

PRODUÇÃO CIENTÍFICA EM CUSTOS: UM ESTUDO DESCRITIVO DO CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE

Roberto Rivelino Martins Ribeiro¹

Juliane Andressa Pavão²

Kerla Mattiello³

Marguit Neumann Gonçalves⁴

Romildo de Oliveira Moraes⁵

RESUMO

Este trabalho tem como objetivo a investigação e análise da produção científica em Custos, na forma de artigos publicados nos Anais do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, a partir das práticas destacadas nos estágios evolutivos de Contabilidade Gerencial preconizado pelo IMAP na opção temática de custos. Em relação à metodologia utilizada, quanto aos objetivos enquadraram-se como estudo descritivo, quanto a sua natureza do problema é uma pesquisa aplicada, cuja abordagem é do tipo quantitativo-qualitativo; os procedimentos técnicos adotados foram de pesquisa bibliográfica e documental, o método de abordagem foi o dedutivo, sendo o ambiente de pesquisa de campo. Em termos de resultados, 251 artigos foram analisados e percebe-se que no 1º Estágio Evolutivo a opção temática de custos que se destacou foi o Custeio Variável, sendo que no Estágio 2 foi o Preço de Transferência, já o 3º Estágio teve mais enfoque na opção temática Custeio Baseado em Atividades. De modo geral, as opções temáticas em Contabilidade de Custos que apresentaram menos artigos publicados são Custeio Padrão, Gestão Baseada em Atividades, Método do Rateio Progressivo ou Sequencial, Custeio Pleno, Comportamento dos Custos e Unidade de Esforço de Produção.

Palavras-chave: Produção Científica, Custos, Congresso USP.

ABSTRACT

This paper aims to analysis of scientific literature in costs, in the form of articles published in the USP Controllershship and Accounting Congress, from the practices of the evolutionary stages of Managerial Accounting recommended by IMAP in the cost issue. Regarding the methodology, was a descriptive, quantitative-qualitative study, the technical procedures adopted were bibliographical and documentary research. In terms of results, 251 articles were analyzed and realizes that in first stage evolutionary the theme that stood out was the Variable Cost, and in second stage was the Transfer Price, already the 3rd stage had more focus on theme Activity Based Costing.

Keywords: Scientific Production, Costs, USP Congress.

¹ Mestre em Contabilidade pela Universidade Federal do Paraná, professor da Universidade Estadual de Maringá, e-mail: rrmribeiro@uem.br.

² Mestranda em Contabilidade pela Universidade Estadual de Maringá, e-mail: julianepavao@hotmail.com.

³ Mestrado em Administração pela Universidade Estadual de Maringá, professora da Universidade Estadual de Maringá, e-mail: m_kerla@yahoo.com.br.

⁴ Doutora em Economia do Desenvolvimento pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul, professora da Universidade Estadual de Maringá, e-mail: marguitn26@gmail.com.

⁵ Doutor em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo, professor da Universidade Estadual de Maringá, e-mail: romoraes@uem.br.

INTRODUÇÃO

A Contabilidade surgiu com a necessidade de gerar informações para o proprietário sobre o valor e as mutações de seu patrimônio. Até o advento da Revolução Industrial as informações eram fornecidas pela Contabilidade Geral. Entretanto, após esta evolução econômica e social, o proprietário e o gerente da empresa não eram mais a mesma pessoa, necessitando de um fluxo de informações diferenciadas. Para atender essa nova demanda a Contabilidade Geral dividiu-se em Contabilidade de Custos e Contabilidade Financeira, sendo que esta se preocupa em atender os usuários externos, enquanto a Contabilidade de Custos produz informações sobre o processo de produção (RIBEIRO *et al.*, 2006, p. 1).

A Contabilidade de Custos possui inúmeras utilidades como auxiliar o controle e ajudar na tomada de decisões, o que é extremamente relevante para as empresas conseguirem ser competitivas maximizando os lucros e reduzindo os custos. Com o crescimento das empresas industriais, a Contabilidade de Custos teve que acompanhar este desenvolvimento surgindo então, uma nova necessidade, a Contabilidade como ferramenta de gestão.

Em consequência disso surge a Contabilidade Gerencial que tem como objetivo central gerar informações que auxiliem os gestores a tomarem decisões sensatas e em tempo hábil. Em seu processo contínuo de evolução traz com ela inúmeras práticas modernas que orientam no processo decisório, como também, avalia o desempenho das empresas, ou até mesmo mostra indicadores do sucesso econômico. Em meio delas pode-se citar *Economic value added* (EVA), *Balanced Scorecard* (BSC), Gestão Econômica (GECON), Gestão baseada em valor (VBM), entre outras.

De encontro a esta informação, a questão que motiva este trabalho é: como se encontra o cenário da produção científica em Contabilidade de Custos? Em decorrência desta, se estabeleceu o objetivo desse estudo, que é descrever e analisar as opções temáticas em custos utilizadas na produção científica em trabalhos apresentados na área de Contabilidade Gerencial no Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, sendo que a escolha deste é por ser um dos congressos mais representativos e de maior interesse pelos autores.

Tem-se como justificativa para este estudo a própria relevância da Contabilidade de Custos para as organizações, uma vez que esta auxilia todo um processo de gerenciamento, com vistas a detectar e corrigir problemas, potencializando o crescimento e geração de lucros, além de gerar muitas informações úteis sobre produção e sua gestão. Adicionalmente, dará luz ao estado da arte, em termos

de publicação científica na área á comunidade científica, podendo a vir direcionar outros trabalhos sobre o mesmo tema e ampliar o conhecimento sobre os aspectos da publicação científica em Contabilidade de Custos.

Este artigo está estruturado em cinco seções, sendo que a primeira trata dos aspectos introdutórios sobre o tema, bem como o objetivo de sua realização. Para a segunda seção, reservou-se uma breve revisão teórica sobre o tema, com propósitos de fundamentar a teoria sobre o assunto. Com relação à terceira seção apresenta o enquadramento metodológico do estudo, para em seguida, na seção quatro, discutir e analisar os dados e informações empíricas. Na quinta seção, os achados da pesquisa e a confrontação com o objetivo estabelecido.

REFERENCIAL TEÓRICO

Evolução da Contabilidade Gerencial

É importante ressaltar que a contabilidade desenvolve-se juntamente com o progresso tecnológico, cultural e econômico da sociedade. Um acontecimento marcante na história é a Revolução Industrial que ocorreu no final do século XVIII e desfigurou as atividades econômicas existentes passando para uma nova forma de produção demandando recursos apropriados, como também informações para auxiliar no complexo processo produtivo em virtude da acelerada evolução existente (RIBEIRO, 2011, p. 25). Segundo Martins (2009, p.19-20) antes do aparecimento da Revolução Industrial somente existia a Contabilidade Financeira que atendia as empresas comerciais na Era Mercantilista, apenas com o advento da indústria, o papel do contador tornou-se mais complicado devido à apuração dos custos dos produtos e da avaliação de estoques, assim havia a necessidade da geração de informações para auxiliar os gestores o que ficou mais tarde conhecida como Contabilidade Gerencial.

Na visão de Johnson e Kaplan (1996, p. 19) os controles gerenciais não surgiram com a Revolução Industrial, mas foram apropriados de remotas práticas empregadas por contadores nas propriedades rurais do período medieval e demarcam em 1812 o início da Contabilidade Gerencial. Deste modo a Contabilidade Gerencial pode ter começado por volta do início do século XIII, em torno do ano de 1200, na Inglaterra Medieval, pelo fato de existirem registros contábeis com finalidades gerenciais, sendo que nesta época o país era formado por comunidades obedientes a um poder central e subordinados das atividades rurais (MIRANDA, 2003, p. 3).

Ribeiro *et al.* (2006, p. 1) corrobora que os negócios cresceram em dimensão e complicação a partir do século XIX, fato que induziu os gestores a aprimorar os sistemas contábeis para o provimento de informações úteis no processo decisório, como também a avaliação do desempenho e controle gerencial. Como resultado a Contabilidade haveria acompanhado esta evolução passando a ser chamada de Contabilidade Gerencial. O autor afirma ainda, além da complexidade nos negócios, esta evolução ocasionou “[...] um natural distanciamento do proprietário da empresa e da administração da mesma” (RIBEIRO *et al.*, 2006, p. 2). Versando sobre o mesmo tema, Johnson e Kaplan (1996, p. 5) assegura que antes do início do século XIX a administração quanto o comércio eram exercidos pelo proprietário do empreendimento e não existiam níveis de gerência ou empregados assalariados por longos prazos.

Como se ressalta, a Contabilidade Gerencial é relevante nas empresas, Atkinson *et al.* (2008, p. 51) observa que “o ambiente competitivo, tanto para as empresas de serviços quanto para as de manufatura, tornou-se muito mais desafiador e exigente. Conseqüentemente, as empresas de hoje demandam informação contábil gerencial melhor e diferente.” Ching (2006, p. 8) explana que “A intensificação da competição num mercado globalizado obriga as empresas a desdobrar-se para manterem-se competitivas e sobreviver” e ainda, complementa que “É muito difícil que uma empresa passe a outro patamar se ela planeja e controla suas operações e negócios, bem como toma decisões com base em informações contábeis gerenciais inadequadas, que não atendem às necessidades dos seus executivos” (CHING, 2006, p. 11).

Nesse sentido, em 1998, o Comitê de Contabilidade Financeira e Gerencial da Federação Internacional de Contabilistas (IFAC, 1998) enunciou um documento que visava definir a atividade conhecida como Contabilidade Gerencial, o presente estágio evolutivo desta, como também caracterizar todos os estágios anteriores e as práticas utilizadas, portanto foi chamado de *International Accounting Management Practice 1- IMAP 1* (TEIXEIRA, *et al.*, 2009, p. 2-3). O IFAC (1998) identificou quatro estágios evolutivos os quais são apresentados nas próximas subseções.

Estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial

Importante se faz mencionar que por meio do desenvolvimento das empresas, a Contabilidade Gerencial é coagida a evoluir para suprir as necessidades informacionais dos gestores. Assim, “A análise destes estágios permite verificar a mudança de foco e posicionamento da contabilidade

gerencial, bem como indica a possibilidade de classificação dos artefatos que surgiram em função destas mudanças” (SOUTES, 2006, p. 1-2).

Desse modo, apresentam-se os quatro estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial definida pelo IFAC (1998), que considera o cenário evolutivo e em constante transformação em termos de práticas da Contabilidade Gerencial, descrevendo-os em diferentes períodos, apreciados a seguir.

Estágio 1

Esse estágio compreende o período anterior a 1950 e traz como finalidade básica a determinação do custo de produção e o controle financeiro por meio do orçamento e da contabilidade de custos (ITTNER e LARCKER, 2001 *apud* SOUTES, 2005, p. 2). Para Ribeiro (2011, p. 32), “esse estágio representa um período durante o qual o ambiente era pouco competitivo e a tecnologia disponível para as empresas empregarem em seus processos era pouco desenvolvida.” As técnicas de Contabilidade Gerencial que se destacaram neste período são custeio por absorção, custeio variável, custeio padrão e retorno sobre investimento. Convém explicar a conceituação de cada um deles a seguir.

O Custeio por Absorção, segundo Ribeiro (2011, p. 32) “caracteriza-se por apropriar todos os custos do ciclo operacional aos produtos [...] sejam eles diretos ou indiretos.” Na visão de Jiambalvo (2009, p. 135) também é chamado de custeio total, pois serão incluídos no custo dos estoques o material direto, a mão-de-obra direta e os custos indiretos de produção. Por fim, Martins (2009, p. 38) complementa que é imprescindível para avaliação de estoques e, no Brasil, para fins de Imposto de Renda é utilizado obrigatoriamente, mas existem exceções.

Também designado como custeio direto ou custeio marginal, o Custeio Variável, “consiste no método em que todos os custos de fabricação de caráter variável são considerados e inventariados, enquanto que os custos de fabricação de caráter fixo são excluídos” (RIBEIRO, 2011, p. 32). Já Jiambalvo (2009, p. 142-143) afirma que o custeio variável seja mais útil na tomada de decisões, devido à separação dos custos fixos dos custos variáveis, o que contribui para a análise custo-volume-lucro e disponibiliza a margem de contribuição total, facilitando o planejamento e a tomada de decisão.

O conceito principal do Custeio Padrão é “fornecer um padrão de comportamento para os custos, ou seja, fixar quais deveriam ser os montantes para, ao final da apuração dos custos do período, proceder à comparação com os custos reais” (SOUTES, 2006, p. 26). Desse modo, Jiambalvo (2009, p.

314), define que custo-padrão “refere-se ao custo em que os gestores acreditam que devem incorrer para produzir um bem ou prestar um serviço em condições previstas”.

O Retorno sobre Investimentos – ROI (*Return on investment*) foi desenvolvido no começo do século XX pela empresa Du Pont com finalidade de avaliar o desempenho dos centros de investimentos e é calculado através da proporção do lucro do centro de investimento em relação ao capital investido (JIAMBALVO, 2009, p. 348). Na visão de Gitman (1997, p. 203), é utilizado para medir os ganhos ou prejuízos de um investimento realizado em determinado período do tempo, ou seja, “mede a eficiência global da administração na geração de lucros com seus ativos disponíveis” (GITMAN, 1997, p. 123).

Estágio 2

Entre 1950 e 1960, o foco da Contabilidade Gerencial passou a ser o fornecimento de informações que provessessem a necessidade de planejamento gerencial e controle, o que ficou conhecido como o segundo estágio evolutivo (SOUTES, 2005, p. 2). Ribeiro (2011, p. 33) reafirma a ideia que “Tal fato é percebido quando se observa que há utilização de novas práticas que auxiliam no planejamento e não mais apenas no controle que incluem, por exemplo, análise de decisão e contabilidade por responsabilidade.” As práticas gerenciais utilizadas neste período foram preço de transferência, moeda constante, valor presente, orçamento e descentralização.

O Preço de Transferência é definido como “um conjunto de regras que uma empresa usa para distribuir a receita conjuntamente arrecadada, entre os centros de responsabilidade” (ATKINSON *et al.*, 2008, p. 633). Segundo Ribeiro (2011, p. 33) esta técnica consiste em “um valor definido monetariamente com objetivo de registrar as transferências realizadas por uma organização em termos de bens e serviços, realizados entre os centros de responsabilidade ou mesmo entre empresas de um mesmo grupo”.

Segundo a ótica de Guerreiro, Crozati e Ribeiro (2005, p. 97) o conceito de moeda constante “procura eliminar o efeito inflacionário dos valores das transações ocorridas em ambiente de altas oscilações de preços dos bens da economia. Os valores nominais são convertidos em valores na moeda constante, em função dos índices de inflação”. E ainda, este mesmo autor, comenta que a moeda constante permite a comparação entre os valores de datas distintas e a soma dos valores históricos, como também compreende os ganhos e perdas das oscilações de preços.

Na concepção de Ribeiro (2011, p. 33) o Valor Presente é uma técnica que consiste em “trazer a valor presente todas as entradas de caixa diminuídas do valor presente de todas as saídas de caixa. [...] os valores são trazidos a uma data zero, requerendo para sua realização que se determine uma taxa de desconto denominada de Taxa Mínima de Atratividade”. Devido o valor do dinheiro no tempo, Atkinson *et al.* (2008, p. 528) explana que todos os fluxos de caixa associados a um investimento realizado e seus valores equivalentes devem ser transformados em uma data comum, conhecida como *momento zero* ou *período zero*, deste modo, o valor presente pode ser considerado como o valor de um fluxo de caixa futuro em um momento zero.

O Orçamento, na visão de Padoveze (2004, p. 501) é uma “ferramenta de controle por excelência de todo o processo operacional da empresa, pois envolve todos os setores da companhia.” De forma concisa, Horngren, Sundem e Stratton (2004, p. 9) definem como “uma expressão quantitativa de um plano de ação”.

A respeito da Descentralização, Ribeiro (2011, p. 34) explana que “Isso ocorre porque uma organização necessita de pessoas tomando decisões em todos os níveis, então os responsabiliza, segundo suas funções, a agir conforme a necessidade”. Jiambalvo (2008, p. 344) menciona que um dos motivos para a descentralização das empresas é que os gerentes providos de capacidade de tomada de decisão são mais motivados, e é possível que eles se identifiquem com suas subunidades como se fossem donos do negócio.

Estágio 3

No período de 1965 e 1985, definido como o terceiro estágio evolutivo, verificou-se uma ampla carência por informações de caráter gerencial, como resposta a esta necessidade, houve o aprimoramento das tecnologias de análise de processos e a administração estratégica de custos com objetivo de reduzir o desperdício de recursos nos processos industriais (RIBEIRO, 2011, p. 35). Os artefatos que representam este período são custeio baseado em atividades – ABC, custeio meta, *kaizen*, *just in time* –JIT, teoria das restrições, planejamento estratégico, gestão baseada em atividades – ABM e *benchmarking*.

Soutes (2006, p. 25) afirma que o método de Custeio Baseado em Atividades (ABC) fundamenta-se na premissa que são as atividades, e não os produtos, que provocam o consumo de recursos, e estas atividades, conforme são requeridas, é que formam os custos dos produtos. Jiambalvo (2009, p. 43) define como o “método de atribuição dos custos indiretos aos produtos por

meio de diversas bases de alocação. [...] Os custos indiretos são então atribuídos a um produto com base em quanto de cada atividade esse produto demandou”.

Considerado como um instrumento de gerenciamento estratégico de custo, o Custeio Meta (*Target Costing*) tem sido empregado nas empresas japonesas por mais de uma década. Já nos Estados Unidos é utilizado como uma abordagem abrangente da gestão do custo e do lucro e está ganhando notoriedade como método gerencial (ATKINSON *et al.*, 2008, p. 679-680). Na visão de Martins (2009, p. 223), “O Custeio-Alvo ou Custeio Meta é um processo de planejamento de lucros, preços e custos que parte do preço de venda para chegar ao custo, razão pela qual diz-se que é o custo definido de fora para dentro.”

Kaizen é um “processo de gestão e uma cultura de negócios, que passou a significar aprimoramento contínuo e gradual, implementado por meio do envolvimento ativo e comprometido de todos os empregados da empresa no que e como as coisas são feitas” (SOUTES, 2006, p. 28). Do mesmo modo, Atkinson *et al.* (2008, p. 684) comenta que é semelhante ao custo-meta “exceto que ele enfoca a redução do custos durante a fabricação do ciclo total de vida de um produto. *Kaizen* é o termo japonês para trazer pequenas melhoras para um processo, por meio de montantes incrementais em vez de grandes inovações”.

De acordo com Atkinson *et al.* (2008, p. 435), o *Just In Time* (JIT) “requer a produção de um bem ou serviço apenas quando o cliente, interno ou externo, solicitá-lo”. Ou seja, o objeto é desenvolver um sistema de produção equilibrado, que seja flexível e comporte um fácil e rápido fluxo de materiais, reduzindo os estoques de matérias-primas e de produtos em processo, não havendo assim, acúmulo de estoques para obstruir o chão-de-fábrica. Também é conhecida como sistemas de produção enxuta (JIAMBALVO, 2009, p. 46).

A Teoria das Restrições – TOC (*Theory of Constraints*) tem como objetivo a “programação da produção rompendo as barreiras globais da empresa, utilizando como medidas do alcance da meta global indicadores exclusivamente financeiros como: Lucro Líquido, Retorno sobre Investimentos e Fluxo de Caixa” (SOUTES, 2006, p. 28). Para Jiambalvo (2009, p. 210-212) a Teoria das Restrições foi desenvolvida por Eli Goldratt e é uma abordagem da gestão de produção e restrições que apresenta cinco passos para combater com as restrições, são eles: identificar o gargalo, otimizar a utilização da restrição, subordinar tudo o mais à restrição, eliminar a restrição e identificar novos gargalos.

Na percepção de Ribeiro (2011, p. 36), o Planejamento Estratégico é considerado como “a elaboração dos objetivos maiores da empresa, das estratégias a serem implementadas para

consecução desses objetivos, bem como das fontes de recursos. Aborda questões globais, amplas, genéricas e com visão de longo prazo.”

A Gestão Baseada em Atividades – ABM (*Activity-based management*) utiliza o sistema de Custeio Baseado em Atividades para auxiliar a tomada de decisão estratégica e melhorar o controle operacional da empresa e procura aprimorar o valor recebido pelos clientes e os lucros, ao identificar oportunidades para melhorias na estratégia e nas operações. (HORNGREN, SUNDEM e STRATTON, 2004, p. 128). Confirmando a ideia, Jiambalvo (2009, p. 175) explana que “é uma ferramenta administrativa que envolve a análise e o custeio de atividades com o objetivo de melhorar a eficiência e a eficácia. [...] o ABM concentra-se nas atividades com o objetivo de gerenciar as atividades propriamente ditas.”

No entendimento de Horngren, Sundem e Stratton (2004, p. 128), o Benchmarking, “é uma ferramenta para ajudar uma organização a medir sua postura competitiva. Os benchmarks podem ser obtidos dentro da organização ou podem ser externos, de organizações concorrentes ou de outras organizações que têm processos similares.” Segundo Atkinson *et al.* “é o processo de estudar e comparar como outras organizações desempenham atividades e processos similares” (2008, p. 44).

Estágio 4

O período após 1995 até aproximadamente os dias atuais é caracterizado como o Estágio 4 da Contabilidade Gerencial e tem como principal atração a geração e criação de valor através de tecnologias que permitissem uma união entre acionistas, clientes e inovação organizacional (TEIXEIRA *et al.* 2009, p. 4). As principais ferramentas gerenciais adotadas nesta fase foram *Economic value added* (EVA), Gestão Econômica (GECON), *Balanced Scorecard*, Gestão baseada em valor (VBM) e Simulação.

O Valor Econômico Adicionado – EVA (*Economic value added*), segundo Jiambalvo (2009, p. 353), foi criada pela empresa Stern Stewart, e é caracterizada como uma medida de desempenho, ou seja, o lucro residual ajustado pelas “distorções contábeis” devidas a utilização dos princípios contábeis geralmente aceitos. Já para Atkinson *et al.* (2008, p. 649) também conhecido de receita residual, é a receita deduzido o custo econômico do investimento gerado por aquela receita, em outras palavras, analisa uma linha de produtos financeiramente desejável utilizando o lucro residual.

Sobre o modelo de Gestão Econômica, Soutes (2006, p. 38) afirma que é uma “proposta que procura identificar o valor econômico da empresa em cada uma das datas, ou seja, busca evidenciar a

essência econômica de todas as transações realizadas pela empresa em cada momento.” Do mesmo modo, Catelli (2001, p. 30) define que “o sistema de gestão no modelo GECON tem como preocupação básica espelhar, em termos econômico-financeiros, o que ocorre nas atividades operacionais da empresa”.

Segundo Atkinson *et al.* (2008, p. 60), o *Balanced Scorecard* - BSC é definido como “um sistema de mensuração e gerenciamento que visualiza o desempenho de uma unidade de negócios a partir de quatro perspectivas: financeira, do cliente, do processo empresarial interno e de aprendizagem e crescimento.” Para Horngren, Sundem e Stratton (2004, p. 305) consiste em “uma medida de desempenho e um sistema de informação que realiza um equilíbrio entre as medidas financeiras e operacionais, liga o desempenho às recompensas e fornece reconhecimento explícito para a diversidade de metas organizacionais”.

A Gestão baseada em valor – VBM (*Value Based Management*), na concepção de Ribeiro (2011, p. 39) é definida como “um sistema de gerenciamento norteador do processo de tomada de decisão, que se fundamenta na criação de valor, fazendo uso do EVA, e que requer mudança no comportamento de todos os recursos humanos da organização”.

A Simulação “consiste na utilização de determinadas técnicas matemáticas, empregadas em computadores digitais, as quais permitem imitar o funcionamento de, praticamente, qualquer tipo de operação ou processo (*sistemas*) do mundo real” (FREITAS FILHO, 2008, p. 3-4). Conforme este autor, o crescimento desta técnica “deve-se, sobretudo, à atual facilidade de uso e sofisticação dos ambientes de desenvolvimento de modelos computacionais, aliadas ao crescente poder de processamento das estações de trabalho”.

PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Tipologia da pesquisa

Esta seção apresenta a metodologia aplicada para realização deste estudo, que consiste em atingir a um determinado resultado. A metodologia é um instrumento importante para caracterizar uma pesquisa, sendo que pode ser definida como “o estudo e a avaliação dos diversos métodos, com o propósito de identificar possibilidades e limitações no âmbito de sua aplicação no processo de pesquisa científica” (DIEHL e TATIM, 2004, p. 48).

Com relação aos objetivos da pesquisa, tem-se que esta é descritiva, pois buscou relatar o cenário da produção científica em Contabilidade Gerencial na área de custos. Este tipo tem por

finalidade legitimidade científica da pesquisa e demandam do pesquisador uma delimitação das técnicas, métodos, modelos e teorias que nortearão a coleta e interpretação dos dados (TRIVIÑOS, *apud* BEUREN *et al*, 2003, p. 81). A natureza do problema remete à pesquisa aplicada (empírica) que “[...] é a que se ocupa de codificar a fase mensurável da realidade social [...]” e ainda “[...] produz e analisa dados, procedendo sempre pela via do controle empírico e factual, cujo extremo já se torna empirista [...]” (BORINELLI, 2006, p. 51). De tal modo, verifica-se que esta análise se enquadra como uma pesquisa aplicada, pois busca descrever o atual cenário de produção científica em Contabilidade Gerencial.

A abordagem do problema, a categoriza como uma pesquisa mista, conjugando aspectos tanto da pesquisa qualitativa como quantitativa em fases distintas. A qualitativa é por se tratar de uma pesquisa baseada em revisões literárias, a qual irá descrever os estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial e categorizar as opções temáticas; já a etapa quantitativa dá-se na mensuração e apresentação dos artigos publicados nos Anais do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade (RIBEIRO, 2011; TATIM e DIEHL, 2004).

Quanto aos procedimentos técnicos empregados, esta fez uso, de acordo com Silva (2003, p. 60) da pesquisa bibliográfica que “[...] explica e discute um tema ou problema com base em referências teóricas já publicadas em livros, revistas, periódicos, artigos científicos etc.”. Também, verificando Gil (2002, p. 45) da pesquisa documental que se vale “[...] de materiais que não recebem ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetos da pesquisa.”

O método utilizado foi o dedutivo o qual Diehl e Tatim (2004, p. 49) afirmam que “[...] por intermédio de uma cadeia de raciocínio em ordem descendente, da análise do geral para o particular, chega a uma conclusão”, logo parte do geral para o particular, onde seu raciocínio parte dos princípios considerados verdadeiros para chegar a conclusões formais em virtude sua lógica. Por fim, tem-se que esta pesquisa, no que tange ao ambiente é de campo, pois é “[...] realizada mediante observação direta das atividades do grupo estudado e de entrevistas com informantes, para captar as explicações e interpretações do que ocorre naquela realidade” (RIBEIRO, 2011, p. 50).

Método de coleta e análise dos dados

Segundo Diehl e Tatim (2004, p. 65), “As técnicas de coleta de dados devem ser escolhidas e aplicadas pelo pesquisador conforme o contexto da pesquisa, porém deve-se ter em mente que todas elas possuem qualidades e limitações [...]” Deste modo, para a elaboração da revisão literária serão

adquiridos elementos que darão base ao tema, como artigos, periódicos, teses, etc. que abordam o surgimento e evolução da contabilidade gerencial conforme os estágios evolutivos preconizados pelo IMAP – 1 (*International Accounting Management Practice 1 - 1998*). Desta forma coletou-se 251 artigos, compreendendo todas as edições do evento, publicados nos Anais do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, restrito à área da Contabilidade Gerencial, que compõem então o universo da pesquisa.

Após a coleta os mesmos foram organizados e analisados para classificação quanto às opções temáticas de custos, partindo do modelo de classificação do IMAP1 (1998), considerando as práticas e os estágios evolutivos. As técnicas empregadas foi a análise de conteúdo, para seleção e classificação que é a fase qualitativa, e, posteriormente a fase quantitativa, mediante uso de planilhas eletrônicas com o *software Microsoft Excel* para auxiliar a análise que se fez com estatística descritiva.

ANÁLISE DOS DADOS

Esta seção explana a análise dos artigos estudados, que se principia através da caracterização dos mesmos publicados nos Anais do Congresso USP em Controladoria e Contabilidade, na opção temática em Custos. A seguir, apresenta-se a descrição do estudo realizado.

Histórico da pesquisa

A pesquisa iniciou-se a partir da coleta dos artigos no *síte* do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, na área temática de Controladoria e Contabilidade Gerencial. Após procedeu-se a leitura para detectar a opção temática em custos abordada, sendo classificados segundo os estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial preconizados pelo IMAP (1998), conforme apresentado anteriormente na seção de Revisão de Literatura, como também em outras opções temáticas que não integram os estágios evolutivos, compondo assim a população desta pesquisa.

Opções temáticas dos artigos

Apresentam-se aqui as análises realizadas a partir das opções temáticas, orientada pelos estágios evolutivos do IMAP (1998). Na tabela a seguir é demonstrada a forma de organização que se procedeu neste estudo, bem como as opções temáticas em contabilidade de custos dos estágios

evolutivos do IMAP (1998) e também as que não fazem parte dos estágios evolutivos. O Estágio 4 não possui nenhum artefato de Contabilidade de Custos, por isso não foi mencionado nas análises. As opções temáticas classificadas em Outros pode representar o que seria o 5º Estágio Evolutivo da Contabilidade Gerencial atualmente.

TABELA 1 - Opções temáticas dos artigos

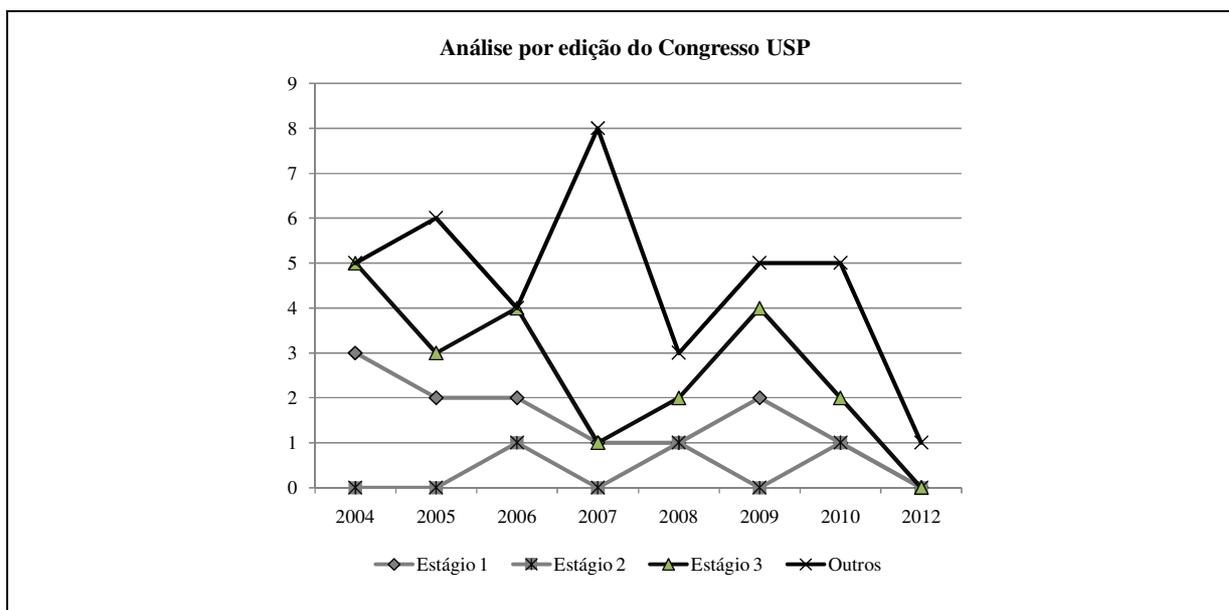
ESTÁGIO EVOLUTIVO	OPÇÃO TEMÁTICA	Nº de classificações
ESTÁGIO 1	Custeio por absorção	5
	Custeio variável	7
	Custeio padrão	1
ESTÁGIO 2	Preço de transferência	3
ESTÁGIO 3	Custeio baseado em atividades - ABC	13
	Custeio meta	3
	Teoria das restrições	5
	Gestão baseada em atividades - ABM	1
OUTROS	Formação de preços	3
	Gestão Interorganizacional de Custos	5
	Método do rateio progressivo ou sequencial	1
	Custos	13
	Gestão estratégica de custos	8
	Sunk Costs	2
	Custo de Reposição	2
	Custo da Qualidade	3
	Custeio Pleno	1
	Comportamento dos Custos	1
	Unidade de esforço de produção	1
TOTAL.....		78

A Tabela 1 indica as opções temáticas compreendidas neste estudo e os totais de artigos que se classificaram em cada uma destas opções. Verifica-se que a opção temática dos estágios evolutivos que mais foi abordada nos artigos é o Custeio Baseado em Atividades (ABC) com 13 artigos explanando sobre o tema.

Análise por edição do Congresso USP

As análises realizadas apreciam as práticas da Contabilidade Gerencial e os diversos estágios evolutivos que serão corroborados na figura a seguir. Primeiramente, será examinada a apresentação dos artigos por estágios evolutivos ao longo de cada ano.

FIGURA 1 - Análise por edição do Congresso USP de 2004 a 2012



É evidente que 13 artigos foram classificados em opções temáticas de Contabilidade de Custos no ano de 2004, sendo três do Estágio 1 e um empate entre o Estágio 3 e as outras opções temáticas, com 5 artigos rotulados em cada. Cumpre assinalar que nenhum artigo se caracterizou com opções temáticas do Estágio 2 neste ano. Importante se faz mencionar que, do total de 11 artigos durante o ano de 2005, seis artigos foram classificados em outras opções temáticas, fazendo deste o de maior ocorrência. Novamente, no Estágio 2 nenhum artigo se qualificou nesta opção.

Denota-se que em 2006 todos os estágios evolutivos possuíram artigos classificados. No total foram 11 artigos enquadrados neste ano e os mais abordados foram o Estágio 3 e Outras opções temáticas, com empate de 4 artigos cada. O Estágio 2 apresentou apenas um artigo classificado. Convém ressaltar que os artigos apresentados em 2007 acometeram mais as outras opções temáticas, com 8 artigos de um total de 10 artigos classificados. Os Estágios 1 e 3 possuíram apenas um artigo classificado em cada e o Estágio 2 não apresentou nenhum artigo novamente.

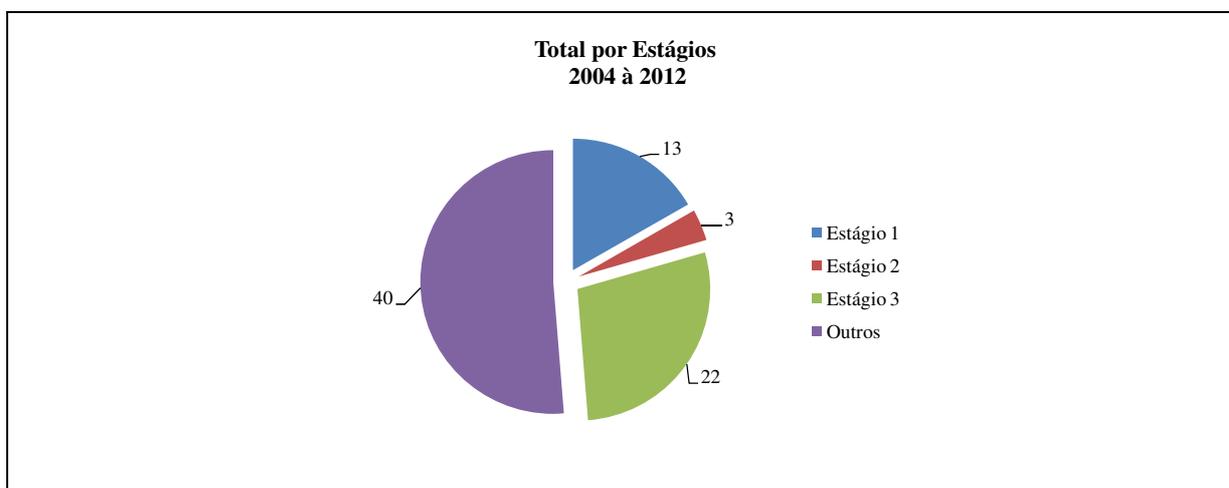
Como se observa as apresentações de artigos no ano 2008 que mais ocorreram foi em outras opções temáticas, com três artigos classificados em um total de 7 que teve durante o ano. Nos Estágios 1 e 2 foram qualificados apenas um artigo em cada e o Estágio 3 obteve dois artigos. No ano de 2009 as práticas mais abordadas nos artigos foram outras opções temáticas em Contabilidade de Custos outra vez, com cinco artigos. O Estágio 3 ficou em segundo lugar com quatro artigos classificados. O Estágio 2, novamente não apresentou nenhum artigo, conforme se observa este é o quarto ano durante o período pesquisado que o Estágio 2 não possui nenhuma ocorrência. Finalmente, o Estágio 1 obteve apenas um artigo enquadrado.

Durante o ano de 2010, as apresentações de artigos no evento abordaram mais as outras opções temáticas, com cinco artigos classificados em um total de nove analisados. Este mesmo fato ocorre pela quinta vez no período pesquisado. Os Estágios 1 e 2 obtiveram um artigo classificado em cada e no Estágio 3 foram dois artigos. Em 2011, os temas mais abordados foram outras opções temáticas, dentre os cinco artigos analisados, três foram classificados nesta. Ficando os Estágios 1 e 3 com empate de apenas um artigo qualificado em cada um. E o Estágio 2 que apresentou nenhum artigo, o que já é comum, em observância aos gráficos dos períodos anteriores.

Durante o ano de 2012, apenas um artigo publicado no Congresso USP apresentou opções temáticas em Contabilidade de Custos. Isto pode significar a mudança no foco da produção científica, o que consequentemente influencia nos trabalhos apresentados em eventos.

A verificação da figura 2 revela o total dos anos analisados destacados por Estágios Evolutivos. Como já foram ressaltadas através do gráfico anterior, as outras opções temáticas possuíram maior ocorrência nos artigos apresentados. Uma das causas de tal acontecimento pode ser o fato desta classificação apresentar onze opções temáticas que foram formação de preços, gestão interorganizacional de custos, método do rateio progressivo ou sequencial, custos, gestão estratégica de custos, *sunk costs*, custo de reposição, custo da qualidade, custeio pleno, comportamento dos custos e unidade de esforço de produção. Outro agente que pode justificar a demasia de artigos classificados nesta, é o fato destas opções temáticas representarem o atual Estágio 5 da Contabilidade Gerencial, sendo assim o novo enfoque das pesquisas científicas. De modo geral os artigos classificados em outras opções temáticas representam 51% do total dos artigos analisados.

FIGURA 2 - Análise do Total das opções temáticas por estágios evolutivos



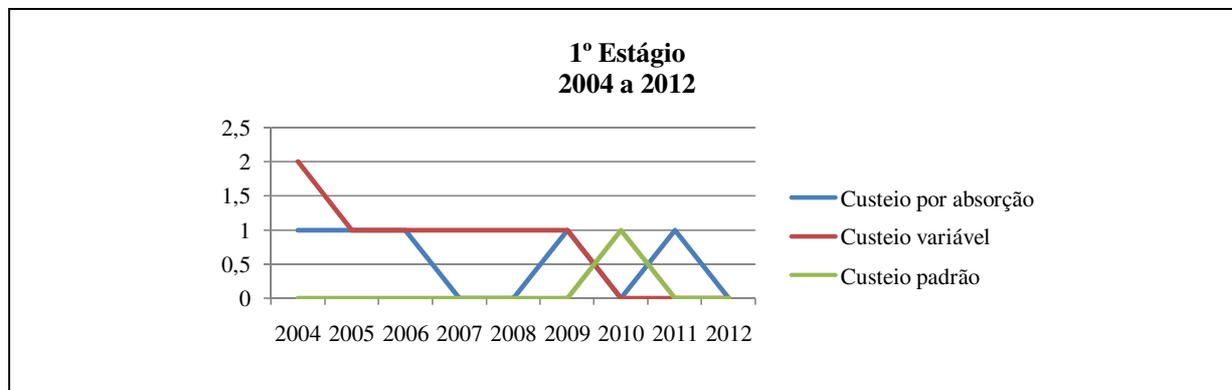
É importante ressaltar que no Estágio 3 foram compreendidas as seguintes opções temáticas de custos: Custeio Baseado em Atividades, Custeio meta, Teoria das Restrições e Gestão Baseada em Atividades. Temas estes que devido ampla utilização por partes dos autores, classificou-se em terceiro lugar das opções temáticas mais abordadas, representando 28% do total dos artigos analisados.

De igual forma, neste estudo o Estágio 1 abrangeu as opções temáticas como Custeio por absorção, Custeio variável e Custeio Padrão. Apesar de estes temas representarem 17% dos artigos classificados com opções temáticas em Contabilidade de Custo percebe-se que não estão sendo muito utilizados pelos autores que publicam artigos no Congresso USP. Mais uma vez é evidente que inúmeras práticas estão caindo em desuso, mudando o foco dos trabalhos acadêmicos atuais para temas mais estratégicos e que geram informações relevantes. O estágio que apresentou menor classificação foi o Estágio 2, com uma representatividade de apenas 4% dos artigos pesquisados. O acontecimento de tal evento deve-se ao Estágio 2 compreender apenas o Preço de Transferência como opção temática de custos, tendo assim uma única opção para o enquadramento dos artigos.

Análise das opções temáticas ao longo do período

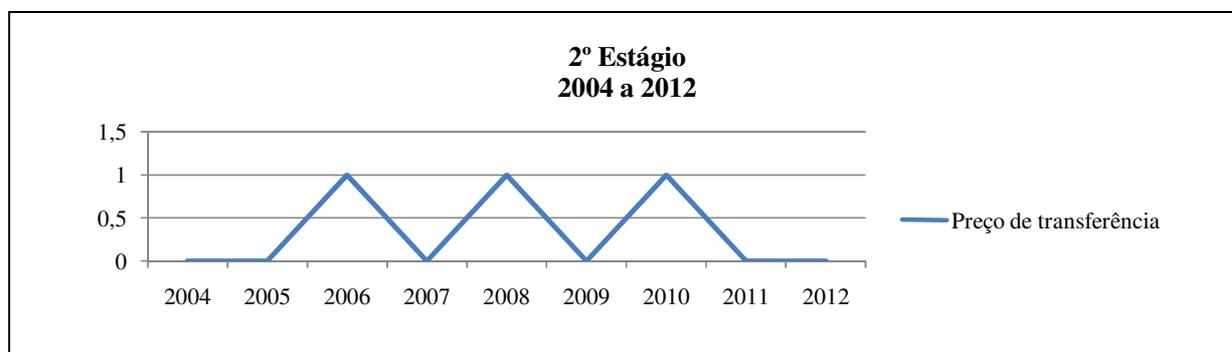
Esta seção tem como finalidade demonstrar o comportamento de cada uma das opções temáticas utilizadas nos artigos no decorrer do período de tempo estudado por Estágio Evolutivo. Iniciando-se pelas práticas do Estágio 1, tem-se o seguinte:

FIGURA 3 - Opções temáticas do Estágio 1



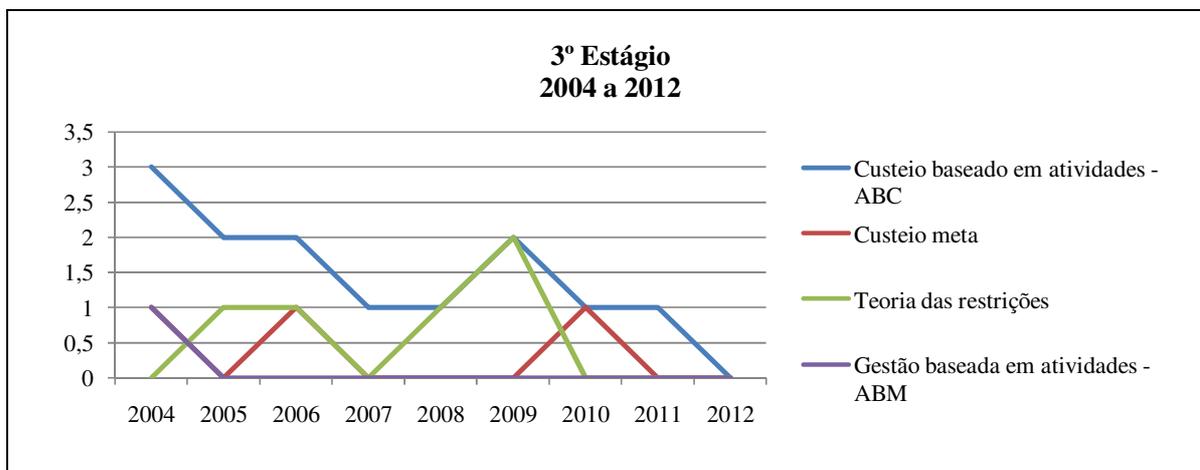
Constata-se com base no gráfico que a opção temática que mais se destacou no Estágio 1 foi o Custeio Variável apresentando um total de sete artigos durante o período estudado. O tema menos utilizado foi o Custeio Padrão que apresentou apenas um artigo.

FIGURA 4 - Opções temáticas do Estágio 2



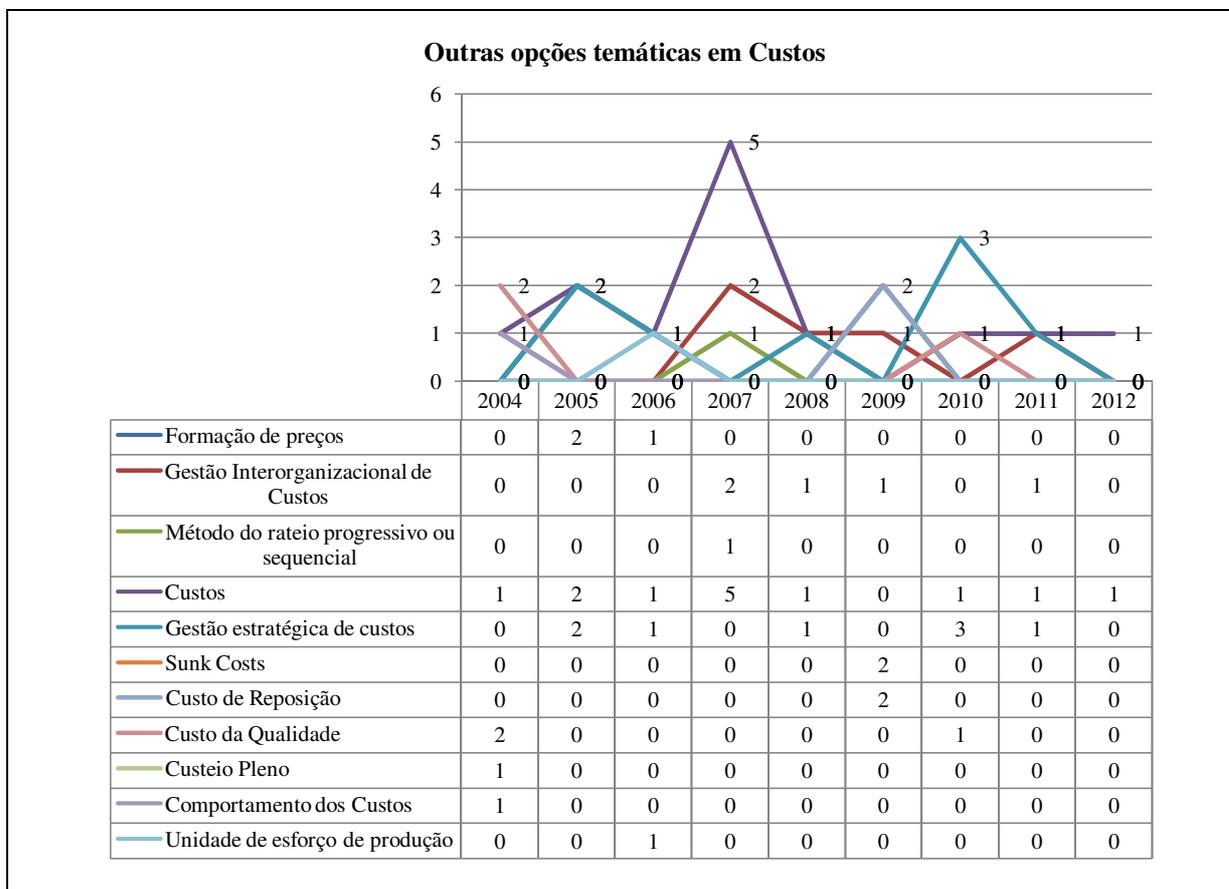
Não se tem muito que dizer sobre o Estágio 2 (Figura 4), uma vez que só agrega o Preço de Transferência. Porém, vale ressaltar a opção temática apresentou três artigos no período analisado.

FIGURA 5 - Opções temáticas do Estágio 3



Interessante observar que a opção temática mais utilizada do Estágio 3 (Figura 5) foi o Custeio Baseado em Atividade com o total de treze artigos apresentados. Em segundo lugar fica a Teoria das Restrições com cinco artigos classificados no Congresso USP. A prática menos utilizada é a Gestão Baseada em Atividades que apresentou apenas um artigo.

FIGURA 6 - Outras opções temáticas



A Figura 6 apresenta todas as Outras opções temáticas em Contabilidade de Custos que não se enquadraram nos Estágios Evolutivos. Percebe-se que a opção temática mais abordada entre estas foi Custos, devido este tema ser bastante abrangente. Foram no total do período estudado 13 artigos classificados neste tema. Em segundo lugar, a Gestão Estratégica de Custos apresentou oito artigos, seguido da Gestão Interorganizacional de Custos que obteve cinco artigos. As práticas menos abordadas ficaram em empate com apenas um artigo apresentado cada, são as opções temáticas: Método do Rateio Progressivo ou Sequencial, Custeio Pleno, Comportamento dos Custos e Unidade de Esforço de Produção.

CONCLUSÃO

Esta pesquisa teve como tema a investigação e análise do cenário da produção científica em Contabilidade Gerencial, na forma de artigos publicados nos Anais do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, no período de 2004 a 2012, quanto à opção temática utilizada em custos, constantes nos estágios evolutivos preconizados pelo IMAP (1998). O guia para a realização deste estudo foram os objetivos definidos desde o início da pesquisa. Desse modo, é indispensável verificar se os objetivos foram plenamente cumpridos.

A primeira etapa para o cumprimento desta pesquisa propõe “estudar os estágios evolutivos determinados pelo IMAP, como também os artefatos utilizados pela Contabilidade Gerencial em custos”. Pondera-se como cumprido, uma vez que foram apresentados na seção 2 desde o surgimento e os conceitos de Contabilidade Gerencial, como também um esboço dos estágios evolutivos e as práticas abordadas em cada estágio. O segundo passo foi definido como “Classificar os artigos publicados no Congresso USP conforme sua opção temática” e foi cumprido através da breve leitura dos artigos, dando origem a uma planilha de dados com a classificação por opção temática de cada artigo, o que serviu de alicerce para a elaboração dos gráficos e análises constantes na seção 4.

E por último, “descrever o cenário da produção científica em Contabilidade Gerencial na área de custos”. Este objetivo obteve êxito, sendo que foi realizado em conjunto com o objetivo anterior na seção 4, pois à medida que foram apresentados os gráficos também foram feitas análises que definiram o atual cenário da produção científica conforme os artigos publicados no Congresso USP Controladoria e Contabilidade. Tendo em vista os aspectos apresentados, torna-se imprescindível destacar os pontos importantes que foram concluídos nesta pesquisa.

No Estágio 1 a opção temática que mais se destacou foi o Custeio Variável, representando 9% do total das classificações. Já o Estágio 2, apresentou apenas uma opção temática com abordagem em Contabilidade de Custos, o Preço de Transferência, com 4%. O Estágio 3 tem mais enfoque na opção temática Custeio Baseado em Atividades e representa 17% em relação a todas as classificações dos artigos. O Estágio 4 não foi mencionado devido não utilizar nenhuma prática em Contabilidade de Custos. Com relação aos temas que não estão no IMAP, às Outras opções temáticas, a que mais se destacou foi à prática de Custos com representatividade de 17% em relação ao total das classificações, seguido da Gestão Estratégica de Custos que alcançou 10%.

É oportuno enfatizar as práticas que foram menos publicadas no Congresso USP, as quais estão em desuso pelos autores. No Estágio 1, a prática Custeio Padrão obteve apenas 1%. No Estágio 3, a Gestão Baseada em Atividades representou apenas 1% em relação ao total. Das práticas que não estão no IMAP com opções temáticas em Contabilidade de Custos que apresentaram menos artigos publicados e apresentaram 1% em relação ao total são Método do Rateio Progressivo ou Sequencial, Custeio Pleno, Comportamento dos Custos e Unidade de Esforço de Produção.

Algumas práticas obtiveram apresentação no início do período, porém com o decorrer dos anos foi caracterizado nenhuma apresentação no fim do tempo estudado. Pode ser representado pelo Custeio Variável, que em 2004 tinha duas classificações e passou à zero em 2012, como também o Custeio Baseado em Atividades que iniciou em 2004 com 3 classificações passando para zero no último ano estudado.

Não foi encontrada nenhuma opção temática que tenha crescimento regular durante o período analisado de classificações. Do total, seis opções temáticas tiveram apenas uma apresentação durante a análise que foram: Custeio Padrão em 2010, Gestão Baseada em Atividades em 2004, Método do Rateio Progressivo ou Sequencial em 2007, Custeio Pleno em 2004, Comportamento dos Custos em 2004 e Unidade de Esforço de Produção em 2006, sendo que para estes temas, não foram apresentados nenhum artigo com o respectivo tema nos outros anos.

Em suma, conclui-se que esta pesquisa contribuiu significativamente para a definição do cenário de produção científica por meio dos artigos publicados no Congresso USP Controladoria e Contabilidade, evidenciando as opções temáticas mais acometidas e gerando expectativas para as opções temáticas que foram pouco utilizadas serem contempladas em estudos futuros, como o custeio padrão, gestão baseada em atividades, método do rateio progressivo, custeio pleno, comportamento dos custos e unidade de esforço de produção.

REFERÊNCIAS

ATKINSON, A. *et al.* **Contabilidade Gerencial**. Tradução André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro, revisão técnica Rubens Famá. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BEUREN, I. M. *et al.* **Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais**. São Paulo: Atlas, 2003.

BORINELLI, M. L. **Estrutura conceitual básica de controladoria**: sistematização à luz da teoria e da práxis. 2006. 341f. Tese (Doutorado - Departamento de Contabilidade e atuária, Universidade de São Paulo). São Paulo: USP, 2006.

CATELLI, A. (org.) **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica – GECON. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CHING, H. Y. **Contabilidade Gerencial**: novas práticas contábeis para a gestão de negócios. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2006.

DIEHL, A. A.; TATIM, D. C. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas**: métodos e técnicas. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

FREITAS FILHO, P. J. **Introdução à Modelagem e Simulação de Sistemas**. 2. ed. Florianópolis: Visual Books Ltda., 2008.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GITMAN, L. J. **Princípios de administração financeira**. Tradução e revisão técnica de Jean Jacques Salim e João Carlos Douat. 7. ed. São Paulo: Harbra, 1997.

GUERREIRO, R.; CROZATI, J.; RIBEIRO, M. S. Mensuração de ativos nos relatórios gerenciais de companhias abertas. **Revista de Gestão**, São Paulo, v. 12, n. 3, p. 91-107, jul./set. 2005.

HORNGREN, C. T.; SUNDEM, G. L.; STRATTON, W. O. **Contabilidade gerencial**. Tradução Elias Pereira. 12. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

INTERNATIONAL FEDERATIONS OF ACCOUNTANTS - IFAC. **International Management Accounting Practice 1** (IMAP1), march, 1998. Disponível em: <<http://www.ifac.org>>. Acesso em: 28 nov. 2012.

JIAMBALVO, J. **Contabilidade Gerencial**. Tradução Antônio Artur de Souza; revisão técnica George S. Guerra Leone. 3. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2009.

JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R. S. **A relevância da contabilidade de custos**. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1996.

MACOHON, E. R. **Reflexos da institucionalização de hábitos e rotinas organizacionais nos estágios evolutivos da gerencial**. Dissertação (Mestrado - Programa de Pós-Graduação em Administração da FURB). Blumenau, 2008.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MIRANDA, H. O. **A história da contabilidade gerencial**. 2003. 18 f. Trabalho de Conclusão do Curso (Graduação em Ciências Contábeis)-Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2003.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

RIBEIRO, R. R. M. **Evolução das pesquisas em contabilidade gerencial: uma análise das opções temáticas e abordagens metodológicas no Brasil**. 2011. 120 f. Dissertação (Mestrado - Programa de Pós-graduação em Contabilidade, Universidade Federal do Paraná). Curitiba, 2011.

RIBEIRO, R. R. M. *et al.* Um novo conceito para a Contabilidade Gerencial? **Anais do XIII Congresso Brasileiro de Custos**. Belo Horizonte: 2006.

SILVA, A. C. R. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2003.

SOUTES, D. O. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis - Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo). São Paulo, 2006.

SOUTES, D. O.; ZEN, M. J. C. M. **Estágios evolutivos da contabilidade gerencial em empresas brasileiras**. Disponível em: < <http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos52005/351.pdf>>. Acesso em: 20 jan. 2013.

TEIXEIRA, A. J. C. *et al.* A utilização de ferramentas de contabilidade gerencial nas empresas do estado do Espírito Santo. Disponível em: < <http://www.anpcont.com.br/site/docs/congressoIII/01/222.pdf>>. Acesso em: 05 dez. 2012.

Data recebimento do artigo: 05/02/2015

Data do aceite de publicação: 15/05/2015