

What has Brazilian scientific production published about costing methods?

Reception of originals: 03/05/2024
Release for publication: 22/01/2025

Bruno Natale Maurino

MBA em Gestão Empresarial pela Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado -FECAP
Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado -FECAP
Endereço: Av. da Liberdade, 532 - Liberdade, São Paulo/SP, Brasil
E-mail: br_natale@hotmail.com

Joice Chiareto

Doutora em Administração pela Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e
Atuária - FEA - USP
Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado -FECAP
Endereço: Av. da Liberdade, 532 - Liberdade, São Paulo/SP, Brasil
E-mail: joice.chiareto@gmail.com

José Orcélio do Nascimento

Mestre em Ciências Contábeis pela Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado -FECAP
Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado -FECAP
Endereço: Av. da Liberdade, 532 - Liberdade, São Paulo/SP, Brasil
E-mail: jorcelio@uol.com.br

Marcus Vinicius Moreira Zittei

Doutor em Contabilidade e Administração pela Universidade Regional de Blumenau – FURB
Universidade Federal de São Paulo – UNIFESP-EPPEN
Centro Universitário das Faculdades Metropolitanas Unidas - FMUCOMPLETAR
Endereço: Rua Francisco Valente, 173, apto 91F – Jardim Esther Yolanda, São Paulo/SP,
Brasil
E-mail: marcuszittei@zittei.com.br

Luciana Gavazzi Barragan

Mestre em Controladoria e Contabilidade Estratégica pela Fundação Escola de Comércio
Álvares Penteado -FECAP
Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado -FECAP
Endereço: Av. da Liberdade, 532 - Liberdade, São Paulo/SP, Brasil
E-mail lbarragan@fecap.br

Elubian de Moraes Sanchez

Doutora em Controladoria e Contabilidade pela Faculdade de Economia, Administração,
Contabilidade e Atuária - FEA - USP
Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado -FECAP
Endereço: Av. da Liberdade, 532 - Liberdade, São Paulo/SP, Brasil
E-mail elubian.sanchez@fecap.br

Abstract

In order to assist researchers and entrepreneurs, the present research, classified as descriptive, qualitative, quantitative and bibliometric, sought to measure and analyze scientific production

about costing methods in publications in journals with Qualis A1, B1 and B2 (classification 2013-2016). Thirty-eight articles were analyzed, of which 96 attended the object of this research. Regarding the research methodology used by publications, most studies are empirical (75%), and composed of case studies with qualitative approach. About the object of this research, it was noticed that most of the articles (37%), deals with two or more costing methods simultaneously. However, among the traditional costing systems, the most researched in the publications of the period was Activity Based Costing (ABC), with 33% of all published articles. It also identified the emergence of research around new costing methods such as Target or Meta Costing, Strategic Costing and Quality Costing.

Keywords: Costing Methods. Costs. ABC costing. Bibliometry.

1. Introdução

Souza e Cruz (2009) destacam que a realidade empresarial vem passando por uma série de transformações nos últimos anos, tais como o não estabelecimento de fronteiras, a agilidade da informação e a concorrência global.

Sobre estas condições de mercado atrativas, porém desafiadoras, ressaltam Elias, Alberton, Vicente e Rebello (2009, p.2) “conhecer os custos, no entanto, é fundamental para se ter a capacidade mínima e necessária para conduzir os negócios neste competitivo ambiente.” E afirmam também que a Contabilidade tem um papel fundamental no gerenciamento destes custos e na contribuição para a tomada de decisão.

Já Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012 apud POMPERMAYER; LIMA, 2002), referindo-se ao assunto, destacam que quanto mais intensa a concorrência a que estiver submetida uma organização, mais importante será dispor de um método de custeio que lhe permita conhecer seus custos, e a partir daí, encontrar uma posição vantajosa diante de seus concorrentes.

Neste sentido, a organização tem a sua disposição a contabilidade de custos, que apresenta diversos métodos de custeio para atender empresas com atividades de manufatura. O método mais tradicional de custeio é o custeio por absorção, que é empregado no intuito de atribuir um valor de custos ao produto, principalmente uma parte dos custos indiretos, consistindo na apropriação de todos os custos de produção aos produtos, de forma direta e indireta, mediante critérios de rateios. (WERNKE, 2001).

No entanto, ainda que a empresa escolha o método de custeio que melhor representa ou favoreça seu negócio, Martins (2003) ressalta que nenhum método de custeio atende a todas as necessidades informativas dos gestores, dada a complexidade do processo de administração das organizações; nenhuma informação de custos, qualquer que seja o método de custeio, substitui o julgamento e o bom senso das pessoas que analisam e das que decidem.

O melhor será aquele que ajude a resolver o problema que se apresente em determinada situação, conduzindo os gestores a tomar decisões adequadas em cada caso.

Severiano Filho e Melo (2006) destacam a questão do controle de custos se tornou hoje uma das variáveis mais importantes a se administrar dentro do processo de produção. Com isso o desafio das empresas em conhecer e gerenciar seus custos indiretos se torna ainda mais complexo.

Diante da complexidade econômica e gerencial mencionadas acima, a gestão estratégica dos custos indiretos nas empresas é um tema crítico. Este artigo pretende identificar quais os principais métodos de custeio encontrados na literatura, ressaltando as principais características de cada método analisado e seu impacto no processo decisório das companhias.

Essa pesquisa tem como objetivo geral medir e analisar a produção científica sobre os métodos de custeio nas publicações das revistas Qualis A2, B1 e B2 (do triênio de 2013 a 2016).

Quantos aos objetivos específicos buscou-se identificar e analisar os principais métodos de custeio pesquisados nas publicações brasileiras em português e com base na produção científica, identificar qual é o método de custeio mais estudado.

Dentre os sistemas tradicionais de custeio, o custeio por absorção é o mais criticado. Muitos autores discutem suas vantagens e desvantagens, enfatizando a sua carência no processo decisório e a sua utilização da técnica de rateio para distribuir os custos fixos entre os produtos, podendo distorcer resultados com alocações arbitrárias e enganosas. (SEVERIANO FILHO; MELO, 2006)

Com isso a escolha do método de custeio é um tema que, geralmente, desafia a gestão financeira das empresas de manufatura na busca pelo critério que melhor reflita a natureza de suas operações e ofereça o melhor cenário em termos de rentabilidade.

O problema de pesquisa proposto foi: **Quais são os principais métodos de custeio encontrados nas publicações brasileiras em português?**

Para esse estudo foram analisados somente artigos em português, de revistas com classificação Qualis A2, B1 e B2 no triênio de 2013 a 2016, sobre o tema de sistemas de custeio.

2. Referencial Teórico

2.1. A Contabilidade de custos

A contabilidade de custos, em seu início, destinava-se apenas a avaliar os estoques das empresas industriais, o que era bem mais complexo do que nas empresas comerciais já que o processo ia bem além da simples compra e revenda de mercadorias, envolvendo no processo os fatores de produção (salários, matérias-primas, etc.). (VICECONTI; NEVES, 2012).

Martins (2003, p. 20) destaca “O valor do Estoque dos produtos existentes na empresa, fabricados por ela, deveria então corresponder ao montante que seria equivalente ao valor de “Compras” na empresa comercial”. No tocante a utilização da contabilidade de custos nas empresas industriais, Martins (2003, p.21) segue “a preocupação primeira dos Contadores [...] foi a de fazer da contabilidade de custos uma forma de resolver seus problemas de mensuração monetária dos estoques e do resultado”.

Assim, princípios de contabilidade foram desenvolvidos para que o fabricante pudesse processar os muitos custos diferentes que são associados a manufatura, e conseguir extrair informações de controle próprias ao seu processo. Essa informação resultante da contabilidade de custos gera a base para determinação do custo e preço de venda de um produto, e conseqüentemente ajuda a gestão a planejar e controlar suas operações. (VANDERBECK; NAGY, 2003).

As empresas industriais precisam de informações sobre os custos do produto para fazerem suas demonstrações financeiras de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos ou princípios fundamentais de contabilidade. Esses princípios exigem que o estoque presente no balanço patrimonial e o custo dos produtos vendidos presente na demonstração de resultado sejam divulgados de modo a apresentar informações sobre o custo total. (JIAMBALVO, 2009).

A contabilidade de custos não é neutra; ela não fica parada nos fundos, meramente refletindo o que está acontecendo de forma imparcial. Ao invés disso, um sistema de informações de contabilidade de custos também molda empresa. O sistema de informações de custos tem três objetivos amplos: (i) fornecer informações para computar o custo de serviços e outros objetivos de interesse da gestão, (ii) fornecer informações para o planejamento e controle e (iii) fornecer informações para tomadas de decisão. (HANSEN; MOWEN, 2013)

2.2. O papel da contabilidade de custos na decisão gerencial

A importância das informações contábeis para o sucesso de uma empresa, inclusive no que remete a custos, é algo reconhecido há bastante tempo. No entanto, o cenário atual da economia cada vez mais globalizada e dinâmica, torna essas informações contábeis e de custos ainda mais críticas. Assim, tem-se na contabilidade de custos uma fonte de dados detalhados sobre os custos de operação, que são extremamente importantes para a gestão da empresa desempenhar o controle desta operação e também o planejamento futuro do negócio. (VANDERBECK; NAGY, 2003).

Horngren, Datar e Foster (2004) afirmam que a Contabilidade de custos fornece informações tanto para a contabilidade gerencial quanto para a financeira. Mede e relata informações financeiras e não-financeiras relacionadas ao custo.

Conforme Hansen e Mowen (2013) as informações de custos são uma entrada crítica para muitas decisões gerenciais. Por exemplo, um gestor pode precisar decidir se deve continuar a fazer um componente internamente, ou se deve comprá-lo de um fornecedor externo.

Como afirma Martins (2003), a contabilidade de custos tem duas funções relevantes: (i) no que diz respeito ao Controle, sua mais importante missão é de fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e, num estágio imediatamente seguinte, acompanhar o efetivamente acontecido para comparação com os valores anteriormente definidos; (ii) no que tange à Decisão, seu papel reveste-se de suma importância, pois consiste na alimentação de informações sobre valores relevantes que dizem respeito às consequências de curto e longo prazo sobre medidas de introdução ou corte de produtos, administração de preços de venda, opção de compra ou produção, etc. (MARTINS, 2003, p. 21 e 22).

Por fim, Martins (2003) conclui: a Contabilidade de Custos acabou por passar, nessas últimas décadas, de mera auxiliar na avaliação de estoques e lucros globais para importante arma de controle e decisão gerenciais

2.3. Organização e classificação de custos

Sobre o custo dos estoques na data do balanço patrimonial, Iudícibus, Martins e Gelbcke (2006, p. 126) afirmam “[...] deve ser feito pelo “custeio real por absorção”, ou seja,

deve incluir todos os custos diretos (material, mão-de-obra e outros) e indiretos (gastos gerais de fabricação) necessários para colocar o item em condições de venda. ”

De acordo com Iudícibus, Martins e Gelbcke (2006), pode-se classificar os custos em diretos e indiretos, sendo eles:

Os custos dos materiais diretos equivalem à valoração dos consumos efetuados pela produção;

Os custos de mão-de-obra direta incluem salários do pessoal que trabalha direta e produtivamente na fabricação do produto, adicionados a eles os respectivos encargos sociais, trabalhistas e previdenciários;

Os gastos gerais de fabricação, também chamados custos indiretos industriais, incluem todos os demais custos incorridos na produção (inspeção, manutenção, almoxarifado, supervisão, administração da fábrica, depreciação, energia, seguros, etc.) e são, em geral, atribuídos aos produtos por meio de rateios. Tais custos são geralmente aplicados com base no número de horas ou valor da mão-de-obra direta, ou de horas-máquina etc.

Conforme Maher (2001) qualquer custo que pode ser direcionado diretamente com um objeto do custo representa um custo direto daquele objeto; qualquer custo que não pode, um custo indireto. Um objeto de custo é qualquer item a que um custo é atribuído – uma unidade em estoque, um departamento ou uma linha de produtos.

Além de serem classificados como diretos ou indiretos, os custos podem se comportar como variáveis, que mudam em proporção ao volume ou nível de atividade, ou como fixos, que permanecem inalterados independentemente da variação do nível de atividade ou volume. (HORNGREN; DATAR; FOSTER, 2004).

Custos variáveis se alteram na proporção direta da alteração no volume, dentro de um intervalo relevante de atividade. Custos fixos não se alteram quando o volume se altera, dentro de um intervalo relevante de atividade. (MAHER, 2001).

Em se tratando da contabilização dos custos no balanço e na demonstração de resultados, os custos diretos são integralmente levados para o estoque e com a venda transformam-se em despesa do período através da conta contábil de custos dos produtos vendidos (CPV). No entanto os custos indiretos, antes de serem levados ao estoque, são rateados por uma taxa pré-determinada de acordo com o critério de rateio que a gestão definiu. Uma vez rateados e levados ao estoque, com a venda se transformam em despesa do período através da mesma conta de CPV. (HERCULANO; CAVALCANTE, 2011).

2.4. Métodos de custeio e absorção de custos indiretos

Sobre custos indiretos tratados no tópico anterior, Horngren, Datar e Foster (2004, p. 2) contribuem “Custos indiretos de um objeto de custo específico são aqueles relacionados ao objeto de custo, mas que não podem ser a ele atribuídos de maneira economicamente viável”. Horngren, Datar e Foster (2004) complementam o termo apropriação de custos é usado para descrever a distribuição de custos indiretos para um objeto de custos em particular.

Logo, os métodos de custeio têm como objetivo o mesmo fim: determinar os custos. Porém, embora os sistemas de custeio tradicionais tenham o mesmo objetivo, a sistemática adotada por cada um deles é diferente. (ELIAS et al., 2009).

No tocante aos métodos de custeio, a base de avaliação aceita de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e pela legislação fiscal, é a do custeio por absorção, onde os custos diretos e indiretos são integralmente absorvidos pelo estoque. (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE, 2006).

Nos próximos tópicos serão abordados os principais métodos de custeio disponíveis na literatura da contabilidade de custos, com foco no custeio por absorção e suas variáveis, haja visto que o custeio real por absorção é o método escolhido e aceito pela legislação brasileira atual.

2.4.1. Custeio direto ou variável

Neste método somente os custos diretos, ou variáveis, são apropriados à produção. Os custos indiretos, ou fixos, são contabilizados a débito na conta de resultado do período diretamente, sob o argumento de que tais custos ocorrerão de qualquer maneira, havendo produção ou não. É o método de custeio indicado para a tomada de decisão. (VICECONTI; NEVES, 2012).

Iudícibus, Martins e Gelbcke (2006, p.126) também afirmam “De fato, o método do custeio direto ou custeio variável destina-se a proporcionar à administração maior informação sobre a relação existente entre custos, volume e lucros.”

Schoeps (1992, p. 58) vai além, “de fácil aplicação contábil, o custeio direto fornece bases mais amplas para enfrentar a concorrência de preços e permite estabelecer diretrizes financeiras mais flexíveis”.

Porém, sobre a aceitação do custeio variável para fins contábeis e fiscais, ressaltam Viceconti e Neves (2012, p. 25) “Fere os princípios contábeis da Realização, Competência e

Confrontação, porque os custos fixos são reconhecidos como despesas mesmo que nem todos os produtos fabricados tenham sido vendidos.”

2.4.2. Custeio por absorção

Martins (2003, p. 37) afirma que o custeio por absorção “é o método derivado da aplicação dos Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos” e basicamente “consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos”.

Viceconti e Neves (2012, p. 24 e 25) também contribuem sobre as características da absorção “consiste na apropriação de todos os custos (sejam eles fixos ou variáveis) à produção do período” e complementam “os gastos não fabris (despesas) são excluídos. A separação é importante porque as despesas são contabilizadas imediatamente contra o resultado do período, enquanto somente os custos relativos aos produtos vendidos terão idêntico tratamento”. E concluem sobre o método “é o único aceito pela Auditoria Externa, porque atende aos princípios contábeis da Realização da Receita, da Competência e da Confrontação. Além disso, é o único aceito pelo Imposto de Renda”.

Já Vanderback e Nagy (2003, p. 407) ressaltam “sob este método, tanto os custos fixos quanto os custos variáveis de manufatura são atribuídos ao produto e nenhuma atenção em particular é dada para a classificação de custos como sendo fixos ou variáveis”.

Elias, Alberton, Vicente, Rebello e Bonifácio (2009, p. 54) abordam a importância do método “À luz do custeio por absorção, se entende que os produtos e seus volumes de produção sejam os responsáveis pelos custos correntes da empresa; assim, os custos de produção tornam-se, individualmente, um importante item no gerenciamento da empresa como um todo”.

No tocante a apuração do custo dos bens e serviços, pelo método de custeio de absorção, a empresa tem duas alternativas (MARTINS, 2003):

- alocar os custos diretos (materiais diretos e mão de obra direta) pela efetiva utilização, visto que são custos relacionados, diretamente, com a produção, sendo possível verificar seu real consumo nos bens ou serviços e rateio dos custos indiretos, que são os itens que não estão diretamente relacionados com a fabricação dos bens ou serviços, a partir de estimativas, ou seja, de bases de rateio;

- dividir a empresa em departamentos de serviços (executam serviços auxiliares e não para atuação direta sobre os bens/serviços) e em departamentos produtivos (promovem qualquer tipo de modificação sobre o produto diretamente), sendo os custos indiretos, inicialmente, rateados aos departamentos. Após, os departamentos de serviços transferem seus custos para outros departamentos de serviços e para os custos de produção. Por fim, os departamentos de produção transferem seus custos aos bens ou serviços. Todas essas transferências, dos custos, dos departamentos de serviços para outros departamentos de serviços e para os produtivos, dos produtivos aos bens/serviços são feitas a partir de rateios. Quanto aos custos diretos, são alocados aos bens/serviços por intermédio da sua efetiva utilização, ou seja, de forma fácil e confiável.

Sobre a departamentalização, é importante ressaltar sua finalidade de aumentar a eficiência de controle de custos das empresas, uma vez que os custos passam a ser apurados primeiro em nível departamental. Ou seja, a contabilidade de custos passa a ter condições de gerar informações e relatórios sobre o desempenho dos departamentos, antes mesmo de alocar os custos a um bem ou serviço. (ABBAS; GONÇALVES; LEONCINE, 2012).

Em relação das desvantagens do método de custeio por absorção, os autores acima listam os seguintes pontos (ABBAS; GONÇALVES; LEONCINE, 2012):

- não é aceito pela auditoria externa das entidades que tem capital aberto e nem pela legislação do imposto de renda, bem como por uma parcela significativa de contadores. A razão disso é porque o custeio variável fere os princípios fundamentais de contabilidade, em especial, os princípios de realização da receita, da confrontação e da competência;
- crescimento da proporção dos custos fixos na estrutura de custos das organizações, devido aos contínuos investimentos em capacitação tecnológica e produtiva;
- na prática, a separação de custos fixos e variáveis não é tão clara como parece, pois, existem custos semivariáveis e semifixos, podendo no custeamento direto incorrerem problemas de continuidade para a empresa.

2.4.3. Método do Custeio Baseado em Atividades (ABC – *Activity-Based Costing*)

Segundo uma gama de autores, o custeio baseado em atividades, ou ABC, surgiu devido a crescente insatisfação com a informação de custos gerada pelos tradicionais métodos de custeio, que ao alocarem os custos indiretos aos produtos baseados em taxas de rateio questionáveis (em geral, horas de mão de obra direta, horas máquina ou mesmo custo de materiais), distorcem o custo dos bens e serviços. (ABBAS; GONÇALVES; LEONCINE, 2012).

Scharf, Borgert e Richartz (2011, p. 140) contribuem “Com o advento do Custeio Baseado em Atividades (ABC), em meados dos anos 1990, alguns autores acreditavam que era possível alcançar um custo “mais” exato”. E seguem (2011 apud BRIMSON, 1996) “. o ABC, na atualidade, representa muito mais que um novo sistema de custeio, significando o estado da arte no gerenciamento de custos, com várias aplicações dentro das empresas, pois permite a análise detalhada e compreensiva de custos de qualquer natureza”.

Segundo Martins (2003, p. 87) um dos fenômenos mais importantes que exigem melhor alocação dos custos indiretos é “a grande diversidade de produtos e modelos fabricados na mesma planta que vem ocorrendo nos últimos tempos, principalmente em alguns setores industriais”. No entanto, faz uma ressalva ao ABC “restringe-se a uma limitação do conceito de atividade no contexto de cada departamento. É uma visão exclusivamente funcional e de custeio de produtos conhecida como primeira geração do ABC”.

Em se tratando de atendimento da legislação sobre o tratamento dos custos indiretos, o método ABC demonstra que também pode ser utilizado. E além desta questão legal, é uma ferramenta que oferece utilidade não só para o custeio de produtos, mas também na gestão desses custos de maneira gerencial e estratégica. (MARTINS, 2003).

Por fim, Herculano e Cavalcante (2011, p. 7) alertam sobre algumas importantes limitações na implantação do método “como qualquer metodologia gerencial, o método ABC, também possui algumas limitações ou restrições”. E concluem “a adaptação do ABC depende de vários fatores como: tamanho da empresa, tipos de produção, grau de centralização, diversidade de produtos e a proporção dos custos indiretos no custo total de produção”.

3. Metodologia

Esta pesquisa quanto aos seus objetivos se classifica como descritiva, levantando-se as características da produção científica sobre métodos de custeio. A natureza da pesquisa é

qualitativa e quantitativa.

Sampieri, Collado e Lucio (2013), definem que os estudos descritivos servem para analisar como é e como se manifestam um fenômeno e seus componentes, a pesquisa qualitativa utiliza a coleta de dados sem medição numérica para descobrir ou aprimorar perguntas de pesquisa no processo de interpretação e a pesquisa quantitativa utiliza a coleta de dados para testar hipóteses, baseando-se na medição numérica e na análise estatística para estabelecer padrões e comprovar teorias.

A pesquisa também é bibliométrica, pois realiza a medição dos índices de produção e disseminação do conhecimento científico e descreve as características dos artigos publicados (ARAÚJO, 2006).

A pesquisa de publicações foi realizada sobre a plataforma de pesquisa Sucupira, da Capes (Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior), responsável pela avaliação Qualis (sistema brasileiro de avaliação de periódicos), onde há a relação e classificação dos veículos utilizados para a divulgação da publicação da produção intelectual dos programas de pós-graduação “*strictu sensu*” (mestrado e doutorado), tanto no âmbito de circulação (nacional ou internacional), quanto no âmbito de qualidade por área de avaliação, com classificações entre A, B e C. (CAPES 2018).

A amostra foi retirada da base de dados Qualis, com a última classificação disponível (triênio de 2013-2016). Na base de periódicos foram consideradas as classificações A2, B1 e B2 da macro área “Administração Pública e de Empresas, Ciências Contábeis e Turismo”.

O resultado desta primeira etapa da pesquisa foram 1.354 revistas de áreas temáticas e de natureza bastante heterogênea. A fim de minimizar este efeito, aplicou-se o critério de filtros encontrado na pesquisa bibliométrica de Pereira, Mascena, Pilli e Mazzon (2013), onde somente os periódicos das áreas de interesse da pesquisa foram considerados. No caso desta pesquisa, as áreas temáticas foram Administração (Administration), Contabilidade (Accounting), Economia (Economics) e Gestão de Negócios (Business Management). E por fim, foram consideradas as publicações brasileiras e ou em português, com edição online devido à restrição de acesso a publicações impressas no período.

Na segunda etapa da pesquisa, após aplicados os filtros descritos acima, obteve-se o resultado de 84 revistas. E com isso foi feita a terceira etapa da pesquisa, onde buscou-se o site de cada uma das revistas por artigos com as palavras-chave “método de custeio”, “custeio” e “ABC”.

Por fim, foi feito o *download* das publicações disponíveis para revisão de títulos e resumos, filtro dos objetos de interesse desta pesquisa e posterior análise dos resultados.

Do total de 366 artigos encontrados, foi possível realizar o download de 308, sobre os quais foi feita análise de título e resumo, que por fim resultaram 96 artigos cujo tema principal é relacionado a métodos de custeio.

4. Análise dos Resultados

4.1. Evolução temporal das publicações

A partir dos dados dos anos que os artigos foram publicados e da frequência que ocorreu no período, é possível identificar a produtividade científica de uma determinada área de estudo (ANDRÉS, 2009 apud CHIARETO, et al., 2016). Dos 308 artigos resultantes da pesquisa nos sites das revistas, todos passaram por análise de título e resumo, de onde obteve-se diversos outros dados como ano de publicação, revista, classificação da revista, número de autores, principal tipo de custeio do artigo, etc.

Os artigos objetos desta análise foram publicados nas revistas classificadas como A2, B1 e B2 no triênio 2013-2016, totalizando 96 publicações. Este alto número de artigos demonstra a relevância do tema na contabilidade de custos, e também o aumento da necessidade da área em expandir as pesquisas, em especial na década de 2003 a 2013, como pode ser visto na figura 1.

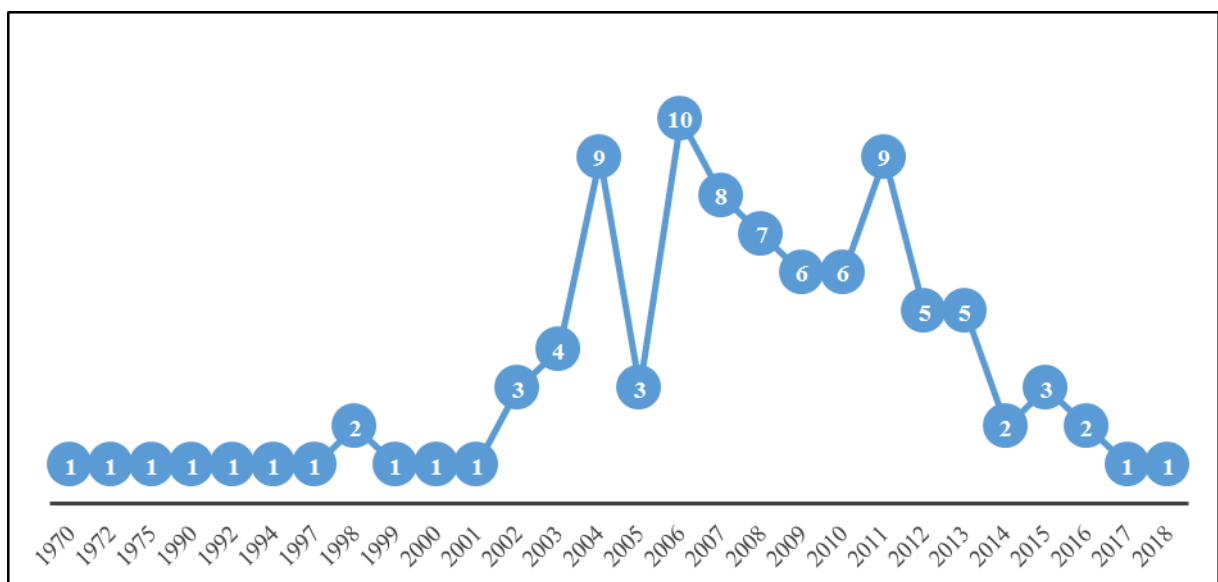


Figura 1: Número de publicações por ano.

Fonte: Elaborado pelos autores.

Segundo Severiano Filho e Melo (2006) a questão do controle de custos se tornou hoje uma das variáveis mais importantes a se administrar dentro do processo de produção. Com

isso o desafio das empresas em conhecer e gerenciar seus custos indiretos se torna ainda mais complexo.

4.2. Publicações por método de custeio

Nos artigos analisados, buscou-se identificar em qual método de custeio seu conteúdo é baseado. Assim, identificou-se que a maior parte dos artigos trata de dois ou mais métodos de custeio simultaneamente, demonstrando a constante comparação entre suas possíveis vantagens e desvantagens aplicadas a determinadas situações.

Martins (2003) ressalta que nenhum método de custeio atende a todas as necessidades informativas dos gestores, dada a complexidade do processo de administração das organizações.

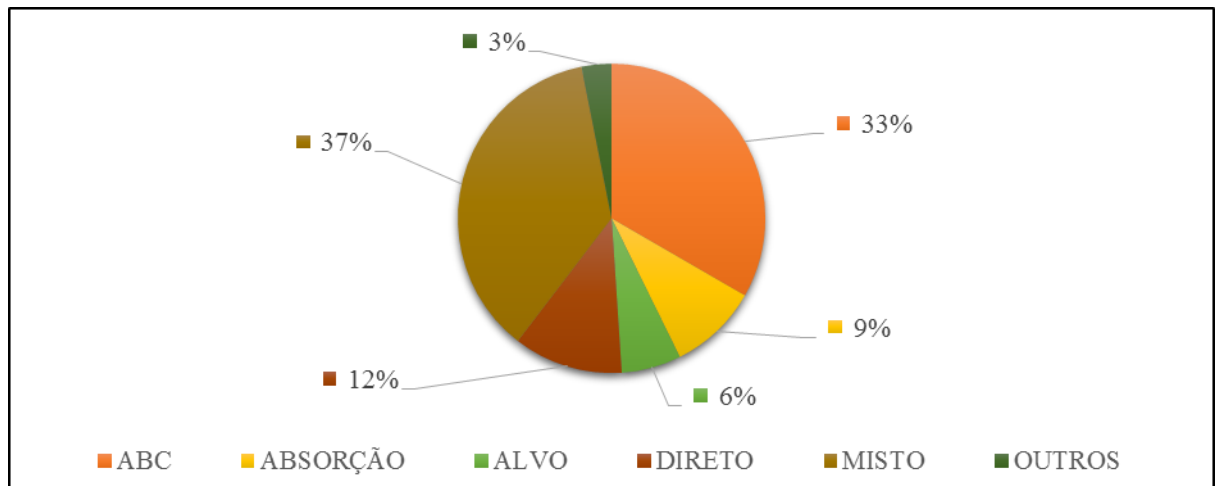


Figura 2: Número de artigos por método de custeio.

Fonte: Elaborado pelos autores.

Nota-se ainda o surgimento de pesquisa além dos métodos tradicionais de custeio, como o Custeio Meta ou Alvo, Custeio Estratégico e Custeio da Qualidade, em resposta à necessidade de ampliar as pesquisas existentes na área e encontrar soluções inovadoras para possíveis problemas que os sistemas tradicionais de custeio já não podem solucionar integralmente.

4.3. Publicações por classificação Qualis

Analisou-se as revistas Qualis A2, B1 e B2 no triênio de 2013 a 2016, das quais 25 revistas publicaram 96 artigos que atenderam ao objeto desta pesquisa.

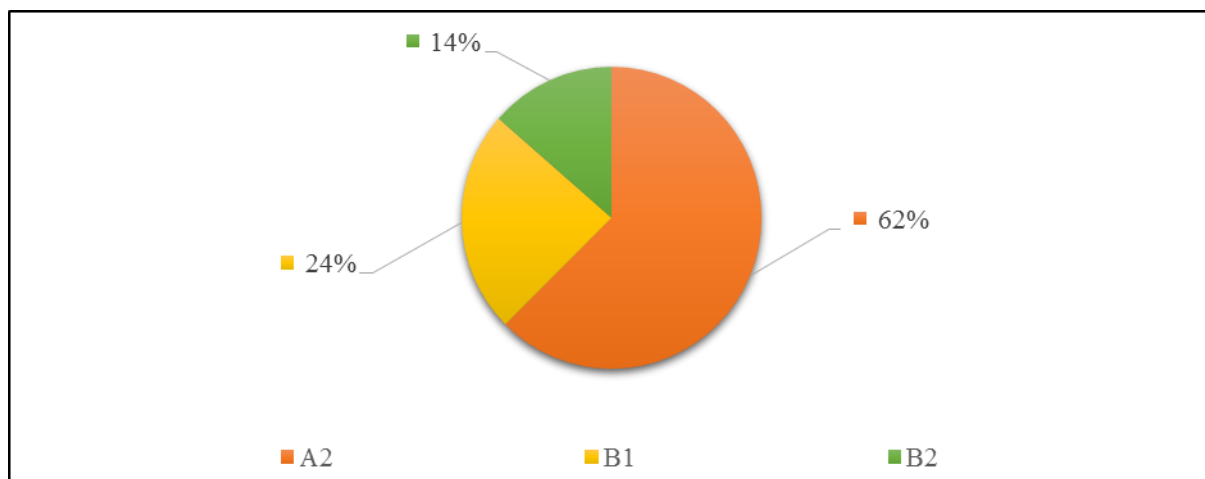


Figura 3: Quantidade de artigos publicados por classificação Qualis.

Fonte: Elaborado pelos autores.

Analisar o número de publicações por tipo revista permite identificar a potencial relevância dada à divulgação do tema abordado pela pesquisa. Neste caso constatou-se como tema alta relevância, uma vez que a maioria dos artigos foi publicada por revistas Qualis A2.

Para Vanderbeck e Nagy, (2003) tem-se na contabilidade de custos uma fonte de dados detalhados sobre os custos de operação, que são extremamente importantes para a gestão da empresa desempenhar o controle desta operação e também o planejamento futuro do negócio.

Tabela 1: Quantidade de publicações por revista no triênio 2013/2016.

Revista	Classificação Qualis	Número de Artigos
Revista Contabilidade & Finanças	A2	19
RCO – Revista de Contabilidade e Organizações	A2	10
Revista Contabilidade, Gestão e Governança	B1	9
Revista Contemporânea de Contabilidade	A2	6
Revista de Contab. do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ	B2	6
Contabilidade Vista & Revista	A2	5
RAE - Revista de Administração de Empresas	A2	5
Revista Brasileira de Gestão de Negócios	A2	5
Revista de Administração de Empresas	A2	5
Revista de Gestão USP	B1	4
Revista Sociedade, Contabilidade e Gestão	B2	4
Revista de Administração	A2	3
Revista UnB Contábil	B1	3
RAM - Revista de Administração Mackenzie	B1	2
Revista de Ciências da Administração	B1	2
RAC - Revista de Administração Contemporânea	A2	1
RAP - Revista de Administração Pública	A2	1

Revista Contemporânea de Economia e Gestão	B1	1
Revista de Gestão	B1	1
Revista de Negócios	B1	1
E&G - REVISTA ECONOMIA E GESTÃO	B2	1
Revista de Administração FACES	B2	1
Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade	B2	1
Total de Artigos Publicados		96

Fonte: Elaborado pelos autores.

Nos artigos resultantes da análise de título e resumo, buscou-se identificar a quantidade de publicações por revista, assim como sua classificação Qualis conforme a tabela abaixo. Com isso identificou-se que a revista Revista Contabilidade & Finanças FIPECAFI – FEA - USP (ISSN: 1808-057X), de classificação A2, foi a que mais publicou artigos que se enquadram como objetos desta pesquisa, foram 19 das 96 publicações no triênio analisado. Destaca-se ainda que a segunda revista com maior quantidade de publicações, a RCO – Revista de Contabilidade e Organizações (ISSN: 1982-6482), também tem sua edição feita pela USP – Universidade de São Paulo, ou seja, ao menos 30% da produção científica nacional da área de contabilidade de custos foi publicada pela editora da USP.

4.4. Produtividade dos autores

Dos artigos que foram analisados, buscou-se identificar a quantidade de autores por artigo, a fim de mapear qual o número médio de autores que um estudo sobre métodos de custeio apresenta.

Identificou-se que a maioria dos artigos publicados foi escrita no intervalo de 2 a 3 autores, o que demonstra um alto nível de colaboração entre autores nesta área de pesquisa. Nota-se ainda que os artigos escritos por 5 ou 6 autores são poucos e isso pode estar relacionado com as restrições impostas pelas revistas para o número máximo de autores por artigo.

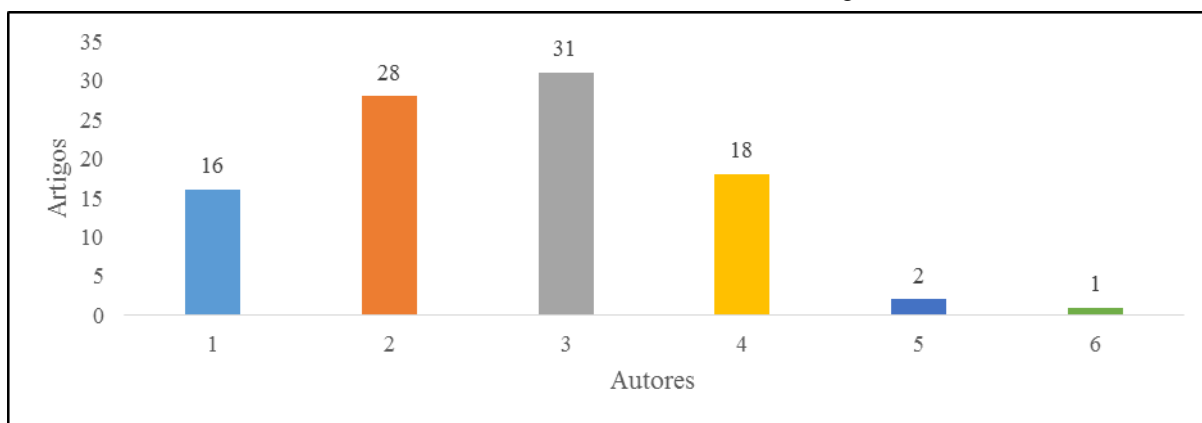


Figura 4: Quantidade de autores por artigo.

Fonte: Elaborado pelos autores.

O alto nível de colaboração encontrado na pesquisa facilita aos pesquisadores ampliarem suas pesquisas ou mesmo interagirem e participarem na pesquisa de outros grupos. Abaixo encontra-se um quadro resumo dos autores e sua produtividade total no período, com foco nos autores que mais produziram. Destaca-se que o pesquisador com maior quantidade de artigos publicados no período analisado, é Wellington Rocha, Doutor em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo, Faculdade de Economia Administração e Contabilidade, com oito artigos de sua autoria.

Tabela 2: Produção total dos autores no período.

<i>Nome dos Autores</i>	<i>Artigos Publicados no Triênio 2013/2016</i>
<i>Wellington Rocha</i>	8
<i>Marcos Antonio de Souza</i>	7
<i>Ilse Maria Beuren</i>	6
<i>Reinaldo Guerreiro</i>	4
<i>Rodney Wernke</i>	4
<i>Ana Cristina de Faria</i>	3
<i>Antônio Artur de Souza</i>	3
<i>Kelly Cristina Mucio Marques</i>	3
<i>Márcia Zanievicz da Silva</i>	3
<i>Reinaldo Rodrigues Camacho</i>	3
<i>Adão Alberto Blanco Nunes</i>	2
<i>Altair Borgert</i>	2
<i>Beatriz Fátima Morgan</i>	2
<i>César Augusto Tibúrcio Silva</i>	2
<i>Evandir Megliorini</i>	2
<i>José Alonso Borba</i>	2
<i>José Dionísio Gomes da Silva</i>	2
<i>Samuel Cogan</i>	2
<i>Outros</i>	1

Fonte: Elaborado pelos autores.

4.5. Publicações e sua metodologia de pesquisa

Em se tratando dos tipos de pesquisa encontrados nos artigos, buscou-se identificar qual o principal método de pesquisa utilizado. Dos 96 artigos analisados, constatou-se que 75% são do tipo Empírico (72 artigos) e 28% do tipo Teórico (24 artigos), o que demonstra uma preferência deste tipo de produção científica da área em termos de metodologia de pesquisa. Destaca-se ainda que os artigos teóricos encontrados na pesquisa datam, geralmente, de períodos anteriores ao ano de 2010, o que evidencia uma modificação no emprego da metodologia na produção científica nacional da área nos últimos anos.

Na tabela 3 encontra-se a análise dos artigos e seu método de abordagem de pesquisa.

Tabela 3: Análise do método de abordagem do problema de pesquisa.

Abordagem do Problema de Pesquisa	Número de Artigos no Triênio 2013/2016
Qualitativa	43
Quantitativa	18
Mista	11
Total	72

Fonte: Elaborado pelos autores.

Como as pesquisas de cunho teórico não apresentam capítulo dedicado a metodologia da pesquisa, buscou-se aprofundar a análise sobre as pesquisas classificadas como empíricas, que possuem detalhes acerca de sua metodologia, e com isso identificar a estratégia de pesquisa apresentada por tais artigos.

Horngren, Datar e Foster (2004) afirmam que a Contabilidade de custos fornece informações tanto para a contabilidade gerencial quanto para a financeira. Mede e relata informações financeiras e não-financeiras relacionadas ao custo.

Martins (2003) conclui que a Contabilidade de custos acabou por passar, nessas últimas décadas, de mera auxiliar na avaliação de estoques e lucros globais para importante arma de controle e decisão gerenciais

O resultado da análise demonstra que a principal estratégia empregada nos artigos, classificados como empíricos, é a de estudo de caso, seguida do levantamento, conforme demonstrado na tabela 4 abaixo.

Tabela 4: Análise da estratégia de pesquisa.

Estratégia de Pesquisa	Número de Artigos no Triênio 2013/2016
Estudo de Caso	32
Levantamento	18
Experimental	13
Pesquisa Bibliográfica	5
Documental	2
Pesquisa-Ação	1
Quase-Experimento	1
Total	72

Fonte: Elaborado pelos autores.

E esta estratégia, está possivelmente ligada ao fato de a produção científica buscar diretamente suprir as novas necessidades da área de contabilidade de custos, uma vez que muitos de seus pesquisadores estão inseridos no mercado de trabalho, realizando assim pesquisas baseadas em casos específicos de empresas ou instituições privadas, e com isso encontrar potenciais soluções para os desafios atuais.

5. Conclusão

O objetivo principal desta pesquisa foi caracterizar a produção científica nacional da área de contabilidade de custos sobre os temas de método de custeio nas revistas Qualis A2, B1 e B2 no triênio de 2013 a 2016. Por meio da análise dos resultados descobriu-se que a maioria dos artigos (37%) é generalista e trata de dois ou mais sistemas de custeio simultaneamente.

Dentre os sistemas de custeio o *Activity Based Costing* - ABC é o método que mais foi publicado, representando 33% do total de artigos desta amostra. Identificou-se também que surgiram pesquisas em torno de novos métodos de custeio como o Custeio Alvo ou Meta, Custeio Estratégico e Custeio da Qualidade; mas as publicações ainda representam uma pequena parcela do conhecimento científico construído

No horizonte histórico da pesquisa, o intervalo entre 2002 a 2015 é onde está concentrada a maior produção literária sobre o tema, com um total de 80 das 96 publicações. Destaca-se ainda que o pico de publicações sobre os sistemas de custeio se deu no ano de 2006.

As revistas Qualis A2 foram as que mais publicaram artigos sobre os sistemas de custeio no período avaliado, com 62% do total, revelando a alta relevância da divulgação do tema para a evolução do conhecimento na área de contabilidade de custos. Em relação as revistas o destaque vai para a Revista Contabilidade & Finanças FIPECAFI – FEA - USP

(ISSN: 1808-057X), de classificação A2, que publicou 19 dos 96 artigos objetos da pesquisa.

A maior parte dos artigos foi escrita por grupos de dois a quatro autores, demonstrando alto nível de cooperação nas pesquisas da área. Destaca-se o pesquisador Wellington Rocha, Doutor em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo, Faculdade de Economia Administração e Contabilidade, com oito artigos de sua autoria.

No tocante a metodologia de pesquisa empregada às publicações, a maioria das pesquisas é empírica (75%), e composta por estudos de caso com abordagem qualitativa. Relevante ressaltar que, estudos de caso tem uma complexidade de aplicação prática, mas os resultados são visivelmente interessantes para a área científica de Contabilidade de Custos.

Dentre as limitações desta pesquisa destaca-se a impossibilidade de acessar 100% dos acervos das revistas, seja por haver edições impressas inacessíveis ou falta do *link* virtual para *download* dos artigos. Ressalta-se também, a análise apenas de artigos em português, o reduzido número de revistas nacionais que tratam do tema, o alto número de revistas internacionais, e por fim o viés do pesquisador presente na seleção qualitativa dos artigos para análise.

Em termos de pesquisas e estudos futuros seria possível explorar a produção literária sobre os sistemas de custos aplicada aos diversos setores da economia, como indústria, serviços, etc. Assim como a região fonte da produção literária, com enfoque em outras características dos autores, como os estados de origem, gênero, linha de pesquisa, entre outros dados dos pesquisadores, a fim de identificar alguma possível correlação com os polos educacionais ou econômicos do país. E pode ser explorada a média dos resultados das pesquisas empíricas, a fim de encontrar um padrão brasileiro sobre os resultados práticos das aplicações de cada tipo de método de custeio, com o intuito de encontrar determinantes de sucesso e insucesso dos métodos de custeio utilizados.

6. Referências

ABBAS, K.; GONÇALVES, M. N.; LEONCINE, M. Os métodos de custeio: vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura. *Contexto - Revista do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da UFRGS*, v. 12, n. 22, p. 145-159, 2012.

ARAÚJO, C. A. Bibliometria: evolução histórica e questões atuais. *Revista Em Questão*, v. 12, n. 1, p. 11-32, 2006.

CAPES. Conheça a Avaliação. *Sobre a Avaliação*. Disponível em: <<http://www.capes.gov.br/avaliacao/sobre-a-avaliacao>>. Acesso em 30 mai. 2018.

CHIARETO, J.; COSTA, M. R. S. M.; OLIVA, F. L.; CORREA, H. L. Gestão de Riscos Corporativos na Saúde: Um estudo Bibliométrico dos Últimos 40 anos. *XIX SemeAd – Seminários em Administração*. Novembro, 2016.

ELIAS, Z. D. S.; ALBERTON, L.; VICENTE, E. F. R.; REBELLO, M.; BONIFÁCIO, R. C. Rateio dos custos indiretos: aplicação da análise de correlação e de regressão. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, v. 14, n. 2, art. 4, p. 51-66, 2009.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. *Gestão de custos: contabilidade e controle*. 3. ed., São Paulo: Cengage Learning, 2013.

HERCULANO, H. A.; CAVALCANTE, P. R. N. O uso da informação de custos nos acertos das decisões de negócio: estudo de caso em uma empresa industrial de plásticos flexíveis. Reunir: *Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade*, v. 1, n. 2, p. 18-33, 2011.

HORNGREN, C. T.; DATAR, S. M.; FOSTER, G. *Contabilidade de custos: uma abordagem gerencial* Vol. 1 e 2. 11 ed. São Paulo: Pearson, 2004.

IUDÍCIBUS, S. de; MARTINS, E.; GELBCKE, E. R. *Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações*. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

JIAMBALVO, J. *Contabilidade Gerencial*. 3 ED. RIO DE JANEIRO: LTC, 2009.

MAHER, M. *Contabilidade de Custos: criando valor para a administração*. SÃO PAULO: ATLAS, 2001.

MARTINS, E. *Contabilidade de Custos*. 09. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SAMPIERI, R. H; COLLADO, C. F; LUCIO, M. P. B. *Metodologia de pesquisa*. 5 ED. Porto Alegre: Mcgraw-Hill, 2013.

SEVERIANO FILHO, C.; MELO, J. F. M. Desmistificando as limitações do uso do Custeio por Absorção. *Contabilidade Vista & Revista*, v. 17, n. 3, p. 11-24, 2006.

SOUZA, A.; CRUZ, J. A. W. Classificando custos fixos e variáveis por meio de métodos estatísticos. *Revista Mineira de Contabilidade*, v. 2, n. 34, p. 22-18, 2009.

SCHOEPS, W. O Método do Custeio Direto. *Revista de Administração de Empresas*, v. 3, n. 32, p 58-66, 1992.

VANDERBECK, E. J.; NAGY, C. F. *Contabilidade de Custos*. 11 ed. São Paulo: Pioneira, 2003.

VICECONTI, P. E. V.; NEVES, S. das. *Contabilidade de custos: um enfoque direto e objetivo*. 10 ed. São Paulo: Saraiva: 2012.

WERNKE, R. *Gestão de custos: uma abordagem prática*. São Paulo: Atlas, 2001.