

MÉTODO DE CUSTEIO ABC APLICADO: UMA PESQUISA BIBLIOMÉTRICA¹

Ângela Rozane Leal de Souza²
Henrique Garcia Barsanti³

RESUMO

O presente estudo tem por objetivo analisar a produção científica realizada sobre o Método de Custeio Baseado em Atividades, no período de 2002 a 2015, a partir de pesquisas empíricas publicadas em periódicos nacionais da área contábil. Foram analisados o perfil dos autores, em relação ao gênero, instituição, produção, titulação e cooperação; o perfil das pesquisas, em relação a palavra-chave e classificação das pesquisas e o perfil do referencial teórico utilizado pelas pesquisas e sua classificação. Esta pesquisa se define em descritiva, quantitativa, com coleta bibliográfica e documental. Foram selecionados 38 artigos para análise, publicados em produções nacionais de qualis A2 a B5. Em relação ao perfil dos autores, verificou-se que a maioria dos autores são do gênero masculino (60,18%) e que 28,70% da população da amostra apresenta título de doutor. A instituição de ensino a qual os autores estão vinculados que se destacou foi a UFMG (MG), seguida por UFSC (SC). Ainda, observou-se preferência em desenvolvimento de trabalhos em duplas ou trios. Em relação às referências bibliográficas, nota-se maior presença de livros e periódicos, com notável preferência por fontes internacionais.

Palavras-chave: Custos, ABC, Bibliometria

ABSTRACT

This study has the purpose of analyze the scientific production published in national journals that uses the Activity Based Costing in empirical researches, from the period of 2002 to 2015, analyzing the authors profiles, regarding gender, institution, level of production and training; the researches profiles, in relation to keywords and types of research and the profile of the references cited by the authors and their classification. This research is classified as descriptive, quantitative, with bibliographical and documental research. A total of 38 articles were selected as sample, published in national journals with Qualis A2 to B5. Regarding the authors' profile, the majority are males (60,18%) and 28,70% have a PhD title. The institutions with most citations in this work are the UFMG (MG), followed by the UFSC (SC). Still, it was noted the preference for works made by duos or trios. In regard to the references, it is showed a predilection to books and journals, with notable preference to international sources.

Keywords: Costs, ABC, Bibliometrics

¹ Trabalho de Conclusão de Curso apresentado no segundo semestre de 2012, ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuarias da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

² Orientadora: Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS). Doutora em Agronegócio pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Professora do Departamento de Ciências Contábeis e Atuarias da UFRGS.

³ Graduando do curso de Ciências Contábeis da UFRGS.

1 INTRODUÇÃO

No contexto atual de competitividade no cenário produtivo, as organizações se veem com uma necessidade de sempre estarem preparadas para combater a concorrência, de maneira a manterem-se no mercado de modo competitivo e lucrativo. Com isso em mente, um sistema de custeio é uma ferramenta de auxílio para manter uma eficácia e eficiência, não somente nas indústrias, mas também nos comércios e serviços. Para tanto, é necessário saber avaliar qual o melhor método de custeio para cada tipo de atividade prestada para a empresa.

Segundo Martins (2003, p.60) o método de custeio baseado por atividades, ou ABC, “é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos”. Muitas empresas acabam utilizando o método de custeio ABC, pois suas características de redução de rateio e o baseamento em atividades parecem tornar este método o mais eficaz para seu tipo de atividade.

Com o avanço educacional que vem ocorrendo no Brasil nas últimas décadas, aumenta-se o número de pesquisas realizadas em território nacional. Enquanto não se discute o aumento em quantidade de trabalhos produzidos no país, cabe-se uma discussão a respeito da qualidade dos mesmos. Para tanto, questiona-se qual o atual estado das produções científicas nacionais elaboradas a respeito da implementação da metodologia de custeio ABC nos mais diversos tipos de organizações.

O objetivo deste trabalho é realizar uma pesquisa bibliométrica, a fim de analisar a produção científica realizada no período tratando-se do Método de Custeio ABC, no período de 2002 a 2015, a partir de pesquisas empíricas publicadas em periódicos nacionais da área contábil, com o intuito de traçar um perfil da produção nacional no assunto.

Uma análise de trabalhos por si só já se subentende mais de um objetivo. Partindo do princípio do objetivo geral, claramente se consegue verificar vários objetivos específicos e mais amplos, como:

- Identificar e traçar o perfil das pesquisas e dos pesquisadores
- Abordar padrões de referências, tanto para autores quanto para instituições.
- Descrever autores e instituições mais prolíficos na área em questão.

O tema abordado justifica-se por se tratar de uma pesquisa com o intuito de avaliar o estado atual dos trabalhos elaborados a respeito da implementação da metodologia de custeio ABC, especialmente nas pesquisas nacionais.

Algumas pesquisas já foram realizadas nesta temática. Stefano e Freitas (2014), por exemplo, realizaram esta mesma abordagem, porém baseando-se em estudos essencialmente internacionais. Este trabalho intendeu-se a examinar pesquisas realizadas exclusivamente em solo nacional. Fazendo uma análise com uma amostra mais específica e familiar, é possível achar-se resultados divergentes aos outros trabalhos já realizados com este mesmo objetivo.

Esta pesquisa se mostra benéfica tanto na área contábil quanto na área de gerencial. Com uma amostra pouco diversificada, com estudos realizados somente no país, pode-se ter uma visão mais realista de como se encaixa o sistema de custeio ABC na realidade da economia nacional.

Claramente, por possuir uma amostragem extremamente definida, esta pesquisa não teve como objetivo avaliar o sistema de custeio ABC executado e pesquisado em outros países do mundo, o que poderia acarretar em resultados divergentes aos propostos aqui, devido às diferenças culturais, teóricas e práticas dos diversos países que uma pesquisa com maior amostragem poderia trazer.

Realizar este estudo neste período atual pode trazer benefícios, visto o aumento de produções que vem sendo realizada focando-se neste mesmo assunto ao longo dos anos. Pesquisas com este mesmo enfoque já foram realizadas, vide trabalhos de Cardoso, Pereira e Guerrero (2007) e Santos, Silva e Faulk (2011), porém é de bom grado realizar esta pesquisa abrangendo dados mais recentes, com foco no desenvolvimento e mudanças realizadas em curto prazo em tais pesquisas.

Este artigo está estruturado em cinco partes, sendo iniciado pela introdução, o referencial teórico, subdividido em quatro categorias, e a metodologia de pesquisa. Em seguida, são apresentadas as seções de coleta de dados e considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste item, serão abordados quatro tópicos específicos, de forma a referenciar o desenvolvimento da pesquisa: custos e sua ligação a contabilidade, a classificação teórica dos custos e o activity based costing (ABC) Finalizando, foi elaborado outro tópico especificamente para a discussão do estado da arte, onde será discutido e analisado os trabalhos produzidos anteriormente a este.

2.1 CUSTOS E A CONTABILIDADE

Oriunda da contabilidade financeira, a contabilidade de custos fez-se necessária com o surgimento das primeiras indústrias, focada em executar apenas o controle de estoques. Entretanto, com o desenvolvimento contínuo dos mercados e o aumento da complexidade das relações empresariais, a contabilidade de custos passou também a tratar de aspectos gerenciais, sendo uma fonte relevante no auxílio ao controle e de ajuda a tomada de decisões (MARTINS, 2003). Seu desenvolvimento, no Brasil, intensificou-se na década de 1970, devido a incentivos econômicos da época, conhecida como a época do *milagre econômico* (PIZZOLATO, 2000).

Segundo Maher (2001), a contabilidade de custos é o ramo da contabilidade que mede, registra e relata informações sobre custos. Custo, segundo Martins (2003, p. 17) “é um gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços”. Os custos de uma empresa resultam de fatores internos e externos, tais quais a capacidade tecnológica, a qualificação de mão-de-obra, o nível de demanda e o preço dos insumos (MEGLIORINI, 2006).

2.2 CLASSIFICAÇÃO TEÓRICA DOS CUSTOS

Ainda segundo Megliorini (2006), os custos podem ser classificados de duas maneiras: quanto aos produtos fabricados (custos diretos ou custos indiretos) e quanto ao comportamento em diferentes volumes de produção (custos fixos ou custos variáveis)

Custos diretos, para Horngren, Foster e Datar (2000, p. 20) “são os custos que estão relacionados a um determinado objeto de custo e que podem ser identificados com este de maneira economicamente viável”. Custos diretos são custos que podem ser apropriados de maneira direta aos produtos, sem a necessidade de qualquer medida de alocação (MARTINS, 2008). Custos indiretos, por sua vez, são custos que não oferecem condição objetiva de relação aos produtos, sendo necessárias medidas de alocação aos produtos. (MARTINS, 2008).

Custos fixos são aqueles que tendem a permanecer em determinado nível, independente do volume produzido pela empresa (KOLIVER, 2003). Segundo Megliorini (2006, p.10), custos fixos “são aqueles que decorrem da manutenção da estrutura produtiva da empresa”.

Custos variáveis, por sua vez, são custos que variam de acordo com o volume produzido em determinado período de tempo (MEGLIORINI, 2006). Para Dutra (1995, p.37)

os custos variáveis são “custos que variam em função da variação do volume de atividade, ou seja, da variação da quantidade produzida no período”.

2.3 ACTIVITY BASED COSTING (ABC)

O método de custeio *Activity Based Costing* (Custeio Baseado em Atividades) foi criado pelos pesquisadores Robert Kaplan e Robin Cooper, durante a década de 1980. Este método veio à tona devido ao aumento dos custos indiretos ocorridos nas empresas, fato que incentivou a elaboração de um método mais apropriado para a alocação deste tipo de custo. (MEGLIORINI, 2006). Segundo Oliveira e Perez Jr. (2000, p.165)

O ABC é um sistema fundado na análise das atividades desenvolvidas na empresa. Seu interesse baseia-se nos gastos indiretos ao bem ou serviço produzido, uma vez que os custos primários (matérias-primas e mão-de-obra) não representam problemas de custeio em relação ao produto. A metodologia deste método parte do princípio que todos os custos incorridos numa empresa acontecem na execução de atividades, como: contratar mão-de-obra, comprar matéria-prima, pagar salários e fornecedores etc.

No custeio ABC, para Cogan (2002, p.43), “os custos são atribuídos às atividades baseadas no uso dos recursos, depois atribuídos aos objetos de custos, tais como produtos ou serviços baseados no uso de atividades”.

Segundo Ching (2001, p.41), o ABC é um “método de rastrear os custos de um negócio ou departamento para as atividades realizadas e de verificar como estas atividades estão relacionadas para a geração de receitas e consumo dos recursos”.

Na visão de Horngren, Foster e Datar (2000, p.103), o método ABC “evidencia o custo das atividades como objetos fundamentais de custo e utiliza o custo das mesmas como base de atribuição a outros objetos de custo, como produtos, serviços ou clientes”.

O custeio ABC foi desenvolvido para fazer uma apropriação mais correta e menos arbitrária dos custos indiretos, preterindo rateios com pouca relação entre custos e produtos, dando mais ênfase nas atividades envolvidas em um processo produtivo (SANTOS, 2009).

O método ABC, segundo Gonçalves (2015, p.33) “pretende melhorar a determinação dos custos de diferentes tipos de objetos de custo, nomeadamente produtos e clientes.”.

Para melhor entender o Custeio Baseado por Atividade, faz-se necessário a definição de conceitos relevantes para o uso correto deste método. Atividade, segundo Martins (2008, p.64) “é uma ação que utiliza recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros para se produzirem bens ou serviços”.

As atividades, ainda, podem ser classificadas levando-se em consideração o valor que agrega a produção, sendo elencadas de atividade de alto valor agregado a atividades com pouco ou nenhum valor agregado (BOTELHO, 2008).

Direcionadores de custo, ainda segundo Martins (2008), são fatores que determinam o custo de uma atividade. Atividades precisam de recursos para serem realizadas, sendo os direcionadores a real causa de seu custo.

O processo de utilização do método de custeio ABC segue quatro etapas, apresentadas a seguir, segundo Martins (2008).

- a) Identificação das atividades relevantes
- b) Atribuição dos custos às atividades
- c) Identificação e seleção dos direcionadores de custos
- d) Atribuição dos custos das atividades aos produtos

2.4 ESTADO DA ARTE

Pesquisas bibliométricas envolvendo o tema central da contabilidade vêm sendo realizadas no Brasil desde o início da década de 2000. Em 2002, Oliveira analisou o conteúdo e a forma de cinco periódicos nacionais em contabilidade na década de 1990, sendo este um dos primeiros trabalhos bibliométricos nesta área realizados em território nacional. Com o objetivo de mapear o universo das publicações na área contábil nacional, tal pesquisa identificou a área de contabilidade de custos como a quinta área com mais produção nacional, atrás apenas de contabilidade gerencial, contabilidade financeira, teoria da contabilidade e educação contábil. Entretanto, em 1992, Chung, Pak e Cox já haviam analisado os padrões da produção científica contábil americana, usando-se de métodos bibliométricos. No Brasil, um dos trabalhos pioneiros foi o de Alvarenga, realizado em 2000, avaliando as pesquisas publicadas na Revista Brasileira de Estudos Pedagógicos, limitando-se a um período de trinta anos, entre 1944 e 1974, com o intuito de avaliar elementos textuais e paratextuais constantes nos artigos pesquisados, obtendo resultados conclusivos.

Já em 2003, Leal, Oliveira e Soluri propuseram uma análise de mais de quinhentos artigos publicados em periódicos nacionais de finanças, entre um período de 1979 e 2011. Ainda em 2003, Moriki e Martins analisaram, sob uma ótica bibliométrica, o referencial teórico de teses e dissertações de programas de pós-graduação de cursos de contabilidade. Ambos os estudos apresentaram resultados conclusivos: no primeiro, os padrões encontrados diferem de leis bibliométricas; no segundo, demonstram uma preferência

no uso de livros como material referencial, em detrimento de artigos de periódicos, teses e anais.

No ano de 2012, Machado, Silva e Beuren pesquisaram a respeito das produções científicas de custos publicadas em periódicos nacionais, com foco sob a perspectiva bibliométrica e das redes sociais, com o objetivo de identificar as características da produção científica de custos. Mais recentemente, em 2015, Santos realizou uma análise bibliométrica dos artigos publicados como estudos bibliométricos no Congresso Brasileiro de Custos, apresentando, entre seus resultados, uma elevação constante das produções bibliométricas ao longo dos anos.

Em 2008, Diehl, Souza e Alves realizaram um estudo sobre publicações realizadas sobre Custeio Baseado por Atividades em eventos científicos, com o objetivo de analisar as características das publicações científicas sobre o ABC em edições do Congresso Brasileiro de Custos, tendo como um dos achados o número crescente de artigos produzidos anualmente sobre o assunto pesquisado. Já em 2011, Santos, Silva e Falk realizaram um trabalho sobre o mesmo tema específico, porém tratando de estudos publicados em periódicos nacionais de contabilidade, tendo também como objetivo a identificação de características e padrões na pesquisa contábil. Pesquisas abordando este mesmo assunto, porém realizadas com base de dados internacionais, também vêm sendo realizadas, destacando-se o trabalho de Stefano e Freitas, realizado em 2014.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

Ao classificar-se uma pesquisa, é necessário considerar-se três metodologias de classificação: quanto aos objetivos, quanto aos procedimentos e quanto à abordagem do problema.

Neste trabalho, foi realizada uma pesquisa descritiva. Segundo Gil (2008, p. 28), uma pesquisa descritiva “tem como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou estabelecimento de relações entre as variáveis”. Esta escolha de objetivo se dá em questão da abordagem pretendida por este estudo, que visa descrever e estabelecer relações distintas entre os estudos selecionadas para a amostra.

Quanto ao procedimento, esta pesquisa se classifica como bibliográfica. Ainda segundo Gil (2008, p. 50) uma pesquisa bibliográfica “é desenvolvida a partir de material já

elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos”. Levando em conta os objetivos propostos a este trabalho, a melhor metodologia de procedimento é a realização de uma pesquisa bibliográfica.

Já quanto a abordagem do problema, trata-se de uma pesquisa qualitativa. Pesquisas qualitativas tem como objetivo descrever um problema, analisando a interação de variáveis (RICHARDSON, 1999). Esta pesquisa, de acordo com seus objetivos e à teoria proposta, se encaixa como pesquisa qualitativa.

3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA DA PESQUISA

A população desta pesquisa se define em todos os artigos publicados, em periódicos nacionais de contabilidade, com o uso do método de custeio ABC, no período de 2002 a 2015. A pesquisa foi realizada em títulos, resumo e palavras-chave. A amostragem, por sua vez, foi realizada por julgamento.

3.3 PROCEDIMENTOS DE COLETA E ANÁLISE

O instrumento de coleta utilizado neste trabalho foi a pesquisa de fontes secundárias. Uma pesquisa de fontes secundárias, ou bibliográfica, permite não só resolver problemas existentes, mas também pode explorar áreas onde problemas ainda não foram encontrados (MARCONI, LAKATUS, 2002). A coleta dos dados foi feita de acordo com o Qualis Capes dos periódicos nacionais de contabilidade, sendo selecionados apenas artigos publicados em revistas de qualis A2 a B5, contabilizando um total de 38 artigos publicados analisados, listados a seguir.

Tabela 1 - Listagem dos trabalhos analisados

| | <u>Qualis</u> | <u>Revista</u> | <u>Título</u> | <u>Ano</u> |
|----|---------------|--|--|------------|
| 1 | A2 | Contabilidade & Finanças | O uso do custeio baseado em atividades: ABC (<i>Activity Based Costing</i>) nas maiores empresas de Santa Catarina | 2002 |
| 2 | A2 | | Custeio ABC no ambiente hospitalar: um estudo nos hospitais universitários e de ensino brasileiros | 2007 |
| 3 | A2 | | Custeio baseado em atividades (ABC) aplicado aos processos de compra e venda de distribuidora de mercadorias | 2005 |
| 4 | A2 | | Custeio baseado em atividades aplicado à prestação de serviços médicos de radiologia | 2004 |
| 5 | B1 | Contabilidade Vista & Revista | Sistemas de Custeio em Instituições Hospitalares: Estudo Comparativo entre os Hospitais da Cidade de Muriaé - MG | 2006 |
| 6 | B1 | | Análise da Aplicabilidade do Sistema ABC em Hospitais e Congêneres | 2005 |
| 7 | B1 | | Aplicabilidade do Custeio Baseado em Atividades: Comparação entre Hospital Público e Privado | 2005 |
| 8 | B1 | | Gestão de Custos num Hospital de Santa Cruz do Sul, RS | 2003 |
| 9 | B1 | | Análise da Aplicabilidade do Sistema de Custeio Baseado em Atividades em um Hospital Público | 2004 |
| 10 | B1 | | Modelo de Custeio baseado em Atividades Aplicado a Decisões de Produção de Curto Prazo | 2006 |
| 11 | B1 | | Aplicabilidade do Custeio Baseado em Atividades em Hospitais | 2005 |
| 12 | B1 | | Aplicação do <i>Activity Based Costing</i> no Setor de Maternidade de uma Organização Hospitalar | 2005 |
| 13 | B1 | Universo Contábil | Custeio das modalidades de consumo de recursos: um estudo de caso sobre abc em bancos | 2007 |
| 14 | B1 | | Custeio variável integrado ao custeio baseado em atividades: estudo de caso em indústria de embalagem para presentes | 2007 |
| 15 | B1 | | Integração do custeio ABC com o Método UP: Um estudo de caso | 2005 |
| 16 | B1 | Revista Enfoque: Reflexo Contábil | Custeio ABC em entidades públicas: evidências de sua utilização em um centro municipal de educação infantil | 2008 |
| 17 | B1 | | Custeio baseado em atividades no setor administrativo | 2005 |
| 18 | B1 | Revista Contemporânea de Contabilidade | Aplicação de um modelo de custeio baseado em atividade (ABC) ao setor vitivinícola | 2006 |
| 19 | B1 | | O ABC em uma empresa de desenvolvimento de software: um estudo de caso | 2004 |
| 20 | B1 | | <i>Activity Based Costing knowledge: empirical study on small and medium-size enterprises</i> | 2012 |
| 21 | B2 | Revista BASE | Custeio das atividades das técnicas de nucleação implantadas nas clareiras abertas pela exploração petrolífera na Amazônia central | 2013 |
| 22 | B3 | Contexto | Aplicação do custeio baseado em atividades: estudo de caso em um laboratório de análises clínicas | 2007 |

(continuação)

| | <u>Qualis</u> | <u>Revista</u> | <u>Título</u> | <u>Ano</u> |
|----|---------------|--|---|------------|
| 23 | B3 | Revista Catarinense da Ciência Contábil | Proposta de Implementação do Custeio Baseado em Atividades na Gestão de Serviços Odontológico | 2013 |
| 24 | B3 | | Implementação do Custeio Baseado em Atividades para Gestão dos Gastos de uma Empresa de Serviços Alimentícios | 2014 |
| 25 | B4 | Revista ABCustos | O <i>Activity Based Costing</i> (ABC) na Companhia de Eletricidade do Estado da Bahia (Coelba): fatores relevantes para a implantação, o modelo e os resultados obtidos | 2011 |
| 26 | B4 | | Uma proposta de gerenciamento de custos em pequenas organizações utilizando o <i>Activity Based Costing</i> | 2010 |
| 27 | B4 | | Os Benefícios do Custeio Baseado em Atividades na Gestão de Custos em uma Empresa Agrícola | 2014 |
| 28 | B4 | | Utilização do Custeio ABC na montagem de Sistema de Cobrança Interno para os departamentos de TI: Um Estudo de Caso em um Banco de Varejo | 2008 |
| 29 | B4 | | Aplicação do Custeio Baseado em Atividades em uma empresa de serviços rodoviários | 2015 |
| 30 | B4 | | Modelagem das atividades em centro cirúrgico de hospitais para o desenvolvimento de um sistema de informação hospitalar | 2009 |
| 31 | B4 | Revista UNB Contábil | Uma Análise da Implantação do Custeio Baseado em Atividades em uma Empresa de Produção por Encomenda | 2008 |
| 32 | B4 | | Análise da aplicação do sistema de custeio baseado em atividades em hospitais públicos | 2003 |
| 33 | B4 | | O custeio baseado em atividade para apuração dos custos de uma organização hospitalar filantrópica | 2003 |
| 34 | B4 | | Análise do Custeio por atividades e do custo meta sob a abordagem da avaliação da informação, em contexto estratégico | 2002 |
| 35 | B4 | Revista Pensar Contábil | Proposta de Implementação do Custeio Baseado em Atividades no Legislativo Municipal | 2010 |
| 36 | B4 | | <i>Optimización de Costes en el Sector Hotelero Español: Aplicabilidad del ABC/ABM</i> | 2014 |
| 37 | B4 | Revista Contabilidade e Controladoria | Gerenciamento dos custos operacionais em produtos conjuntos | 2011 |
| 38 | B5 | Revista de Informação Contábil | Modelagem do custeio baseado em atividades para farmácias hospitalares | 2009 |

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Por sua vez, os procedimentos de análise foram realizados via análise bibliométrica dos dados. A bibliometria desenvolve padrões matemáticos para medir os aspectos quantitativos de produções, usando seus resultados para apoiar tomadas de decisão (MACHIAS-CHAPULA, 1998).

O termo bibliometria foi criado em 1969, por Alan Pritchard. Pritchard definiu o termo como a aplicação de métodos matemáticos e estatísticos para esclarecer o processo e a

natureza do desenvolvimento de determinada ciência (LAWANI, 1981). Segundo Macias-Chapula (1998, p. 134)

Bibliometria é o estudo dos aspectos quantitativos da produção, disseminação e uso da informação registrada. Usada pela primeira vez por Pritchard, em 1969, a bibliometria desenvolve padrões e modelos matemáticos para medir esses processos, usando seus resultados para elaborar previsões e apoiar tomadas de decisões.

Segundo Pinheiro (1983), os métodos bibliométricos podem ser estáticos ou dinâmicos. Métodos estáticos medem, em um determinado período de tempo, os parâmetros da literatura, ou seja, autores, títulos, documentos e periódicos. O método dinâmico, por outro lado, é utilizado para medir a variação e o crescimento dos mesmos parâmetros, ao longo do tempo. As principais leis da bibliometria, todas estáticas, segundo Santos, Silva e Falk (2011) são:

- a) Lei de Bradford, que estuda a distribuição da literatura periódica numa área específica. Segundo Bradford, a distribuição da literatura em periódicos segue uma fórmula $1:n:n^2$. Exemplificando, supondo que um pesquisador tenha cinco fontes primárias de pesquisa e que, nestas fontes, encontre 12 artigos de bom uso. Entretanto, para achar outros 12 artigos, ele precisaria de mais dez fontes diferentes de pesquisa. Seguindo esta lógica, para chegar em 36 artigos no total, seria necessário pesquisar em 35 fontes de pesquisa (as cinco iniciais, mais as dez secundárias, seguido das vinte terciárias).
- b) Lei de Lotka, que estuda a produtividade dos autores: Segundo Lotka, o número de autores que publica n artigos é igual a $1/n^2$ dos autores que publicam apenas um artigo. Exemplificando, o número de autores que publicam dois artigos é equivalente a $1/4$ dos autores que publicam apenas um artigo.
- c) Lei de Zipf, que estuda a frequência no uso de palavras em um determinado texto. Criada pelo linguista George Zipf.

4 ANÁLISE DE DADOS

Nesta sessão serão analisados os artigos selecionados a respeito da autoria dos estudos e o perfil dos autores e das pesquisas. Serão analisados a quantidade dos autores por artigo, o gênero dos autores nos tais artigos, a titulação dos autores na data da publicação dos artigos e os autores mais prolíficos. Além disso, serão analisadas as

instituições com mais publicações na amostra selecionada. No que tange a pesquisa, serão analisadas as palavras-chave, os tipos variados de pesquisa e as respectivas referências.

Tabela 2 - Quantidade de autores dos artigos analisados

| Quantidade | Ano de Publicação | | | | | | | | | | | | | | Σ | F |
|------------------------------------|-------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|--------|
| | 2002 | 2003 | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | | |
| Um Autor | 1 | | 1 | 1 | 1 | | | | 1 | 1 | 1 | | | | 7 | 18,42 |
| Dois Autores | 1 | 2 | | 1 | 2 | 1 | 1 | | | 1 | | 1 | 1 | | 11 | 47,37 |
| Três Autores | | | 2 | 2 | | 1 | 1 | | | | | | 2 | | 8 | 68,42 |
| Quatro Autores | | 1 | | 1 | | 2 | 1 | | 1 | | | | | | 6 | 84,21 |
| Mais de Quatro Autores | | | | 2 | | | | 2 | | | | 1 | | 1 | 6 | 100,00 |
| Total de Artigos | 2 | 3 | 3 | 7 | 3 | 4 | 3 | 2 | 2 | 2 | 1 | 2 | 3 | 1 | 38 | |
| Total de Autores | 3 | 8 | 7 | 23 | 5 | 13 | 9 | 11 | 5 | 3 | 1 | 7 | 8 | 5 | 108 | |
| Média de Autores por Artigo | 1,50 | 2,67 | 2,33 | 3,29 | 1,67 | 3,25 | 3,00 | 5,50 | 2,50 | 1,50 | 1,00 | 3,50 | 2,67 | 5,00 | 2,84 | |

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

A Tabela 2 apresenta a quantidade de autores nos artigos selecionados. Totalizam-se 108 autores dispersos nos artigos analisados, apresentando uma média de 2,84 autores por artigo. A preferência para artigos com apenas dois autores, que totalizam 29% dos artigos, se corrobora com o dado encontrado anteriormente. Por sua vez, pesquisas com três autores totalizam oito artigos, enquanto artigos de um único autor somam sete publicações. Artigos com apenas quatro autores, ou mais de quatro autores somam seis aparições cada.

Nota-se, ainda, que o ano de 2005 é o período mais prolífico em relação ao assunto estudado, com sete artigos publicados em periódicos nacionais, apresentando uma relativa margem em relação aos outros anos analisados. No ano de 2015, assim como em 2012, apenas um trabalho relativo ao assunto foi publicado.

A prioridade por dois autores vai ao encontro dos resultados encontrados por Machado, Silva e Beuren, de 2012, assim como no estudo de Santos, Silva e Falk, de 2011. No entanto, na pesquisa de Diehl e Sousa, de 2008, o resultado encontrado é de a priorização de estudos com apenas um autor.

Tabela 3 - Gênero dos autores dos artigos analisados

| ANO | Gênero | | Σ |
|--------------|-----------|-----------|------------|
| | Masculino | Feminino | |
| 2002 | 2 | 1 | 3 |
| 2003 | 4 | 4 | 8 |
| 2004 | 4 | 3 | 7 |
| 2005 | 13 | 10 | 23 |
| 2006 | 5 | 0 | 5 |
| 2007 | 9 | 4 | 13 |
| 2008 | 5 | 4 | 9 |
| 2009 | 4 | 7 | 11 |
| 2010 | 4 | 1 | 5 |
| 2011 | 2 | 1 | 3 |
| 2012 | 0 | 1 | 1 |
| 2013 | 5 | 2 | 7 |
| 2014 | 4 | 4 | 8 |
| 2015 | 4 | 1 | 5 |
| Total | 65 | 43 | 108 |

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Na Tabela 3, analisa-se o gênero dos autores apresentados na tabela anterior. Pouco mais de 60% dos autores, totalizando 65, são do sexo masculino, enquanto os 40% restantes são do sexo feminino. Levando-se a consideração a média de 2,84 autores por artigo, 1,71 desses autores são do sexo masculino, enquanto que apenas 1,13 são do sexo feminino.

Tabela 4 - Titulação dos autores dos artigos analisados

| Titulação | Ano de Publicação | | | | | | | | | | | | | | | Σ | % |
|--------------|-------------------|----------|----------|-----------|----------|-----------|----------|-----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|------------|----------------|---|
| | 2002 | 2003 | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | | | |
| Doutor | 1 | 2 | 1 | 4 | 2 | 4 | 2 | 2 | 3 | 2 | 1 | 3 | 3 | 1 | 31 | 28,70% | |
| Doutorando | | 1 | 1 | 4 | 1 | | 1 | 2 | 2 | | | 1 | | 1 | 14 | 12,96% | |
| Mestre | 2 | 2 | 2 | 8 | 1 | 5 | 1 | | | | | | 2 | 1 | 24 | 22,22% | |
| Mestrando | | 1 | 2 | 2 | | 1 | 1 | 2 | | 1 | | | 1 | | 11 | 10,19% | |
| Graduado | | 2 | 1 | 5 | 1 | 2 | 1 | 3 | | | | 3 | 1 | 2 | 21 | 19,44% | |
| Graduando | | | | | | 1 | 3 | 2 | | | | | 1 | | 7 | 6,48% | |
| Total | 3 | 8 | 7 | 23 | 5 | 13 | 9 | 11 | 5 | 3 | 1 | 7 | 8 | 5 | 108 | 100,00% | |

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

A Tabela 4 mostra a titulação dos autores que produziram os artigos selecionados. Aproximadamente 28% dos autores listados apresentavam doutorado completo, seguidos por 22% de autores com mestrado. Mestrandos somam meros 10% dos autores, enquanto que autores apenas graduados totalizam 19% dos autores dos artigos analisados. Autores doutorandos apresentam-se em aproximadamente 13% dos autores, 3% a mais do que autores mestrandos. Para finalizar, autores ainda em graduação somam 6% da amostra total.

Na pesquisa de Diehl e Souza, que analisaram a produção nacional do Custeio Baseado em Atividades de 1993 a 2009, a prioridade encontrada pelos autores era de pesquisadores mestres, porém não doutores.

Tabela 5 - Autores com mais publicações nos artigos analisados

| Autores | Ano de Publicação | | | | | | | | | | | | | | Σ |
|----------------------------|-------------------|----------|----------|-----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|-----------|
| | 2002 | 2003 | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | |
| Antonio Artur de Souza | | 1 | 1 | 3 | | 1 | 1 | 2 | | | | | | | 9 |
| Simone Letícia Raimundi | | 1 | 1 | 2 | | 1 | | 2 | | | | | | | 7 |
| Miriam Micarelli Struett | | 1 | 1 | 2 | | 1 | | | | | | | | | 5 |
| Fabiano Maury Raupp | | | | 1 | | | | | 1 | | | 1 | 1 | | 4 |
| Ilse Maria Beuren | 1 | 1 | | 1 | | | | | | | | | | | 3 |
| Ernani Mendes Botelho | | 1 | | 2 | | | | | | | | | | | 3 |
| Samuel Cogan | | | | | 1 | | | | | 1 | | | | | 2 |
| Luciano Gomes dos Reis | | | | 2 | | | | | | | | | | | 2 |
| Sônia Maria da Silva Gomes | | | 1 | | | | | | | 1 | | | | | 2 |
| Francisco Antônio Bezerra | | | | | | 1 | 1 | | | | | | | | 2 |
| Marinês Lucia Boff | | | | | | 1 | 1 | | | | | | | | 2 |
| Total | 1 | 5 | 4 | 13 | 1 | 5 | 3 | 4 | 1 | 2 | 0 | 1 | 1 | 0 | 41 |

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

A Tabela 5 apresenta os autores com maior número de publicações na amostra selecionada. Totalizam-se 78 autores diferentes nos artigos da amostra selecionada. Entretanto, do total apresentado, aproximadamente 88% dos autores estão presentes em apenas uma publicação. Ainda, constam cinco autores com duas publicações cada, além de dois autores com três publicações em seu nome. O autor mais prolífico, Antonio Artur de Souza, com colaboração em nove dos 38 artigos, aparece em um percentual de 21,05% dos artigos.

Percebe-se, ainda, uma grande disparidade de publicações ocorridas no ano de 2005, onde todos os autores mais prolíficos apresentaram produções. Entretanto, nos anos de 2012 e 2015, nenhum destes autores apresentaram publicação.

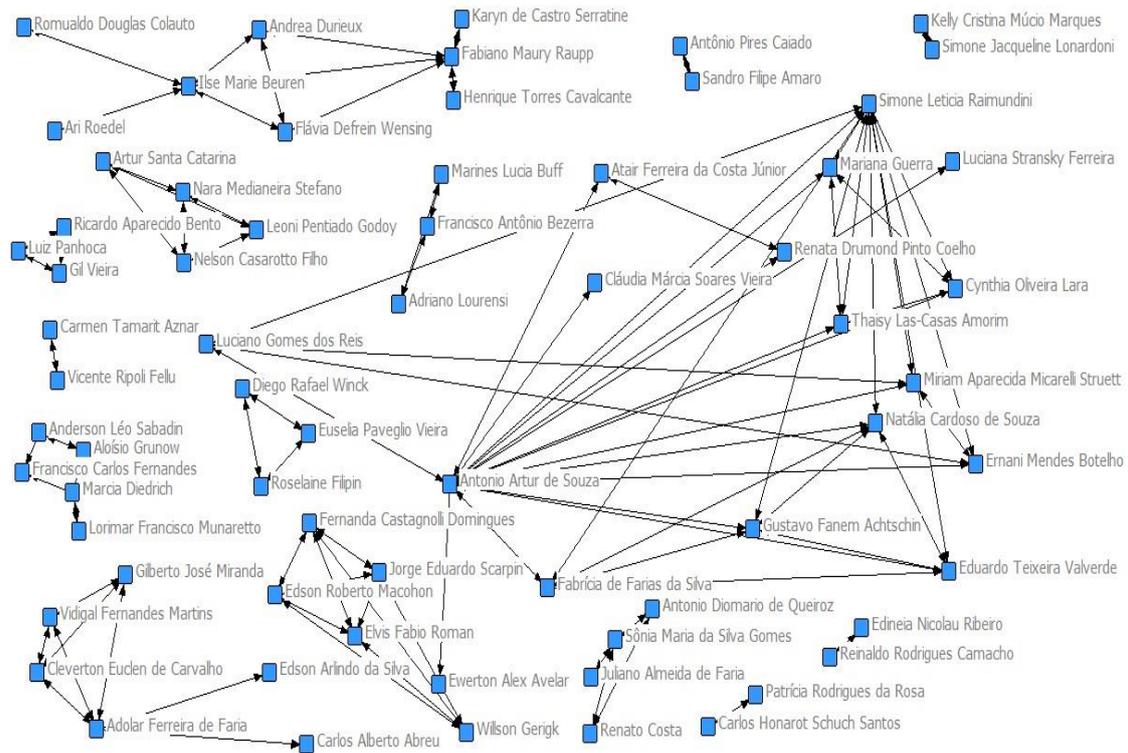
De acordo com a Lei de Lotka, o número de autores que publicam dois artigos é equivalente a 25% dos autores que publicam um artigo. Na amostra analisada, cinco autores publicaram dois artigos, o que equivale a apenas 7% dos autores que publicaram um artigo, grupo que totaliza 69 autores.

Ainda de acordo com Lotka, o número de autores que publicam três artigos é equivalente a 1/9 (11%) dos autores que publicam um artigo. Nesta amostra, dois autores publicaram três artigos, o que equivale a 4% dos autores com apenas uma publicação.

Os resultados encontrados corroboram os resultados encontrados nas pesquisas anteriores. Em 2008, na pesquisa de Diehl e Souza, o autor mais prolífico encontrado na amostra foi Samuel Cogan. Na pesquisa de Santos, Silva e Falk, de 2011, os autores mais prolíficos eram Ilse Marie Beuren, Antonio Artur de Souza, Simone Letícia Raimundini e

Fabiano Maury Rapp, todos presentes nos resultados encontrados nesta pesquisa. Um ano após, na pesquisa de Machado, Silva e Beuren, os autores mais citados eram Antônio Artur de Souza e Ilse Marie Beuren. A figura a seguir evidencia a rede de cooperação entre os autores dos estudos.

Figura 1 - Redes de cooperação entre os autores



Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Na figura 1, percebe-se a rede de cooperação entre os autores. O autor com mais cooperações, com oito ligações distintas, é Antônio Artur de Souza,. Outros autores a se notar são Simone Letícia Raimundini e Fabiano Maury Raupp.

Nota-se, ainda, que as redes de cooperação possuem laços fracos, visto que a maioria dos autores se encontra em grupos autônomos, com pouca ou nenhuma interação com grupos autônomos vizinhos. Salienta-se que autores que publicaram sozinhos, sem nenhuma rede de cooperação, foram excluídos da figura.

Tabela 6 - Instituições com mais publicações dos artigos selecionados

| Instituição | Ano de Publicação | | | | | | | | | | | | | | | Σ |
|----------------|-------------------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|---|----------|
| | 2002 | 2003 | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | | |
| UFMG (MG) | | | | 3 | | 1 | 1 | 2 | | | | | | | 7 | |
| UFSC (SC) | 1 | 1 | 1 | 1 | | | | | 1 | 1 | | | | | 6 | |
| UEL (PR) | | 1 | 1 | 2 | | | | | | | | | | | 4 | |
| FURB (SC) | | | | 2 | | 1 | 1 | | | | | | | | 4 | |
| UNB (DF) | 1 | 1 | 1 | | | | | | | | | | | | 3 | |
| UFRGS (RS) | | | | | | 1 | | 2 | | | | | | | 3 | |
| UDESC (SC) | | | | | | | | | 1 | | | 1 | 1 | | 3 | |
| UFV (MG) | | | | 2 | | | | | | | | | 1 | | 3 | |
| UNIMONTES (MG) | | | | 2 | | | | | | | | | | | 2 | |
| UEM (PR) | | | | 1 | | | 1 | | | | | | | | 2 | |
| UFSM (RS) | | | | | | 1 | | | 1 | | | | | | 2 | |
| UFRJ (RJ) | | | | | 1 | | | | | 1 | | | | | 2 | |
| UPF (RS) | | | | 1 | | | 1 | | | | | | | | 2 | |
| UFPR (PR) | | | | | | | | | | | | 1 | | 1 | 2 | |

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

A Tabela 6 apresenta as principais instituições de ensino que os autores estavam vinculados na época da publicação do artigo. Um total de 28 instituições foram citadas na amostra selecionada, sendo que metade estão presentes em apenas uma publicação. A Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG) e a Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC) são as instituições mais prolíficas, com sete e seis artigos, respectivamente. Novamente, percebe-se uma grande disparidade do ano de 2005 em relação aos demais anos analisados.

Na pesquisa de Santos, Silva e Falk, de 2011, as universidades mais encontradas foram a UFSC e a UFMG, de maneira semelhante ao encontrado nesta pesquisa. Na pesquisa de Machado, Silva e Beuren, que analisa a produção geral de custos, não apenas do método ABC, há prioridade para a USP, porém a UFSC aparece presente como a segunda instituição mais listada.

Tabela 7 - Palavras-Chave mais citadas nos artigos selecionados

| Palavras-Chave | Ano de Publicação | | | | | | | | | | | | | | | Σ |
|-------------------------------|-------------------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|----|----------|
| | 2002 | 2003 | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | | |
| Custeio Baseado em Atividades | | 1 | 1 | 5 | | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 1 | 18 | |
| Custos | | | | 1 | 1 | 1 | | | | 1 | | | 1 | | 5 | |
| ABC | | | 1 | 1 | 1 | | | | | 1 | 1 | | | | 5 | |
| Hospitais - Custos | | 1 | | 4 | | | | | | | | | | | 5 | |
| Activity Based Costing | 1 | | | | | 1 | 1 | | | | | | | | 3 | |
| Atividades | 1 | | | 1 | | | | | 1 | | | | | | 3 | |
| Gestão de Custos | | | | | | 2 | | | 1 | | | | | | 3 | |

(Continuação)

| | 2002 | 2003 | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | Σ |
|------------------------------|----------|----------|----------|-----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|-----------|
| Estudo de Caso | | | | 1 | | | | | | | | 1 | | | 2 |
| Hospitais - Administração | | | 1 | 1 | | | | | | | | | | | 2 |
| Serviço | | | 1 | | | | | | 1 | | | | | | 2 |
| Custeio ABC | | | | | | | | | 1 | 1 | | | | | 2 |
| Total | 2 | 2 | 4 | 14 | 2 | 5 | 3 | 1 | 5 | 4 | 2 | 3 | 2 | 1 | 50 |

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

A Tabela 7 apresenta as principais palavras-chave encontradas nos 38 artigos analisados. A palavra-chave mais encontrada foi “Custeio Baseado em Atividades”, presente em dezoito dos artigos selecionados. As palavras “ABC”, “*Activity Based Costing*”, “Custeio ABC” e “Sistema ABC” também foram citadas mais de uma vez.

Além disso, percebe-se uma grande presença da palavra-chave hospitais, tanto em relação aos seus custos quanto em relação à sua administração. O serviço hospitalar, por tratar-se de uma atividade altamente padronizada, torna-se uma das mais utilizadas e testadas no uso da metodologia de custeio por atividades.

Tabela 8 - Características da Pesquisa dos artigos selecionados

| Dados da Pesquisa | Ano de Publicação | | | | | | | | | | | | | | | Σ | % |
|------------------------------------|-------------------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|-----------|----------------|---|
| | 2002 | 2003 | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | | | |
| TIPO DE PESQUISA | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Descritiva | | | | 1 | 1 | 2 | | | | 1 | | 1 | 1 | | 7 | 18,42% | |
| Explicativa | | | | | | | | | | | | | | | 0 | 0,00% | |
| Exploratória | | 1 | | 2 | | 1 | 1 | | 1 | | | | 1 | 1 | 8 | 21,05% | |
| Não Identificado | 2 | 2 | 3 | 4 | 2 | 1 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | | 23 | 60,53% | |
| Total | 2 | 3 | 3 | 7 | 3 | 4 | 3 | 2 | 2 | 2 | 1 | 2 | 3 | 1 | 38 | 100,00% | |
| EMPREGO DE MÉTODO | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Qualitativo | | 1 | 2 | 1 | | 1 | 1 | 2 | 1 | 1 | | 1 | 1 | 1 | 13 | 34,21% | |
| Quantitativo | | | | 1 | | 2 | | | | | | | | | 3 | 7,89% | |
| Não Identificado | 2 | 2 | 1 | 5 | 3 | 1 | 2 | | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | | 22 | 57,89% | |
| Total | 2 | 3 | 3 | 7 | 3 | 4 | 3 | 2 | 2 | 2 | 1 | 2 | 3 | 1 | 38 | 100,00% | |
| PROCEDIMENTOS | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Estudo de Caso | | 3 | 3 | 5 | 1 | 3 | 3 | 2 | 2 | 1 | | 2 | 2 | 1 | 28 | 73,68% | |
| Levantamento | 1 | | | | 1 | 1 | | | | | 1 | | 1 | | 5 | 13,16% | |
| Pesquisa Bibliográfica | 1 | | | 2 | 1 | | | | | 1 | | | | | 5 | 13,16% | |
| Total | 2 | 3 | 3 | 7 | 3 | 4 | 3 | 2 | 2 | 2 | 1 | 2 | 3 | 1 | 38 | 100,00% | |
| TÉCNICAS DE COLETA DE DADOS | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Questionário | 1 | | | | 1 | 1 | | | | | | | | | 3 | 7,89% | |
| Entrevista | | 2 | 2 | 4 | | 1 | 2 | 2 | 2 | 1 | 1 | | 2 | | 19 | 50,00% | |
| Documental | 1 | 1 | 1 | 3 | 2 | 2 | 1 | | | 1 | | 2 | 1 | 1 | 16 | 42,11% | |
| Total | 2 | 3 | 3 | 7 | 3 | 4 | 3 | 2 | 2 | 2 | 1 | 2 | 3 | 1 | 38 | 100,00% | |

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

A Tabela 8 apresenta as características da pesquisa, divididas em quatro etapas: tipo de pesquisa, método de pesquisa, procedimento de pesquisa e coleta de dados.

Em relação ao tipo de pesquisa, poucos trabalhos citaram explicitamente um dos exemplos teóricos. Aproximadamente 60% dos trabalhos selecionados não apresentam o tipo de pesquisa claro, totalizando 23 artigos. Os restantes quinze artigos dividem-se em pesquisas descritivas e exploratórias, com sete e oito exemplos, respectivamente. A pesquisa explicativa não foi citada em nenhum dos artigos da amostra selecionada.

Também pouco explícitos foram os métodos de pesquisa aplicados. Não foram identificados métodos em aproximadamente 58% dos trabalhos selecionados. Entretanto, dos artigos restantes que identificaram um método, treze citaram como método o tipo qualitativo, enquanto que apenas três trabalhos identificaram a pesquisa realizada como quantitativa.

Entretanto, em relação ao procedimento da pesquisa, todos os artigos selecionados foram explícitos ao descrever o tipo de procedimento utilizado. Citado em pouco mais de 73% das pesquisas, o estudo de caso foi o procedimento mais utilizado. Em seguida, os procedimentos de levantamento e pesquisa bibliográfica totalizam 27% do restante das pesquisas, visto que ambos apresentam cinco publicações que os utilizam como procedimento de pesquisa.

Para finalizar, o procedimento de coleta de dados também foi expressamente divulgado. Os métodos de entrevista e de coleta documental são os dois mais citados, com 19 pesquisas se utilizando de entrevistas, além de 16 outras publicações com coleta documental. Os restantes três trabalhos divulgaram seu procedimento de coleta como questionário.

Em relação aos procedimentos de pesquisa, tanto os trabalhos de Diehl e Souza, de 2008, e Machado, Silva e Beuren, de 2011, apresentam prioridade para o estudo de caso. Em relação à coleta, na pesquisa de Diehl e Souza, o instrumento mais utilizado foi o documental. Ambos os resultados encontrados nestas pesquisas vão de acordo ao encontrado na atual pesquisa.

Tabela 9 - Tipos de referência dos artigos selecionados

| Ano | L | P | A | S | T | D | AN | O | Σ | N | I2 | Σ |
|-------------------------|--------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|--------------|-------------|--------------|--------------|
| 2002 | 60 | 30 | 0 | 1 | 1 | 0 | 0 | 0 | 92 | 10 | 82 | 92 |
| 2003 | 38 | 6 | 2 | 2 | 0 | 1 | 4 | 2 | 55 | 27 | 28 | 55 |
| 2004 | 23 | 0 | 0 | 0 | 0 | 3 | 0 | 2 | 28 | 18 | 10 | 28 |
| 2005 | 58 | 30 | 2 | 2 | 0 | 6 | 5 | 4 | 107 | 55 | 52 | 107 |
| 2006 | 22 | 39 | 1 | 2 | 0 | 2 | 2 | 2 | 70 | 16 | 54 | 70 |
| 2007 | 30 | 6 | 0 | 1 | 0 | 5 | 3 | 1 | 46 | 27 | 19 | 46 |
| 2008 | 27 | 14 | 0 | 2 | 1 | 5 | 7 | 0 | 56 | 25 | 31 | 56 |
| 2009 | 44 | 17 | 3 | 6 | 2 | 9 | 2 | 1 | 84 | 31 | 53 | 84 |
| 2010 | 23 | 11 | 1 | 0 | 3 | 7 | 5 | 5 | 55 | 40 | 15 | 55 |
| 2011 | 21 | 10 | 0 | 2 | 2 | 1 | 4 | 0 | 40 | 19 | 21 | 40 |
| 2012 | 4 | 54 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 58 | 0 | 58 | 58 |
| 2013 | 23 | 22 | 1 | 4 | 0 | 5 | 8 | 1 | 64 | 32 | 32 | 64 |
| 2014 | 26 | 61 | 1 | 3 | 0 | 2 | 0 | 0 | 93 | 20 | 73 | 93 |
| 2015 | 12 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 3 | 0 | 15 | 12 | 3 | 15 |
| Σ | 411 | 300 | 11 | 25 | 9 | 46 | 43 | 18 | 863 | 332 | 531 | 863 |
| Média por Artigo | 10,82 | 7,89 | 0,29 | 0,66 | 0,24 | 1,21 | 1,13 | 0,47 | 22,71 | 8,74 | 13,97 | 22,71 |

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Nota: “L” correspondem às referências bibliográficas de livros, enquanto que “P” são os periódicos descritos. Ainda, “A” são os artigos, “S” são as bibliografias de sites na internet. “T” e “D” são as teses e dissertações de trabalhos, “AN” são anais. “O” diz respeito a outros, ou seja, quando a referência não foi caracterizada em nenhuma das opções anteriores. O símbolo de somatório, “ Σ ”, foi utilizado para designar os totais. Ainda, “N” e “I2” foram utilizados para designar produções nacionais e internacionais, respectivamente.

Na Tabela 9 foi analisado o tipo de referência utilizado nas produções analisadas. Os tipos avaliados foram livros, periódicos, artigos, sites, teses, dissertações, anais e outros. Além disso, também foi analisado se a produção científica referenciada era nacional ou internacional.

Em média, cada produção elencava 22 fontes diferentes de referencial teórico, que era composto, em sua grande maioria, de livros e periódicos, que totalizam aproximadamente 82% do total das referências citadas.

Outra característica analisada foi o tipo de origem da referência, se nacional ou estrangeira. Em média, a preferência era para fonte referencial internacional, que totalizam pouco mais de 59% das referências nos trabalhos analisados.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como intuito realizar uma pesquisa bibliométrica a fim de analisar a produção científica realizada a respeito do Método de Custeio ABC no período de

2002 a 2015, a partir de pesquisas empíricas publicadas em periódicos nacionais da área contábil.

Para tanto, foram analisados todos os artigos referentes ao assunto publicados em revistas nacionais de Qualis A2 a B5, chegando-se a uma amostra final de 38 artigos para análise.

Nestes 38 artigos analisados, foi feita uma análise bibliométrica a partir de um levantamento de dados dos artigos selecionados. Foi analisado o perfil dos autores e das pesquisas, fazendo-se, ainda, um comparativo das mudanças que aconteceram em ambas as partes ao longo dos catorze anos analisados.

Primeiramente, percebe-se que o auge das publicações referentes ao custeio baseado em atividades foi o ano de 2005, com um total de sete estudos. Em média, são publicados de dois a quatro artigos deste assunto por ano, porém o ano de 2005 mostra-se bem acima desta média. Pode-se explicar este fato, entretanto, ao alto número de trabalhos realizados pelos autores mais prolíficos no assunto, que se utilizaram o ano de 2005 para publicar vários trabalhos relacionados a este assunto. Nota-se, ainda, a queda na produção de artigos no ano de 2015, o único ano da amostra, juntamente com 2012, que apresenta apenas um artigo publicado. Dos 38 artigos analisados, 20 foram produzidos entre os anos de 2003 a 2007, período em que este tema estava mais em voga.

Em relação ao perfil dos autores, percebe-se uma pequena maioria de homens (60,18%) em relação a mulheres (39,18%) pesquisadoras. Nos quatorze anos analisados, apenas o ano de 2009 apresenta uma maioria de mulheres em relação a homens, entretanto, em outros dois anos, apresentam-se igualmente. Outro fato em relação ao perfil dos autores é que, em sua maioria, são doutores, o que implica que pesquisadores com doutorado são mais prolíficos do que pesquisadores com apenas mestrado. Não obstante, percebe-se que os autores doutorandos são maior presença em relação aos autores mestrados.

A maioria das pesquisas, ainda, foi realizada por duplas ou trios, porém trabalhos individuais ou em quarteto apresentam uma representação relevante da amostra. Estas duplas ou trios apresentam pouca diversidade, com um grande grau de cooperação entre autores. Os autores mais prolíficos, Antonio Artur de Souza (com nove publicações), Simone Letícia Raimundi (com sete) e Miriam Micarelli Struett (com cinco) fazem parte de uma mesma rede de cooperação responsável por vários artigos analisados.

Em relação às instituições analisadas, a UFMG e a UFSC apresentam relativa vantagem em relação às demais, com presença em sete e seis publicações diferentes, respectivamente. Entretanto, outras doze instituições apresentam mais de uma pesquisa

selecionada, e mais quatorze, que totalizam 50% da amostra selecionada, apresentam apenas uma publicação.

Partindo para a análise das pesquisas selecionadas, a principal palavra-chave encontrada foi “Custeio Baseado em Atividades”, presente em dezoito das 38 publicações. Entretanto, palavras-chave como “ABC”, “Custeio ABC” e “*Activity Based Costing*” também foram encontradas. Ainda, percebe-se a grande presença da palavra hospitais, o que se leva a crer que os serviços hospitalares são uma das principais atividades em que o método ABC é utilizado.

Em relação às características da pesquisa, objetivou-se identificar quatro aspectos, sendo estes o tipo de pesquisa, o emprego de método, os procedimentos e as técnicas de coleta. Entretanto, devido aos diversos modelos utilizados pelos autores selecionados, as duas primeiras análises ficaram relativamente prejudicadas. Em relação ao tipo de pesquisa, percebe-se uma pequena vantagem da pesquisa exploratória (21,05%) em relação a pesquisa descritiva (18,42%). Cabe-se salientar que a pesquisa explicativa não apresenta nenhuma referência, e, ainda, 60,53% dos artigos não identificam em seu corpo textual o tipo de pesquisa realizada. Em relação à metodologia utilizada, novamente verifica-se um grande percentual de trabalhos que não a identificam (57,89%). Quando identificado, há uma vantagem para a pesquisa qualitativa, enquanto que a pesquisa quantitativa aparece em apenas 7,89% dos artigos analisados.

Quanto aos procedimentos e métodos de coleta, todas as pesquisas foram bem explícitas quanto as suas aplicações. O estudo de caso se apresenta em 73,68% dos artigos analisados, enquanto que o levantamento e a pesquisa bibliográfica apresentam-se pouco relevantes na amostra. A coleta de dados foi, em sua grande maioria, feita por entrevista (50%), ou meramente documental (42,11%). O uso de questionário mostra-se de pouco uso neste tipo de pesquisa, presente apenas em 7,89% dos estudos.

As pesquisas da amostra apresentam, em média, 22 fontes de referência, com grande prioridade para livros e periódicos. Com presença constante, porém pouco relevante, estão anais e dissertações. Ainda, percebe-se uma preferência a fontes internacionais do que a fontes nacionais.

Alguns aspectos desta pesquisa podem se tornar limitadores no que tange aos resultados encontrados, como a escolha da amostra a ser analisada e o período. Por não se tratar de uma pesquisa exaustiva do assunto, recomenda-se uma pesquisa com maior escopo e amostra para resultados mais conclusivos. Ainda, a pesquisa deste assunto mostra-se bastante

atual e, certamente, irá modificar-se ao longo dos anos pesquisados, o que irá acarretar em novas e mais atualizadas estudos a respeito do Método de Custeio Baseado em Atividades.

Desta maneira, sugere-se uma pesquisa com maior escopo e amostragem mais diversificada, de maneira a conseguir traçar um perfil mais detalhado e completo das pesquisas e pesquisadores desta área, que já possui uma importância elevada na pesquisa nacional e internacional.

REFERÊNCIAS

ALVARENGA, L. Contribuições para os estudos sobre a pesquisa educacional no Brasil: análise bibliométrica de artigos da Revista Brasileira de Estudos Pedagógicos 1944-1974. **Revista Brasileira de Estudos Pedagógicos**, v.81, n. 198, p. 244-272. 2000.

BOTELHO, E. M. **Custeio Baseado em Atividades – ABC: Uma aplicação em uma organização hospitalar universitária**. 2006. 349 p. Tese (Doutorado em Administração) – Faculdade de Economia, Administração e Economia, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

CARDOSO, R. L.; PEREIRA, C. A.; GUERREIRO, R. A produção acadêmica em custos no âmbito da Enanpad: uma análise de 1998 a 2003. In: XXVIII Encontro da Anpad, 28, 2004. **Anais...XXVIII Encontro da Anpad**. Curitiba, 2004.

CHING, H. Y. **Gestão baseada em custeio por atividades**. São Paulo: Atlas, 2001.

CHUNG, K.H.; PAK, H.S.; COX, R.A.K. **Patterns of research output in the accounting literature: a study of the bibliometric distributions**. Abacus. 1992.

COGAN, S. **Custos e preços: formação e análise**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.

DIEHL, C.A.; Souza, M.A. Publicações sobre o Custeio Baseado em Atividades (ABC) em Congressos Brasileiros de Custos no período de 1997 a 2006. **Revista Contabilidade Vista e Revista**, v.1, n. 4, p. 39-57, Out/Dez 2008.

DUTRA, R. G. **Custos: uma abordagem prática**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

FITZSIMMONS, J.A.; FITZSIMMONS M.J. **Administração de Serviços – Operações, estratégias e tecnologia de informação**. Porto Alegre: Editora Bookman, 2000.

GIL, A. C. **Métodos e Técnicas da Pesquisa Social**. 6 ed. São Paulo, Atlas. 2008.

GONÇALVES, J.E.L. Os impactos das novas tecnologias nas empresas prestadoras de serviços. **Revista de Administração de Empresas/EAESP/FGV**, v. 34, n. 1, p. 63-81, Jan./Fev, 1994.

GONÇALVES, J. M. A. **Custeio Baseado nas Atividades, Aplicação a uma Unidade Industrial**. 2015. 120 p. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Finanças) – Faculdade de Economia, Universidade de Coimbra, Coimbra, 2015.

HORNGREN, C; FOSTER, G; DATAR, S. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

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

KOLIVER, O. **Tópicos especiais de custos**. Belo Horizonte: Fundação Visconde de Cairu, 2003.

KOTLER, J. P. **Administração de Marketing** – Análise, Planejamento, Implementação e controle. São Paulo: Editora Atlas S.A., 1996.

LAWANI, S.M. **Bibliometrics: its theoretical foundations, methods and applications**. **Libri**, v.31, n.4, p. 294-315, 1981.

LEAL, R. P. C.; OLIVEIRA, J.; SOLURI, A. F. Perfil da pesquisa em finanças no Brasil. **Revista de Administração de Empresas**, v. 43, n. 1, p. 91-104, 2003.

MACHADO, D. G; SILVA, T.P; BEUREN, I.M. Produção Científica de Custos: Análise das Publicações em Periódicos Nacionais de Contabilidade sob a perspectiva das Redes Sociais e da Bibliometria. **Revista Contabilidade, Gestão e Governança**, v.15, n.3, 2012.

MACIAS-CHAPULA, C. A. O papel da infometria e da cienciometria e sua perspectiva nacional e internacional. **Ciência da Informação**, Brasília, v. 27, n. 2, 1998.

MAHER, M. **Contabilidade de Custos: criando valor para a administração**. São Paulo, Atlas, 2001.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Técnicas de Pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisas, elaboração, análise e interpretação de dados**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2003

- MAUAD, L. G. A. e PAMPLONA, E. O. O Custeio ABC em empresas de serviços: características observadas na implantação em uma empresa do setor. **IX Congresso Brasileiro de Custos**. Outubro de 2002. São Paulo, SP
- MEGLIORINI, E. **Custos**. 1.ed. São Paulo: Makron Books, 2001.
- MORIKI, A.M.N; MARTINS G.A. Análise do referencial bibliográfico de teses e dissertações sobre contabilidade e controladoria. **Anais...** São Paulo, SP, Brasil, 2003.
- OLIVEIRA, L. M. DE; PEREZ JR, J. H. **Contabilidade de Custos Para Não Contadores**. São Paulo: Atlas, 2000
- OLIVEIRA, M. C. 2002. Análise dos Periódicos Brasileiros de Contabilidade. **Revista Contabilidade & Finanças – USP**. São Paulo. v.13, n. 29, p. 68-86, maio/ago, 2002.
- PINHEIRO, L. **Lei de Bradford: Uma Reformulação Conceitual**. Dissertação aprovada pela UFRJ/IBICT para obtenção do grau de Mestre em Ciência da Informação, em abril de 1982.
- PIZZOLATO, N. D. **Introdução à Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Makron Books, 2000.
- RICHARDSON, R. J. et al. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- SANTOS, G.C. Análise Bibliométrica dos Artigos Publicados como Estudos Bibliométricos na História do Congresso Brasileiro de Custos. **Revista Pensar Contábil**, v.17, n.62, 2015.
- SANTOS, J.J. **Contabilidade e Análise de Custos**. São Paulo: Atlas, 2009
- SANTOS, L.; DA SILVA, A.P.F; FALK, J. Custeio Baseado em Atividade: Um estudo bibliométrico realizado em periódicos nacionais de contabilidade. In: XIV Simpósio de Administração da Produção, Logística e Operações Internacionais. **Anais ...** São Paulo, 2011.
- STEFANO, N.M.; FREITAS, M.D. Framework: Método ABC de Custos em Serviços. **Revista de Administração da UFSM**, Santa Maria, v. 7, n 1, 2014.