
Publicações sobre o Custeio Baseado em Atividades (ABC) em Congressos Brasileiros de Custos no Período de 1997 a 2006

Carlos Alberto Diehl ¹
Marcos Antonio de Souza ²

•Artigo recebido em: 18.02.2008 •• Artigo aceito em: 20.10.2008 ••• Segunda versão aceita em: 28.11.2008

Resumo

O método de custeio baseado em atividades (ABC) foi inicialmente desenvolvido a partir da década de 1980. 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, tem subsidiado as discussões sobre o tema “custos”, congregando diversos profissionais e acadêmicos. Este artigo visa analisar as características das publicações sobre o ABC. Para tanto, utiliza-se da pesquisa bibliográfica e da análise de conteúdo, realizada sobre os artigos publicados nas edições de 1997 à 2006 do referido congresso. O estudo conclui 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.

Palavras-chave: ABC. Congresso Brasileiro de Custos. Artigos. Pesquisa.

¹ Doutor em Engenharia de Produção UFSC / HEC. Vínculo Institucional: Unisinos – Curso de Mestrado em Ciências Contábeis. Grupo de Pesquisa: NUPEGEC – Núcleo de Pesquisas em Gestão de Custos e Grupo Implementação e Controle Estratégicos. Endereço: Av. Unisinos, 950, sala 5A402d, Bairro Cristo Rei, São Leopoldo-RS – CEP 93022-000. Telefone: (51) 3263.3813. E-mail: cd@unisinos.br/

² Doutor em Controladoria e Contabilidade – FEA/USP. Vínculo Institucional: Unisinos – Curso de Mestrado em Ciências Contábeis. Grupo de Pesquisa: NUPEGEC – Núcleo de Pesquisas em Gestão de Custos. Endereço: Rua Independência, 1093, ap. 1201, Centro. São Leopoldo-RS. CEP 93010-004. Telefone: (51) 3554-2572 / (51) 8174-3122. E-mail: marcosas@unisinos.br.

Nota: este artigo foi aceito pelo Editor Romualdo Douglas Colauto e passou por uma avaliação *double blind review*.

Publications about Activity Based Costing (ABC) in Brazilian Congresses of Costs in the Period from 1997 to 2006

Abstract

The activity based costing system (ABC) initially was developed from the decade of 1980 and since then diverse studies has been published on the subject. In Brazil, one of main forums of debate on the ABC has been the Brazilian Congress of Costs. Initiate in 1994, has subsidized the quarrels on the subject "costs", congregating diverse professionals and academics. This article aims at to analyze the characteristics of publications on the ABC. For in such a way, it is used of the bibliographical research and the analysis of content, carried through on articles published in editions of 1997 to the 2006 of the related congress. The results show that ABC has had little theoretical contribution of articles, having been the same ones and very based in contents of book classic texts and authors. Another predominant characteristic of articles is its configuration as eminently directed works to the practical application of the ABC.

Keywords: ABC. Brazilian Congress of Costs. Articles. Research.

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 deles, bem como descobrir formas de prevê-los.

Os eventos científicos (congressos, palestras, seminários, painéis, entre outros) são oportunidades onde os diversos atores podem expressar 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 oferecem oportunidades para que os pesquisadores mostrem seus trabalhos e com isso permitam 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 freqüência da opinião de especialistas, é necessário uma redobrada atenção para assegurar que o debate não se torne estéril, com pouca ou nenhuma contribuição teórica efetiva.

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 freqüentemente é 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, embora consolidado, é motivo de debates e controvérsias (ver, por exemplo, CATELLI e GUERREIRO, 1995; ROCHA, 1995).

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 (ABC, 2007). Este evento congrega profissionais e acadêmicos de diversas áreas e formações, cuja décima quarta edição será realizada em dezembro de 2007. Em vista desta situação, coloca-se a seguinte questão problema: quais as características das publicações científicas sobre ABC no Congresso Brasileiro de Custos? Para responder esta questão o objetivo geral deste artigo é analisar as características 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, somente a título ilustrativo, por ser o tema já bastante conhecido. 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 obra de 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 algo além dos custos de mão-de-obra direta e de materiais diretos. Segundo Miller e Vollmann é necessário focar os custos das transações, as quais são responsáveis pela movimentação e transformação de materiais e informações necessárias para conduzir a produção.

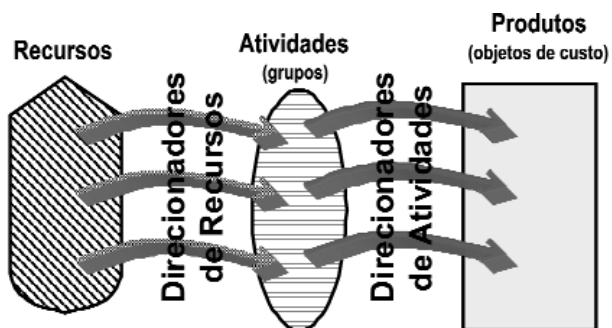
Durante o final da década de 1980 e boa parte da referente a 1990, diversos trabalhos foram publicados, tendo como principais expoentes os desenvolvidos por Robert Kaplan (1992, 1998, entre outros) no âmbito internacional e, no Brasil, os trabalhos iniciais de Nakagawa (1995).

Os sistemas de custeio tradicionais, baseado no assim chamado custeio por absorção, chegaram à década de 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 sistemas de custeio tradicionais eram defasados, distorcidos e por demais agregados para serem úteis a esses gestores. Nesta obra, os autores fazem um apanhado da evolução dos sistemas 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 sistemas de custeio. A partir de estudos conduzidos pelo *Consortium for advanced manufacturing - international* (CAM-I), começou a tomar forma o sistema de custeio gerencial (*Cost Manufacturing System - CMS*), materializado pelo método ABC (BERLINER; BRIMSON, 1992).

O método ABC considera que os custos são causados pela execução de atividades, que ao se realizarem consomem recursos. Diferente de outros métodos, onde 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. A partir daí tem-se, então, os objetos de custo consumindo as atividades. É esse processo que está representado na Ilustração 1.

Ilustração 1: Funcionamento do ABC



Outra diferença do ABC em relação aos demais métodos é que 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 dessa 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 freqüentes ao ABC estão relacionadas ao nível de detalhamento e à sua montagem e manutenção, considerada muito cara. No primeiro caso, o nível de detalhamento do sistema de custeio é uma decisão gerencial e sistemas de custeio com fins estratégicos devem ser mais simples (COOPER; SLAGMULDER, 1999). No segundo caso, a manutenção do sistema pode ser realizada de acordo com as necessidades da organização, não sendo compulsoriamente reavaliado em curtos períodos; mensalmente, por exemplo.

2.2 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 dos sistemas de custeio, inaugurada pelo livro de Johnson e Kaplan (1993).

O congresso encontra-se em sua 14^a edição, tendo sido atendido por cerca de 800 pessoas nas duas últimas edições e hoje é referência na área de custos. Ele é promovido pela Associação Brasileira de Custos (ABC, 2007a), associação profissional e científica criada em decorrência do congresso e cujo objetivo é fomentar a discussão sobre essa temática no Brasil para o desenvolvimento de conhecimentos, a partir de uma visão multidisciplinar (ABC, 2007). 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, segundo (Gil, 1999), 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 as dez últimas edições do Congresso Brasileiro de Custos. 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 deu-se a partir dos arquivos eletrônicos dos Congressos Brasileiros de Custos, da IV à XIII edição (1997-2006), disponíveis em CD-ROM e no site da ABC (ABC, 2007b). O período compreende as últimas 10 edições do congresso, disponíveis até a data da realização dessa pesquisa.

O procedimento de coleta foi o seguinte: (a) utilizando-se o software Microsoft Word ou Acrobat, dependendo do 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, enquanto método, 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. Os dados foram analisados através de estatística descritiva, quando possível, e os termos constantes tabulados através de análise de conteúdo (BARDIN, 2004). Uma quantidade pequena de dados apresentou-se descaracterizado, 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 certas estatísticas não fosse possível aproveitá-lo. Por exemplo, os artigos onde não foi possível identificar o autor foram mantidos na base de dados para outras categorizações (referências-obra, referências-autor, etc).

4 Resultados

4.1 O Número 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 237 artigos, cuja distribuição e apresentada na Tabela 1. Destes, somente quatro foram em idioma estrangeiro, sendo dois em inglês e dois em espanhol.

Tabela 1: Publicações sobre ABC no Congresso Brasileiro de Custos

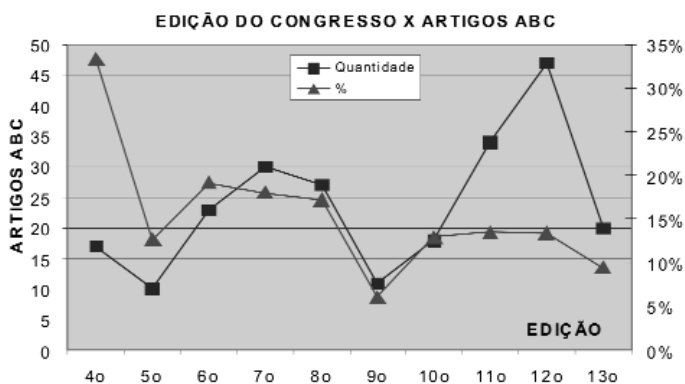
Ano	Edição	Quantidade de artigos		Quantidade Total de Artigos
		sobre ABC		
1997	4	17	33%	51
1998	5	10	13%	79
1999	6	23	19%	120
2000	7	30	18%	166
2001	8	27	17%	157
2002	9	11	6%	183
2003	10	18	13%	140
2004	11	34	14%	251
2005	12	47	13%	350
2006	13	20	9%	212
Totais		237		1.709

Fonte: Associação Brasileira de Custos (2007b).

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), suspeita-se de uma tendência de queda, embora não seja possível afirmá-lo categoricamente. Estudo de Biasio (2006), comparando a evolução do uso do ABC em empresas, baseado em outras investigações, aponta também um viés de queda no uso ou na consideração para usar o método. Poderia se inferir que a menor procura das empresas pelo ABC pode ter também reduzido o interesse acadêmico pelo mesmo.

Outro aspecto interessante que surge dos dados é que na pesquisa de Cardoso, Pereira e Guerreiro (2004), o ano de 2002 é o que possui o maior número de artigos aceitos sobre ABC no Enanpad, enquanto no CBC ocorre o inverso. Pode-se supor que o aceite no Enanpad, congresso que possuía na época qualificação de Nacional A no sistema Qualis era preferido ao CBC, que era considerado Nacional B, pelo mesmo sistema. A data de submissão e divulgação do CBC, posterior o da Enanpad, poderia reforçar essa preferência.

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 estão compilados Tabela 2.

Tabela 2: Palavras mais usadas no título artigo

Palavras de Título	Freqüência		Acumulada	Ordem
CUSTEIO	114	5,56%	5,56%	1
ABC	100	4,88%	10,44%	2
CUSTOS	68	3,32%	13,76%	3
ATIVIDADES	62	3,03%	16,79%	4
GESTÃO	55	2,68%	19,47%	5
BASEADO	47	2,29%	21,77%	6
SISTEMA	45	2,20%	23,96%	7
APLICAÇÃO	33	1,61%	25,57%	8
CASO	32	1,56%	27,14%	9
ESTUDO	29	1,42%	28,55%	10
Total	585	28,55%		

Fonte: Associação Brasileira de Custos (2007b).

Como era de se esperar, 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 prático dos artigos. Esses três termos em conjunto, totalizam cerca de 6% das ocorrências.

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 48% dos artigos (Tabela 3). Ainda assim, o total de métodos contabilizados somou 241 itens, pois havia vários artigos onde mais de um método foi declarado.

Tabela 3: Métodos de pesquisa relacionados nos artigos

Palavras de Título	Freqüência		Acumulada
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: Associação Brasileira de Custos (2007b).

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.

Esses resultados concordam parcialmente com a investigação de Alves e Laffin (2006), que identificaram o Estudo de Caso como o principal método, como 38% das ocorrências, seguido pela pesquisa bibliográfica com 34%. Naquele estudo, embora os autores também tenham se atido aos métodos expressos nos textos, a respectiva quantidade não foi revelada, impedindo a comparação com os dados aqui obtidos.

Por outro lado, o estudo de Mendonça Neto et al. (2004) mostra resultados diferentes, sendo o estudo de caso um dos menos utilizados com cerca de 13%. Deve-se ter certo cuidado na comparação devido a diferentes formas de classificar os métodos e também por que o estudo de Mendonça et al. foi baseado em periódicos, enquanto este e o de Alves e Laffin foram baseados em eventos. No entanto, poderia ser objeto de um estudo mais aprofundado essa diferença encontrada. Possíveis explicações poderiam ser a menor aceitação de estudos de caso pelos periódicos ou mesmo a menor qualidade desses, ambos aspectos comentados por Yin (1994).

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 19 (Tabela 4), sendo Samuel Cogan aquele que mais participa, estando presente em oito textos. Em seguida, Edson Pamplona aparece com sete artigos. Wilson Tachibana participa em seis e Antonio Bornia em cinco. A seguir, há três autores que aparecem com quatro e 12 com três artigos. Neste conjunto, com pelo menos três artigos, há 74 autores, perfazendo 14% do total de ocorrências. Também no estudo de Cardoso, Pereira e Guerreiro (2004), Cogan aparece entre os dois mais citados, sendo o outro, Luiz Carlos Miranda, que não aparece entre os mais citados no CBC, para artigos sobre ABC. Uma pesquisa mais detalhada revela que esse último autor tem dois artigos sobre ABC no CBC.

Tabela 4: Autores mais presentes no congresso por artigo publicado

Autor	Número de autorias		Acumulada	Ordem
SAMUEL COGAN	8	1,52%	1,52%	1
EDSON DE OLIVEIRA PAMPLONA	7	1,33%	2,86%	2
WILSON KENDY TACHIBANA	6	1,14%	4,00%	3
ANTONIO CEZAR BORNIA	5	0,95%	4,95%	4
ROBERTO VATAN DOS SANTOS	4	0,76%	5,71%	5
FRANCISCO ANTONIO BEZERRA	4	0,76%	6,48%	6
ANTÔNIO ARTUR DE SOUZA	4	0,76%	7,24%	7
VALDIRENE GASPARETTO	3	0,57%	7,81%	8
SIMONE LETICIA RAIMUNDINI	3	0,57%	8,38%	9
PAULO CORRÊA LIMA	3	0,57%	8,95%	10
MIRIAN AP. MICARELLI STRUETT	3	0,57%	9,52%	11
MANOEL PINTO SILVEIRA NETO	3	0,57%	10,10%	12
LUIZ CARLOS GIENORSKI	3	0,57%	10,67%	13
FRANCISCO ANTONIO BEZERRA	3	0,57%	11,24%	14
ELIZABETE RIBEIRO SANCHES DA SILVA	3	0,57%	11,81%	15
EDSON DE OLIVEIRA PAMPLONA	3	0,57%	12,38%	16
COSMO SEVERIANO FILHO	3	0,57%	12,95%	17
ANTONIO ROBLES JUNIOR	3	0,57%	13,52%	18
ALCEU SOUZA	74	14,06		19

Fonte: Associação Brasileira de Custos (2007b).

Na média, haviam cerca de 2,2 autores por artigo. Quanto ao número de autores por artigo, a Tabela 5 mostra essa distribuição. Para dez artigos, não foi possível identificar os autores, pois o texto consultado não continha o nome dos mesmos. Cerca de 42% dos artigos eram de autoria única. Em seguida, 34% dos artigos tinham dois autores e 14% três autores. Somente 6% tinham quatro autores e 2%, isto é, 13 artigos, tinham 5 artigos. Não foram identificados artigos com mais de 5 autores.

Tabela 5: Quantidade de autores por artigo

Número de Autores	Frequência		Acumulada
1	226	42,24%	42,24%
2	180	33,64%	75,89%
3	76	14,21%	90,09%
4	30	5,61%	95,70%
5	13	2,43%	98,13%
0	10	1,87%	100,00%
	535		

Fonte: Associação Brasileira de Custos (2007b).

Diferente da pesquisa de Cardoso, Pereira e Guerreiro (2004), com 53% dos textos com dois autores, a maior incidência está em artigos de autor único. Por outro lado, concorda com a forma de parceria mais freqüente, com dois autores. Resultado similar a esse último também foi obtido por Mendonça Neto et al., sendo 47% dos artigos de único autor e 42% com dois autores. É possível depreender que o maior nível esperado de exigência do Enanpad e de periódicos, casos dos dois últimos estudos, estimule parcerias, com o intuito de qualificar os estudos.

4.4 Referências – Obras

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 vista na Tabela 6, é a de Nakagawa, sobre ABC, de 1994. Em seguida, o livro de Kaplan e Cooper, de 1998. Na seqüência, 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 analisarem as citações, percebe-se que 0,5% das obras representam quase 12% do total de citações; indo um pouco mais longe, pode-se contabilizar que 2% das obras representam cerca de 25% das citações, representando alta concentração.

Tabela 6: 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%	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%	4,08%	2	0,09%
BRIMSOM, J. A. Contabilidade por Atividades. São Paulo Atlas, 1996.	63 1,80%	5,87%	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%	6,90%	4	0,19%
SAKURAI, M. Gerenciamento Integrado de Custos. São Paulo: Atlas, 1997.	33 0,94%	7,84%	5	0,24%
MARTINS, E. Contabilidade de Custos. São Paulo: Atlas, ed 9, 2003.	29 0,83%	8,66%	6	0,28%
CHING, H. Y. Gestão Baseada em Custeio por Atividades = abm - activity based management. São Paulo: Atlas, 1995.	28 0,80%	9,46%	7	0,33%
LEONE, G. S. G. Curso de Contabilidade de Custos. São Paulo: Atlas, 1997.	26 0,74%	10,20%	8	0,38%
MARTINS, E. Contabilidade de Custos. São Paulo: Atlas, ed.7, 2000.	25 0,71%	10,91%	9	0,42%
HORNGREEN, C. T; FOSTER, G; DATAR, S. M. Contabilidade de Custos. Rio de Janeiro: LTC, ed. 9, 2000.	25 0,71%	11,63%	10	0,47%
Total	408 11,63%			

Fonte: Associação Brasileira de Custos (2007b).

É interessante observar que o livro do Prof. 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, o professor Cogan, o autor mais presente no congresso, aparece com sua obra de 1994, em 23º lugar, embora esta seja anterior a algumas das obras listadas na Tabela 6. Em situação semelhante, a obra do professor Bornia aparece em 25º lugar, estando este autor também entre os mais presentes nos artigos sobre ABC, com cinco textos. Este fenômeno parece denotar 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 Horngren, Foster e Datar. 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, além de uma série de equívocos conceituais, foca bastante na operacionalização do sistema.

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 Referências – Autores

O autor mais referenciado é Kaplan, com 6% das citações. 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.

Tabela 7: Citações de autores

Referência - Autor	Número de 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: Associação Brasileira de Custos (2007b).

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.

5 Conclusões

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.

Em relação a outros estudos, duas ressalvas devem ser feitas na comparação. Primeiro, este estudo foca especificamente no CBC, obtendo com isso uma grande base de observações e um fórum específico da área de Custos, enquanto outros tem um leque mais aberto, seja em periódicos, seja no Enanpad e também uma população menor para análise.

Segundo, os outros estudos não se restringem ao ABC, sendo direcionados à área de contabilidade como um todo, ou a área de custos em particular, ainda mais abrangentes em termos de área de conhecimento. Exceção à essa situação é o estudo de Biasio (2006), mas que ofereceu poucas informações para comparação com o presente estudo.

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 última edição do congresso (13^a) 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. Inclusive as informações armazenadas mereceriam ser objeto de 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 2007a.

ABC – Associação Brasileira de Custos. **Congressos**. Disponível em: http://www.abcustos.org.br/congresso?view?ID_congressos=17. Acesso em: 28 de Julho de 2007b.

- 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.
- BIASIO, R. Sistema de Custeio por Atividade ABC: Análise de artigos apresentados em Congresso X posições da literatura especializada. . In: Congresso Brasileiro de Custos, XIII, 2006, Belo Horizonte. **Anais...**, Belo Horizonte: ABC, 2006.
- CATELLI, A.; 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.

YIN, ROBERT K. **Case Study Research: design and methods**. Thousand Oaks: Sage Publications, 2. ed., 1994.