículos movidos a eletricidade. Contudo, a pesquisa constatou que em 2050, estes custos poderiam ser reduzidos devido aos efeitos do aprendizado tecnológico e políticas fiscais eficientes.

O estudo conclui que os “combustíveis renováveis” só irão desempenhar um papel significativo se impostos sobre o CO₂ e o a implementação estratégica do aprendizado tecnológico forem adotados pelos países da UE. Portizio *et al.* (2012) objetivaram abordar na sua pesquisa sobre como reduzir os custos de consumo de energia e da emissão dos níveis de emissão de CO₂ nas indústrias siderúrgicas da Europa. Laurijssen *et al.* (2012) analisaram os custos decorrentes da conversão de energia na indústria europeia de papel e celulose. Os resultados do estudo mostram que no caso particular da Holanda, a disponibilidade interna de gás natural, faz com que as indústrias de papel recorram ao uso deste combustível. Ademais, devido aos altos preços de biomassa e de perfil baixo de emissão de CO₂ em relação ao gás natural, a preços de carbono de mais de 60 €/ton, seria necessário para provocar a mudança na Holanda.

No que tange a Suécia, a pesquisa constatou que muitas indústrias utilizam a biomassa como fonte de energia devido aos baixos índices de emissão de CO₂, por isso o perfil de emissão de CO₂ pelas indústrias suecas de papel e muito baixo. Em relação a Polónia, uma redução de 800 kg de papel CO₂/ton em média, uma mudança do carvão para a biomassa poderia reduzir as emissões de CO₂ na indústria de papel em aproximadamente 0,6Mton/ano. De acordo com os resultados da pesquisa, um preço de carbono de 20-25 €/ton, seria suficiente para provocar essa opção.

Vikhorev *et al.* (2013) procuraram determinar os custos originados pela necessidade de promover a eficiência energética das indústrias de forma a atender à legislação ambiental da UE. Becirovic e Vasic (2013) analisaram os custos derivados da reforma dos edifícios públicos na Sérvia de modo a promover a eficiência energética. Schuetze-Fandinõ (2013) através do emprego de um *software* analisam os custos que as famílias europeias reduziram se optassem pela economia da água. Tromborg (2013) estudou como os custos da matéria prima, energia e mão de obra afetam a rentabilidade da produção de pelotas de madeira na Alemanha, Filândia, Noruega e Suécia. A Figura 3 apresenta a distribuição dos artigos selecionados de acordo com os métodos de pesquisa adotados pelos respectivos autores.

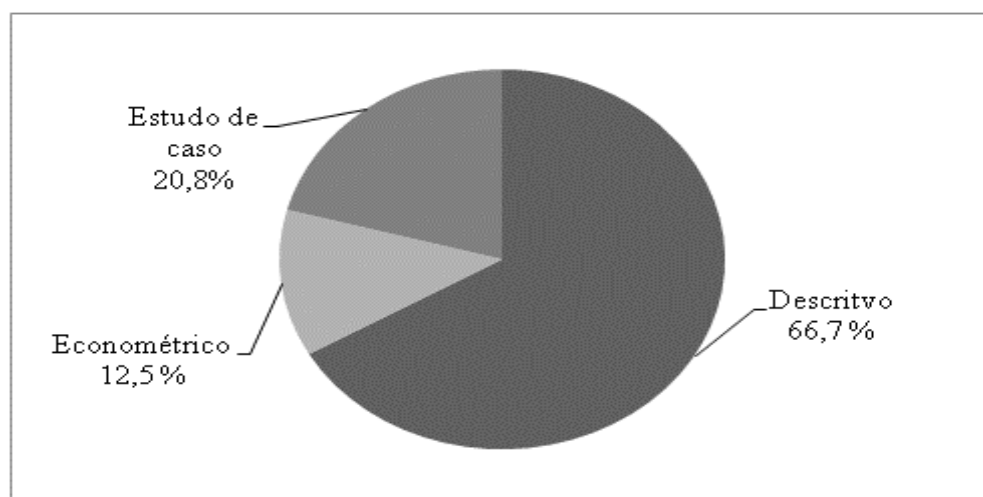


Figura 3: Métodos de pesquisa

Fonte: Dados de Pesquisa

O estudo de caso constitui o segundo método mais empregado como ficou evidenciado nos artigos selecionados, perfazendo 20,8%. Sobocki *et al.* (2006), procuraram estimar o custo total causado pelas doenças de depressão na Europa, com base na evidência epidemiológica e econômica divulgadas pela OCDE e a Eurostat. Por seu turno o estudo de Browne e Ryan (2011) objetivou estimar o custo e os benefícios associados a políticas e programas de uma organização do setor de transportes. A pesquisa de Beccalli (2007) analisou os custos derivados do investimento em tecnologias de informação (*hardware*, *software* e outros serviços de TI) para mensurar se influem positivamente no desempenho dos bancos. Olsen *et al.* (2005) fizeram no seu estudo estimativas gerais de custos anuais decorrentes de distúrbios cerebrais (transtornos mentais e neurológicos) na Europa. A Figura 4 apresenta a evolução do nível de publicação dos artigos que compõem a amostra em termos de anos.

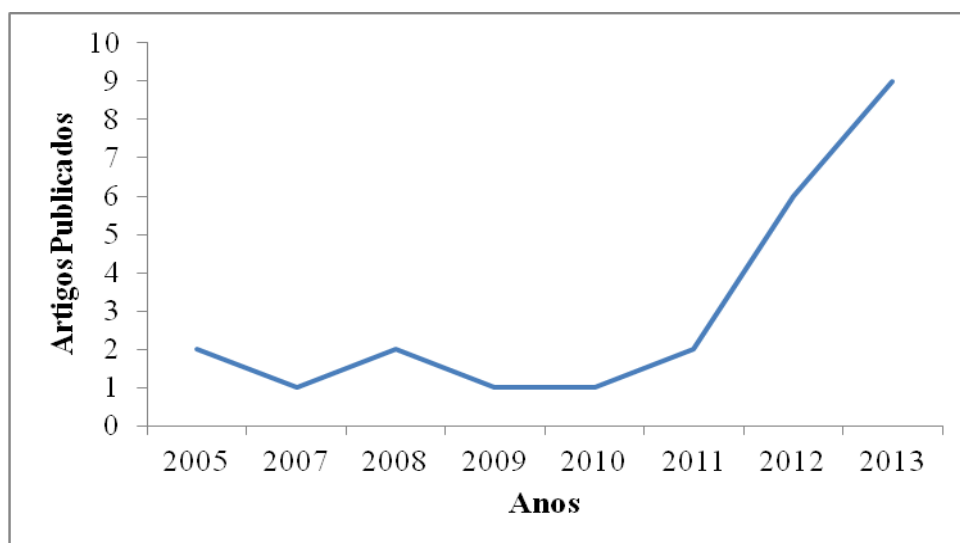


Figura 4: Artigos publicados

Fonte: Dados de pesquisa

Constatou-se que os anos de 2013 e 2012 foram os que registraram o maior índice de publicação com 7 e 6 artigos respectivamente. Entretanto, verificou-se menor índice de publicação se considerarmos o universo da amostra selecionada nos anos de 2009 e 2010, com um total de um artigo por cada ano. O restante dos anos tiveram um índice de publicação constante, na ordem de 2 artigos por ano.

4.2 Apresentação dos Resultados

Após a apresentação dos dados, passa-se agora à apresentação dos resultados. Com relação aos setores de atividade, ficou evidenciado que as pesquisas sobre o tema recaem principalmente sobre o âmbito do setor industrial, respondendo por 38% dos estudos analisados. No que tange as abordagens de pesquisa, constatou-se no universo da amostra selecionada que todos os artigos empregaram a abordagem quantitativa. Em relação a abordagem qualitativa, do levantamento efetuado não consta nenhum artigo que tenha adotado como metodologia esta abordagem.

Em relação aos demais setores de atividade, houve predominância de estudos ligados ao setor dos transportes, com a incidência de 25%. Constatou-se igualmente que há uma forte tendência em desenvolver estudos sobre gestão de custos na área de saúde, na ordem de 21%. O setor da construção civil no levantamento feito teve a incidência de 8% nos artigos analisados e a banca e a educação com 4% respectivamente. Em relação aos métodos de pesquisa, constatou-se que o método descritivo surge como o principal utilizado nos artigos analisados, totalizando 66,7%. O estudo de caso verificou-se em 20,8% dos artigos selecionados e, finalmente, o método econométrico teve incidência em 12,5%. Nesta perspectiva, fica evidente que os estudos relacionados com a gestão de custos no contexto europeu, predomina a abordagem quantitativa, com emprego de ferramentas estatísticas para verificação de tendências.

5 Considerações Finais

Este estudo teve como objetivo analisar o perfil metodológico da produção científica sobre gestão de custos no continente europeu. A pergunta de pesquisa que motivou o estudo é a seguinte: *qual o perfil metodológico da produção científica sobre gestão de custos desenvolvida na Europa?* Para responder a essa pergunta foi feito um levantamento de artigos selecionados que versam sobre transparência pública na base de dados da *Scopus*, no período referente aos anos de 2005 a 2013. Foi feita igualmente a identificação dos setores, das abordagens e métodos utilizados nos artigos selecionados.

Assim, da análise feita aos artigos que fizeram parte da amostra, constatou-se que 38% dos artigos tratam da gestão de custos em indústrias, especificamente em relação aos mecanismos que podem adotar para reduzirem os custos de consumo das chamadas energias primárias para evitar danos ao meio ambiente. Observou-se que há uma tendência pelo uso da abordagem quantitativa na condução dessas pesquisas pelo menos no que tange aos artigos selecionados, tendo-se registrado uma incidência de 100%. Em relação aos métodos utilizados

para a concepção dessas pesquisas, verificou-se a predominância do método descritivo, tendo se constatado este fato em 66,7% dos artigos selecionados.

Nesta perspectiva, a pergunta de pesquisa foi respondida na medida em que todos os objetivos específicos definidos para que ela fosse atendida foram alcançados. Esta pesquisa teve como limitação o fato de não ter feito uma comparação com outras realidades para verificar quais são as tendências metodológicas adotadas em estudos sobre gestão de custos. Para futuros trabalhos sugere-se que seja estudado o perfil metodológico sobre gestão de custos em outras realidades ou continentes para efeitos de comparabilidade dos resultados.

Referências

- AJANOVIC, A. *et al.* **The impact of more efficient but larger new passenger cars on energy consumption in EU-15 countries.** *Energy*, Volume 48, n.º 1, Pag. 346–355, 2012.
- BAYKASOGLU, A. e KAPLANOGLU, V. **Application of activity-based costing to a land transportation company: A case study.** *International Journal of Production Economics*, Volume 116, Issue 2, Pag. 308–324, 2008.
- BECCALLI, E. **Does IT investment improve bank performance? Evidence from Europe.** *Journal of Banking & Finance*, Vol. 31, n.º 7, Pag. 2205-2230, 2007.
- BECIROVIC, S. P. e VASIC, M. **Methodology and Results of Serbian Energy-Efficiency Refurbishment Project.** *Energy and Buildings*, Vol. 62, Pag. 258-267, 2013.
- BERG, J. e STOVNER, L. J. **Cost of migraine and other headaches in Europe.** *European Journal of Neurology*, Volume 12, n.º 1, pag. 59-62, 2005.
- BROWNE, D. e RYAN, L. **Comparative analysis of evaluation techniques for transport policies.** *Environmental Impact Assessment Review*, Vol. 31, n.º 3, Pag. 226–233, 2011.
- BRYMAN, A. The nature of quantitative research. In: BRYMAN, A. (Ed.). **Quantity and quality in social research.** London: Unwin Hyman, 1988a.
- BUNSE, K. *et al.* **Integrating energy efficiency performance in production management - gap analysis between industrial needs and scientific literature.** *Journal of Cleaner Production*, Vol. 19, n.º 6-7, Pag. 667–679, 2011.
- DA SILVA, A. P. F. *et al.* **Estudo bibliométrico sobre custo em organizações da construção civil: Contribuições do congresso brasileiro de custo de 1996 a 2010.** XIX Congresso Brasileiro de Custos – Bento Gonçalves, RS, Brasil, 12 a 14 de novembro de 2012.
- DOS SANTOS, A. F. **Análise Bibliométrica da produção científica sobre custos nos principais periódicos contábeis no Brasil no século XXI.** XX Congresso Brasileiro de Custos – Uberlândia, MG, Brasil, 18 a 20 de novembro de 2013.
- DUNDOVIC, I. e KOLANOVIC, I. **Comparative analysis of external costs of different means of transport.** *Pomorstvo*, Vol. 27, n.º 2, Pag. 351-360, 2013.

FREZATTI, Fabio; ROCHA, Wellington; NASCIMENTO, Artur Roberto; JUNQUEIRA, Emanuel. **Controle Gerencial: Uma Abordagem da Contabilidade Gerencial no Contexto Econômico, Comportamental e Sociológico**. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de custos: contabilidade e controle**. Trad. Robert Brian Taylor, rev. técnica Elias Pedreira. 3 ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

HASANBEIGI, A. e PRICE, L. **A review of energy use and energy efficiency technologies for the textile industry**. Renewable and Sustainable Energy Reviews, Vol. 16, n.º 6, August 2012, Pag. 3648-3665, 2012.

HOUGHTON, J. R. *et al.* **The quality of food risk management in Europe: Perspectives and priorities**. Food Policy, Vol. 33, n.º 1, Pag. 13-26, 2008.

LAURIJSSEN, J. *et al.* **Energy Conversion Strategies in the European Paper Industry: A case study in three countries**. Applied Energy, Vol. 98, Pag. 102-113, 2012.

LUTILSKY, I. D. e DRAGILA, M. **Activity Based Costing as a means to full Costing: Possibilities and constraints for european universities**. Management Croatia, Vol. 17, n.º 1, Pag. 33-57, 2012.

LYRIO, M. V. L.; DELLAGNELO, E. H. L.; LUNKES, R. J. O perfil metodológico da produção científica em orçamento público: uma análise do cenário brasileiro na primeira década do século XXI. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**, v. 3, n. 1, p. 90–106, 2013.

MACHARIS, C. *et al.* **A decision analysis framework for intermodal transport: Comparing fuel price increases and the internalisation of external costs**. Transportation Research Part A: Policy and Practice. Vol. 44, n.º 7, Pag. 550–561, 2010.

MAJSTOROVIC, B. M. *et al.* **Reductions in anesthesia direct costs is not the right way for racionalization of anesthesia costs**. Medicinski pregled, Vol. 65, n.º 9-10, September 2012, Pag. 421-427, 2012.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

OLENSEN, J. *et al.* **The economic cost of brain disorders in Europe**. European Journal of Neurology. Vol. 19, n.º 1, pag. 155–162, 2012.

OLIVEIRA, M. C. Análise dos Periódicos Brasileiros de Contabilidade. **Revista Contabilidade & Finanças – USP**. São Paulo. n. 29, p. 68-86, maio/ago, 2002

ONUT, S. e SONER, S. **Analysis of energy use and efficiency in Turkish manufacturing sector SMEs**. Energy Conversion and Management, Volume 48, n.º 2, Pag. 384–394, 2007.

OZTURK, H. K. **Energy usage and cost in textile industry: A case study for Turkey**. Energy, Vol. 30, n.º 13, Pag. 2424-2446, 2005.

PASAOGLU, *et al.* **Potential Vehicle Fleet CO₂ Reductions and Cost Implications for Various Vehicle Technology Deployment Scenarios in Europe.** *Energy Police*, Vol. 40, n.1, Pag. 404-421, 2013.

PORZIO, G. F. *et al.* **Reducing the Energy Consumption and CO₂ emissions of energy intensive industries through decision support systems: An example of application to the steel industry.** *Applied Energy*, Vol. 112, Pag. 818-833, 2013.

RIBEIRO, S. P. *et al.* **Estudo Bibliométrico da Produção Científica do CBC de 2004-2010 na Sessão Novas Tendências Aplicadas na Gestão de Custos.** XVIII Congresso Brasileiro de Custos – Rio de Janeiro - RJ, Brasil, 07 a 09 de novembro de 2011.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa Social: métodos e técnicas.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SCHUETZE, T. e SANTIAGO-FANDINÕ, V. **Quantitative Assesment of Water use Efficiency in Urban and Domestic Buildings.** *Water (Switzerland)*, Volume 5, n.º 3, Pag. 1172-1193, 2013.

SOBOCKI, P. *et al.* **Cost of Depression in Europe.** *The Journal of Mental Health Policy and Economics*, Vol. 9, n.º 2, Pag. 87-98, 2006.

TROMBORG, E. *et al.* **Economic Sustainability for Wood Pellets Production: Acomparative Study Between Finland, Germany, Norway, Sweden and the US.** *Biomass and Bioenergy*, Vol. 57, Pag. 68-77, 2013.

VIKHOREV, S. P. *et al.* **An Advanced Energy Management Framework to Promote Energy Awareness.** *Journal of Cleaner Production*, Vol. 43, Pag. 103–112, 2013.