

COMPORTAMENTO DOS CUSTOS: revisão sistemática, lacunas, casos práticos e interfaces.

Wênyka Preston Leite Batista da Costa (UERN) - wenykapreston@hotmail.com

Luiz Antonio Felix Júnior (UnP) - juniorfelixx@hotmail.com

Sergio Luiz Pedrosa Silva (UERN) - sergiopedrosa@uern.br

Raniela Freitas Sampaio (UERN) - raniela.ricarte@gmail.com

Jandeson Dantas da Silva (UERN) - jandeson.dantas@hotmail.com

Rodrigo José Guerra Leone (UnP) - rodrigo.leone@gestorfp.com.br

Resumo:

Este estudo concentra-se em mapear a produção internacional sobre o comportamento dos custos, identificando lacunas, casos práticos e interfaces. Para a construção dos resultados da análise, utilizou-se uma abordagem bibliométrica, com informações obtidas na base da Web of Science, onde se obteve o registro de 37 trabalhos que abordam a referida temática. Com os resultados da pesquisa foi possível identificar, onze lacunas dos estudos apresentados, trazendo apontamentos para o desenvolvimento de trabalhos futuros, ou seja, perspectivas para a continuidade de pesquisas que envolvam o comportamento dos custos. Além destes, foram evidenciados ainda casos práticos envolvendo o comportamento de custos, onde a maioria corresponde a estudos focados no setor industrial. E em relação às outras áreas de interface, têm-se finanças comportamentais, marketing, saúde, logística, agronegócio e comportamento organizacional como as áreas com maior predominância de trabalhos relacionados ao filtro de pesquisa, pode-se inferir que o comportamento de custos, relaciona-se com as mais variadas áreas de conhecimento, o que possibilita um leque vasto para publicações.

Palavras-chave: *Comportamento. Custos. Bibliometria.*

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

COMPORTAMENTO DOS CUSTOS: revisão sistemática, lacunas, casos práticos e interfaces.

Resumo

Este estudo concentra-se em mapear a produção internacional sobre o comportamento dos custos, identificando lacunas, casos práticos e interfaces. Para a construção dos resultados da análise, utilizou-se uma abordagem bibliométrica, com informações obtidas na base da *Web of Science*, onde se obteve o registro de 37 trabalhos que abordam a referida temática. Com os resultados da pesquisa foi possível identificar, onze lacunas dos estudos apresentados, trazendo apontamentos para o desenvolvimento de trabalhos futuros, ou seja, perspectivas para a continuidade de pesquisas que envolvam o comportamento dos custos. Além destes, foram evidenciados ainda casos práticos envolvendo o comportamento de custos, onde a maioria corresponde a estudos focados no setor industrial. E em relação às outras áreas de interface, têm-se finanças comportamentais, marketing, saúde, logística, agronegócio e comportamento organizacional como as áreas com maior predominância de trabalhos relacionados ao filtro de pesquisa, pode-se inferir que o comportamento de custos, relaciona-se com as mais variadas áreas de conhecimento, o que possibilita um leque vasto para publicações.

Palavras-chave: Comportamento. Custos. Bibliometria.

Área Temática: Metodologias de ensino e pesquisa em custos.

1 Introdução

A gestão de custos destaca-se como diferencial competitivo responsável por assegurar mercado para diversas entidades. Sendo assim, esse tipo de gestão refere-se às atividades de coleta e fornecimento de dados, gerando relatórios, responsáveis por subsidiar o processo decisório em distintos níveis organizacionais, desde operações na produção, até a natureza estratégica, visando auxiliar na formulação das políticas a serem seguidas pela entidade (VIERA; MACIEL; RIBAS, 2009).

Osborne e Gaebler (1992) afirmam que, a utilização das informações obtidas através dos custos, possibilita o controle das operações e ajuda no delineamento de ações estratégicas. Por esse motivo, essas informações tornam-se relevantes no contexto social, em que gestores são cada vez mais exigidos na condução e administração dos recursos. Sendo assim, os gestores tendem a acompanhar os custos com intuito de realizar ajustes ou mudanças no volume dos produtos e/ou atividades, caso sejam necessário (ANDERSON; BANKER; JANAKIRAMAN, 2003).

Nesta perspectiva, analisar o comportamento dos custos, torna-se um elemento essencial para uma gestão eficiente, pois de acordo com Garrison e Noreen (2001) é através da análise desse comportamento que se pode identificar como se dá a reação e/ou variação destes custos, na medida em que ocorra qualquer alteração nas atividades desenvolvidas na organização.

A identificação das alterações no comportamento dos custos auxilia gestores a tornar as organizações mais competitivas em seu segmento de atuação, através do fornecimento de informações acerca da estrutura de custos, podem ser traçadas estratégias de cunho estratégico para auxiliar a gestão no alcance de seus objetivos (KASPCZAK; SCANDELARI; FRANCISCO, 2008). Anderson, Banker e Janakiraman (2003), salientam que as alterações no desempenho dos custos podem está diretamente associada ao desempenho da entidade, tendo uma vista, que na identificação dessas variações podem auxiliar na mensuração da

concorrência no ambiente empresarial, que enfrenta pressão contínua pela redução de custos e aumento de lucratividade.

Hecke, Voese e Nascimento (2010) destacam que apesar da significância evidenciada pela gestão de custos em entidades de diversos segmentos de atuação, o reconhecimento por parte dos gestores deixa a desejar, pois esse instrumento nem sempre é adotado com maior profundidade ou não se realiza o acompanhamento periódico dos custos. Sendo assim, pela não aplicação precisa da gestão de custos, esse gerenciamento torna-se ineficiente, desperdiçando informações capazes de substanciar o processo decisório. Por esse motivo, é imprescindível a realização de estudos que abordem gestão de custos, e de como estes custos se comportam, tendo em vista, da significância para o gerenciamento organizacional.

Estudos anteriores como Reis e Borgert (2018), Banker e Byzalov (2014), Richartz, Borgert e Ensslin (2014) e Ensslin et al. (2014), realizaram bibliométricas acerca dos achados na literatura referentes ao comportamento dos custos, entretanto este estudo realiza-se com maior aprofundamento, identificando lacunas, casos práticos e interfaces para futuras pesquisas.

A partir de então, manifesta-se a seguinte questão de pesquisa: quais as lacunas, casos práticos e interfaces existentes na literatura sobre o comportamento dos custos?

Desta forma, o objetivo deste estudo concentrou em mapear a produção internacional sobre o comportamento dos custos, identificando lacunas, casos práticos e interfaces. Esta análise bibliométrica busca contribuir para o direcionamento de estudo com a temática, com a observação do avanço dos estudos desenvolvidos na área, auxiliando na compreensão, bem como na identificação de lacunas, trazendo luz sobre novas temáticas emergentes no que se refere ao assunto analisado.

2 Metodologia

Buscando o alcance do objetivo pretendido pela pesquisa, que é o de identificar lacunas, modelos, aplicações e interfaces sobre a temática comportamento dos custos, realizou-se análise bibliométrica, a qual busca revelar informações de produções científicas sobre determinada temática, possibilitando o caminho a ser percorrido em novas publicações, além de agregar conhecimento (MACHADO; BARBOSA; QUINTANA, 2011).

A base de dados para o desenvolvimento do estudo foi a *ISI Web of Science* (WoS) e o período de coleta de trabalhos se deu entre os anos de 2008 e 2018, sendo assim o período de busca se remete a 10 anos e 6 meses. Esta coleta de dados ocorreu no período de 01 a 08 de julho de 2018.

A palavra-chave utilizada como critério de busca foi: *cost* behaviour**, os asteriscos (*) foram utilizados como forma de envolver possibilidade de plural dos termos. Foram selecionados para amostra apenas os trabalhos que possuíam em seu título a palavra-chave já apresentada.

A busca inicial se deu por meio da palavra-chave sem distinção de área ou tipo de trabalho, logo em seguida foram selecionados apenas os trabalhos considerados como “*article*” e por fim, o filtro considerou apenas aqueles que fazem parte das áreas de “*Business*”, e “*Business Finance*”. A justificativa para escolha de tais áreas foi a proximidade com o campo científico da administração, conforme visto na Tabela 1.

Tabela 1 - Procedimentos adotados para refinamento da amostra de pesquisa.

Filtros	Cost* behaviour*
Palavras-chave no título	603
Tipos de trabalho: Article	407
Áreas: Business e Business finance	37

Fonte: pesquisa (2018).

A análise dos dados do estudo foi dividida em dois momentos: no primeiro foi realizada a análise bibliométrica, responsável pelo mapeamento dos principais veiculadores do tema em estudo, sendo observadas: evolução das publicações, as instituições que mais publicam, os principais autores, os principais periódicos e os principais países. No segundo momento a análise se deu para além da bibliometria, responsável por trazer os principais achados dos atuais estudos do comportamento dos custos, sendo estes pontos: lacunas para pesquisas futuras, modelos, aplicações e interfaces com outras áreas do conhecimento.

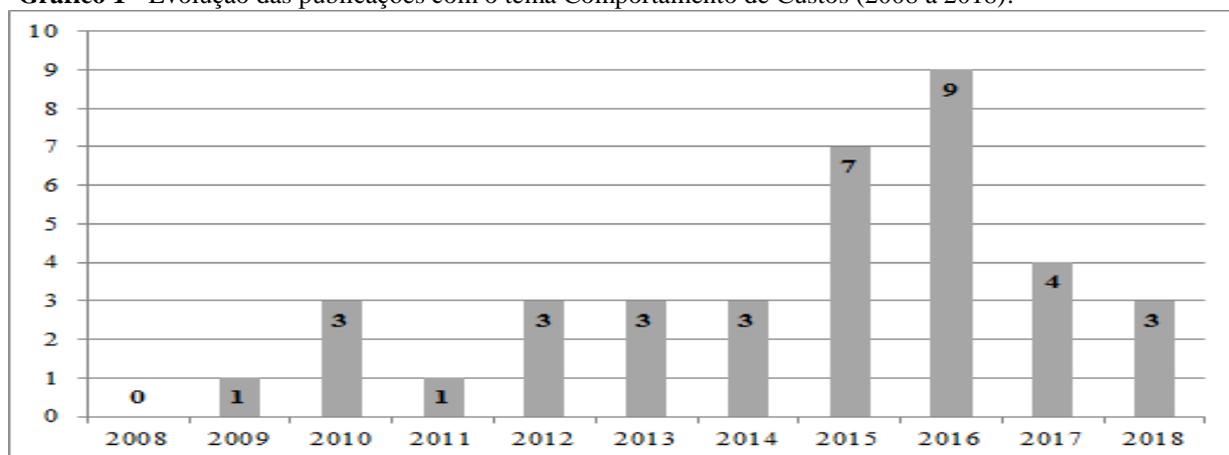
Para a construção dos resultados da análise bibliométrica foram utilizadas as informações da ferramenta da base da Web of Science intitulada como “analisar resultados”, estes resultados foram inseridos no Microsoft Excel® para um melhor tratamento na visualização das informações. Já para o desenvolvimento da análise para além da bibliometria utilizou-se o *Software Atlas* para a construção da nuvem de palavras, onde foram analisados os títulos dos 37 trabalhos que abordam a temática, comportamento de custos.

3 Análise dos Resultados

Para apresentação dos resultados da pesquisa, utilizou-se a metodologia de expor os achados em dois tópicos denominados de: análise bibliometria e para além da bibliometria, ambas as análises consideraram os 37 artigos participantes da amostra.

3.1 Análise bibliometria

O Gráfico 1 apresenta a evolução das publicações durante o período de 2008 a 2018 sobre a temática comportamento de custos.

Gráfico 1 - Evolução das publicações com o tema Comportamento de Custos (2008 a 2018).

Fonte: pesquisa (2018).

Observa-se que no ano de 2008 não houveram nenhum estudo publicado, já no período de 2012 a 2014 as publicações se mantiveram em três trabalhos por ano e nos anos de

2015 e 2016, considerado um período recente, as publicações atingiram o seu número máximo, mostrando que este tema ainda encontra-se como uma temática emergente dentre os estudos da contabilidade de custos.

Em 2016, ano que mais houveram publicações, alguns temas que circundam os estudos neste período dizem respeito a: comportamento dos custos na produção avícola (MELO et al., 2016); Como a variação do preço do algodão e do petróleo afeta o comportamento dos custos (REIS et al., 2016); Comportamento dos custos e a sua influência no preço de compra da ação (CHAN; MA, 2016); Comportamento de custos assimétricos em relação aos fatores externos de competição (CHEUG, 2016) e o comportamento dos custos em relação aos indicadores de liquidez e endividamento (MAROSTICA et al., 2016).

No que diz respeito às instituições de vínculos dos pesquisadores, conforme a Tabela 2, observa-se que o maior número de artigos por instituição foram 6.

Tabela 2 - Top 5 das instituições que mais publicaram no período de 2008 a 2018 na *Web of Science*.

Instituições	Quantidade	%
University of North Carolina Chapel Hill	6	16,22
Universidade Federal de Santa Catarina	3	8,11
Frankfurt Sch Finance Management	2	5,41
Michigan State University	2	5,41
Newcastle University UK	2	5,41
Total	13	35,14

Fonte: pesquisa (2018).

O destaque se dá para a *University of North Carolina Chapel Hill* que é considerada dentro da amostra a instituição que mais publicou sobre o tema comportamento de custos, as instituições ficam localizadas nos Estados Unidos mostrando previamente que este é o país com maior número de autores desta área.

A Tabela 3 foi desenvolvida para observar os países que mais publicaram trabalhos sobre o comportamento de custos, por meio desta, confirma-se os Estados Unidos é o país que mais possui autores que escrevem sobre comportamento de custos.

Tabela 3 - Quantidade de publicações de artigos por país de origem das instituições de vínculo dos autores.

	País	Quantidade	%
1	Estados Unidos	19	39,6
2	Brasil	7	14,6
3	Inglaterra	4	8,3
4	Canada	4	8,3
5	Alemanha	3	6,3
6	República da China	3	6,3
7	Suíça	3	6,3
8	Israel	2	4,2
9	Holanda	2	4,2
10	Belgica	1	2,1
Total		48	100

Fonte: pesquisa (2018).

As Universidades que mais trabalham com este tema nos Estados Unidos são: *University of North Carolina* e *Michigan State University*, conforme exposto na Tabela 2. Em segundo lugar aparece o Brasil, com 7 autores que pesquisam sobre a temática, demonstrando que este país também é um estudioso da temática comportamento de custos.

A Tabela 4 demonstra os autores que mais publicam sobre a temática em estudo. Sendo o autor de maior destaque, com três trabalhos, o professor e pesquisador Altair Borgert do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina localizada no Brasil, demonstrando o destaque do Brasil nas publicações sobre a temática. De

acordo com a Universidade Federal de Santa Catarina (2018), instituição de vínculo do pesquisador, dentre suas áreas de interesse de pesquisa estão as temáticas: gestão estratégica de custos, contabilidade gerencial, custos, margem de contribuição e multicritério.

Tabela 4 - Top 5 dos autores mais publicaram no período de 2008 a 2018 na *Web of Science*.

Autores	Quantidade	%
Borgert A.	3	8,11
Banker R.	2	5,41
Blut M.	2	5,41
Byzalov D.	2	5,41
Carmo C.	2	5,41
Total	11	29,73

Fonte: pesquisa (2018).

Os estudos de Borgert foram publicados nos anos de 2016 e 2018. Em 2018 publicado na Revista *Custo e @gronegocio On line* e em 2016 na Revista *Contabilidad y Negocios*. No ano de 2016 o autor pesquisou sobre o comportamento de custos em relação a indicadores de liquidez e rentabilidade e também como o comportamento dos custos é afetado pelo preço de algodão e petróleo. Já em 2018 este desenvolveu uma análise sobre as pesquisas acerca do comportamento dos custos.

Sobre o periódico que mais possui publicações, a Tabela 5 destaca o periódico *Accounting Review*, com 5 publicações sobre a temática em estudo, dentre os vinte e cinco periódicos que publicaram trabalhos no período de 2008 a 2018 este foi o ano com maior quantitativo de publicações.

Tabela 5 - Top 5 dos periódicos com maior representatividade em relação ao tema comportamento dos custos.

	Periódicos	Quantidade	%
1	Accounting Review	5	13,5%
2	Contemporary Accounting Research	3	8,1%
3	Custos e agronegocio online	3	8,1%
4	International Journal of Research in Marketing	3	8,1%
5	Accounting Horizons	1	2,7%
	Total	15	40,5%

Fonte: pesquisa (2018).

O periódico *Accounting Review* faz parte da *American Accounting Association* que é uma editora americana. Os demais periódicos que ficaram em segundo lugar possuíam 3 trabalhos cada, dentre estes periódicos está o *Custos e @gronegocio online* que é um periódico brasileiro com foco em pesquisas da área de custos, demonstrando ser um espaço no Brasil para publicações e crescimento do tema, visto seu foco na área de custos.

Já dentre os artigos 10 artigos que foram mais citados conforme a *Web of Science*, expostos no Quadro 1, dois estão publicados na *Accounting Review* demonstrando ser este um periódico para buscas de artigos da área de comportamento de custos, com a característica de ser internacional, assim como um importante espaço para publicação de futuros trabalhos desta temática.

Quadro 1 - Top 10 das publicações mais citadas.

	Publicação	Autores	Periódico	Citações na Web of Science
1	The cost of bad behavior.	Porath e Pearson (2009)	Organizational Dynamics	72
2	The agency problem, corporate governance, and the asymmetrical behavior of selling, general, and administrative costs.	Chen, Lu e Sougiannis (2012)	Contemporary Accounting Research	67
3	Organizational citizenship behavior and career outcomes: the cost of being a good citizen.	Bergeron et al. (2013)	Journal of Management	62
4	Cost Behavior and Analysts' Earnings Forecasts.	Weiss (2010)	Accounting Review	47
5	Do managerial incentives drive cost behavior? Evidence about the role of the zero earnings benchmark for labor cost behavior in private Belgian firms.	Dierynck, Landsman e Renders (2012)	Accounting Review	29
6	Employment protection legislation, adjustment costs and cross-country differences in cost behavior.	Banker, Byzalov e Chen (2013)	Journal of Accounting & Economics	29
7	New insights in the moderating effect of switching costs on the satisfaction-repurchase behavior link.	Nagengast et al. (2014)	Journal of Retailing	26
8	The impact of search costs on consumer behavior: a dynamic approach.	Seiler (2013)	Quantitative Marketing and Economics	23
9	How procedural, financial and relational switching costs affect customer satisfaction, repurchase intentions, and repurchase behavior: a meta-analysis.	Blut et al. (2015)	International Journal of Research in Marketing	17
10	Steering sales reps through cost information: a investigation into the black box of cognitive references and negotiation behavior.	Wilken et al. (2010)	International Journal of Research in Marketing	14
Total de citações				386

Fonte: pesquisa (2018).

O artigo que possui maior número de citações foi o estudo de Porath e Pearson (2009) que abordou sobre o comportamento dos custos relacionados a incivilidade, observando a maneira de tratamento entre funcionários e como os custos se comportam neste espaço.

O estudo aborda a temática incivilidade que consiste em palavras ou ações inconsequentes trocadas entre funcionários de maneira a violar as normas e condutas no ambiente de trabalho e desperdar de tempo hábil na realização de suas tarefas. O estudo foi realizado em empresas americanas por conta dos altos índices de ocorrências de incivilidade no ambiente organizacional, o que implica em um custo estimado em milhões a estas empresas, a incivilidade atua de maneira silenciosa e em alguns casos, despercebida pelas organizações, porém a mesma tem a capacidade de drenar recursos econômicos em grande escala, o custo por incivilidade tende a crescer em um cenário onde as organizações buscam incessantemente por redução de custos.

Os resultados oriundos desse estudo demonstram que em média 99% dos funcionários relataram testemunhar a incivilidade no ambiente de trabalho enquanto que 96% deles alegam terem sido alvo da mesma em algum momento, com base nas respostas dos funcionários os principais efeitos da incivilidade se traduz na ausência de motivação e baixo desempenho por parte dos mesmos resultando em efeitos negativos na dinâmica organizacional.

Por fim, os dados presentes no estudo de Porath e Pearson (2009), evidenciam que o custo da incivilidade nas organizações pode chegar até 50% do salário de seus funcionários,

convém acrescentar ainda outra variável que diz respeito à capacidade criativa desse indivíduo que entra em declínio, resultando em perda de capital intelectual essencial para os processos de inovação, demonstrando um cenário desafiador, onde emerge a necessidade de uma gestão aplicada ao custo da incivilidade nas organizações.

O estudo de Porath e Pearson (2009) desponta como detentor de maior número de citações, a razão para tanto, inicialmente, se dá pelo fator que remete a duração do mesmo e sua coleta de dados que compreende o período de uma década de pesquisa em empresas americanas, custo da incivilidade é uma realidade presente nas organizações e seu tratamento de maneira detalhada possibilita o desenvolvimento de estudos posteriores abrangendo o tema tornando possível desenvolver novas metodologias para a gestão dos custos por incivilidade reduzindo seu impacto nas organizações.

3.2 Para além da bibliometria

Neste tópico apresentam-se as lacunas, casos práticos e interfaces do comportamento dos custos com outras áreas do conhecimento, objetivando demonstrar quais caminhos estão sendo investigados sobre este tema, quais áreas estão sendo envolvidas junto a de comportamento de custos assim como possíveis direcionamentos para estudos futuros.

De forma introdutória a esta seção, optou-se por construir uma nuvem com os principais temas referentes ao título dos artigos que envolvem a temática, comportamento dos custos, conforme se observa na Figura 1.

Figura 1 - Nuvem dos principais termos referentes aos títulos dos artigos.



Fonte: pesquisa (2018).

Conforme se observa as palavras de maior destaque no título dos trabalhos científicos são: comportamento e custos. Esse resultado não demonstra estranheza, tendo em vista que essas palavras foram utilizadas no filtro de busca. Em seguida, têm-se as palavras: investigação, impacto, afetar, preço, análise, consumo, estudo, influência, ganho, informação e mudança. Salienta-se que maior parte das palavras se caracteriza apenas como conectoras para o tema de pesquisa, merecendo ênfase: consumo, preço e ganho.

Em relação ao consumo, a pesquisa evidenciou os estudos de Seiler (2013), Marostica et al. (2016) e Bossuyt et al. (2016). O primeiro realizou uma abordagem do impacto dos custos de pesquisa no comportamento do consumidor, já o estudo de Marostica et al. (2016) investigou o comportamento dos custos em empresas de consumo listadas na BM & FBovespa, analisando às variações dos índices de endividamento e liquidez, tem-se ainda o artigo de Bossuyt et al. (2016) que revelou se os consumidores são mais propensos a

envolver-se em comportamento antiético em ambientes de varejo desordenados do que em configurações de varejo ordenado, evidenciando o custo do desordenamento de uma loja para o consumidor. Após análise destes artigos, pode-se observar que apesar de possuírem em seu título as palavras comportamento e custos, os artigos de Seiler (2013) e Bossuyt et al. (2016), possuem como temática norteadora de pesquisa o comportamento do consumidor, e não o comportamento dos custos, tendo em vista que a palavra custos foi utilizada como coadjuvante no desenvolvimento do trabalho científico.

No que tange ao preço e comportamento dos custos, observou-se a existência de duas pesquisas, Cosguner et al. (2017) e Reis et al. (2016). O primeiro esclarece os impactos estratégicos da discriminação comportamental de preços (BPD) em fabricantes e varejistas em um canal de distribuição quando existem custos de mudança na demanda do consumidor. Já o segundo determinou em que medida o algodão e variações no preço do petróleo afetam o comportamento dos custos nas empresas têxteis listadas no segmento de Fios e Malhas da Bolsa de Valores de São Paulo (BM & FBOVESPA).

A palavra ‘ganho’ esteve presente nas pesquisas de Ciftci, Mashruwala e Weiss (2016), Dierynck, Landsman, e Renders (2012) e Carmo et al. (2011). O primeiro estudo explora as implicações do custo-benefício para as previsões de lucros dos analistas. Já a segunda pesquisa investigou a influência de incentivos gerenciais para atender ou superar o valor de referência de lucro zero sobre o comportamento dos custos referente a mão-de-obra das empresas belgas privadas. Em seguida, foi observada pela pesquisa de Carmo et al. (2011) a qual teve como objetivo pesquisar e propor uma modelagem matemática que possa permitir a previsão e o planejamento de gastos de natureza financeira incorridos na criação de frangos pelo sistema de aviário manual.

3.2.1 Lacunas

As lacunas dos estudos apresentados nesse tópico trazem apontamentos para o desenvolvimento de trabalhos futuros, ou seja, apresentam-se perspectivas para a continuidade de estudos que envolvam o comportamento dos custos. Sendo assim, foram identificadas 11 lacunas nos estudos de Porath et al. (2010), Weiss et al. (2010), Cannon (2011), Carmo et al. (2012), Dierynck, Landsman, e Renders (2012), Banker, Byzalov e Dunwich (2013), Labro (2015), Cheung et al. (2016), Marostica et al. (2016), Ling, Naranjo e Petrova (2016) e Reis e Borget (2018).

Porath et al. (2010) em seu estudo demonstrou o custo resultante da incivilidade, que consiste na maneira como os funcionários se comportam uns com os outros, com ações e/ou palavras ofensivas arruinando o ambiente de trabalho, os funcionários perdem tempo, esforço, energia, foco, criatividade, lealdade e comprometimento, resultando em baixa produtividade. Os resultados da pesquisa demonstram que as empresas perdem milhões em custo por incivilidade, refletidos em sua produtividade e nas relações com clientes e fornecedores. As lacunas identificadas pelo autor dizem respeito ao desconhecimento da incivilidade como um custo para as organizações, sendo assim o comportamento dos custos tende a sofrer elevações, caso a incivilidade não seja identificada na instituição, dessa forma, ressalta-se ainda a necessidade de difundir o tema através de pesquisas mais aprofundadas em diversos segmentos.

Já Weiss et al. (2010) realizou um estudo onde examinou de que modo o comportamento do custo assimétrico das organizações causam influências sob a previsão de lucros dos analistas. O estudo utilizou para tanto, conceitos de contabilidade gerencial, custos persistentes para obtenção de proposições sobre como o comportamento dos custos afeta a previsão do lucro desenvolvida pelos analistas. Os resultados apontam a rigidez relacionada aos custos que causam a influência ao modo como os analistas preveem o lucro, e que os

investidores demonstram atrelar o comportamento de custo fixo aos fatores que atribuem valor a empresa segundo suas concepções. O autor aponta como lacunas a necessidade da multidisciplinaridade entre a contabilidade gerencial e financeira, pois essa abordagem é considerada pouco comum em estudos anteriores.

Canon (2011) destaca em seu estudo, a relevância de observar o comportamento dos custos, sobretudo dos custos fixos, sendo este o objeto de sua análise, em virtude dessas mudanças associarem-se a diferentes ações que pode vir a interferir nos lucros da entidade. Tendo em vista esta relevância, o autor destaca que existe uma lacuna sobre investigações entre o comportamento do custo fixo e rentabilidade futura.

A pesquisa de Carmo et. al. (2012) apresentou como objeto de estudo o agronegócio, onde propôs um modelo matemático capaz de prever e planejar despesas incorridas na criação de frango pelo sistema aviário manual nos estados de Santa Catarina, Rio Grande do Sul, Paraná, Pernambuco, Ceará, Minas Gerais, São Paulo, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul e Goiás. Utilizando para tanto, dados relacionados aos custos, fornecidos pela EMBRAPA. O autor destaca a existência de lacunas em seu estudo quanto aos testes estatísticos voltados para essa área, e sugere a criação de modelos matemáticos que auxiliam na explicação do comportamento dos custos incorridos no agronegócio.

Ainda no mesmo ano Dierynck, Landsman e Renders (2012) investigaram a influência de incentivos gerenciais para atender ou superar o valor de referência de lucro zero sobre o comportamento dos custos referente a mão-de-obra das empresas belgas privadas, como lacuna os autores destacam evidenciar a maneira como os gerentes usam outras ferramentas, como a determinação de bônus e a promoções de decisões, para influenciar os custos do trabalho.

Banker, Byzalov e Dunwich (2013) realizaram pesquisas sobre o papel de incertezas na demanda do comportamento dos custos, com ênfase no setor industrial. Como lacuna, os autores sugerem a condução de estudos mais detalhados na indústria, alavancando detalhes técnicos e institucionais de uma indústria específica para obter uma visão melhor sobre a relação entre incerteza e estrutura ou comportamento de custos, bem como formas alternativas de lidar com aumento da incerteza de demanda.

Labro (2015) destaca que uma lacuna evidenciada em sua pesquisa relaciona-se a pesquisas contábeis no setor de saúde, sobretudo ao gerenciamento de custos nesse segmento. O autor fundamenta que existem aspectos teóricos, fundamentação na literatura para a temática, entretanto existem poucos trabalhos práticos.

Marostica et. al (2016) investigou em seu estudo o comportamento dos custos no setor calçadista frente às variações dos índices de endividamento e liquidez. Os autores destacam que pesquisas como estas podem possibilitar melhor entendimento em relação ao nível de desempenho do setor, tendo em vista que não existem estudos conclusivos na área, e sendo possível o desenvolvimento de estudos envolvendo custos associados às variáveis que podem interferir no desempenho das empresas. Neste sentido, considera-se como lacuna de pesquisa a temática envolvendo custos frente aos indicadores de desempenho no setor têxtil calçadista.

O artigo de Ling, Naranjo e Petrova (2016), sobre os custos dos intermediários da informação imobiliária e seus vieses comportamentais, verificou-se que os compradores e vendedores que estão localizados distantes do local da compra e da venda, têm redução dos valores na venda e aumento na compra de imóveis adquiridos à distância, pois, os corretores puxam os preços para baixo e para cima para que as operações ocorram de forma rápida, com isso os custos da venda ou compra do imóvel podem crescer entre 5% e 12%. Com isso observou-se uma lacuna no aumento dos custos de corretagem, provenientes de preconceitos comportamentais na forma de efeitos de ancoragem que tendem a desempenhar um papel mais moderado. Esses resultados da alteração dos custos de corretagem podem apresentar resultados diferentes, com o uso de procedimentos econométricos mais sofisticados que

consideram totalmente as características potenciais de propriedade não observadas correlacionadas com os atributos do investidor.

Em pesquisa realizada por Cheung et al. (2016), que analisa o comportamento de custos assimétricos condicionados ao ambiente de competição, em que foram utilizados fatores de competição, onde foram consideradas as multidimensionalidades da competição e seus impactos na volatilidade dos custos. Os resultados esclareceram sobre como os gerentes reagem ao ambiente de concorrência externa e como desenvolvem estratégias de custo. Foram apontadas como limitações deste estudo: a possibilidade de que não tenham sido controlados todos os possíveis determinantes;. Em segundo lugar, foram examinados apenas fatores de concorrência externos; com uma lacuna para os fatores internos com isso, outras investigações podem apontar novas evidências. Tendo em mente essas limitações, acredita-se que os resultados deste estudo mostram que os fatores de competição mencionados são um dos principais determinantes da volatilidade dos custos.

Por fim, tem-se a lacuna da pesquisa mais atual, realizada por Reis e Borget (2018), sobre comportamento de custos, em 60 artigos analisados, com a contribuição do instrumento de intervenção estruturado ProKnow-C. As análises culminaram com a exposição de algumas lacunas para pesquisas futuras do fragmento da literatura de comportamento dos custos. Assim, os achados revelam algumas oportunidades de pesquisas referentes a três eixos distintos: o primeiro diz respeito a continuidade das pesquisas e encontra espaço em estudos desenvolvidos no eixo das consequências; o segundo se refere ao saneamento das críticas feitas à literatura e proporciona oportunidades de estudos com acesso a medidas de custos e volume de atividades apropriadas, bem como sobre o impacto dos preços e dos estoques na assimetria dos custos; e, por fim, o terceiro eixo concentra oportunidades na modificação das abordagens de pesquisas, por meio de estudos teóricos mais profundos com a incorporação do perfil do decisor.

3.2.2 Casos práticos.

Neste tópico apresentam-se os artigos que analisaram o comportamento de custos através da aplicação de instrumentos de pesquisas em casos práticos, conforme observados no Quadro 3.

Quadro 3 - Pesquisas com casos práticos.

Título do Artigo	Autoria	Objeto de Estudo
Sticky cost behavior: evidence from Egypt.	Ibrahim e Ezat (2017)	Empresas do Egito
Logistics Costs Behavior and Management in the Auto Industry.	Porporato (2016)	Indústria automobilística
Does commodity price volatility affect textile cost behavior?	Reis et al. (2016)	Indústria Têxtil
Cost behavior: debt and liquidity ratios in consumer companies listed on the BM & FBovespa.	Marostica et al. (2016)	Empresas Listadas na Bovespa
Cost analysis in rural management: a study of the behavior of production costs of chicken in Pernambuco.	Melo et al. (2016)	Produção de Frango
Unraveling the Black Box of Cost Behavior: An Empirical Investigation of Risk Drivers, Managerial Resource Procurement, and Cost Elasticity.	Holzacker, Krishnan e Mahlendorf (2015).	Hospitais
The Impact of Changes in Regulation on Cost Behavior.	Holzacker, Krishnan e Mahlendorf (2015).	Indústria Hospitalar
Healthcare Reform Proposal and the Behavior of Pharmaceutical Companies: The Role of Political Costs.	Hao e Nwaeze (2015)	Empresas Farmacêuticas
Determinants of "Sticky Costs": An Analysis of Cost Behavior using United States Air Transportation Industry Data.	Cannon (2011)	Indústria de Transporte Aéreos
Demand Uncertainty and Cost Behavior.	Banker, Byzalov e Plehn-Dujowich (2014)	Setor Industrial
Do Managerial Incentives Drive Cost Behavior? Evidence about the Role of the Zero Earnings Benchmark for Labor Cost Behavior in Private Belgian Firms.	Dierynck, Landsman e Renders (2012).	Empresas Belgas.
The Agency Problem, Corporate Governance, and the Asymmetrical Behavior of Selling, General, and Administrative Costs.	Chen, Lu, Sougiannis (2012)	Empresas pertencentes a S & P 1500
Mathematical modeling in cost management: a study based on cost behavior in poultry production in Minas Gerais.	Carmo, Lima, Oliveira, Oliveria (2011)	Produção de Frango
Non-maximizing output behavior for firms with a cost-constrained technology.	Blank (2009)	Empresas do Setor Público

Fonte: Pesquisa (2018).

Conforme análise percebe-se que maior parte dos casos práticos em relação ao comportamento de custos, corresponde a estudos focados no setor industrial. Costa (2014) evidencia que no setor industrial, a gestão de custos é fundamental, pois auxilia na formação do preço de venda dos bens e serviços, mensuração de perdas de matérias-primas, eficiência do processo produção, elaboração de simulações de preços, programação de materiais, análise da rentabilidade e identificação do ponto de equilíbrio, entre outras. Nesse sentido, pode-se inferir que um dos motivos para que a maior parte desses trabalhos práticos serem realizados em empresas do setor industrial está na valia dessa ferramenta para auxiliar na gestão da entidade.

O estudo elaborado por Ibrahim e Ezat (2017), teve como objetivo fornecer evidências empíricas adicionais sobre o comportamento de custos assimétricos, a viscosidade de custos, em um cenário emergente. Para isso os autores analisaram os relatórios anuais ou *sites* das Empresas listadas no *Egyptian Stock Exchang*, no período 2004-2011. Porporato (2016) esclareceu o comportamento e a gestão dos custos logísticos, tendo como amostra empresas do setor automotivo. Já Reis et al. (2016) determinou a medida o algodão e variações no

preço do petróleo afetam o comportamento dos custos nas empresas têxteis listadas no segmento de Fios e Malhas da Bolsa de Valores de São Paulo (BM & FBOVESPA), abrangendo os anos de 1995 a 2014. Em seguida, tem-se o trabalho de Marostica et al. (2016), investigou o comportamento dos custos no setor calçadista frente às variações dos índices de endividamento e liquidez, tendo como objeto de estudo o setor calçadista, constituído por empresas de capital aberto, com as informações financeiras e contábeis divulgadas na BM&FBovespa, onde foi possível examinar os períodos de 03/2009 a 12/2013, que totalizam 20 observações de cada empresa.

Melo et al. (2016) analisar como os custos de produção de frango no estado de Pernambuco se relacionam com as quantidades produzidas em unidades/lote para abate, utilizando os dados dos custos disponíveis no site da Central de Inteligência de Aves e Suínas da Embrapa em parceria com a Conab, totalizando uma amostra de custos mensais de produção de frango no sistema de produção climatizado negativo (sistema de apresenta o menor custo de produção por cabeça/lote) dos produtores de frango do estado de Pernambuco entre os anos de 2010 e 2011. Holzacker, Krishnan e Mahlendorf (2015) realizaram dois estudos, sendo o primeiro em hospitais e o segundo em indústrias hospitalares. Sendo que o primeiro estende a literatura prévia sobre comportamento de custos, fornecendo insights sobre como as empresas alcançam mudanças na estrutura de custos em resposta a dois fatores de risco importantes, isto é, incerteza da procura e risco financeiro, o objeto de estudo foram hospitais da Califórnia. O segundo estudo examina se a introdução de regulamentação de preço fixo influencia as empresas para aumentar a elasticidade de suas estruturas de custos e reduzir o comportamento assimétrico do custo em resposta a mudanças no volume, tendo como amostra de pesquisa, observações hospitalares da indústria hospitalar alemã para os anos de 1993- 2008.

Hao e Nwaeze (2015) examinaram se os fabricantes de medicamentos tomaram medidas políticas e de gerenciamento de resultados em resposta à campanha presidencial de 2008, que propostas de grandes reformas da saúde, com ênfase no subconjunto de empresas farmacêuticas com exposição elevada a expiração de patentes ou com problemas graves de avaliação de mercado. Cannon (2011) evidencia em seu estudo relevância de observar o comportamento dos custos, sobretudo dos custos fixos, estudando o caso da empresa *United States Air*, indústria de transporte Aéreo. O caso prático aplicado pela pesquisa de Banker, Byzalov e Plehn-Dujowich (2014) foi direcionada a uma amostra baseada no Banco de Dados da Indústria de Fabricação NBER-CES, levando em consideração as manufaturas, com relatórios anais entre os anos de 1979 - 2008, o foga da pesquisa foi investigar analiticamente e empiricamente a relação entre incerteza de demanda e comportamento de custo.

Dierynck, Landsman e Renders (2012), investigaram a influência de incentivos gerenciais para atender ou superar o valor de referência de lucro zero sobre o comportamento dos custos referente à mão de obra das empresas belgas privadas, utilizando como amostra empresas Belgas com dados disponíveis no *Bel-First* do *Bureau Van Dijk*, com pelo menos 50 funcionários, entre os anos de 1993 e 2006.

Chen (2012) aborda em seu estudo a assimetria de custos SG & A, onde demonstram que a mesma é impulsionada tanto por fatores econômicos quanto pelos problemas da agência afastando a assimetria de custo SG & A de seus níveis ideais. Os dados utilizados no estudo foram coletados das empresas que compõe a S & P 1500, onde se pode observar que o grau de assimetria dos custos está positivamente associado aos incentivos dos gerentes de criação devido a problemas da agência.

Carmo et. al. (2011) apresenta em seu estudo como objetivo desenvolver uma modelagem matemática, com base em registro de custos fornecidos pela Embrapa, que seja capaz de gerar um sistema linear de custos comportamento de aves de capoeira criadas para abate, por meio de produção, no estado de Minas Gerais. Objetivando ainda constituir uma

ferramenta de planejamento de custos associadas à atividade econômica acima citada.

Blank (2009) propõe em seu estudo um modelo denominado como Função de Distância de Saída Indireta de Custo de Oportunidade, onde a hipótese principal é que empresas de serviço público com restrição de custo não conseguem maximizar o nível de seus serviços. O autor cita em seu estudo as necessidades de maiores experiências empíricas na área, pois nenhum dos modelos empíricos populares descritos na literatura como modelo de função de custo vem a ser adequado quando se analisa a estrutura desse tipo de produção restrita, ainda em seu estudo encontra dificuldades quanto à estimativa de custos cedida pelo modelo.

3.2.3 Interfaces do comportamento dos custos com áreas do conhecimento

Em seguida, optou-se por evidenciar as áreas de conhecimentos de interface com o comportamento dos custos, como se percebe a área com maior destaque é Teoria de Custos, sendo esta responsável por explicar o comportamento destes elementos, totalizando 9 artigos (Tabela 6).

Tabela 6 - Top 7 interfaces do comportamento dos custos com áreas do conhecimento.

	Área	Quantidade	%
1	Teoria de Custos	9	31
2	Finanças comportamentais	6	20
3	Marketing	4	14
4	Saúde	4	14
5	Logística	2	7
6	Agronegócio	2	7
7	Comportamento Organizacional	2	7
Total		29	100

Fonte: pesquisa (2018).

Em relação às outras áreas de interface, têm-se Finanças comportamentais sendo a segunda área com maior concentração de artigos, tendo uma frequência de 6 artigos, detalhados a seguir. O estudo de Ling, Naranjo e Petrova (2016), discorreu sobre os custos dos intermediários da informação imobiliária e seus vieses comportamentais. Já a pesquisa de Karmarkar, Shiv e Knutson (2015) teve como objetivo investigar o impacto neural e comportamental do preço na tomada de decisões. Chan e Ma (2016) analisaram o sistema de fluxo de custo estocástico para mercados de ações com uma aplicação em finanças comportamentais. Em seguida, Rodrigues, Freire e De Silva (2016) avaliaram o nível de satisfação dos empreendedores com resultados de suas empresas e a motivação para iniciar novos negócios relacionados à ocorrência de custos irrecuperáveis, efeitos do dinheiro da casa e aversão ao arrependimento. Weiss (2010) examinou como o comportamento de custo assimétrico das empresas influencia as previsões de lucros dos analistas, principalmente a precisão do consenso dos analistas, previsões acerca dos ganhos. E por fim, tem-se a pesquisa de Wilken et al. (2010), a qual investiga como uma empresa pode orientar os representantes de vendas durante as negociações de preços, ao mesmo tempo em que lhes dá total autoridade de precificação.

Em relação aos artigos relacionados com finanças comportamentais, conclui-se que apenas um artigo aborda o comportamento dos custos de forma aprofundada, os demais apenas citam a temática de custos, mas a ênfase principal é o processo comportamental da tomada de decisões.

No que tange às pesquisas relacionadas ao marketing foram evidenciados 4 estudos: Seiler (2013), Nagengast et al (2014), Blut et al. (2015) e Bossuyt et al. (2016). O primeiro realizou uma abordagem do impacto dos custos de pesquisa no comportamento do

consumidor, já o estudo de Nagengast et al (2014), investigou novas ideias sobre o efeito moderador dos custos de troca no comportamento de satisfação e recompra. A terceira pesquisa demonstra como os custos de mudança de procedimentos, financeiros e relacionais afetam a satisfação do cliente, as intenções de recompra e o comportamento de recompra e ainda tem-se o artigo de Bossuyt et al. (2016) investigou se os consumidores são mais propensos a se envolver em comportamento antiético em ambientes de varejo desordenados do que em configurações de varejo ordenado, evidenciando o custo do desordenamento de uma loja para o consumidor. Após análise destes artigos, pode-se observar que apesar de possuírem em seu título as palavras comportamento e custos, a temática norteadora da pesquisa é o comportamento do consumidor, e não o comportamento dos custos, tendo em vista que a palavra custos foi utilizada como coadjuvante no desenvolvimento do trabalho científico.

Com enfoque no segmento de saúde, também foram identificados 4 quatro estudos. A pesquisa de Labro (2015) discutiu o impacto das mudanças na regulação no comportamento de custos no setor de saúde e o artigo de Haa e Nwaze (2015) estabeleceu uma proposta de Reforma Sanitária e o Comportamento de Empresas Farmacêuticas, evidenciando o papel dos custos políticos. Além destes, destacam-se dois estudos realizados por Holzhacker, Krishnan e Mahlendorf (2015) realizaram dois estudos, sendo o primeiro em hospitais e o segundo em indústrias hospitalares.

Em relação a interface com as áreas de logística, agronegócio, comportamento organizacional, foram identificados 2 artigos de cada. Em logística tem-se o estudo de Cosguner et al. (2017) o qual esclarece os impactos estratégicos da discriminação comportamental de preços (BPD) em fabricantes e varejistas em um canal de distribuição quando existem custos de mudança na demanda do consumidor e a pesquisa de Porporato (2016) buscou esclarecer o comportamento e a gestão dos custos logísticos no setor automotivo. As investigações em relação ao agronegócio evidencia-se a análise de custos na gestão rural, um estudo do comportamento dos custos de produção de frango em Pernambuco (MELO, et al. 2016) e a pesquisa que realizou um planejamento de despesas financeiras em aves em sete estados brasileiros, realizando um estudo empírico baseado em análise de regressão linear múltipla e comportamento de custos de produção (CARMO, et al, 2012).

Pesquisas com vínculo entre o comportamento de custos e o comportamento organizacional, foram apontados os artigos de Bergeron (2013) e Porath e Pearson (2010). A primeira pesquisa evidencia o comportamento de cidadania organizacional (OCB), o desempenho das tarefas e os resultados de carreira individuais são necessariamente positivos. Os autores questionam essa suposição e levantam a hipótese de que, em organizações com sistemas de controle baseados em resultados, o tempo gasto OCB tem um custo para desempenho de tarefas. Já a segunda, demonstra os custos do mau comportamento, abordando conceitos de incivilidade e o desempenho organizacional.

As demais áreas de interface com o comportamento de custos identificadas na presente pesquisa foram: finanças pessoais, governança corporativa, modelagem matemática, incertezas de demandas, comportamento estratégico, tecnologia e desenvolvimento industrial, totalizando um artigo por cada área.

Com os resultados desta análise pode-se inferir que o comportamento de custos, relaciona-se com as mais variadas áreas de conhecimento, o que possibilita um leque vasto para publicações.

4 Considerações Finais

No que tange ao objetivo desta pesquisa, pode-se afirmar que o mesmo foi atingido, tendo em vista que foi possível identificar modelos, lacunas, aplicações e interfaces sobre a

temática comportamento de custos, na medida em que as análises foram realizadas, em que se passa a evidenciar os principais pontos de destaque.

O que corresponde à evolução das publicações durante o período de 2008 a 2018, observou-se que a maior parte dos artigos analisados foram publicados nos últimos 3 (três) anos demonstrando um crescimento nas pesquisas sobre esse tema.

Sobre os principais debatedores sobre o tema comportamento de custos, a universidade que realizou o maior número de publicações no período foi a *University of North Carolina Chapel Hill*, com 6 (seis) publicações; o país que mais publicou foi os Estados Unidos da América com 19 (dezenove) publicações; destacando-se as universidades: *University of North Carolina e Michigan State University*; o autor de maior destaque foi o professor pesquisador Altair Borget da Universidade Federal de Santa Catarina- UFSC; o periódico com maior número de publicações foi *Accounting Review* com 5 (cinco) publicações; já o artigo mais citado com 72 citações foi o *'the cost of bad behavior'* dos autores Porath e Parson, em 2009, no periódico *'Organizational Dynamics* em 2009.

Os principais termos trabalhados nos títulos dos artigos foram: consumo, preço e ganho, evidenciados nos trabalhos de Seiler (2013), Marostica et al, (2016) e Bossuyt et al, (2016), referentes a consumo, Cosguner et al, (2017) e Reis et al, (2017) sobre preços. Já sobre ganho têm-se as pesquisas de Ciftci, Mashruwala e Weiss, (2016); Dierynck, Landsman. Renders, (2012) e Carmo et al, (2011).

Com relação às lacunas encontradas nas pesquisas foram detectadas nas análises realizadas as seguintes: Porath et al, (2010), que destacou o desconhecimento das empresas no tocante ao custo da falta de civilidade dos funcionários, que com isso trazem muitos prejuízos, com perda de clientes, o autor destaca que esses custos são desconhecidos das empresas e precisam serem mais divulgados, para que surjam políticas internas nas empresas com o intuito de amenizá-los; já Weiss et al (2010), apontou lacunas na assimetria informacional dos custos, que causam previsões distorcidas dos analistas financeiros, os autores sugerem que sejam inseridas pesquisas para que haja entrelaçamento da contabilidade gerencial e de financeira, para que através dessa fusão, essas assimetrias possam ser reduzidas; uma lacuna apontado por Cannon (2011), evidencia a relevância de investigações entre o comportamento do custo fixo e a rentabilidade futura, pois encontrou variações em suas pesquisas, na análise isolada dessas variáveis; Carmo et al, (2012) desenvolveu um modelo matemático para o agronegócio (frangos), em que detectou lacunas nos testes estatísticos e sugeriu a criação de novos modelos específicos para cada ramo de atividade do agronegócio, de acordo com as especificidades e regiões; Dierynck, Landsman e Renders, (2012) , destacaram lacunas e a necessidade de se evidenciar como os gerentes determinam os bônus e as decisões de promoções nas empresas, fatos que são pouco observados nas pesquisas sobre custo; ainda Banker, Byzalov e Dunwich, (2013), sugeriram que as pesquisas se voltem para lidar com o aumento da incerteza e da demanda nas análises de custos, para se obter uma visão melhor; Lebro, (2015), destaca lacunas no cálculo de custos no setor de saúde, relacionadas ao gerenciamento desses custos nesse segmento; Marotisca et al, (2016), destaca como lacuna de pesquisa a temática envolvendo custos frente aos indicadores de desempenho no setor têxtil calçadista; no artigo de Ling, Naranjo e Petrova, (2016), destacou lacunas no cálculo dos custos de corretagem, quando o comprador e vendedor estão distantes do imóvel, os autores sugeriram que sejam realizados cálculos econométricos e inseridos vieses comportamentais (ancoragem) para cálculos em localidades diferentes, pois apresentaram resultados de acordo com a variação dessas variáveis; Cheug et al (2016), na análise dos cultos assimétricos relacionados com a competitividade, destacou a necessidade de serem analisados em futuras pesquisas tanto os aspectos internos, como os externos, para se obter uma visão sistêmica dos custos; Reis e Borget (2018) sugerem que devem ser inseridas variáveis que incorporem o perfil do decisor nas análises realizadas sobre custos.

No que tange aos casos práticos, a maior parte dos artigos analisados se referem ao setor industrial, com destaque para as áreas de interface: finanças comportamentais, marketing, saúde, logística, agronegócio e comportamento organizacional como as áreas com maior predominância de trabalhos relacionados ao filtro de pesquisa, pode-se inferir que o comportamento de custos, relaciona-se com as mais variadas áreas de conhecimento, o que possibilita um leque vasto para publicações.

Apesar dos achados desta pesquisa contribuir para o direcionamento de novos estudos, o trabalho limita-se tendo em vista que utilizou um recorte temporal dos últimos 10 anos, fato este, que não se podem generalizar os resultados encontrados. Desta forma, como sugestão de pesquisa futuros acerca do comportamento dos custos, recomenda-se uma análise com recorte temporal maior, viabilizando realização de investigações com caminhos teóricos e metodológicos mais completos. Recomenda-se ainda, que se utilize dos resultados bibliométricos dessa pesquisa, para desenvolvimento de averiguações futuras.

Referências

ANDERSON, M. C.; BANKER, R. D.; JANAKIRAMAN, S. N. Are selling, general and administrative costs “Sticky”? **Journal of Accounting Research**. v. 41, n.1, 2003.

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

BERGERON, D. M; SHIPP, A. J.; ROSEN, B; FURST, S. A. Organizational Citizenship Behavior and Career Outcomes: The Cost of Being a Good Citizen. **Journal of Management**, v. 39, ed. 4, p. 958-984, 2013.

BLANK, J. L. T. Non-maximizing output behavior for firms with a cost-constrained technology. *Journal of productivity analysis*, v. 31, n. 1, p. 27-32, 2009.

BLUT, M; FRENNEA, C. M; MITTAL, V; MOTHERSBAUGH, D. L. How procedural, financial and relational switching costs affect customer satisfaction, repurchase intentions, and repurchase behavior: A metaanalysis. **International Journal of Research in Marketing**, v. 32, ed. 2, p. 226-229, 2015.

BOSSUYT, S; VAN KENHOVE, P; DE BOCK, T. A dirty store is a cost forever: The harmful influence of disorderly retail settings on unethical consumer behavior. **International Journal of Research in Marketing**, v. 33, ed.1, 2016.

CARMO, C. R. S; LIMA, I. G; OLIVEIRA, R; OLIVEIRA, L. F. M. Mathematical modeling in cost management: a study based on cost behavior in poultry production in Minas Gerais. **Custos e @gronegócio on line**, v. 7, ed. 2, p. 120-142, 2011.

CARMO, C. R. S; MARTINS, V. F; FERREIRA, M. A; SOARES, A. B. Planning financial expenses in poultry in seven Brazilian states: an empirical study based on multiple linear regression analysis and behavior of production costs. **Custos e @gronegócio on line**, v. 8, ed. 1, p. 119-142, 2012.

CANNON, J. N. Determinants of "Sticky Costs": an analysis of cost behavior using united states air transportation industry. **Accounting Review**, v. 89, ed. 5, 2014.

CHAN, O; MA, A. K. C. Stochastic cost flow system for stock markets with an application in behavioral finance. **International Journal of Financial Engineering**, v. 3, ed. 4, 2016.

CHEN, C. X; LU, H; SOUGIANNIS, T. The Agency Problem, Corporate Governance, and the Asymmetrical Behavior of Selling, General, and Administrative Costs. **Contemporary Accounting Research**, v. 29, n. 1, p. 252-282, 2012.

CHEUNG, J.; KIM, H.; KIM, S.;HUANG, R.;. Is the asymmetric cost behavior affected by competition factors? ASIA-PACIFIC JOURNAL OF ACCOUNTING & ECONOMICS. 2016 city university of Hong Kong and national taiwan University.

CIFTCI, M; MASHRUWALA, R; WEISS, D. Implications of Cost Behavior for Analysts' Earnings Forecasts. **Journal of management accounting research**, v.28, ed. 1, p. 57-80, 2016.

COSGUNER, K; CHAN, T. Y.; SEETHARAMAN, P. B. Behavioral Price Discrimination in the Presence of Switching Costs. **Marketing science**. v. 36, ed. 3, p. 426-435, 2017.

COSTA, W. P. L. B da. **Fatores influenciadores da adoção de um método de custeio na perspectiva de profissionais em contabilidade com atuação no setor industrial**. Dissertação de Mestrado em Administração da Universidade Potiguar, Natal, 2011.

DIERYNCK, B; LANDSMAN, W. R; RENDERS, A. Do Managerial Incentives Drive Cost Behavior? Evidence about the Role of the Zero Earnings Benchmark for Labor Cost Behavior in Private Belgian Firms. **Accounting Review**, v. 87, ed. 4, p. 1219-1246, 2012

LING, D.C; NARANJO, A.; PETROVA, M. T. Milena. Search Costs, Behavioral Biases, and Information Intermediary Effects. **J Real Estate Finan Econ**. 2016.

ENSSLIN, S. R.; ENSSLIN, L.; KREMER, A. W.; BORGERT, A.; CHAVES, L. C. Comportamentos dos custos: seleção de referencial teórico e análise bibliométrica. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 19, n. 3, 2014.

GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W. **Contabilidade gerencial**. 9.ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

HAO, M; NWAEZE, E. T; Healthcare reform proposal and the behavior of pharmaceutical companies: the role of political costs. **Accounting Horizons**, v. 29, ed. 1, P. 171-198, 2015.

HECKE, A. P. VOESE, S. B. NASCIMENTO, C. A percepção sobre a gestão de custos por gestores e colaboradores de uma instituição de ensino superior na cidade de Curitiba/ Paraná. **Revista Científica Internacional**, v.3, n. 15, p. 58-73, 2010.

HOLZHACKER, M; KRISHNAN, R; MAHLENDORF, M. D. Unraveling the Black Box of Cost Behavior: An Empirical Investigation of Risk Drivers, Managerial Resource Procurement, and Cost Elasticity. **Accounting Review**, v. 90, ed. 6, 2015.

HOLZHACKER, M; KRISHNAN, R; MAHLENDORF, M. D. The Impact of Changes in Regulation on Cost Behavior. **Contemporary Accounting Research**, v. 32, ed.2, p. 534-+, 2015.

IBRAHIM, A. E. A; EZAT, N. A. Sticky cost behavior: evidence from Egypt. **Journal of Accounting in Emerging Economies**, v. 7, ed. 1, p. 16-34, 2017.

KARMAKAR, UR; SHIV, B; KNUTSON, B. Cost Conscious? The Neural and Behavioral Impact of Price Primacy on Decision Making. **Journal of Marketing Research**, v. 52, ed. 4, p. 467-481, 2015.

KASPCZAK, M C de M.; SCANDELARI, L.; FRANCISCO, A. C. de. Sistema de custos: importância para tomada de decisões. **Anais do Encontro de Engenharia e Tecnologia dos Campos Gerais**, 2., 2008, Campo Gerais, 2008.

LABRO, E. Health-Care Costs: Discussion of “The Impact of Changes in Regulation on Cost Behavior”. **Contemporary Accounting Research**, v. 32, ed.2, 2015.

MELO, A. D. DE ANDRADE, J. C; MONTEIRO, D. S; GUEDES, R. E. F. D; DA SILVA, RMF. Cost analysis in rural management: a study of the behavior of production costs of chicken in Pernambuco. **Custos e @gronegocio on line**, v.12, ed. 1, p. 290-312, 2016.

MAROSTICA, J; BORGERT, A ; DE SOUZA, F. R; PETRI, S. M. Cost behavior: debt and liquidity ratios in consumer companies listed on the BM & FBovespa. **Contabilidad y Negocios**, v.11, Ed. 22, p. 6-21, 2015.

MORAES JÚNIOR, V. F. de; ARAÚJO, A. O; REZENDE, I. C C. Estudo bibliométrico da área ensino e pesquisa em gestão de custos: triênio 2007-2009 do Congresso Brasileiro de Custos. **Anais do XXII Congresso Brasileiro de Custos**, Belo Horizonte, 2010.

NAGENGAST, L; EVANSCHITZKY, H; BLUT, M; RUDOLPH, T. New Insights in the Moderating Effect of Switching Costs on the Satisfaction-Repurchase Behavior Link. **Journal of Retailing**, v. 90, ed. 3, p. 408-427, 2014.

OSBORNE, D; GAEBLER, T. **Reinventing Government: How the Entrepreneurial Spirit is Transforming the Public Sector**. New. York: Addison-Wesley, 1992.

PORATH, C. L; PEARSON, C. M. The Cost of Bad Behavior. **Organizational Dynamics**, vol. 39, ed. 1, p. 64–71, 2010

PORPORATO, M. M. Logistics Costs Behavior and Management in the Auto Industry. **Issues in Accounting Education**, v. 31, ed. 4, p. 389-408, 2016.

REIS, L.S.; BORGERT, A. Analysis of research about costs behavior. **Custos e @gronegocio on line** - v. 14, n. 1, 2018.

REIS, L.S; GOOD, K. J; BORGERT, A; RICHARTZ, F; Does commodity price volatility affect textile cost behavior? **Custos e @gronegocio on line**, v.12, ed. 3, p-193-216, 2016

RICHARTZ, F.; BORGERT, A. O comportamento dos custos das empresas brasileiras listadas na BM&FBOVESPA entre 1994 e 2011 com ênfase nos sticky costs. **Contaduría y Administración**, v. 59, n. 4, p. 39-70, 2014.

RODRIGUES, R. M. R. C; FREIRE, T. M; DA SILVA, J. D. G. An exploratory analysis on the influence of sunk costs, the house money-effect and regret aversion in the entrepreneurs' behavior. **Revista de Gestão Finanças e contabilidade**, v. 3, ed. 3, p. 76-97, 2016.

SEILER, S. The impact of search costs on consumer behavior: A dynamic approach. **Qme-quantitative marketing and economics**, v. 11, ed. 2, p. 155-203, 2013.

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA. **Corpo Docente do Programa de Pós Graduação em Contabilidade**. Disponível em:<<http://www.ppgc.ufsc.br/corpo-docente/>>. Acesso: 27 de jul. 2018.

WEISS, D. Custos Comportamentais e Previsões de Resultados dos Analistas. **The Accounting Review**: julho de 2010, vol. 85, n ° 4, pp. 1441-1471, 2010.

WILKEN, R; CORNELISSEN, M; BACKHAUS, K; SCHMITZ, C. Steering sales reps through cost information: An investigation into the black box of cognitive references and negotiation behavior. **International Journal of research in marketing**, v. 27, ed. 1, p. 69-82, 2010.