



## *Custos Ocultos: Um Estudo das Características das Publicações em Periódicos Nacionais de Contabilidade*

### *Hidden costs: A Study of the Characteristics of the Articles Published in Brazilian Accounting Journals*

Maicon Manoel Benin<sup>1</sup>, Sidnei de Moura Lisboa<sup>2</sup>, Marcos Antônio de Souza<sup>3</sup>, Débora Gomes Machado<sup>4</sup>

#### RESUMO

Este estudo tem por objetivo analisar as características das publicações sobre custos ocultos em periódicos nacionais de contabilidade, no período de 2000 a 2015. Os custos ocultos estão inclusos no processo de gestão da organização, porém não são percebidos rotineiramente, representam as falhas e o que a empresa deixou de ganhar e tem origem na disfunção interna ou externa da organização. A pesquisa realizada é do tipo quantitativa e bibliométrica. A amostra do estudo foi composta por 16 artigos que tratavam sobre o tema Custos Ocultos, publicados em periódicos nacionais de contabilidade, presentes na listagem da Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (ANPCONT), durante o período analisado. Os principais resultados indicam que apenas sete dos 37 periódicos analisados, publicaram artigos sobre o tema, totalizando 16 artigos, o que representa apenas 0,22 % do total de artigos publicados pelos periódicos analisados. Cabe destacar que apenas dois dos 16 artigos foram publicados em periódicos com classificação Qualis superior a B2. 48 diferentes autores participaram da elaboração destes estudos, sendo que apenas um autor possui participação em mais de um artigo. No que tange as temáticas específicas abordadas, a relacionada aos custos ambientais se destaca por estar presente em quatro dos 16 artigos analisados. A originalidade do estudo perpassa a escassez de fomento acadêmico a esta temática, haja vista o baixo número de publicações encontradas e a predominância da pesquisa exploratória utilizada em sete estudos analisados.

**Palavras-chave:** Gestão estratégica de custos; Custos ocultos; *Fortune 500*; Bibliometria.

#### ABSTRACT

*This study analyzes the characteristics of the articles published in Brazilian journals of accounting from 2000-2015 with respect to the topic of hidden costs. Hidden costs occur during an organization's management process, although they are not routinely perceived. They have their origin in internal or external dysfunctions of the organization and represent lapses and missed earnings. The nature of the study is quantitative and bibliometric. The sample was composed of 16 articles on the subject of hidden costs published in Brazilian accounting journals listed by the National Association of Graduate Programs in Accounting*

<sup>1</sup> Universidade do Vale do Rio dos Sinos – Unisinos – Escola de Gestão e Negócios, Campus Unisinos São Leopoldo, Av. Unisinos, 950, Cristo Rei, CEP 93022-000, São Leopoldo, Rio Grande do Sul, Brasil.- [maicon.benin@gmail.com](mailto:maicon.benin@gmail.com)

<sup>2</sup> Universidade do Vale do Rio dos Sinos – Unisinos – São Leopoldo, Rio Grande do Sul, Brasil.- [simagio@hotmail.com](mailto:simagio@hotmail.com)

<sup>3</sup> Universidade do Vale do Rio dos Sinos – Unisinos – São Leopoldo, Rio Grande do Sul, Brasil.- [marcosas@unisinos.br](mailto:marcosas@unisinos.br)

<sup>4</sup> Universidade do Vale do Rio dos Sinos – Unisinos – e Universidade Regional de Blumenau – FURB – Blumenau, Santa Catarina, Brasil.- [debora\\_furg@yahoo.com.br](mailto:debora_furg@yahoo.com.br)

*(ANPCONT) during the period under analysis. Principal findings indicate that only 7 of the 37 journals analyzed published on the subject, for a total of 16 articles. This represents only 0.22% of all articles published in the journals analyzed. It is further noted that only 2 of the 16 articles were published in journals having a Qualis rating higher than B2. Forty-eight (48) different authors participated in the preparation of these studies, with only one author participating in more than one article. With respect to the specific issues addressed, environmental costs are noteworthy, present in 4 of the 16 articles analyzed. The contribution of this study is the identification of the lack of academic development on the subject, given the low number of articles published and the predominance of exploratory research (found in 7 of the studies analyzed).*

**Keywords:** *Strategic cost management; Hidden costs; Bibliometrics.*

## 1 INTRODUÇÃO

Em um contexto em que as empresas estejam inseridas em ambientes de alta competitividade, Souza, Alberton, Markezan e Monteiro (2013) comentam que a utilização da Gestão Estratégica de Custos (GEC), na qual se insere o tema custos ocultos, tem papel relevante sobre a busca pela melhoria organizacional e o aumento da competitividade. Para Welgacz, Souza, Corso e Duclós (2009) os sistemas de informações contábeis nem sempre captam, dos processos, todas as informações sobre o consumo de recursos que ocorrem dentro das organizações. Os autores destacam a importância de esses sistemas registrarem os custos gerados em situações que se afastam do padrão. Para eles, mapear os processos torna-se significativo para que se possa identificar e registrar os custos esperados e aqueles adicionais, gerados por transações atípicas.

Em relação às pesquisas realizadas sobre a GEC, alguns estudos utilizaram-se da técnica da bibliometria para a produção de informação. Dentre esses estudos, pode-se citar o de Voese e Mello (2013), que buscaram fazer uma análise bibliométrica e de produtividade do tema Gestão estratégia de custos no Congresso Brasileiro de Custos, no período de 1994 a 2012. Na pesquisa de Souza, Braga e Krombauer (2014), o objetivo foi uma meta-análise de natureza aplicada para legitimar a importância do estudo, nas publicações nacionais e internacionais, sobre Gestão Interorganizacional de Custos (GIC), visando documentar o estado da arte na área pesquisada.

Dada a relevância da abordagem do tema custos ocultos para as organizações, o presente estudo tem por objetivo analisar as características das publicações sobre custos ocultos em periódicos nacionais de contabilidade, durante o período de 2000 a 2015. Para que esse objetivo fosse alcançado, foi realizada uma pesquisa bibliométrica.

A justificativa de realização desta pesquisa perpassa o exposto por Machado, Silva e Beuren (2012), para que a literatura amadureça são necessárias pesquisas científicas que gerem um corpo de conhecimento acumulado, que no futuro possa consolidar a teoria em contabilidade gerencial. Desse modo, este estudo contribui com a evidenciação das características das publicações citadas sobre a temática dos custos ocultos, contribuindo com pesquisadores e com o campo empírico da área.

Este artigo está organizado em cinco seções. A seção um contempla a introdução, com a justificativa e o objetivo da pesquisa. A revisão de literatura é evidenciada na seção dois. Na seção três são expostos os procedimentos metodológicos usados na pesquisa. A seção quatro

apresenta a análise e a discussão dos resultados. E, por fim, a seção cinco refere-se às considerações finais do estudo e as recomendações para estudos futuros.

## 2 REVISÃO DE LITERATURA

### 2.1 Gestão estratégica de custos

Cooper e Slagmulder (2003) destacam que para as organizações atuarem em ambientes competitivos, torna-se relevante a adoção da GEC. Para os autores, ela consiste em reduzir os custos da empresa e ao mesmo tempo melhorar a competitividade da mesma. Para Bacic (1994) a competitividade depende de fatores internos como gestão e capacidade operacional interagindo com fatores estruturais do setor de atuação como mercado e fornecedores, e sofrendo ação de fatores sistêmicos como a macroeconomia e as políticas regulatórias. Desta maneira, segundo o autor, a competitividade da firma estaria dependente de sua capacidade de diferenciação quanto ao desempenho, buscando ações como redução de custos, aumento da qualidade, logística eficiente, entre outras iniciativas.

Kumar e Shafabi (2011) definem a GEC como uma filosofia para melhoria de custos e receitas. Para os autores, essa filosofia tem um papel fundamental para o futuro da organização, devido à implementação da ideia de buscar continuamente soluções para a tomada de decisão mais acertada, criando um maior valor ao cliente, a um custo menor. Os mesmos autores afirmam que a GEC envolve redução de custos operacionais por meio da otimização das atividades que agregam valor e da eliminação daquelas que não agregam.

Ainda no que diz respeito ao relacionamento da GEC com as estruturas da organização, Hosking (1993) expressa que a GEC envolve o entendimento da estrutura de custos e das receitas do negócio a fim de conhecer as causas que permitem o seu gerenciamento. Para o autor, as causas de custo são de origens complexas e interfuncionais, por exemplo: os custos de armazenagem não são causados simplesmente pelo setor de distribuição, mas por serviços ao cliente, pelo departamento de *marketing* e pelo setor de vendas. O autor destaca que pelas causas dos custos serem compostas por um conjunto de variáveis complexas, essas variáveis só podem ser geridas eficientemente por meio de um sistema de gestão capaz de manipular tal nível de complexidade.

Corroborando com essas afirmativas, Cooper e Slagmulder (2003) afirmam que muitas vezes as empresas podem fazer um investimento em algum fator da empresa que acarretará mais custos do que benefícios. Um exemplo que pode ser dado é o fato da empresa fazer um alto investimento em tecnologia sendo que o mercado não está disposto a pagar pelo mesmo. Esses investimentos “desnecessários” podem acarretar custos que muitas vezes não são mensurados, ficando ocultos à empresa.

### 2.2 Custos ocultos

Através dos conceitos apontados por Femenick (2005), é possível afirmar que os custos ocultos são aqueles que estão dentro da organização, porém não estão sendo mensurados. São de origem interna ou externa e representam não apenas as falhas que ocasionam perdas de desempenho, mas também aquilo que a empresa deixou de ganhar por investir nessa alternativa que está acarretando estes custos.

Miller e Vollmann (1985) em seu estudo criticam a forma tradicional de alocação dos custos indiretos aos produtos, feita por critérios de rateio arbitrários, o que, segundo os

autores, seria um motivo para que alguns custos passassem despercebidos no momento da mensuração. Desta forma, de acordo com os autores, os custos ocultos seriam aqueles que não foram percebidos e mensurados por esses rateios arbitrários. Para ilustrar essa problemática os autores utilizam a expressão *hidden factory* (fábrica escondida) e destacam a importância da identificação destes custos na gestão da organização. Os autores enfatizam que são as atividades que geram grande parte dos custos indiretos, portanto, estas seriam a melhor base para alocação dos custos indiretos aos produtos. Segundo os autores, através das atividades é possível identificar com maior facilidade a ocorrência de custos anteriormente ocultos. No que diz respeito a essas atividades, Miller e Vollmann (1985) destacam quatro tipos de atividades que acumulam as maiores ocorrências de custos ocultos: operações logísticas, operações de balanceamento, operações de qualidade e operações de mudança.

Ainda em relação à origem destes custos ocultos na organização, Lima (1991) afirma que os custos ocultos são originados das disfunções que ocorrem nos processos das organizações, estas disfunções por sua vez, podem ser conceituadas como a diferença entre o funcionamento esperado e o funcionamento atingido. Para o autor, os disfuncionamentos acabam acarretando custos ocultos devido ao fato de que, por passarem despercebidos pelos processos da empresa, não são mensurados e tampouco controlados pela mesma. Estes disfuncionamentos podem ser classificados em três tipos evitáveis: sobressalários, sobreconsumo e sobretempo. E um tipo não evitável: custo de oportunidade.

Krishnan (2006) ressalta que um único evento de falha dentro da organização pode levá-la a gerar diversas atividades sem valor agregado, para o autor, estas atividades que não agregam valor, se configurariam como custos ocultos para a organização. Complementando com essa afirmação, Souza *et al.* (2013) destacam que a literatura faz menção a custos ocultos relacionados a eventos que indicam problemas de comportamento das pessoas e falhas nos processos.

Com o intuito de apresentar as várias causas dos custos ocultos, já citadas anteriormente, foi elaborada a Tabela 1, conforme segue.

Tabela 1 – Causas dos custos ocultos

<b>Atividades</b>	<b>Definições e custos relacionados</b>
Operações logísticas	Relacionadas à movimentação de materiais, são executadas por diversos profissionais, acarretando custos de recebimento, armazenagem, distribuição interna, expedição e transporte.
Operações de balanceamento	Garantem o equilíbrio entre demanda, processamento e entrega de materiais. Custos com pessoal, aquisição de materiais, agilidade na disponibilidade de materiais.
Operações de qualidade	Custos relacionados a qualidade do produto que ultrapassam o entendimento de controle do produto final.
Operações de mudança	Mudanças nos produtos e especificações, custo de produção, custo de qualidade, custo de uma estrutura flexível ao processo de mudança.
<b>Disfunções</b>	<b>Definições e custos relacionados</b>
Sobressalários	Salários pagos sem contrapartida de trabalho, decorrentes de indenizações, ausência de pessoal.
Sobreconsumo	Consumo de energia, materiais e suprimentos cujo o gasto seria menos se a empresa não tivesse que corrigir disfunções.
Sobretempo	Tempo gasto para corrigir disfunções ao invés de estar efetivamente produzindo.
Custo de Oportunidade	Ocasões perdidas em relação a produzir e/ou vender um produto.

Fonte: Elaborado a partir de Lima (1991) e Miller e Vollmann (1985).

Conforme visualizado na Tabela 1, não são somente as falhas da organização que ocasionam os custos ocultos, atividades recorrentes dentro da empresa podem gerar custos que passam despercebidos no momento da mensuração, tornando-se assim, ocultos.

### 2.3 Estudo bibliométrico

Ferreira (2011) afirma que a bibliometria é uma técnica de pesquisa que analisa publicações em livros, relatórios e periódicos científicos. Maia (1973) cita que os principais objetivos da bibliometria são: esclarecer os processos da comunicação escrita e demonstrar a evolução de uma disciplina por meio da contagem e análise de suas diferentes abordagens; utilizar dados estatísticos relativos a livros e periódicos para demonstrar a evolução histórica do tema e determinar a utilização destes materiais em âmbito nacional e internacional. Para melhor entender como esta pesquisa será conduzida, assim como entender como será feita a análise dos dados, é importante que se tenha um conhecimento prévio das leis básicas da bibliometria.

Egghe (2005) cita que as leis básicas da bibliometria são oriundas de três autores, Bradford, Zipf e Lotka. A Tabela 2 apresenta as leis e o que cada uma delas visa mensurar.

Tabela 2 – Leis básicas da bibliometria

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

Fonte: Elaborado a partir de Egghe (2005).

Na próxima seção estão evidenciados os procedimentos metodológicos utilizados para a realização deste estudo.

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Esta pesquisa se classifica quanto ao seu objetivo como descritiva, visto que busca relatar as características acerca das publicações relacionadas ao tema custos ocultos, de acordo com o pressuposto de Gil (2008). Quanto a sua abordagem é quantitativa, já que os resultados foram agrupados e apresentados de forma numérica. Quanto ao tempo, é longitudinal por abordar o período de 2000 a outubro de 2015. Após a pesquisa bibliográfica foi realizada a análise dos dados pela técnica da bibliometria, segundo o sugerido por Gil (2008).

O universo do estudo constitui-se de artigos acadêmicos que abordam o tema custos ocultos, publicados em periódicos nacionais de contabilidade, conforme a listagem disponibilizada pela Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (ANPCONT) e descrito na Tabela 3. O período selecionado foi de 2000 a outubro de 2015, visando observar a evolução das publicações relacionadas a esse tema. A busca pelos artigos foi feita no portal eletrônico das revistas, no mês de outubro de 2015, através da verificação dos artigos que continham em qualquer um dos seus campos, os termos “custos ocultos”, “custo oculto”, “custos invisíveis”, “custo invisível”, “*hidden costs*” ou “*shadow costs*”.

Tabela 3 – Periódicos pesquisados

<b>Revista</b>	<b>Qualis</b>	<b>Revista</b>	<b>Qualis</b>
Advances in Scientific and Applied Accounting	B2	Revista do Centro de Ciências Sociais Aplicadas	B4
Brazilian Business Review	B1	Pensar Contábil	B4
Revista Contabilidade & Finanças	B3	Revista de Administração, Contabilidade e Economia da FUNDACE	B4
BASE	B2	Revista de Contabilidade e Controladoria	B4
Contabilidade Vista & Revista	B1	Registro Contábil	B3
Custos e @gronegocio on line	B2	Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis	B5
Revista Brasileira de Gestão de Negócios	A2	Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade	B3
Revista Contemporânea de Contabilidade	B1	Revista de Informação Contábil	B5
Revista de Contabilidade e Organizações	B2	Revista do Instituto de Ciências Econômicas, Administrativas e Contábeis	B5
Revista Mineira de Contabilidade	B5	Revista da Associação Brasileira de Custos	B4
Revista Universo Contábil	B1	Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade	B3
Contabilidade Gestão e Governança	B4	Revista Catarinense da Ciência Contábil	B3
Revista Contemporânea de Economia e Gestão	B3	Revista de Contabilidade da UFBA	B4
Revista de Administração, Contabilidade e Economia	B3	Revista de Estudos Contábeis	B5
Revista Ambiente Contábil	B3	Revista de Administração e Contabilidade da FAT	B5
Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade	B3	Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI	B4
Revista Enfoque: Reflexão Contábil	B1	Revista Evidenciação Contábil	B4
Sociedade, Contabilidade e Gestão	B4	Práticas em Contabilidade e Gestão	B5
ConTexto	B3		

Fonte: Dados da pesquisa.

Para a análise dos artigos selecionados foi utilizada a técnica de análise de conteúdo para identificar se os artigos tratavam do tema “custos ocultos”. Efetuou-se a leitura completa dos artigos. Os artigos remanescentes a essa seleção foram analisados e agrupados conforme a classificação *Qualis* do periódico de sua publicação. A divisão das revistas pela classificação *Qualis* se fez visando destacar a qualidade das publicações. Após selecionada a amostra final de artigos, as seguintes características foram mapeadas:

1. Periódico, classificação *Qualis*, números de artigos publicados por periódico; número de publicações por ano (Tessari, Neves, Macedo & Corbari, 2014; Slavov, 2011).
2. Número de autores por artigo; instituições a que os autores estão vinculados; número de autorias (Machado; Silva & Beuren, 2012).
3. Perfil das referências: idade das obras; nacionais ou internacionais; artigos, dissertações ou teses. (Cardoso; Pereira & Guerreiro, 2007).
4. Temática abordada no estudo (Slavov, 2011).
5. Métodos de pesquisa empregados no desenvolvimento dos artigos (pesquisa bibliográfica ou estudo de campo, qualitativa ou quantitativa, instrumento de coleta de dados utilizado) (Machado; Silva & Beuren, 2012).

## 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

### 4.1 Características da pesquisa

Inicialmente, foi mapeada a produção das revistas de contabilidade disponibilizadas pela ANPCONT, conforme Tabela 4. No período entre os anos de 2000 a outubro de 2015 o total de artigos publicados foi de 7.021, uma média de 468 artigos/ano. Quando se trata da produção relacionada a custos ocultos a média passa para aproximadamente um artigo/ano. Foram publicados ao todo, 16 artigos sobre o tema, o que representa cerca de 0,22% do total das publicações.

Tabela 4 – Relação do total de artigos publicados com tema da pesquisa

Periódico	Total de artigos	Custos ocultos	% por revista
Revista de Informação Contábil	142	4	2,81%
Revista Contabilidade & Finanças	315	5	1,59%
Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade	92	1	1,08%
Revista da Associação Brasileira de Custos	144	1	0,69%
Custos e @gronegócio <i>online</i>	327	2	0,61%
Revista Universo Contábil	325	2	0,61%
Revista de Administração, Contabilidade e Economia	219	1	0,45%
Periódicos sem nenhuma publicação de CO	5.457	0	0,00%
<b>Total</b>	<b>7.021</b>	<b>16</b>	<b>0,22%</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

Observando-se a Tabela 4 pode-se identificar a baixa quantidade de publicações relacionadas a custos ocultos em periódicos brasileiros de contabilidade. A revista que mais possui publicações sobre essa temática é a Revista Contabilidade & Finanças, com cinco publicações durante o período analisado, seguida da Revista de Informação Contábil com quatro publicações. Analisando a porcentagem de publicações sobre a temática, em relação ao total de publicações do período, a revista com maior quantidade de publicações de custos ocultos é a Revista Informação Contábil, com 2,81%, seguida da Revista Contabilidade & Finanças, com 1,59%.

Em relação à distribuição destas publicações nos anos examinados por esta pesquisa, percebe-se que não existe um aumento das publicações no decorrer do período, uma vez que

em nenhum dos anos analisados ocorreram mais de duas publicações sobre o tema. A Tabela 5 apresenta o total de publicações anuais.

Tabela 5 – Publicações por ano

Ano de publicação	Nº de artigos	Ano de publicação	Nº de artigos
2002	1	2010	2
2004	1	2012	2
2005	1	2013	1
2006	1	2014	1
2008	2	2015	2
2009	2		

Fonte: Dados da pesquisa

A universidade tem um papel relevante na geração de novos conhecimentos para as empresas. (Garcia, Araujo, Mascarini & Santos, 2014). Nos últimos anos, tem ocorrido um fortalecimento nas relações entre o mundo acadêmico e as organizações empresariais, dada a produção de inovações com a sofisticação da pesquisa técnico-científica (Bittencourt; Rapini & Paranhos, 2012; Catani; Oliveira & Michelotto, 2010). A presente pesquisa, frente ao baixo interesse da academia em produzir conhecimento acerca do tema custos ocultos, conforme verificado na Tabela 4, revela que os estudos parecem estar na contramão desse aumento de interação universidade-organização e, também, da necessidade identificada em outros trabalhos acadêmicos. O baixo interesse mencionado pode estar vinculado, no que tange a gestão da organização, ao ressaltado por Welgacz *et al.* (2009) de que nem todas as informações sobre o consumo de recursos são captadas.

Por exemplo, o estudo de Cooper e Slagmulder (2003) ressalta que em ambientes altamente competitivos a gestão de custos é uma questão de sobrevivência para a maioria das empresas. Souza *et al.* (2013) destacam que as empresas estão em constante busca de crescimento e de aumento da remuneração dos investimentos. Neste contexto, segundo os autores, cresce a relevância da gestão estratégica de custos, que tem como um de seus artefatos o custo total de uso e propriedade (TCO). Uma das características desse artefato, como mostra Bierna e Waterstraat (2004), é o conhecimento dos custos ocultos que são mais representativos que o preço de compra. Nesse mesmo sentido, Soutes (2007) conclui em seu estudo que o TCO é “extremamente importante” para a obtenção de vantagem competitiva.

Como apresentado na Tabela 6, o estudo também evidencia que apenas dois dos 16 artigos encontrados (12%), estão em revistas que possuem classificação *Qualis* com maior índice de qualidade, A1, A2 e B1. O índice mede a qualidade dos periódicos, sendo um dos principais indexadores para essa medida o número de citações alcançado pelos mesmos. Cabe destacar também que, em geral, os periódicos de contabilidade brasileiros são de origem recente, tendo em sua maioria 10 a 15 anos de existência.

Tabela 6 – Classificação *Qualis* das revistas

Revista	QUALIS	Total de artigos	Custos ocultos	%
Revista Universo Contábil	B1	325	2	0,62%
Custos e @gronegocio on line	B2	327	2	0,61%
Revista Contabilidade & Finanças	B3	315	5	1,59%
Revista de Administração, Contabilidade e Economia	B3	219	1	0,46%
Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade	B3	92	1	1,09%
Revista da Associação Brasileira de Custos	B4	144	1	0,69%
Revista de Informação Contábil	B5	142	4	2,82%
<b>Total</b>		<b>1.564</b>	<b>16</b>	<b>1,02%</b>

Fonte: Dados da pesquisa

Observa-se, por meio das Tabelas 3 e 5, que somente sete das 37 revistas que fizeram parte deste estudo tiveram publicações, sobre o tema custos ocultos, no período analisado.

#### 4.2 Autores dos artigos

Para o levantamento dos autores não foi considerada a ordem na qual os mesmos foram relacionados na autoria dos artigos. Os autores foram classificados por instituição a que estavam vinculados no momento da publicação, assim como a quantidade de autorias que os mesmos possuem no total de artigo analisados. Dos 16 artigos analisados, foram encontrados 48 diferentes autores, sendo que apenas um possui mais de uma autoria, com participação em três artigos sobre o tema, os demais autores aparecem todos com apenas uma autoria cada.

Há uma diversidade de 18 instituições as quais os autores estão vinculados, tendo as que mais possuem autores vinculados, oito autores são: oito a Universidade do Vale do Rio dos Sinos e seis a Universidade Federal do Paraná. Cabe destacar que as três universidades com mais pesquisadores na temática de custos ocultos estão localizadas na região sul do Brasil. A Tabela 7 apresenta todas as instituições com suas respectivas quantidades de autores.

Tabela 7 – Autores por instituição

Instituição	Nº de autores	Instituição	Nº de autores
Universidade do Vale do Rio dos Sinos	8	Universidade Federal de Santa Catarina	2
Universidade Federal do Paraná	6	Universidade de São Paulo	2
Universidade de Caxias do Sul	4	Universidade Federal de Santa Maria	2
Universidade Federal do Rio de Janeiro	3	Faculdade de Boa Viagem	1
Universidade Federal de Pernambuco	3	UNIC - Sinop/MT	1
Universidade Federal do Rio Grande	3	Universidade Estadual do Rio Grande do Norte	1
Universidade Federal do Pampa	3	Universidade Federal da Paraíba	1
Universidade Estadual de Maringá	3	Serviço de apoio as ME da Bahia	1
Universidade de Brasília	3	<i>Universidad Católica del Uruguay</i>	1

Fonte: Dados da pesquisa.

Em relação à quantidade de autores por artigo, calculando-se a média, encontra-se 2,82 autores por artigo. Neste levantamento, destacam-se os artigos com três autores, representando 27,78% do total de artigos, seguidos pelos que possuem quatro autores,

representando 22,22% e os demais que possuem um, dois e cinco autores representando 16,67% cada um. A Tabela 8 apresenta esses dados.

Tabela 8 – Quantidade de autores por artigo

<b>Número de autores</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
Um autor	3	16,67
Dois autores	3	16,67
Três autores	5	27,78
Quatro Autores	4	22,22
Cinco Autores	3	16,67

Fonte: Dados da pesquisa.

#### 4.3 Temática e procedimentos metodológicos das pesquisas

Por meio da análise dos artigos coletados para essa pesquisa, foi possível identificar as temáticas específicas que vêm sendo estudadas, dentro do tema custos ocultos, assim como os procedimentos metodológicos adotados em cada uma dessas pesquisas. A Tabela 9 evidencia tais dados e possibilita uma visualização ampla desses estudos.

Tabela 9 – Temática e procedimentos metodológicos

Temática específica abordada no estudo	Procedimentos metodológicos adotados	
	Classificação da pesquisa	Coleta de dados
Custos na cadeia de valor	Exploratória, aplicada, qualitativa, estudo de caso.	Pesquisa documental, entrevista.
Custos da qualidade	Descritiva, quantitativa, pesquisa de campo, estudo de caso.	Pesquisa documental.
Alocação dos custos indiretos	Descritiva, qualitativa, estudo de caso.	Levantamento
Gestão estratégica dos custos invisíveis	Aplicada, exploratória, qualitativa, estudo de caso.	Pesquisa documental, entrevista.
Qualidade e redução de custos via padronização de processos	Experimental, quantitativa.	Pesquisa documental.
Custos ambientais	Exploratória, estudo de caso, quantitativa.	Pesquisa bibliográfica e documental.
Custos ambientais	Exploratória, estudo de caso, quantitativa.	Pesquisa documental, observação <i>in loco</i> , entrevista.
Custo de oportunidade	Exploratória, quantitativa.	<i>Survey</i>
Custos da rotatividade de pessoal	Descritiva, quantitativa e qualitativa, estudo de caso.	Pesquisa documental, observação <i>in loco</i> , entrevista.
Custos ocultos do agronegócio	Exploratória, descritiva, quantitativa, estudo de caso.	Pesquisa documental, entrevista.
Custos ocultos na exportação de carne bovina	Descritiva, quantitativa, estudo de caso.	Entrevista.
Custos ambientais		
Metodologia de custeio para ergonomia	Descritiva, quantitativa, estudo de caso.	Observação <i>in loco</i> .
Custos ambientais	Exploratória, descritiva, qualitativa, estudo de caso.	Entrevista.
Fatores geradores dos custos ocultos	Descritiva, qualitativa, estudo de caso.	Pesquisa documental, observação <i>in loco</i> , entrevista.
Comportamento dos custos em relação as receitas em empresas brasileiras	Regressão log-lineares para dados em painel em que há combinação de séries temporais com dados transversais.	Pesquisa documental.

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme observado na Tabela 9, existe uma diversidade considerável de temáticas pesquisadas dentro do tema custos ocultos. Em um total de 16 artigos foram pesquisadas 13 diferentes temáticas, com destaque para a que abrange a mensuração dos custos ambientais, a mesma aparece em quatro dos 16 estudos analisados. Este dado corrobora com a afirmação de que em um ambiente de constante aperfeiçoamento e competitividade acirrada, qualquer tipo de desperdício deve ser minimizado, nesse sentido, surgiu a necessidade das empresas buscarem desenvolver a gestão ambiental (Souza; Heinen & Mezzomo, 2012). Temas como

custo de oportunidade, custos ocultos no agronegócio, custo da rotatividade de pessoal e custo da qualidade também aparecem nos estudos analisados.

Em relação aos procedimentos metodológicos adotados por estas pesquisas, destaca-se o caráter exploratório expresso por sete delas, este é um dado que vai ao encontro da baixa quantidade de publicações apresentada na Tabela 4, já que a pesquisa exploratória tem por característica ser utilizada para estudar temas ainda pouco explorados. Por possuir um índice baixo de publicações, o tema custos ocultos se configura com grande potencial para novas pesquisas.

#### 4.4 Perfil das referências

Na análise dos artigos, destaca-se também o perfil das referências utilizadas para a construção dos mesmos. Para a referida análise, consideraram-se os seguintes tipos de bibliografias: a) Livros; b) Teses e Dissertações; c) Periódicos; d) Anais de eventos científicos; e) Sítios eletrônicos; f) Jornais g) Normas; e h) Outros tipos. Dentro dessas divisões, as referências ainda foram segregadas em nacional e internacional.

Conforme apresentado na Tabela 10, os livros representam 35,5% do total de obras utilizadas, seguidos pelos periódicos com 28%.

Tabela 10 - Bibliografia Referenciada

Tipo de bibliografia		Total por tipo	%	Total geral	%
Livros	Nacional	161	30,4	188	35,5
	Internacional	27	5,1		
Teses e Dissertações	Nacional	50	9,4	50	9,4
	Internacional	-	-		
Periódicos	Nacional	73	13,7	149	28
	Internacional	76	14,3		
Anais de eventos científicos	Nacional	56	10,5	63	11,8
	Internacional	7	1,3		
Sítios eletrônicos	Nacional	16	3	18	3,3
	Internacional	2	0,3		
Jornais	Nacional	4	0,7	5	0,8
	Internacional	1	0,1		
Normas	Nacional	9	1,7	13	2,4
	Internacional	4	0,7		
Outros tipos	Nacional	29	5,4	43	8
	Internacional	14	2,6		
<b>Total</b>		<b>529</b>	<b>100</b>	<b>529</b>	<b>100</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

As referências de origem internacional totalizam 24,76% do total, sendo os outros 75,24% pertencentes a referências de origem nacional. Mesmo com a baixa quantidade de publicações nacionais sobre o tema custos ocultos, conforme apresentado pela Tabela 4, o perfil das referências continua voltado predominantemente para o Brasil.

Verifica-se, também, por meio da Tabela 11, que a grande maioria das obras referenciadas foi publicada nas décadas de 1990 e 2000, perfazendo mais de 80% do total. Dos dados levantados, constata-se que mais de 86% dos livros e 90% das teses e dissertações foram produzidas neste período.

Tabela 11 – Década de publicação da bibliografia

Tipo de bibliografia	1970 a 1979	%	1980 a 1989	%	1990 a 1999	%	2000 a 2009	%	2010 a out/15	%	Total
Livros	3	1,59	8	4,25	67	35,63	96	51,06	14	7,44	188
Teses e Dissertações	-	-	2	4,00	19	38,00	26	52,00	3	6,00	50
Periódicos	1	0,67	6	4,02	34	22,81	87	58,38	21	14,09	149
Anais de eventos científicos	-	-	-	-	11	17,46	42	66,66	10	15,87	63
Sítios eletrônicos	-	-	-	-	-	-	13	72,22	5	27,77	18
Jornais	-	-	-	-	1	20,00	4	80,00	-	-	5
Normas	1	7,69	1	7,69	5	38,46	4	30,76	2	15,38	13
Outros tipos	-	-	-	-	5	11,62	27	62,79	11	25,58	43
<b>Total</b>	<b>5</b>	<b>0,94</b>	<b>17</b>	<b>3,21</b>	<b>142</b>	<b>26,84</b>	<b>299</b>	<b>56,52</b>	<b>66</b>	<b>12,47</b>	<b>529</b>

Fonte: Dados da pesquisa

O aumento da produção científica a partir da década de 1990 coincide com o aumento da concorrência em virtude da globalização das economias, o que provocou mudanças nas práticas estratégicas das empresas, impactando na gestão de custos (Machado & Souza, 2006). Foi, também, nessa época, do meio para o final da década de 1980, que os estudos de Miller e Vollmann (1985) e Cooper e Kaplan (1988) trouxeram para discussão críticas aos sistemas tradicionais de custeio, por estes se mostrarem ineficazes na produção de informações para a tomada de decisão.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve como objetivo analisar as características das publicações sobre custos ocultos em periódicos nacionais de contabilidade, durante o período de 2000 a 2015. Após a análise dos 37 periódicos de contabilidade contidos na listagem da ANPCONT, pode-se observar que as publicações sobre custos ocultos no Brasil ainda são escassas, além de não apresentarem evolução no decorrer dos anos. Durante o período analisado foram encontrados apenas 16 artigos que tratavam sobre o tema, sendo que nenhum ano obteve mais de duas publicações e somente sete periódicos publicaram sobre o tema.

Além da baixa quantidade de publicações, apenas dois dos 16 artigos foram publicados em revistas que possuem atualmente classificação *Qualis* superior a B2. Outro ponto a ser destacado é o fato de que apenas um dos 48 autores identificados nos artigos analisados possui participação em mais de um artigo, esta diversidade pode estar refletindo a falta de interesse dos pesquisadores em desenvolver e aprofundar suas pesquisas sobre essa temática. O caráter exploratório encontrado em sete dos artigos analisados também expressa a escassez de estudos sobre o tema.

No que diz respeito às temáticas específicas tratadas pelas pesquisas, destacam-se as que abordam os custos ocultos no âmbito da gestão ambiental. Este assunto é abordado por quatro artigos analisados, corroborando com a necessidade atual das empresas de se

preocuparem com as questões inerentes ao meio ambiente, assim como apontado no estudo de (Souza; Heinen & Mezzomo, 2012).

Outro dado que merece destaque é que mais de 80% das referências utilizadas pelos autores para a construção dos estudos sobre o tema pesquisado foram publicadas nas décadas de 1990 e 2000. Conforme abordado anteriormente, este dado coincide com o período em que autores como Miller e Vollmann (1985) e Cooper e Kaplan (1988) passaram a publicar estudos criticando os métodos tradicionais de custeio e destacando que as informações, geradas por esses sistemas, não eram suficientes para a tomada de decisões. Ainda sobre as referências, cabe destacar que a predominância de estudos nacionais (75,24%), na construção dos artigos estudados.

As implicações teóricas do estudo são evidenciadas pelo esclarecimento de características de publicações sobre custos ocultos, que contribuem com pesquisadores da temática gerencial, ao revelar informações pontuais de localização e autoria de pesquisas anteriormente realizadas. Complementarmente as implicações práticas surgem com o fomento da temática, que pode exemplificar aos profissionais da área práticas gerenciais já implementadas e seus reflexos para as organizações.

Este estudo limita-se pelo fato de ter abordado apenas periódicos nacionais de contabilidade, não abrangendo estudos sobre o tema que possam estar publicados em periódicos de outras áreas, porém destaca-se o baixo número de publicações sobre o tema, configurando-se como um possível campo de estudos a ser explorado.

Como sugestão para futuras pesquisas, podem ser feitos estudos bibliométricos em periódicos nacionais de outras áreas e/ou periódicos internacionais, para ampliar o mapeamento das características das publicações sobre o tema. Estudos aplicados em empresas de diferentes setores da economia, visando mapear e medir os possíveis custos ocultos, também podem ser realizados para melhor entender o impacto destes dentro das organizações. Para melhor entender a baixa quantidade de publicações sobre o tema, pode ser realizada pesquisa analisando quais justificativas estão sendo utilizadas pelos estudos sobre custos ocultos, por meio desta análise pode ser possível identificar fragilidades que estejam contribuindo para a escassez de publicações.

## REFERÊNCIAS

Bacic, M. J. (1994). Escopo da gestão estratégica de custos em face das nações de competitividade e de estratégia empresarial. Anais do Congresso Brasileiro de Custos, São Leopoldo, RS, Brasil, 1.

Bierna, T. J. & Waterstraat, F. L. (2004). *Total cost of ownership for metalworking fluids*. Illinois Waste Management and Research Center.

Bittencourt, P. F.; Rapini, M. S. & Paranhos, J. (2012). Reflexos locacionais na interação universidade-empresa nos setores químico e farmacêutico brasileiro. *Ensaio FEE*, 33(2), 453-482.

Cardoso, R. L.; Pereira, C. A. & Guerreiro, R. (2007). Perfil das pesquisas em contabilidade de custos apresentadas no EnANPAD no período de 1998 a 2003. *Revista de Administração Contemporânea*, 11(3), 177-198.

Catani, A. M; Oliveira, J. F. & Michelotto, R. M. (2010). As políticas de expansão da educação superior no Brasil e a produção do conhecimento. *Revista Série-estudos*, 30, 267-281.

Cooper, R. & Kaplan, R. S. (1988). How cost accounting distorts product costs. *Management Accounting*, 69(10), 20-27.

Cooper, R. & Slagmulder, R. (2003). Strategic cost management: expanding scope and boundaries. *Journal of Cost Management*, 17(1), 23-30.

Egghe, L. (2005). Zipfian and lotkaian continuous concentration theory. *Journal of the American Society for Information Science and Technology*, 56(9), 935-945.

Femenick, T. R. (2005). A problemática e a solução para os “custos invisíveis” e “custos ocultos”. *Revista da FARN*, 4(1/2), 49-61.

Ferreira, M. P. (2011). A bibliometric study on ghoshal's managing across borders. *Multinational Business Review*, 19(4), 357-375.

Garcia, R; Araujo, V. C.; Mascarini, S. & Santos, E. G. (2014). Efeitos da qualidade da pesquisa acadêmica sobre a distância geográfica das interações universidade-empresa. *Estudos econômicos*, 44(1), 105-132.

Gil, A. C. (2008). *Como elaborar projetos de pesquisa*. 4. ed. São Paulo: Atlas.

Hosking, G. (1993). Strategic management of costs. *Planning Review*, 21(5), 51-56.

Krishnan, S. K. (2006). Increasing the visibility of hidden failure costs. *Measuring Business Excellence*, 10(4), 77-101.

Kumar, A. & Shafabi, K. (2011). Strategic cost management—suggested framework for 21st century. *Journal of Business and Retail Management Research*, 5, 118-130.

Lima, M. A. A. (1991). A estrutura e as ferramentas da intervenção-pesquisa sócio-econômica nas empresas e demais organizações. *Revista de Administração de Empresas*, 31(1), 21-30.

Machado, D. G.; Silva, T. P. & Beuren, I. M. (2012). A produção científica de custos: análise das publicações em periódicos nacionais de contabilidade sob a perspectiva das redes sociais e da bibliometria. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 15 (3), 3-16.

Machado, D. G. & Souza, M. A. (2006). Análise das relações entre a gestão de custos e a gestão do preço de venda: um estudo das práticas adotadas por empresas industriais conserveiras estabelecidas no RS. *Revista Universo Contábil*, 2(1), 42-60.

Maia, E. L. S. (1973). Comportamento bibliométrico da língua portuguesa, como veículo de representação da informação. *Ciência da Informação*, 2(2).

Miller, J. G. & Vollmann, T. E. (1985). The hidden factory. *Harvard Business Review*, 63(5), 142-150.

Slavov, T. N. B. (2011). Gestão Estratégica de Custos no Brasil: Estudo Bibliométrico nos anos de 2004 a 2010. Anais do Congresso Brasileiro de Custos, Rio de Janeiro, RJ, Brasil, 18.

Soutes, D. O. (2007). Custo total de propriedade (TCO): é importante? Para quem? *Ciências Sociais Aplicadas em Revista*, 7(13), 83-105.

Souza, M. A.; Braga, A. V. & Krombauer, C. A. (2014). Mapeamento da gestão de custos interorganizacionais: uma meta-análise envolvendo pesquisadores, métodos e discussões. *Contexto*, 14(28), 41-52.

Souza, M. A.; Heinen, A. C. & Mezzomo, F. (2012). Planejamento e controle de custos ambientais: um estudo multicaso em indústrias do rio grande do sul. *Revista Informação Contábil*, 6(4), 44-65.

Souza, M. A.; Alberton, J. R.; Marquezan, L. H. F & Monteiro, R. P. (2013). Fatores determinantes de ocorrência de custos ocultos: estudo em uma cooperativa agroindustrial de arroz do rio grande do sul. *Revista Universo Contábil*, 9(1), 06-27.

Tessari, G. L.; Neves, K. M.; Macedo, J.J. & Corbari, E. C. (2014). Custos no setor hoteleiro: uma bibliometria sobre as publicações em periódicos *Qualis* 2004 a 2011. *Revista Gestão & Desenvolvimento*, 1(2).

Voese, S. B. & Mello, R. J. G. (2013). Análise bibliométrica sobre gestão estratégica de custos no Congresso brasileiro de custos: aplicação da lei de Lotka. *Revista Capital Científico Eletrônica*, 11(1).

Welgacz, H. T.; Souza, A.; Corso, J. M. & Duclós, L. C. (2009). Custos ocultos nas operações de exportações brasileiras de carne. *Custos e @gronegocio Online*, 5(1), 117-134.