MAPEAMENTO DA LITERATURA DE COMPORTAMENTO DOS CUSTOS: GERAÇÃO DE CONHECIMENTO PARA EVOLUÇÃO DA ÁREA COM BASE EM ESTUDOS TEÓRICOS

Flávia Renata de Souza
Mestre em Contabilidade
Universidade Federal de Santa Catarina
Campus Reitor João David Ferreira Lima, s/n, Centro Socioeconômico, Bairro Trindade, CEP: 88040-900 – Florianópolis, SC – Brasil. E-mail: flarenatasouza@hotmail.com

Altair Borgert
Doutor em Engenharia de Produção
Universidade Federal de Santa Catarina
Campus Reitor João David Ferreira Lima, s/n, Centro Socioeconômico, Bairro Trindade, CEP: 88040-900 – Florianópolis, SC – Brasil. E-mail: altair@borgert.com.br

RESUMO
A pesquisa objetiva analisar as publicações científicas de natureza teórica sobre Comportamento dos Custos, a fim de estruturar o mapa da literatura do tema em termos da visão e dos grupos de fatores explicativos. A pesquisa de abordagem qualitativa utilizou o instrumento *ProKnow-C* para a seleção do Portfólio Bibliográfico (PB) e análise das publicações. O processo resultou em treze artigos alinhados ao tema, que compõem o PB com as seguintes características: Anderson, M. C., Banker, R. D. e Balakrishnan, R. são os autores correntemente citados no tema; a rede de colaboração entre os autores e coautores dos artigos do PB é formada por 9 países, com a maior parcela oriunda dos Estados Unidos, cujas redes interagem com autores da Dinamarca, China e Canadá; o paradigma positivista é dominante nos artigos do PB; os estudos concentram-se em instituições e autores dos Estados Unidos; o conteúdo dos artigos que poderão informar a construção de uma definição para o tema é formado por 3 características, 7 funções, 5 processos e 5 causas. Com base no Mapa da literatura estruturado é possível sumarizar que o tema Comportamento dos Custos é informado por duas visões distintas (a teoria tradicional e a teoria do comportamento assimétrico dos custos); e pelos grupos de estrutura da organização (interna e externa) e dos aspectos que informam a decisão dos gestores (individuais e organizacionais) como fatores explicativos do Comportamento dos Custos. Conclui-se que o estudo aprofundado das causas do comportamento assimétrico dos custos configura-se como uma oportunidade de evolução para a área. Adionalmente, o tema carece de consolidação em termos de definição e teoria, o que se mostra um campo de estudos emergente.

Palavras-chave: Comportamento dos Custos; Revisão da Literatura; Estudos teóricos; *ProKnow-C*; *Sticky costs*.

Área Temática: Controladoria e Contabilidade Gerencial (CCG).

1 INTRODUÇÃO

A abordagem tradicional do comportamento dos custos caracteriza, de forma linear, a variação do nível de atividade de uma empresa e os custos incorridos, independentemente do sentido da variação (aumento ou redução) no nível de atividade (Balakrishnan & Gruca, 2008). Estudos que abordam a temática verificaram que tal relação simétrica pode não ocorrer

na prática. O primeiro trabalho a evidenciar matematicamente a assimetria dos custos foi o estudo de Anderson, Banker e Janakiraman (2003). Os referidos autores apresentaram as primeiras evidências do comportamento assimétrico dos custos, nomeado pelos autores de *Sticky Costs*, e constataram que os custos aumentam 0,55% para 1% de aumento nas receitas, e diminuem 0,35% para reduções de 1%.

Face à contemporaneidade do tema, propõe-se a seguinte pergunta de pesquisa: O que a literatura científica apresenta sobre o tema, com vistas a subsidiar os pesquisadores em futuras pesquisas? Assim, o objetivo da presente investigação consiste em analisar as pesquisas científicas de natureza teórica sobre o Comportamento dos Custos, a fim de estruturar um mapa da literatura do tema, em termos da visão e dos grupos de fatores explicativos. Para alcançar o objetivo, identifica-se um portfólio bibliográfico (PB) das publicações científicas relevantes do tema, com base neste PB realiza-se uma análise bibliométrica por meio por meio do instrumento de intervenção *Knowledge Development Process - Constructivist* (*ProKnow-C*) (Afonso, Souza, Ensslin & Ensslin 2011; Ensslin, Ensslin & Pinto, 2013; Ensslin, Ensslin, Dutra, Nunes & Reis, 2017).

Justifica-se a investigação no sentido de evidenciar as características de um conjunto de estudos de natureza metodológica teórica, reconhecidos cientificamente e relevantes sobre o tema Comportamento dos Custos, que darão subsídios para a estruturação do mapa da literatura do tema. Vale salientar que foram identificadas duas pesquisas que debruçaram olhar sobre o mesmo tema, realizadas por Richartz, Borgert & Ensslin (2014) e Ensslin, Ensslin, Kremer, Chaves & Borgert (2014b). A presente pesquisa difere por selecionar e analisar apenas os estudos de natureza metodológica teórica, bem como analisar e gerar conhecimento de variáveis avançadas não contempladas nos referidos estudos para desenvolver o Mapa da Literatura.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

A compreensão do tema comportamento dos custos passou por modificações ao longo do tempo, por meio do desenvolvimento de novos estudos na área. No entendimento de Hansen & Mowen (2001) e Garrison, Noreen & Brewer (2007), os estudos na temática permeiam a verificação de mudanças no montante de custos das organizações, em função do nível de produtividade. Tal abordagem, conhecida por ser mais tradicional na literatura, compreende que as mudanças ocorridas em um período de tempo tem justificativa com base nos direcionadores definidos para analisar e atribuir os custos.

Oliveira, Lustosa & Sales (2007) consideram o entendimento de que, na abordagem tradicional, o que infuencia as mudanças nos custos em um intervalo de tempo definido são as mudanças no nível de atividade, e que existe uma relação entre essas características. De forma diferente, Noreen & Soderstrom (1994) e Anderson, Banker e Janakiraman (2003) argumentam que os custos sofrem variações mais significativas quando há aumento no volume de atividade do que no sentido oposto, com a redução no volume de atividade. Anderson et al. (2003) denominam essa dinâmica de comportamento dos custos de *sticky costs*. Os referidos autores demonstraram matematicamente as evidências de assimetria dos gastos com vendas, gerais e administrativos, denominados na literatura como VGA. O estudo se desenvolveu por meio da análise de 7629 empresas em um período de 20 anos, entre 1979 e 1998. Os autores constataram um aumento nos custos em 0,55% em resposta a um aumento de 1% na receita, e redução de 0,35% em resposta a uma redução de 1% na receita. Os trabalhos subsequentes ao de Anderson et al. (2003) seguiram na busca pela constatação do comportamento em outros contextos, e evidenciaram a assimetria dos custos em diferentes países e setores econômicos.

Banker & Byzalov (2014) realizaram um estudo com a integração dos resultados das pesquisas mais recentes sobre o comportamento assimétrico dos custos, e verificaram que a literatura demonstra padrões complexos de ocorrência da assimetria dos custos, que envolvem a ocorrência dos *sticky costs*, dos custos simétricos e, também, de custos com comportamento anti-*sticky*. Na mesma lógica de análise, Abu-Serdaneh (2014) verificou evidências consistentes de que a assimetria dos custos ocorre em graus diversificados em diferentes contas de custos, empresas e países, e pode apresentar formas diferentes de comportamento como simétrico, *sticky* ou anti-*sticky*.

Além dos estudos realizados para reconhecer a existência do comportamento assimétrico dos custos nas organizações, estudos de naturezas diferentes são desenvolvidos, principalmente com foco nos fatores explicativos do comportamento assimétrico, dentre outras características da temática. Em relação aos fatores explicativos, Yasukata & Kajiwara (2011) trazem a informação de que os custos assimétricos devem ser analisados como derivados de uma série de fatores. Com base nas evidências, os autores argumentam que existem, pelo menos, duas causas com potencial para explicar a ocorrência do comportamento assimétrico dos custos: a decisão deliberada e o atraso no ajuste dos custos.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 Enquadramento metodológico

Em relação à natureza do objetivo, a pesquisa caracteriza-se como exploratória e descritiva (Richardson, 1999). Exploratória, uma vez que proporciona a geração de conhecimento aos pesquisadores acerca do tema pesquisado, e descritiva ao evidenciar, descrever e analisar a evidenciação das características da área de conhecimento. Em relação à coleta de dados, há a utilização de dados primários, quando da etapa da Seleção do PB, e secundários, quando da etapa da Análise Bibliométrica (Richardson, 1999). No que tange à abordagem do problema, este estudo enquadra-se como uma pesquisa qualitativa, evidenciada durante a etapa de Seleção dos artigos do PB, por meio das delimitações dos pesquisadores, bem como da interpretação e análise dos dados provenientes da etapa da Análise Bibliométrica, que permitiu a argumentação sobre as características do fragmento da literatura estudado (Richardson, 1999). A pesquisa bibliográfica, por envolver a análise do PB selecionado; e a pesquisa-ação, pela interação dos autores para identificação do PB que responderá pelo fragmento da literatura do Comportamento dos Custos, são os procedimentos técnicos utilizados (Richardson, 1999).

3.2 Instrumento de intervenção: *ProKnow-C*

Para o alcance do objetivo utilizou-se o processo para construção do conhecimento acerca de um determinado tema, denominado *Knowledge Development Process-Construtivist (ProKnow-C)* (Ensslin et al., 2014a; Ensslin et al., 2014b; Dutra, Ripoll-Feliu, Fillol, Ensslin & Ensslin, 2015; Ensslin et al., 2017). No presente estudo são operacionalizadas as duas primeiras etapas - (i) Seleção do portfólio bibliográfico e (ii) Análise bibliométrica. Justifica-se a utilização do *ProKnow-C* por se tratar de um processo estruturado, em que o objetivo é a geração de conhecimento em torno de um tema definido. O processo respeita as delimitações de critérios de alinhamento e relevância, o que sustenta as escolhas realizadas e a identificação de oportunidades (lacunas) de pesquisa científica com potencial de desenvolvimento (Valmorbida & Ensslin, 2016).

Ao finalizar o processo, o pesquisador terá o conhecimento acerca do fragmento da literatura explorado (Valmorbida & Ensslin, 2016). O presente instrumento tem sido também empregado em diversas pesquisas científicas, tais como Tasca, Ensslin, Ensslin & Alves (2010) (onde ainda não existia a denominação do processo), Afonso et al. (2011), Lacerda, Ensslin & Ensslin, (2012); Ensslin et al. (2013), Chaves, Ensslin, Ensslin, Valmorbida & Rosa (2013), Bortolluzzi, Ensslin, Ensslin & Valmorbida (2011), Dutra et al., (2015), Valmorbida, Ensslin, Ensslin & Ripoll-Feliu (2016) e Ensslin et al., (2017).

3.3 Procedimentos para coleta e análise dos dados

A coleta de dados da presente pesquisa é formada pelos artigos científicos que abordam o tema Comportamento de Custos. Assim, o procedimento para tal é a primeira etapa do *ProKnow-C*, qual seja: Seleção do Portfólio Bibliográfico (PB), cuja operacionalização é demonstrada na subseção 3.4.

3.4 Seleção do Portfólio Bibliográfico

A seleção do portfólio bibliográfico ocorre por meio do desenvolvimento das subetapas: (i) formação do banco de artigos bruto; (ii) filtragens do banco de artigos; e (iii) teste de representatividade dos artigos primários do portfólio bibliográfico (Ensslin et al., 2013; Ensslin et al., 2014a; Ensslin et al., 2017).

3.4.1 Formação do Banco de Artigos Bruto

A subetapa de formação do banco de artigos bruto é realizada por meio da definição das palavras-chave, definição das bases de dados, busca dos artigos nas bases de dados e teste de aderência das palavras-chave previamente utilizadas (Lacerda et al., 2012; Ensslin et al., 2014a; Valmorbida & Ensslin, 2016).

Para selecionar os artigos científicos, definiram-se as terminologias *cost behavior; sticky cost; cost stickiness; cost asymmetry; asymmetric cost; asymmetrical behavior; stickiness behavior; stickiness of cost; sticky behavior; cost theory* como as palavras-chaves que representam o tema. As palavras-chave definidas foram utilizadas no comando de busca das bases de dados do Portal de Periódicos da Capes. O emprego das palavras em inglês é justificado pelo fato de ser este o idioma utilizado pelas bases. Foram selecionadas as 6 bases internacionais da área de *Ciências Sociais Aplicadas*, por ser a área *mãe* do tema: *Web of Science; Scopus; EBSCO Host; Applied Social Sciences Index and Abstracts (ASSIA – Proquest); Science Direct* e *Gale;* a base de dados nacional *Scientific Periodicals Eletronic Library (SPELL)* para incorporar as pesquisas publicadas no Brasil sobre o tema; bem como adicionou-se a base de dados *Compendex* da área *Engenharias*, visto que a temática também é objeto de pesquisas nos estudos de engenharia. As seguintes delimitações foram estabelecidas para essa busca: (i) seleção de pesquisa nos campos: título (*artigo title*), resumo (*abstract*) e palavras-chave (*Keywords*); (ii) somente artigos publicados em periódicos científicos; (iii) sem delimitação de data de publicação; e (iv) foram selecionados somente artigos científicos na língua inglesa e portuguesa. A busca ocorreu entre os dias 05 e 06 de outubro de 2016, resultando em um total de 5.246 artigos; sendo 1.394 provenientes da *Web of Science; Scopus; 339 da EBSCO Host;* 30 *da ASSIA – Proquest;* 483 *da Science Direct;* 98 da *Gale; 254 da SPELL*; e 499 da *Compendex.*

A última atividade consiste em testar a aderência das palavras-chave, com o objetivo de validar o banco de artigos brutos. De forma aleatória, foram escolhidos cinco artigos e suas

respectivas palavras-chave foram confrontadas com as dez definidas no processo inicial. Como as palavras-chave mostraram-se aderentes e alinhadas ao tema e não foi identificada nenhuma palavra nova, o Banco de Artigos Brutos ficou composto pelos mesmos 5.246 artigos que, na sequência, passam para a subetapa Filtragem do Banco de Artigos.

3.4.2 Filtragem do Banco de artigos bruto

A subetapa de filtragem do banco de artigos é realizada por meio da análise quanto à redundância, alinhamento do título, reconhecimento científico, reanálise dos artigos que não possuem reconhecimento científico e alinhamento pela leitura integral do artigo (Lacerda et al., 2012; Ensslin et al., 2013; Dutra et al., 2015).

A filtragem tem início com a exclusão dos artigos duplicados ou dos documentos que não se configuram como artigos científicos, resultantes da busca anterior. Para auxiliar neste processo, fez-se uso do *software EndNote X7*. Nesta atividade foram excluídas 1.591 publicações duplicadas, o que resultou em 3.655 publicações não duplicadas; e foram identificadas 884 publicações de outras modalidades que não artigos científicos, o que resultou em 2.771 artigos publicados em periódicos científicos não duplicados.

Os artigos resultantes da etapa anterior passaram por uma filtragem por meio da leitura dos títulos, a fim de identificar alinhamento ao tema da pesquisa. Destaca-se que o julgamento quanto ao alinhamento do título deu-se em função da informação de que o artigo realiza estudo de revisão da literatura. Esta subetapa, como as subsequentes, têm caráter subjetivo, uma vez que o alinhamento é definido pelo julgamento do pesquisador (Tasca et al., 2010). Demais títulos considerados pertinentes ao tema foram, também, mantidos para posterior análise por meio da leitura dos resumos.

Nesta etapa identificou-se que, dos 2.771 artigos, 39 possuíam título alinhado e tratavam de revisão da literatura. Assim, esses 39 artigos passaram para análise do reconhecimento científico por meio de observação do número de citações em outros artigos científicos, mediante consulta no *Google Scholar* no dia 11 de outubro de 2016. Os 39 artigos somaram 2.108 citações, onde o artigo de Anderson et al. (2003) possui 589 citações. Este diagnóstico evidencia a pouca utilização dos estudos teóricos deste tema, ou sinalizam a própria emergência do tema. Assim, em razão do número reduzido de artigos teóricos, definiu-se como ponto de corte para o reconhecimento científico os artigos com citações ≥ 01, que resultou em 29 artigos. Os 29 artigos passaram, então, a compor o Repositório K (Banco de artigos não repetidos e título alinhado com reconhecimento científico confirmado); os 10 demais passaram a fazer parte do Repositório P (Banco de artigos não repetidos e título alinhado com reconhecimento científico ainda não confirmado). Na sequência, o resumo dos 29 artigos foi lido para verificar o alinhamento destes com o tema de pesquisa. Os artigos cujos resumos foram considerados alinhados formam, então, o Repositório A, com o total de 19 publicações. A sequência ocorre na análise dos 10 artigos que formam o Repositório P, aqueles artigos que não possuem conhecimento científico confirmado, quer pelo fato de terem sido publicados recentemente ou por realmente não terem sido citados pela comunidade científica. Constatou-se que 1 dos artigos considerados recentes possuía alinhamento ao tema da pesquisa, incorporado ao Repositório B.

A última atividade consiste no alinhamento pela leitura integral do artigo. Dentre os 20 artigos (19 do Repositório A e 1 do Repositório B), 3 não estavam disponíveis de forma gratuita, assim, seguiram 17 artigos. Após a leitura, concluiu-se que 11 artigos, listados no Quadro 1, estão alinhados com o tema da pesquisa, os demais foram eliminados.

Quadro 1 – Artigos primários do Portfólio bibliográfico

ID	AUTORES	TÍTULO	ANO	PERIÓDICO	CITAÇÕES GOOGLE SCHOLAR
1	Anderson, M. C.; Banker, R. D.; Janakiraman, S. N.	Are selling, general, and administrative costs "sticky"?	2003	Journal of Accounting Research	589
2	Chen, C. X.; Lu, H.; Sougiannis, T.	The Agency Problem, Corporate Governance, and the Asymmetrical Behavior of Selling, General, and Administrative Costs	2012	Contemporary Accounting Research	174
3	Calleja, K.; Steliaros, M.; Thomas, D. C.	A note on cost stickiness: Some international comparisons	2006	Management Accounting Research	169
4	Balakrishnan, R.; Gruca, T. S.	Cost stickiness and core competency: A note	2008	Contemporary Accounting Research	144
5	Balakrishnan, R.; Labro, E.; Soderstrom, N. S.	Cost structure and sticky costs	2014	Journal of Management Accounting Research	77
6	Banker, R. D.; Byzalov, D.	Asymmetric cost behavior	2014	Journal of Management Accounting Research	55
7	Holzer, H. P.; Norreklit, H.	Some thoughts on cost accounting developments in the United States	1991	Management Accounting Research	34
8	Uy, A. O. O.	Modeling cost behavior: linear models for cost stickiness	2011	Academy of Accounting and Financial Studies Journal	7
9	Guenther, T. W.; Riehl, A.; Rößler, R.	Cost stickiness: State of the art of research and implications	2014	Journal of Management Control	7
10	Richartz, F.; Borgert, A.; Ensslin, S. R.	Comportamento dos Custos: Mapeamento e Análise Sistêmica das Publicações Internacionais	2014	Sociedade, Contabilidade e Gestão	2
11	Enssiln, S. R.; Ensslin, L.; Kremer, A. W.; Chaves, L. C.; Borgert, A.	Comportamentos dos Custos: Seleção de Referencial Teórico e Análise Bibliométrica	2014	Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ	0

Fonte: Autores.

3.1.3 Teste de Representatividade dos artigos primários do PB

Esta etapa é realizada por meio da análise das referências bibliográficas dos Artigos Primários do PB, a fim de identificar artigos relevantes à pesquisa e incorporá-los ao Portfólio Bibliográfico final (Ensslin et al., 2017). Por meio dos procedimentos do *ProKnow-C*, com o apoio do *software* MS Excel, identificou-se que os 11 artigos primários do PB são informados por 387 referências brutas. Essas passam a ser analisadas e depuradas pelos critérios de: exclusão das referências duplicadas (292 referências); serem referências do tipo *journal article* (222 artigos); e possuírem alinhamento pela leitura do resumo (11 artigos).

Destaca-se que, dos 11 artigos alinhados, 6 já são integrantes do Portfólio Primário e não continuam no processo. A leitura dos resumos dos demais 5 artigos demonstrou que 3 deles não estavam alinhados ao tema da pesquisa, e 2 sim. Esses 2 artigos atenderam à representatividade previamente fixada (seção 3.1.2), estavam disponíveis em sua forma integral e, após a leitura do texto integral, seu alinhamento foi confirmado. Desta forma, esses 2 artigos, evidenciados no Quadro 2, passaram a formar o PB para o fragmento da literatura sobre Comportamento dos Custos, segundo a percepção e delimitações do pesquisador.

Quadro 2 – Artigos identificados no Teste de Representatividade

ID	AUTORES	TÍTULO	ANO	PERIÓDICO	CITAÇÕES GOOGLE SCHOLAR
12	Weiss, D.	Cost behavior and analysts' earnings forecasts	2010	The Accounting Review	180
13	Banker, R. D.; Byzalov, D.; Chen, L.	Employment protection legislation, adjustment costs and cross-country differences in cost behavior	2013	Journal of Accounting and Economics	77

Fonte: Autores.

Assim, o Portfólio Bibliográfico é composto por 13 artigos (Quadro 1 + Quadro 2) de natureza metodologicamente teórica. Com o propósito de gerar conhecimento a fim de possibilitar a estruturação do Mapa da Literatura em termos da visão e dos grupos de fatores explicativos do Comportamento dos Custos, sua análise ocorreu por meio da segunda etapa do *ProKnow-C*, qual seja, a análise bibliométrica (Valmorbida et al., 2016). Essa foi realizada em termos das características básicas e das características avançadas.

As características básicas a serem investigadas por meio do *Proknow-C* neste estudo são: (i) quem são os pesquisadores com trajetória na área do conhecimento; (ii) quais os periódicos dedicados às publicações do tema; e (iii) rede de colaboração entre autores e coautores por país de origem da instituição de pesquisa de filiação do pesquisador.

Cumpre observar que os dados para análise das variáveis básicas (i) e (ii) foram analisadas nos artigos do PB e nos artigos selecionados nas referências do PB, devido à complementariedade de informações que o cruzamento dos dados advindos deles promove. Já os dados da variável básica (iii) rede de colaboração foram analisados somente nos artigos do PB. O tratamento das variáveis (i) e (ii) ocorreu inicialmente pela contagem de ocorrência, seguido da busca de informações adicionais para legitimar os resultados e, assim, ser possível aos pesquisadores oferecerem informações que podem contribuir para a geração de conhecimento aos estudiosos do tema. A variável (iii) foi identificada nos respectivos artigos e confirmada na internet.

As características avançadas a serem investigadas por meio do *Proknow-C* neste estudo são: (i) os paradigmas da pesquisa em contabilidade adotados pelos artigos; e (ii) elementos encontrados na noção do Comportamento de Custos.

Para identificar os elementos encontrados nas definições/noções dos estudos teóricos do Comportamento de Custos, fez-se uso dos elementos apontados por Franco-Santos et al., (2007); quais sejam: Processos, Características e Funções. Adicionalmente, em função da natureza do tema estudado, os autores consideraram relevante a classificação, também, no elemento Causas para o comportamento assimétrico dos custos, visto que os estudos analisam, predominantemente, os fatores explicativos para a assimetria dos custos.

A partir da leitura do conteúdo dos artigos teóricos identificaram-se as características, as funções, os processos e as causas relacionadas ao Comportamento de Custos. A primeira coluna dos Quadros 4, 5, 6 e 7 apresenta a listagem das 3 características, 7 funções, 5 processos e 7 causas identificadas nos 13 estudos do PB; as 13 colunas sequenciais referem-se aos 13 artigos do PB onde os autores sinalizaram (X) à presença do respectivo elemento. Com base no conhecimento gerado, os autores estruturaram o mapa da literatura do tema Comportamento de Custos, em termos da visão e dos grupos de fatores explicativos.

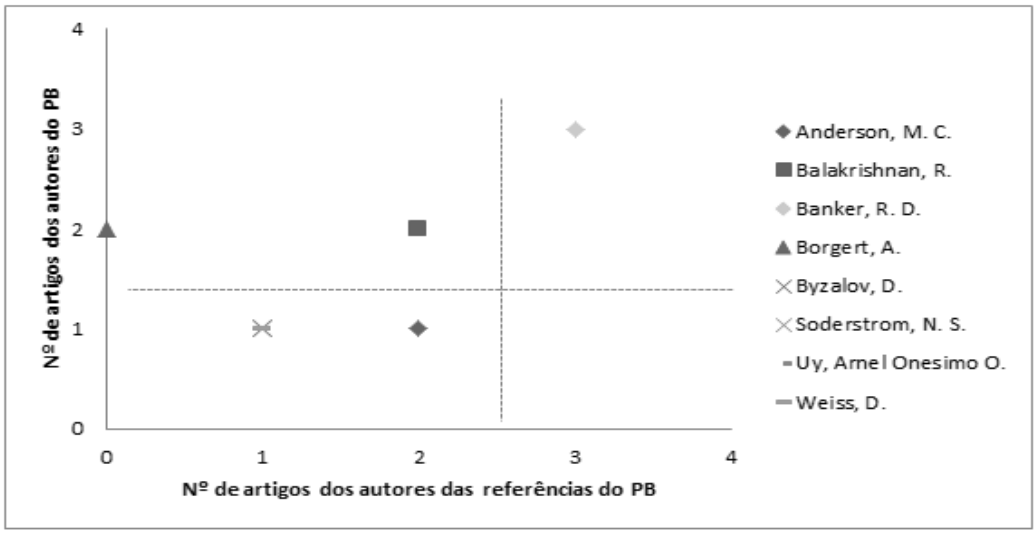
4 RESULTADOS

4.1 Análise bibliométrica: características básicas

4.1.1 Autores de destaque

Para identificação e análise da variável *pesquisadores com trajetória na área do conhecimento do comportamento dos Custos*, realizou-se o cruzamento da quantidade de artigos escritos pelos pesquisadores destaque do PB com os pesquisadores destaque das referências do PB, conforme evidencia o Gráfico 1.

Gráfico 1 – Autores de destaque no Portfólio Bibliográfico e das referências do PB



Fonte: Autores.

Com o objetivo de legitimar este diagnóstico, apresentam-se informações a respeito dos autores destaques no Gráfico 1. Rajiv D. Banker é professor na *Fox School of Business and Management Temple University*. O autor é reconhecido internacionalmente como um líder na pesquisa interdisciplinar em gestão e é reconhecido pelo Instituto para a Ciência da Informação (*Web of Science*) como um dos pesquisadores mais citados em economia e negócios, e que fez contribuições fundamentais ao avanço da ciência e tecnologia.

Ramji Balakrishnan é professor do Departamento de Contabilidade da *Henry B. Tippie College of Business*, da Universidade de Iowa. Além da formação em Contabilidade e Gestão, Balakrishnan tem licenciatura em Estatística. O autor atua nas áreas de pesquisa em gestão de custos, sistemas de custos e incentivos gerenciais.

Mark C. Anderson é professor associado da *University of Texas – Dallas, School of Management*. Anderson é um dos autores do estudo seminal acerca da abordagem dos *sticky costs* dentre outras pesquisas na área. O autor é avaliador dos periódicos *The Accounting Review*, *Academy of Management Journal*, *Contemporary Accounting Research*, *Journal of Management Accounting Research*, dentre outros.

Altair Borgert é Professor associado da Universidade Federal de Santa Catarina, ministra aulas de Contabilidade de Custos na graduação e pós-graduação. Borgert é membro da Associação Brasileira de Custos, pesquisador líder do Grupo de Gestão de Custos na UFSC, em que uma das linhas de pesquisa é o Comportamento dos Custos.

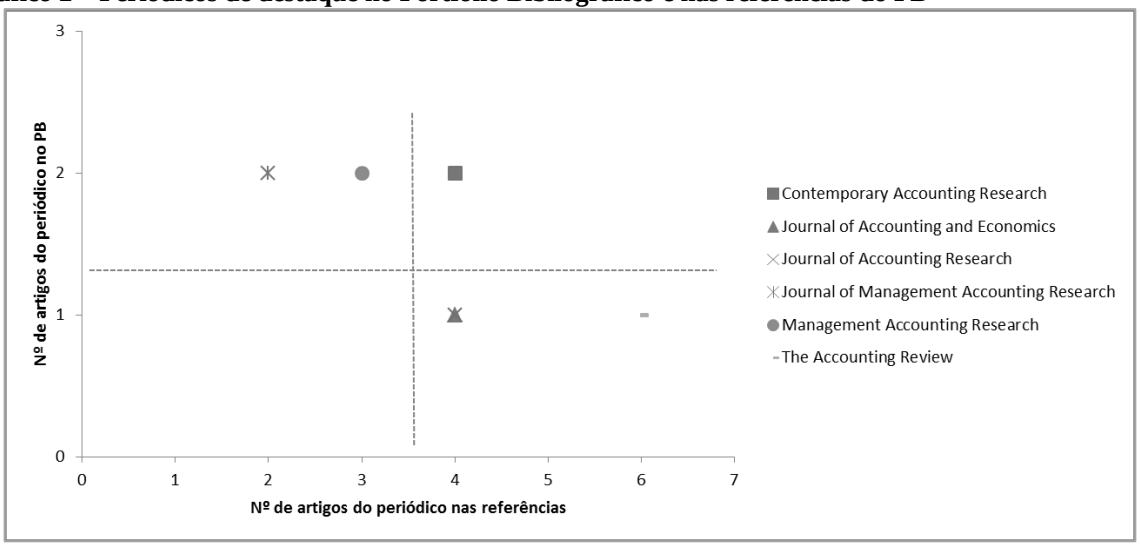
Percebe-se que, dentre os autores destaque em publicações sobre Comportamento dos Custos, predominam os contadores que atuam na área de negócios com ênfase em Contabilidade e Estatística. Destaca-se que Anderson e Banker, juntamente com Janakiraman,

S. N., desenvolveram o estudo seminal da temática, e são as referências principais em Comportamento dos Custos. Como o objetivo é identificar autores com trajetória de pesquisa no tema, coautores que participam da pesquisa, mas cuja linha de pesquisa não seja Comportamento dos Custos ou participam da pesquisa devido ao desenvolvimento e/ou aplicação de instrumentos metodológicos não foram incluídos nesta variável. É o caso da pesquisadora Sandra R. Ensslin, que participa como coautora em dois trabalhos com Borgert.

4.1.2 Periódicos de destaque

Para identificação e análise da variável *periódicos dedicados às publicações do Comportamento dos Custos*, realizou-se o cruzamento da quantidade de artigos publicados sobre o tema nos periódicos do PB com a quantidade publicada nos periódicos das referências do PB, conforme evidencia o Gráfico 2.

Gráfico 2 – Periódicos de destaque no Portfólio Bibliográfico e nas referências do PB



Fonte: Autores.

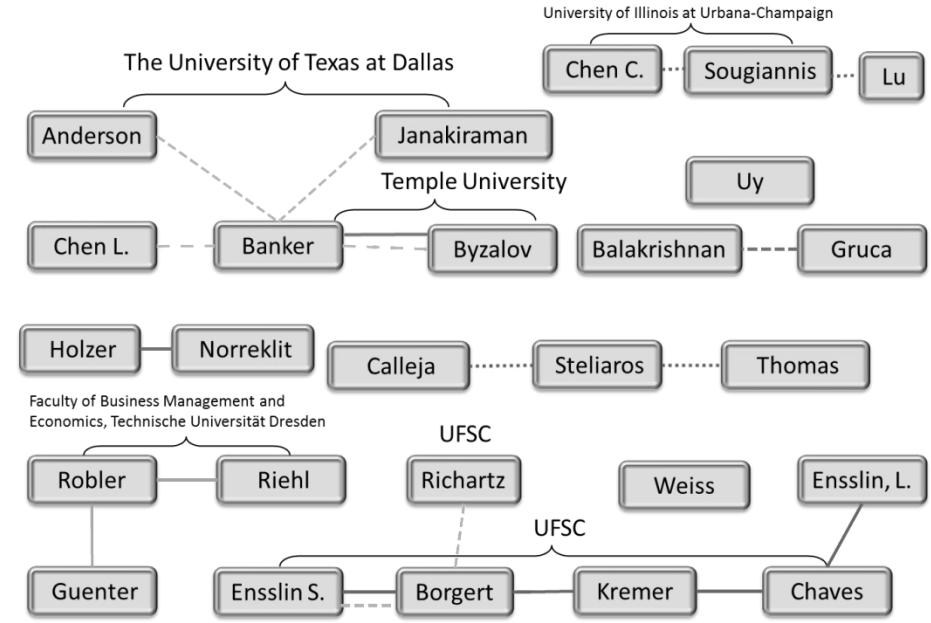
Observa-se no Gráfico 2 que o olhar teórico do Comportamento dos Custos não possui um veículo específico com espaço para publicação do assunto. Justifica-se a informação pelo fato de não haver um periódico com número elevado de artigos publicados, as publicações estão pulverizadas em um conjunto de periódicos. Percebe-se a predominância dos periódicos voltados à área da Contabilidade e Gestão, em que se destaca o periódico *Contemporary Accounting Research*, com dois artigos no PB e dois artigos nas referências do PB. Com sua publicação seminal em 1984, a CAR é uma revista trimestral de renome mundial da Associação Canadense de Contabilidade, e procura refletir a diversidade intelectual da pesquisa em contabilidade mundial e proporciona um fórum de alta qualidade para a publicação de pesquisas de interesse para a comunidade contábil em todo o mundo.

4.1.3 Rede de colaboração entre autores e coautores por País de origem da instituição de pesquisa de filiação do autor

A rede de colaboração entre os autores e coautores dos artigos do PB é formada por 9 países. A maior parcela de trabalhos é oriunda dos Estados Unidos, seguido do Brasil. Para a melhor compreensão das ligações entre autores e instituições, apresenta-se a Figura 1, onde podem ser observadas as parcerias. As redes são significativas entre os autores dos Estados

Unidos interagindo com autores da Dinamarca, China e Canadá, os demais trabalhos envolvem autores do mesmo país.

Figura 1 - Rede de colaboração entre os pesquisadores do PB



Fonte: Autores.

A partir das informações identificadas, observa-se que: (i) em alguns estudos há mais de um pesquisador da mesma instituição, o que pode denotar a formação de grupos de pesquisa institucionais, como é o caso de Borgert, Kremer e Ricartz, integrantes do GGC – Grupo de Gestão de Custos, coordenado pelo professor Altair Borgert; e (ii) alguns dos autores/coautores que publicaram em parceria com Rajiv Banker foram seus orientandos nas instituições em que atuou.

4.2 Análise bibliométrica: características avançadas

4.2.1 Paradigmas da pesquisa em contabilidade adotados pelos artigos

Observa-se que, no PB identificado, todos os estudos são desenvolvidos à luz do paradigma positivista. Em termos de desenvolvimento de áreas do conhecimento, entende-se tal característica em razão de que o tema é recente na literatura. Dois artigos apresentaram uma exposição na forma de bibliometria. Nessa área de pesquisa, é escasso o número de artigos puramente teóricos, a pesquisa empírica, a formulação de modelos econométricos e o teste de hipóteses são características presentes em grande parte dos estudos. Destaca-se, ainda, que o tema tem um viés altamente quantitativo, o que sustenta a presença predominante do paradigma positivista, recorrente em estudos dessa natureza.

As pesquisas na área de comportamento dos custos ainda não avançaram para o entendimento de como os fatores explicativos para o comportamento dos custos afetam o desempenho e o comportamento das pessoas envolvidas na gestão, o que possibilitaria um viés mais interpretativo nos estudos. As pesquisas são muito focadas no isolamento de variáveis explicativas, haja vista o tratamento econométrico característico da área de pesquisa, que ainda pode ser bastante explorado por pesquisas futuras. O paradigma crítico não foi observado em nenhum trabalho.

4.2.2 Elementos encontrados nos estudos teóricos do Comportamento dos Custos

As características, funções, processos e causas obtidas em resultado da análise de conteúdo são apresentadas nos Quadro 3, Quadro 4, Quadro 5 e Quadro 6, respectivamente, com a sinalização da presença destas nos estudos que fazem parte do PB.

Quadro 3 – Características do Comportamento de Custos identificadas dos estudos do PB

Características	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Variações dos custos em resposta às variações dos níveis de atividade	X		X	X		X		X	X	X	X	X	
Comportamento linear dos custos variáveis em relação ao nível de atividade	X		X	X		X			X	X	X		
Comportamento assimétrico dos custos em relação ao nível de atividade	X	X	X	X	X	X		X	X	X	X	X	X

Fonte: Autores.

Observa-se que os estudos discorrem sobre diferentes pontos de vista de análise dos custos, mesmo os publicados com foco nos *sticky costs* conceituam a teoria tradicional com a finalidade de contrapor com a teoria dos *sticky costs*. A principal diferença que marca as duas linhas na Contabilidade de Custos é o entendimento de Comportamento linear dos custos variáveis em relação ao nível de atividade – teoria tradicional, e Comportamento assimétrico dos custos em relação ao nível de atividade – teoria dos *sticky costs*.

Quadro 4 – Funções do Comportamento de Custos observadas nos estudos do PB

Funções	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Utiliza contabilidade de custos para definir preço de venda e lucro							X						
Define que é importante utilizar o método de custeio correto							X						
O sentido da variação (aumento ou redução) das atividades é importante para a análise do comportamento	X	X	X	X	X	X		X	X	X	X	X	X
Previsão dos analistas	X		X		X	X	X	X	X	X	X	X	X
Auxílio à tomada de decisão	X	X	X	X	X	X			X	X	X	X	X
Controle dos custos de ajustamento	X		X		X	X			X	X		X	X
Decisões acerca da estrutura de custos					X				X	X	X	X	X

Fonte: Autores.

O Quadro 4 enumera funções de análise do Comportamento dos Custos. Em outras palavras, as funções correspondem às finalidades de conhecer e estudar o Comportamento Assimétrico dos Custos. É interessante observar a mudança após a verificação da existência da assimetria dos custos. Inicialmente, a escolha do método de custeio *correto* era um fator de suma importância na área, e cede lugar ao estudo dos custos sem a lente de um método de custeio predefinido. De forma mais detalhada, apresentam-se as funções identificadas no Portfólio Bibliográfico:

- A utilização da contabilidade de custos para definir preço de venda e lucro é uma função associada aos métodos de custeio tradicionais, com foco em definir valores exatos dos custos para formação do preço de venda e lucratividade;

- A definição de que é importante utilizar o método de custeio *correto* é muito difundida na literatura voltada aos métodos tradicionais. Com o desenvolvimento da área de custos, passa-se ao entendimento de que existem modelos mais bem adaptados a determinados contextos, não é possível afirmar que há um método *correto* em detrimento dos demais;

- A noção de que o sentido da variação (aumento ou redução) das atividades é importante para a análise do comportamento passou a ser observada com a verificação da assimetria dos custos. Até então, estimava-se que a variação dos custos tanto para aumentos quanto para reduções era linear, diferente do observado nos dados de empresas analisadas;

- A análise dos custos por meio dos *sticky costs*, é uma importante informação para previsão de analistas acerca de resultados futuros, que pode ocorrer por meio de projeção de tendências futuras com base em comportamentos passados;

- O conhecimento da assimetria dos custos também auxilia a tomada de decisão dos gestores, uma vez que possibilita o planejamento dos próximos períodos ao conhecer o comportamento dos custos diante de aumentos ou reduções da demanda;

- O controle dos custos de ajustamento consiste na estimativa de reflexos nos custos diante de possibilidades de redução ou aumento na capacidade produtiva por variações na demanda. Por exemplo, a decisão entre manter ou demitir funcionários em um período de redução na demanda e o reflexo em períodos futuros;

- O comportamento assimétrico dos custos é, também, reflexo da tomada de decisões diante da estrutura de custos de uma empresa, conforme as características da empresa (intensidade de ativos, intensidade de mão de obra, dentre outras) que influenciam na estrutura de custos (mais rígido ou flexível).

O Quadro 5 demonstra os processos envolvidos na temática de Comportamento dos Custos.

Quadro 5 – Processos do Comportamento de Custos observados nos estudos do PB

Processos	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**	**7**	**8**	**9**	**10**	**11**	**12**	**13**
Mesma dinâmica de variação dos custos para aumentos e reduções do nível de atividade							X						
Separação entre custos diretos e indiretos							X						
Definição de critérios de rateio para os custos							X						
Considera somente os custos variáveis na análise do comportamento						X				X			
Dinâmica de variação dos custos diferente para aumentos e reduções do nível de atividade	X	X	X	X		X		X	X	X	X	X	X

Fonte: Autores.

Os processos identificados no Quadro 5 evidenciam o papel e os propósitos do estudo do tema. Diversos estudos apontam processos antagônicos, com a finalidade de demonstrar os contrapontos entre os diferentes pontos de vista de análise. O processo mais marcante entre a teoria tradicional e a teoria dos *sticky costs* é a visão de mesma dinâmica de variação dos custos para aumentos e reduções do nível de atividade, e a dinâmica de variação dos custos diferente para aumentos e reduções do nível de atividade.

Quadro 6 – Causas observadas nos estudos do PB

Causas	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**	**7**	**8**	**9**	**10**	**11**	**12**	**13**
Fatores econômicos		X											
Intensidade de ativos		X											
Expectativa de vendas futuras		X				X							
Custos de agência		X											
Custos de ajustamento	X			X	X	X				X			
Decisão dos gestores				X	X	X							
Incentivos aos gestores						X							

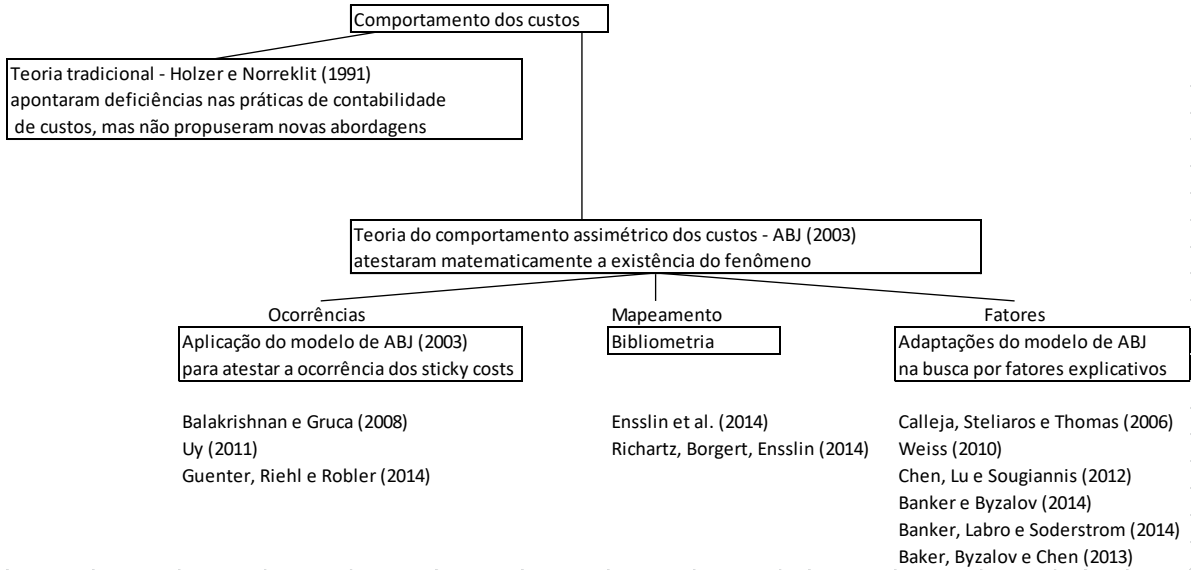
Fonte: Autores.

O Quadro 6 aponta as condições para ocorrência de alterações no comportamento dos custos, os chamados Fatores Explicativos, que se configuram no foco de análise dos estudos em comportamento dos custos atualmente. Estas causas foram as encontradas nos estudos do PB. Ressalta-se que deve haver outros fatores também analisados nos estudos de natureza empírica. A análise de diferentes fatores explicativos resulta em modificações no modelo proposto inicialmente por Anderson et al. (2003), e leva a novas oportunidades de pesquisa na área. As causas, conforme o exposto no Quadro 7, são os motivos identificados como *causadores* da assimetria nos custos.

4.3 Mapa da literatura

A classificação e entendimento dos elementos presentes nos estudos em Comportamento dos custos auxiliam na estruturação do mapa da literatura, em termos da visão e dos grupos de fatores explicativos para o Comportamento dos Custos ilustrados nas Figuras 2 e 3.

Figura 2 – Mapa da literatura: Visões do Comportamento dos Custos



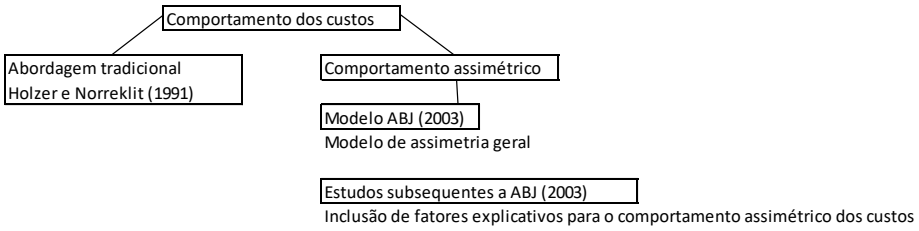
Fonte: Autores.

Por meio do mapa da literatura construído na Figura 2, observa-se que o tema Comportamento dos Custos tem duas visões distintas – a teoria tradicional e a teoria do comportamento assimétrico dos custos, nas quais os trabalhos desenvolvidos após 2003 estão concentrados. Ainda, observam-se desdobramentos das pesquisas a partir da publicação do artigo seminal, que atestou matematicamente, pela primeira vez, a ocorrência da assimetria nos custos.

Os primeiros estudos pós Anderson et al. (2003) consistiram em aplicações do modelo por eles proposto, em contextos diferentes, com a finalidade de verificar a existência dos *sticky costs* em diversas realidades. Dois artigos bibliométricos analisaram a produção acadêmica acerca do tema, a fim de contextualizar a evolução dos estudos. Outra categoria de estudos propôs adaptações ao modelo de Anderson et al. (2003), com o objetivo de incluir variáveis ainda não testadas, na busca por fatores explicativos da ocorrência de assimetria nos custos.

Outra abordagem da literatura consiste na identificação dos dois grandes grupos de fatores explicativos para a assimetria dos custos: estrutura e decisor. Assim, observa-se tal ponto de vista na Figura 3.

Figura 3 - Mapa da literatura: Estrutura e decisor como fatores explicativos do Comportamento dos Custos



Fatores ligados à estrutura da empresa	internos	externos
Calleja, Steliaros e Thomas (2006)	rigidez dos custos	
Banker, Labro e Soderstrom (2014)		ambiente macroeconômico
Banker e Byzalov (2014)	magnitude dos custos de ajustamento	
Uy (2011)	rigidez dos custos	
Guenter, Riehl e Robler (2014)	custos de ajustamento	ambiente macroeconômico
Weiss (2010)	rigidez dos custos	
Banker, Byzalov e Chen (2013)		ambiente macroeconômico
Balakrishnan e Gruca (2008)	custos de ajustamento	

Fatores ligados aos decisores	individual	organizacional
Calleja, Steliaros e Thomas (2006)		governança corporativa
Banker e Byzalov (2014)	incentivos gerenciais expectativa de vendas futuras	fatores de agência
Uy (2011)	expectativa de demanda futura	
Guenter, Riehl e Robler (2014)	expectativa dos gestores para demanda futura incentivos gerenciais	
Weiss (2010)	incentivos gerenciais	
Banker, Byzalov e Chen (2013)	decisão dos gestores	
Chen, Lu e Sougiannis (2012)		problemas de agência
Balakrishnan e Gruca (2008)	incentivos gerenciais	

Fonte: Autores.

Os fatores ligados à estrutura têm relação com o ambiente de atuação da empresa. Por exemplo, setores com maior ou menor imobilização de ativos, custos fixos, dentre outros. Por sua vez, os fatores ligados ao decisor relacionam-se à tomada de decisão, ambiente de negócios, conforme ilustrado na Figura 3.

Como identificado no mapa da literatura, as causas ou fatores podem ser organizados sob dois focos: a estrutura da empresa e as decisões dos gestores. Ainda, dentro desses focos, há dimensões diferentes para as causas. No caso da estrutura, fatores internos e externos à empresa, e no caso dos aspectos do decisor, fatores individuais e fatores organizacionais:

- Os fatores econômicos englobam variação de PIB, trajetória econômica do setor de atuação da empresa, condições da economia mundial, dentre outros fatores econômicos externos à organização que podem influenciá-la;

- A intensidade de ativos compreende o quão comprometidos estão os recursos da empresa com ativos fixos, por exemplo. O grau de flexibilidade da estrutura da empresa frente a expectativas de adaptação para períodos subsequentes está diretamente ligado à intensidade de ativos;

- A expectativa de vendas futuras influencia na decisão dos gestores para os próximos períodos, com base nos montantes de vendas de períodos anteriores;

- Os custos de agência estão ligados às decisões dos diversos agentes relacionados às empresas e aos possíveis conflitos entre essas decisões. Decisões conflituosas podem gerar os custos de agência, que não estão ligados à atividade produtiva de uma organização, mas podem interferir no comportamento dos custos;

- Os custos de ajustamento consistem em reflexos nos custos diante de possibilidades de redução ou aumento na capacidade produtiva por variações na demanda. Por exemplo, a decisão entre investir no aumento da capacidade operacional da empresa ao estimar um aumento na demanda e o reflexo em períodos futuros;

- A decisão dos gestores pode influenciar a assimetria dos custos, uma vez que os gestores podem ter motivações diversas para suas decisões. O estudo desse aspecto da teoria dos *sticky costs* mostra-se uma área importante de pesquisa;

- Os incentivos aos gestores podem ser analisados de forma semelhante à decisão dos gestores. Entende-se, ainda, que os incentivos aos gestores podem estimular decisões deliberadas deles.

5 CONCLUSÃO

O Comportamento dos Custos apresenta-se como um tema emergente no meio contábil. Os estudos mais recentes da temática evidenciam que a relação entre os custos incorridos e o volume de atividade das organizações não é simétrica, uma vez que existe uma série de causas para a ocorrência dessa assimetria entre o nível de variação dos custos e o nível de atividade. Diversos estudos apresentam direcionamentos em diferentes realidades e contextos de ocorrência da assimetria dos custos, comumente chamada de *sticky costs*.

Diante do contexto de desenvolvimento do tema, o presente estudo objetivou analisar as pesquisas científicas de natureza teórica sobre o Comportamento dos Custos, a fim de estruturar o mapa da literatura do tema, em termos da visão e dos grupos de fatores explicativos. A análise bibliométrica das características básicas e avançadas desses artigos evidenciou que os autores de maior destaque no portfólio de artigos formado são Rajiv D. Banker, Ramji Balakrishnan, Mark C. Anderson e Altair Borgert; os três autores possuem trajetória estabelecida. Anderson, M. C., Banker, R. D. e Balakrishnan, R. são os autores correntemente citados pelos estudiosos do tema.

Dentre os periódicos de destaque na pesquisa realizada predominam aqueles voltados para a área da Contabilidade e Gestão. Destaca-se o periódico *Contemporary Accounting Research*, com dois artigos no PB e dois artigos nas referências do PB. Embora seja possível afirmar que o olhar teórico do Comportamento dos Custos não possui um veículo específico que devote espaço para publicação do assunto, as publicações estão pulverizadas em um conjunto de periódicos. A rede de colaboradores estabelecida no PB é formada por 9 países. A maior parcela de trabalhos é oriunda dos Estados Unidos, seguido do Brasil. As parcerias são observadas com autores dos Estados Unidos interagindo com autores da Dinamarca, China e Canadá; os demais trabalhos envolvem autores do mesmo país.

Todos os estudos do PB são desenvolvidos à luz do paradigma positivista, uma vez que se mostrou escasso o número de artigos puramente teóricos. Dentre os elementos identificados no conteúdo dos artigos, existem 3 características, com *Comportamento assimétrico dos custos em relação ao nível de atividade* a mais mencionada; 7 funções, com *Previsão dos analistas* a mais recorrente; 5 processos, com *Dinâmica de variação dos custos diferente para aumentos e reduções do nível de atividade* a mais apontada; e 5 causas, com *Custos de ajustamento e Decisão dos gestores* as mais mencionadas. Com base no Mapa da literatura estruturado foi possível sumarizar que o tema Comportamento dos Custos é informado por duas visões distintas (a teoria tradicional e a teoria do comportamento

assimétrico dos custos); e pelos grupos de estrutura da organização (interna e externa) e dos aspectos que informam a decisão dos gestores (individuais e organizacionais) como fatores explicativos do Comportamento dos Custos.

Como limitações deste trabalho, apontam-se: (i) a pesquisa bibliográfica restringiu-se a artigos escritos em língua inglesa e portuguesa, publicados em revistas científicas indexadas nas bases de dados disponíveis no portal de periódicos da CAPES e disponíveis gratuitamente na internet; e (ii) a geração de conhecimento com base nas características selecionadas pelos pesquisadores. Em futuras pesquisas, mostra-se interessante: (i) aprofundar o viés qualitativo das pesquisas, a fim de conhecer melhor as bases de formação do tema Comportamento dos Custos, especialmente as causas do comportamento assimétrico dos custos, conforme identificado no mapa da literatura; (ii) ampliação desta pesquisa a outras bases de dados, outros idiomas, outras características; (iii) debruçar esforços na formulação da definição do Comportamento de Custos com base nos elementos identificados nesta pesquisa; (iv) investigar a emergência de novos elementos em estudos de natureza empírica e, assim, complementar o Mapa da Literatura estruturado.

REFERÊNCIAS

Abu-Serdaneh, J. (2014). The asymmetrical behavior of cost: evidence from Jordan. International Business Research, 7(8), p. 113-122.

Afonso, M. H. F.; Souza, J. V.; Ensslin, S. R. & Ensslin, L. (2011). Como construir conhecimento sobre o tema de pesquisa? Aplicação do processo Proknow-C na busca de literatura sobre avaliação do desenvolvimento sustentável. Revista de Gestão Social e Ambiental, 5, p. 47-62.

Anderson, M. C.; Banker, R. D. & Janakiraman, S. N. (2003). Are selling, general, and administrative costs “sticky”?. Journal of Accounting Research, 41(1), p. 47-63.

Balakrishnan, R. & Gruca, T, S. (2008). Cost Stickiness and Core Competency: A Note. Contemporary Accounting Research, 25(4), p. 993-1006.

Balakrishnan, R.; Labro, E. & Soderstrom, N. S. (2014). Cost structure and sticky costs. Journal of Management Accounting Research, 26(2), p. 91-116.

Banker, R. D. & Byzalov, D. (2014). Asymmetric cost behavior. Journal of Management Accounting Research. Recuperado em 10 outubro, 2016, de <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2312779>.

Banker, R. D.; Byzalov, D. & Chen, L. (2013). Employment protection legislation, adjustment costs and cross-country differences in cost behavior. Journal of Accounting and Economics, 55(1), p. 111-127.

Bortolluzzi, S. C. Ensslin, S. R.; Ensslin, L. & Valmorbida, S. M. I. (2011). A avaliação de desempenho em redes de pequenas e médias empresas: estado da arte para as delimitações postas pelo pesquisador. Revista Eletrônica de Estratégia & Negócios, 4(2), p. 202-222.

Calleja, K.; Steliaros, M. & Thomas, D. C. (2006). A note on cost stickiness: Some international comparisons. Management Accounting Research, 17(2), p. 127- 140.

Chaves L.; Ensslin, L.; Ensslin, S.; Valmorbida, S. M. I, & Rosa, F. S. (2013). Sistemas de apoio à decisão: mapeamento e análise de conteúdo. RECADM, 12(1), p. 6-22.

Chen, C. X.; Lu, H. & Sougiannis, T. (2012). The Agency Problem, Corporate Governance, and the Asymmetrical Behavior of Selling, General, and Administrative Costs. Contemporary Accounting Research, 29(1), p. 252–282.

Dutra, A.; Ripoll-Feliu, V. M. R.; Fillol, A. G.; Ensslin, S. R. & Ensslin, L. (2015). The construction of knowledge from the scientific literature about the theme seaport performance evaluation. International Journal of Productivity and Performance Management. 64(2), p. 243–269.

Ensslin L.; Ensslin, S. R.; Dutra A.; Nunes, N. A. & Reis, C. (2017). BPM governance: a literature analysis of performance evaluation. Business Process Management Journal, 23(1), p. 71-86.

Ensslin, S. R.; Ensslin, L.; Imlau, J. M. & Chaves, L. C. (2014a). Processo de mapeamento das publicações científicas de um tema: portfólio bibliográfico e análise bibliométrica sobre avaliação de desempenho de cooperativas de produção agropecuária. Revista de Economia e Sociologia Rural (Impresso), 52, p. 587-608.

Ensslin, S. R.; Ensslin, L.; Kremer, A. W.; Chaves, L. C. & Borgert, A. (2014b). Comportamentos dos Custos: Seleção de Referencial Teórico e Análise Bibliométrica. Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ, 19(3), p. 2-25.

Ensslin, L.; Ensslin, S. R. & Pinto, H. M. (2013). Processo de investigação e análise bibliométrica: avaliação da qualidade dos serviços bancários. RAC – Revista de Administração Contemporânea, 17(3), p. 325-349.

Franco-Santos, M.; Kennerley, M.; Micheli, P.; Martinez, V.; Mason,S.; Marr, B.; Gray,D. & Neely. A. (2007). Towards a Definition of a Business Performance Measurement System. International Journal of Operations and Production Management, 27(8), p. 784-801.

Garrison, R. H.; Noreen, E. W. & Brewer, M. C. (2007). Contabilidade Gerencial. (11. ed.) Rio de Janeiro: LTC.

Guenther, T. W.; Riehl, A. & Rößler, R. (2014). Cost stickiness: State of the art of research and implications. Journal of Management Control, 24(4), p. 301–318.

Hansen, D. R. & Mowen, M. M. (2001). Gestão de custos: contabilidade e controle. São Paulo: Pioneira Thomson Learning: Cengage Learning.

Holzer, H. P. & Norreklit, H. (1991). Some thoughts on cost accounting developments in the United States. Management Accounting Research, 2, p. 3-13.

Lacerda, R. T. O.; Ensslin, L. & Ensslin, S. R. (2012). Uma análise bibliométrica da literatura sobre estratégia e avaliação de desempenho. Gestão & Produção, 19(1), p.59-78.

Noreen, E. & Soderstrom, N. (1994). Are overhead costs strictly proportional to activity?. evidence from hospital departments. Journal of Accounting and Economics, 17(1-2), p. 255-278.

Oliveira, P. H. D.; Lustosa, P. R. B. & Sales, I. C. H. (2007). Comportamento de custos como parâmetro de eficiência produtiva: uma análise empírica da companhia Vale do Rio Doce antes e após a privatização. Universo Contábil, p. 54-70.

Richardson, R. J. (1999). Pesquisa social: métodos e técnicas. (3. ed.) São Paulo: Atlas.

Richartz, F.; Borgert, A. & Ensslin, S. R. (2014). Comportamento dos Custos: Mapeamento e Análise Sistêmica das Publicações Internacionais. Sociedade, Contabilidade e Gestão, 9(3).

Tasca, J. E.; Ensslin, L.; Ensslin, S. R. & Alves; M. B. M. (2010). An approach for selecting a theoretical framework for the evaluation of training programs. Journal of European Industrial Training, 34(7), p. 631-655.

Uy, A. O. O. (2011). Modeling cost behavior: linear models for cost stickiness. Academy of Accounting and Financial Studies Journal, 15(1), p. 25-34.

Valmorbida, S. M. I; Ensslin, S. R.; Ensslin, L. & Ripoll-Feliu, V. M. (2016). Rankings Universitários Mundiais. Que Dizem os Estudos Internacionais?. Revista Electrónica Iberoamericana sobre Calidad, Eficacia y Cambio en Educación (REICE), 14(2), p. 5-29.

Valmorbida, S. M. I. & Ensslin, L. (2016). Construção de Conhecimento sobre Avaliação de Desempenho para Gestão Organizacional: uma Investigação nas Pesquisas Científicas Internacionais. Revista Contemporânea de Contabilidade, 13(28), p. 123-148.

Weiss, D. (2010). Cost behavior and analysts' earnings forecasts. The Accounting Review, 85(4).

Yasukata, K. & Kajiwara, T. (2011). Are 'sticky costs' the result of deliberate decision of managers? Social Science Research Network. Recuperado em 10 de outubro, 2016, de <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1444746>.