

# **Análise da produção científica sobre Custeio Baseado em Atividades aplicado ao setor de serviços no Congresso Brasileiro de Custos entre 1994 e 2012**

**Lumila Souza Girioli** (Unimep) - lumila@usp.br

**Daiane de F. Asbahr** (UNIMEP) - dfasbahr@gmail.com

## **Resumo:**

*O setor de serviços é o principal contribuinte do PIB brasileiro e para o gerenciamento dessas entidades, diversos autores têm recomendado o Custeio Baseado em Atividades (ABC), embora ainda haja controvérsia a respeito do método. O Congresso Brasileiro de Custos (CBC) é hoje o principal evento nacional para discussão dos métodos de custeio e suas aplicações empresariais. Portanto, o presente trabalho objetivou responder ao seguinte questionamento: quais as características das publicações científicas sobre ABC, especificamente no setor de serviços, no CBC em todas as suas edições? Para responder essa questão, foi realizada uma análise dos artigos apresentados nas edições do Congresso entre 1994 e 2012, por meio de pesquisa descritiva, documental e quantitativa, coletando informações dos textos que abordavam estudos de caso envolvendo ABC aplicado a entidades prestadoras de serviços, contemplando título, ano de publicação, área temática e de atuação da entidade, setor (público e/ou privado) e autores dos artigos. Constatou-se que a quantidade de artigos sobre ABC em serviços variou de ano para ano no Congresso, sendo que a edição de 2005 teve o maior número de publicações. Verificou-se também que a frequência de estudos de caso com ABC em serviços foi maior nos últimos anos em comparação com as primeiras edições do evento. Ainda, há forte concentração de autoria desses estudos em poucos autores, visto que 11 autores representam 43,3% das publicações no período estudado. Por fim, constatou-se concentração na área de atuação das entidades pesquisadas já que 30% dos estudos de caso com ABC foram em hospitais.*

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

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

## **Análise da produção científica sobre Custeio Baseado em Atividades aplicado ao setor de serviços no Congresso Brasileiro de Custos entre 1994 e 2012**

### **Resumo**

O setor de serviços é o principal contribuinte do PIB brasileiro e para o gerenciamento dessas entidades, diversos autores têm recomendado o Custeio Baseado em Atividades (ABC), embora ainda haja controvérsia a respeito do método. O Congresso Brasileiro de Custos (CBC) é hoje o principal evento nacional para discussão dos métodos de custeio e suas aplicações empresariais. Portanto, o presente trabalho objetivou responder ao seguinte questionamento: quais as características das publicações científicas sobre ABC, especificamente no setor de serviços, no CBC em todas as suas edições? Para responder essa questão, foi realizada uma análise dos artigos apresentados nas edições do Congresso entre 1994 e 2012, por meio de pesquisa descritiva, documental e quantitativa, coletando informações dos textos que abordavam estudos de caso envolvendo ABC aplicado a entidades prestadoras de serviços, contemplando título, ano de publicação, área temática e de atuação da entidade, setor (público e/ou privado) e autores dos artigos. Constatou-se que a quantidade de artigos sobre ABC em serviços variou de ano para ano no Congresso, sendo que a edição de 2005 teve o maior número de publicações. Verificou-se também que a frequência de estudos de caso com ABC em serviços foi maior nos últimos anos em comparação com as primeiras edições do evento. Ainda, há forte concentração de autoria desses estudos em poucos autores, visto que 11 autores representam 43,3% das publicações no período estudado. Por fim, constatou-se concentração na área de atuação das entidades pesquisadas já que 30% dos estudos de caso com ABC foram em hospitais.

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

Área Temática: Metodologias de ensino e pesquisa em custos.

### **1 Introdução**

O setor de serviços é responsável por mais de 65% do PIB brasileiro, de acordo com dados do IBGE (2009). Porém, segundo o SEBRAE (2012), na média nacional, por volta de 28% das empresas de serviços que iniciaram suas atividades em 2006, não sobreviveram aos dois primeiros anos de existência, mostrando que o setor apresenta a segunda maior taxa de mortalidade, perdendo apenas para a construção civil, cuja taxa é de 34%, aproximadamente.

De acordo com Motta (2000), vários são os fatores que podem afetar a sobrevivência de uma entidade, tais como opressão das grandes empresas, limitações de mercado, dificuldades de obtenção de recursos financeiros etc. Porém, um dos principais é a dificuldade em gerir o negócio.

Nesse contexto, é necessário que os gestores e empreendedores estejam munidos de conhecimentos cada vez maiores no âmbito da gestão empresarial, não apenas para garantir a sobrevivência de seu negócio, mas também para ganhar vantagem competitiva frente ao mercado.

A Contabilidade, especialmente a contabilidade gerencial, é uma ferramenta fundamental para a gestão, visto que subsidia a mensuração e análise de eventos econômicos da organização, fornecendo informações financeiras e operacionais de interesse dos administradores. (KAPLAN *et al.*, 1997).

Martins (2010, p. 22), logo no início de sua obra, retrata a importância do gerenciamento de custos e atrela a ele o conhecimento de mercado no processo de tomada de decisão das empresas focado no aumento da competitividade das mesmas: “o conhecimento dos custos é vital para saber se, dado o preço, o produto é rentável; ou, se não rentável, se é possível reduzi-los (os custos)”.

Para Padoveze (2006), a Contabilidade de Custos é um dos melhores instrumentos de gestão.

Motta (2000) aponta que os principais objetivos da Contabilidade de Custos são: determinação da lucratividade, auxílio ao controle e às tomadas de decisões.

Para atingir tais objetivos é fundamental a utilização de um método de custeio que seja adequado a determinada empresa e são vários os métodos existentes, sendo os principais: absorção, variável, RKW (*Reichskuratorium fur Wirtschaftlichkeit*), custeio baseado em atividades, integral e teoria das restrições.

Especificamente para as empresas prestadoras de serviços, destaca-se o método de Custeio Baseado em Atividades (ABC). Segundo Kaplan e Cooper (1998), esse método pode ser ainda mais ideal para essas empresas do que para as de produção onde teve sua origem, pois além de terem os mesmos problemas gerenciais enfrentados pelas indústrias e também enfrentarem forte competitividade no mercado, possui como característica a predominância de custos indiretos e aparentemente fixos.

Para Player e Lacerda (2000), a utilização do ABC em empresas de serviços mostra que não é apenas o setor industrial que busca obter uma visão refinada dos custos.

Apesar dos estudos do ABC terem começado na década de 80, terem avançado na década de 90 e já estar consolidado nos dias de hoje como método, tem sido motivo de debates e controvérsias na academia (DIEHL, SOUZA, 2007).

Um dos espaços de maior discussão a respeito dos métodos de custeio, mais especificamente o Custeio Baseado em Atividades (ABC) é o Congresso Brasileiro de Custos.

O Congresso Brasileiro de Custos é o principal evento ligado à área de custos empresariais do Brasil, além disso, é o principal divulgador da produção técnico-científica da especialidade e áreas afins, proporcionando a interação da comunidade acadêmica, pesquisadores, professores e estudantes, com empresários, consultores, contadores, administradores e demais profissionais atuantes na área da Gestão Estratégica de Custos. O Congresso tem a intenção de propiciar contribuições teóricas que poderão ampliar a literatura acadêmica, incentivando futuros estudos ou projetos, especialmente sobre o tema proposto pelo evento. (ABC, 2013).

Em 1994 foi realizado a 1ª edição do CBC e, neste ano, comemora-se a vigésima edição, então, nada mais pertinente que realizar um levantamento acerca dos trabalhos sobre ABC, mais especificamente na área de serviços que, conforme já mencionado, corresponde a mais de 65% do PIB brasileiro. Mediante isso, esta pesquisa propõe-se a responder a seguinte questão: **quais as características das publicações científicas sobre ABC, especificamente no setor de serviços, no Congresso Brasileiro de Custos em todas as suas edições?** Corroborando com a problemática o objetivo geral deste trabalho é analisar as características das publicações científicas sobre ABC, no setor de serviços, no Congresso Brasileiro de Custos em todas as suas edições.

Para alcançar o objetivo proposto o artigo apresenta uma breve exposição teórica sobre o ABC, a metodologia desenvolvida no estudo, a análise dos dados coletados e, por fim, as considerações finais e referências. Apresenta-se ainda o apêndice A, onde está apresentada a frequência de artigos em cada área temática do Congresso Brasileiro de Custos ao longo de suas edições.

## 2 Referencial Teórico

### 2.1 Custeio Baseado em Atividades – ABC

Beuren e Roedel (2002) afirmam que em função da globalização da economia e a necessidade de oferecer produtos cada vez mais personalizados, grandes mudanças tecnológicas ocorreram nas empresas e os custos indiretos passaram a ser cada vez mais significativos, exigindo o aparecimento de uma metodologia de custeio que pudesse mensurar adequadamente essa nova distribuição de custos, já que os sistemas tradicionais foram criados para empresas com produtos homogêneos e manufaturados em grande escala de estoque, onde os custos indiretos eram rateados com base em atributos diretamente relacionados aos volumes de produção.

Bruni e Famá (2011) relatam a crescente importância dos custos indiretos nos últimos anos dentro das empresas e afirmam que em função da dificuldade de distribuição, a alocação adequada dos custos indiretos tornou-se o maior problema da gestão de custos.

A metodologia de custeio “Custeio Baseado em Atividades” ou simplesmente ABC (*Activity-Based Costing*) foi desenvolvida justamente com o objetivo de solucionar esse problema, isto é, melhorar a alocação de custos indiretos aos produtos, reduzindo as distorções de rateios arbitrários. (MARTINS, 2010).

Horngren, Foster e Datar (2000, p.76-77) definem:

O custeio baseado em atividade é um enfoque para se aprimorar um sistema de custeio. Ele se concentra nas atividades como se fossem os principais objetos de custo. O ABC utiliza o custo dessas atividades como base para distribuir custos para outros objetos de custo tais como produtos, serviços ou clientes.

O método ABC utiliza como base as atividades executadas na organização, ao invés das tradicionalmente empregadas bases volumétricas (BRUNI e FAMÁ, 2011).

Bases volumétricas de rateio dificultam o processo de compreensão dos custos e pouco contribuem para eficiente processo de gestão empresarial. Como sugestão, a literatura sobre custos passou a apresentar a possibilidade de empregar atividades como mecanismos de transferência e formação de custos. (BRUNI e FAMÁ, 2011, p. 142).

Segundo Martins (2010), atividade é um conjunto de tarefas necessárias para sua execução, que se utiliza de diversos recursos (humanos, materiais, tecnológicos e financeiros) para produção de bens e serviços.

Para Horngren, Foster e Datar (2000, p.76) “[...] Uma atividade é um evento, tarefa ou unidade de trabalho com um determinado propósito”.

As atividades são os níveis onde as ações são tomadas, ou seja, onde as mudanças devem ocorrer. (CHING, 2001).

Logo, para a gestão de custos, esse nível é fundamental e Brimson (1996, p. 83) confirma ao dizer que

um sistema gerencial estruturado em atividades assegura que os planos sejam transmitidos para o nível em que as ações possam ser tomadas. Atividades são o que as organizações fazem. Para fazer mudanças, devemos modificar o que as pessoas fazem. Desta forma, as mudanças, em última análise, devem ser feitas nas atividades.

A metodologia ABC atribui o consumo de recursos às atividades e, posteriormente, relaciona tais atividades aos produtos, serviços ou outros objetos de custo. (BRIMSON, 1996).

#### 2.1.1 Aplicação do ABC em empresas prestadoras de serviços

Kotler (1998, p.412) define serviço como sendo “qualquer ato ou desempenho que uma parte possa oferecer a outra e que seja essencialmente intangível e não resulte em

propriedade de nada”. Também coloca que suas principais características são a intangibilidade (que não pode ser tocado, visto, ouvido, cheirado, sentido, provado antes de ser comprado), a inseparabilidade (produzidos e consumidos ao mesmo tempo), a variabilidade (um mesmo serviço prestado a um cliente pode não ser exatamente igual quando prestado a outro) e a perecibilidade (não podem ser estocados).

Apesar de suas particularidades, assim como os demais setores da economia, também o de serviços exige que as empresas aprimorem cada vez mais seu gerenciamento e para tanto a utilização de um método de custeio, juntamente com outras ferramentas de gestão, é fundamental, uma vez que auxilia na otimização da utilização de recursos e consequentemente à melhor lucratividade.

O CRC-SP (1995, p. 168) afirma que

Qualquer que seja a atividade de prestação de serviços, é possível estabelecer padrões de controle, orçamento e acompanhamento de custos que garantirão à empresa o estabelecimento de preços competitivos, determinação de fatores controláveis e incontroláveis, reconhecimentos de pontos que necessitam reduções de dispêndio etc.

A apuração dos custos de serviços segue o mesmo raciocínio do custeio de produtos, assim como a estrutura do serviço segue a linha geral da estrutura do produto e o processo de execução segue o processo de fabricação. (PADOVEZE, 2006).

A estrutura do serviço é a caracterização do mesmo e, embora haja variações normais, é possível estabelecer uma estrutura genérica básica. Por exemplo, um serviço de transporte pode ser estruturado pela definição do equipamento básico, quantidade de quilômetros a ser percorrida, quantidade e tipo de combustível, motoristas necessários etc. (PADOVEZE, 2006).

Já o processo de execução, segundo Padoveze (2006), é composto pelas atividades que serão necessárias para executar os serviços e a quantidade de tempo necessária em cada uma dessas atividades.

Kaplan e Cooper (1998) chamam a atenção para a utilização do método de custeio baseado em atividades para as empresas prestadoras de serviços, por possuir como característica diferenciada a preocupação em distribuir de maneira precisa os custos indiretos, os quais são predominantes nas empresas deste setor.

Lambert e Whitworth (1996 *apud* Silveira Neto e Bezerra, 2004) recomendam a utilização do ABC para as empresas prestadoras de serviço para auxiliá-las em pontos críticos, tais como:

- Custos desconhecidos no presente;
- Falta de uma base racional para estabelecimento de preços;
- Falta de conhecimento sobre a eficácia de recursos e sobre quais utilizar;
- Falta de conhecimento sobre qual a combinação adequada de serviços a oferecer.

Beuren e Roedel (2002) pesquisaram sobre a utilização da metodologia ABC nas maiores empresas do estado de Santa Catarina seguindo critério de número de empregados e descobriram que apenas 7% não tinham conhecimento sobre o método e, das 93% que conheciam, a maioria apontou como característica mais atrativa para sua utilização a análise do lucro mais acurada que aprimora a tomada de decisão sobre quais produtos produzir ou sobre quais serviços oferecer.

Numa projeção nacional, em pesquisa com as 500 maiores empresas brasileiras, Azevedo, Santos e Pamplona (2004) encontraram que 85% das empresas de serviços que responderam ao questionário aplicado disseram ter conhecimento sobre o método ABC.

Segundo Lins e Silva (2005, p. 83),

o sistema ABC é um ótimo sistema de controle gerencial para a prestação de serviço, permitindo uma visão mais ampla dos serviços prestados ao considerar também gastos do período na operação dos custos da atividade e, por conseguinte, na alocação ao serviço prestado.

De acordo com Azevedo, Santos e Pamplona (2004), o ABC é mais do que um método de custeio, ele é também uma ferramenta gerencial de análise de processos e direcionador de decisões estratégicas. Os autores também chamam atenção para a importância do comprometimento da alta direção da empresa, apontando este como um dos fatores mais importantes para o sucesso na implantação do ABC, pois é o provedor dos recursos necessários para aplicação do método, tanto em termos de pessoas quanto de sistemas de informação.

## **2.2 O surgimento e a evolução do Congresso Brasileiro de Custos**

O surgimento do Congresso Brasileiro de Custos e da Associação Brasileira de Custos em 1994 teve início em 1987, durante o Primeiro Congresso Internacional de Professores Internacionais de Custos realizado na Argentina, onde os docentes que estavam presentes se comprometeram a criar além de um Instituto Internacional de Custos, entidades de caráter nacional em diversos países. (ABC, 2013)

Anos mais tarde, durante o III Congresso Internacional de Custos realizado em 1993 em Madri, Espanha, foi aprovada a proposta apresentada pelo Instituto de Economia da Universidade Estadual de Campinas e o Departamento de Contabilidade e Atuária da Universidade de São Paulo para que o Brasil sediasse o próximo congresso. (ABC, 2013)

Desta forma, em novembro de 1994, tinha início o I Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos, reunindo docentes universitários do Brasil e profissionais da área, num total de 253 pessoas. Logo após o congresso, foi criada a Associação Brasileira de Custos com a proposta de agrupar docentes universitários e profissionais para estudar a gestão de custos sob a ótica interdisciplinar. (ABC, 2013)

Desde então, anualmente acontece o Congresso Brasileiro de Custos, que é hoje o principal evento ligado à área de custos empresariais do Brasil, divulgando produções técnico-científicas da especialidade e áreas afins, integrando a comunidade acadêmica com empresários e outros profissionais atuantes na área da Gestão Estratégica de Custos. (ABC, 2013)

O Congresso em 2013 chega a sua 20ª edição, cujo objetivo é prover contribuições teóricas que poderão ampliar a literatura acadêmica, a fim de incentivar futuros estudos ou projetos, especialmente os relacionados ao tema central desta edição: “Custos e Sustentabilidade nos Sistemas de Logística Reversa”. (ABC, 2013)

## **3 Metodologia**

Um trabalho científico pode ser classificado quanto aos objetivos, quanto aos procedimentos e quanto à abordagem do problema. (BEUREN, 2009).

Quanto aos objetivos, o presente estudo se enquadra como uma pesquisa descritiva, que pode ser definida como aquela onde o pesquisador observa, registra, analisa, classifica e interpreta os fatos. (ANDRADE, 1995).

A classificação quanto aos procedimentos diz respeito ao modo como a pesquisa é conduzida, isto é, como os dados são coletados. No caso deste estudo, a pesquisa se enquadra como documental, cujo objetivo é analisar materiais e organizar informações que se encontram de certa forma dispersas de modo a servir de fonte de consulta para estudos futuros. (BEUREN, 2009).

Os dados da pesquisa foram coletados no site do Congresso Brasileiro de Custos, contemplando as edições de 1994 a 2012, sequencialmente através dos procedimentos descritos a seguir:

1. Foram selecionados todos os textos encontrados através de pesquisa pela palavra “ABC” no campo de busca disponível no site do Congresso;
2. A partir dessa listagem, os textos foram avaliados individualmente sendo extraídas apenas informações daqueles que abordaram estudos de caso em entidades prestadoras de serviços (população-alvo). As informações extraídas foram: título, ano de publicação no Congresso, área temática na qual o texto se enquadrou no Congresso, nome dos autores, setor (público e/ou privado) e área de atuação da entidade estudada na publicação;
3. Todas essas informações foram tabuladas em planilha eletrônica Excel para melhor organização dos dados e análise de estatística descritiva.

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa é quantitativa, pois empregou estatística descritiva com a intenção de garantir a precisão dos resultados e evitar distorções de análise e interpretação, possibilitando uma margem de segurança quanto às inferências a serem feitas.

Em alguns poucos artigos não foram encontradas menções que pudessem identificar a entidade onde o estudo de caso foi realizado quanto à área de atuação e quanto ao setor (público e/ou privado) de tal entidade estudada, dessa forma, esses artigos foram contados, mas para algumas específicas não puderam ser aproveitados.

## **4 Análise dos Resultados**

### **4.1 O número de artigos sobre ABC no setor de serviços**

Desde sua primeira edição já foram publicados 3.334 artigos no Congresso Brasileiro de Custos. Como a população-alvo eram os artigos cujo texto continha o tema ABC foram levantados 366 artigos com esta temática, segundo os critérios descritos na seção 3.

Mas, como o foco da pesquisa é levantar estudos de caso sobre ABC no setor de serviços foram identificados 97 artigos, como demonstra a Tabela 1. Uma observação deve ser feita, no Apêndice encontra-se o Quadro 1 com a quantidade de artigos de cada área temática do Congresso Brasileiro de Custos de 1994 a 2012. Ao observar o total de artigos no Quadro 1, observa-se somente 95 trabalhos, pois 2 textos não pertenciam à Seção "Artigos" e, portanto, não foram categorizados pelo Congresso em Áreas Temáticas, são eles: “O Uso do Sistema de Custeio Baseado em Atividades (ABC) na Avaliação de Desempenho de Recursos Humanos” (2000 – seção estudantes) e “O Sistema de Custos do Banco Central do Brasil - Um Estudo de Caso” (2006 – seção *cases*), no entanto, ambos foram contados para efeito de análise dos dados.

Tabela 1 – Publicações sobre ABC no Congresso Brasileiro de Custos

Edição e Ano do Congresso	Nº total artigos	Frequência do total de artigos	Artigos sobre ABC	Frequência dos artigos sobre ABC	Estudos de caso de ABC em serviços	Frequência dos estudos de caso em ABC em serviços
1ª ed. - 1994	27	0,81%	9	2,46%	1	1,03%
2ª ed. - 1995	101	3,03%	23	6,28%	0	0,00%
3ª ed. - 1996	46	1,38%	10	2,73%	1	1,03%
4ª ed. - 1997	51	1,53%	11	3,01%	1	1,03%
5ª ed. - 1998	79	2,37%	8	2,19%	1	1,03%
6ª ed. - 1999	117	3,51%	27	7,38%	5	5,15%
7ª ed. - 2000	166	4,98%	24	6,56%	6	6,19%
8ª ed. - 2001	144	4,32%	17	4,64%	6	6,19%
9ª ed. - 2002	200	6,00%	27	7,38%	9	9,28%
10ª ed. - 2003	140	4,20%	22	6,01%	6	6,19%
11ª ed. - 2004	244	7,32%	29	7,92%	12	12,37%
12ª ed. - 2005	350	10,50%	37	10,11%	8	8,25%
13ª ed. - 2006	212	6,36%	17	4,64%	7	7,22%
14ª ed. - 2007	238	7,14%	19	5,19%	6	6,19%
15ª ed. - 2008	267	8,01%	21	5,74%	5	5,15%
16ª ed. - 2009	253	7,59%	17	4,64%	8	8,25%
17ª ed. - 2010	275	8,25%	10	2,73%	4	4,12%
18ª ed. - 2011	195	5,85%	16	4,37%	6	6,19%
19ª ed. - 2012	229	6,87%	22	6,01%	5	5,15%
<b>Total</b>	<b>3334</b>	<b>100,00%</b>	<b>366</b>	<b>100,00%</b>	<b>97</b>	<b>100,00%</b>

Fonte: elaborado pelas autoras com base no site do Congresso Brasileiro de Custos

Aparentemente não há um padrão em relação ao número de artigos por ano, no entanto, ressalta-se que o ano em que houve um menor número de estudos publicados foi na primeira edição em 1994 (27 artigos), em contrapartida o número máximo de trabalhos foi em 2005 contando com 350 artigos publicados na sua 12ª edição.

Em relação ao ABC, também não há um padrão quando se observa a frequência dos dados. Em alguns anos (1994, 1996, 1998 e 2010) percebe-se que há poucos estudos (entre 2% e 3% comparados com o total de artigos), ao passo que em 2005 há um crescimento considerável, saltando para 10,11% de trabalhos em relação ao número total de artigos, mas nada se pode afirmar, pois a 12ª edição foi a edição em que mais artigos foram publicados (350), conseqüentemente, era esperado que houvesse mais artigos sobre ABC.

Outra análise interessante são os estudos de caso em ABC. Se forem comparados com o total de trabalhos, percebe-se que sua representatividade é pequena por edição (variando de 0,00% em 1995 a 12,37% em 2004).

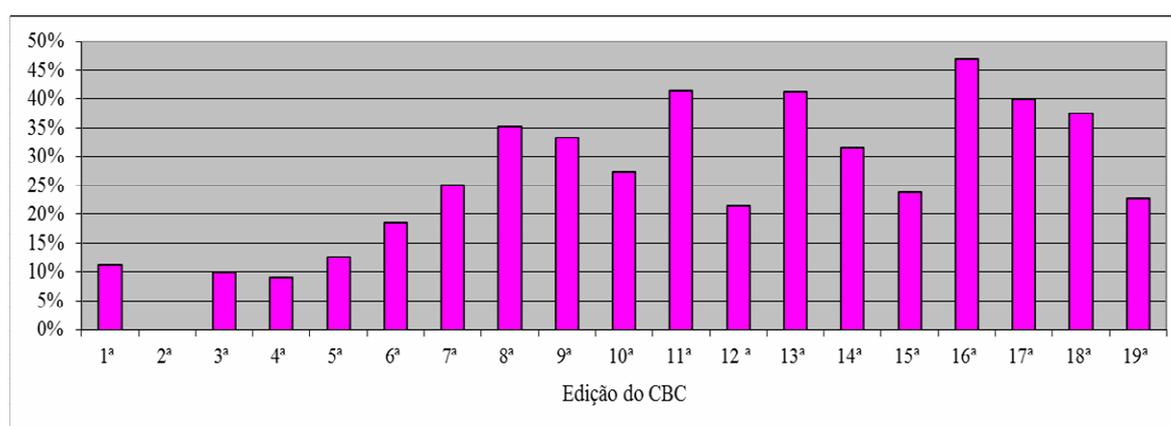
No entanto, quando se calcula a frequência dos estudos de caso em comparação somente aos artigos sobre ABC, nota-se uma significativa representação como demonstra a Tabela 2.

Tabela 2 – Frequência dos Estudos de Caso sobre ABC no setor de serviços no CBC

Edição e Ano do Congresso	Artigos sobre ABC	Estudos de Caso de ABC em serviços	Frequência dos estudos de caso de ABC em serviços
1ª ed. - 1994	9	1	11,11%
2ª ed. -1995	23	0	0,00%
3ª ed. -1996	10	1	10,00%
4ª ed. - 1997	11	1	9,09%
5ª ed. - 1998	8	1	12,50%
6ª ed. - 1999	27	5	18,52%
7ª ed. - 2000	24	6	25,00%
8ª ed. - 2001	17	6	35,29%
9ª ed. - 2002	27	9	33,33%
10ª ed. - 2003	22	6	27,27%
11ª ed. - 2004	29	12	41,38%
12ª ed. - 2005	37	8	21,62%
13ª ed. - 2006	17	7	41,18%
14ª ed. - 2007	19	6	31,58%
15ª ed. - 2008	21	5	23,81%
16ª ed. - 2009	17	8	47,06%
17ª ed. - 2010	10	4	40,00%
18ª ed. - 2011	16	6	37,50%
19ª ed. - 2012	22	5	22,73%
<b>Total</b>	<b>366</b>	<b>97</b>	

Fonte: elaborado pelas autoras com base no site do Congresso Brasileiro de Custos

Acredita-se que inicialmente os estudos sobre ABC eram mais teóricos, já que há poucos trabalhos de estudos de caso, no entanto, eles passam a ter uma significativa representação com o passar dos anos, como pode ser observado na Figura 1.



Fonte: elaborado pelas autoras com base no site do Congresso Brasileiro de Custos

Figura 1 – Frequência dos estudos de caso de ABC em serviços

Confirmando o parágrafo anterior, se for calculado a média dos quatro primeiros anos (1994 a 1997), tem-se uma frequência de 7,55% em estudos de caso do método ABC nas empresas de serviços, ao passo que nos últimos anos (2009 a 2012) a média é de 36,82%, ou

seja, nos últimos anos os estudos de caso em serviços aplicando a metodologia ABC quase quintuplicaram.

#### 4.2 Principais autores dos artigos

A respeito dos autores, o levantamento não considerou a ordem na qual os mesmos foram relacionados na autoria, ou seja, era indiferente se eles eram os primeiros, os segundos, os terceiros ou os quarto autores. Aqueles com pelo menos três artigos somaram 42 (Tabela 3), sendo Antônio Artur de Souza aquele que mais participa, estando presente em nove trabalhos. Em seguida, Mirian A. Micarelli Struett aparece com cinco artigos. Simone Letícia Raimundini participa em quatro artigos. A seguir, há oito autores que aparecem com três artigos. Neste conjunto, os 11 autores representam 43,30% (42 artigos em 97 do total) de ocorrência, ou seja, observa-se uma concentração de autoria dos estudos de casos no setor de serviços.

Tabela 3 – Principais autores sobre ABC no setor de serviço no CBC

<b>Autor</b>	<b>Nº de Artigos</b>
Antônio Artur de Souza	9
Mirian A. Micarelli Struett	5
Simone Letícia Raimundini	4
Edson de Oliveira Pamplona	3
Ernani Mendes Botelho	3
Francisco Antonio Bezerra	3
Jaime Crozatti	3
Manoel Pinto Silveira Neto	3
Roberto Vatan dos Santos	3
Rodney Wernke	3
Rute de Freitas	3
<b>Total</b>	<b>42</b>

Fonte: elaborado pelas autoras com base no site do Congresso Brasileiro de Custos

Em relação ao número de autores por artigo, a Tabela 4 mostra a distribuição de autores por artigo. Aproximadamente 14% dos artigos eram de autoria única. Na seqüência observa-se que 36% dos artigos possuíam dois autores e 29% três autores. Já 12% tinham quatro autores e apenas 9,28% com 5 autores.

Tabela 4 – Principais autores sobre ABC no setor de serviços no CBC

<b>Nº Autores do artigo</b>	<b>Nº Artigos</b>	<b>%</b>
5	9	9,28%
4	12	12,37%
3	28	28,87%
2	35	36,08%
1	13	13,40%
<b>Total</b>	<b>97</b>	<b>100,00%</b>

Fonte: elaborado pelas autoras com base no site do Congresso Brasileiro de Custos

As informações contidas na Tabela 4 também reforçam a afirmativa de Custódio, Machado e Gibbon (2011), que o assunto ABC costuma ser mais bem explorado por grupos

de pesquisa do que em trabalhos solo. No entanto, a pesquisa de Diehl e Souza (2007) encontrou 42% de trabalhos com autoria única, demonstrando uma concentração de pesquisa solitária no período de 1997 a 2006, que não se repetiu quando se considerou todas as edições do Congresso Brasileiro de Custos.

### 4.3 Principais áreas de estudo no Setor de Serviços

Como o foco deste estudo é o custeio ABC aplicado ao setor de serviços, faz-se necessário levantar as principais áreas de estudo neste segmento. A Tabela 5 apresenta esses dados.

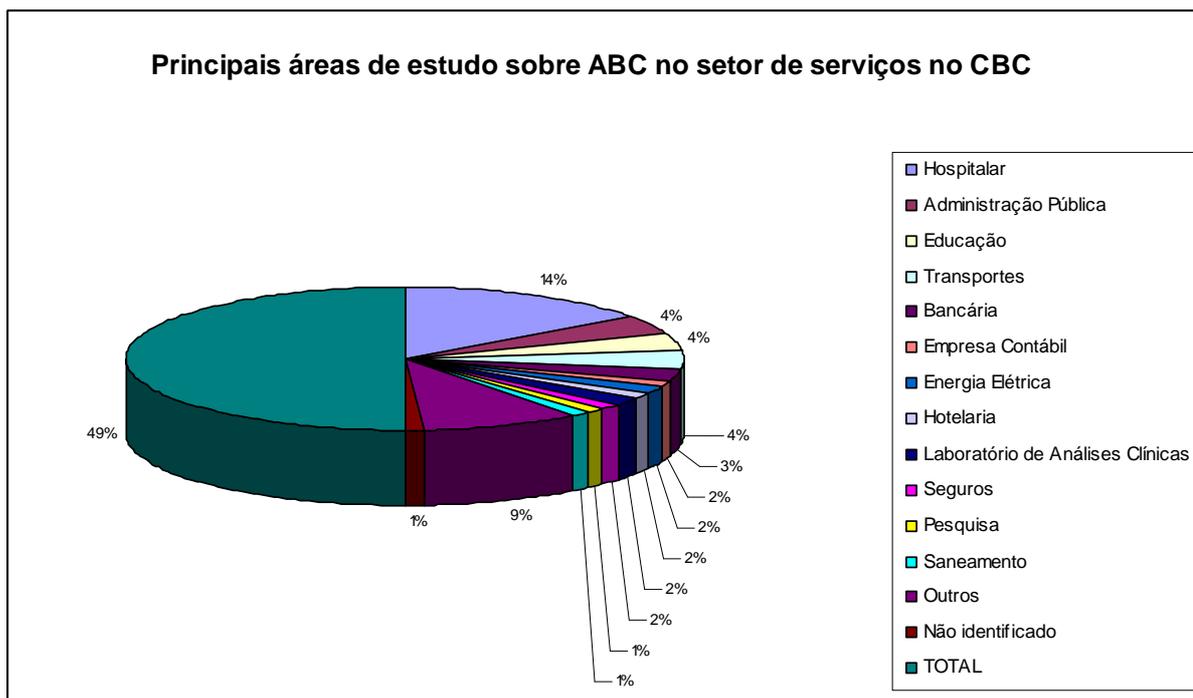
Tabela 5 – Principais áreas de estudo sobre ABC no setor de serviços no CBC

Área	Nº Artigos	%	% Acumulada
Hospitalar	29	29,90%	29,90%
Administração Pública	8	8,25%	38,14%
Educação	8	8,25%	46,39%
Transportes	8	8,25%	54,64%
Bancária	5	5,15%	59,79%
Empresa Contábil	3	3,09%	62,89%
Energia Elétrica	3	3,09%	65,98%
Hotelaria	3	3,09%	69,07%
Laboratório de Análises Clínicas	3	3,09%	72,16%
Seguros	3	3,09%	75,26%
Pesquisa	2	2,06%	77,32%
Saneamento	2	2,06%	79,38%
Outros	18	18,56%	97,94%
Não identificado	2	2,06%	100,00%
<b>Total</b>	<b>97</b>	<b>100,00%</b>	

Fonte: elaborado pelas autoras com base no site do Congresso Brasileiro de Custos

Conforme a Tabela 5, a área hospitalar ganha disparadamente com aproximadamente 30% dos estudos. O resultado era esperado, já que os primeiros estudos de caso em ABC se deram na área de saúde.

No entanto, conforme Figura 2, as áreas de Administração Pública, Educação e Transportes também se destacam, ficando com 8,25% cada. Se for considerada a frequência acumulada, pode-se afirmar que 4 áreas dominam a maior parte dos estudos, pois representam quase 55% do total publicado.



Fonte: elaborado pelas autoras com base no site do Congresso Brasileiro de Custos

Figura 2 – Principais áreas de estudo sobre ABC no setor de serviços no CBC

Após ter sido identificado as principais áreas de estudo do ABC no setor de serviços, levantou-se ainda os ramos em que os estudos se realizaram: público, privado e público e privado.

Tabela 6 – Principais ramos sobre ABC no setor de serviços no CBC

Ramo	Nº de Artigos	%
Apenas público	12	12,37%
Apenas privado	48	49,48%
Público e privado	35	36,08%
Não identificado	2	2,06%
<b>Total</b>	<b>97</b>	<b>100,00%</b>

Fonte: elaborado pelas autoras com base no site do Congresso Brasileiro de Custos

Observa-se, conforme Tabela 6, que a área privada representa praticamente metade dos estudos. Um dado interessante é a quantidade de estudos de caso (36,08%) que abordaram os dois segmentos: público e privado. Finalmente, a área pública representou 12,37% dos estudos, enquanto 2,06% não puderam ser identificados.

## 5 Considerações Finais

O presente trabalho teve como objetivo geral analisar as características das publicações científicas sobre ABC, especificamente no setor de serviços, no Congresso Brasileiro de Custos em todas as suas edições, ou seja, no período compreendido entre 1994 e 2012.

A pesquisa é relevante visto que o método de custeio ABC tem sido amplamente debatido e também alvo de muitos estudos e discussões, inclusive um dos maiores fóruns de

debate sobre o método é o Congresso Brasileiro de Custos. Seu foco no setor de serviços também se justifica, já que este é o principal contribuinte do PIB brasileiro e, para o gerenciamento de suas entidades, diversos autores (Lambert e Whitworth (1996 *apud* Silveira Neto e Bezerra, 2004); Kaplan e Cooper (1998); Lins e Silva (2005)) têm recomendado o método, embora ainda haja muita controvérsia a respeito.

Para que o objetivo da pesquisa fosse alcançado utilizou-se da pesquisa descritiva para o referencial teórico e da pesquisa documental para coleta dos dados. Os dados da pesquisa foram coletados no site do Congresso Brasileiro de Custos, contemplando as edições de 1994 a 2012, conforme os procedimentos já descritos na seção 3. Já quanto à análise dos resultados, utilizou-se da pesquisa quantitativa, pois empregou estatística descritiva com a intenção de garantir a precisão dos resultados e evitar distorções de análise e interpretação, possibilitando uma margem de segurança quanto às inferências a serem feitas.

A análise dos resultados contemplou 3 segmentos: o número de artigos sobre ABC no setor de serviços, os principais autores dos artigos e, por fim, as principais áreas de estudo no setor de serviços.

Quanto à quantidade de artigos relacionados a estudos de caso sobre ABC em serviços foram encontrados 97 trabalhos. Pode-se afirmar que não há um padrão em relação ao número de artigos por ano, no entanto a 12ª edição (em 2005) teve o maior número de artigos publicados com esse foco. Foi verificado também que a frequência de estudos de caso com ABC em serviços foi muito maior (36,82%) nos últimos quatro anos em comparação com as quatro primeiras edições do evento (7,55%). Talvez uma das justificativas seja que neste período (1994 a 1997) os estudos sobre ABC eram mais teóricos.

Em relação aos principais autores dos artigos observa-se uma forte concentração de autoria desses estudos, pois 11 autores representam 43,30% das publicações no período considerado. Já quanto ao número de autores por artigo observa-se que apenas 14% dos artigos eram de autoria única, 36% eram de dupla autoria e 29% de tripla autoria. Esses resultados reforçam o debate de Custódio, Machado e Gibbon (2011), que afirmaram que o assunto ABC costuma ser mais bem explorado por grupos de pesquisa do que em trabalhos solo. No entanto esses dados contrariam os resultados da pesquisa de Diehl e Souza (2007), que demonstrou uma concentração de pesquisa solitária (42%) no período de 1997 a 2006, fato que não se repetiu quando se considerou todas as edições do Congresso Brasileiro de Custos.

Ainda, quando se analisou as principais áreas de estudo no setor de serviços também foi constatada concentração na área de atuação das entidades pesquisadas, uma vez que 30% dos estudos de caso com ABC foram em hospitais. O resultado era esperado, já que os primeiros estudos de caso em ABC se deram na área de saúde. No entanto, outras áreas como a de Administração Pública, Educação e Transportes também se destacaram representando 8,25% dos estudos cada. Considerando a frequência acumulada, pode-se afirmar que estas quatro áreas dominam a maior parte dos estudos, pois representam quase 55% do total publicado. Por fim, observou-se que a área privada representa praticamente metade dos estudos, 36,08% dos estudos de caso abordaram ambos os segmentos - público e privado - e, finalmente, a área pública representou 12,37% dos estudos, enquanto 2,06% não puderam ser identificados.

Por fim, espera-se que a pesquisa tenha contribuído, mesmo que infimamente, com a análise da produção científica do CBC, ressaltando que o presente estudo contém algumas limitações, uma delas é ter o foco na escolha de estudos de caso que utilizaram a metodologia ABC no setor de serviços E outra, foi que em alguns poucos artigos não foram encontradas menções que pudessem identificar a entidade onde o estudo de caso foi realizado quanto à área de atuação e quanto ao setor (público e/ou privado) de tal entidade estudada, dessa forma, esses artigos foram contados, mas para algumas específicas não puderam ser aproveitados.

Mediante as limitações e para incentivo a outros pesquisadores, recomendam-se em pesquisas futuras mais estudos de levantamento contemplando não somente a metodologia de estudos de caso, e, também, mais pesquisas na área pública, visto a carência de trabalhos neste segmento tão importante para a sociedade em geral.

## Referências

ANDRADE, M. M. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas.** São Paulo: Atlas, 1995.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE CUSTOS (ABC). **Conheça a ABC.** Disponível em: <<http://www.abcustos.org.br/objetivos>>. Acesso em: 17 ago. 2013.

AZEVEDO, H. S.; SANTOS, M. C. S.; PAMPLONA, E. O. Utilização do Sistema de Custeio ABC no Brasil: Uma Survey entre as 500 Maiores Empresas. In: XI CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 2004, Porto Seguro. **Anais...** Porto Seguro, 2004.

BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade.** Teoria e prática. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BEUREN, I. M.; ROEDEL, A. O uso do custeio baseado em atividades: ABC (*Activity Based Costing*) nas maiores empresas de Santa Catarina. Rev. contab. finanç., São Paulo, v. 13, n. 30, Dez. 2002. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1519-70772002000300001&script=sci\\_arttext](http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1519-70772002000300001&script=sci_arttext)>. Acesso em: 03 mar. 2013.

BRIMSON, J. A., **Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades.** São Paulo: Atlas, 1996.

BRUNI, A. L.; FAMÁ, R.. **Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP12C e Excel.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

CHING, H. Y. **Manual de custos de instituições de saúde: Sistemas tradicionais de custos e sistema de custeio baseado em atividades (ABC).** São Paulo: Atlas; 2001.

CRC-SP. **Custo como ferramenta gerencial,** 1. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

CUSTÓDIO, E. B; MACHADO, D. G.; GIBBON, A. R. O. Custeio Baseado em Atividades: Análise da Produção Científica, sob a perspectiva bibliométrica e sociométrica, do Congresso Brasileiro de Custos, no Período de 2006 a 2010. In: XVIII CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS. 2011. Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro, 2011.

DIEHL, C. A.; SOUZA, M. A. Um estudo sobre as publicações acerca do Custeio Baseado em Atividades (ABC) no Congresso Brasileiro de Custos – de 1997 à 2006. In: XIV CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS. 2007. João Pessoa. **Anais...** João Pessoa, 2007.

HORNGREN, C. T.; FOSTER, G.; DATAR, S. M. **Contabilidade de custos;** tradução de José Luiz Paravato; revisão técnica Luiz Henrique Baptista Machado. 9. ed. Rio de Janeiro. LTC-Livros Técnicos e Científicos Editora S.A. 2000.

IBGE, 2009. Disponível em: <[http://www.ibge.gov.br/home/presidencia/noticias/noticia\\_visualiza.php?id\\_noticia=1330&id\\_pagina=1](http://www.ibge.gov.br/home/presidencia/noticias/noticia_visualiza.php?id_noticia=1330&id_pagina=1)>. Acesso em: 24 nov. 2012.

KAPLAN, R. S.; ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D.; YOUNG, S. M. **Management accounting**. New Jersey: Prentice-Hall of USA, 1997.

KAPLAN, R. S; COOPER, R. **Custo e desempenho**: administre seus custos para ser mais competitivo. São Paulo: Editora Futura, 1998.

KOTLER, P. **Administração de marketing**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1998.

LINS, L. S., SILVA, R. N. S. **Gestão empresarial com ênfase em custos** - uma abordagem prática. São Paulo: Thomson Learning, 2005.

MARTINS, E.. **Contabilidade de Custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MOTTA, F. G.. **Fatores condicionantes na adoção de métodos de custeio em pequenas empresas**: estudo multicasos em empresas do setor metal-mecânico de São Carlos - SP. 2000. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Escola de Engenharia de São Carlos, Universidade de São Paulo, São Carlos, 2000. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/18/18140/tde-19022002-123306/>>. Acesso em: 24 nov. 2012.

PADOVEZE, C. L. **Curso básico gerencial de custos**. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Pioneira Thompson Learning, 2006.

PLAYER, S., LACERDA, R.. **Lições mundiais da Arthur Andersen em ABM**. São Paulo: Futura, 2000.

SEBRAE, 2012. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br/customizado/estudos-e-pesquisas/temas-estrategicos/sobrevivencia>>. Acesso em: 24 nov. 2012.

SILVEIRA NETO, M. P.; BEZERRA, F. A. Definição do nível de detalhamento das atividades em um sistema de custeio ABC. In: XI CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 2004, Porto Seguro. **Anais...** Porto Seguro, 2004.

XX Congresso Brasileiro de Custos – Uberlândia, MG, Brasil, 18 a 20 de novembro de 2013

**Apêndice A**

ÁREA TEMÁTICA	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	TOTAL
A Mensuração de Custos na Saúde	0	0	0	0	0	0	0	0	4	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	4
A Mensuração de Custos no Setor de Serviços	0	0	0	0	0	0	0	0	3	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	3
A Mensuração e Gestão de Custos no Setor Público, nas Empresas Governamentais e nas Entidades sem Fins Lucrativos	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
ABC	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
Aplicação de modelos quantitativos na gestão de custos	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1
Controladoria	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	1	0	1	0	0	0	3
Custeio Baseado em Atividades (ABC)	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
Custos aplicados ao setor privado e terceiro setor.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	2
Custos aplicados ao setor público.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	3	2	5
Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	2	4
Custos de Serviços	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
Desenvolvimentos Teóricos em Custos	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	3
Educação: Ensino e Prática da gestão de custos numa ótica interdisciplinar	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
Gestão de Custos nas Empresas de Comércio e de Serviços	0	0	0	0	0	0	0	0	0	11	5	4	2	1	1	1	0	0	0	25
Gestão de custos nas empresas do terceiro setor	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	1
Gestão de Custos no Setor Governamental	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	2	2	3	2	1	0	0	12
Gestão de Custos no Setor Público	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
Gestão de Custos para Micros, Pequenas e Médias Empresas	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1
Gestão Estratégica de Custos	0	0	0	0	0	0	0	0	0	3	0	0	0	0	0	0	0	0	0	3
Gestão Estratégica de Custos no Processo Decisório das Organizações	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
Hospital	0	0	0	0	0	0	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2
Hotelaria	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
Laboratórios Científicos	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
Mensuração e Gestão de Custos no Comércio, na Construção Civil e no Setor Serviços	0	0	0	0	0	0	0	5	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	5
Modelos de Custeio: Absorção, Abc, Uep, Variável e outros	0	0	0	0	0	3	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	3
Modelos de Mensuração e Gestão de Custos no Comércio, Serviços, Empresas Governamentais e Construção. Casos Aplicados	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
Modelos de mensuração e gestão de custos no comércio, serviços, entidades sem fins lucrativos	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
Novas tendências aplicadas na gestão de custos	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	1	0	0	3
Os Custos e a Tomada de Decisões	0	0	0	0	0	0	0	0	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2
Sistema de Custeio	0	0	0	0	0	0	0	0	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2
<b>TOTAL</b>	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>5</b>	<b>5</b>	<b>6</b>	<b>9</b>	<b>6</b>	<b>12</b>	<b>8</b>	<b>6</b>	<b>6</b>	<b>5</b>	<b>8</b>	<b>4</b>	<b>6</b>	<b>5</b>	<b>95</b>

Fonte: elaborado pelas autoras com base no site do Congresso Brasileiro de Custos

Quadro 1. Quantidade de artigos de cada área temática do Congresso Brasileiro de Custos de 1994 a 2012.