

MARIA ELISA AZEVEDO VIEIRA

Custeio Baseado em Atividades aplicado à Gestão Estratégica de Custos: uma análise bibliométrica e de conteúdo das publicações no Congresso Brasileiro de Custos

Maria Elisa Azevedo Vieira

Custeio Baseado em Atividades aplicado à Gestão Estratégica de Custos: uma análise bibliométrica e de conteúdo das publicações no Congresso Brasileiro de Custos

Trabalho de Graduação apresentado ao Conselho de Curso de Graduação em Engenharia de Produção Mecânica da Faculdade de Engenharia do Campus de Guaratinguetá, Universidade Estadual Paulista, como parte dos requisitos para obtenção do diploma de Graduação em Engenharia de Produção Mecânica.

Orientador: Prof. Dr. Francisco Alexandre de Oliveira

Guaratinguetá - SP
2016

V658c	Vieira, Maria Elisa Azevedo Custeio baseado em atividades aplicado à gestão estratégica de custos: uma análise bibliométrica e de conteúdo das publicações no Congresso Brasileiro de Custos / Maria Elisa Azevedo Vieira – Guaratinguetá, 2016. 61 f : il. Bibliografia: f. 58-61 Trabalho de Graduação em Engenharia de Produção Mecânica – Universidade Estadual Paulista, Faculdade de Engenharia de Guaratinguetá, 2016. Orientador: Prof. Dr. Francisco Alexandre de Oliveira 1. Custeio baseado em atividades 2. Planejamento empresarial 3. Bibliometria I. Título CDU 657.471
-------	---

MARIA ELISA AZEVEDO VIEIRA

ESTE TRABALHO DE GRADUAÇÃO FOI JULGADO ADEQUADO COMO
PARTE DO REQUISITO PARA A OBTENÇÃO DO DIPLOMA DE
“GRADUADO EM ENGENHARIA DE PRODUÇÃO MECÂNICA”

APROVADO EM SUA FORMA FINAL PELO CONSELHO DE CURSO DE
GRADUAÇÃO EM ENGENHARIA DE PRODUÇÃO MECÂNICA

Prof. Dra. Arminda Eugenia Marques Campos
Coordenador

BANCA EXAMINADORA:



Prof. Dr. Francisco Alexandre de Oliveira
Orientador/UNESP-FEG



Prof. Dr. Aneirson Francisco da Silva
UNESP-FEG



Prof. Dra. Erica Ximenes Dias
UNESP-FEG

Dezembro 2016

DADOS CURRICULARES

MARIA ELISA AZEVEDO VIEIRA

NASCIMENTO	06.04.1992 – Guaratinguetá / SP
FILIAÇÃO	José Augusto Menezes Vieira Maria Lucia Azevedo Menezes Vieira
2011/2016	Curso de Graduação em Engenharia de Produção Mecânica Universidade Estadual Paulista ‘Júlio de Mesquita Filho’ (UNESP) Campus de Guaratinguetá

dedico este trabalho
de modo especial, aos meus pais, meu
irmão e meu avô.

RESUMO

No atual cenário de globalização e intensa competição, as organizações necessitam cada vez mais de informações precisas sobre a lucratividade de seus produtos, seus consumidores e os mercados onde atuam. Uma vez que todas as atividades relacionadas a essas questões possuem custos associados, uma gestão de custos eficiente e com finalidades mais gerenciais e estratégicas se torna um recurso fundamental para que a empresa obtenha sucesso nesse ambiente competitivo. Faz-se necessário, então, que ela se utilize de um método de custeio mais atual e que se adapte da melhor forma ao modelo da organização. Em vista desse contexto e diante de um crescimento no número de pesquisas científicas no que tange a aplicação do método de Custeio Baseado em Atividades (ABC) na Gestão Estratégica de Custos (SCM), o presente trabalho visa entender o perfil da produção científica nacional encontrada nos vinte e dois (1994 a 2015) anais do Congresso Brasileiro de Custos (CBC) acerca desse tema, descrevendo ainda suas características e identificando quais os tipos de organizações onde mais há a aplicação do ABC na SCM. Para atingir os objetivos desse trabalho fez-se necessário a definição dos procedimentos metodológicos. A pesquisa foi então classificada como exploratória, descritiva e qualitativa. No que tange os procedimentos, o trabalho é bibliográfico e o tratamento dos dados se dá por meio de uma análise bibliográfica e de conteúdo.

PALAVRAS-CHAVE: Custeio ABC. Custeio Baseado em Atividades. Gestão Estratégica de Custos. Bibliometria.

ABSTRACT

In the current scenario of globalization and intense competition, organizations are increasingly in need of accurate information about the profitability of their products, their consumers and the markets in which they operate. Once all activities related to these issues have costs associated with them, efficient cost management with more managerial and strategic purposes becomes a key resource for the company in order to succeed in this competitive environment. It is necessary, then, that the company uses a more modern costing method and that it will adapt in the best way to the model of the organization. In view of this context and in view of the growth in the number of scientific researches regarding the application of the Activity-Based Costing (ABC) method in Strategic Cost Management (SCM), this paper aims to understand the profile of the national scientific production found in the twenty-two (1994 to 2015) annals of the Brazilian Congress of Costs (CBC) about this theme, also describing its characteristics and identifying the types of organizations where there is more common the application of ABC in SCM. To reach the objectives of this work, it was necessary to define the methodological procedures. The research was then classified as exploratory, descriptive and qualitative. As far as the procedures are concerned, the work is bibliographical and the data processing is done through a bibliographical and content analysis.

KEYWORDS: ABC. Activity-Based Costing. Strategic Cost Management. Bibliographical.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Gráfico de publicações por ano sobre o ABC aplicado à gestão	18
Figura 2 – Gráfico de publicações por país sobre o ABC aplicado à gestão.....	19
Figura 3 – Gráfico das publicações por instituição sobre o ABC aplicado à gestão	19
Figura 4 – Sistemática do Método ABC.....	27
Figura 5 – Etapas da pesquisa	33
Figura 6 – Processo de Filtro e Retorno dos artigos.....	35

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Objetivos do método de custeio ABC	27
Quadro 2 – Classificação da pesquisa	32
Quadro 3 – Cronograma do trabalho	34

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Análise Temporal dos Artigos	38
Gráfico 2 – Número de Autores por Artigo	39
Gráfico 3 – Percentual de Autores por quantidade de artigos da amostra publicados	40
Gráfico 4 – Principais Instituições	41
Gráfico 5 – Palavras-chave	42
Gráfico 6 – Quantidade de citações por artigo	43
Gráfico 7 – Análise Temporal das Referências	45
Gráfico 8 – Autores das Referências	46
Gráfico 9 – Representatividade dos autores.....	48
Gráfico 10 – Representatividade dos principais autores nas referências.....	49
Gráfico 11 – Enquadramento metodológico implícito ou explícito.....	50
Gráfico 12 – Distribuição dos artigos quanto à natureza	51
Gráfico 13 – Distribuição dos artigos quanto aos objetivos	52
Gráfico 14 – Distribuição dos artigos quanto à abordagem do problema	52
Gráfico 15 – Distribuição dos artigos quanto aos procedimentos	53
Gráfico 16 – Tipos de organizações onde foi aplicado o ACB.....	54

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Grupo de Autores.....	47
----------------------------------	----

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC	Activity-Based Costing
CBC	Congresso Brasileiro de Custos
PR	Percentual de Representatividade
RKW	Reinhskuratorium fuer Winrtschaftlichtkeit
SCM	Strategic Cost Management
TDABC	Driven Activity-Based Costing

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	14
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO	14
1.2	OBJETIVOS	16
1.3	JUSTIFICATIVA	16
1.4	DELIMITAÇÃO	20
1.5	ESTRUTURA DO TRABALHO	20
2	REFERENCIAL TEÓRICO	21
2.1	BIBLIOMETRIA	21
2.2	ANÁLISE DE CONTEÚDO	23
2.3	GESTÃO DE CUSTOS	24
2.4	MÉTODO DE CUSTEIO ABC	26
3	METODOLOGIA DE PESQUISA	31
3.1	CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA	31
3.2	ETAPAS E CRONOGRAMA DA PESQUISA	32
3.3	PROCEDIMENTOS DE COLETA E ANÁLISE DE DADOS	34
3.3.1	Coleta de Dados	35
3.3.2	Análise de Dados	36
4	APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	38
4.1	ANÁLISE BIBLIOMÉTRICA	38
4.1.1	Análise Temporal dos Artigos	38
4.1.2	Número de Autores por Artigo	39
4.1.3	Principais Autores	40
4.1.4	Principais Instituições	41
4.1.5	Palavras-chave	42
4.1.6	Citações	43
4.1.7	Análise Temporal das Referências	44
4.1.8	Autores das Referências	45
4.1.9	Cruzamento dos principais autores e a sua represent. nas referências	48
4.2	ANÁLISE DE CONTEÚDO	49
4.2.1	Enquadramento Metodológico	50
4.2.1	Tipo de organização (se existir) onde foi aplicado o método	54
5	CONCLUSÕES FINAIS	56

REFERÊNCIAS	58
--------------------------	-----------

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

As organizações estão enfrentando, atualmente, uma competição feroz. Há a necessidade de que elas aumentem a sua produtividade a custos reduzidos. A estimativa dos vários custos de produção de forma mais acurada tornou-se, então, um objetivo estratégico para essas indústrias. Uma vez que ela é essencial para uma operação eficiente e para que os produtos dessa empresa possam competir no mercado internacional (BEN-ARIEH; QIAN, 2003).

Empresas de todos os setores estão procurando formas de reduzir custos, diminuir o tempo de produção e gerir riscos (GUNASEKARAN; WILLIAMS; MCGAUGHEY, 2005). A medida de desempenho é crítica para o sucesso de qualquer organização que visa o lucro, porque cria um entendimento, molda um comportamento e aumenta a competitividade (FAWCETT; COOPER, 1998).

Em vista desse cenário a gestão de custos, utilizando todos os recursos de forma eficaz, é considerada fundamental para o sucesso no ambiente competitivo atual (ANDERSON; ASDEMIR; TRIPATHY, 2013). As organizações são levadas, então, a repensar seus sistemas de custeio e a utilizá-los com finalidades mais gerenciais, uma vez que as informações que são geradas podem dar suporte à tomada de decisões significativas, tais como: a eliminação de gastos desnecessários ou o incentivo a produtos mais rentáveis (DIAS; PADOVEZE, 2007).

Em geral, a contabilidade pode ser dividida em duas categorias: contabilidade financeira e contabilidade gerencial. Essa classificação é muito importante, especialmente para o controle. E cada uma delas fornece informações específicas para diferentes usuários. A contabilidade gerencial fornece as informações que os gerentes da organização usam. Um gerente de produção quer um relatório com o número de unidades produzidas por cada um dos trabalhadores, para avaliar às suas performances. Enquanto um gerente de vendas quer um relatório mostrando a lucratividade de cada um dos diferentes produtos, para que assim ele possa focar seus esforços de venda (PONISCIAKOVA; GOGOLOVA; IVANKOVA, 2015).

As empresas não mostram os seus relatórios de contabilidade gerencial para pessoas de fora, pois eles frequentemente contêm informações confidenciais. Usuários externos, normalmente, preferem ver e avaliar o status financeiro das organizações como um todo, utilizando assim os relatórios de contabilidade financeira. Esses relatórios são, então,

preparados para o uso dos *stakeholders* das empresas, sendo eles: donos, acionistas, credores, investidores ou mesmo órgãos do governo (PONISCIAKOVA; GOGOLOVA; IVANKOVA, 2015).

Na presente situação da economia mundial, com a persistência de elementos de crise, os gerentes precisam, mais do que nunca, de informações exatas sobre a situação econômica de seus negócios. Eles necessitam de informação de qualidade não apenas do negócio como um todo, mas também detalhes sobre cada um dos departamentos, divisões e atividades. E para avaliar os lucros ou perdas das atividades conectadas com cada departamento é necessário identificar inúmeros parâmetros qualitativos e quantitativos (MARYSKA; DOUCEK, 2015). Todas essas atividades estão primeiramente conectadas com a percepção financeira que é baseada em métodos de custeio tal como o ABC (*Activity Base Costing*), o Integral (*full costing*), o RWK (*Reinhschskuratorium fuer Winrtschaftlichkeit*), o Variável, entre outros.

Outra estratégia muito utilizada no atual contexto da globalização e forte concorrência é a gestão estratégica de custos (*SCM – Strategic Cost Management*). De acordo com a abordagem da SCM as empresas precisam analisar os custos com o objetivo de fornecer vantagens competitivas se elas quiserem continuar ativas no atual ambiente competitivo e assim ela objetiva o alinhamento da estrutura de custos da organização com a sua estratégia (APAK et al., 2012). E assim a SCM difere do entendimento tradicional da gestão de custos, que compromete e restringe as empresas (APAK et al., 2012).

Para Cordeiro (2009, apud CITADIN; PEREIRA; RITTA, 2013), a gestão estratégica ajuda a empresa a encontrar a direção que o seu negócio deve seguir, através do envolvimento de todos os participantes da organização, assegurando que ela está em harmonia no cumprimento do objetivo empresarial – obter vantagem competitiva e aumentar o seu desempenho. Sendo assim, a “gestão estratégica de custos refere-se ao uso de dados de custo para desenvolver e identificar melhores estratégias que irão construir uma vantagem competitiva sustentável para a organização” (HANSEN; MOWEN, 2000).

Em vista do dinamismo e complexidade da atividade econômica atual, verifica-se uma progressiva automação dos processos das organizações, o que aumentou o custo dos gastos gerais de fabricação indiretos principalmente os das funções de apoio (engenharia do produto, compras de materiais, planejamento de produção, desenvolvimento de pessoal e novos produtos, marketing, entre outros), em relação aos custos com matéria prima e mão-de-obra. Existe então a necessidade de um sistema de contabilidade que não apenas apure os custos, mas proporcione elementos para a sua estratégia e administração. Assim o Custeio Baseado

em Atividades (ABC - *Activity-Based Costing*), em conjunto com uma Contabilidade bem elaborada trariam para o contexto atual, uma melhor desenvoltura para a Gestão Estratégica de Custos (BOAS; PIMENTA, 1997).

Levando em consideração esse cenário, se torna necessário para as organizações entender melhor o método de Custeio ABC e as suas aplicações, para que assim elas possam melhor utilizar essa importante ferramenta para uma gestão de custos mais eficiente. Uma vez que o método de custeio ABC pode melhorar o desempenho da organização de diferentes formas, tais como: ajudando organizações a se tornarem mais eficientes e eficazes, fornecendo informações de onde os recursos estão sendo gastos e onde o dinheiro está sendo ganho ou perdido, identificando as atividades que agregam valor ao produto ou serviço e as atividades que não agregam valor e que poderiam ser eliminadas ou ao menos reduzidas (KAPLANOG, 2008).

Em vista disso, o presente trabalho busca responder a seguinte questão: “Qual o perfil da produção científica nacional no que tange o método de Custeio Baseado em Atividades aplicado a uma Gestão Estratégica de Custos?”.

1.2 OBJETIVOS

O trabalho tem como objetivo geral avaliar o perfil da produção científica nacional no que tange o método de Custeio Baseado em Atividades (ABC - *Activity-Based Costing*) aplicado a uma Gestão Estratégica de Custos.

Para se permitir alcançar o objetivo geral serão utilizados os seguintes objetivos específicos:

- Descrever as características da produção científica;
- Identificar os tipos de organizações onde mais há a aplicação desse modelo de gestão de custos.

1.3 JUSTIFICATIVA

Devido ao constante crescimento da competição no mercado globalizado atual, as empresas precisam cada vez mais de informações precisas sobre a lucratividade de seus produtos ou serviços, seus consumidores e os mercados onde elas atuam. Todos esses problemas possuem grande necessidade de entendimento dos custos associados a inúmeras

atividades em diferentes áreas onde os custos desempenham um importante papel (NOVÁK; POPESKO, 2014).

Nesse contexto a gestão de custos é uma das mais importantes ferramentas no que concerne a performance e gestão financeira de uma organização. Temos ainda que os sistemas, os métodos e técnicas de custeio são as características mais importantes da gestão de custos (NOVÁK; POPESKO, 2014). Enquanto os métodos de custeio tradicionais são conhecidos por distorcer as informações dos custos usando métodos tradicionais de alocação de custos indiretos (que dependem de recursos diretos, tal como as horas de trabalho); o método de custeio ABC, por outro lado, ganhou um reconhecimento como sendo um método com uma estimativa de custo mais precisa (BEN-ARIEH; QIAN, 2003).

A popularidade do método ABC cresceu em um ritmo mais acelerado na década de 80 devido a sua promoção por diversas organizações uma vez que ele pode ser aplicado para diversos tipos de indústrias tais como: produtora de eletrônicos, automotiva, aeroespacial e de defesa, aeronáutica, náutica, telecomunicações entre outras aplicações que não na indústria, como na área de saúde, em órgãos públicos, no setor agrícola, em organizações de atacado e varejo e em uma gama de outros tipos de empresas prestadoras de serviços (BEN-ARIEH; QIAN, 2003; PIKE et al., 2011). Nos anos recentes, o sucesso da adoção do método ABC e quais são os fatores mais determinantes para esse sucesso tem sido analisado constante pela literatura (STEFANO MESTRE, 2011).

Como o sistema ABC fornece informações de custos das atividades com o objetivo de gerenciar processos e atividades e melhorar continuamente a eficiência das várias operações feitas na organização, pode ser dito que o método ABC foi desenhado para iniciar um processo de tomada de decisão praticamente de forma automática (KALIČANIN, 2013 apud COOPER e KAPLAN, 1999). As informações fornecidas pelo ABC são essenciais para os gestores da empresa na avaliação de formas alternativas de gerir o negócio e de fazer comparações com outras empresas. Nesse sentido, é visível que o ABC pode ser inestimável na formulação e implementação de estratégias de negócio (KALIČANIN, 2013).

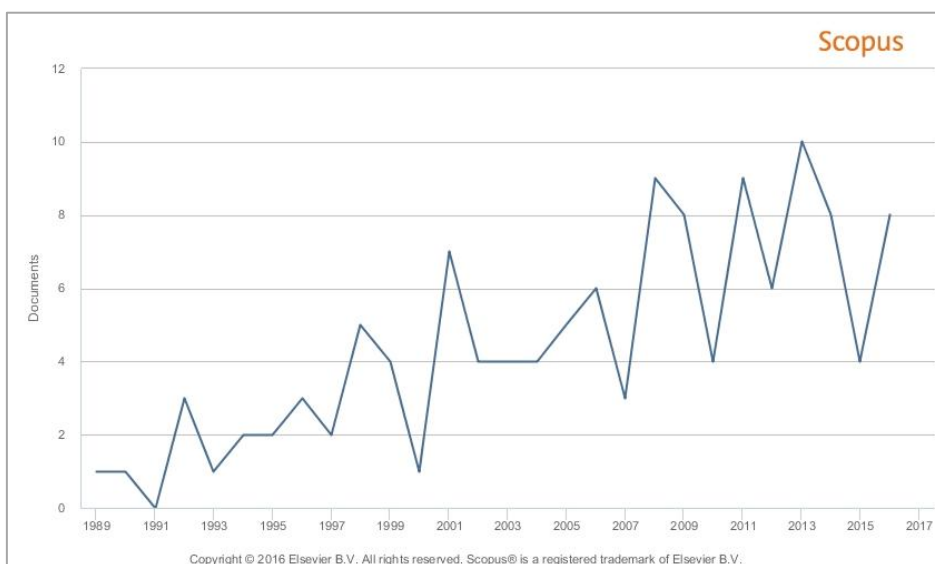
O crescimento no número de pesquisas acadêmicas relacionadas ao tema “gestão de custos”, que pode ser identificado na Figura 1, é mais um indício da relevância do tema e da importância da aplicação do método de custeio ABC para uma gestão de custos mais eficiente.

O gráfico da Figura 1 foi obtido na plataforma Scopus, no dia 29 de novembro de 2016, a partir da seguinte entrada de dados:

- Artigos que contivessem em seu resumo, título ou palavras-chave as expressões: “ABC” e “cost management”, para isso foi utilizada a expressão AND no filtro da plataforma;
- Período de publicação: “All years”(todos os anos) até o presente.

Foi gerada uma amostra de cento e vinte e quatro documentos. Sendo que no ano de 1989, o primeiro da amostra, foi obtida apenas uma publicação enquanto em 2016 foram oito. O ano com o maior número de publicações foi em 2013, com dez publicações.

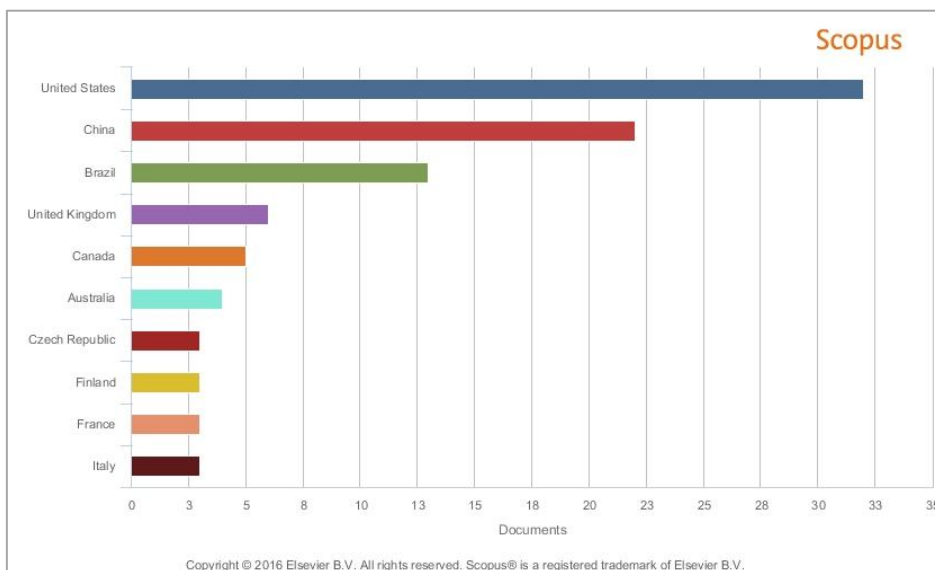
Figura 1: Gráfico das publicações por ano sobre o ABC aplicado à gestão



Fonte: (Scopus,2016)

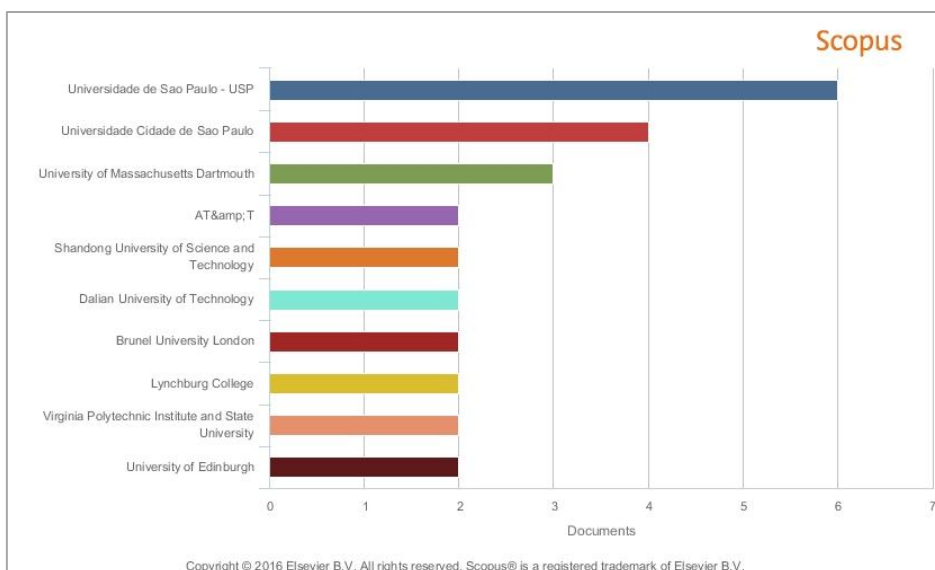
A relevância das pesquisas científicas realizadas em território nacional, acerca do tema tratado no presente trabalho, pode ser identificada a partir das Figuras 2 e 3. A Figura 2 aponta o Brasil como o terceiro país com mais publicações sobre o tema, com treze publicações o que representa aproximadamente 10,5% do total. Enquanto a Figura 3 traz duas universidades brasileiras como as instituições com o maior número de publicações ao se considerar essa amostra, na primeira posição vêm a USP (Universidade de São Paulo) com seis publicações (aproximadamente 4,8% do total) e na segunda posição temos a UNICID (Universidade Cidade de São Paulo) com quatro publicações (aproximadamente 3,2% do total).

Figura 2: Gráfico das publicações por país sobre o ABC aplicado à gestão



Fonte: (Scopus, 2016)

Figura 3: Gráfico das publicações por instituição sobre ABC aplicado à gestão



Fonte: (Scopus, 2016)

Pesquisas bibliométricas na área contábil vem sendo realizadas no Brasil, temos como exemplo: Barbosa et al. (2008), Nascimento et al. (2008), Cruz et al. (2009), entre outros. O trabalho também se justifica na medida em que pesquisas bibliométricas contribuem com a academia, uma vez que divulgam muitas informações relevantes acerca da temática que está sendo estudada. Portanto pesquisas bibliométricas realizadas no Brasil, na área de gestão de custos mais especificamente pesquisas relacionadas à aplicação do método de custeio ABC

na gestão estratégica de custos, podem expor as contribuições de pesquisas já realizadas como forma de consolidar o tema no futuro.

1.4 DELIMITAÇÃO

A presente pesquisa se delimita a investigação de publicações em periódicos na base de dados dos anais do Congresso Brasileiro de Custos (CBC) acerca do tema aplicação do método de custeio ABC na gestão estratégica de custos, visando alcançar os objetivos do trabalho. O intervalo temporal utilizado será o das vinte e duas edições anuais do CBC já realizadas, sendo elas realizadas entre os anos de 1994 e 2015.

1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO

O trabalho está dividido em cinco capítulos: (i) introdução; (ii) referencial teórico; (iii) materiais e métodos; (iv) resultados e (v) conclusões.

No primeiro capítulo é apresentada a contextualização do trabalho, seus objetivos, justificativas e delimitações.

No segundo encontramos os conceitos de bibliometria, análise de conteúdo, gestão de custos e método de custeio ABC.

No terceiro capítulo descreve-se os materiais utilizados na realização do presente trabalho, bem como a sua classificação quanto à natureza, objetivo, abordagem e procedimento. Mostra-se ainda, as etapas da pesquisa, o cronograma a ser seguido e os procedimentos usados na pesquisa bibliométrica.

No quarto são apresentados os resultados da pesquisa bibliométrica sobre o Custeio ABC aplicado a SCM e ainda a análise desses resultados encontrados.

Por fim no quinto capítulo encontram-se as considerações finais da pesquisa.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 BIBLIOMETRIA

A bibliometria como técnica quantitativa e estatística de medição dos índices de produção e disseminação do conhecimento científico, surge no início do século como um sintoma da necessidade do estudo e da avaliação das atividades de produção e comunicação científica (ARAÚJO, 2006). No início ela é voltada para a medida de livros (quantidade de edições e exemplares, quantidade de palavras contidas nos livros, espaço ocupado pelos livros nas bibliotecas, estatísticas relativas à indústria do livro), aos poucos foi se voltando para o estudo de outros formatos de produção bibliográfica, tais como artigos de periódicos e outros tipos de documentos, para depois ocupar-se, também, da produtividade de autores e do estudo de citações (ARAÚJO, 2006).

No Brasil os estudos bibliométricos expandiram-se na década de 1970, tanto com pesquisas relacionadas a grandes áreas do conhecimento quanto com estudos de assuntos bastante específicos dentro dessas áreas. Ao longo da década de 1980 houve um declínio no interesse por esse tipo de trabalho, tanto no Brasil quanto no exterior; porém, com a possibilidade do uso dos computadores e da Internet, na década de 1990, houve uma retomada no interesse pela bibliometria (ARAÚJO, 2006).

Uma revisão sistemática da literatura fornece uma compreensão do conhecimento atual baseado em publicações científicas. Levando à identificação e descrição do que tem de mais moderno sobre um assunto selecionado, assim como a uma sustentação de propostas de desenvolvimento de novas pesquisas (OLIVEIRA; MENDES; ROZENFELD, 2015).

Ela permite desenvolver um conhecimento a partir do impacto de uma área de pesquisa em particular, da influência de grupos de pesquisa ou instituições, do impacto científico de uma publicação ou ainda da relação entre diferentes áreas de estudo. É possível mapear uma área de pesquisa e ampliar o conhecimento sobre um assunto estabelecendo uma conexão entre as principais publicações (JULIANI; OLIVEIRA, 2016).

A análise bibliométrica é frequentemente usada como uma parte essencial da revisão da literatura, já que ela esclarece informações relativas ao progresso do desenvolvimento do conhecimento do assunto selecionado, baseado na aplicação de métodos quantitativos para monitorar a produção científica existente (GORRAIZ; MARTIN; JUAN, 2013; OLIVEIRA; MENDES; ROZENFELD, 2015). Identificando assim as possíveis direções que a pesquisa científica, no que concerne o tema estudado, pode tomar (PAANANEN; MÄKINEN, 2013).

As publicações – por exemplo: artigos científicos, patentes, livros, entre outros – podem ser estudadas em termos de contagem de palavras, atributos, informações contidas, co-ocorrências e redes ou *links* entre elas. A partir do tópico estudado podemos identificar quem são os principais autores, como a terminologia foi desenvolvida ou como a pesquisa em uma área está relacionada com a de outras áreas (PAANANEN; MÄKINEN, 2013).

Segundo Araújo (2006, apud TAGUESUTCLIFFE, 1992) a bibliometria desenvolve-se a partir de leis empíricas sobre o comportamento da literatura, tais como: o método de medição da produtividade de cientistas de Lotka (1926), a lei de dispersão do conhecimento científico de Bradford (1934) e o modelo de distribuição e frequência de palavras num texto de Zipf (1949). Essas três Leis, serão descritas a seguir.

(i) Lei de Lotka (1926): segundo Hid, Nascimento e Oliveira (2012) “esta lei declara que a maior parte das pesquisas científicas é produzida por um número restrito de autores, enquanto a maioria dos autores representa a menor parte da produção científica”. Ela foi desenvolvida em 1926 por Lotka que, ao analisar a produção científica, estabeleceu os fundamentos da lei do quadrado inverso, afirmando que: o número de autores que fazem n contribuições, em um tempo determinado, é aproximadamente igual a $1/n^2$ daqueles que fazem uma só contribuição (ANDRADE, 2013).

(ii) Lei de Bradford (1934): ela tem por objetivo, de acordo com Araújo (2006), “descobrir a extensão na qual os artigos de um assunto científico específico apareciam em periódicos destinados a outros assuntos, estudando a distribuição dos artigos em termos de variáveis de proximidade ou de afastamento”. A chamada Lei da Dispersão divide uma grande gama de periódicos de uma área determinada em três partes iguais, cada uma representando um terço do número total. E busca estimar o grau de relevância dos periódicos a cerca de uma determinada área do conhecimento, no qual os periódicos que concentram um maior número de produções sobre o tema formam um conjunto de periódicos de aparente maior relevância (HID; NASCIMENTO; OLIVEIRA, 2012).

(iii) Lei de Zipf (1949): essa lei demonstra a correlação entre o número de palavras de um determinado texto com a frequência com que essas palavras aparecem (HID; NASCIMENTO; OLIVEIRA, 2012). De acordo com Araújo (2006), “Zipf formulou o princípio do menor esforço; onde, existe uma economia do uso de palavras, e se a tendência é usar o mínimo significa que elas não vão se dispersar, pelo contrário, uma mesma palavra vai ser usada muitas vezes; as palavras mais usadas indicam o assunto do documento.” Essa lei não valeria se a tendência dos autores fosse a de variar muito, ou seja, usar palavras diferentes.

2.2 ANÁLISE DE CONTEÚDO

Segundo Gobbi, Silva e Simão (2005 apud TRIVINOS, 1987) a análise de conteúdo esteve presente desde as primeiras tentativas do homem de interpretar os antigos escritos, tais como os livros sagrados. Entretanto, foi sistematizada como método apenas na década de 20, devido aos estudos de Leavell sobre a propaganda empregada na I Guerra Mundial, e adquirindo dessa forma, o caráter de método de investigação. A instituição pioneira nesses estudos durante a I Guerra Mundial foi a Universidade de Columbia, nos Estados Unidos, e eles foram ampliados na década de 1940. Nessa época o foco principal era a busca por desvendar a propaganda nazista da II Guerra Mundial. Esses estudos foram caracterizados pelo fascínio dos estudiosos dessa instituição, pela contagem, pela medida e ainda pelo rigor matemático (CAPPELLE; GONÇALVES; MELO, 2003).

Para Cappelletti, Gonçalves e Melo (2003 apud BARDIN, 1979) “a análise de conteúdo abrange as iniciativas de explicitação, sistematização e expressão do conteúdo de mensagens, com a finalidade de se efetuarem deduções lógicas e justificadas a respeito da origem dessas mensagens (quem as emitiu, em que contexto e/ou quais efeitos se pretende causar por meio delas)”. Mais especificamente, a análise de conteúdo constitui:

“Um conjunto de técnicas de análise de comunicação visando a obter, por procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores (quantitativos ou não) que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção destas mensagens” (CAPPELLE; GONÇALVES; MELO, 2003, apud BARDIN, 1979)

A análise de conteúdo é um método de pesquisa qualitativo, largamente utilizado, que se faz através de uma triagem sistemática de materiais impressos ou visuais para analisá-los de forma a identificar diversas categorias temáticas (SAKALLI; BAGLAMA; BESGUL, 2015). Quando os resultados de diferentes artigos ou estudos são comparados, isso deve nos permitir obter um conhecimento abrangente sobre os estudos em uma área específica ou em um conceito específico (SAKALLI; BAGLAMA; BESGUL, 2015).

A análise refere-se a fazer deduções válidas, objetivas e passíveis de replicação e com base em regras explícitas de mensagens. Os materiais que podem ser utilizados para se efetuar a análise de conteúdo são vários, podemos citar: cartas, diários, conteúdo de jornais, músicas, histórias curtas, mensagens de rádio ou televisão, documentos, textos ou qualquer outro tipo de símbolo (JOÃO; ROSSI; SERRALVO, 2014).

Esse método pode ser aplicado tanto na pesquisa quantitativa como na qualitativa, mas com diferentes aplicações. Na quantitativa o que é usado como informação principal é a frequência com que certas características do conteúdo aparecem; já na qualitativa o que serve de informação é a presença ou a ausência de uma determinada característica de conteúdo ou de um conjunto de características num dado fragmento de mensagem que vai ser levado em consideração (GOBBI; SILVA; SIMÃO, 2005).

Podem-se dividir os processos da análise de conteúdo em três etapas, sendo elas: (i) o recorte de conteúdos, que tem por objetivo alcançar o sentido do conteúdo em questão ou evidenciar as suas ideias principais; (ii) a determinação de categorias analíticas, que busca agrupar os elementos do conteúdo por similaridade e dividi-los em diferentes categorias analíticas, sendo que essas categorias podem possuir diversos critérios, inclusive a análise subjetiva do pesquisador; por fim (iii) a categorização final das unidades de análise que pode ser considerada como uma revisão da etapa (ii), na qual os elementos são analisados uma segunda vez sob todas as bases da pesquisa, visando um melhor enquadramento nas categorias escolhidas (GOBBI; SILVA; SIMÃO, 2005).

De acordo com João, Rossi e Serralvo (2014) a análise de conteúdo qualitativa pode ser dividida em duas categorias genéricas: (i) conceitual, que tem por etapas: estabelecer o nível de análise, decidir quantos conceitos codificar, decidir se a codificação será por existência ou frequência, decidir como os conceitos serão distinguidos, desenvolver regras para codificar o texto, decidir co que fazer com as informações “irrelevantes”, codificar o texto e analisar os resultados e (ii) relacional, cujas etapas são: identificar a questão de pesquisa, escolher uma ou mais amostras para a análise, determinar o tipo de análise a ser feita, reduzir o texto para categorias e codificar as palavras ou padrões e por fim explorar as relações entre os conceitos (força, sinal e direção).

Para Capelle, Gonçalves e Melo (2003) a análise de conteúdo oscila entre duas vertentes da investigação científica: “o rigor da objetividade e a fecundidade da subjetividade”, dado que ela resulta na elaboração de indicadores quantitativos e/ou qualitativos que dependem para sua geração da dedução e das inferências feitas pelo pesquisador por meio da sua interpretação do texto.

2.3 GESTÃO DE CUSTOS

A necessidade de registrar as informações sobre as transações comerciais tem existido desde que as pessoas se utilizam do sistema de trocas (STEFANO MESTRE, 2011). Porém a

gestão de custos é frequentemente mencionada como “jovem” em comparação com outras disciplinas da gestão (PAVLOVSKA; KUZMINA-MERLINO, 2013), uma vez que a gestão de custos para a tomada de decisão como um conhecimento foi desenvolvida por Johnson e Kaplan (1987).

A gestão de custos se refere a identificação, coleta, medição, classificação e relato de informações úteis para os gestores na determinação dos custos relacionados aos produtos, clientes, fornecedores bem como para o propósito de planejamento, controle, melhoria contínua e tomada de decisão (AZRIYAH; MD AUZAIR; AMIRUDDIN, 2016).

Ela é considerada como parte da infraestrutura interna da economia de mercado, apoiando as organizações na formulação e execução de suas estratégias. Nas últimas décadas o âmbito da aplicação da gestão de custos expandiu-se de questões de gestão de custos operacionais para uma participação no processo de gestão estratégica. A introdução do termo “gestão estratégica de custos” (SCM) pode ser considerada como uma tentativa de determinar uma estrutura para a nova dimensão estratégica da gestão de custos (LEBEDEV, 2014).

Sendo que as empresas buscam sempre maximizar os lucros, elas procuram manter os custos sob controle aplicando uma gestão de custos estratégica. Para atingir esse objetivo as empresas contemporâneas devem se desenvolver constantemente e estar preparadas para o futuro bem como competir sob as circunstâncias dos dias atuais (APAK et al., 2012).

Estratégia competitiva orientada para um contexto externo, uma estrutura organizacional efetiva e as informações obtidas através da SCM permitem as organizações a atingir o sucesso. A garantia da vantagem competitiva é baseada no processo de tomada de decisão dos diretores usando as informações da SCM (GLIAUBICAS; KANAPICKIENĖ, 2015).

Segundo Oliveira et al.. (2012, apud SHANK; GOVINDARAJAN, 1997), a gestão estratégica de custos é definida como:

Uma análise de custos vista sob um contexto mais amplo, em que os elementos estratégicos tornam-se mais conscientes, explícitos e formais. Aqui, os dados de custos são usados para desenvolver estratégias superiores a fim de se obter uma vantagem competitiva sustentável.

De acordo com Oliveira et al.. (2012, apud SHANK; GOVINDARAJAN, 1997), a SCM é um processo cíclico, onde ocorre o uso gerencial da informação de custos voltada para um ou mais desses quatro estágios apresentados abaixo:

- formular estratégias;
- comunicar estas estratégias por toda a organização;

- desenvolver e pôr em prática táticas para implementar as estratégias;
- desenvolver e implementar controles para monitorar as etapas da implementação e depois o sucesso no alcance das metas estratégicas.

Os sistemas de custos tradicionais não são tão eficazes para que os gerentes tomem suas decisões, uma vez que eles fornecem informações estáticas que servem mais para análises financeiras do que para a tomada de decisões estratégicas (STEFANO MESTRE, 2011). Porque, embora, eles tornem possível determinar quanto um produto realmente custa, eles não fornecem meios de determinar quanto um produto deveria custar (NOVÁK; POPESKO, 2014).

Faz-se, então, necessária a utilização de métodos de gestão de custos mais atuais, sendo que os mais usados consideram o custeio por: absorção, variável e por atividades (STEFANO MESTRE, 2011). Alguns exemplos desses métodos são: custeio ABC (*Activity Base Costing*), o Integral (*full costing*), o RWK (*Reinhsukuratorium fuer Winrtschaftlichtkeit*) e o Variável.

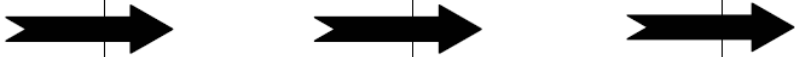
2.4 MÉTODO DE CUSTEIO ABC

O conceito do ABC defende que “os produtos ou serviços consomem atividades e as atividades consomem recursos” o que gera custos. O problema, então, é identificar os fatores de custo de cada uma das atividades. O método pode ser mais ou menos aplicável nos vários estágios do ciclo de vida do produto (HAROUN, 2015).

O custeio ABC foca no cálculo dos custos oriundos da realização de atividades para fabricar um produto ou prestar um serviço. O método é um meio útil para distribuir os custos proporcionalmente às atividades executadas em um trabalho específico (HAROUN, 2015). O método reconhece vários níveis de custos e usa múltiplos fatores para atribuir os custos aos produtos ou serviços, podemos citar alguns desses níveis, tais como: material e trabalho diretos, setup das máquinas, inspeções, custos de pedidos, manutenção dos equipamentos, custos de desenvolvimento, entre outros (HAROUN, 2015).

De acordo com Fassina et al. (2005, apud NOVAES, 2001) podemos considerar que são quatro pontos que se constituem como objetivos do método de custeio ABC, como podemos visualizar no Quadro 1.

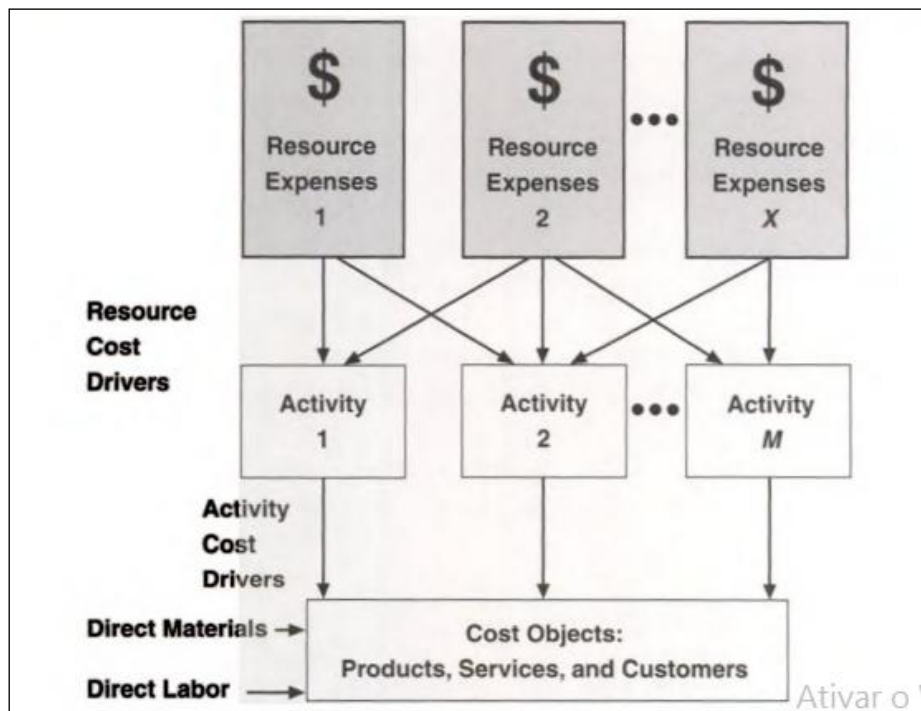
Quadro 1: Objetivos do método de custeio ABC

Reduzir ou eliminar, se possível, custos que adicionam pouco ou quase nenhum valor aos produtos ou serviços.	Aumentar a eficiência e a eficácia das atividades que adicionam valor aos produtos e serviços.	Encontrar as raízes que causam os problemas e corrigi-los, lembrando que custos excessivos são sintomas que poderão encobrir deficiências diversas.	Remover distorções causadas por falhas na interpretação das relações entre causas e efeitos, levando a alocações errôneas de custos.
			

Fonte: Fassina et al. (2005, apud NOVAES, 2001)

Segundo Martins (2006) o sistema de custeio baseado em atividades surgiu como uma metodologia de cálculo de custo que procura reduzir as distorções provocadas pelos rateios arbitrários dos custos indiretos. Esta metodologia parte da premissa de que as atividades geram custos e que os produtos e serviços consomem as atividades. Na Figura 4 abaixo, podemos observar a sistemática do método de custeio ABC.

Figura 4: Sistemática do Método ABC



Fonte: (COOPER; KAPLAN, 1998)

De acordo com Balzan e Dall'Agnol (2015, apud CHING, 2006) os principais elementos do custeio ABC são: recursos, atividades, objetos de custo/produtos e os direcionadores (*cost-drivers*) de recursos e de atividades.

“Os recursos correspondem aos fatores de produção que serão transformados em contas contábeis” (BALZAN; DALL'AGNOL, 2015, apud CHING, 2006).

Para Crozatti et al. (2011, apud MARTINS, 2006) uma atividade é uma combinação de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros para se produzirem bens ou serviços. Ela é composta por um conjunto de tarefas necessárias para o seu desempenho e necessariamente consome e produz recursos.

Identificadas quais são as atividades mais relevantes e definidos o seus níveis de detalhamento é necessário ainda verificar os fatores que influenciaram essas atividades, ou seja, os seus direcionadores de custos. O direcionador de custos é a referência para a alocação dos custos às atividades e dessas para os produtos (CROZATTI et al., 2011). Eles mensuram o consumo de recursos pelas atividades, e podem ser de dois tipos: os direcionadores de custos de recursos e os direcionadores de custos de atividades (BALZAN; DALL'AGNOL, 2015).

Segundo Martins (2006) o direcionador de atividades “identifica a maneira como os produtos consomem atividades e serve para custear produtos (ou outros custeamentos), ou seja, indica a relação entre as atividades e os produtos”. Enquanto o direcionador de recurso “identifica a maneira como as atividades consomem recursos e serve para custear as atividades, ou seja, demonstra a relação entre os recursos gastos e as atividades”.

Temos ainda, de acordo com Balzan e Dall'Agnol (2015, apud CHING, 2006), que os objetos de custo, fazem referência a tudo aquilo que a empresa pretende custear, tais como os seus produtos ou serviços.

A implantação do método de custeio ABC segue uma sequência de etapas, sendo que cada autor apresenta uma sistemática de implantação. Para Kaplan e Cooper (1998), temos as quatro etapas apresentadas a seguir:

- (i) identificar as atividades que estão sendo executadas e assim criar um dicionário de atividades que relaciona e define cada uma dessas atividades executadas no processo;
- (ii) determinar quanto à organização gasta atualmente com cada dessas atividades que foram identificadas na primeira etapa;
- (iii) identificar todos os produtos/serviços da organização;
- (iv) selecionar os geradores de custo e associar cada uma das atividades aos produtos ou serviços da organização.

Ao analisar as etapas apresentadas por diversos autores nota-se que elas são muito semelhantes entre si, ou mesmo iguais, o que as diferencia então é o nível de detalhamento das estruturas apresentadas. Diante desse fato, percebe-se que não há uma sistemática de aplicação do método de custeio ABC padrão, ou seja, que se adéqua para qualquer tipo de organização. Logo, se faz necessário que cada tipo de organização adote a sistemática de implantação que mais se encaixe a sua realidade (BALZAN; DALL'AGNOL, 2015).

O ABC é um complexo sistema de custeio que auxilia os gerentes na tomada de decisões estratégicas em seus negócios (ASKARANY; YAZDIFAR; ASKARY, 2010), especialmente decisões relacionadas ao mix de produção, “*make or buy*”, portfólio ou precificação dos seus produtos (HOMBURG, 2004; KEE, 2010). Porém alguns autores consideram que ainda não está totalmente claro se o ABC é realmente uma ferramenta adequada na tomada de decisão, uma vez que a qualidade das decisões suportadas pelo ABC depende dos fatores de custo (HOMBURG, 2004).

O método de custeio ABC pode melhorar o desempenho da organização de diferentes formas, tais como: ajudando organizações a se tornarem mais eficientes e eficazes, fornecendo informações de onde os recursos estão sendo gastos e onde o dinheiro está sendo ganho ou perdido, identificando as atividades que agregam valor ao produto ou serviço e as atividades que não agregam valor e que poderiam ser eliminadas ou ao menos reduzidas (KAPLANOG, 2008).

O ABC fornece para as empresas um entendimento de causa e efeito entre os custos e as atividades, o que leva a um processo com um melhor desempenho (TSAI et al., 2008). Ele proporciona uma determinação do custo mais acurada e é um dos métodos de avaliação de desempenho mais efetivo (HAROUN, 2015). Sendo assim o ABC pode melhorar o rigor dos processos, a precisão dos dados utilizados para construir o custo efetivo dos produtos e ainda possibilita a obtenção do maior lucro em longo prazo à medida que o método leva em consideração todos os recursos das organizações (TSAI et al., 2008).

Está provado que é uma boa alternativa em relação às técnicas de custeio tradicionais, uma vez que ele fornece estimativas de custo mais precisas já que elas são baseadas nas atividades realmente executadas. Isso ajuda os designers de produtos e os prestadores de serviços a estimar os efeitos de diferentes processos de produção e métodos de serviço, respectivamente, sobre os custos do produto ou serviço (HAROUN, 2015).

O gasto de recursos designados a uma atividade é determinado através de entrevistas, *logs* de tempos e observação direta da quantidade ou porcentagem de tempo que as pessoas gastam nas várias atividades. Por exemplos: os custos dos produtos em estoque seriam

direcionados a atividades - como o recebimento, a inspeção, colocar o produto no lugar, escolher os produtos que vão sair do estoque, embalar e embarcar os produtos – e seriam baseados em estimativas feitas pelos trabalhadores do armazém da porcentagem de tempo que eles gastam em cada uma das atividades. A equipe de projetos então calcula as taxas dos geradores de custos de cada atividade, que são usadas para designar o custo de atividade a cada produto individualmente, dividindo esses custos das atividades pelos *outputs* de cada uma delas (KAPLAN; ANDERSON, 2003).

Esse processo para estimar um modelo ABC, embora seja viável para pilotos iniciais de estudo, provou-se difícil e custoso quando da sua expansão nas diversas aplicações dentro da empresa. Ainda, mesmo após a construção do modelo inicial, uma atualização no modelo requer uma reestimativa através de outra rodada de entrevistas e questionários que refletiriam as mudanças nas operações da empresa. Consequentemente, os modelos ABC nem sempre são mantidos e as suas estimativas de custo se tornam obsoletas (KAPLAN; ANDERSON, 2003; SZYCHTA, 2010).

O modelo ABC usa apenas um fator de custo para cada atividade. Consequentemente, é difícil de modelar atividades com mais de um fator. Sugere-se, então, dividir a atividade em várias atividades. Porém, essa divisão infla o número de atividades no modelo e cria uma dificuldade para estimar a real capacidade de cada uma dessas sub-atividades (EVERAERT et al., 2008).

Devido a esses problemas associados ao método de custeio ABC tradicional, Kaplan e Anderson (2004) propuseram uma nova abordagem, para estimar e manter um modelo ABC, mais simples e também mais preciso; essa abordagem é o “*Time Driven Activity-Based Costing*” (TDABC).

3 METODOLOGIA DE PESQUISA

3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

Para se atingir os objetivos desta pesquisa fez-se necessário a definição dos procedimentos metodológicos. Segundo Jung (2004) a metodologia é “um conjunto de técnicas e procedimentos que tem por finalidade viabilizar a execução da pesquisa, obtendo-se como resultado um novo produto, processo ou conhecimento”.

A pesquisa básica para Vilaça (2010 apud TACHIZAWA e MENDES, 2006) como aquela que em geral, pretende “compreender ou proporcionar um espaço para discussão de um tema ou uma questão intrigante da realidade”. Ela “não implica em imediata intervenção na realidade, mas não deixa de ser importante por esse motivo, pois seu papel é decisivo na criação de condições para a intervenção” (BAFFI, 2002). Com relação à natureza do trabalho este pode ser classificado como trabalho de pesquisa básica.

Em relação aos objetivos, o presente trabalho se caracteriza como exploratório e descritivo, uma vez que se descreve o perfil da produção científica relacionada ao método de custeio ABC aplicado à gestão estratégica de custos e identificam-se possíveis tendências para as novas pesquisas. Na pesquisa descritiva, segundo Andrade (2007), os fatos são “observados, registrados, analisados, classificados e interpretados sem que o pesquisador interfira neles. Isto significa que os fenômenos do mundo físico e humano são estudados, mas não manipulados pelo pesquisador”. Enquanto a pesquisa exploratória “realiza descrições precisas da situação e quer descobrir as relações existentes entre seus elementos componentes”, de acordo com Cervo, Bervian e Silva (2007).

A abordagem do problema de pesquisa é caracterizada como qualitativa, pois podemos identificar as características e comportamentos do fenômeno estudado sem o uso de ferramentas estatísticas. Nesse tipo de abordagem “a compreensão dos fenômenos é feita através da sua descrição e interpretação. E as experiências pessoais do pesquisador são elementos importantes nessa análise”, como foi descrito por Teixeira (2005).

No que tange os procedimentos, o trabalho é classificado como bibliográfico, uma vez que se utiliza de artigos publicados no CBC para analisar a produção científica no que tange o método de custeio ABC com a sua aplicação na SCM. A pesquisa bibliográfica foi descrita por Alves (2007) como sendo aquela “desenvolvida exclusivamente a partir de fontes já elaboradas – livros, artigos científicos, publicações periódicas, as chamadas fontes de papel. E

ela tem como vantagem cobrir uma ampla gama de fenômenos que o pesquisador não poderia contemplar diretamente”.

Já o tratamento dos dados se dá por meio de uma análise bibliométrica e de uma análise de conteúdo que objetivam analisar o perfil da produção científica relativa ao sistema de custeio ABC. A análise bibliométrica, que é considerada como uma metodologia inovadora quando comparada com as revisões da literatura convencionais, visa examinar a estrutura, as características e os padrões de um tópico escolhido (REY-MARTÍ; TUR; MAS-TUR, 2015). Enquanto a análise de conteúdo é um estudo científico do conteúdo da comunicação, portanto um estudo do conteúdo com referência aos significados, contextos e intenções contidos na mensagem (JOÃO; ROSSI; SERRALVO, 2014).

A classificação da presente pesquisa descrita acima, pode ser observada no Quadro 2.

Quadro 2: Classificação da Pesquisa

NATUREZA	OBJETIVOS	ABORDAGEM	PROCEDIMENTOS
Básica	Exploratória	Qualitativa	Bibliográfica
Aplicada	Descritiva	Quantitativa	Documental
	Explicativa	Combinada	Estudo de Caso
			<i>Expost Facto</i>
			Experimental
			Modelagem e/ou Simulação
			Levantamento (Survey)
			Participante
			Pesquisa-ação

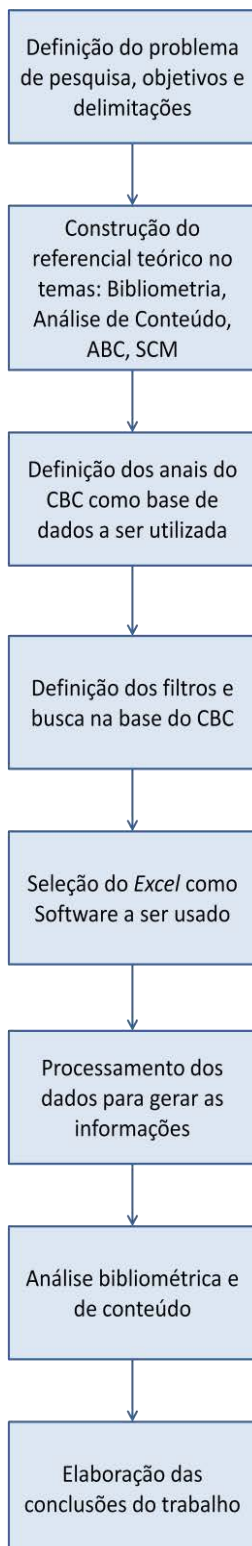
Fonte: (SOUZA et al., 2013) adaptado pela autora

A partir dos procedimentos metodológicos descritos, o presente artigo tem por objetivo investigar o perfil da produção científica relativa ao tema: método de Custeio Baseado em Atividades aplicado a uma Gestão Estratégica de Custos.

3.2 ETAPAS E CRONOGRAMA DA PESQUISA

As etapas que foram seguidas para se atingir o objetivo final da presente pesquisa podem ser identificadas na Figura 5.

Figura 5: Etapas da Pesquisa



Fonte: Elaborado pela autora

Em um primeiro momento constatou-se a importância do método de custeio ABC na gestão estratégica de custos, desejou-se então investigar o que já existe na literatura sobre o

tema. Foi por esse motivo que o presente projeto de pesquisa, com seus objetivos e delimitações, foi elaborado para analisar a real relevância do tema na literatura a partir de uma análise bibliométrica bem como de uma análise de conteúdo. Construiu-se então um referencial teórico abrangendo os seguintes temas: bibliometria, análise de conteúdo, gestão de custos e método de custeio ABC; para assim gerar uma boa base teórica para a realização do trabalho. Foi definido que a base de dados a ser utilizada seria os anais do Congresso Brasileiro de Custos e definiram-se ainda os filtros que seriam usados para pesquisar os artigos no site do CBC, essa etapa será mais bem detalhada no item que se encontra abaixo, o 3.3.1 Coleta de Dados.

A seleção do *Software Microsoft Excel* para o processamento dos dados se deu principalmente pelos seguintes motivos: facilidade de acesso, conhecimento prévio o que facilitou o uso e ainda dificuldade ou impossibilidade de usar outros programas como o *Sci2 Tool* ou o *VOSViewer* uma vez que a Base de Dados usada não foi o *Scopus*, *Web of Knowledge* entre outros e os artigos coletados no CBC estão em um formato diferente do que o permitido nessas ferramentas. A partir dos dados coletados geraram-se as informações necessárias e foram feitas as análises bibliométrica e de conteúdo e por fim foram elaboradas as conclusões e as possíveis contribuições da presente pesquisa.

Para a realização de todas essas etapas, seguiu-se o cronograma mostrado no Quadro 3:

Quadro 3: Cronograma do Trabalho

Atividades	Abr	Mai	Jun	Jul	Ago	Set	Out	Nov
Delimitação do Objeto de Estudo								
Revisão Bibliográfica								
Coleta dos artigos a serem analisados								
Análise Bibliométrica								
Análise dos resultados obtidos								
Elaboração da conclusão final do artigo								

Fonte: Elaborado pela autora

3.3 PROCEDIMENTOS DE COLETA E ANÁLISE DE DADOS

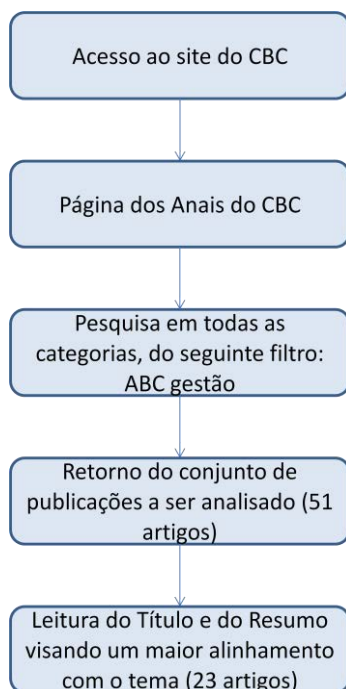
3.3.1 Coleta de Dados

O conjunto de artigos que foi analisado no presente trabalho foi resultado de uma busca estruturada conforme será descrito a seguir.

A base de dados bibliográficos utilizada foi o CBC. “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 (CBC, 2016). As publicações dos vinte e dois congressos anuais já realizados são disponibilizadas em uma base de dados indexados na página do Congresso na Internet.

O intervalo de tempo adotado para a coleta dos artigos será de vinte e dois anos, o que abrange todos os anais do CBC que ocorreram de 1994 até 2015. Na Figura 6 temos o detalhamento do processo de filtro e retorno do conjunto de artigos alinhado com o tema proposto neste trabalho, qual seja: método de custeio ABC aplicado à SCM.

Figura 6: Processo de Filtro e Retorno dos artigos



Fonte: Elaborado pela autora

A primeira etapa da coleta de dados foi acessar o site institucional do CBC, a seguir deve-se ir para a página dos Anais do CBC onde encontramos o campo para entrada das palavras a serem pesquisadas nos artigos disponibilizados. Nesse campo de pesquisa entrou-se com a seguinte combinação de palavras: ABC gestão. Não é necessário utilizar a expressão *AND* para a pesquisa uma vez que na base de dados do CBC ela é implícita no texto, ou seja, são recuperados por padrão apenas artigos contendo todos os termos de busca.

A expressão usada como filtro inicial (ABC gestão) vai ser aplicada na busca de todas as categorias, sendo assim a subseção de busca avançada não será utilizada e todos os seus campos devem permanecer em branco. O resultado dessa busca geral é o conjunto de artigos que servem de base para a realização do presente trabalho.

3.3.2 Análise de Dados

Com a aplicação do filtro apresentado na Figura 3 retornaram cinquenta e um artigos os quais foram submetidos à etapa seguinte, qual seja a leitura do título e do resumo a fim de validar o real alinhamento do artigo com o tema pesquisado nesse trabalho: “método de custeio ABC aplicado à SCM”. Desta segunda etapa resultou um total de vinte e três artigos os quais foram analisados a partir de duas abordagens: a análise bibliométrica e a análise de conteúdo. Sendo que cada uma dessas abordagens vai ser responsável por evidenciar nesses artigos características pré-determinadas como será apresentado a seguir. A análise dos dados numéricos e a construção dos gráficos utilizados nesse trabalho foram feitos no *Software Microsoft Excel*.

A bibliometria procurará mostrar as seguintes características das publicações: (i) análise temporal dos artigos; (ii) número de autores por artigo; (iii) principais autores; (iv) principais instituições; (v) palavras-chave; (vi) citações; (vii) análise temporal das referências; (viii) autores das referências e (ix) cruzamento dos principais autores (iii) e sua representatividade nas referências .

O primeiro item de análise temporal visa trazer a evolução do número de artigos no espaço de tempo utilizado no trabalho. O segundo traz o número de autores por artigos e uma visão da percentagem de artigos com cada quantidade diferente de autores. Já o próximo item busca apresentar os principais autores do tema pesquisado, ou seja, aqueles que mais possuem publicações. O quarto item trás as instituições com o maior número de autores com artigos dentro da amostra analisada. Então serão apresentadas as principais palavras-chave utilizadas nesse conjunto de artigos. Em seguida vai-se verificar a quantidade de citações que cada um

dos artigos possui no *Google Scholar*, como forma de tentar evidenciar a sua representatividade.

No âmbito das referências serão evidenciados: a quantidade de referências em cada um dos anos, os principais autores citados e por fim o cruzamento dos principais autores do conjunto de artigos com a sua representatividade nas referências, ou seja, quantas vezes ou autores do conjunto são citados também nas referências.

Já a análise de conteúdo busca analisar de forma mais subjetiva algumas categorias específica do conjunto de artigos da amostra a partir da sua leitura parcial. As categorias que vão ser abordadas são as seguintes: (i) enquadramento metodológico e (ii) tipo de organização (se existir) onde foi aplicado do método.

No primeiro item de enquadramento metodológico busca-se identificar os trabalhos quanto: a natureza, objetivos, abordagem do problema, procedimentos e tratamento dos dados. Já o item subsequente visa identificar os tipos de organizações onde mais há a aplicação do método de custeio ABC.

4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

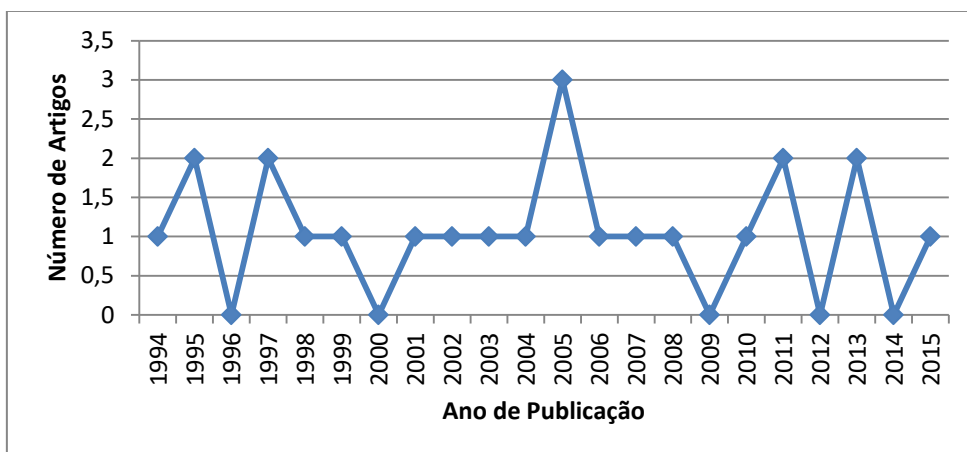
4.1 ANÁLISE BIBLIOMÉTRICA

A presente sessão vai trazer os seguintes tópicos: (i) análise temporal dos artigos; (ii) número de autores por artigo; (iii) principais autores; (iv) principais instituições; (v) palavras-chave; (vi) citações; (vii) análise temporal das referências; (viii) autores das referências e (ix) cruzamento dos principais autores (iii) e sua representatividade nas referências.

4.1.1 Análise Temporal dos Artigos

Para realizar a análise temporal dos vinte três artigos usados na construção do presente trabalho, dividiu-se os artigos por ano de apresentação no CBC gerando assim o Gráfico 1.

Gráfico 1: Análise Temporal dos Artigos



Fonte: dados da pesquisa (2016)

Nos 22 (vinte e dois) anos usados como intervalo de tempo para a realização da presente pesquisa, foi selecionado para a amostra um total de 23 (vinte e três) artigos. Esses artigos se distribuíram de forma não uniforme em 17 (dezessete) anos, resultando assim em uma média de 1,35 artigos por ano se considerando apenas esses dezessete anos e de 1,05 artigos por ano se considerando todo o intervalo temporal analisado.

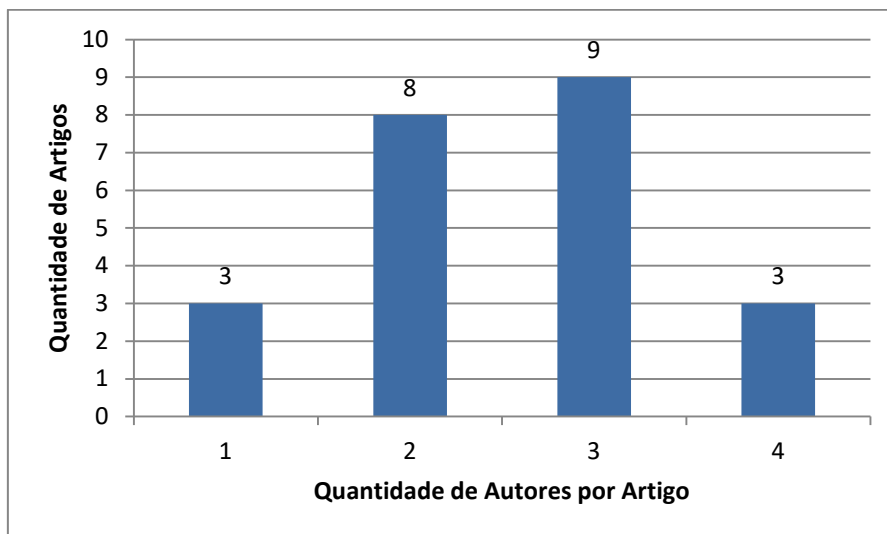
O ano com o maior número de publicações, como pode ser observado no Gráfico 1, é o ano de 2005 com três artigos o que corresponde a aproximadamente 13% do total de publicações. Em seguida temos os anos de 1995, 1997, 2011 e 2013 com duas publicações

cada, aproximadamente 8,7% para cada ano, temos ainda os anos de 1994, 1998, 1999, 2001, 2002, 2003, 2004, 2006, 2007, 2008, 2010 e 2015 com uma publicação cada, aproximadamente 4,3% para cada ano. Temos ainda os anos de 1996, 2000, 2009, 2012 e 2014 que não possuem artigos relacionados ao tema analisado nesse trabalho. A análise temporal contribui para o desenvolvimento deste trabalho uma vez que apresenta a distribuição dos artigos relacionados ao tema método de custeio ABC aplicado a SCM dentro do intervalo temporal considerado.

4.1.2 Número de Autores por Artigo

O presente item da bibliometria procurou analisar a quantidade de autores por artigo e ainda o seu percentual em relação ao todo, ou seja, a quantidade de artigos que possuem um determinado número de autores, conforme pode ser verificado no Gráfico 2.

Gráfico 2: Número de Autores por Artigo



Fonte: dados da pesquisa (2016)

Os artigos que foram analisados possuem um mínimo de um e um máximo de quatro autores. Fica evidente ao observar o Gráfico 2 que a maioria das publicações (aproximadamente 74%, 17 artigos) possui dois ou três autores cada e que a minoria (aproximadamente 26%, 6 artigos) possui um ou quatro autores cada. Para a amostra analisada foi encontrado um total de cinquenta e oito autores, sendo um repetido resultando em cinquenta e sete autores diferentes, o que nos dá uma média de aproximadamente 2,5 autores por artigo.

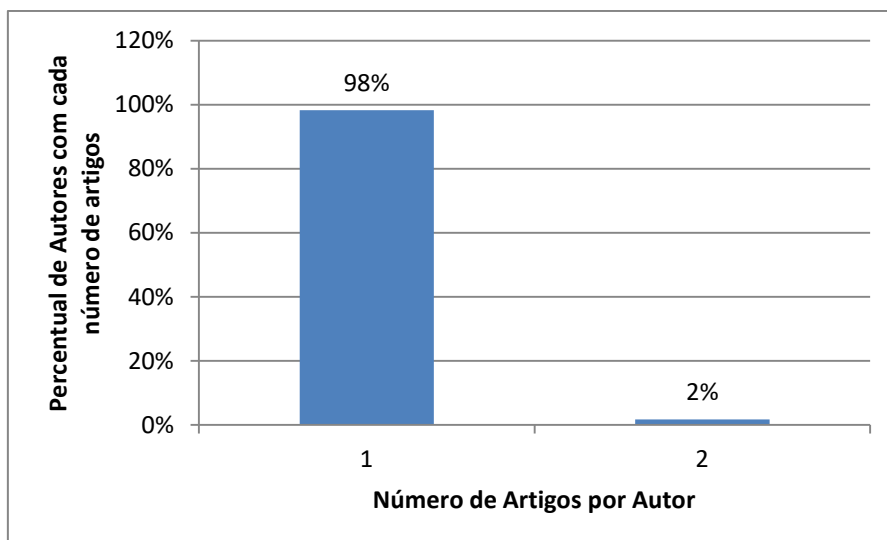
Em uma escalada decrescente, temos a seguinte disposição de quantidade de autores por artigo: nove artigos (39%) possuem três autores, oito artigos (35%) possuem dois autores, três artigos (13%) possuem quatro autores e ainda mais três artigos (13%) possuem apenas um autor.

Essa análise do número de autores por artigo que se dedicam ao tema estudado é relevante, pois permite, dentro das limitações do trabalho, determinar um possível padrão de colaboração nas publicações, ou seja, em que proporção os autores que se dedicam a estudar o tema tem a tendência de se agrupar para desenvolver as pesquisas científicas.

4.1.3 Principais Autores

Conforme pode ser observado no Gráfico 3, o presente item da análise bibliométrica teve por objetivo medir a produção individual dos cinquenta e sete autores que compunham a amostra de artigos utilizada na pesquisa.

Gráfico 3: Percentual de Autores por quantidade de artigos da amostra publicados



Fonte: dados da pesquisa (2016)

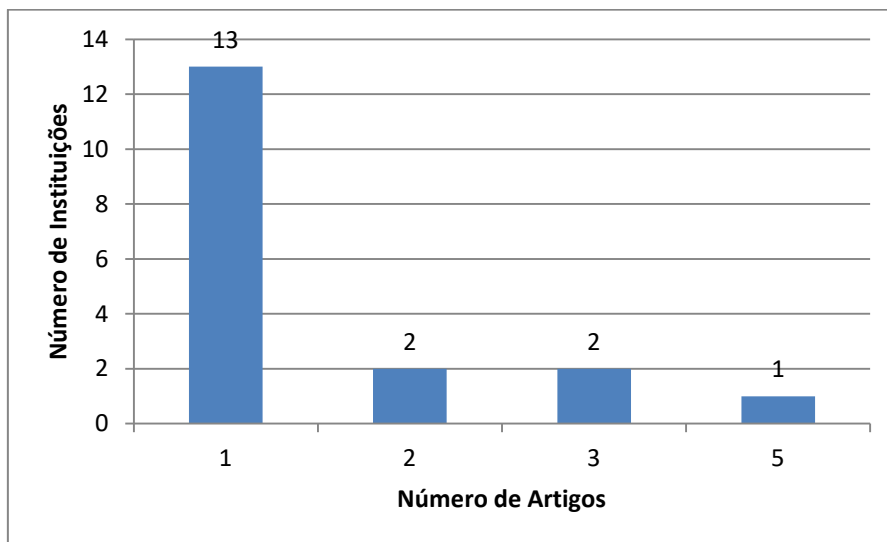
Dos cinquenta e sete autores encontrados nessa amostra apenas um (2%) deles, Wilson Kendy Tachibana com dois artigos, tem mais de uma publicação; enquanto os outros cinquenta e seis (98%) tem apenas um artigo publicado dentro do conjunto considerado, como pode ser visto no Gráfico 3. Identificar a produção individual dos autores contribui na

presente pesquisa para verificar, dentre as delimitações desse trabalho, que autores produzem mais sobre o tema custeio ABC aplicado à gestão estratégica de custos.

4.1.4 Principais Instituições

O quarto item da bibliometria buscou analisar as instituições que possuem o maior número de autores com publicações dentro dos vinte e três artigos que compõem a amostra analisada nessa pesquisa, como podemos visualizar no Gráfico 4.

Gráfico 4: Principais Instituições



Fonte: dados da pesquisa (2016)

Ao analisar o conjunto de artigos foram encontradas dezoito instituições diferentes que possuem um máximo de cinco publicações e um mínimo de uma, o que dá uma média de aproximadamente 1,3 artigos por instituição. Podemos aferir ao observar o Gráfico 4 que a maioria das instituições (aproximadamente 72%, 13 artigos) possui apenas uma publicação enquanto a minoria (aproximadamente 28%, 5 artigos) possui mais de uma publicação.

Em uma escalada decrescente, temos a seguinte disposição de quantidade de publicações por universidade: treze instituições (72%) possuem apenas um artigo, duas instituições (11%) possuem três artigos, outras duas (11%) possuem dois artigos e temos ainda mais uma (6%) que possui cinco artigos.

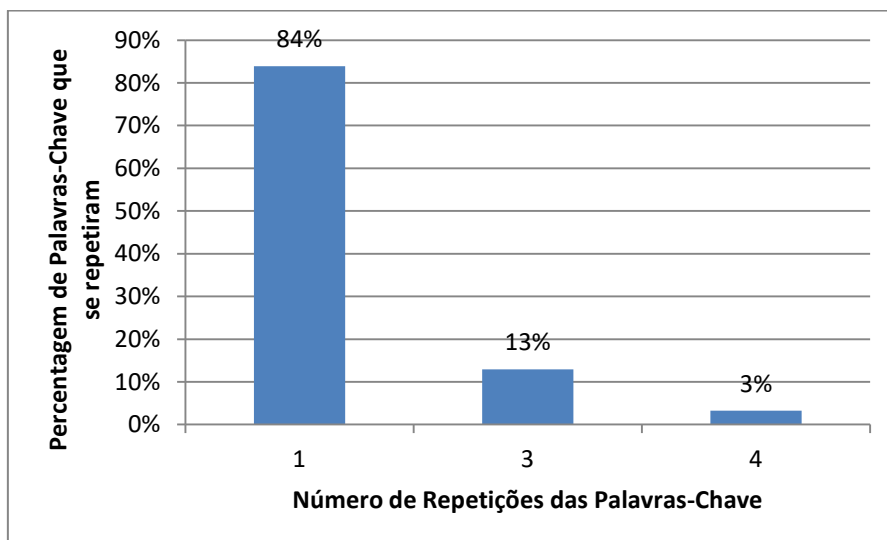
A instituição com cinco artigos é a USP, a UFSC e a FURB (Universidade Regional de Blumenau) possuem três artigos cada, a UEM e a UFC possuem dois cada e as instituições

UNICAMP, UFPR, CAIRU, FINAV (Faculdades Integradas de Naviraí), UNISINOS, FECAP (Centro Universitário Álvares Penteado), UFMG, UNIAPAR, UNISO, FURG (Universidade Federal do Rio Grande), UFSJ, UNEMAT e UFFS possuem apenas um. Identificar as instituições com mais publicações nos permite verificar, dentro das limitações do trabalho, que instituições têm autores que produzem mais sobre o tema custeio ABC aplicado à SCM e tendo assim uma maior relevância quando se trata do presente tema.

4.1.5 Palavras-chave

O presente tópico da bibliometria buscou fazer uma análise das palavras-chave que foram encontradas no portfólio de artigos analisados nesse trabalho, conforme pode ser identificado no Gráfico 5.

Gráfico 5: Palavras-chave



Fonte: dados da pesquisa (2016)

Dos vinte três artigos que compõem a amostra oito não possuíam palavras-chave o que corresponde a aproximadamente 34,7% dos artigos. Dos outros artigos foram extraídas quarenta e duas palavras-chave o que dá uma média de 2,8 palavras-chave para cada publicação que contém palavras-chave e uma média de 1,8 palavras-chave para cada artigo ao considerar o conjunto completo de vinte e três publicações. Os oito artigos que não possuíam palavras-chave são anteriores ao ano de 2004 e apenas um artigo anterior há esse ano possuía palavras-chave.

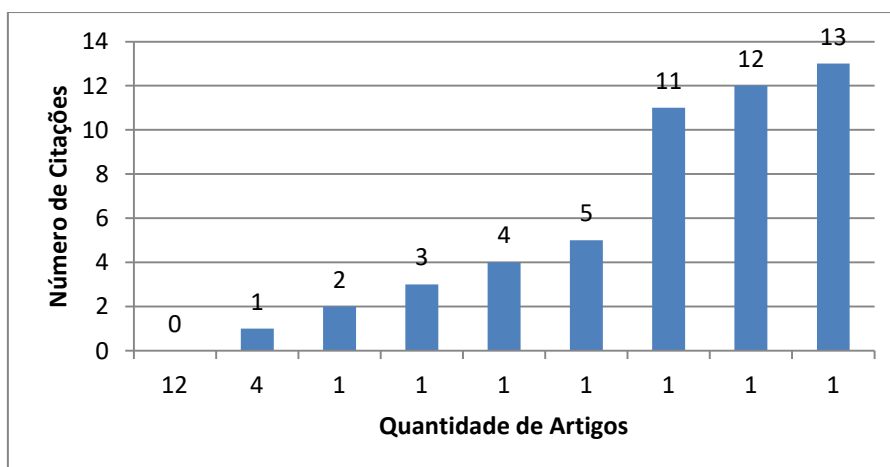
Conforme podemos aferir pelo Gráfico 5 vinte e seis palavras-chave (84%) foram usadas apenas uma vez, quatro palavras-chave (13%) foram usadas três vezes enquanto uma palavra-chave (3%) foi usada em quatro ocasiões. As quatro palavras que apareceram três vezes são: Gestão, Gestão de custos, Gestão estratégica de custos e ainda Custeio ABC. Enquanto a palavra que apareceu em quatro oportunidades foi: Custeio baseado em atividades. Foi possível ainda identificar as diversas formas que foram usadas para citar o método de custeio ABC, são elas: (i) Custeio baseado em atividades, (ii) Custeamento ABC, (iii) Sistema ABC, (iv) *Activity based costing*, (v) Custeio ABC e ainda (vi) Método de custeio baseado em atividades.

Essa análise das palavras-chave do presente conjunto de artigos é relevante para o presente trabalho uma vez que são a forma que os autores utilizam para sintetizar os principais pilares de estudo dos seus trabalhos o que nos permite identificar o tema que será abordado no trabalho e a repetição dessas palavras-chave por diferentes autores pode apontar que esses autores pesquisam sobre temas correlacionados.

4.1.6 Citações

Nesse item da análise bibliométrica foi pesquisado se cada um dos vinte e três artigos analisados no presente trabalho possuem alguma citação no Google Scholar e se sim quantas citações eles possuem, essa análise pode ser identificada no Gráfico 6.

Gráfico 6: Quantidade de citações por artigo



Fonte: dados da pesquisa (2016)

Como pode ser identificado no Gráfico 6, do total de vinte e três artigos que compõem o conjunto analisado nessa pesquisa, doze artigos (52%) não tiveram nenhuma citação no Google Scholar, quatro (17,4%) tiram apenas uma citação e temos ainda um artigo (4,35%) para cada uma das respectivas quantidades de citações: duas, três, quatro, cinco, onze, doze e treze.

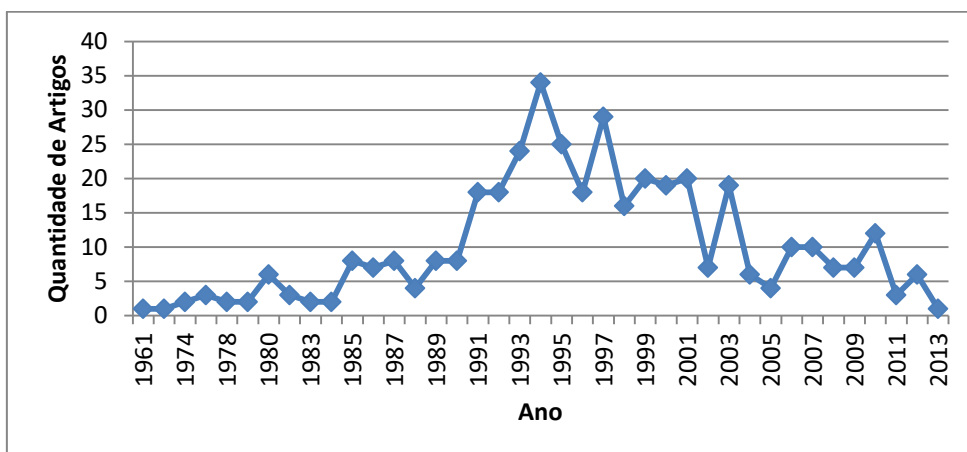
Os três artigos mais citados do portfólio (responsáveis por aproximadamente 67% do total de cinquenta e quatro citações) com respectivamente, treze, doze e onze citações são: (i) “Gestão de custos baseada em atividades em um ambiente agrícola” de autoria de Gino Berninzon Di Domenico e Paulo Corrêa Lima e publicado em 1995 no II CBC; (ii) “Gestão estratégica de custos em cadeias de valor” de autoria Christian Luiz da Silva e publicado em 1999 no VI CBC e (iii) “Metodologia para gestão estratégica de custos: integração dos conceitos de cadeia de valores, direcionadores de custos e activity-based costing em um sistema de informações” de autoria de Rodrigo Pereira Barbosa e Wilson Kendy Tachibana e publicado em 1998 no V CBC.

A importância desse estudo das citações dos artigos no *Google Scholar* para o presente trabalho se dá no momento em que seus resultados podem indicar a relevância dos artigos bem como de seus respectivos autores, sendo que essa relevância não se limita apenas ao tema abordado nessa pesquisa, mas também no âmbito da pesquisa científica como um todo.

4.1.7 Análise Temporal das Referências

Nesse tópico foi realizada uma análise temporal das referências contidas nos artigos da amostra usada, da mesma forma que foi feito no primeiro item de análise temporal dos artigos dividiu-se as referências por ano gerando assim o Gráfico 7.

Gráfico 7: Análise Temporal das Referências



Fonte: dados da pesquisa (2016)

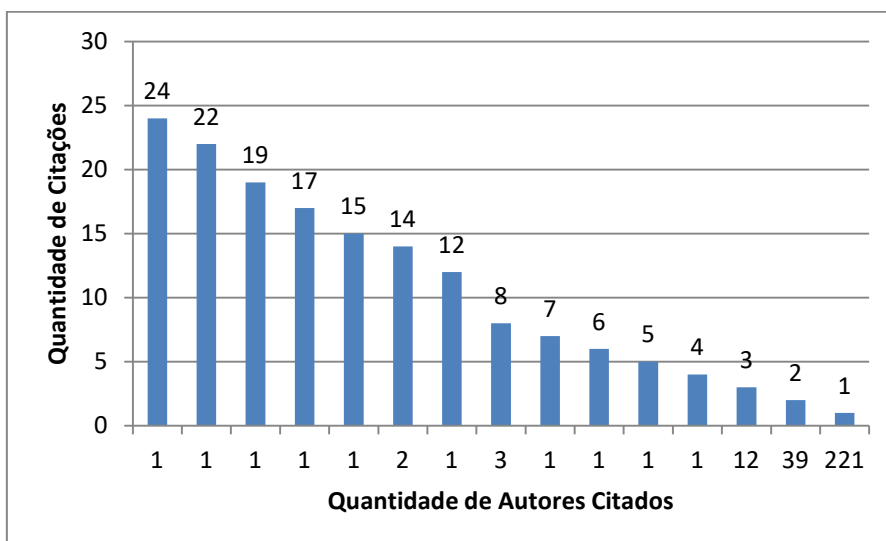
Os vinte e três artigos que compõem a amostra resultaram em um total de quatrocentas e uma referências o que dá uma média de aproximadamente 17,4 referências por artigo. Podemos verificar a partir do Gráfico 7 que a maioria dos artigos (aproximadamente 67%, 267 artigos) está concentrada entre os anos de 1991 e 2003, sendo que os anos de 1993, 1994, 1995 e 1997 são os anos mais representativos no montante analisado cada um com respectivamente vinte e quatro, trinta e quatro, vinte e cinco e vinte nove artigos.

Assim como a análise temporal dos artigos que foi feita no primeiro item da análise bibliométrica, a análise das referências da amostra de artigos contribui para o desenvolvimento deste trabalho uma vez que mostra a distribuição das referências de acordo com o seu ano de publicação, podemos assim indicar quais foram os anos com o maior número de referências e que assim contribuíram mais na construção dos artigos analisados aqui.

4.1.8 Autores das Referências

O oitavo item da análise bibliométrica teve por objetivo verificar a quantidade de autores que foram citados nas referências dos vinte e três artigos do portfólio e ainda entender quais autores foram os mais citados, conforme pode ser visualizado no Gráfico 8.

Gráfico 8: Autores das Referências



Fonte: dados da pesquisa (2016)

Foi encontrado no conjunto de artigos adotados no presente trabalho um total de quinhentos e dezoito autores, sendo que sessenta e seis se repetem ao menos uma vez, temos então quatrocentos e cinquenta e dois autores diferentes. Resultando em uma média de 1,29 autores por referência ao se considerar a totalidade de autores encontrados e uma média de 1,13 autores por referência ao se descontar os autores que se repetem ao menos uma vez.

No Gráfico 8 podemos identificar os autores mais prolíficos referenciados na amostra de artigos estudada. Os três autores que são os mais citados nas referências são respectivamente Masayuki Nakagawa com vinte e quatro citações (4,63%), Robert Samuel Kaplan com vinte e duas citações (4,24%) e Robin Cooper com dezenove citações (3,67%). Podemos ainda destacar Eliseu Martins com dezessete citações, John K. Shank com quinze, Vijay Govindarajan e Michael E. Porter ambos com quatorze citações e ainda James A. Brinsom com doze citações.

Masayuki Nakagawa, autor mais citado nas referências, é professor da Universidade de São Paulo e muitas dessas referências se devem, principalmente, ao seu livro “ABC: Custeio Baseado em Atividades” que corresponde a doze das vinte e quatro citações que o autor obteve. Robert S. Kaplan e Robin Cooper possuem juntos quarenta e duas citações e grande parte desse número deveu-se aos seus trabalhos em conjunto que correspondem a quinze citações.

Para tentar ilustrar de forma mais clara a participação de cada um dos grupos de autores que foram referenciados com o total de autores encontrados no portfólio foi gerado o

Gráfico 9 que mostra essa relação de forma percentual. Foram divididos os autores em diferentes grupos conforme o número total de citações que cada um deles tivesse, conforme pode ser identificado na Tabela 1; após essa separação foi calculado o percentual de representatividade (PR) de cada grupo usando a seguinte fórmula (1):

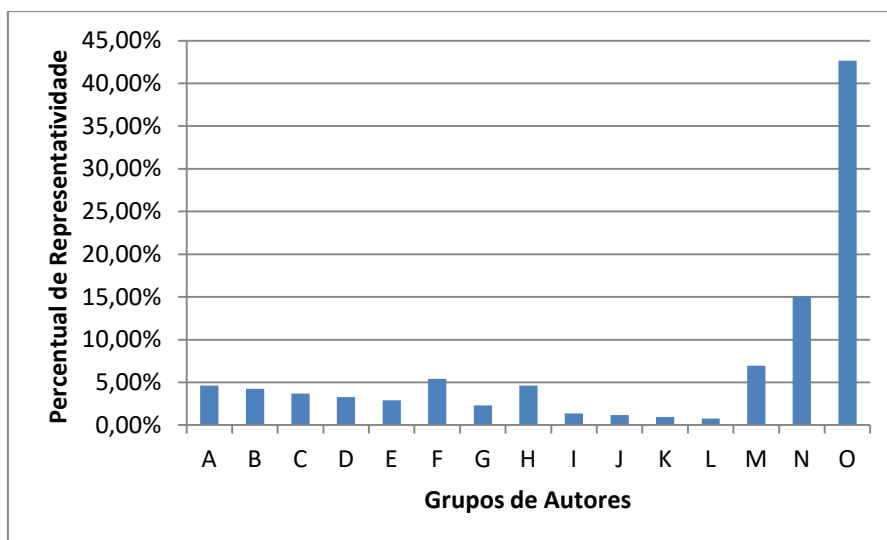
$$PR = \left[\frac{\text{Quantidade de citações por Autor} * \text{Quantidade de Autores}}{\text{Total de Citações na Amostra}} \right] * 100\% \quad (1)$$

Tabela 1: Grupos de Autores

Grupo	Quantidade de Citações por Autor	Quantidade de Autores	PR
A	24	1	4,63%
B	22	1	4,25%
C	19	1	3,67%
D	17	1	3,28%
E	15	1	2,90%
F	14	2	5,41%
G	12	1	2,32%
H	8	3	4,63%
I	7	1	1,35%
J	6	1	1,16%
K	5	1	0,97%
L	4	1	0,77%
M	3	12	6,95%
N	2	39	15,06%
O	1	221	42,66%

Fonte: dados da pesquisa (2016)

Gráfico 9: Representatividade dos autores



Fonte: dados da pesquisa (2016)

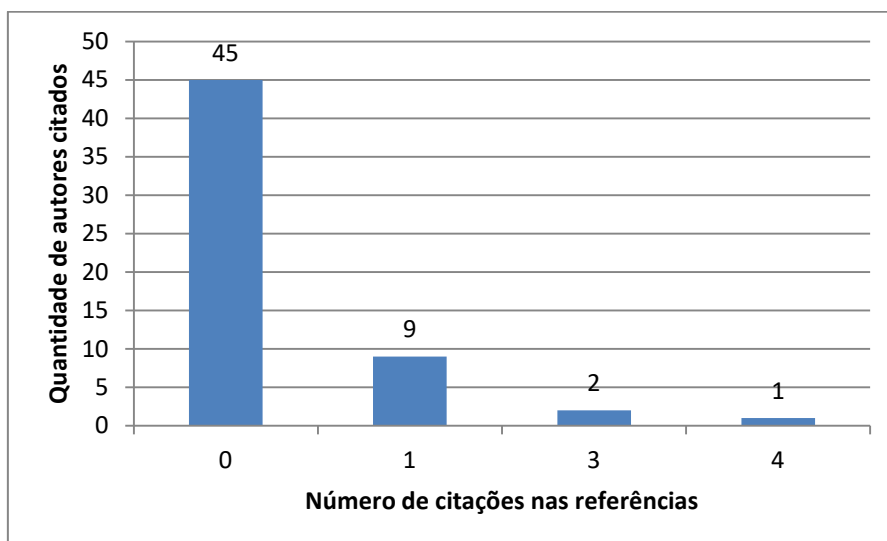
Ao se analisar o Gráfico 9 percebe-se que os duzentos e onze autores que foram citados apenas uma vez correspondem a 42,66% do total de referências e os trinta e nove autores que foram citados duas vezes correspondem a 15,06% enquanto os outros autores que possuem maior relevância, ou seja números maiores de citações, correspondem a 42,28% do total de referências. A partir dos Gráficos 8 e 9 podemos visualizar uma das leis da bibliometria que é a Lei do Inverso do Quadrado de Lotka, segundo a qual um número pequeno de autores produz a maior parte das publicações enquanto a maioria dos autores representa a menor parte da produção científica.

A análise dos autores das referências tem contribuição para este trabalho uma vez que permite visualizar que autores são mais usados como referência para a construção do conjunto de artigos estudados, o que possibilita assim, dentro dos limites do presente trabalho, apontar os autores que são mais relevantes na construção das referências.

4.1.9 Cruzamento dos principais autores e a sua representatividade nas referências

O presente item busca mostrar quantos dos principais autores desse conjunto de artigos estudados possuem uma representatividade nas referências desses mesmos artigos, ou seja, quantas vezes os autores da amostra de artigos são citados também nas referências. Podemos observar esse cruzamento de dados no Gráfico 10.

Gráfico 10: Representatividade dos principais autores nas referências



Fonte: dados da pesquisa (2016)

Como podemos observar no Gráfico 10 dos cinquenta e sete autores que compõem o portfólio analisado aqui: quarenta e cinco autores não possuem nenhuma citação nas referências o que representa 78,9% do total de autores, nove autores possuem uma citação representando 15,8% do total, dois autores têm três citações o que representa aproximadamente 3,5% do total e ainda um autor possui quatro citações nas referências representando 1,75% do total de autores dessa amostra. Os nove autores que possuem uma citação nas referências possuem também apenas um artigo no conjunto de vinte e três, os dois autores que possuem três citações também possuem só um artigo no conjunto analisado e o mesmo acontece com o autor que possui quatro citações.

O presente item da bibliometria tem como contribuição demonstrar, dentro das limitações do presente trabalho, quais são os autores que estudam o tema método de custos ABC aplicado à gestão estratégica de custos podem ser considerados como referência para outros autores que pesquisam sobre o mesmo tema. Antonio Robles Junior, Alcir Ribeiro Carneiro de Almeida e Maria da Glória Arrais Peter, o primeiro com quatro e os outros com três citações cada, podem ser considerados, por essa análise, os autores da presente pesquisa que possuem maior relevância.

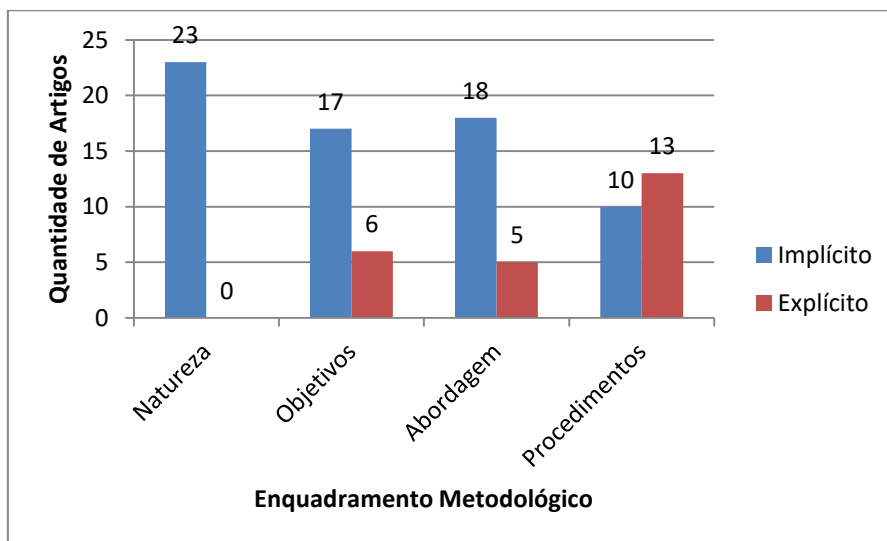
4.2 ANÁLISE DE CONTEÚDO

Essa sessão irá trazer os tópicos seguintes: (i) enquadramento metodológico e (ii) tipo de organização (se existir) onde foi aplicado do método.

4.2.1 Enquadramento Metodológico

Como primeiro passo para definir o enquadramento metodológico dos artigos que compõem a amostra usada no presente trabalho, buscou-se evidenciar se esse enquadramento metodológico estava explícito ou implícito no artigo. Como pode ser observado no Gráfico 11.

Gráfico 11: Enquadramento metodológico implícito ou explícito



Fonte: dados da pesquisa (2016)

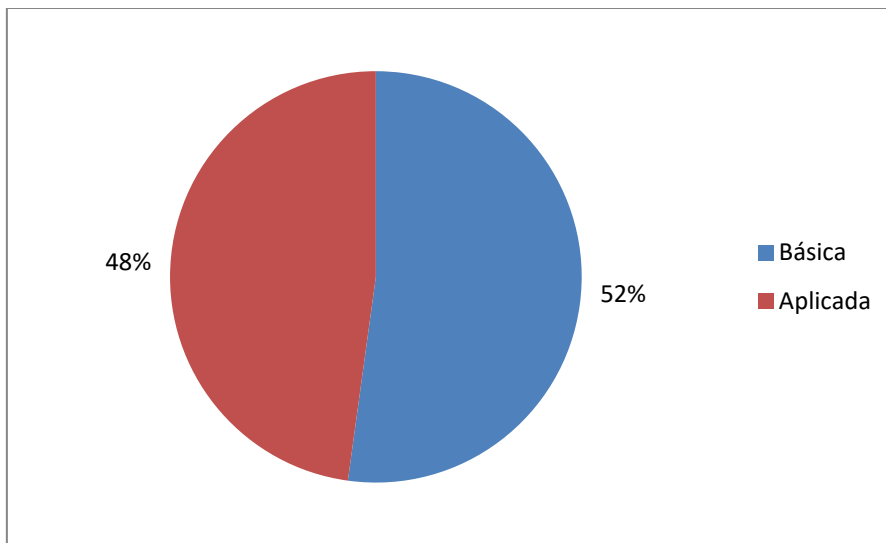
Como pode ser observado no Gráfico 11 o enquadramento metodológico se evidencia da seguinte forma: (i) quanto à natureza em vinte e três artigos, ou seja, em 100% dos artigos, ela é implícita; (ii) quanto aos objetivos em 17 artigos (74%) é implícito enquanto em 6 artigos (26%) é explícito; (iii) quanto a abordagem em 18 artigos (78,2%) é implícito e em 5 artigos (21,7%) se dá de forma explícita e por fim (iv) quanto aos procedimentos em 10 publicações (43,4%) é implícito enquanto em 13 publicações (56,6%) é explícito.

Essa evidente falta das características determinantes do enquadramento metodológico de forma explícita pode se dar devido a uma possível ausência da necessidade de se evidenciar essas informações por parte dos autores. Foi possível identificar a partir dessa análise que todas as informações, referentes ao enquadramento metodológico, anteriores ao ano de 2003 foram classificadas como implícitas. Isso pode ser uma evidência de que no

primeiro decênio do CBC havia uma menor preocupação com a clareza com que essas informações eram passadas no texto e que a partir do ano de 2003 essa preocupação foi maior.

No segundo passo desse item buscou-se caracterizar as vinte e três publicações quanto a sua natureza, objetivos, abordagem e ainda procedimentos. O Gráfico 12 mostra a divisão dos artigos quanto a sua natureza (básica ou aplicada).

Gráfico 12: Distribuição dos artigos quanto à natureza

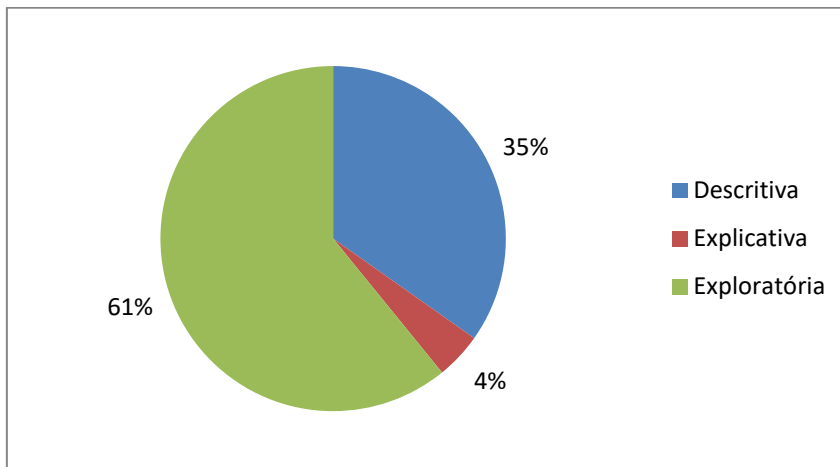


Fonte: dados da pesquisa (2016)

Como pode ser observada no Gráfico 12, a distribuição dos artigos quanto à natureza do seu enquadramento metodológico se deu da seguinte forma: doze artigos, representando 48% do total de vinte e três, possuem natureza básica; enquanto 11 artigos, ou seja, 52% do total são de natureza aplicada. A distribuição se deu de forma bastante uniforme. Cronologicamente a distribuição dos artigos nessas duas categorias também se deu de forma uniforme, uma vez que entre 1994 e 2004 tivemos sete artigos de natureza básica e outros quatro de aplicada; enquanto entre os anos de 2005 e 2015 encontramos sete de natureza aplicada e outros cinco de natureza básica.

A classificação quanto aos objetivos pode ser vista no Gráfico 13.

Gráfico 13: Distribuição dos artigos quanto aos objetivos

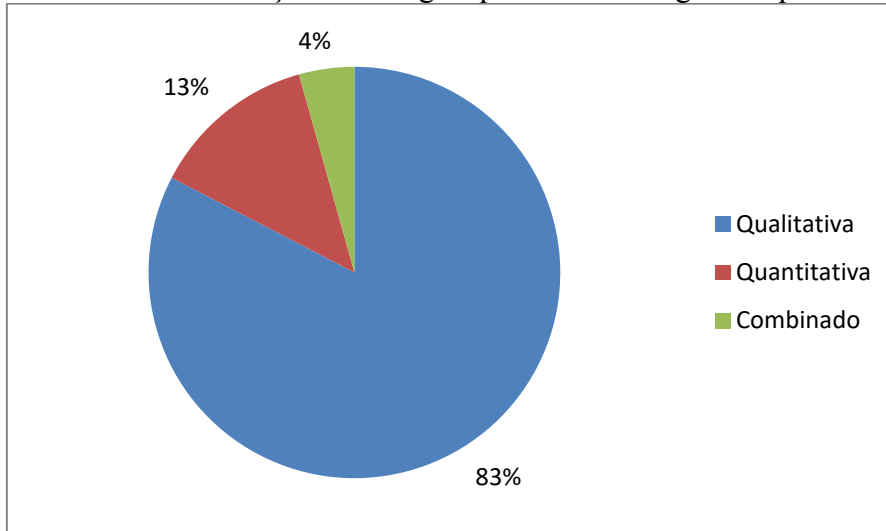


Fonte: dados da pesquisa (2016)

No Gráfico 13 podemos identificar a segmentação dos vinte e três artigos de acordo com a sua classificação quanto aos objetivos, sendo que elas podem ser três: descritiva, explicativa ou exploratória. Na amostra de publicações da presente pesquisa temos quatorze pesquisas (61% do total) exploratórias, oito pesquisas (35% do total) descritivas e apenas uma (4%) explicativa. Na análise cronológica temos um evidente domínio da pesquisa exploratória no primeiro decênio (1994 a 2004), contando com dez artigos e ainda temos uma pesquisa descritiva; já entre os anos de 1995 e 2015 temos uma melhor distribuição, com quatro exploratórias, sete descritivas e ainda uma explicativa.

No Gráfico 14, podemos visualizar a distribuição dos artigos quanto a sua abordagem do problema de pesquisa.

Gráfico 14: Distribuição dos artigos quanto à abordagem do problema

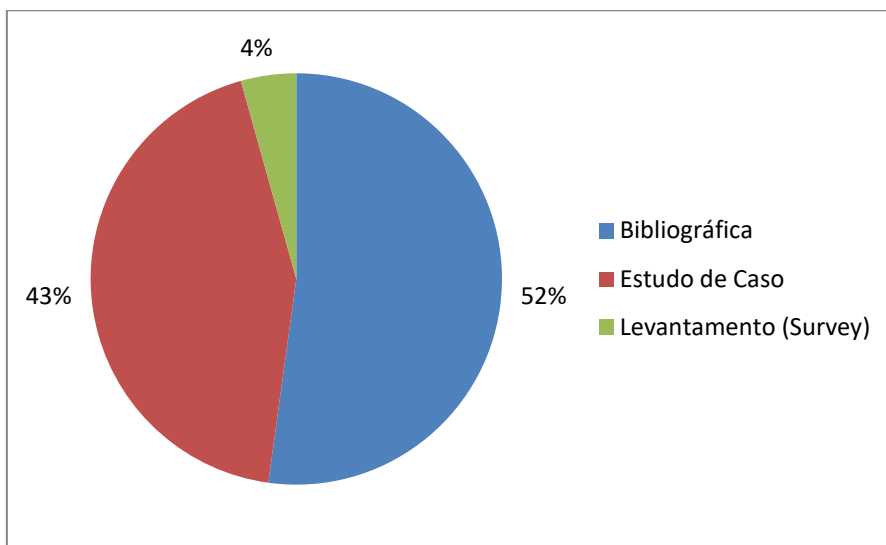


Fonte: dados da pesquisa (2016)

A classificação da pesquisa quanto à abordagem do problema de pesquisa pode ser qualitativa, quantitativa ou combinada (utiliza os dois métodos). Conforme podemos observar no Gráfico 14 os vinte e três artigos estudados são majoritariamente qualitativos, temos dezenove pesquisas (83%) qualitativas, três pesquisas (13%) quantitativas e apenas uma (4%) combinada. A distribuição sob a óptica cronológica também se dá de forma desigual.

Por fim temos a segmentação dos artigos quanto aos procedimentos utilizados na pesquisa, podemos identificar essa segmentação no Gráfico 15.

Gráfico 15: Distribuição dos artigos quanto aos procedimentos



Fonte: dados da pesquisa (2016)

Quando falamos dos procedimentos podemos enquadrar uma pesquisa nas seguintes categorias: bibliográfica, documental, estudo de caso, *expost facto*, experimental, modelagem e/ou simulação, levantamento (survey), participante e pesquisa-ação. Porém no portfólio adotado foram encontradas apenas pesquisas das seguintes categorias: bibliográfica, estudo de caso e levantamento (survey). Conforme podemos identificar no Gráfico 15 a segmentação dos artigos, deu-se da seguinte forma: doze pesquisas (52%) bibliográficas, dez (43%) estudos de caso e ainda um (4%) levantamento (survey). Entre os anos de 1994 e 2004 temos sete bibliográficas, três estudos de caso e o levantamento (survey) que foi publicado no ano de 2002; enquanto entre 2005 e 2015 temos uma predominância de estudos de caso com sete recorrências e ainda cinco pesquisas bibliográficas.

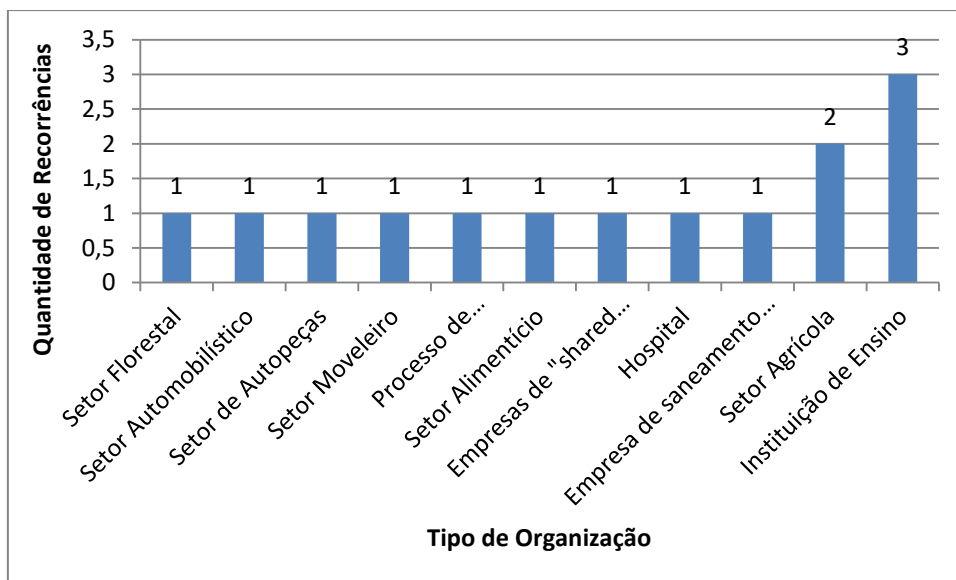
Ao finalizar a relação das categorias que compõem o enquadramento metodológico dos artigos abordados nesse trabalho faz-se possível afirmar que durante o intervalo temporal considerado, as características mais predominantes dos artigos foram: pesquisas de natureza

básica, exploratórias, qualitativas e do tipo estudo de caso. O presente levantamento desse enquadramento metodológico das publicações contribui para o trabalho, pois nos permite visualizar quais são as características da metodologia de pesquisa que são mais usadas pelos autores que se dedicam ao tema abordado aqui.

4.2.2 Tipo de organização (se existir) onde foi aplicado o método

O presente tópico da análise de conteúdo tem por objetivo analisar, dentro do portfólio de vinte e três artigos, quais foram os tipos de organizações onde o método de custeio ABC foi aplicado e se houve alguma recorrência. Podemos identificar essa análise no Gráfico 16.

Gráfico 16: Tipos de organizações onde foi aplicado o ABC



Fonte: dados da pesquisa (2016)

Como pode ser identificado no Gráfico 16 temos uma grande gama de diferentes organizações onde os autores aplicaram o método de custeio ABC. O tipo de organização com maior número de recorrências, três, dentro dessa amostra de artigos é a Instituição de Ensino, duas pesquisas trouxeram a aplicação do ABC em universidades, sendo uma delas pública e a outra privada, e uma pesquisa aplicou em uma escola técnica. Seguido pelo Setor Agrícola, com dois artigos tratando desse tema. E temos ainda uma pesquisa para cada um dos seguintes tipos de organizações: Empresa de Saneamento Básico, Hospital, Empresas de “*shared service*”, Setor Alimentício, Setor Moveleiro, Setor de Autopeças, Setor Automobilístico e Setor Florestal. Há ainda um artigo que trás uma aplicação do custeio ABC no Processo de

Recrutamento e Seleção de Recursos Humanos. Temos que considerar também que em outros nove artigos não houve a real aplicação do método e por isso eles foram desconsiderados na construção desse gráfico.

A importância desse item da análise de conteúdo se dá no momento em que ele permite identificar, dentro das limitações desse trabalho, quais são os tipos de organizações em que podemos ter uma aplicação do método de custeio ABC.

5 CONCLUSÕES FINAIS

O presente trabalho teve como objetivo geral avaliar o perfil da produção científica nacional no que tange o método de Custeio Baseado em Atividades aplicado a uma Gestão Estratégica de Custos. Usaram-se, ainda, dois objetivos específicos para que fosse permitido alcançar o objetivo principal, sendo eles: descrever as características da produção científica e identificar os tipos de organização onde mais há a aplicação desse modelo de gestão de custos.

A pesquisa foi limitada as publicações nacionais dos vinte e dois anais do CBC e através da busca estruturada nessa base de dados, foram encontrados vinte e três artigos que estavam em acordo com o tema do presente trabalho. A partir dessa amostra de artigos foi feita uma análise bibliométrica e de conteúdo.

A análise bibliométrica e a análise de conteúdo contribuíram para que fosse possível atingir o objetivo principal dessa pesquisa, uma vez que com elas foi possível descrever as características da produção científica. Como resultado de cada uma das subseções dessas análises, temos:

- (i) A análise temporal mostrou que o ano mais produtivo foi o de 2005 com três artigos;
- (ii) A maior parte das publicações possui dois ou três autores;
- (iii) Com dois artigos, Wilson Kendy Tachibana é o único autor com mais de um artigo no portfólio;
- (iv) A USP é a instituição mais representativa uma vez que aparece com cinco artigos;
- (v) As palavras-chave mais usadas foram: Custeio Baseado em Atividades, Custeio ABC, Gestão, Gestão de Custos e Gestão Estratégica de Custos;
- (vi) O artigo mais citado no Google *Scholar* foi o “Gestão de custos baseada em atividades em um ambiente agrícola” de autoria de Gino Berninzon Di Domenico e Paulo Corrêa Lima; podendo assim ser considerado o mais representativo dentre todos os artigos da amostra;
- (vii) Com relação às referências os anos com maior número de publicações citadas foram 1994, 1997 e 1995 respectivamente. Sendo que Masayuki Nakagawa foi o autor mais citado;
- (viii) Antonio Robles Junior, Alcir Ribeiro Carneiro de Almeida e Maria da Glória Arrais Peter, o primeiro com quatro e os outros com três citações cada nas referências da

amostra de artigos, podem ser considerados, por essa análise, os autores mais representativos do portfólio;

(ix) Referente ao enquadramento metodológico temos a seguinte categorização dos artigos: pesquisas de natureza básica, exploratórias, qualitativas e do tipo estudo de caso.

Ainda através da análise de conteúdo foi possível atingir o segundo objetivo específico, qual seja: identificar os tipos de organização onde mais há a aplicação desse modelo de gestão de custos. A presente pesquisa trouxe como resultado diversos tipos de organizações, entre elas: instituições de ensino, hospitais, empresas de saneamento básico, empresas do setor automobilístico, de autopeças, moveleiro e alimentício, e ainda organizações dos setores agrícola e florestal.

Com a investigação do perfil da produção científica acerca do tema método de custeio ABC aplicado à gestão estratégica de custos, a partir de uma análise bibliométrica e de conteúdo o presente trabalho cria um embasamento teórico para novas pesquisas na área, gerando então resultados mais robustos e confiáveis. Sendo essa a sua principal contribuição para a academia.

Podemos apontar como algumas das principais limitações deste trabalho: (i) uso do CBC como única base de dados; (ii) a não aplicação de nenhuma das três leis da bibliometria; (iii) não foram geradas as redes de autores, de co-citação de artigos, de co-citações de autores, entre outras; (iv) a análise de conteúdo limitou-se a apenas dois itens; (v) análise apenas da publicação nacional. Em vista dessas limitações sugere-se que pesquisas futuras, acerca desse mesmo tema, procurem abordar algumas dessas limitações; ou seja, que façam análise de artigos de outras bases de dados, ou que apliquem as redes da bibliometria ou que abranjam mais categorias na análise de conteúdo, entre outras.

REFERÊNCIAS

- ALVES, M. **Como escrever teses e monografias**: um roteiro passo a passo. 2 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.
- ANDERSON, M.; ASDEMIR, O.; TRIPATHY, A. Use of precedent and antecedent information in strategic cost management. **Journal of Business Research**, v. 66, n. 5, p. 643–650, 2013.
- ANDRADE, M M de. **Redação científica**: elaboração do TCC passo a passo. São Paulo: Factash, 2007
- ANDRADE, C. M. **Análise Bibliométrica sobre Mapas Estratégicos no Contexto Brasileiro e Internacional no período de 1987 a 2013**: um estudo à luz da Lei de Lotka. Universidade Federal da Bahia, 2013.
- APAK, S. et al. The Use of Contemporary Developments in Cost Accounting in Strategic Cost Management. **Procedia - Social and Behavioral Sciences**, v. 41, p. 528–534, 2012.
- ARAÚJO, C. A. **Bibliometria**: evolução histórica e questões atuais. Em Questão, Porto Alegre v. 12, p. 11–32, 2006.
- ASKARANY, D.; YAZDIFAR, H.; ASKARY, S. Supply chain management , activity-based costing and organisational factors. **Intern. Journal of Production Economics**, v. 127, n. 2, p. 238–248, 2010.
- AZRIYAH, A.; MD AUZAIR, S.; AMIRUDDIN, R. Cost management, entrepreneurship and competitiveness of strategic priorities for small and medium enteerprises. **Procedia - Social and Behavioral Sciences**, v. 219, p. 84–90, 2016.
- BAFFI, Maria A. T. **Modalidades de Pesquisa**: Um Estudo Introdutório. Pedagogia em Foco FE/UCP. Petrópolis, 2002.
- BALZAN, C.; DALL’AGNOL, R. M. Gestão por atividades na pequena propriedade rural : um estudo de caso envolvendo a aplicação do Método de Custeio ABC. In: Congresso Brasileiro de Custos, 2015, Foz do Iguaçu. **Anais...**, Foz do Iguaçu, 2015.
- BARBOSA, E. T. et al. Uma Análise Bibliométrica da Revista Brasileira de Contabilidade no Período de 2003 a 2006. In: Congresso USP de Iniciação Científica, 5, 2008. São Paulo. **Anais...**, São Paulo, 2008. CD-ROM
- BEN-ARIEH, D.; QIAN, L. Activity-based cost management for design and development stage. **International Journal of Production Economics**, v. 83, n. 2, p. 169–183, 2003.
- BOAS, F. J. V.; PIMENTA, L. C. Os Métodos de Custeio na Gestão Estratégica de Custos. In: Congresso Brasileiro de Custos, 1997, Belo Horizonte. **Anais...**, Belo Horizonte, 1997.
- CAPPELLE, M. C. A.; GONÇALVES, C. A.; MELO, M. C. DE O. L. Análise de conteúdo e análise de discurso nas ciências sociais. **Organizações Rurais & Agroindustriais**, v. 5, n. 1, 2003.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A.; SILVA, R. da. **Metodologia científica**. 6. ed São Paulo: Prentice Hall, 2007.

CITADIN, A.; PEREIRA, B. DA S.; RITTA, C. DE O. Análise da Produção Científica sobre Gestão Estratégica de Custos no Congresso Brasileiro de Custos. In: Congresso Brasileiro de Custos, 2013, Uberlândia. **Anais...**, Uberlândia, p. 1–16, 2013.

CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS. Disponível em:
<<http://cbc2013.emnuvens.com.br/apresentacao/>>. Acesso em 13 de novembro de 2016.

COOPER, R.; KAPLAN, R. S. Cost & effect: Using integrated cost systems to drive profitability and performance. Harvard Business Press; 1998.

CROZATTI, J. et al. O custo ABC e o resultado econômico da escola pública como critério para avaliação de desempenho da gestão da educação. **RIGC**, v. 10, n. 20, 2012.

CRUZ, Claudia Ferreira da. et al. Teoria das Restrições: um estudo bibliométrico da produção científica apresentada no Congresso Brasileiro de Custos (1994-2008). In: Congresso Brasileiro de Custos, 16, 2009. Fortaleza. **Anais...**, Fortaleza, 2009. CD-ROM.

DIAS, E. A.; PADOVEZE, C. L. Os Diferentes Métodos De Custeio E Sua Implicação Na Apuração De Custo Do Produto: Um Estudo Caso Em Empresa De Graxas E Óleos Industriais. **Revista Eletrônica Gestão e Sociedade**, v. 2, p. 22, 2007.

EVERAERT, P. et al. Cost Modeling in Logistics Using Time- driven ABC : Experiences from a Wholesaler Cost modeling in logistics using time-driven ABC. **Journal of Accounting Education**, October 2016, 2008.

FASSINA, P. H. et al. Custeio e gestão baseado em atividade : o caso Sadia S. A. In: Congresso Brasileiro de Custos, 2005, Florianópolis. **Anais...**, Florianópolis, 2005.

GLIAUBICAS, D.; KANAPICKIENĖ, R. Contingencies Impact on Strategic Cost Management Usage in Lithuanian Companies. **Procedia - Social and Behavioral Sciences**, v. 213, p. 254–260, dez. 2015.

GOBBI, B. C.; SILVA, C. R.; SIMÃO, A. A. Uso da análise de conteúdo como uma ferramenta para a pesquisa qualitativa: descrição e aplicação do método. **Organizações Rurais Agroindústria**, Lavras, v. 7, n. 1, p. 70-81, 2005.

GORRAIZ, C. G.; MARTIN, W.; JUAN. Bibliometric practices and activities at the University of Vienna. **Library Management**, v. 33, n. 3, p. 174–183, 2013.

GUNASEKARAN, A.; WILLIAMS, H. J.; MCGAUGHEY, R. E. Performance measurement and costing system in new enterprise. **Technovation**, v. 25, n. 5, p. 523–533, 2005.

HAROUN, A. E. Maintenance cost estimation: application of activity-based costing as a fair estimate method. **Journal of Quality in Maintenance Engineering**, v. 21, p. 258-270, 2015.

HID, D. S.; NASCIMENTO, C. DO; OLIVEIRA, D. A. DE. **Análise das publicações internacionais relacionadas ao desenvolvimento sustentável na área de administração: uma análise bibliométrica da produção científica.** *Administração: Ensino e Pesquisa*, v. 13, n. 4, p. 653–671, 2012.

HOMBURG, C. Improving activity-based costing heuristics by higher-level cost drivers. *European Journal of Operational Research*, v. 157, p. 332–343, 2004.

JOÃO, B. N.; ROSSI, G. B.; SERRALVO, F. A. Análise de Conteúdo. **REMARK - Revista Brasileira de Marketing**, v. 13, n. 4, p. 39–48, 2014.

JULIANI, F.; OLIVEIRA, O. J. DE. International Journal of Information Management State of research on public service management: Identifying scientific gaps from a bibliometric study. *International Journal of Information Management*, v. 36, n. 6, p. 1033–1041, 2016.

JUNG, C. F. **Metodologia para pesquisa & desenvolvimento: aplicada a novas tecnologias, produtos e processos.** Rio de Janeiro: Axcel Books do Brasil, 2004.

KALIČANIN, D. Activity-Based Costing as an information basis for an efficient Strategic Management Process. *Economic Annals*, v. 58, n. 197, p. 95–119, 2013.

KAPLAN, R. S.; ANDERSON, S. R. **Time-Driven Activity-Based Costing.** Available at SSRN 485443, November, 2003.

KAPLANOG, V. Application of activity-based costing to a land transportation company: A case study. *International Journal of Production Economics*, v. 116, p. 308–324, 2008.

KEE, R. The sufficiency of target costing for evaluating production-related decisions. *International Journal of Production Economics*, v. 126, n. 2, p. 204–211, 2010.

LEBEDEV, P. Evolution of Management Accounting Concept in Russia: In a Search of Identity. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, v. 156, p. 580–584, nov. 2014.

MAKINEN, S. J.; PAANANEN, A. Bibliometrics-based foresight on renewable energy production, *Foresight*, v. 15, p. 465 - 476, 2013

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade e custos.** 9 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MARYSKA, M.; DOUCEK, P. Reference Model of Cost Allocation and Profitability for Efficient Management of Corporate ICT. *Procedia Economics and Finance*, v. 23, p. 1009–1016, 2015.

NASCIMENTO, A. R. et al. Disclosure social e ambiental: a produção veiculada em periódicos de língua inglesa entre 1997 e 2007. In: Congresso da Anpcont, 2, 2008. Salvador. **Anais...**, Salvador, 2008.

NOVÁK, P.; POPESKO, B. Cost variability and cost behaviour in manufacturing enterprises. *Economics and Sociology*, v. 7, n. 4, p. 89–103, 2014.

OLIVEIRA, M. G.; MENDES, G. H. S.; ROZENFELD, H. Bibliometric Analysis of the Product-Service System Research Field. **Procedia CIRP**, v. 30, p. 114–119, 2015.

PAVLOVSKA, O.; KUZMINA-MERLINO, I. Evolution of Management Controlling Framework: Literature Review. **Procedia - Social and Behavioral Sciences**, v. 99, p. 1044–1053, nov. 2013.

PIKE, R. H. et al. Activity-based costing user satisfaction and type of system : A research note. **The British Accounting Review**, v. 43, n. 1, p. 65–72, 2011.

PONISCIAKOVA, O.; GOGOLOVA, M.; IVANKOVA, K. The Use of Accounting Information System for the Management of Business Costs. **Procedia Economics and Finance**, v. 26, p. 418–422, 2015.

REY-MARTÍ, A.; TUR, A.; MAS-TUR, A. Linking female entrepreneurs motivation to business survival. **Journal of Business Research**, v. 68, n. 4, p. 810–814, 2015.

SAKALLI, M.; BAGLAMA, B.; BESGUL, M. A Content Analysis of the Studies in Special Education Area. **Procedia - Social and Behavioral Sciences**, v. 197, n. February, p. 2459–2467, 2015.

SOUZA, D. I. DE et al. Manual de orientações para projetos de pesquisa. **Fundação Escola Técnica Liberato Salzano Vieira Da Cunha**, v. 1, p. 1–56, 2013.

STEFANO MESTRE, N. M. Gerenciamento de custos em pequenas empresas prestadoras de serviço utilizando o activity based costing (abc). **Estudios Gerenciales**, v. 27, n. 121, p. 15–37, set. 2011.

SZYCHTA, A. Time-Driven Activity-Based Costing in Service Industries. **Social Sciences / Socialiniai mokslai**. v. 1, n. 1, p. 49–60, 2010.

TEIXEIRA, E. **As três metodologias: acadêmica, da ciência e da pesquisa**. 3. ed Petropolis, RJ: Vozes, 2005.

TSAI, W. et al. Embedding management discretionary power into an ABC model for a joint products mix decision. **International Journal of Production Economics**, v. 115, p. 210–220, 2008.