

Área Temática: **Operações**

Abordagem do tema Custeio ABC em Periódicos

AUTORES

ROBSON RAMOS OLIVEIRA

Faculdade Béthencourt da Silva
oliveira.robs@terra.com.br

ALINE PEDROSA PEREIRA

Faculdade Béthencourt da Silva
alinepp@oi.com.br

CARLOS ALBERTO SOARES LEAL

Faculdade Béthencourt da Silva
carlosrleal@gmail.com

UALDO JOSÉ DA SILVA

Faculdade Béthencourt da Silva
ualdoprof@yahoo.com.br

Resumo

As empresas necessitam cada vez mais de ferramentas que as auxiliem em seus processos gerenciais, devido às exigências do mercado. Nas últimas décadas, emergiram diversos modelos de alocação dos custos, diferentes do tradicional, entre eles o Custeio Baseado em Atividades (ABC). Este método de custeio pode auxiliar os gestores no processo de tomada de decisões como instrumento de mensuração da eficiência do uso dos recursos. No contexto acadêmico, é vasta a bibliografia sobre o ABC em anais de eventos científicos. Em relação à publicação em periódicos, um levantamento no Google Acadêmico recuperou 33 estudos. Assim, o objetivo deste trabalho é investigar, utilizando a bibliometria como método, os tópicos mais discutidos sobre o ABC, os autores, e a rede de publicação formada. Os achados da pesquisa mostram que a rede de publicações, em periódicos, é formada por 74 autores, maioria do gênero masculino (70%). Antônio Artur de Souza, da UFMG, foi o autor central da rede. A Revista Contabilidade Vista & Revista foi a que mais publicou sobre a temática ABC (21%). Os estudos podem ser agrupados em seis tópicos: discussões teóricas sobre o ABC (27%, n=9); o segundo sobre aplicabilidade do ABC em empresas (33%, n=11); o terceiro abordando o ABC em organizações públicas (15%, n=5); o quarto tratando da aplicação do *time driven ABC Model* (12%, n=4); o quinto refere-se a um estudo bibliométrico (3%, n=1); por fim, o sexto, compara o ABC a outras ferramentas (10%, n=3).

Palavras-chave: Contabilidade Custos; Custeio ABC; Bibliometria.

Abstract

Companies increasingly need tools that assist in their management processes, due to market demands. In recent decades, several models have emerged for the allocation of costs, different from the traditional, including the Activity Based Costing (ABC). This method of costing can

assist managers in making decisions as an instrument for measuring the efficiency of resource use. In the academic context, is a vast literature on the ABC in scientific events. In relation to publication in journals, a survey in Google Scholar retrieved 33 studies. The objective of this study is to investigate, using bibliometrics as a method, the most discussed topics on the ABC, the authors, and publishing network formed. The research findings show that the network of publications in journals is formed by 74 authors, mostly male (70%). Antônio Artur de Souza, UFMG, was the author's central network. Contabilidade Vista & Revista was the journal that published more about the ABC (21%). The studies can be grouped into six topics: theoretical discussions about the ABC (27%, n = 9), the second on the applicability of the ABC companies (33%, n = 11) and the third covering the ABC in public (15 %, n = 5), the fourth case of applying team driven ABC Model (12%, n = 4), the fifth refers to a study bibliometric (3%, n = 1) and, lastly, the sixth, ABC compared to other tools (10%, n = 3).

Keywords: Cost Accounting, Activity Based Costing; Bibliometrics.

1. INTRODUÇÃO

O Custeio Baseado em Atividades - ABC surgiu por volta da década de 80, idealizado por Kaplan e Cooper, como explica Nakagawa (2001, p 41), se constituindo como uma importante ferramenta para as decisões gerenciais e estratégicas, sobretudo para as organizações combaterem desperdícios, melhorar os serviços, avaliar iniciativas de qualidade e impulsionar as empresas para o melhoramento contínuo.

O ABC pode ser entendido como um sistema de gestão de custos a ser adotado em caráter alternativo ao método tradicional, pois no ABC a alocação dos custos indiretos dá-se com a orientação dos direcionadores de custos às atividades e essas últimas aos objetos de custos, enquanto o sistema tradicional utiliza-se de rateios, geralmente arbitrários para tal.

A literatura sobre o conceito, aplicabilidade, vantagens e desvantagens, e demais questões sobre o ABC é vasta. Aqui, citam-se algumas: Cooper (1988) Nakagawa (1994, 2001), Ching (1995) Brimson (1996) Horngren (2000), Atkinson, Banker, Kaplan e Young (2000), Garrinson e Noreen (2001) e Martins (2003), além de diversos trabalhos acadêmicos apresentados, ao longo das últimas décadas, em revistas acadêmicas, congressos nacionais e internacionais de custos e de controle de gestão.

De uma busca no Google Acadêmico (*Google Scholar*) pelos descritores “Custeio Baseado em Atividades” e “*Activity Based Costing*” emergiram, respectivamente, 18.300 e 111.000 resultados.

Nesse contexto, surge a questão desta pesquisa: Qual é o volume de publicações sobre “Custeio ABC” em periódicos? Logo, o objetivo da presente pesquisa é efetuar levantamento no Google Acadêmico e nos sites da internet que hospedam os periódicos, objetivando investigar a quantidade de trabalhos publicados sobre a temática ABC, os principais autores, e os principais veículos de comunicação que publicam tais trabalhos, além da rede de publicação.

O trabalho foi organizado em cinco seções. Na introdução, descreveu-se a questão e o objetivo da pesquisa. Na seção dois, levantou-se o referencial teórico. Na terceira, foi tratada a metodologia, na quarta os achados e por último, foram feitas as considerações finais e sugestões para outras pesquisas.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

O referencial teórico deste trabalho descortina os 33 artigos recuperados no Google Acadêmico a partir de busca pelo descritor “Custeio ABC” e “*Activity Based Costing*” que serviram de base para o estudo bibliométrico.

O pico de produção sobre o tema se deu em 2011 (n=6), seguido do ano de 2005 (n=5). Em 2001, 2003 e 2010 não foram publicados trabalhos tratando do Custeio ABC. Em periódicos, o primeiro artigo foi cunhado por Cruz (1997), abordando a necessidade de um sistema de custos para o setor público. A Figura 1 mostra o quantitativo de artigos publicados na linha do tempo — 1997 a junho de 2012.

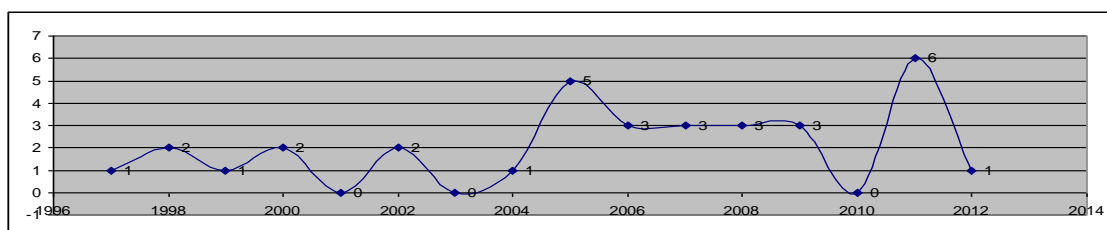


Figura 1: Quantidade de Publicações por série histórica: 1997 a 2012

Como mencionado, os estudos e artigos publicados em periódicos de 1997 a 2012 abordam temas em seis amplos tópicos. Uma revisão dos artigos indica que uma ampla variedade de problemas foi investigada.

O primeiro tópico envolvendo discussões teóricas sobre o ABC (27%, n=9); o segundo sobre aplicabilidade do ABC em empresas (33%, n=11); o terceiro abordando o ABC em organizações públicas (15%, n=5); o quarto tratando da aplicação do *time driven ABC Model* (12%, n=4); o quinto refere-se a um estudo bibliométrico (3%, n=1); por fim, o sexto, compara o ABC a outras ferramentas (10%, n=3).

Os nove trabalhos sobre o tópico “Discussão Teórica” foram, assim, resumidos:

Pereira Filho e Amaral (1998) ressaltaram a importância da contabilidade de custos como instrumento de informação gerencial. Discorreram acerca dos métodos de custeio tradicionais, absorção e variável, e sobre o ABC, destacando aspectos favoráveis e desfavoráveis em relação ao processo de decisão empresarial.

Santos (1998) abordou a importância do ABC a partir dos resultados esperados na sua implantação, apontou, também, vantagens e desvantagens da sua utilização, especialmente “a partir da visão de méritos, limites e superações verificadas desde o seu surgimento”.

Abrantes e Marioto (2008) realizaram revisão bibliográfica sobre o ABC objetivando “explicar, de forma acessível, a utilidade do método de custeio por atividade na gestão estratégica das organizações, mostrando como auxiliar nas tomadas de decisões dos gestores, proporcionando-lhes uma visão ampla e minuciosa dos custos de seus produtos e serviços”.

Bouças, Burato e Silva (2009) chamaram atenção para o fato de as mudanças ocorridas na consciência mundial em face das questões ecológicas estão impulsionando uma mudança de paradigmas nas empresas no que tange ao contingenciamento dos custos e dos impactos ambientais. Nesse contexto, os autores buscaram apresentar o ABC como possibilidade para ajudar as empresas a identificarem e prevenirem os custos ambientais.

Cogan (1999) desenvolveu, “para o fluxo de custos de uma empresa, inspirado na reconciliação de dados utilizada nos processos das plantas químicas, um modelo para a determinação de todos os custos indiretos, partindo do conhecimento preciso de alguns dos custos que compõem o citado fluxo de custos. O modelo desenvolvido utilizou programação matemática não-linear” tomando por base o custeio baseado em atividades.

Cogan (2006) alertou para o fato de que a sistemática ABC mostra os custos das atividades em nível de unidade, de lote e de projeto, mantendo relações de causa-e-efeito que viabilizam a distribuição adequada das despesas. Colocou, ainda, que “um problema ainda persiste: essa proporcionalidade entre atividades e objeto de custos não se aplica às despesas em nível de sustentação de facilidades”. Finalmente, apresentou “uma metodologia de reconciliação de dados com programação matemática, para os casos onde existem custos de difícil mensuração”.

Kraemer (2000), em decorrência das limitações apresentadas pelos sistemas de custos tradicionais, sobretudo em decorrência da arbitrariedade quanto ao rateio dos custos fixos, explanou acerca da possibilidade de um sistema de custos fornecedor de informações para a tomada de decisões.

Pires (2005) objetivou demonstrar a fundamentação científica que a Teoria Neopatrimonialista proporciona ao Método de Custeio Baseado em Atividades (ABC). O autor concluiu que o ABC como ferramenta de mensuração de custos, mediante a doutrina contábil do Neopatrimonialismo, adquire consistência científica.

Raimundini, Souza, Botelho Struett e Reis (2005) realizaram pesquisa bibliográfica, apresentando casos nacionais e internacionais, com o fito de analisar os resultados apurados na aplicação do ABC em hospitais e congêneres. Da análise de conteúdo realizada como método para avaliar os resultados descritos nos casos, concluíram que o ABC é aplicável em hospitais e congêneres por gerar informações mais realistas e confiáveis. Além disso, enfatizaram que o “uso de tecnologias, principalmente de sistemas de informações, é essencial para a implantação do sistema ABC”.

Tratando da aplicabilidade, onze estudos qualitativos e quantitativos revelaram a adoção do ABC em empresas catarinenses, setor vinícola, setor de pesca, entre outros.

Beuren e Roedel (2002), objetivando replicar o estudo de Carlos Yorghi Khoury (1996), aplicado as 500 maiores empresas do Brasil, investigou o conhecimento e a adoção do ABC em empresas catarinenses, a fim de observar se os resultados obtidos Khoury se assemelhavam aos obtidos na pesquisa com as empresas catarinenses. Para tanto, foram enviados 200 questionários para as maiores empresas de Santa Catarina, dos quais 81 retornaram com as questões respondidas. Os achados da pesquisa concluíram que “as empresas de Santa Catarina têm amplo conhecimento do sistema ABC; algumas empresas que implantaram esse sistema já estão desistindo de seu uso, em função da complexidade para apropriar os custos indiretos e as despesas às atividades e estas aos produtos”.

Bezerra, Toledo do Nascimento, Boff e Ryu Ishikura (2007) comentaram que com o acirramento da competição, e motivados pela alteração na finalidade dos sistemas de informação de custos, as empresas de serviços viram-se obrigadas a desenvolver ou redesenhar seus sistemas de custeio. Em função de suas características na alocação de custos indiretos, a metodologia ABC tem sido utilizada no tratamento deste tipo de informação em empresas de serviços. Os autores concluíram que o ABC “pode ser útil na determinação e avaliação da estrutura de custos de uma empresa, auxiliando nas decisões que venham permitir o estabelecimento de vantagens”.

Borges e Silva (2000) realizaram estudo objetivando demonstrar as vantagens da adoção do sistema de custeio baseado em atividades em instituições de ensino filantrópicas. As instituições de ensinos, objeto do trabalho das autoras, estavam atravessando momento de dificuldades dentro do contexto mercadológico em que se encontravam inseridos. Daí, a busca por soluções para que tais instituições pudessem implementar novos métodos de trabalho de modo a investir em novas tecnologias com o propósito de melhorar o desempenho e o conseqüente acréscimo na qualidade dos serviços prestados.

Caiado e Amaro (2006) objetivavam contribuir com a melhoria dos processos de produção e com a competitividade do “*sector vitivinícola* em Portugal”. Realizaram estudo de casos de modo a descrever as práticas em matéria de contabilidade de custos, referentes a duas empresas do setor e depois apresentaram uma proposta de modelo de custeio, destacando a opção pelo ABC para imputação dos custos de transformação aos elementos de custos.

Carmo, Santos, Santos e Bifi (2011) apresentaram os resultados obtidos por meio da aplicação das metodologias de custeamento variável e custeamento baseado em atividades em um empreendimento estruturador da cidade Uberaba-MG. Para tanto, realizaram estudo de único caso, utilizando a técnica de entrevista não estruturada com funcionários e gestores. Os resultados da pesquisa revelaram que o custeio baseado em atividades trouxe importantes contribuições para o processo de tomada de decisão, comparativamente ao custeio variável.

Cunha, Haussmann e Greishaber (2009) investigaram a aplicação do método de custeio ABC para o auxílio à tomada de decisões gerenciais em uma instituição privada de educação infantil. O resultado da pesquisa auxiliou a instituição na tomada de decisões, por

gerar informações e visualização dos gastos por aluno e turmas sobre as atividades realizadas para a prestação dos serviços educacionais.

Frossard (2005), utilizando o método de estudo de caso, simulou a aplicação do ABC, em uma empresa da indústria pesqueira do estado do Ceará, para fins de comparação com o método de custeio por Absorção, de modo a se avaliar qual dos métodos, sob o enfoque da Contabilidade Gerencial, reflete maior eficácia na evidenciação de resultados. Os achados da pesquisa mostraram que o ABC “é superior ao custeio por Absorção na evidenciação do resultado”.

Garcia, Schumacher, Martins e Evangelista (2011) realizaram estudo de caso acerca da utilização do ABC no setor de alimentos e bebidas de uma empresa do ramo hoteleiro. Inicialmente os autores apresentaram a estrutura geral do modelo e os direcionadores específicos de rateio de custos. Eles verificaram que os gastos referentes aos serviços de café da manhã e restaurante quando apurados pelo ABC eram superiores aos valores estimados pela empresa. Por fim, concluíram que a empresa precisa rever alguns de seus processos operacionais.

Queiroz, Costa e Gomes (2004) demonstraram a aplicabilidade do método de custeio ABC como instrumento de gestão estratégica de custos no cálculo dos esforços dispensados na produção e desenvolvimento de software da Grande Florianópolis. Os resultados da pesquisas mostraram que o desenvolvimento do método ABC para custeamento do projeto apresentou alguns benefícios para um gerenciamento mais eficaz e eficiente, além de a aplicação do ABC ter servido como agente de mudança para a cultura organizacional da empresa estudada, conscientizando os sócios e seus colaboradores da importância de ter ferramentas gerenciais estratégicas. Por fim, os autores sugeriram a aplicação do ABC para todos os objetos de custos da empresa, com base na implementação da CPA (contabilidade por atividades) e da ABM (gestão por atividades).

Wernke (2005) realizou estudo de caso sobre a aplicação do ABC em uma empresa que atua na distribuição de mercadorias. O estudo teve por objetivo identificar o efetivo consumo de recursos destinados aos processos de compra e de venda pelos três principais segmentos de mercado em que a entidade atua, no sentido de melhorar sua análise de rentabilidade. O autor apresentou os detalhes da implementação do ABC na empresa objeto do estudo, comentando os procedimentos realizados para tal finalidade. Por fim, mencionou as informações gerenciais mais relevantes que puderam ser obtidas pelo uso dessa forma de custeio.

Wensing, Beuren Raupp e Durieux (2006) delinearam um sistema de custos, fundamentado no *Activity Based Costing*, para o setor de maternidade de uma organização hospitalar, que pudesse dar suporte ao seu processo de gestão. Realizaram estudo exploratório, de natureza qualitativa, realizado por meio de um estudo de caso. Iniciaram o estudo com uma incursão nos custos hospitalares, bem com no custeio baseado em atividades. Depois, procederam a descrição e análise dos dados, referentes ao caso estudado, com ênfase na identificação e classificação dos recursos utilizados e na estrutura do sistema de custos para a maternidade objeto do estudo.

Em relação à adoção do ABC em órgãos públicos, quatro artigos foram publicados o de Cruz (1997) e o de Lima (2011) apresentando discussões teóricas; o de Carmo e Silva (2011) e o de Ribeiro e Camacho (2008) tratando da aplicabilidade do ABC em instituições de ensino. Um quinto artigo, o de Miranda, Carvalho, Martins e Faria (2007), investigou a adoção do ABC em hospitais universitários e de ensino de organizações públicas e privadas, em maioria públicas, razão pela qual foi inserido neste tópico.

Cruz (1997) já chamava a atenção para a necessidade de um sistema de custos para o setor público. Apresentou uma proposta para que organizações públicas, por meio da contabilização da despesa orçamentária, adotassem técnicas de “controle substantivo emergentes na literatura contábil”.

Carmo e Silva (2011) tinham por objetivo o de verificar se o método de Custeio Baseado em Atividades (ABC) é adequado para ser aplicado na mensuração dos custos educacionais no Colégio Militar do Rio de Janeiro (CMRJ). A metodologia utilizada tomou por base a revisão bibliográfica e a análise documental, sendo utilizado como estratégia um estudo de caso real no CMRJ. Os resultados da pesquisa apontam “ser adequada a aplicação do método de Custeio Baseado em Atividades (ABC) para evidenciação dos custos das atividades educacionais, bem como subsidiar a avaliação da qualidade do gasto Público”.

Lima (2011) realizou “uma pesquisa descritiva de abordagem qualitativa”, objetivando “evidenciar o Sistema de Custeio *Activity Based Costing* (ABC) como ferramental ideal para o controle do Resultado Primário na administração pública municipal”. Ele passou em revista os seguintes tópicos: “terminologia em custos, aspectos sobre o Sistema de Custo Baseado na Atividade (ABC), conceito de atividade no setor público, resultado primário no setor público”.

Ribeiro e Camacho (2008) abordaram a utilização do ABC no setor público, o CMEI - Centro Municipal de Educação Infantil. Os resultados da pesquisa evidenciaram que o ABC “mostrou-se eficiente e adequado, pois além de apurar o custo do serviço realizado por turma, permitiu, também, identificar o custo por aluno e, o mais importante, constatou-se sua relevância como ferramenta gerencial, uma vez que antes mesmo de apurar o custo dos objetos de custeio foi possível visualizar a forma como os recursos foram consumidos pelas atividades e, conseqüentemente, o custo dessas atividades”.

Miranda, Carvalho, Martins e Faria (2007) com o objetivo de “conhecer, empiricamente, a utilização do Custeio ABC nos hospitais universitários e de ensino brasileiros e comparar os resultados, conforme as possibilidades, com as pesquisas realizadas nas maiores empresas brasileiras pelos autores: Khoury (1999), Beuren e Roedel (2002) e Azevedo, Santos e Pamplona (2004)”, enviaram 115 questionários para hospitais universitários - 34 foram respondidos. O estudo trouxe à tona: “os sistemas de custos atuais dos hospitais têm poucas condições de fornecer informações úteis à gestão; o Custeio ABC é bastante conhecido no ambiente, mas o número de usuários ainda é relativamente pequeno: apenas 15% da amostra; mas existe expectativa por parte de 44% dos hospitais com relação ao uso futuro da abordagem”. Os autores, ainda, apresentaram as principais causas para a não-utilização do Sistema ABC, que foram: “(a) o sistema utilizado atende às necessidades da organização e (b) o Custeio Baseado em Atividades é muito complexo”.

Outro tópico, representado por quatro estudos, trouxe à tona a aplicação do *Time Driven ABC Model* - TDABC, desenvolvida por Kaplan e Anderson (2004) como uma nova abordagem ao ABC, em cuja abordagem o tempo passa a ser o principal direcionador utilizado para a alocação de custos às atividades relevantes das organizações.

Dalmácio, Rezende e Aguiar (2007) enfatizaram que apesar de o custeio ABC apresentar vantagens frente aos métodos tradicionais de custeio “no ambiente organizacional brasileiro têm demonstrado que apenas 15% das empresas apuram custos utilizando o ABC (Frezatti, 2005)”. O estudo dos autores tem por objetivo aplicar e analisar o “Time-Driven ABC Model (Kaplan e Anderson, 2004)” a partir de um caso realizado em um hospital. Eles concluíram que “embora esse modelo traga simplificações ao processo de apuração de custos,

sua prática não pode ser generalizada, podendo ser útil, principalmente, em organizações que atuam na área de serviços”.

Duarte, Pinto e Lemes (2009) explicam que com o surgimento do custeio ABC estimava-se uma melhoria na apuração dos custos indiretos, porém a dificuldade de implementação do modelo não deixou que o mesmo se propagasse, como se previa no meio empresarial. Asseveraram, ainda, que “para tentar resolver essa dificuldade Kaplan e Anderson (2004) criaram o modelo Time-Driven ABC que reduz todos os direcionadores de atividades para apenas um: o tempo”. Os autores se propõem “estudar a possibilidade de utilizar o modelo da teoria das filas como instrumento de medição da capacidade ociosa, apurando assim a capacidade prática, para agregar ao modelo Time-Driven ABC”. O resultado encontrado demonstrou “que a teoria das filas é uma forma prática para encontrar o real tempo que o sistema encontra-se ocioso, eliminando dos cálculos de custeio qualquer subjetividade”.

Souza, Avelar e Boina (2011) estudaram a aplicabilidade do *time-driven activity-based costing* (TDABC) em departamentos administrativos de uma empresa industrial localizada na Região Metropolitana de Belo Horizonte/MG. Os resultados da pesquisa levaram os autores a identificar “alguns benefícios da TDABC apresentados por Kaplan e Anderson (2004; 2007a)”, tais como a facilidade com que as equações de tempo (*time equations*) podem ser utilizadas para modelar atividades complexas. Ressaltaram que “foi possível mensurar a ociosidade dos departamentos estudados”. Por derradeiro, chamaram a atenção para “a grande dificuldade em se estimar as equações de tempo (um dos fundamentos da nova abordagem de custeio) para atividades não-estruturadas”.

Wernke, Lembeck e Mendes (2011) compararam a aplicação do Custeio Baseado em Atividades (ABC) e do Custeio Baseado em Atividade e Tempo (TDABC) no setor de manutenção de empresa transportadora de passageiros. O objetivo do estudo dos autores consistiu em verificar a “alegada superioridade do TDABC em relação ao ABC, defendida por seus idealizadores”. Os resultados da pesquisa mostraram que “a suposta superioridade do TDABC sobre ABC é verdadeira apenas quanto existe a facilidade de implementação e a possibilidade de se mensurar a capacidade ociosa. Porém, esses aspectos positivos não compensam a queda na qualidade da informação pelo aumento da subjetividade dos valores apurados para cada atividade”.

No quinto tópico, alocou-se um estudo bibliométrico. Diehl e Souza (2008) considerando que o ABC foi inicialmente desenvolvido a partir da década de 1980, e desde então, diversos trabalhos têm sido publicados sobre o tema, especialmente no Congresso Brasileiro de Custos. Assim, realizaram pesquisa bibliográfica, utilizando a técnica de análise de conteúdo, nos artigos publicados nas edições de 1997 à 2006 do referido congresso. O estudo concluiu que tem havido pouca contribuição teórica dos artigos, estando os mesmos muito baseados no arcabouço teórico de livros textos e autores clássicos. Outra característica predominante dos artigos é a sua configuração como trabalhos eminentemente direcionados à aplicação prática do ABC.

Por fim, no sexto tópico, o ABC é comparado, em dois estudos, com o EVA (*Economic Value Added*). Além de, num terceiro, ser comparado com o método das unidades de produção

Sabadin, Grunow e Fernandes (2005) tiveram por objetivo o de descrever a integração do custeio baseado em atividades com o método das unidades de produção em uma indústria do setor de alimentos. Realizaram estudo exploratório, por meio de um estudo de caso, com abordagem quantitativa. Os resultados da pesquisa evidenciam “que o método das unidades

de produção considera uma única medida para mensurar os esforços de produção, contemplando exclusivamente os custos de transformação. Por sua vez, a aplicação do custeio baseado em atividades para alocação das despesas operacionais expande a visão de processos e atividades”. Por fim, concluíram que a integração das duas metodologias de custeio adicionam maior qualidade na informação, fornecendo subsídios à gestão para melhorar a classificação das atividades e a medição de produtividade.

Silva e Vieira (2012) analisaram a implementação e o uso do Sistema Integrado ABC-EVA como uma ferramenta de gestão de engenharia, que identifica atividades criadoras de valor econômico agregado e, portanto, contribuem para a riqueza do acionista.

Wanderley, Meira e Miranda (2002) concluíram que a utilização do ABC e do EVA já é bastante discutida no meio acadêmico e empresarial. No entanto, a integração dessas ferramentas pode levar os gestores a melhores decisões, especialmente a de aumentar a criação de valor para os acionistas.

3. METODOLOGIA

Este trabalho caracteriza-se como pesquisa empírico-analítica, com abordagem de pesquisa descritiva. Gil (1999) e Vergara (2003), explicaram que as pesquisas descritivas têm como objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno.

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa é quantitativa. Para Collis e Hussey (2005, p. 65) este tipo de pesquisa se baseia em métodos estatísticos. Aqui, basicamente, se contará a frequência da produção científica sobre o tema “Custeio ABC”.

A definição do universo da pesquisa englobou todos os periódicos capturados a partir do Google Acadêmico, quando se buscou os seguintes descritores: Custeio ABC, Método ABC, Custeio Baseado em Atividades e ABC. Foram recuperados 33 artigos, publicados em 19 periódicos, conforma Tabela 2, a maioria classificado no documento Qualis de periódicos científicos – 2012 da área de avaliação Administração/Ciências Contábeis/Turismo, com conceitos A e B, e desdobramentos (1, 2, 3, ...).

Dos 19, apenas seis periódicos não constam do Qualis. O Qualis é uma classificação de periódicos brasileiros e estrangeiros, nas diversas áreas do conhecimento, divulgada pela Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (Capes), órgão do Ministério da Educação.

O instrumento utilizado para coleta e análise dos artigos foi um roteiro estruturado em banco de dados em planilha MS Excel®, tendo como base os autores, gênero, ano da publicação, nome do periódico, parceria de autoria e co-autoria, referências bibliográficas citadas e o quantitativo de vezes que o artigo foi citado em outras pesquisas.

O desenho da rede cognitiva, Figura 2, feito a partir da tabulação dos dados, foi facilitado pelo software UNICET® e do NetDraw®. Quanto à construção da rede cognitiva de autoria e co-autoria, trata-se de rede do tipo “Quem trabalha com quem?”, conforme explicou Sousa (2007, p. 119).

4. RESULTADOS E DISCUSSÃO

Esta seção apresenta os principais resultados obtidos por meio do levantamento efetuado em periódicos acerca da publicação do tema “Custeio ABC” em periódicos.

4.1 A rede de produção sobre Custeio ABC em periódicos nacionais

Rede, para Aires, Laranjeiro e Silva (2006) pode ser entendida por um “grupo de indivíduos que, de forma agrupada ou individual, se relacionam uns com os outros, com um fim específico, caracterizando-se pela existência de fluxos de informação”. Nesta pesquisa, apresenta-se a rede de produção de autores que trabalharam juntos ou individualmente e obtiveram aprovação de seus artigos em periódicos, conforme Figura 2.

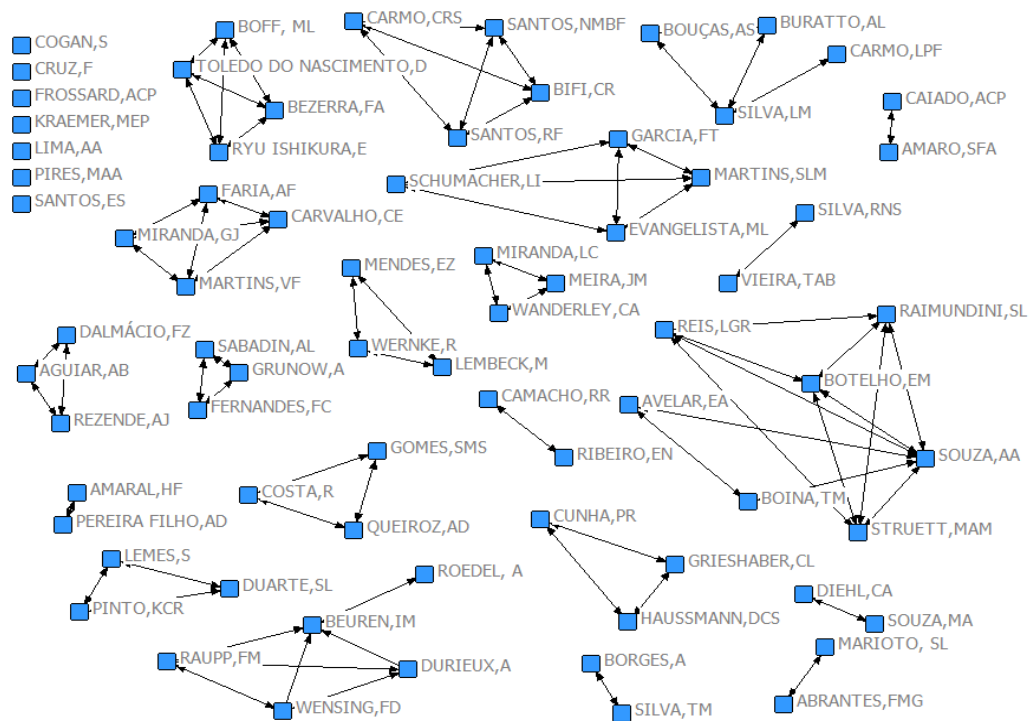


Figura 2: Rede de Produção do tipo “Quem trabalhou com quem?”

Trata-se de uma rede formada por 74 autores e co-autores (nós ou atores), sendo maioria do gênero masculino (70%, n=52), contando, assim, com 30% (n=22) do feminino. Os autores publicaram, em periódicos, 33 artigos.

Antônio Artur de Souza, *PhD in Management Sciences* pela *University of Lancaster – UK*, Professor do Mestrado em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Minas Gerais, foi o autor central da rede, obtendo segundo cálculos do Ucinet, Grau de Entrada de 6 e Grau de Entrada Normalizado de 8,219%. O autor teve dois trabalhos publicados interagindo com 6 outros parceiros.

BEUREN, Ilse Maria; COGAN, Samuel; SILVA, Lino Martins da e WERNKE, Rodney também aparecem nesse estudo com duas publicações. Contudo, interagindo com um número menor de pares. Cogan, por exemplo, publicou de forma isolada (nó solto).

Ademais, espera-se que alunos e professores de cursos de graduação e de programas de pós-graduação tenham que realizar pesquisas e tentar divulgá-las, enviando-as para eventos científicos e periódicos. Assim, a análise da quantidade de autores por artigo é importante, em estudos bibliométricos em decorrência da necessidades de se levantar, avaliar e conhecer co-autoria. A Tabela 1 evidencia que ocorreram no mínimo uma e no máximo cinco autorias por publicação, empatando os trabalhos que possuem de 1 a 3 autores, aproximadamente 82%.

Tabela 1 – Quantidade de autores por artigo, em valor absoluto e percentual

Autores	n=	%
1	9	27,27
2	9	27,27
3	9	27,27
4	5	15,15
5	1	3,03
Total	33	100,00

4.2 Periódicos

A Revista Contabilidade Vista & Revista, da Universidade Federal de Minas Gerais foi a que mais publicou sobre a temática “Custeio ABC” (21%), seguida da Revista Contabilidade & Finanças da Universidade de São Paulo (9%), conforme Tabela 2.

Tabela 2 - Lista de periódicos que publicaram os artigos, mantenedoras, Qualis Capes e valor absoluto e percentual

Periódico	Editada por	Qualis Capes	n	%
Contabilidade Vista & Revista	UFMG	B1	7	21
Revista Contabilidade & Finanças	USP	A2	3	9
Pensar Contábil	CRC-RJ	B3	2	6
Revista Brasileira de Contabilidade	CFC	B4	2	6
Revista Contemporânea de Contabilidade	UFSC	B3	2	6
Universo Contábil	FURB	B1	2	6
Enfoque: Reflexão Contábil	UEM, Maringá	B2	2	6
Sociedade, Contabilidade e Gestão	UFRJ	B3	2	6
BBR. Brazilian Business Review	Fucape Business School	A2	1	3
Contabilidade, Gestão e Governança	UNB	B2	1	3
Revista de Contabilidade da UFBA	UFBA	B4	1	3
Revista Contabilidade e Informação	INJUÍ (RS)	B5	1	3
RIC - Revista de Informação Contábil	UFPE	B3	1	3
Sistema Anhanguera de Revistas Eletrônicas	Anhanguera Educacional	não	1	3
Revista Científica	Faculdade Lourenço Filho (CE)	não	1	3
Revista de Administração de Empresas	São Paulo	não	1	3
Revista GETEC Gestão Tecnologia e Ciências	FUCAMP (MG)	não	1	3
Revista Sociais e Humanas	UFMS	não	1	3
Revista Uniabeu	Uniabeu	não	1	3
Total			33	100

4.3 Obras mais citadas

Levantou-se o total de referências bibliográficas que foram utilizadas para darem embasamento teórico às pesquisas. Ocorreram 449 citações de livros, de anais de eventos científicos, de legislação, entre outras, sendo 75% das citações de referências bibliográficas nacionais e 25% de internacionais. O número mínimo de citações foi de 6 e o máximo de 45.

Os autores mais citados constam da Tabela 3. Os mais citados são Masayuki Nacagawa e Eliseu Martins, ambos professores da Universidade de São Paulo.

Tabela 3 – Autores mais citados

Autor(es)	Título da Obra	n=
NAKAGAWA, Masayuki	ABC Custeio Baseado em Atividades	17
MARTINS, Eliseu	Contabilidade de custos	16
KAPLAN, Roberto S. e COOPER, Robin	Custo & desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo	14
BRIMSON, James A.	Contabilidade por atividades	9
HORNGREN, Charles T.	Contabilidade de custos - um enfoque administrativo	9
ATKINSON, A. A. et al.	Contabilidade gerencial	8
LEONE, George Sebastião Guerra	Curso de contabilidade de custos	8
CHING, Hong Yuh	Gestão Baseada em Custeio por Atividade – Activity Based Management	7
KAPLAN, R. S.; ANDERSON, S. R.	<i>Time-Driven Activity-Based Costing</i>	6

Além disso, o trabalho de Bollen, Sompel, Hagberg e Chute (2009) chamam atenção para o fato de a literatura científica, atualmente, poder ser acessada online, especialmente Google Acadêmico, que possibilita, por exemplo, “a mensuração do impacto de uma publicação em uma rede de citações (*citation networks*)”.

Nesta pesquisa, o impacto da publicação vai ser mensurado a partir do número de vezes que o artigo foi citado no Google Acadêmico. A Tabela 4 ilustra os resultados.

Tabela 4 – Artigos mais citados

Autor(es)	Título da Obra	citado por:
Ilse Maria Beuren; Ari Roedel	O uso do custeio baseado em atividades ABC (Activity Based Costing) nas maiores empresas de Santa Catarina	19
Samuel Cogan	Administração Contábil e Financeira: Um modelo de reconciliação de dados para o custeio baseado-em-atividades (ABC)	13
Gilberto José Miranda; Cleverton Euclen de Carvalho; Vidigal Fernandes Martins; Adolar Ferreira de Farias	Custeio ABC no ambiente hospitalar: um estudo nos hospitais universitários e de ensino brasileiros	6
Angela Siebra Bouças; Angelo Luiz Buratto; Lino Martins da Silva	Sistema ABC na Gestão dos Custos Ambientais: a importância de sua utilização na Gestão Ambiental	4
Andréia Borges; Tânia Moura da Silva	O Custeio ABC Aplicado em Instituições Filantrópicas de Ensino	4

O trabalho de Ilse Maria Beuren, à época Professora Titular do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, e Ari Roedel, Mestre em Administração: Gestão Moderna de Negócios da Universidade Regional de Blumenau, foi o que mais impactou outros trabalhos, sendo citado em dezenove.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo do estudo foi investigar, sob o ponto de vista bibliométrico, a quantidade de trabalhos publicados sobre a temática Custeio ABC, os principais autores, e os principais veículos de comunicação que publicam tais trabalhos, além da rede de publicação formada.

Respondendo aos objetivos da pesquisa, observou-se que foram publicados 33 trabalhos em 11 periódicos, em sua maioria relacionados no Qualis Capes. O periódico que mais publicou sobre o tema Custeio ABC foi a Contabilidade Vista & Revista (n=7), tendo como responsável pelas edições a Universidade Federal de Minas Gerais. Constam ainda da relação de periódicos, na Tabela 2, três artigos publicados pela Contabilidade & Finanças, da USP, e um artigo na BBR, os dois periódicos na área de Contabilidade mais bem avaliados na Qualis.

A maioria da produção acadêmica, no recorte deste estudo, se referiu a trabalhos de um a três autores. Verificou-se predominância de autores do sexo masculino (70%).

Quanto à rede de produção, do tipo “Quem trabalha com que?”, foi formada 74 nós ou autores. Antônio Artur de Souza, da UFMG, foi o autor central da rede.

Os autores mais citados nas referências bibliográficas, dos trabalhos aqui analisados, são Masayuki Nacagawa e Eliseu Martins, ambos professores da Universidade de São Paulo. Em relação ao artigo, objeto do estudo bibliométrico aqui realizado, o de Ilse Maria Beuren e Ari Roedel foi o que mais impactou outros trabalhos, sendo citado em dezenove.

Espera-se que os resultados deste estudo possam contribuir com outros na área de Contabilidade de Custos e Gerencial, além dos estudos bibliométricos na área da Ciência Contábil. Contudo, apresenta-se como limitação a de se ter investigado apenas a inserção do tema Custeio ABC em periódicos nacionais, não sendo contemplado periódicos internacionais e publicações em anais de eventos científicos. Nesse contexto, os resultados aqui divulgados não representam o retrato bibliométrico do tema na sua maior amplitude.

Assim, futuras pesquisas poderão avaliar as referências bibliográficas dos trabalhos; avaliar a produtividade dos autores utilizando outros indicadores bibliométricos; comparar a produtividade de autores; comparar periódicos; e desenhar outras redes cognitivas.

6. REFERÊNCIAS

ABRANTES, Francianne M. Gama de; MARIOTO, Sergio Luiz. **Método de custeio baseado na atividade – ABC**. Sistema Anhanguera de Revistas Eletrônicas, v. 12, n. 16, 2008.

ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S.; YOUNG, S. M. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

BEUREN, Ilse Maria; ROEDEL, Ari. **O uso do custeio baseado em atividades - ABC (Activity Based Costing) nas maiores empresas de Santa Catarina**. Revista Contabilidade _ Finanças - USP, São Paulo, v. 13, n. 30, set-dez, 2002.

BEZERRA, Francisco Antonio; TOLEDO DO NASCIMENTO, Diogo; BOFF, Marines Lucia; RYU ISHIKURA, Edison. **Custeio das modalidades de consumo de recursos: um estudo de caso sobre abc em bancos**. Universo Contábil – FURB, Blumenau, v. 3, n. 3, set-dez, 2007.

BOLLEN, Johan; SOMPEL, Herbert Van de; HAGBERG, Aric; CHUTE, Ryan. **A principal component analysis of 39 scientific impact measures**. Preprint, 2009. Disponível em: <http://math.lanl.gov/~hagberg/Publications/bollen-2009-principal.shtml>. Acesso: maio/2009.

BORGATTI, S.P.; EVERETT, M.G.; FREEMAN, L.C. 2002. **Ucinet for Windows: Software for Social Network Analysis**. Harvard, MA: Analytic Technologies.

BORGES, Andréia; SILVA, Tânia Moura da. **O Custeio ABC Aplicado em Instituições Filantrópicas de Ensino**. Revista Sociais e Humanas – UFSM, Rio Grande do Sul, v. 13, n. 1, 2000.

BOUÇAS, Angela Siebra; BURATTO, Angelo Luiz; SILVA, Lino Martins da. **Sistema ABC na Gestão dos Custos Ambientais: a importância de sua utilização na Gestão Ambiental**. Sociedade, Contabilidade e Gestão – UFRJ, Rio de Janeiro, v. 4, n. 2, 2009.

BRIMSON, James. **Contabilidade por Atividades – Uma Abordagem do Custeio Baseado em Atividades**. São Paulo. Atlas, 1996.

CAIADO, António C. Pires, AMARO, Sandro Filipe Amaro. **Aplicação de um modelo de custeio baseado em atividade (ABC) ao setor vitivinícola.** Revista Contemporânea de Contabilidade – UFSC, Florianópolis, v. 3, n. 5, 2006.

CARMO, Carlos Roberto Souza, SANTOS, Roberto Fernandes, SANTOS, Neusa Maria Bastos Fernandes, BIFI, Cláudio Rafael. **Uma comparação entre metodologias de custeio na criação comercial de avestruzes: custeamento variável e custeamento baseado em atividades (ABC).** Revista GETEC Gestão Tecnologia e Ciências - FUCAMP, Minas Gerais, v. 1, n. 1, 2011.

CARMO, Luis Paulo Faria; SILVA, Lino Martins Silva. **Custeio Baseado em Atividades (ABC) Aplicado ao Setor Público: Estudo de Caso no Colégio Militar do Rio de Janeiro (CMRJ).** Revista Uniabeu, Rio de Janeiro, v. 4, n. 6, 2011.

CHING, Hong Yuh. **Gestão Baseada em Custeio por Atividade – Activity Based Management.** São Paulo: Atlas, 1995.

COGAN, Samuel. **Custeio ABC e Outras Sistemáticas de Custeio: Uma Proposta de Aperfeiçoamento.** Sociedade, Contabilidade e Gestão – UFRJ, Rio de Janeiro, v. 1, n. 1, 2006.

COGAN, Samuel. **Um modelo de reconciliação de dados para o custeio baseado-em-atividades (ABC).** Revista de Administração de Empresas, São Paulo, v. 39, n. 2, abr/jun, 1999.

COLLIS, Jill; HUSSEY, Roger. **Pesquisa em Administração.** 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

COOPER, R. **The rise of Activity-Based Costing – Part one: What is an Activity-Based Costing System?** Journal of Cost Management, p. 45-54, 1988.

CRUZ, Flavio da. **O Método de Custeamento ABC Adaptado ao Controle Substantivo da Despesa Orçamentária ao Setor Público.** Contabilidade Vista & Revista – UFMG, Minas Gerais, v. 8, n. 1, jun 1997.

CUNHA, Paulo Roberto da; HAUSSMANN, Darclê Costa Silva; GRIESHABER, Cleyton Luis. **Aplicação do Método de Custeio ABC em uma Instituição Privada de Educação Infantil.** Revista de Contabilidade da UFBA, Bahia, v. 3, n. 2, 2009.

DALMÁCIO, Flávia Záboli; REZENDE, Amaury José; AGUIAR, Andson Braga de. **Uma Aplicação do Time-Driven ABC Model no Setor de Serviço Hospitalar: a Nova Abordagem do ABC Proposta por Kaplan e Anderson.** Contabilidade Vista & Revista – UFMG, Minas Gerais, v. 18, n. 2, 2007.

DIEHL, Carlos Alberto, SOUZA, Marcos Antônio de. **Publicações sobre o Custeio Baseado em Atividades (ABC) em Congressos Brasileiros de Custos no Período de 1997 a 2006.** Contabilidade Vista & Revista – UFMG, Minas Gerais, v. 19, n. 4, 2008.

DUARTE, Sérgio Lemos; PINTO, Kleber Carlos Ribeiro; LEMES, Sirlei. **Integração da teoria das filas ao Time-Driven ABC Model: uma análise da capacidade ociosa.** Enfoque: Reflexão Contábil – UEM, Maringá, v. 28, n. 1, 2009.

FROSSARD, Afonso Celso Pagano. **Simulação da Aplicação do método ABC numa Empresa de Pesca Cearense comparativamente aos métodos de Custeio Tradicionais para fins de Evidenciação de Resultado.** Revista Científica - Faculdade Lourenço Filho, Fortaleza, 2005. Disponível em: www.flf.edu.br.

- GARCIA, Fabiane Tubino; SCHUMACHER, Luci Inês; MARTINS, Sandro Luis M.; EVANGELISTA, Mário Luiz. **Utilização do Método de Custeio Abc Como Tecnologia de Gestão Hoteleira**. Revista Contabilidade e Informação – INIJUÍ, Rio Grande do Sul, n. 35, jul-dez-2011.
- GARRINSON, R. H., NOREEN, E. W.. **Gestão de Custos**. São Paulo: Pioneira-Thomson Learning, 2001.
- GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- HORNGREN, Charles T. **Contabilidade de Custos**. São Paulo. Editora LTC, 2000.
- KAPLAN, R. S.; ANDERSON, S. R. **Time-Driven Activity-Based Costing**. Harvard Business Review, v. 82, n. 11, november, 2004.
- KRAEMER, Maria Elisabeth Pereira. **Sistema de Informações Contábeis Fundamentado no Custeamento Baseado em Atividades (ABC - Activity Based Costing)**. Contabilidade Vista & Revista – UFMG, Minas Gerais, v. 11, n. 1, abr 2000.
- LIMA, Antonio Aparecido de. **Sistema de custeio Activity Based Costing (ABC): ferramenta ideal para o controle do resultado primário na administração pública municipal** Revista Brasileira de Contabilidade, CFC, Brasília, n. 189, mar-abr 2011.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MIRANDA, Gilberto José; CARVALHO, Cleverton Euclen de; MARTINS, Vidigal Fernandes; FARIA, Adolar Ferreira de. **Custeio ABC no ambiente hospitalar: um estudo nos hospitais universitários e de ensino brasileiros**. *Rev. contab. finanç.* [online]. 2007, vol.18, n.44, pp. 33-43.
- NAKAGAWA, Masayuki. **ABC: custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 1994.
- NAKAGAWA, Masayuki. **ABC: Custeio baseado em atividades**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- PEREIRA FILHO, Antônio Dias; AMARAL, Hudson Fernandes do. **A Contabilidade de Custos como Instrumento de Informação Gerencial - Um Enfoque no Sistema de Custeio ABC**. Contabilidade Vista & Revista – UFMG, Minas Gerais, v. 9, n. 2, jun 1998.
- PIRES, Marco Antônio Amaral. **A fundamentação científica do método de custeio baseado em atividade com base na teoria neopatrimonialista**. Pensar Contábil, Conselho Regional de Contabilidade, Rio de Janeiro, v. 7. n. 28, 2005.
- QUEIROZ, Antônio Diomário de; COSTA, Renato, GOMES, Sônia Maria da Silva. **O ABC em uma empresa de desenvolvimento de software: um estudo de caso**. R. Contemp. Contab., Florianópolis, a. 01 v. 1 n. 1, jan.-jun. 2004.
- RAIMUNDINI, Simone Letícia; SOUZA, Antônio Artur de; BOTELHO, Ernani Mendes; STRUETT, Mirian Aparecida Micarelli; REIS, Luciano Gomes dos Reis. **Análise da Aplicabilidade do Sistema ABC em Hospitais e Congêneres**. Contabilidade Vista & Revista – UFMG, Minas Gerais, v. 16, n. 2, ago 2005.
- RIBEIRO, Edinéia Nicolau; CAMACHO, Reinaldo Rodrigues. **Custeio ABC em entidades públicas: evidências de sua utilização em um centro municipal de educação infantil** Enfoque: Reflexão Contábil – UEM, Maringá, v. 27, n. 1, 2008.
- SABADIN, Anderson Léo; GRUNOW, Aloísio; FERNANDES, Francisco Carlos. **Integração do Custeio ABC com o Método UP: Um estudo de caso**. Universo Contábil – FURB, Blumenau, v. 1, n. 3, 2005.

SANTOS, Edilene Santana. **ABC: Méritos, Limites, Superações**. Contabilidade Vista & Revista – UFMG, Minas Gerais, v. 9, n. 1, ago 1998.

SILVA, Raimundo Nonato Sousa da; VIEIRA, Tiago de Amorim Bueno. **Sistema integrado ABC-EVA como uma ferramenta de gestão: um estudo de caso**. BBR. Brazilian Business -Fucape Business School, Espírito Santo, v. 9, n. 2, abr-jun-2012.

SOUZA, Antônio Artur de; AVELAR, Ewerton Alex; BOINA, Terence Machad. **Uma análise da aplicabilidade do time-driven ABC em departamentos administrativos: Um estudo de caso**. RIC - Revista de Informação Contábil - UFPE, Pernambuco, v. 5, n. 3, 2011.

SOUSA, Paulo de tarso Costa de. Metodologia de análise de redes sociais. In: MULLER, Suzana P. M. (Org.). **Métodos para a pesquisa em Ciência da Informação**. Brasília: Thesaurus Editora, 2007.

VERGARA, S. C. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

WANDERLEY, Cláudio de Araújo; MEIRA, Juliana Matos de; MIRANDA, Luiz Carlos. **Utilização do Activity Based Costing - ABC e do Economic Value Added - EVA para avaliação do resultado das atividades**. Contabilidade, Gestão e Governança – UNB, Brasília, v. 5, n. 2, 2002.

WENSING, Flavia Defrein, BEUREN, Ilse Maria; RAUPP, Fabiano Maury; DURIEUX, Andréa. **Aplicação do custeio baseado em atividades no setor de maternidade de uma organização hospitalar**. Pensar Contábil – CRC-RJ, Rio de Janeiro, v. 8, n.31, 2006.

WERNKE, Rodney. **Custeio baseado em atividades (ABC) aplicado aos processos de compra e venda de distribuidora de mercadorias**. Revista Contabilidade _ Finanças - USP, São Paulo, v. 16, n. 38, mai-ago, 2005.

WERNKE, Rodney; LEMBECK, Marluce; MENDES, Eduardo Zanellatto. **ABC versus TDABC: estudo de caso aplicado no setor de manutenção de veículos de uma transportadora de passageiros**. Revista Brasileira de Contabilidade, CFC, Brasília, n. 189, mai-jun 2011.