

Custeio Baseado em Atividades: Análise da Produção Científica, sob a perspectiva bibliométrica e sociométrica, do Congresso Brasileiro de Custos, no Período de 2006 a 2010

Eduardo Barbosa Custódio (FURG) - zdudz@yahoo.com.br

Débora Gomes Machado (FURB) - debora_furg@yahoo.com.br

Artur Roberto de Oliveira Gibbon (FURG) - argibbon@hotmail.com

Resumo:

O Custeio Baseado em Atividades (ABC), além de alocar os custos indiretos aos produtos, ganhou notoriedade por se constituir em uma ferramenta de gestão, devido ao volume de informações geradas. O presente estudo teve por finalidade realizar uma análise da produção científica sobre o Custeio Baseado em Atividades, no Congresso Brasileiro de Custos, no período de 2006 a 2010. Especificamente, esta pesquisa buscou identificar: as áreas temáticas em que foram apresentados os artigos pesquisados, atrelados ao custeio baseado em atividades; e características de autoria, tais como: quantidade de autores por artigo, redes de cooperação, autores referenciados mais prolíficos e suas afiliações institucionais. Foi realizada uma pesquisa documental, descritiva, bibliométrica com abordagem qualitativa. Para isto, foi utilizada como base de dados, os anais do Congresso Brasileiro de Custos, entre os anos de 2006 e 2010 em um universo de 1.246 artigos científicos, dos quais 68 fazem referência ao método de custeio ABC. Os resultados da pesquisa indicam que os 68 trabalhos encontrados se distribuem uniformemente durante os anos estudados variando entre 15 e 17 trabalhos por ano, a exceção de 2010 que demonstrou uma significativa redução de publicações nesta temática, tendo uma maior incidência de trabalhos com três autores. A UFMG foi a Instituição de Ensino com maior número de trabalhos no período estudado. Notou-se também uma queda do número de trabalhos sobre gestão de custos nas empresas de comércio e de serviços, tendo em contrapartida um crescimento da área temática de novas tendências aplicadas na gestão dos custos.

Palavras-chave: *Custeio ABC. Bibliometria. Congresso Brasileiro de Custos.*

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

Custeio Baseado em Atividades: Análise da Produção Científica, sob a perspectiva bibliométrica e sociométrica, do Congresso Brasileiro de Custos, no Período de 2006 a 2010

Resumo

O Custeio Baseado em Atividades (ABC), além de alocar os custos indiretos aos produtos, ganhou notoriedade por se constituir em uma ferramenta de gestão, devido ao volume de informações geradas. O presente estudo teve por finalidade realizar uma análise da produção científica sobre o Custeio Baseado em Atividades, no Congresso Brasileiro de Custos, no período de 2006 a 2010. Especificamente, esta pesquisa buscou identificar: as áreas temáticas em que foram apresentados os artigos pesquisados, atrelados ao custeio baseado em atividades; e características de autoria, tais como: quantidade de autores por artigo, redes de cooperação, autores referenciados mais prolíficos e suas afiliações institucionais. Foi realizada uma pesquisa documental, descritiva, bibliométrica com abordagem qualitativa. Para isto, foi utilizada como base de dados, os anais do Congresso Brasileiro de Custos, entre os anos de 2006 e 2010 em um universo de 1.246 artigos científicos, dos quais 68 fazem referência ao método de custeio ABC. Os resultados da pesquisa indicam que os 68 trabalhos encontrados se distribuem uniformemente durante os anos estudados variando entre 15 e 17 trabalhos por ano, a exceção de 2010 que demonstrou uma significativa redução de publicações nesta temática, tendo uma maior incidência de trabalhos com três autores. A UFMG foi a Instituição de Ensino com maior número de trabalhos no período estudado. Notou-se também uma queda do número de trabalhos sobre gestão de custos nas empresas de comércio e de serviços, tendo em contrapartida um crescimento da área temática de novas tendências aplicadas na gestão dos custos.

Palavras-chave: Custeio ABC. Bibliometria. Congresso Brasileiro de Custos.

Área Temática: Metodologias de ensino e pesquisa em custos

1 Introdução

O Congresso Brasileiro de Custos é o principal evento direcionado a área de custos empresariais do Brasil, procura divulgar a produção técnico-científica da especialidade e áreas afins, de forma a proporcionar a interação da comunidade acadêmica com os profissionais atuantes na área da Gestão de Custos. Em 2011, o Congresso Brasileiro de Custos está em sua 18ª edição e tem como tema central “Contabilidade de Custos e Bem-Estar Social: Conectando as Áreas Pública e Privada”. Sinteticamente o evento quer destacar “o grande desafio da área de custos: incorporar, aos relatórios gerados, informações que busquem conciliar crescimento econômico e bem estar social, tanto na esfera pública quanto na área privada”. (ABCUSTOS, 2011).

Pesquisas bibliométricas na área contábil, de cunho nacional, vêm sendo realizadas como é o caso do estudo de Barbosa et al. (2008) que analisaram bibliometricamente 124 artigos publicados na Revista Brasileira de Contabilidade, no período de 2003 a 2006. A análise descritiva constatou que 189 autores estiveram envolvidos, gerando uma média de 1,5 autores por pesquisa e 47,25 autores por ano. Quanto ao número máximo de autores por artigo, os autores verificaram que existe uma frequência maior de publicações de artigos com um único autor (59%) enquanto que 35% dos artigos foram escritos por uma dupla de autores.

Houve também, uma publicação maior de artigos referentes ao tema “Ensino e Pesquisa da Contabilidade”, representando 23% do total das áreas analisadas, seguido pela representatividade dos seguintes temas: “Auditoria” e “Análise das Demonstrações Contábeis.”

Nascimento et al. (2008) analisaram a produção científica veiculada em periódicos de língua inglesa entre os anos de 1997 até 2007, por meio de um levantamento bibliométrico e análise de redes sociais em uma amostra de 80 artigos. Na análise de redes sociais, os autores identificaram um maior grau de centralidade para o professor Rob Gray, seguido por David Power da Universidade de Dundee no Reino Unido, que tem seu foco de trabalho na área de governança e o professor Clare Roberts da Universidade de Aberdeen, também no Reino Unido, que realiza pesquisas na área de comparação internacional de contabilidade.

Cruz et al. (2009) abordaram a incidência de trabalhos científicos sobre a Teoria das Restrições no Congresso Brasileiro de Custos entre os anos de 1994 a 2008, sendo selecionados artigos por meio da opção de busca disponibilizada no site da Associação Brasileira de Custos a partir das seguintes palavras-chaves: Teoria das Restrições, *Theory of Constraints* e TOC, resultando assim em 48 artigos. No estudo, os autores verificaram uma incidência maior nos trabalhos com até 2 autores (31,9%) e a Instituição de Ensino Superior (IES) com vínculo em mais publicações foi a Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ) com 22,8%. O autor que mais produziu no tema analisado foi Samuel Cogan, publicando 10 trabalhos em 7 edições do evento.

No intento de contribuir com o mapeamento do campo científico em contabilidade de custos no âmbito brasileiro este artigo tem a seguinte questão de pesquisa: Como está caracterizada a produção científica sobre o tema Custeio Baseado em Atividades, no Congresso Brasileiro de Custos, no período de 2006 a 2010. O objetivo geral que busca responder ao problema conta com os seguintes objetivos específicos: a) as áreas temáticas em que foram apresentados os artigos pesquisados, atrelados ao custeio baseado em atividades; e b) verificar características de autoria, tais como: quantidade de autores por artigo, redes de cooperação, autores referenciados mais prolíficos e suas afiliações institucionais.

Outro estudo, de âmbito internacional, foi realizado por Hesford et al. (2007) alicerçando-se em uma análise bibliométrica e sociométrica da produção científica em contabilidade gerencial, do período de 1981 a 2000, contendo 916 artigos em 10 periódicos internacionais de contabilidade. Os resultados da bibliometria apontaram para: uma mudança de orçamento e controle organizacional para avaliação de desempenho e tópicos de avaliação; declínio no uso de experimentos e aumento em estudos documentais, de caso e de campo; quanto às disciplinas de origem prevaleceu a economia. Quanto aos resultados da análise de citação e da rede social os autores destacaram que: os artigos com o foco no “controle” utilizam citações de sua própria área, 84% de citações, já os de “custos” 56% e da área de “outros temas” 39%. Também detectaram existências de duas redes sociais distintas em contabilidade gerencial, uma centrada no periódico *Accounting Organization and Society* e no *Management Accounting Research* e outra nos demais *Journals* da América do Norte, em número de oito; ainda que autores norte-americanos tenham como base de estudo a economia, enquanto australianos e europeus tem uma tendência a utilizar a sociologia.

A justificativa de realização do estudo tem como pressuposto que trabalhos como o de Hesford et al. (2007) contribuem sobremaneira com o meio acadêmico, pois divulgam informações relevantes sobre a temática de estudo, no campo da bibliometria e sociometria. Desta forma, pesquisas realizadas no Brasil, na área de gestão de custos podem trazer contribuições teóricas e empíricas de pesquisas já realizadas como forma de futura consolidação da teoria contábil.

O artigo encontra-se estruturado, além desta introdução, seção um, que demonstra a problemática de pesquisa e estudos anteriores, da seção dois que contempla o aporte teórico

do estudo, após a seção três com os procedimentos metodológicos, a seção quatro com a análise dos resultados e por fim, a seção cinco com as considerações finais, seguida das referências utilizadas na pesquisa.

2 Revisão de Literatura

O suporte teórico deste estudo foi segmentado, primeiramente sobre aspectos conceituais do custeio baseado em atividades e em segundo momento na produção científica da área de pesquisa em gestão de custos.

2.1 Custeio Baseado em Atividades (ABC)

O custeio de um produto ou serviço possui custos diretos e indiretos. Os custos diretos são facilmente alocados ao custo total. Já com os custos indiretos, surge a problemática de como os alocar de forma adequada, evitando assim, a geração de valores distorcidos. Leone (2000, p. 61) destaca que “os custos rateados são sempre custos indiretos, pois o rateio é realizado mediante o emprego de critérios e taxas que resultam na divisão proporcional de um montante global e comum.” Existem vários métodos de custeio atualmente, FIPECAFI (2003) enumera cinco: o Custeio por Absorção, o Custeio Direto, o Custeio Variável, *Richskuratorium für Wirtschaftlichkeit* (RKW) e o Custeio Baseado em Atividades (ABC).

Martins (2009) destaca que “a utilidade do Custeio Baseado em Atividades (ABC) não se limita ao custeio do produto. Ele é, acima de tudo, uma poderosa ferramenta a ser utilizada na gestão dos custos.” Nakagawa (1994) acrescenta que neste método, os custos diretos são preferencialmente direcionados ao invés de ter seus valores rateados, gerando assim uma informação mais precisa de como cada atividade está consumindo os recursos da empresa. O ABC também tem como objetivo, facilitar a mudança das atitudes dos gestores, fazendo com que estes trabalhem não só a otimização dos lucros, mas também para o valor dos produtos e para os clientes. FIPECAFI (2003) ressalta que os benefícios do ABC são maiores quando ele é utilizado para fins gerenciais, contemplando, além de custos, outros gastos, para custear processos, mercados, classes de clientes, etc. O quadro 1, a seguir, expõe um comparativo das vantagens e desvantagens do custeio ABC.

Vantagens	Desvantagens
• informações gerenciais relativamente mais fidedignas por meio da redução do rateio;	• em contrapartida pode apresentar também desvantagens à empresa;
• menor necessidade de rateios “arbitrários”;	• gastos elevados para implantação;
• obriga a implantação, permanência e revisão de controles internos;	• alto nível de controles internos a serem implantados e avaliados;
• identifica onde os itens em estudo estão consumindo mais recursos;	• necessidade de revisão constante;
• identifica o custo de cada atividade em relação aos custos totais da entidade;	• considera muitos dados de difícil extração;
• pode ser empregado em diversos tipos de empresas;	• dificuldade de envolvimento e comprometimento dos empregados da empresa;
• pode, ou não, ser um sistema paralelo ao sistema de contabilidade;	• necessidade de reorganização e reformulação de procedimentos da empresa antes de sua implantação;
• possibilita a eliminação ou redução das atividades que não agregam valor ao produto.	• dificuldade na integração das informações entre departamentos;
	• falta de pessoal qualificado; e
	• maior preocupação em gerar informações estratégicas do que em usá-las;

Fonte: Adaptado de Azevedo, Gouvêa e Oliveira (2006)

Quadro 1: ABC – vantagens e desvantagens

Conforme observado no quadro 1, as vantagens giram em torno do aumento dos controles, da redução de custos e dos rateios arbitrários. Estas vantagens são atrativas, visto que é este tipo de acréscimo que as empresas buscam ao implantar uma nova ferramenta gerencial. Quanto às desvantagens giram em torno da complexidade e alto custo de implantação na empresa, que são fatores decisivos na implantação do método, cabendo a empresa analisar se é viável ou não a implantação total ou parcial.

Martins (2009) descreve as duas visões, vertical e horizontal, de análise de custos possibilitadas pelo ABC:

a) a visão econômica de custeio, que é uma visão vertical, no sentido de que apropria os custos aos objetos de custeio através das atividades realizadas em cada departamento; e

b) a visão de aperfeiçoamento de processos, que é uma visão horizontal, no sentido de que capta os custos dos processos através das atividades realizadas nos vários departamentos funcionais.

FIPECAFI (2003) mostra que neste método os custos indiretos são direcionados não por centro de custos departamentalizados, mas sim por atividades. Para cada atividade relevante, é identificado o fator pelo qual passa a mensurar, da forma mais lógica possível, o quanto de seu custo de atividade deve ser atribuído ao produto. Denomina-se este fator como “direcionador de custo.” Por refletir a verdadeira relação entre os produtos e a ocorrência dos custos, reduzindo assim as distorções causadas por rateios arbitrários dos sistemas tradicionais de custeio.

Nakagawa (1994) define o ABC como uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de uma empresa. Os dados gerados pelo ABC podem se constituir em poderosa ferramenta de alavancagem de atitudes das pessoas envolvidas no processo de mudanças da empresa que adotar o método.

Nota-se pelas características descritas anteriormente a importância notável do método de custeio ABC. A redução das distorções provocadas pelo rateio arbitrário e o acréscimo de informações para o gestor são fatores que contribuem para esta reconhecida importância. Talvez seja por isso que o ABC seja um tema tão corrente nas pesquisas científicas, quando são relacionadas com a contabilidade de custos.

2.2 Produção Científica

A Contabilidade é reconhecida como uma ciência social, e para entendê-la, são realizadas pesquisas sociais. Segundo Gil (1994) pesquisa social é o processo que utiliza a metodologia científica para obter novos conhecimentos no campo da realidade social. Esta realidade social envolve todos os aspectos relativos ao homem em seus múltiplos relacionamentos com outros homens e instituições sociais.

Sendo assim, Longaray e Beuren (2009, p. 31) afirmam que “a contabilidade como ciência social, aplica os métodos científicos e seus procedimentos, que tendem a possuir características próprias moldadas às particularidades do estudo do objeto do patrimônio.” O estudo do patrimônio tem como fim, a produção de informação para seus usuários. Nisto, Oliveira (2003, p. 53) acrescenta que:

Como ciência aplicada, a Contabilidade busca a utilização dos conhecimentos consolidados na solução de problemas concretos. É nessa situação que se definem seus objetivos, ou seja, sua utilização como sistema de informação para fins gerenciais.

Riccio, Sakata e Carastan (2003) realizaram estudo sobre a pesquisa contábil nas universidades brasileiras. Para isso, foram analisaram textos produzidos pela PUC, USP, ISEC e UERJ entre 1962 até 2000, chegando a uma amostra de 386 trabalhos. Nesta pesquisa os autores detectaram uma forte presença de textos que abordavam assuntos referentes à contabilidade gerencial, que apresentavam uma tendência de queda desde 1991. Neste *ranking*, a contabilidade de custos ocupava, na época o 4º lugar. Dentre as barreiras a serem enfrentadas pelos pesquisadores em sua exploração na pesquisa contábil, os autores citaram: disponibilidade de tempo dos pesquisadores, influência dos orientadores, a relação entre o pesquisador e o professor, influência da abertura da economia brasileira, mudanças na economia internacional, influência de crises econômicas, tendências novas em administração empresarial, entre outros.

Iudícibus e Bertolucci (2004), concluíram que em uma amostragem por assuntos tratados, predominam os temas relacionados a custos e contabilidade gerencial, seguido por temas relacionados a instituições financeiras. A pesquisa também revelou que os autores mais citados e referenciados, como Antônio Lopes de Sá, Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins, Armando Catelli, José Carlos Marion, entre outros, seguem a linha normativa ou descritiva em seus principais trabalhos. Os autores afirmam que este fato não significa uma perda de importância da contribuição dos autores à ciência contábil. Estes faziam o que havia de melhor dentro dos limites da disciplina no Brasil para a época.

Fazan e Costa (2005) buscaram em seu estudo, abordar a realização de pesquisas de custos e o desenvolvimento político, dos anos 70 ao início do século XXI. Em sua conclusão, os autores confirmam que o desenvolvimento da pesquisa contábil aconteceu de forma tardia, influenciado pela cultura educacional tecnicista. O surgimento de pesquisas ocorreu com a inquietação diante de problemas insolúveis, sob a influência dos que foram estudar no exterior. Nos dados analisados, o custeio ABC apresenta uma significativa presença nos focos estudados na área de custos, em cursos de mestrado e de doutorado, evidenciando a importância da matéria e a inquietação gerada, suscitando a atenção dos estudiosos.

Diehl e Souza (2007) analisaram a incidência de artigos sobre o método ABC no Congresso Brasileiro de Custos entre o período de 1997 e 2006. Nesta época, os autores concluíram que houve uma tendência de queda de trabalhos abordando o método de custeio ABC. Os autores criticaram o uso excessivo de obras introdutórias, a repetição de autores clássicos sem a proposição de novas idéias, investigações por demais baseadas em relatos práticos e a ausência dos autores mais citados apresentando trabalhos no evento.

No estudo de Cardoso, Pereira e Guerreiro (2007), foi feita uma busca do perfil das pesquisas em contabilidade de custos que foram apresentadas no ENANPAD, no período que compreende os anos de 1998 a 2003. A pesquisa apontou um crescimento quantitativo da apresentação de trabalhos na área de contabilidade. Destacou também a abordagem empírica revelada na maioria dos trabalhos, indicando uma evolução do tipo de método de pesquisa adotado, apresentando resultados não apenas baseados em revisão de literatura. No entanto, os autores ressaltaram o pouco uso de técnicas de modelagem para demonstrar aplicações de técnicas de custos, além da quase inexistência do uso de métodos quantitativos. Nos métodos qualitativos, uma falta de rigor na estruturação de questionários. Estas deficiências, segundo os autores, podem ser corrigidas com a evolução e desenvolvimento dos programas de mestrado e doutorado existentes no país.

3 Procedimentos Metodológicos

Foi realizada neste estudo uma pesquisa documental que se caracteriza como descritiva por meio de estudo bibliométrico com uma abordagem qualitativa. Para Lakatos e Marconi (1991) e Gil (1994), a pesquisa documental caracteriza-se por se utilizar de materiais

que ainda não receberam um tratamento analítico. Estes documentos sem tratamento são divididos em documentos primários, que são, dentre outros, documentos oficiais, reportagens de jornal, cartas, contratos, diários, filmes, fotografias e gravações. Por outro lado existem os documentos secundários que são aqueles que, de alguma forma, já foram analisados. São estes os relatórios de pesquisa, relatórios de empresas, tabelas estatísticas, etc. No caso deste estudo os documentos analisados são artigos científicos e se constituem em materiais de fontes secundárias.

Raupp e Beuren (2009) destacam que na pesquisa descritiva são utilizadas técnicas estatísticas, desde as mais simples até as mais sofisticadas, para analisar e descrever os problemas de pesquisa. Gil (1994, p. 45) conceitua esta como a pesquisa que “tem como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou estabelecimento de relações entre variáveis.” Nesta pesquisa a descrição se refere as características da produção científica no método de custeio ABC.

Otlet (1986) descreve a bibliometria como forma de medição através do uso da estatística, podendo esta medição passar por itens como: número de obras; produção atual; tempo de elaboração das obras; extensão das obras; tiragem; edição; peso; preço; tipografia, linhas, letras e palavras; destruição; maquinaria; e etc..

A pesquisa qualitativa, segundo Denzin e Lincoln (2006), “envolve o estudo do uso e a coleta de uma variedade de materiais empíricos que descrevem momentos e significados rotineiros e problemáticos na vida do indivíduo.” Raupp e Beuren (2009) destacam que na pesquisa qualitativa, se buscam análises mais profundas em relação aos fenômenos estudados visando destacar características não observadas através de um estudo quantitativo.

A coleta de dados foi realizada a partir dos anais do Congresso Brasileiro de Custos, entre os anos de 2006 e 2010. O procedimento de coleta se deu nos seguintes passos:

- 1) Foram identificados através da busca nos arquivos de folha de rosto, todos aqueles que continham a sigla “ABC”;
- 2) Estes foram separados e analisados unitariamente a fim de identificar quais tinham o método ABC como foco principal do artigo, seja no assunto ou nas palavras-chave;
- 3) Os artigos selecionados formaram então a população total;
- 4) Foram coletados em uma planilha eletrônica, o ano, o título, as palavras-chave, a quantidade de autores por artigo, os nomes dos autores e suas instituições de ensino.
- 5) Os dados coletados e tabulados foram inseridos no *software* UCINET® 6.288 e Net Draw® 2.097, a fim de elaborar os dados referentes a rede de cooperação.

Os artigos escolhidos foram aqueles que tinham ABC como um dos temas principais em seu título, resumo ou palavras-chave. Descartaram-se assim aqueles que apenas citavam o em seu resumo o método, sem que este fosse um dos focos principais do trabalho.

4 Análise dos Resultados

Esta pesquisa buscou identificar a incidência de trabalhos que abordam o método de custeio baseado em atividades. Para isto, foi realizada uma pesquisa bibliométrica na base de dados dos anais do Congresso Brasileiro de Custos, entre os anos de 2006 e 2010, em um universo de 1.246 artigos científicos, dos quais 68 fazem referência ao método de custeio ABC, nesses cinco anos do evento.

Estes dados estão detalhados a tabela 1 a seguir.

Tabela 1: Artigos produzidos no Congresso Brasileiro de Custos

Ano	Cidade Cede/UF	Artigos totais	Artigos sobre ABC	%
2006	Belo Horizonte/MG	212	15	22,06
2007	João Pessoa/PB	238	16	23,53
2008	Curitiba/PR	267	17	25,00
2009	Fortaleza/CE	253	16	23,53
2010	Belo Horizonte/MG	276	4	5,88
Total		1.246	68	100,00

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme visto na Tabela 1 os 68 artigos referentes ao Custeio ABC, representam, durante o período estudado, cerca de 5,46% do total. Nota-se que há uma regularidade na quantidade de artigos seccionados sobre o tema, variando entre 15 e 17 artigos, com exceção de 2010 que teve os artigos sobre o ABC em quantidade significativamente menor que os demais anos. A média até 2009 é de 16 artigos sobre o ABC por ano, talvez seja uma divisão de assuntos por parte da organização do evento a fim de não saturar com o mesmo assunto determinada área, justificando o motivo de tal regularidade.

A pesquisa de Diehl e Souza (2007) encontrou 237 artigos sobre o assunto em 1.709 trabalhos aceitos no mesmo evento, no período de 1997 a 2006, em 10 anos representou uma média de 23,7 trabalhos por ano. Comparando-se as duas pesquisas nota-se uma redução na publicação do tema.

Após a coleta dos dados, estes passaram por um tratamento a fim de atender aos objetivos específicos da pesquisa. Na tabela 2, atende-se ao primeiro objetivo, que sugere a identificação das áreas temáticas em que foram apresentados os artigos pesquisados, atrelados ao custeio baseado em atividades.

Tabela 2 – Quantidade de artigos sobre o ABC nas áreas temáticas

Área Temática	2006	2007	2008	2009	2010	Total	%
Gestão de custos nas empresas de comércio e de serviços	6	4	3	3	1	17	25,00
Gestão de custos no setor governamental	2	3	5	2	0	12	17,65
Desenvolvimentos teóricos de custos	2	3	4	3	0	12	17,65
Novas tendências aplicadas na gestão de custos	1	0	1	4	0	6	8,82
Gestão de custos nas empresas agropecuárias e de agronegócios.	1	2	1	1	0	5	7,35
Gestão de custos para micro, pequenas e médias empresas	1	1	0	1	1	4	5,88
Ensino e pesquisa na gestão de custos	0	2	1	0	0	3	4,41
Gestão estratégica de custos	1	1	0	0	1	3	4,41
Aplicação de modelos quantitativos na gestão de custos	0	0	1	1	0	2	2,94
Gestão de custos logísticos nas cadeias produtivas	0	0	1	0	0	1	1,47
Gestão de custos e tecnologia da informação.	0	0	0	1	0	1	1,47
Gestão de custos nas empresas do terceiro setor	0	0	0	0	1	1	1,47
Custos, gestão, competitividade e atividade.	1	0	0	0	0	1	1,47
Total	15	16	17	16	4	68	100,00

Fonte: Dados da pesquisa

Na tabela 2, quanto à classificação temática, observa-se uma predominância das publicações que tratam da “gestão de custos nas empresas de comércio e de serviços”,

representando um quarto do total de artigos que exploraram o ABC. Esta temática trata, conforme o Congresso Brasileiro de Custos - CBC (2010), em geral sobre a mensuração, a evidenciação e a análise de custos nas empresas destes setores. Segue após, com a mesma proporção de trabalhos, cerca de 18%, trabalhos sobre a “gestão de custos no setor governamental” que apresentam modelos de gestão de custos aplicáveis à área governamental nas variadas esferas do poder público, e “desenvolvimentos teóricos sobre custos” que abordam, do ponto de vista teórico, os sistemas, métodos e modelos de custeio, a utilização das informações de custos para decisões, a análise de custos, o uso das informações de custos na determinação e análise de preços, a interpretação e análise das práticas de custeio nos mercados.

Na Tabela 2, também pode ser observado o comportamento dos interesses dentro das áreas temáticas. Nota-se que mesmo com uma grande incidência de trabalhos sobre gestão de custos nas empresas de comércio e de serviços, há uma queda considerável a respeito da abordagem do tema. Isto pode ser devido a um desgaste do assunto tratado, ou uma preferência maior por outras abordagens do tema ABC.

Uma área temática que se destacou durante a pesquisa foi a de “novas tendências aplicadas na gestão dos custos”, que obteve um crescimento bastante expressivo em 2009. Esta área temática traz trabalhos que buscam novos modelos, técnicas ou sistemas de mensuração, evidenciação e análise de custos nas diversas áreas. Este crescimento indica talvez uma busca dos pesquisadores, ou até da organização do congresso por trabalhos que tragam novidades dentro da temática ABC. Optou-se por não tecer comentários sobre o ano de 2010, devido a redução da quantidade de artigos aceitos sobre o tema, inferindo-se que se faz necessário uma busca pelas motivações que levaram a tal redução.

A fim de atender ao segundo objetivo específico, a tabela 3 traz uma síntese da quantidade de autores e coautores por artigo:

Tabela 3 – Quantidade de autores por artigo

Autores por artigo	Quantidade de artigos	%
1 Autor	6	8,82
2 Autores	21	30,88
3 Autores	25	36,76
4 Autores	13	19,12
5 Autores	3	4,41
TOTAL	68	100,00

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme dados da tabela 3, percebe-se a baixa incidência de artigos com um ou cinco autores. A maior concentração se dá em trabalhos que contam com dois, três ou quatro autores, sendo que a maioria dos artigos analisados teve três autores, chegando a, aproximadamente, 37% do total estudado. Isto pode denotar que o assunto ABC costuma ser melhor explorado por grupos de pesquisa do que em trabalho solitário. Talvez devido à grande complexidade do assunto demandando o gerenciamento de uma série de informações vitais para o melhor desempenho do método e da pesquisa, como destacado por Azevedo, Gouvêa e Oliveira (2006).

Por outro lado a pesquisa de Diehl e Souza (2007) encontrou 42% de trabalhos com autoria única, demonstrando uma costumeira prática solitária de pesquisa no período de 1997 a 2006, que não se repetiu nos últimos 5 anos nesta pesquisa.

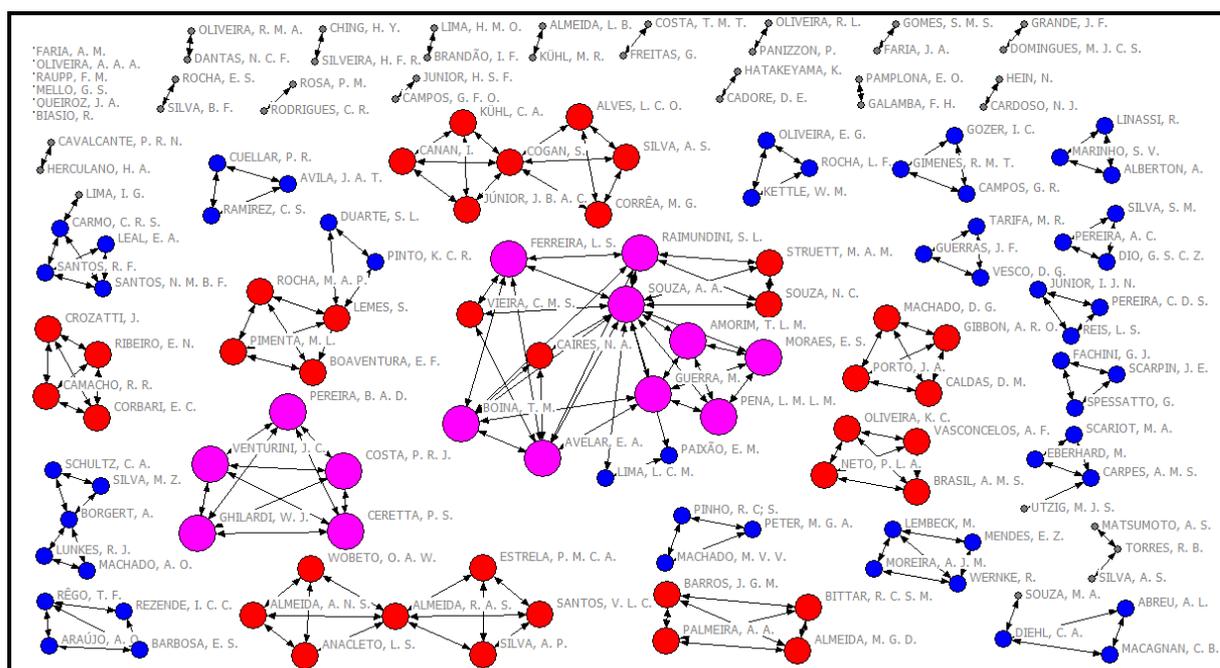
No tocante à análise das redes de cooperação entre os autores, por meio do *software* UCINET® 6.288, foi possível atender ao terceiro objetivo específico, verificando a forma como os autores se relacionam.

Tabela 4 – Grau de centralidade

Autor	Grau de saída	Grau de entrada	Grau de saída normalizado	Grau de entrada normalizado
SOUZA, A. A.	14000	14000	9524	9524
AVELAR, E. A.	7000	7000	4762	4762
GUERRA, M.	6000	6000	4082	4082
ALMEIDA, R. A. S.	6000	6000	4082	4082
BOINA, T. M.	6000	6000	4082	4082
COGAN, S.	6000	6000	4082	4082
RAIMUNDINI, S. L.	6000	6000	4082	4082
LEMES, S.	5000	5000	3401	3401
FERREIRA, L. S.	5000	5000	3401	3401

Fonte: Dados da pesquisa

Na tabela 4 pode ser verificado o grau de centralidade de cada autor sendo que, são apresentados apenas os autores que obtiveram mais de 5 laços. Neste caso, o maior número de laços foi apresentado por Souza com 14 ligações, e um grau normalizado, tanto de entrada, quanto de saída de 9,52%. A seguir, figura Avelar que apresenta 7 ligações, com o grau normalizado de 47,62%. Estas interações podem ser analisadas na figura 1 a seguir que mostra as redes de cooperação entre os autores.



Fonte: Dados da pesquisa

Figura 1: Rede de cooperação entre os autores no período de 2007 a 2010

Percebe-se pela figura 1, a incidência de diversos grupos atuando isoladamente, em sua predominância de trios ou duplas, conforme já descrito na tabela 3. Uma forte rede está em torno de Souza, A.A., que conta em seus laços outros autores como Avelar e Raimundini, que apresentam boa quantidade de interligações com outros autores. Cogan, Leme e Almeida surgem como figuras centrais de redes que, sem sua participação, estariam isoladas. Vale ressaltar a ligação de Venturini, Costa, Pereira, Ceretta e Ghilardi que formam entre si uma rede com fortes laços.

A tabela 4 traz a relação dos autores que mais publicaram artigos no Congresso Brasileiro de Custos, do período estudado, que trataram do tema ABC:

Tabela 5 – Autores que Mais Publicaram

Colocação	Nome do Autor	Quantidade	IES
1º	Antônio Artur de Souza	9	UFMG
2º	Ewerton Alex Avelar	4	NECEU - UFMG
	Rodney Wernke	4	UNISUL
	Altair Borgert	3	UFSC
3º	Terence Machado Boina	3	ANCINE
	Simone Leticia Raimundini	3	UFV

Fonte: Dados da pesquisa

Na tabela 4 tem-se a quantidade de artigos que cada autor apresentou nestes cinco anos de Congresso Brasileiro de Custos. Estão elencados apenas os seis primeiros colocados ficando após, aqueles que possuíam até um trabalho. Antônio Artur de Souza (UFMG) se destacou por possuir um total de 9 trabalhos apresentados. Logo, seguem em segunda colocação, Ewerton Alex Avelar e Rodney Wernke com quatro publicações cada um, e Altair Borgert, Terena machado Boina e Simone Leticia Raimundini com três publicações cada um. Após, identificou-se 19 autores com 2 publicações e os demais, 125 autores, com uma publicação apenas totalizando 150 autores. Na pesquisa de Diehl e Souza (2007) o destaque ficou para o autor Samuel Cogan com 8 trabalhos.

A seguir, na tabela 5, têm-se os autores referenciados mais prolíficos:

Tabela 6 – Autores mais prolíficos

Ranking	Autor	Quantidade
1º	MARTINS, Eliseu	50
2º	NAKAGAWA, Masayuki	49
3º	KAPLAN, Robert S.	44
4º	BRASIL	36
5º	COGAN, Samuel	19
	HORNGREN, Charles T.	19
6º	BRIMSON, J. A	18
	LEONE, George S. G..	18
7º	GIL, Antônio Carlos	17
	HANSEN, Don R	17

Fonte: Dados da pesquisa

Na tabela 5, encontram-se os autores mais prolíficos referenciados, dentro da amostra estudada. Neste *ranking* em primeiro lugar encontra-se Eliseu Martins, professor da Universidade de São Paulo, com 50 referencias aos seus trabalhos. Muito se deve ao seu livro “Contabilidade de Custos”, amplamente utilizado em pesquisas científicas que tratam de Contabilidade de Custos no Brasil e também no ensino de graduação e pós-graduação em contabilidade, trata-se de uma relevante referência nacional na área.

Na segunda colocação encontra-se, também professor da Universidade de São Paulo, Masayuki Nakagawa que principalmente, com seu livro “ABC: Custeio Baseado em Atividades” foi bastante adotado dentro os trabalhos que tratam do método de custeio ABC. Também se nota a significativa utilização de leis, geralmente utilizadas para retratar o aspecto legal dos setores a serem aplicados o ABC. Igualmente há a presença do autor Antônio Carlos

Gil que obteve destaque pelo livro “Métodos e técnicas de pesquisa social” que trata fundamentalmente sobre as técnicas e métodos a serem aplicados dentro da pesquisa social.

O estudo de Diehl e Souza (2007) demonstrou posição contrária a esta pesquisa, com primeiro lugar para o autor Masayuki Nakagawa com 78 referências e segundo lugar para o autor Eliseu Martins com 54 referências aos seus trabalhos. Diehl e Souza (2007) explicam que esse fato se deve a inclusão tardia do tema ABC no livro do professor Eliseu Martins. Assim, a partir da inclusão desta temática nas suas edições mais contemporâneas, o mesmo passou a ser o mais referenciado.

Tabela 7 – Similaridades das principais Instituições de Ensino quanto ao número de publicações

Nº de Artigos	Nº de Instituições	Instituições de Ensino
26	1	UFMG
9	2	UnB, UFRN
8	2	UFRJ, UFBP
7	1	FURB
6	3	UEM, UFU, UFSC
6	3	UFSM, UNOESC, UNISUL, UFC
4	7	FACC, UFPR, NECEU, PUC-SP, UNISINOS, FURG, UFS
3	12	PUC BRASÍLIA, UCS, UFV, UNIFEI, UNIPAR, UNASP, UERJ, UCB, UNIVALI, UTALCA, UFPB, UFRN
2	12	UNICENTRO, FSA, ACEV, SENAC, UNERJ, UNISEPE, PUCSP, BCB, UTFPR, Sem vínculo, UVA, UFBA
1	32	FACSAL, UNIVEL, HURM, USP, Centro Universitário São Camilo, UFCG, UERN, UFRGS, FCV, UNIAMERICANA, UERJ, UDESC, MACKENZIE, PPGA-UFU, TU-Chemnitz, UNIUBE, CESUCA, PPG UNB, EMBRAPA, FACESM, FEI, UNI-BH, Unitau, FECAP, FUNPEC, FAIES, SINOP, UESP, UNEMAT, UFLA, ANCINE, INIFEI

Fonte: Dados da pesquisa

Na tabela 6 as instituições foram distribuídas pelas zonas “centro”, “intermediária” e “periferia” apresentando na zona central, a UFGM com 26 publicações. Na zona intermediária estão distribuídas as IES com autores que somam entre 5 e 9 publicações no congresso. Na zona denominada como “periferia” estão aquelas IES que apresentaram até 4 autores apresentando trabalhos no congresso.

5 Considerações Finais

O presente estudo teve como objetivo geral a caracterização da produção científica quanto à abordagem do Custeio ABC dentro do Congresso Brasileiro de Custos no período de 2006 a 2010.

Faz-se necessária a pesquisa visto que o método de custeio ABC, amplamente debatido, tem sido alvo de várias discussões e estudos no período analisado, sendo interessante identificar quais caminhos foram percorridos pelos autores a fim de se tomar como base para a realização de futuras pesquisas sobre o tema.

Nisto, ao atender o primeiro objetivo específico, que quanto à classificação temática dos artigos, nota-se que há uma predominância dos artigos que tratam da gestão de custos nas empresas de comércio e de serviços, seguido pelos temas “gestão de custos no setor governamental” e “desenvolvimentos teóricos sobre custos”. O número de trabalhos sob o

tema “gestão de custos nas empresas de comércio e de serviços” apresentam números decrescentes ao decorrer dos anos. Ainda, nota-se a existência de um grande aumento no ano 2009 de trabalhos referentes ao tema “Novas Tendências Aplicadas na Gestão de Custos”. Como sugestão de futura pesquisa fica o questionamento embasado na identificação se esta alavancagem do tema é um fato isolado ou se é uma tendência se apontando para as pesquisas em ABC.

O segundo objetivo específico trata da quantidade de autores por artigo que resultou em uma concentração maior dos trabalhos com dois, três e quatro autores tendo maior número trabalhos com três autores. No quarto objetivo específico se buscou relacionar os autores referenciados mais prolíficos, nisto o destaque foi para os professores da USP Eliseu Martins, autor mais citado, e Masayuki Nakagawa, segundo mais citado. Ao atender o quinto objetivo específico, se vê que a instituição que mais publicou trabalhos foi a UFMG com 26 trabalhos ao todo, seguido da UnB e UFRN com 9 trabalhos apresentados cada.

Nota-se que a USP, universidade de grande importância na pesquisa contábil, apenas apresentou 1 trabalho com autores afiliados. Sugere-se como futura pesquisa analisar quais áreas que esta universidade está atuando ao decorrer dos anos dentro do congresso.

Diehl e Souza (2007) afirmaram em seu estudo a pequena participação no congresso dos autores nacionais mais citados, denotando pouca importância que os mesmos conferem ao debate neste fórum. Esta problemática se manteve dentro da pesquisa realizada no que se refere ao custeio ABC onde não foram encontrados trabalhos dos autores mais citados. O mesmo estudo apresentou críticas a respeito do uso excessivo de obras introdutórias, a repetição de autores clássicos, sem a proposição de novas idéias e investigações por demais baseadas em relatos práticos. Este ponto pode estar passando por uma melhora visto que há um crescimento no último ano de pesquisa dentro da área temática que trata de novas tendências aplicadas na gestão de custos e uma diminuição dos trabalhos que tratam da gestão de custos nas empresas de comércio e de serviços onde, em geral, trazem aplicações do método em empresas de comércio ou serviços.

Por fim, tem-se a caracterização geral de como está sendo pesquisado o método de custeio ABC entre 2006 e 2010 no Congresso Brasileiro de Custos. Nota-se que este é um tema bastante abordado sob diversas ópticas diferentes sendo que algumas pouco exploradas pelos pesquisadores que tem como missão o desenvolvimento de estudos que tragam novidades relevantes ao método.

Referências

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE CUSTOS (ABC). **Apresentação**. 2011. Disponível em: <http://cbc2011.edugraf.ufsc.br/?page_id=41> Acesso em: 12 ago. 2011.

AZEVEDO, Ana Paula Ferreira; GOUVÊA, Josiane Bento; OLIVEIRA, Ualison Rébula. Custeio por absorção x custeio ABC. In: SEGeT – Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia, 3., 2006. Resende. **Anais...**, Resende, 2006. CD-ROM.

BARBOSA, E. T. et al. Uma Análise Bibliométrica da Revista Brasileira de Contabilidade no Período de 2003 a 2006. In: Congresso USP de Iniciação Científica, 5, 2008. São Paulo. **Anais...**, São Paulo, 2008. CD-ROM.

CARDOSO, Ricardo Lopes. PEREIRA, Carlos Alberto, GUERREIRO, Reinaldo. Perfil das Pesquisas em Contabilidade de Custos Apresentadas no ENANPAD. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 11, n. 3, p.177-198, jul./set. 2007.

CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS (CBC) **Áreas temáticas**. Disponível em: <http://cbc.edugraf.ufsc.br/?page_id=48>. Acesso em: 23 Ago. 2010.

CRUZ, Claudia Ferreira da. et al. Teoria das Restrições: um estudo bibliométrico da produção científica apresentada no Congresso Brasileiro de Custos (1994-2008). In: Congresso Brasileiro de Custos, 16, 2009. Fortaleza. **Anais...**, Fortaleza, 2009. CD-ROM.

DENZIN, Norman K.; LINCOLN, Yvonna S. **O planejamento da pesquisa qualitativa: teorias e abordagens**. 2 ed. Porto Alegre: Artmed, 2006.

DIEHL, Carlos Alberto; SOUZA, Marcos Antônio de. Um estudo sobre as publicações acerca do Custeio Baseado em Atividades (ABC) no Congresso Brasileiro de Custos – de 1997 a 2006. In: Congresso Brasileiro de Custos, XIV, 2007, João Pessoa. **Anais...**, João Pessoa: ABC, 2007. CD-ROM.

FAZAN, Eliza; COSTA, João Carlos Dias da. A contabilidade, a pesquisa de custos e o contexto brasileiro: uma abordagem sobre a realização de pesquisas de custos e o desenvolvimento político e econômico dos anos 70 ao início do século XXI. In: Congresso Internacional de Custos, IX, 2005. Florianópolis. **Anais...**, Florianópolis: ABC, 2005. CD-ROM.

FIPECAFI. **Manual de Contabilidade por Ações – Aplicável às demais Sociedades**. 6 ed. São Paulo. Atlas, 2003.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1994.

HESFORD, J. W.; SAM LEE, S.H.; VAN DER STEDE, W. A.; YOUNG, S. M. *Management accounting: a bibliographic study*. In: CHAPMAN, C. S.; HOPWOOD, A. G.; SHIELDS, M. D. **Handbook of management accounting research**, vol. 1. Oxford: Elsevier, 2007.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; BERTOLUCCI, Aldo Vincenzo. O futuro da pesquisa em contabilidade. In: IUDÍCIBUS, Sérgio de; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Teoria avançada da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2004.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1991.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos: planejamento, implantação e controle**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LONGARAY, André Andrade; BEUREN, Ilse Maria. Caracterização da pesquisa em contabilidade. In: BEUREN, Ilse Maria (org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2009.

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

NAKAGAWA, M., **ABC – Custeio baseado em atividades**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1994.

NASCIMENTO, A. R. et al. Disclosure social e ambiental: a produção veiculada em periódicos de língua inglesa entre 1997 e 2007. In: Congresso da Anpcont, 2, 2008. Salvador. **Anais...**, Salvador, 2008.

OLIVEIRA, Antonio Benedito Silva (Coord.). **Métodos e Técnicas de Pesquisa em Contabilidade**. São Paulo: Saraiva, 2003.

OTLET, Paul. O Livro e a Medida Bibliometria. In: ESTIVALS, Robert; ZOLTOWSKI, Victor; GARFIELD, Eugene; FONSECA, Edson Nery da (Org.). **Bibliometria: teoria e prática**. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1986. P. 19-34.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2009.

RICCIO, Edson Luiz; SAKATA, Marici Gramacho, CARASTAN, Jacira Tudora. **A pesquisa acadêmica contábil no Brasil**. TECSI/FEA/USP, São Paulo, 2003. Disponível em <http://www.tecsi.fea.usp.br/riccio/artigos/pdf/producao_cientifica.pdf>. Acesso em: 12 de julho de 2010.