UM ESTUDO SOBRE A PESQUISA EM CUSTOS NO BRASIL: Período de 1967 A 1999

EDSON LUIZ RICCIO
Liliane Cristina Segura
Marici Cristine Gramacho Sakata

Resumo:

A crescente competitividade em todos os tipos de mercados tornou a informação de custos uma das bases mais importantes da contabilidade gerencial. Incrementou a ligação da contabilidade com outras disciplinas e gerou novos paradigmas na gestão empresarial. A busca de respostas cada vez mais precisas para os problemas das empresas fez crescer as discussões e a pesquisa em torno das metodologias de custeio e da utilização da informação de custos. Este trabalho tem por objetivo analisar e demonstrar a composição e evolução temática dos trabalhos científicos de custos apresentados no período de 1967 a 1999 e contribuir para o estudo e a compreensão das tendências da pesquisa em custos . A base de dados utilizada engloba toda a produção originada nos cursos de Mestrado e Doutorado oficiais em Contabilidade, nas revistas especializadas disponíveis, e nos cinco últimos Congressos Brasileiros de Custos. A divisão temática foi baseada nas áreas temáticas dos Congressos Brasileiros de Custos por representarem uma visão atual e brasileira do desenvolvimento científico nessa área. Este trabalho não teve objetivo de definir ou estudar a história da contabilidade de custos. Também não foram considerados trabalhos que tenham sido produzidos em outros cursos fora da área contábil ou publicados em outras revistas e congressos. Área temática: Educação: Ensino e Prática da Gestão de Custos numa Ótica Interdisciplinar

Palavras-chave:

Área temática: *Educação: Ensino e Prática da gestão de custos numa ótica interdisciplinar*

UM ESTUDO SOBRE A PESQUISA EM CUSTOS NO BRASIL
Período de 1967 A 1999

Prof. Edson Luiz Riccio
Liliane Cristina Segura
Marici Cristine Gramacho Sakata
Universidade de São Paulo
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade
Av. Prof. Luciano Gualberto, 908 FEA 3
05508-900 Cidade Universitária - São Paulo/SP
elriccio@usp.br

Resumo:
A crescente competitividade em todos os tipos de mercados tornou a informação de custos uma das bases mais importantes da contabilidade gerencial. Incrementou a ligação da contabilidade com outras disciplinas e gerou novos paradigmas na gestão empresarial. A busca de respostas cada vez mais precisas para os problemas das empresas fez crescer as discussões e a pesquisa em torno das metodologias de custeio e da utilização da informação de custos.
Este trabalho tem por objetivo analisar e demonstrar a composição e evolução temática dos trabalhos científicos de custos apresentados no período de 1967 a 1999 e contribuir para o estudo e a compreensão das tendências da pesquisa em custos . A base de dados utilizada engloba toda a produção originada nos cursos de Mestrado e Doutorado oficiais em Contabilidade, nas revistas especializadas disponíveis, e nos cinco últimos Congressos Brasileiros de Custos.
A divisão temática foi baseada nas áreas temáticas dos Congressos Brasileiros de Custos por representarem uma visão atual e brasileira do desenvolvimento científico nessa área. Este trabalho não teve objetivo de definir ou estudar a história da contabilidade de custos. Também não foram considerados trabalhos que tenham sido produzidos em outros cursos fora da área contábil ou publicados em outras revistas e congressos.
Área temática: Educação: Ensino e Prática da Gestão de Custos numa Ótica Interdisciplinar

UM ESTUDO SOBRE A EVOLUÇÃO DAS PESQUISAS SOBRE CUSTOS 1967 A 1999

INTRODUÇÃO

Desde sua criação, a contabilidade teve como objetivo auxiliar na gestão das empresas com dados sobre o comportamento financeiro. A contabilidade, utilizada mundialmente para fins inclusive e principalmente fiscais, auxilia o governo a controlar e cobrar os impostos devidos pela geração de produtos e lucro.

Assim, durante um longo período de sua história, a contabilidade foi utilizada para atender ao fisco, aos agentes externos e também para prestar contas aos acionistas ou donos das empresas. No entanto, à medida em que a complexidade interna das empresas aumentou, o uso de informações contábeis passou a ser inerente ao processo de gestão.

Um exemplo disso refere-se a informação de custos. O custo, que antes era calculado por mera formalidade, para avaliação de estoques, para execução de balanços e demonstração de resultado, com vistas ao pagamento de impostos, ganhou grande importância no gerenciamento e formação de preços. Mesmo a formação de preços que antes era feita por um cálculo de margem acrescido aos custos foi influenciada pela crescente importância da informação de custos. Hoje, com o preço determinado pelo mercado, uma empresa lucrativa é aquela que sabe melhor gerenciar seus custos.

A crescente competitividade em todos os tipos de mercado tornou a informação de custos uma das bases mais importantes da contabilidade gerencial. Incrementou a ligação da contabilidade com outras disciplinas e gerou novos paradigmas na gestão empresarial. A busca de respostas cada vez mais precisas para os problemas das empresas fez crescer as discussões e a pesquisa em torno da produção e da utilização da informação de custos.
O desenvolvimento de novas metodologias de custeio como ABC e Target Costing fizeram crescer a importância desta disciplina sendo um dos impulsionadores da recém denominada contabilidade estratégica.

Nas últimas décadas inúmeros autores vem destacando que a contabilidade possui um potencial de informações valioso para uso gerencial e estratégico porém ainda não totalmente utilizado.(Firmin, 1966; Ijiri, 1967; Iudícibus, 1976; Riccio,1989). O aparecimento da contabilidade gerencial foi um dos indicadores de grandes mudanças no uso da informação contábil.

O principal interesse desta pesquisa é o de entender como se distribuem as diversas áreas da pesquisa em custos e quais são suas tendências.
Para esta pesquisa, foram considerados os trabalhos acadêmicos (teses e dissertações) analisados em Riccio et alii (1999), artigos de revistas específicas da área de contabilidade que abordaram o tema "custos", e os cinco Congressos Brasileiros de Custos já realizados. Não foram considerados trabalhos e artigos de outras escolas que não de contabilidade. Destaca-se que, de um total de 386 dissertações e teses produzidas no período 1962-1999 , apenas 28 abordaram custos como objeto principal.

De um total aproximado de 2797 artigos,124 (4%) referiram-se ao tema custos. Em relação às revistas, algumas edições não foram localizadas em bibliotecas.
Os trabalhos foram classificados com base nas temáticas mais utilizadas na área de custos, assim como neste Congresso em específico. A divisão temática foi baseada nas áreas temáticas dos Congressos Brasileiros de Custos por representarem uma visão atual e brasileira do desenvolvimento científico nessa área.

Estudo de Comportamento das Pesquisas de custos – 1967 a 1999

A amostra

Neste trabalho tivemos como hipótese inicial, saber o quanto o estudo da Contabilidade de Custos tem sido importante nos trabalhos produzidos nos últimos 30 anos. A nossa base de pesquisa inclui teses, dissertações e artigos de revistas especializadas.

As dissertações e teses somam 386, as revistas de contabilidade disponíveis representando 71% do total das revistas existentes no período estudado e os 299 artigos apresentados nos Congressos de Gestão Estratégica de Custos de 1995 a 1999.

O total dos trabalhos encontrados abordando o tema **custos** somam 34 dissertações de mestrado e 7 teses de doutorado, 124 artigos em revistas de contabilidade, e 299 artigos apresentados nos Congressos de Gestão Estratégica de Custos .

Características dos trabalhos analisados:

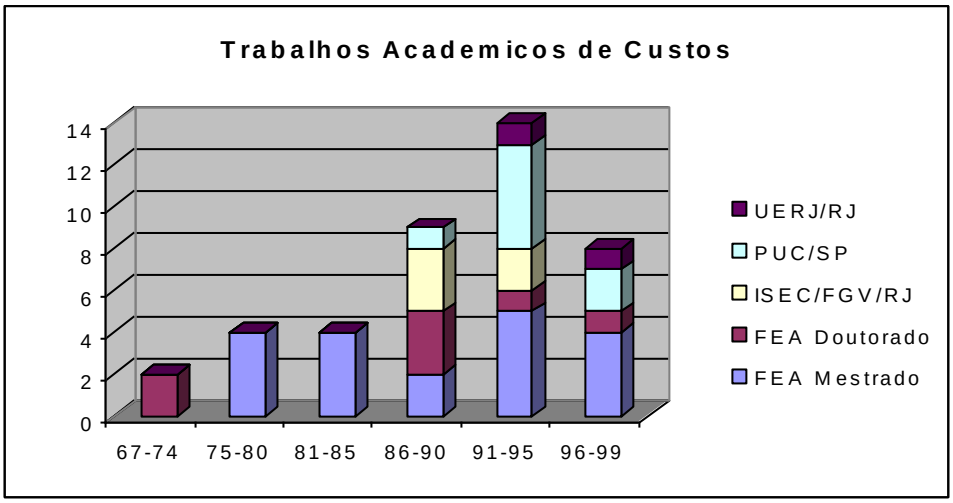
Trabalhos acadêmicos:
FEA/USP: Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis a partir de 1970 e teses Doutorado a partir de 1978 na Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo.
PUC/SP: Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo a partir de 1978.
ISEC/RJ: Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis na Fundação Getúlio Vargas do Rio de Janeiro a partir de 1985 a 1993 (data oficial de transferência do curso para a UERJ).
UERJ/RJ: Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis na Universidade Estadual do Rio de Janeiro a partir de 1993.

Universidades	Tipo do Trabalho	Quantidade total	Quant. de trabalhos de custos	% de trabalhos de custos
ISEC/FGV/Rio de Janeiro	Dissertações	56	5	9%
PUC/São Paulo	Dissertações	40	8	20%
UERJ/Rio de Janeiro	Dissertações	56	2	4%
USP/São Paulo	Dissertações	165	19	12%
USP/São Paulo	Teses	70	4	6%
TOTAL		387	38	10%

Tabela 1 - Participação dos trabalhos de custos nas universidades

	67-74	75-80	81-85	86-90	91-95	96-99	TOTAL
FEA Mestrado	0	4	4	2	5	4	19
FEA Doutorado	2	0	0	3	1	1	7
ISEC/FGV/RJ	0	0	0	3	2	0	5
PUC/SP	0	0	0	1	5	2	8
UERJ/RJ	0	0	0	0	1	1	2
TOTAL	2	4	4	9	14	8	**41**

Tabela 2 - Quantidade de trabalhos de custos produzidos por períodos



Quadro 1 - Trabalhos Acadêmicos de Custos

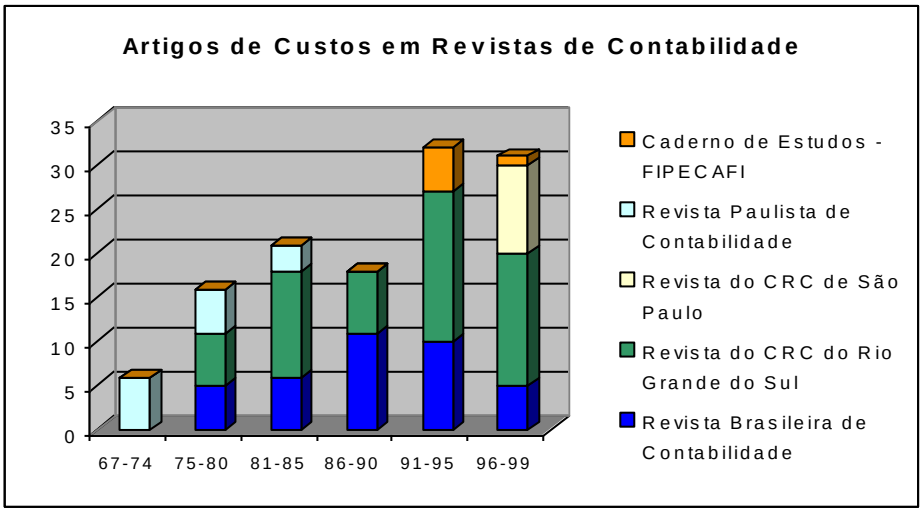
Artigos em Revistas:
Revista Brasileira de Contabilidade: Artigos escritos de 1967 a 1999.
Revista Paulista de Contabilidade: Artigos escritos de 1967 a 1999.
Revista do Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo: de 1996 a 1999.
Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul: de 1967 a 1999.
Caderno de Estudos da FEA-USP: de 1995 a 1999.

Revistas	Quantidade de revistas pesquisadas	Média de artigos por revista	Total de artigos	Total de artigos de custos	% de artigos de custos
Revista Paulista de Contabilidade	44	13	572	14	2%
Caderno de Estudos FIPECAFI	19	5	95	6	6%
Revista Brasileira de Contabilidade	101	12	1212	37	3%
Revista do CRC-São Paulo	7	6	42	10	24%
Revista do CRC-Rio Grande do Sul	73	12	876	57	7%
TOTAL	244		2797	124	4%

Tabela 3 - Participação dos artigos de custos nas revistas de contabilidade

	67-74	75-80	81-85	86-90	91-95	96-99	TOTAL
Revista Brasileira de Contabilidade	0	5	6	11	10	5	37
Revista do CRC do Rio Grande do Sul	0	6	12	7	17	15	57
Revista do CRC de São Paulo	0	0	0	0	0	10	10
Revista Paulista de Contabilidade	6	5	3	0	0	0	14
Caderno de Estudos - FIPECAFI	0	0	0	0	5	1	6
TOTAL	6	16	21	18	32	31	**124**

Tabela 4 - Quantidade de trabalhos de custos produzidos por períodos



Quadro 2 - Artigos de Custos em Revistas de Contabilidade

Trabalhos Apresentados em Congressos:
Congressos Brasileiros de Gestão Estratégica de Custos: **Congressos Realizados de 1994 a 1998**

	TOTAL
I Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos - 1994	19
II Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos - 1995	86
III Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos - 1996	33
IV Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos - 1997	82
V Congresso Brasileiro de Custos - 1998(*)	79
	299

Tabela 5 - Quantidade de trabalhos por Congresso
(*) A partir de 1998 o Congresso passou a ser denominado Congresso Brasileiro de Custos

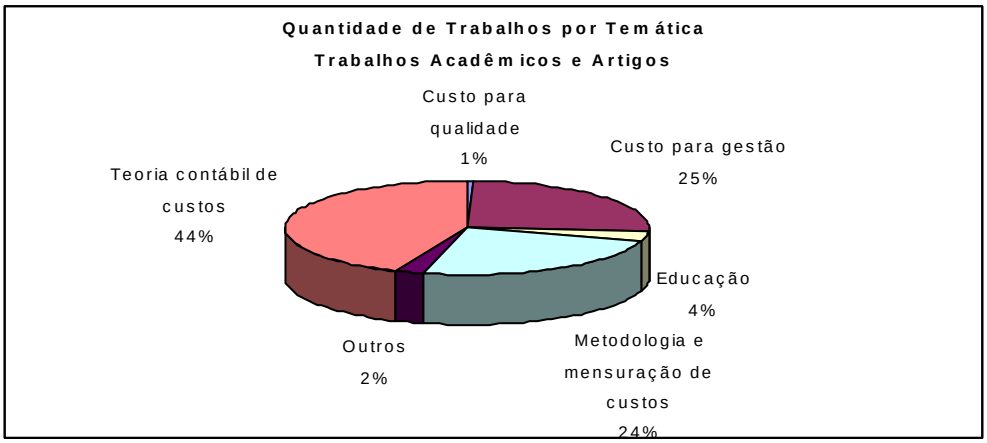
CLASSIFICAÇÃO TEMÁTICA

A classificação do total dos trabalhos foi elaborada com base nas temáticas mais utilizadas na área de custos, assim como neste Congresso em específico. Os autores se utilizaram das definições abaixo para classificar os trabalhos analisados:

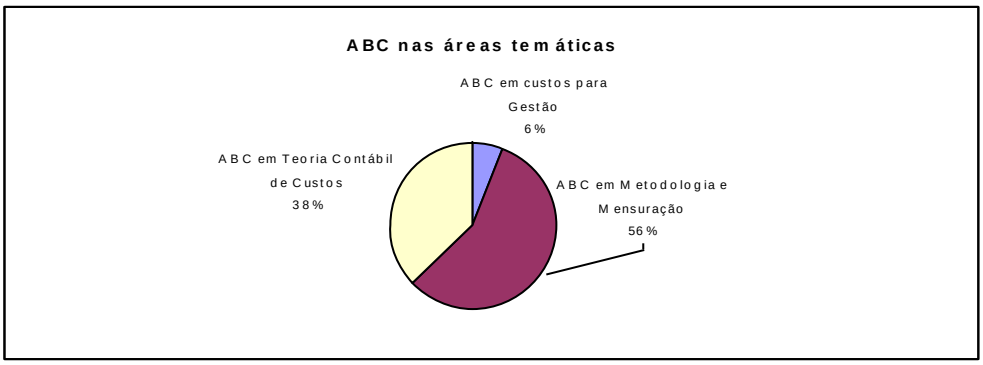
1. **Teoria Contábil de Custos**: Todos os trabalhos puramente bibliográficos, que discorrem sobre temas de custos em geral, envolvendo a teoria contábil.
2. **Custos para gestão**: Os trabalhos envolvendo análises de custo/volume/lucro, custo ABC, formação de preços , controladoria e análise de custos em geral.
3. **Metodologia e mensuração de custos**: Trabalhos bibliográficos ou empíricos, que discorrem sobre métodos de custeamento que serão definidos mais adiante.
4. **Educação**: Trabalhos abordam o ensino e a pedagogia da contabilidade de custos.
5. **Custos da Qualidade**: Trabalhos específicas envolvendo gerenciamento de custos de qualidade nas empresas.
6. **Outros:** Trabalhos que não puderam ser classificados por uma base exata de dados, por abordarem mais de um tema, não havendo quantidade suficiente para uma nova classificação.

Além disso, as pesquisas foram classificadas segundo o método de custeio abordado. Estes métodos foram classificados de acordo com os seguintes tópicos:

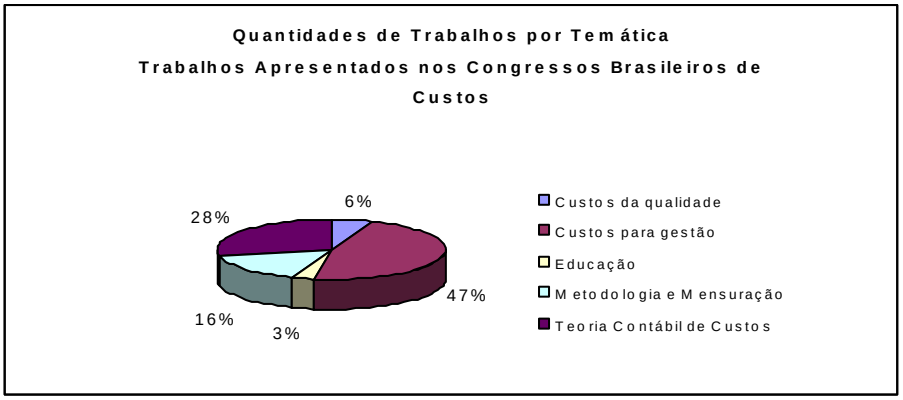
a) **custo para decisão ou custeio direto**
b) **custeio padrão**
c) **custeio por absorção**
d) **custo ABC**



Quadro 3 - Quantidade de Trabalhos Acadêmicos e Artigos em Revistas por Temática



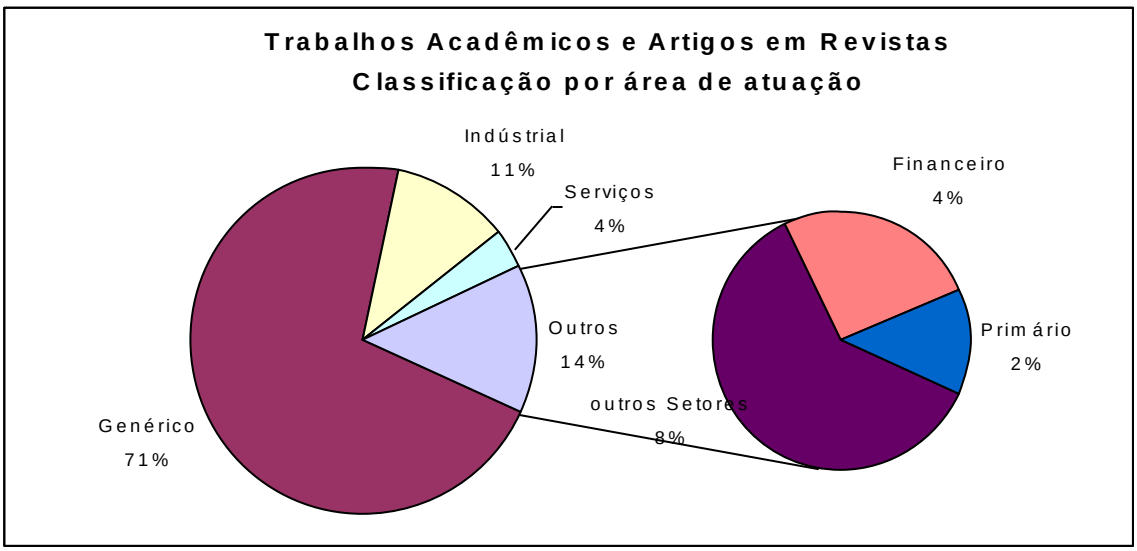
Quadro 4 - Participação de temas sobre ABC nas áreas temáticas



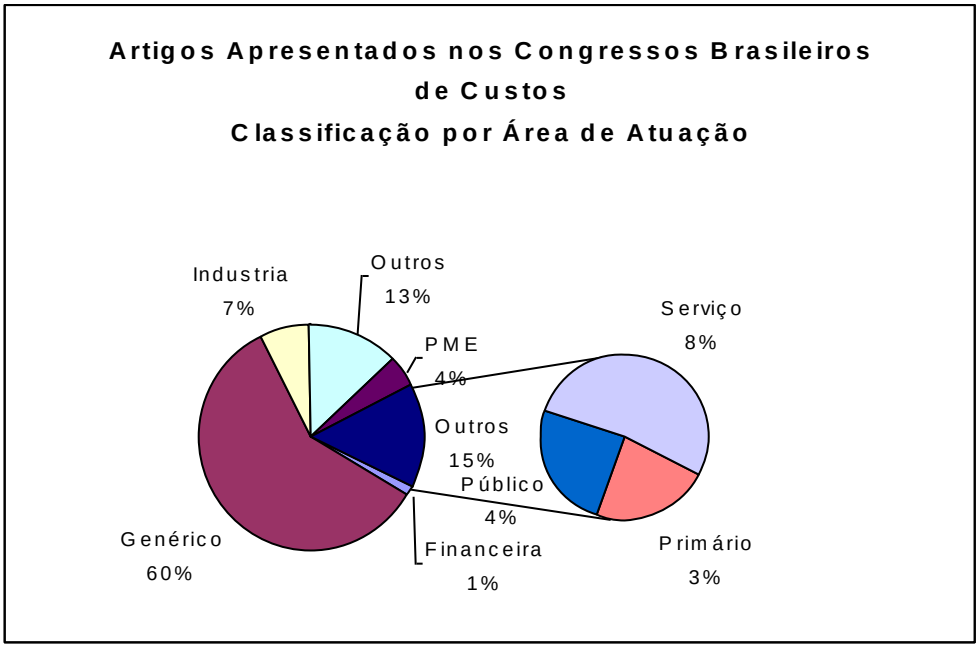
Quadro 5 - Quantidade de Trabalhos por temática

Da mesma forma, classificamos os artigos acima em um segundo sub-tema, englobando as áreas empresariais abordadas:

1. Indústria
2. Comércio
3. Setor Primário
4. Mercado Financeiro
5. Pequena e Média Empresa
6. Setor Público
7. Outros setores



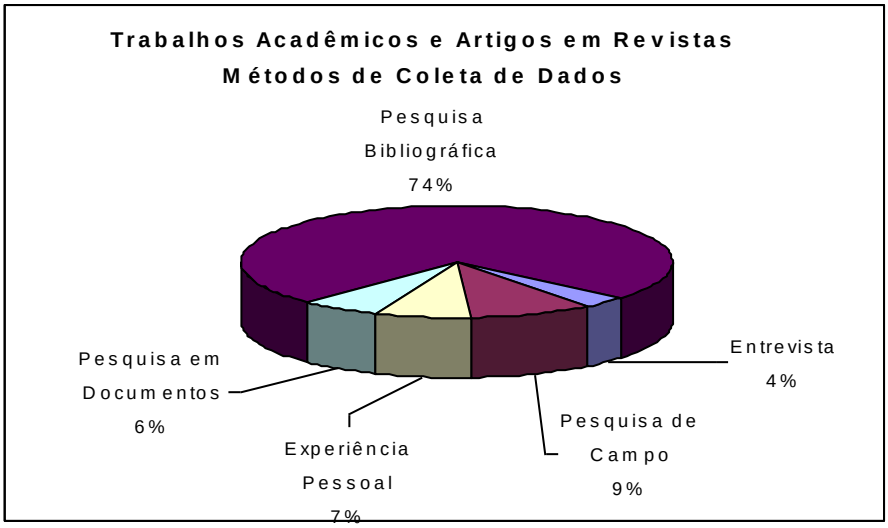
Quadro 6 - Classificação por área de atuação dos Trabalhos Acadêmicos e Artigos em Revistas



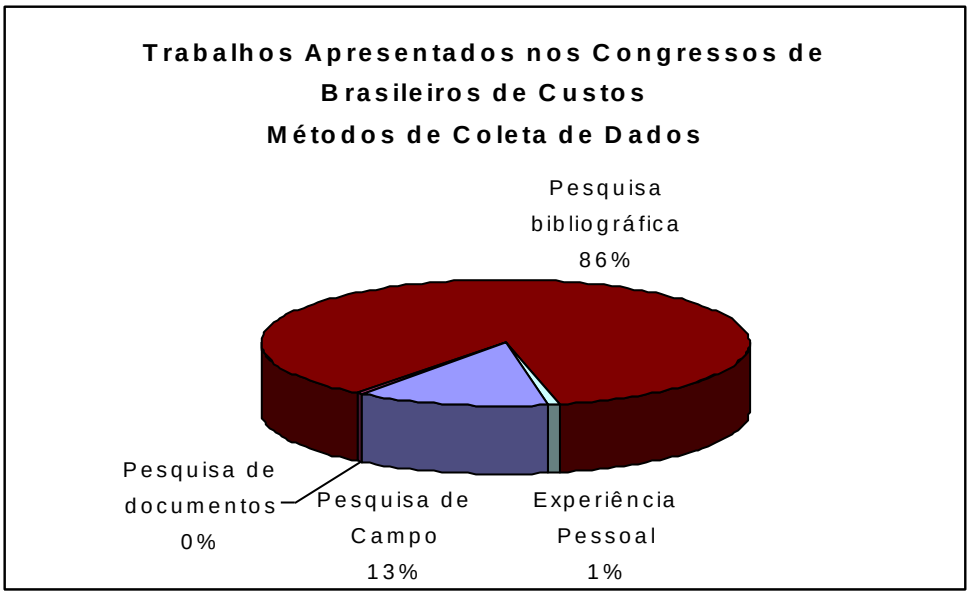
Quadro 7 - Classificação por área de atuação dos Trabalhos Acadêmicos e Artigos em Revistas

Classificamos também os artigos segundo a metodologia utilizada nos estudos. Dessa forma, podemos ter uma idéia da metodologia predominante nas pesquisas de custos no país. Usamos de forma simplificada, a classificação abaixo:

a) Pesquisa Bibliográfica
b) Experiência Pessoal
c) Pesquisa de Campo
d) Pesquisa em Documentos
e) Entrevista
f) Experiência Pessoal
g) Pesquisa Empírica

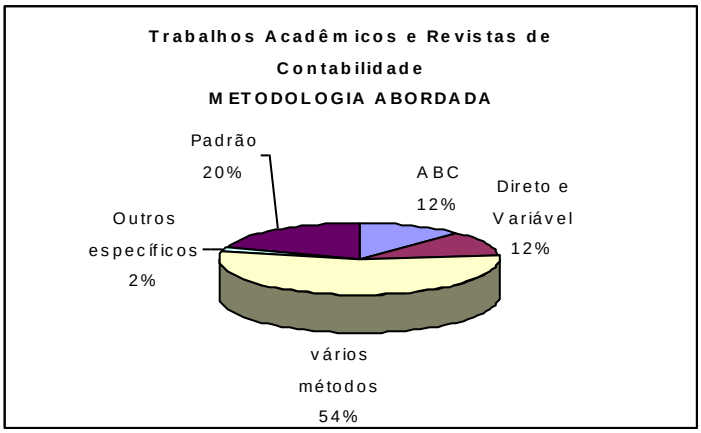


Quadro 8 - Métodos de Coleta utilizados nos Trabalhos Acadêmicos e Artigos em Revistas

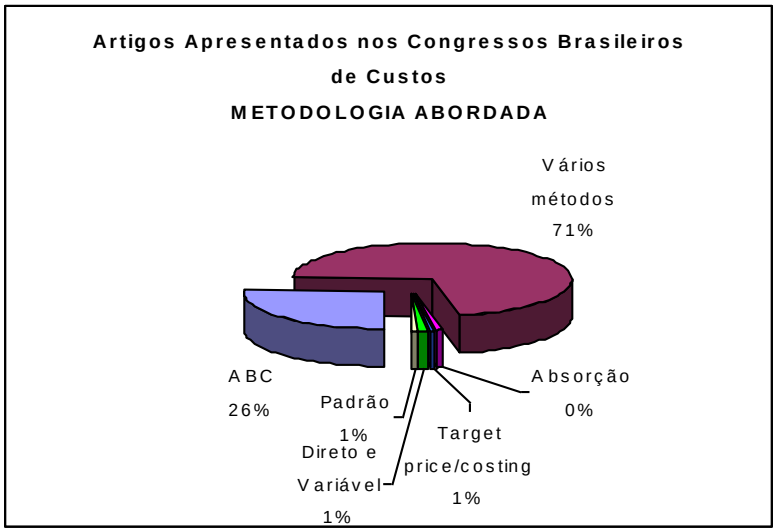


Quadro 9 - Métodos de Coleta utilizados nos Trabalhos Apresentados nos Congressos Brasileiros de Custos

Os gráficos 10 e 11 mostram a participação das Metodologias Abordadas no total dos trabalhos:

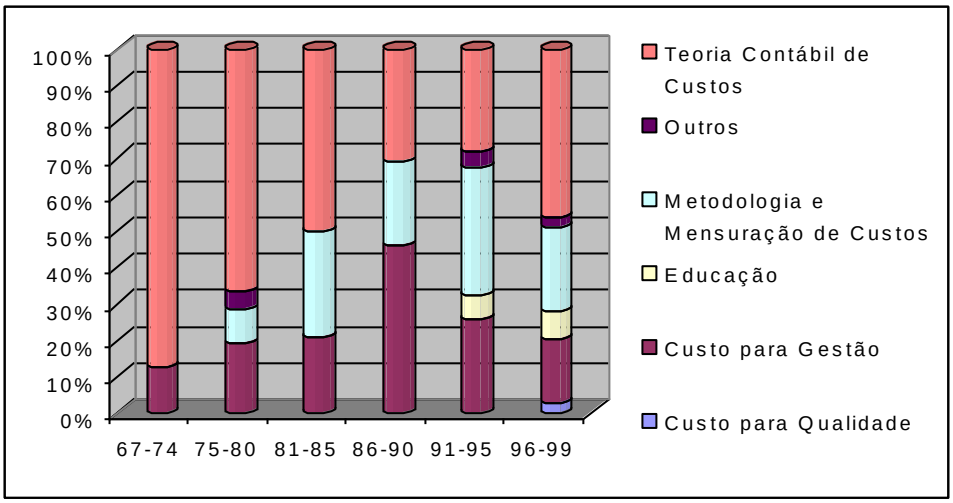


Quadro 10 - Metodologia Abordada nos trabalhos acadêmicos e revistas de contabilidade



Quadro 11 - Metodologia Abordada nos Artigos Apresentados nos Congressos Brasileiros de Custos

No quadro 11 mostra uma visão geral das participações temáticas no período de 1967 a 1999 nos trabalhos acadêmicos e nos artigos em revistas brasileiras de contabilidade.
A teoria contábil de custos apresenta uma redução ao longo dos anos, acompanhada de um pequeno aumento em temas como Metodologia e Mensuração e Custos para gestão . E a partir de 1990 a temática Educação começa a aparecer de forma mais significante.



Quadro 12 - Porcentagem de trabalhos acadêmicos e artigos em revistas de contabilidade por período

Conclusão:

Este trabalho teve por objetivo analisar e demonstrar a composição e evolução temática dos trabalhos científicos de custos apresentados no período de 1967 a 1999 e contribuir para o estudo e a compreensão das tendências da pesquisa em custos . A base de dados utilizada engloba toda a produção originada nos cursos de Mestrado e Doutorado oficiais em Contabilidade, nas revistas especializadas disponíveis, e nos cinco últimos Congressos Brasileiros de Custos.
A divisão temática foi baseada nas áreas temáticas dos Congressos Brasileiros de Custos por representarem uma visão atual e brasileira do desenvolvimento científico nessa área. Área temática: Educação: Ensino e Prática da Gestão de Custos numa Ótica Interdisciplinar
As participações temáticas no período de 1967 a 1999 nos trabalhos acadêmicos e nos artigos em revistas brasileiras de contabilidade variou ao longo dos anos, a teoria contábil de custos apresentou uma uma pequena redução de 1986 a 1995 e voltou a crescer em 1996, Neste mesmo período de 1986 a 1995 houve um pequeno aumento em temas como Metodologia e Mensuração e Custos para gestão .
E a partir de 1990 a temática Educação começa a aparecer de forma mais significante.

Limitações e estudos futuros:

Devido a variáveis como tempo e custo, a coleta dos dados se restringiu aos artigos em revistas disponíveis na Biblioteca da FEA. No entanto, as revistas disponíveis representam 71% do total das revistas existentes no período estudado.
Esta pesquisa tem como função somente dar o panorama na área de custos no período estudado. Não foram entrevistados autores e pesquisadores.

Este trabalho não teve objetivo de definir ou estudar a história da contabilidade de custos. Também não foram considerados trabalhos que tenham sido produzidos em outros cursos fora da área contábil ou publicados em outras revistas e congressos.

Bibliografia

Firmin, P. A., **The Potential of Accounting as a Management Information System**, in Management International Review, 1966.

Ijiri, Y., **The Foundations of Accounting Measurement - A Mathematical, Economic and Behavioral Inquiry**, Prentice Hall, 1967.

Ricci, E. L., **Contribuição ao Estudo da Contabilidade como Sistema de Informação** São Paulo , Tese (doutorado) 1989.

Iudicibus, S. de, **Contabilidade Gerencial**. Sao Paulo, Atlas, 1976.

Riccio, E., Carastan, J. e Sakata, M. **Accounting Research in Brazilian Universities - 1962 - 1999** São Paulo - SP, 1999.

Revistas

Biblioteca da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo

Artigos dos Congressos Brasileiros de Custos

Anais dos Congressos Brasileiros de Custos e Home Page da ABC - Associação Brasileira de Custos (http://www.unicamp.br/abc)