

Custeio Baseado em Atividades (ABC): Um Estudo Sobre Publicações em Eventos Científicos

Autoria: Carlos Alberto Diehl, Marcos Antônio de Souza, Tiago Wickstron Alves

Resumo

O objetivo do artigo é analisar as características qualitativas das publicações sobre o método de Custeio Baseado em Atividades – ABC. O método foi inicialmente desenvolvido a partir da década de 1980 e desde então diversos trabalhos têm sido publicados sobre o tema. No Brasil, um dos principais fóruns de discussão sobre o ABC tem sido o Congresso Brasileiro de Custos. Iniciado em 1994, o evento tem subsidiado as discussões sobre o tema ‘custos’, congregando diversos acadêmicos e profissionais. Trata-se de um estudo quali-quantitativo e para o seu desenvolvimento utiliza-se de pesquisa bibliográfica e das técnicas de análise de conteúdo e estatística descritiva e multivariada. A base de dados corresponde aos artigos publicados nas edições de 1997 a 2006 do referido congresso. O estudo conclui que tem havido pouca contribuição teórica dos trabalhos, estando os mesmos essencialmente baseados no arcabouço teórico de livros textos e autores clássicos. Outra característica predominante dos artigos é a sua configuração como trabalhos eminentemente direcionados à descrição de casos reais de aplicação do ABC.

1 Introdução

A ciência, enquanto forma de conhecimento, avança a partir das discussões teóricas e de trabalhos empíricos que possam acrescentar, ainda que infinitesimalmente, novos elementos ao debate. As ciências sociais aplicadas, entre elas a contabilidade, buscam interpretar os fenômenos sociais e com isto poder estabelecer melhor compreensão destes, bem como descobrir formas de prevê-los.

Os eventos científicos (congressos, palestras, seminários, painéis, entre outros) são oportunidades onde os diversos atores têm para expressarem suas opiniões e, através dos contraditórios e complementares, contribuir para o enriquecimento do conhecimento. Ademais, estes eventos também possuem características que reforçam os relacionamentos interpessoais, principalmente de cunho científico e, no caso da pesquisa aplicada, também de cunho profissional.

Portanto, eventos científicos correspondem a espaços para que os pesquisadores mostrem seus trabalhos e com isso proponham contribuições teóricas que enriqueçam o conhecimento, cuja última finalidade é a melhoria de vida do ser humano. Ocorre que nem sempre o conhecimento avança de forma contínua e na velocidade que a sociedade gostaria ou mesmo necessitaria. Nas ciências sociais, onde o conhecimento poucas vezes pode ser objetivamente demonstrado e, por conseguinte, depende com frequência da opinião de especialistas, é necessário uma redobrada atenção para assegurar que o debate não se torne estéril, com pouca ou nenhuma contribuição teórica.

Na contabilidade, uma das principais discussões teóricas que houve nos últimos anos esteve associada à relevância gerencial dos métodos de custeio, inaugurada com o livro *Relevance Lost* (JOHNSON; KAPLAN, 1992). A partir dessas discussões, surgiu a proposta de que as organizações deveriam possuir Sistemas de Custeio Gerencial (*Cost Management System*), com características próprias e cuja operacionalização é frequentemente recomendada que ocorra com o uso do método de custeio por atividades (*Activity Based Costing - ABC*). O ABC, inicialmente proposto pelo professor Robin Cooper, na década de 1980, avançou teoricamente durante os anos 1990 e ainda hoje é motivo de debates e controvérsias. Os trabalhos de Catelli e Guerreiro (1995) e Rocha (1995) caminharam nesse sentido, tendo reflexos nas pesquisas na área.

Um dos principais fóruns de discussão desta temática, no Brasil, é o Congresso Brasileiro de Custos (CBC), iniciado em 1994, em São Leopoldo, no Rio Grande do Sul. Este evento congrega profissionais e acadêmicos de diversas áreas e formações, cuja décima quinta edição realiza-se neste ano de 2008. Diante do exposto, coloca-se a seguinte questão-problema: quais as características qualitativas das publicações científicas sobre ABC no Congresso Brasileiro de Custos? Para responder esta questão o objetivo geral deste artigo é analisar as características qualitativas das publicações científicas sobre ABC em edições do Congresso Brasileiro de Custos.

A fim de atingir este objetivo inicia-se o artigo apresentando uma síntese do referencial teórico sobre o ABC. Após, é apresentada a metodologia utilizada no desenvolvimento do estudo. Em seguida, são mostrados os resultados da pesquisa e sua análise. Por fim, o artigo apresenta as considerações finais e as referências.

2 Referencial Teórico

2.1 O Método ABC

O estudo de Miller e Vollmann (1985) é reconhecido na academia como uma referência sobre a temática ABC. Os autores foram pioneiros em documentar o entendimento que para reduzir os elevados custos indiretos de fabricação as companhias deveriam analisar outros elementos além dos custos de mão-de-obra direta e de materiais diretos. Segundo eles é necessário focar os custos das transações, as quais são responsáveis pela movimentação e transformação de materiais e informações necessárias para conduzir a produção.

Durante o final dos anos 80 e boa parte dos anos 90, diversos trabalhos foram publicados, tendo como principal expoente o professor Robert Kaplan (1992, 1998, entre outros). Especificamente no Brasil, tem-se o como destaque os estudos desenvolvidos pelo professor Masayuki Nakagawa (1995).

Os métodos de custeio tradicionais, baseado na assim chamada filosofia do custeio por absorção, chegaram aos anos 1980 eivados de críticas, principalmente dos gerentes, usuários da informação. Para estes, o sistema apresentava informações que pareciam contradizer as técnicas modernas de administração de produção (TQM, JIT, etc) e sua experiência na administração das fábricas (JOHNSON; KAPLAN, 1993). Para Johnson e Kaplan (1993), os métodos de custeio tradicionais eram defasados, distorcidos e por demais agregados para serem úteis ao processo decisório. Nesta obra, os autores fazem um apanhado da evolução dos métodos de custeio a partir do fim do século XIX e realizam críticas contundentes. Ao final do livro, propõem algumas alternativas e algumas questões que deveriam ser respondidas pelos métodos de custeio. A partir de estudos conduzidos pelo CAM-I (*Consortium for advanced manufacturing - international*), começou a tomar forma o sistema de custeio gerencial (CMS – *Cost Manufacturing System*), materializado pelo método ABC (BERLINER; BRIMSON, 1992).

2.2 Conceitos no ABC

O método ABC considera que os custos são causados pela execução de atividades, que ao se realizarem consomem recursos. Diferente de outros métodos, onde nos quais se considera que o objeto de custo (produtos, clientes, etc.) consome os recursos e, portanto gera os custos, no ABC as atividades é que geram custos ao consumirem recursos (Ilustração 1).

Outra diferença do ABC em relação a outros métodos é que o ele busca identificar através do rastreamento a causa dos custos para alocar os mesmos aos objetos, enquanto os métodos ditos tradicionais o fazem por rateio. Em vista desta e de outras características, o ABC é em geral recomendado para uso em organizações que tenham significativa diversidade na linha de produtos e/ou, alta parcela de custos indiretos, o que é comum nas empresas de serviços e em parte significativa das indústrias que empregam elevado grau de tecnologias avançadas de produção.

Duas críticas frequentes ao ABC estão relacionadas ao nível de detalhamento e à sua montagem, implantação e manutenção, consideradas muito cara. No primeiro caso, o nível de detalhamento do sistema de custeio é uma decisão gerencial e sistemas de custos com fins estratégicos devem ser mais simples (COOPER; SLAGMULDER, 1999). Nas características seguintes, implantação e manutenção do sistema, podem ser realizadas de acordo com as necessidades da organização, não sendo compulsoriamente reavaliados em curtos períodos de tempo; mensalmente, por exemplo.

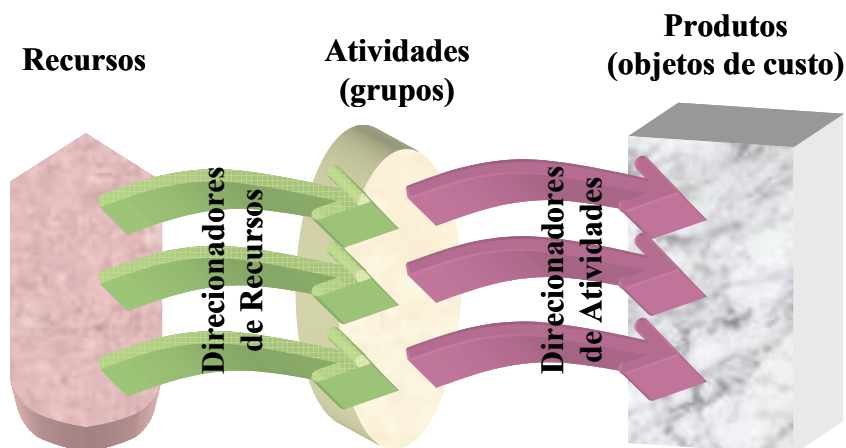


Ilustração 1 – Funcionamento do ABC

2.3 O Congresso Brasileiro de Custos

O congresso Brasileiro de Custos surgiu em 1994, com o nome de Congresso de Gestão Estratégica de Custos, seguindo a tendência mundial de rediscussão e revalorização das práticas de custos, inaugurada pelo livro de Johnson e Kaplan (1993).

O congresso encontra-se a caminho da sua XV edição em 2008. Contou com a participação de cerca de 800 pessoas nas duas últimas edições e hoje é referência na área de custos, classificado como Nacional A no *qualis* da área. O congresso é promovido pela Associação Brasileira de Custos (ABC), associação profissional e científica criada em 1994 como decorrência do congresso e com o objetivo de fomentar a discussão sobre essa temática no Brasil para o desenvolvimento de conhecimentos, a partir de uma visão multidisciplinar (ABC, 2007). O congresso é organizado em dezesseis áreas temáticas, não havendo uma área específica para o tratamento do método ABC.

3 Considerações Metodológicas

Este trabalho pode ser classificado (GIL, 1999): quanto à natureza, como uma pesquisa aplicada, pois visa a geração de conhecimentos sobre publicações em ABC. Quanto à abordagem do problema ela é quantitativa e qualitativa, pois lida com os dois tipos de evidências. Quanto à estratégia de pesquisa ela é descritiva, ao relatar as características das publicações investigadas. Quanto ao tempo, ela é longitudinal, ao abordar dez edições do Congresso Brasileiro de Custos, de 1997 a 2006. O método utilizado foi a pesquisa bibliográfica, sendo os instrumentos de coleta os próprios documentos, neste caso, artigos publicados pelo evento em questão.

A coleta de dados se deu a partir dos arquivos eletrônicos dos Congressos Brasileiros de Custos, da IV ao XIII edições (1997-2006), disponíveis em CD-ROM e no site da ABC. Os procedimentos de coleta foram os seguintes:

a) A partir do Microsoft Word ou do Acrobat, conforme o formato do arquivo, foram identificados todos os textos que continham a palavra ABC;

b) estes foram separados em um diretório específico e então foram examinados um a

um, sendo considerados válidos aqueles onde o ABC era abordado;

c) o conjunto de arquivos que atendiam este requisito foi considerado a população-alvo;

d) para este, foram coletados os títulos dos artigos, os autores, as referências utilizadas, a edição do congresso no qual foi apresentado e, onde estava identificado, o método de pesquisa;

Os dados assim obtidos foram colecionados e tratados através do software Microsoft Excel e SPSS Inc.- versão 15.0. Os dados foram analisados através de estatística descritiva e multivariada – análise de fatores e cluster hierárquico e os termos constantes tabulados através de análise de conteúdo (Bardin, 2004). Uma quantidade pequena de dados apresentou-se descaracterizada, com informações incompletas, como por exemplo, a ausência de citação do ano ou edição da obra usada como referência e, em alguns casos, inclusive a ausência da identificação da autoria dos artigos. Nestes casos, o artigo foi contado, embora para algumas estatísticas como autorias de artigos, não fosse possível aproveitá-lo. Por exemplo, esses artigos foram mantidos na base de dados para outras categorizações (referências-obras, referências-autores, etc.).

4 Resultados

4.1 Quantidade de artigos sobre ABC

Foram levantados, segundo os critérios anteriormente discutidos, os artigos cujo texto incorporava o tema ABC. No total, com este critério, foram identificados 236 artigos, cuja distribuição é apresentada na Tabela 1. Destes, somente quatro foram em idioma estrangeiro: dois em inglês e dois em espanhol.

Tabela 1 – Publicações sobre ABC no Congresso Brasileiro de Custos.

Ano	Edição	Quantidade ABC	Quantidade Total
1997	4	17 33%	51
1998	5	10 13%	79
1999	6	23 19%	120
2000	7	30 18%	166
2001	8	27 17%	157
2002	9	11 6%	183
2003	10	18 13%	140
2004	11	34 14%	251
2005	12	46 13%	350
2006	13	20 9%	212
Totais		236	1.709

Fonte: site da Associação Brasileira de Custos.

Aparentemente há um crescimento do número de artigos sobre ABC; no entanto, ao se observar a proporção dos mesmos e visualizando o comportamento através de um gráfico (Ilustração 2), há tendência de queda, embora isto não seja possível afirmá-lo categoricamente. Excluindo os picos dos anos de 2004 e 2005 houve uma redução na participação, seja em número absoluto, seja em termos de representatividade percentual (Ilustração 2).

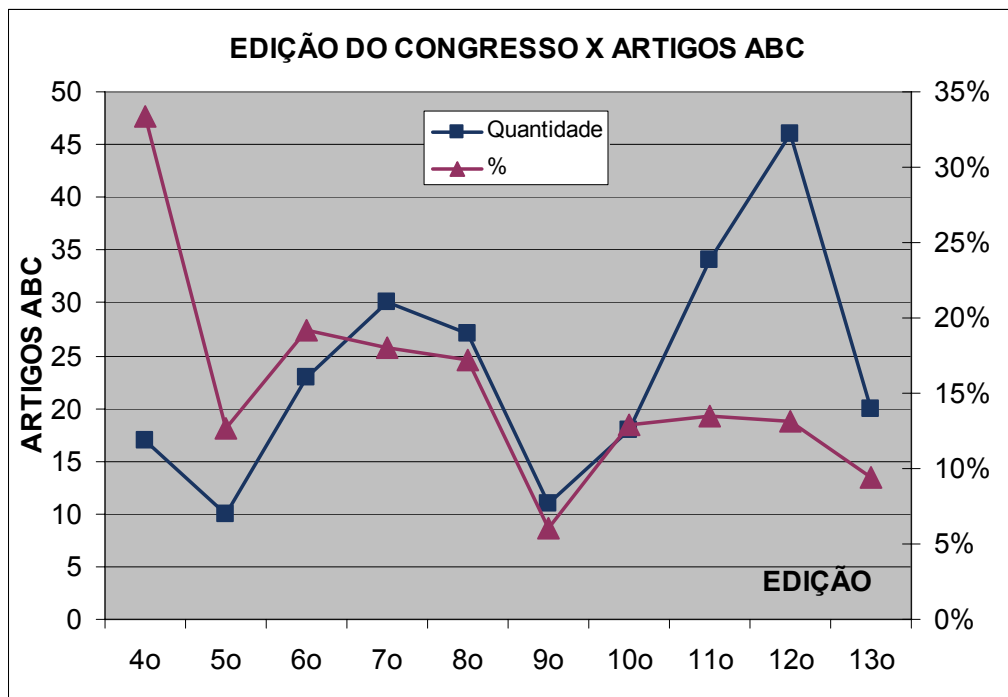


Ilustração 2 - Evolução das publicações sobre ABC – fonte: dados da pesquisa.

Para os artigos apresentados, foi realizada a contagem das palavras de título, totalizando 3.338. Destas, foram descartadas 1.289, por se tratarem de preposições, artigos e outros vocábulos não relevantes (o, os, a, as, para, pelo, etc.) restando 2.049 palavras, consideradas como palavras-instrumento (BARDIN, 2004). Os termos mais citados podem ser vistos na Tabela 2 e, como era de se esperar, os mais citados foram **Custeio**, **ABC**, **Custos** e **Atividades**. Estes termos, junto com **Baseado** e **Sistema** constituem o cerne do tema de pesquisa. Além destes, os termos **Gestão**, **Caso** e **Aplicação** denotam o caráter aplicado, isto é, o caráter de descrição de aplicações reais dos artigos. Estes três termos em conjunto, totalizam cerca de 6% das ocorrências.

Tabela 2 – Palavras mais usadas no título artigo

Palavras de Título	Frequência		Acumulada	Ordem
Custeio	114	5,6%	5,5%	1
ABC	100	4,9%	10,4%	2
Custos	68	3,3%	13,8%	3
Atividades	62	3,0%	16,8%	4
Gestão	55	2,7%	19,5%	5
Baseado	47	2,3%	21,8%	6
Sistema	45	2,2%	24,0%	7
Aplicação	33	1,6%	25,6%	8
Caso	32	1,6%	27,1%	9
Estudo	29	1,4%	28,6%	10
Total	585	28,6%		

Fonte: site da Associação Brasileira de Custos.

4.2 Os Métodos de Pesquisa

Os métodos de pesquisa utilizados pelos artigos foram tabulados considerando a sua identificação no próprio texto. Aqueles artigos onde isto não foi declarado foram considerados como “não especificados”, ocorrendo em 47% dos artigos, denotando pequena preocupação em explicar o método utilizado (Tabela 3). Ainda assim, o total de métodos contabilizados

somou 241 itens, pois havia vários artigos onde mais de um método foi declarado.

Confirmando o viés prático dos artigos, identificado nas palavras de título, o Estudo de Caso foi o preferencial de cerca em 32% dos artigos, constituindo-se, de longe, no método mais utilizado entre aqueles identificados. Em seguida, mas com incidência bem menor, se encontra a *Survey*, com 3% das ocorrências.

Tabela 3 – Métodos de pesquisa relatados nos artigos.

Palavras de Título	Freqüência	Acumulado
Não especificado	115 47,72%	47,72%
Estudo de caso	77 31,95%	79,67%
Survey	8 3,32%	82,99%
Paramétrico	7 2,90%	85,89%
Pesquisa bibliográfica	5 2,07%	87,97%
Caso hipotético	3 1,24%	89,21%
Simulação	3 1,24%	90,46%
Documental	2 0,83%	91,29%
Estudo de campo	2 0,83%	92,12%
Levantamento	2 0,83%	92,95%
Outros	17 7,05%	100,00%

Fonte: site da Associação Brasileira de Custos.

4.3 Autores dos Artigos

O levantamento sobre os autores não considerou a ordem na qual os mesmos foram relacionados na autoria, isto é, se eles eram os primeiros, segundos, terceiros autores e assim por diante. Aqueles com pelo menos 3 artigos somaram 23 (Tabela 4), sendo Edson Pamplona aquele que mais participa, estando presente em onze textos. Em seguida, Antônio Cezar Bornia e Samuel Cogan aparecem com nove artigos. Francisco Antônio Bezerra e Wilson Tachibana participam em oito artigos e Antonio Robles Jr. em seis. A seguir, há quatro autores que aparecem com quatro artigos e 13 com três. Neste conjunto, com pelo menos três artigos há 106 autorias, perfazendo 19% do total de ocorrências.

Tabela 4 – Autores mais presentes no congresso por artigo publicado.

Autores	Número de autorias	Acumulado	Ordem
Edson de Oliveira Pamplona	11	2,02%	1
Antonio Cezar Bornia	9	1,65%	2
Samuel Cogan	9	1,65%	3
Francisco Antonio Bezerra	8	1,47%	4
Wilson Kendy Tachibana	8	1,47%	5
Antonio Robles Junior	6	1,10%	6
Antônio Artur de Souza	4	0,73%	7
Luiz Carlos Gientorski	4	0,73%	8
Manoel Pinto Silveira Neto	4	0,73%	9
Roberto Vatan dos Santos	4	0,73%	10
Alceu Souza	3	0,55%	11
Ana Cristina de Faria	3	0,55%	12
Cosmo Severiano Filho	3	0,55%	13
Elivaldo Della Negra	3	0,55%	14
Elizabete Ribeiro Sanches da Silva	3	0,55%	15
Francisco José Kliemann Neto	3	0,55%	16
Luciano Gomes dos Reis	3	0,55%	17
Luiz Carlos Miranda	3	0,55%	18
Luiz Guilherme Azevedo Mauad	3	0,55%	19
Mirian Aparecida Micarelli Struett	3	0,55%	20
Simone Leticia Raimundini	3	0,55%	21
Valdirene Gasparetto	3	0,55%	22
Valério Vitor Bonelli	3	0,55%	23
Subtotal de Autorias	106		

Fonte: site da Associação Brasileira de Custos.

Isto significa que do total de 545 autorias identificadas, quase 20% está concentrado em 23 de um total de 411 diferentes autores. Assim, cerca de 6% dos autores respondem por 20% da produção. Em termos comparativos, 10% dos autores, os primeiro 40, respondem por 26% da produção. A Ilustração 3 mostra a frequência de distribuição das autorias, mostrando que não há concentração da produção.

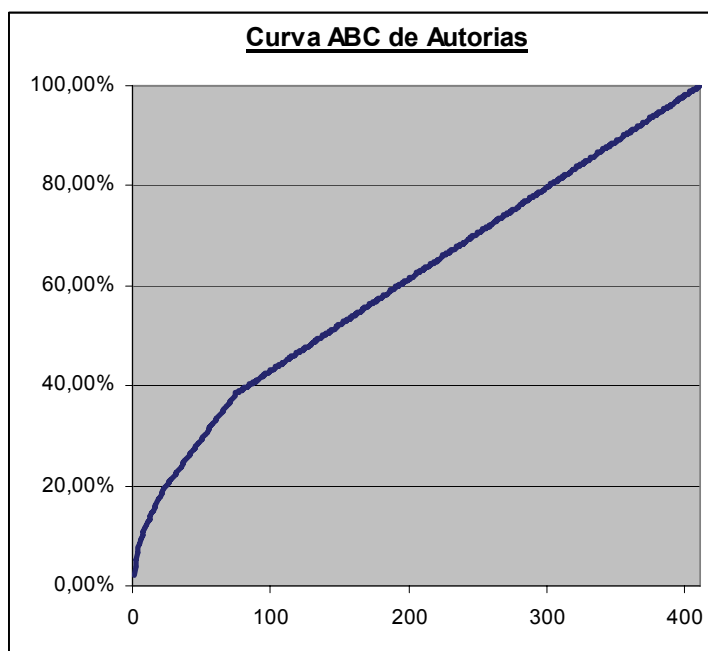


Ilustração 3 – Curva ABC para autorias sobre custeio ABC

Fonte: site da Associação Brasileira de Custos.

Na média, havia cerca de 2,3 autores por artigo. Quanto ao número de autores por artigo, a Tabela 5 mostra a distribuição de autores por artigo. Para um artigo não foi possível identificar os autores, pois o texto consultado não continha o nome dos mesmos. Cerca de 20% dos artigos eram de autoria única. Em seguida, 46% dos artigos tinham dois autores e 21% três autores. Somente 7% tinham quatro autores e 6%, isto é, 13 artigos, tinham 5 autores. Não foram identificados artigos com mais de 5 autores.

Tabela 5 – Quantidade de autores por artigo.

Número de Autores	Frequência	Acumulado
5	13 5,5%	5,5%
4	17 7,2%	12,8%
3	50 21,3%	34,0%
2	107 45,5%	79,6%
1	48 20,4%	100,0%
Total de Artigos*	235	* Para um artigo não foi encontrado autor

Fonte: site da Associação Brasileira de Custos.

Para Mendonça Neto *et al.* (2004), baseados em outros trabalhos, padrões internacionais de produtividade seguem a Lei de Lotka, pela qual existe relação entre o número de autores com 1, 2, 3, 4, 5 artigos e assim por diante. Por essa lei e observando a Tabela 6, é possível perceber que produtividade dos autores brasileiros, em relação ao ABC é semelhante ao trabalho de Mendonça *et al.*, que fizeram seu estudo baseado em periódicos nacionais A pela Capes, no período de 1990 a 2003. Isso denota pequena produtividade dos autores brasileiros a respeito da temática ABC.

Tabela 6 – Comparação da Produtividade com o Padrão Internacional

Nº Artigos por Autor	Padrão Internacional*	Mendonça et al
1 337 82,0%	60,80%	80,52%
2 51 12,4%	15,20%	12,99%
3 13 3,2%	6,80%	5,19%
4 4 1,0%	3,80%	0,00%
5 0 0,0%	2,43%	1,30%
6 1 0,2%	1,69%	-
7 0 0,0%	1,24%	-
+7 5 1,2%	8,04%	-
Total 411 100,0%		

*baseado em Mendonça Neto et al. (2004)

Fonte: site da Associação Brasileira de Custos.

Analisando algumas características dos principais autores, se percebe que as áreas mais frequentes de atuação são engenharia de produção e ciências contábeis (Tabela 7). Quanto à formação de mais alto grau, dois autores a têm na área de controladoria e contabilidade, dois na área de engenharia de produção e um na área de engenharia mecânica.

Tabela 7 – Características dos Principais Autores

Autor	Instituição do Autor	Área do Autor	Maior Formação
Edson de Oliveira Pamplona	Unifei	Eng. Produção	Dr. Administração
Antonio Cezar Bornia	UFSC	Eng. Produção	Dr. Eng Produção
Samuel Cogan	UFRJ	Administração	Dr. Eng Produção
Francisco Antonio Bezerra	FURB	Ciencias Contábeis	Dr. Control Contab
Wilson Kendy Tachibana	USP	Eng. Produção	Dr. Eng Mecânica
Antonio Robles Junior	PUC/SP	Ciencias Contábeis	Dr. Control Contab
Antônio Artur de Souza	UFMG	Ciencias Contábeis	Dr. Manag Science

Fonte: site da Associação Brasileira de Custos.

4.4 Referências Utilizadas

Os dados foram obtidos fazendo-se uma homogeneização das referências, respeitando-

se o ano e a edição das obras, uma vez que havia vários formatos utilizados. Alguns usavam, como recomendado, o padrão da ABNT e outros usavam, por exemplo, o sistema Data-Chicago. No total, foram contadas 3.508 referências, que após consolidadas geraram 2.127 obras diferentes. A obra mais citada, como pode ser visto na Tabela 6, é a de Nakagawa, sobre ABC, de 1994. Em seguida, o livro de Kaplan e Cooper, de 1998. Na sequência, o livro de Brimson. O livro de Martins aparece duas vezes entre os dez mais citados, com uma edição de 2000 e outra de 2003, perfazendo um total de 54 citações. Do total, 1.797 obras foram citadas somente uma vez. Ao se analisar as citações, percebe-se que 0,5% das obras representam quase 12% do total de citações; analisando-se com mais detalhes, pode-se contabilizar que 2% das obras representam cerca de 25% das citações, representando alta concentração.

É interessante observar que o livro de Martins, embora somente tardiamente tenha incorporado o ABC (em 1998), se constitui em uma referência freqüente na área. Isto pode ser em decorrência da tradição desta obra na área de contabilidade de custos. É relevante observar também que das dez obras destacadas, quatro não tem o ABC como foco principal. Outro aspecto que merece destaque é que nenhum dos autores das dez principais obras tenha participação importante no Congresso Brasileiro de Custos, embora três dos nove autores citados sejam brasileiros. Por outro lado, Cogan, um dos autores mais presente no congresso, aparece com sua obra de 1994, em 23º lugar, embora esta seja anterior a algumas das obras listadas na Tabela 8. Em situação semelhante, a obra do Bornia aparece em 25º lugar, estando este autor também entre os mais presentes nos artigos sobre ABC, com nove textos. Este fenômeno parece indicar a pouca importância que os autores destes livros atribuem ao Congresso Brasileiro de Custos, como fórum para discussão deste tema.

Entre as obras mais citadas, não há nenhuma em idioma estrangeiro, embora haja traduções, como Kaplan e Cooper, Brimson, Shank e Govindarajan, Sakurai e Horngreen *et al.*. Este fato mostra que os autores dos artigos não buscaram consultar as obras originais, por exemplo, em periódicos, trabalhando, a partir de referências secundárias, como é o caso dos livros de Nakagawa e Martins.

As obras mais citadas têm, majoritariamente, um caráter prático, isto é, não discutem preferencialmente aspectos teóricos sobre o método ABC. O livro de Nakagawa é uma breve apresentação do ABC. Já Kaplan e Cooper mostram alguns dos usos do ABC e algumas dicas práticas, sem discussão teórica sobre o método. Shank e Govindarajan têm um pouco mais de discussão teórica, mas no contexto da Gestão Estratégica de Custos e não no método em si. Martins tem uma visão bastante operacional, mais orientando a montagem de sistemas do que propriamente discutindo teoria. Ching, foca bastante na operacionalização do sistema.

Tabela 8 – Obras mais usadas como referências

Obra	Número de citações	Acumulado	Ordem	Participação relativa ao total de obras
NAGAKAGAWA, M. ABC: Custeio Baseado em Atividades. São Paulo: Atlas, 1994.	78	2,22%	1	0,05%
KAPLAN, R.S; COOPER, R. Custo e Desempenho - administre seus custos para ser mais competitivo. São Paulo: Futura, 1998.	65	1,85%	2	0,09%
BRIMSOM, J. A. Contabilidade por Atividades. São Paulo Atlas, 1996	63	1,80%	3	0,14%
SHANK , J. K.; GOVINDARAJAN, V. A Revolução dos Custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos. Rio de Janeiro: Campus, ed 7. 1997.	36	1,03%	4	0,19%
SAKURAI, M. Gerenciamento Integrado de Custos. São Paulo: Atlas, 1997.	33	0,94%	5	0,24%
MARTINS, E. Contabilidade de Custos. São Paulo: Atlas, ed 9, 2003.	29	0,83%	6	0,28%
CHING, H. Y. Gestão Baseada em Custeio por Atividades = abm - activity based management. São Paulo: Atlas, 1995.	28	0,80%	7	0,33%
LEONE, G. S. G. Curso de Contabilidade de Custos. São Paulo: Atlas, 1997.	26	0,74%	8	0,38%
MARTINS, E. Contabilidade de Custos. São Paulo: Atlas, ed.7, 2000.	25	0,71%	9	0,42%
HORNGREEN, C. T; FOSTER, G; DATAR, S. M. Contabilidade de Custos. Rio de Janeiro:LTC, ed.9, 2000.	25	0,71%	10	0,47%
Total	408	11,63%		

Fonte: site da Associação Brasileira de Custos.

É claro que o pesquisador deve ter com livros-textos, o que a maioria dos citados se propõe a ser, uma visão menos crítica, pois o objetivo em geral destes não é travar discussão teórica. Por outro lado, por exemplo, foram identificadas, entre as obras consultadas, somente 149 teses ou dissertações (4,2%), onde se esperaria maior contribuição teórica.

4.5 Autores Utilizados

O autor mais referenciado é Kaplan, com 6% das citações (Tabela 9). Em seguida, Cooper, que em várias obras foi co-autor com o primeiro, participa com 177 citações (3,6%). Os dois juntos representam 471 citações, cerca de 10%. Após, o primeiro autor brasileiro, Nakagawa, com cerca de 3% das citações, seguido por outro brasileiro, Martins, com 131 citações (2,7%). Percebe-se que do total de autores referenciados no congresso, 1859, 0,5% deles representam 24% do total de citações, o que denota alta concentração das referências.

De certa forma, isto reforça a percepção da seção anterior, em relação às contribuições teóricas, ao se proporem poucas visões novas sobre o tema, uma vez que um quarto das citações foca em autores clássicos. Para que houvesse mais contribuições teóricas, seria interessante um leque maior de autores, o que permitiria novas e diferentes abordagens.

Tabela 9 – Citações de autores.

Referência - Autor	Citações	Acumulado	Ordem	Participação sobre o total de autores
KAPLAN R. S.	294 6,0%	6%	1	0,1%
COOPER, D. R.	177 3,6%	10%	2	0,1%
NAGAKAGAWA, M.	160 3,2%	13%	3	0,2%
MARTINS, E.	131 2,7%	15%	4	0,2%
BRIMSOM, J. A.	102 2,1%	18%	5	0,3%
CHING, H. Y.	74 1,5%	19%	6	0,3%
COGAN S.	73 1,5%	21%	7	0,4%
SHANK, J. K.	64 1,3%	22%	8	0,4%
HORNGREEN, C.T.	64 1,3%	23%	9	0,5%
PORTER, M.E.	61 1,2%	24%	10	0,5%
Subtotal	1200			

Fonte: site da Associação Brasileira de Custos.

4.6 Análise Multivariada

Utilizou-se da análise fatorial, que possui o objetivo de verificar as correlações entre as variáveis definindo um conjunto de dimensões dissimuladas comuns denominadas fatores. Os fatores são combinações lineares que transformam as variáveis analisadas em um conjunto de variáveis compostas, tendo como base a matriz de correlação (COPPER; SCHINLER, 2003, p.465). Assim, a análise fatorial permite condensar as informações das diversas variáveis originais em um conjunto menor de variáveis (PEREIRA, 2006, p.97).

A análise fatorial realizada foi do tipo R, com rotação do tipo Varimax e cuja validação foi feita pelo pelos testes Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) e pelo teste Bartlett de esfericidade. Pelo KMO a relação obtida foi “Má”. Contudo ela tende marginalmente a “Boa” dado que foi de 570 – abaixo de 500 seria inaceitável. Sendo significativa a 1% pelo teste de Esfericidade. O número de fatores foi determinado tanto pelos Autovalor Acumulado – superior a 60% da variância como ela raiz latente culminando em 9 fatores.

Essa análise indicou algumas correlações interessantes. Em primeiro lugar, parece haver ligação entre artigos cujo título contenha ABC e APLICAÇÃO e o uso das obras de Martins de 2000 e Nakagawa de 2004. Como o livro Nakagawa é introdutório e o livro do Martins bastante operacional, é possível inferir que aqueles trabalhos que focaram principalmente em usar o ABC em experiências práticas tenham preferido obras mais básicas.

Em segundo lugar, há uma associação no uso das obras de Kaplan e Cooper, Sakurai, Shank e Govindarajan e Brimsom. O que se percebe em comum é que esses livros têm um viés estratégico para o uso do ABC, como boa parte da literatura reconhece ser uma aplicação natural do método.

As obras de Leone e Ching também estão associadas. A primeira, além de ser uma obra cujo original é antigo, é introdutória e aborda a contabilidade de custos como um todo, sem ser específica do ABC. A segunda, apesar de ser direcionada ao ABC e ABM não tem grande profundidade teórica. Assim, é possível que os artigos que usam essas obras não tenham essencialmente preocupação estratégica, como o grupo anterior, mas estejam com viés mais operacional.

A análise de cluster foi do tipo hierárquico definido pela distância euclidiana dos centróides. Esse procedimento evidenciou que existem dois grupos distintos. O primeiro reúne os artigos publicados do 4º ao 8º congresso. O segundo grupo contém artigos do publicados do 10º ao 13º congresso, principalmente, com um artigo do 9º.

5 Considerações Finais

Os eventos científicos têm como um de seus principais objetivos estimular a

discussão, com a proposição de idéias que através do debate possam ser melhoradas. Neste sentido, a apresentação de novas visões sobre os temas de interesse da comunidade científica é fundamental para qualificar o debate e permitir o avanço teórico e apesar de em menor escala, práticos também.

O método de custeio ABC tem sido foco de debate e pesquisa na área de gestão nos últimos anos, sendo o Congresso Brasileiro de Custos um dos principais fóruns para tanto. Porém, a qualidade dos trabalhos apresentados, conforme pôde ser visto neste artigo, não tem estimulado um debate consistente e profundo. As principais deficiências que se percebem é o uso excessivo de obras introdutórias, a repetição de autores clássicos, sem a proposição de novas idéias e investigações por demais baseadas em relatos práticos. As contribuições teóricas têm sido de pequena monta, não permitindo um avanço na discussão de cunho mais científico. Outro problema que se verificou é a pequena presença no congresso dos autores nacionais mais citados, o que denota a pouca importância que os mesmos conferem ao debate neste fórum.

Em relação a estudos anteriores, esta pesquisa auxilia a responder às sugestões de Nascimento Neto e Miranda (2003), que recomendavam maior pesquisa sobre sistemas de custeio além dos tradicionais (absorção e variável), ao mostrar a necessidade de maior contribuição teórica no debate sobre o ABC. Também concorda com o artigo sobre metodologia no CBC conduzido por Alves e Laffin (2006), que concluiu que os trabalhos apresentados neste fórum têm natureza eminentemente funcionalista, principalmente baseado em *surveys* e estudos de caso. O trabalho de Mendonça Neto *et al.* (2004) igualmente é corroborado por este artigo. Aquele artigo alertou quanto à baixa contribuição à teoria dos textos publicados no Brasil na área de contabilidade, bem como da carência de resultados estruturados, qualitativa e quantitativamente. Outro estudo conduzido por Cardoso, Pereira e Guerreiro (2004), de forma semelhante mostrou a pequena contribuição teórica de artigos na área de custos, no âmbito do Enanpad e destacou adicionalmente a falta de rigor metodológico dos artigos ali apresentados.

O presente estudo oferece dois tipos de contribuição: primeiro, ao identificar as deficiências anteriormente destacadas, mostra a necessidade de se encontrarem alternativas que permitam a qualificação do debate científico, principalmente de caráter teórico. O debate de cunho prático é também importante, inclusive em vista da participação de profissionais no congresso, mas para tanto poderia ser sugerido pelos organizadores do congresso a criação de uma área temática “Relatos de Práticas”, onde fosse incentivado este tipo de trabalho, não só sobre o método ABC, mas também sobre outros temas de interesse da área de custos. A participação na edição XIII do congresso de um representante do governo federal para políticas de custeio reforça a importância desta abordagem.

Secundariamente, as dificuldades encontradas no decorrer deste trabalho para o manuseio das informações sobre os artigos, ensejam sugestões de caráter mais operacional. Seria importante que a Associação Brasileira de Custos realizasse um trabalho de organização e recuperação de algumas informações acerca dos congressos e dos artigos neles publicados. A falta de dados em alguns textos, a falta de padrão para apresentação dos trabalhos e seus conteúdos (bibliografias, autorias, métodos, etc.) e a própria manutenção do histórico do congresso são problemas que devem ser sanados, como forma de manter a memória deste importante evento científico. As informações armazenadas também parecem merecer revisão e reorganização, de forma a permitir mais facilmente pesquisas sobre os congressos.

Na seqüência deste trabalho, pesquisas sobre outros temas de interesse da comunidade poderiam ser conduzidos. Recorrentemente, por exemplo, discussões sobre sistemas de custeio para empresas de serviços e custeio em pequenas e microempresas têm sido conduzidas. Pesquisas sobre as publicações nestas áreas poderiam auxiliar a jogar luz sobre temas relevantes e ainda carentes de maior compreensão. De forma análoga, ainda sobre o

ABC poderiam ser realizadas análises de caráter mais qualitativo nos textos publicados, explorando, por exemplo, variações de abordagens ao longo das edições do congresso.

Referências

ABC – Associação Brasileira de Custos. **Objetivos**. Disponível em: <http://www.abcustos.org.br/objetivos>. Acesso em: 28 de Julho de 2007.

ALVES, J. L.; LAFFIN, M. Metodologia da Pesquisa nos Trabalhos do Congresso Brasileiro de Custos no Período de 2001 a 2005. *In*: Congresso Brasileiro de Custos, XIII, 2006, Belo Horizonte. **Anais...**, Belo Horizonte: ABC, 2006.

BARDIN, L. **Análise de Conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 3ed, 2004, 223p.

BERLINER, C.; BRIMSON, J.A. **Gerenciamento de Custos em Indústrias Avançadas - Base Conceitual CAM-I**. São Paulo: T.A. Queiroz, 1988, 256p.

CATELLI, A. e GUERREIRO, R. Uma Análise Crítica do Sistema ABS – Activity Based Costing. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 91. jan-fev 1995, p. 16-23.

CARDOSO, R. L.; PEREIRA, C. A.; GUERREIRO, R. A Produção Acadêmica em Custos no Âmbito do ENANPAD: uma Análise de 1998 a 2003. *In*: Encontro Nacional de Programas de Pós-Graduação em Administração, XXVIII, 2004, Curitiba. **Anais...**, Curitiba: ENANPAD, 2004.

CHING, H.Y. **Gestão Baseada em Custeio por Atividades**. São Paulo: Atlas, ed.2, 1997, 146p.

COOPER, R.; SLAGMULDER, R. Intelligent Cost System Design. **Strategic Finance**, June 1999, 1999.

GIL, A.C. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. São Paulo, Atlas, 1999, ed.5, 206p.

JOHNSON, H.T. It's Time to Stop Overselling Activity-Based Concepts. **Management Accounting**, Sep 1992; 74, 3; p.26-35.

JOHNSON, H.T.; KAPLAN, R.S. **Contabilidade Gerencial: a Restauração da Relevância da Contabilidade nas Empresas**. Rio de Janeiro: Campus, 1993, 239p.

MENDONÇA NETO, O. R.; CARDOSO, R. L.; RICCIO, E. L.; SAKATA, M. C. G. Estudo sobre as Publicações Científicas em Contabilidade: Uma Análise de 1990 até 2003. *In*: Encontro Nacional de Programas de Pós-Graduação em Administração, XXVIII, 2004, Curitiba. **Anais...**, Curitiba: ENANPAD, 2004.

MILLER, J.G. e VOLLMAN, T.E. The Hidden Factory. **Harvard Business Review**, sep-oct 1985, p. 142-150.

NAKAGAWA, M. **ABC - Custeio Baseado em Atividades**. São Paulo: Atlas, 1995, 95p.

NASCIMENTO NETO, R. V; MIRANDA, L. C. Utilização de Sistemas de Custeio em Indústrias Brasileiras: uma pesquisa empírica. *In: Encontro Nacional de Programas de Pós-Graduação em Administração, XXVII, 2003, Atibaia. Anais...*, Atibaia: ENANPAD, 2003.

ROCHA, W. Custeio Baseado em Atividades: Mitos, Falácias e Possíveis Verdades. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 91. jan-fev 1995, p. 58-63.

SHANK, J. Volume Determina o Custo. Determina Mesmo? Disponível em: www2.uol.com.br/canalexecutivo/artigosdd.htm. Acessado em 05.04.2004.