

UNIVERSIDADE FEDERAL DA GRANDE DOURADOS – UFGD
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO, CIÊNCIAS CONTÁBEIS E
ECONOMIA – FACE
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ÉMERSON DE OLIVEIRA DIAS

**CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS: LEVANTAMENTO DAS
PUBLICAÇÕES NOS ANOS DE 1994 A 2012**

DOURADOS/MS

2013

ÉMERSON DE OLIVEIRA DIAS

**CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS: LEVANTAMENTO DAS
PUBLICAÇÕES NOS ANOS DE 1994 A 2012**

Trabalho de Graduação apresentado à Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Economia da Universidade Federal da Grande Dourados, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Prof^ª Me. Cristiane Mallmann Huppés

Banca Examinadora:

Prof^ª: Dra. Erlaine Binotto

Prof^ª: Dra. Vera Luci de Almeida

DOURADOS/MS

2013

CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS: LEVANTAMENTO DAS PUBLICAÇÕES
NOS ANOS DE 1994 A 2012

ÉMERSON DE OLIVEIRA DIAS

Esta monografia foi julgada adequada para aprovação na atividade acadêmica específica de Trabalho de Graduação II, que faz parte dos requisitos para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis pela Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Economia – FACE da Universidade Federal da Grande Dourados – UFGD.

Apresentado à Banca Examinadora integrada pelos professores:

Cristiane Mallmann Huppés
Presidente

Erlaine Binotto
Avaliadora

Vera Luci de Almeida
Avaliadora

DEDICATÓRIA

Aos amados...

Anete Aparecida de Oliveira, minha mãe!

Sebastião Dias, meu pai!

AGRADECIMENTOS

A minha orientadora, Professora Cristiane Mallmann Huppel, pela paciência, pelas sugestões, por ter acreditado no meu trabalho.

Ao Professor Juarez Marques Alves, pela amizade e incentivo.

A colega Rosemar pela ajuda no desenvolvimento do trabalho.

Aos colegas e professores da FACE que direta ou indiretamente contribuíram para a conclusão deste trabalho, o meu muito obrigado.

RESUMO

A contabilidade de custos é ramo da Contabilidade e é utilizada como um sistema informacional dentro das empresas, auxiliando no processo de controle e de decisão. O presente estudo teve como objetivo, analisar os trabalhos apresentados em todas as edições do Congresso Brasileiro de Custos. Inicialmente identificaram-se os artigos apresentados que continham assuntos discutidos no livro “Contabilidade de Custos”, de Eliseu Martins, identificando características como a quantidade de artigos e o que os autores trabalharam a respeito destes assuntos. Foi realizada uma pesquisa bibliográfica documental, descritiva, quanti-qualitativa. Para isso, foi utilizado, como base de dados os anais, do Congresso Brasileiro de Custos de todas as edições, o que representa um total de 3.229 artigos científicos, dos quais 269 fazem referência aos tópicos discutidos no livro. O resultado demonstra que a maioria dos artigos estudados trata sobre o custeio baseado em atividades; a maior parte dos artigos está voltada para a área de gestão de custos em empresas de setores diversos; e que existem temas com uma abordagem significativa no livro, mas que são pouco abordados no congresso.

Palavras-chave: Contabilidade de Custos; Congresso Brasileiro de Custos; Pesquisa Bibliométrica.

ABSTRACT

Cost accounting is a branch of accounting and is used as an information system within the company, assisting in the process control and decision. The present study aimed to analyze the works presented in all editions of the Brazilian Congress of costs. Initially identified the articles presented containing topics discussed in the book "Cost Accounting" by Eliseu Martins, identifying characteristics such as the amount of articles and authors that worked about these issues. We performed a literature search of documents, descriptive, quantitative and qualitative. For this, we used as database the annals of the Brazilian Congress of costs of all editions, representing a total of 3,229 papers, 269 of which refer to the topics discussed in the book. The result shows that most of the articles studied deals with the activity-based costing, most articles are focused on the area of cost management in companies in various sectors, and that there are issues with a significant approach in the book, but are poorly addressed in Congress.

Key words: Cost Accounting; Brazilian Congress of Costs; Bibliometric Research.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Número de artigos publicados entre 1994 a 2012.....	30
--	----

LISTAS DE QUADROS

Quadro 1 – Terminologias da Contabilidade de Custos.....	18
Quadro 2 – Etapas de custeio por absorção.....	21
Quadro 3 – Distinção entre os métodos de custeio.....	24
Quadro 4 – Cidades e regiões do evento.....	26
Quadro 5 – Quantidade de artigos apresentados no congresso.....	30
Quadro 6 – Resumo análise dos resultados.....	35

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Quantidade de artigos por tema estudado.....	31
---	----

LISTAS DE SIGLAS

CBC – Congresso Brasileiro de Custos

CIF – Custos Indiretos de Fabricação

ABC – Custeio Baseado em Atividades

CPV – Custo do Produto Vendido

CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
1.1 Problema de Pesquisa.....	14
1.2 Objetivos.....	14
1.2.1 Objetivo Geral	14
1.2.2 Objetivos Específicos	15
1.2.3 Justificativa.....	15
2 REFERENCIAL TEÓRICO	16
2.1 Contabilidade de Custos.....	16
2.2 Terminologia.....	17
2.3 Acumulação e Apropriação de Custos.....	18
2.4 Tipos de Custos.....	20
2.5 Métodos de Custeio.....	20
2.5.1 Custeio por Absorção.....	21
2.5.2 Custeio Variável.....	22
2.5.3 Custeio Baseado em Atividades.....	22
3 ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE CUSTOS	25
3.1 Histórico.....	25
3.2 Congresso Brasileiro de Custos.....	25
4 METODOLOGIA	27
4.1 Quanto aos Objetivos.....	27
4.2 Quanto aos Procedimentos.....	27
4.3 Quanto a Abordagem do Problema.....	28
4.4 Objeto de Pesquisa.....	28
5 ANÁLISE DOS RESULTADOS	30
5.1 Princípios Contábeis.....	32
5.2 Departamentalização.....	32
5.3 Critérios de Rateio.....	32
5.4 Custeio por absorção.....	33
5.5 Custeio Variável.....	33
5.6 Custeio Baseado em Atividades.....	34
5.7 Margem de Contribuição.....	34
5.8 Custo Padrão.....	35
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS	36
7 REFERÊNCIAS	37

1 INTRODUÇÃO

Diante da introdução e evolução das tecnologias no sistema de produção e nas formas de fabricação, os materiais tornaram-se mais elaborados e, conseqüentemente, houve uma necessidade de manter um controle mais eficaz sobre os custos dimensionados. Nesse sentido, os sistemas de custos deixaram de resumirem-se em informações de elementos financeiros e materiais de estoques, para fazer parte do sistema contábil das empresas, surgindo então a contabilidade de custos com o intuito de controlar e maximizar as tomadas de decisões, a qual tornou-se ferramenta essencial de apoio a contabilidade gerencial (MARTINS, 2010).

A contabilidade de custos tem como função fornecer dados de custos para a medição dos lucros, determinar a rentabilidade e servir para a avaliação do patrimônio. Também, identificar métodos e procedimentos para o controle das operações e atividades da empresa, bem como fornecer dados de provisão de informações sobre custos para a tomada de decisões e planejamento através de processos analíticos (VICECONTI; NEVES, 2000).

Leone (2000, p. 20) conceitua contabilidade de custos como:

sistema que tem a finalidade de informar, organizar, analisar e interpretar custos de produtos, estoques, serviços, componentes, planos operacionais e atividades de distribuição que vão determinar o lucro da organização, objetivando o controle das operações e auxílio dos gestores no processo de tomada de decisões e de planejamento.

Esse conceito descreve como a contabilidade de custos auxilia o planejamento e a organização da empresa em seus processos de tomada de decisão. Nesse sentido, as empresas, ao adotarem o sistema de contabilidade de custos, devem respeitar suas estruturas organizacionais, seus procedimentos de manufatura e seus tipos de informações sobre custos. A função desse tipo de contabilidade é suprir a administração da empresa com dados que representem o montante de recursos utilizados para executar as várias fases de seu processo operacional (LEONE, 2000).

Diante disso, o presente trabalho apresenta um estudo bibliométrico que busca identificar temas e artigos publicados no Congresso Brasileiro de Custos – CBC, que tratam de assuntos estudados em aula, com base no livro “Contabilidade de Custos do Eliseu Martins”, desde a primeira edição do CBC, em 1994, até a última em 2012. A seguir estão descritos, o problema da pesquisa, os objetivos e justificativa.

1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

O problema de pesquisa consiste em determinar de forma explícita e compreensível o que se pretende responder com o desenvolvimento do trabalho (GIL, 2002). Nesse sentido, o problema de pesquisa do presente estudo consiste na seguinte interrogação: Quais abordagens do livro “Contabilidade de Custos” do Prof. Eliseu Martins estão sendo estudadas em publicações no Congresso Brasileiro de Custos no período de 1994 à 2012?

1.2 OBJETIVOS

A partir do problema, foi elaborado o objetivo geral e os objetivos específicos do trabalho. Gil (2002), explica que objetivos são etapas que se pretende concluir com o estudo, sendo que o objetivo geral é a definição global daquilo que se pretende alcançar com a realização da pesquisa. Já os objetivos específicos são os passos para a pesquisa alcançar o objetivo geral.

1.2.1 Objetivo Geral

Constitui o objetivo geral desta pesquisa: verificar as abordagens tratadas no livro “Contabilidade de Custos” do Prof. Eliseu Martins e apresentadas no Congresso Brasileiro de Custos – CBC, no período de 1994 à 2012.

1.2.2 Objetivos Específicos

Os objetivos específicos desta pesquisa são:

- Coletar os títulos dos artigos publicados no Congresso Brasileiro de Custos nos anos de 1994 a 2012;
- Analisar os títulos dos artigos, observando quais os aspectos que estão sendo tratados;
- e
- Fazer uma síntese dos aspectos que são tratados no Congresso Brasileiro de Custos e no livro “Contabilidade de Custos”.

1.2.3 JUSTIFICATIVA

Gil (2002) e Lakatos e Marconi (2005) explicam que a justificativa de uma pesquisa é a forma como se explica a relevância do estudo na área em que será aplicada a pesquisa; também a importância que esse estudo trará para a área acadêmica, ou para a sociedade em geral.

Para a comunidade não acadêmica, a sociedade de um modo geral, o trabalho informa em um único estudo as diferentes abordagens realizadas nos trabalhos publicados no Congresso Brasileiro de Custos (CBC), entre 1994 e 2012, formando um material de apoio e pesquisa para interessados este assunto, como os setores empresarial, industrial e comercial da sociedade nacional.

Já foram publicados trabalhos bibliométricos no Congresso Brasileiro de Custos. No ano de 2007 foi analisada a produção científica do custeio baseado em atividades das edições de 1997 a 2006 e foi feito outro trabalho em 2011 das edições de 2006 a 2010, buscando verificar as áreas em que foram apresentados e as características dos trabalhos. (CUSTODIO, MACHADO, GIBBON, 2011) e (DIEHL, SOUZA, 2007).

Esses trabalhos deixam a oportunidade para se realizar pesquisas bibliométricas com outra linha de trabalho, até mesmo para complementar o mapeamento de informações, o que torna o trabalho útil para futuras pesquisas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Segundo Severino (2007, p. 131) “referencial teórico consiste nos trabalhos publicados, os quais a pesquisa tomará como instrumentos de apoio no desenvolvimento do estudo investigativo”. São os estudos que tratam de um mesmo tema e que já comprovaram as hipóteses levantadas, sendo atestados e referendados na comunidade científica por suas publicações em forma de livros e artigos em revistas especializadas.

A presente pesquisa apresenta um referencial teórico contemplando os seguintes itens: Contabilidade de custos, terminologias, acumulação e apropriação de custos e métodos de custeio.

2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS

Os sistemas de custos compreendem um leque de ferramentas utilizadas pelas empresas para tornarem-se competitivas. Mas, para que utilizem de forma eficiente os elementos da contabilidade de custos é importante conhecer mais a fundo o porquê da sua criação e utilização pelas organizações. Nesse sentido, é importante evidenciar o que escreve Ferreira (2007, p. 3):

A contabilidade de custos, surgiu com a Revolução Industrial, no final do século XVIII. Com o desenvolvimento das empresas era necessário também o desenvolvimento da contabilidade para atender a demanda de empresas que precisavam de informações mais precisas que pudessem servir como referência do processo de produção.

Um fato importante para o desenvolvimento da contabilidade de custos foi a ampliação do mercado de capitais nos EUA e Europa, pois como as pessoas se tornariam acionistas, foi preciso criar metodologias de controle de custos para que fosse possível o usuário externo ter acesso a essa informação (FERREIRA, 2007).

Hansen e Mowen (2003, p. 30) escrevem que:

As recessões econômicas de 1980 e 1990, junto com a ascensão rápida da competição internacional, cortaram as margens de lucro e deram papéis fundamentais ao custeio preciso de produtos e ao aumento no controle de custos para as tomadas de decisões administrativas.

O ambiente globalizado criou a necessidade de uma reestruturação da contabilidade de custos, já que muitas empresas mudaram a maneira de conduzir o negócio e novas formas de utilização foram surgindo.

Martins (2010, p. 22-23) escreve que,

Com o advento da nova forma de se usar Contabilidade de Custos, ocorreu seu maior aproveitamento em outros campos que não o industrial. No caso de instituição não tipicamente daquela natureza, tais como instituições financeiras, empresas comerciais, firmas de prestação de serviços etc., onde seu uso para efeito de balanço era quase irrelevante (pela ausência de estoques), passou-se a explorar seu potencial para o controle e até para as tomadas de decisões. É hoje relativamente comum encontrarmos bancos, financeiras, lojas comerciais, escritórios de planejamento, de auditoria, de consultoria etc. utilizando-se de contabilidade de custos.

Pela necessidade das empresas terem o controle sobre o estoque, a contabilidade de custos passou a assumir um papel importante que é o de coletar, processar e informar de que maneira os recursos são aplicados no sistema produtivo de bens ou serviços de uma determinada empresa.

Leone (2000, p. 19-20) define e explica a contabilidade de custos como sendo o “ramo da contabilidade que se destina a produzir informações para os diversos níveis gerenciais de uma entidade, como o auxílio das funções da determinação de desempenho, de planejamento e controle das operações e de tomada de decisões”.

Para Horngren, Foster e Datar (2000, p. 2) “A contabilidade de custos mensura e relata informações financeiras e não financeiras relacionadas à aquisição e ao consumo de recursos pela organização”. Próximo a esse conceito, Maher (2001, p. 38) escreve que se trata de um “Ramo da contabilidade que mede, registra e relata informações sobre custos”. Para Hansen e Mowen (2003, p. 770) a contabilidade de custos é “Um subsistema de gestão de custos que se preocupa com a determinação do custo de produtos, serviços, projetos, atividades e outros objetos de interesse dos gestores”.

Analisando os conceitos citados, podemos dizer em resumo que a Contabilidade de Custos é um ramo da contabilidade que fornece informações que auxiliam as decisões gerenciais, com relação a produção ou fornecimento de serviços.

2.2 TERMINOLOGIA

Com base em Martins (2010) a terminologia específica da área refere-se aos conceitos que diferenciam e identificam os desembolsos que a empresa está realizando, conforme se observa no Quadro 1:

Termos	Conceito
Gasto	Compra de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para a entidade (desembolso), sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro).
Desembolso	Pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço. Pode ocorrer antes, durante ou após a entrada da utilidade comprada, portanto defasada ou não do momento do gasto.
Investimento	Gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuro(s) período(s). Podem ser de diversas naturezas e de períodos de ativação variados: a matéria-prima é um gasto contabilizado temporariamente como investimento circulante; a máquina é um gasto que se transforma num investimento permanente; as ações adquiridas de outras empresas são gastos classificados como investimentos circulantes ou não circulantes, dependendo da intenção que levou a sociedade à aquisição.
Custo	Gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços. O custo também é um gasto, só que reconhecido como tal, isto é, como <i>custo</i> , no momento da utilização dos fatores de produção (bens e serviços), para a fabricação de um produto ou execução de um serviço.
Despesa	Bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas.
Perda	Bem ou serviço consumidos de forma anormal e involuntária. Não se confunde com despesa (muito menos com o custo), exatamente por sua característica de anormalidade e involuntariedade; não é um sacrifício feito com intenção de obtenção de receita.

Quadro 1: Terminologias da Contabilidade de Custos

Fonte: adaptado de Martins (2010, p. 24-25)

Analisando os conceitos do Quadro 1, percebe-se que alguns deles se assemelham, como é o caso de gasto e desembolso. Por exemplo, gasto, como dito anteriormente, que é o sacrifício financeiro que a empresa tem para a compra de um produto ou serviço qualquer, ou seja, é o valor dos bens e serviços adquiridos pela empresa. Já o desembolso é o pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço, que pode ocorrer em momento diferente do gasto.

2.3 ACUMULAÇÃO E APROPRIAÇÃO DE CUSTOS

Acumulação e apropriação de custos são etapas de um método de custeio onde os custos são alocados em seus centros de custo. Horngren, Foster e Datar (2000, p. 19) escrevem que “Acumulação é a compilação de custo de maneira organizada, através de um sistema contábil. A apropriação é um termo geral que engloba apropriação e alocação dos custos acumulados a um objeto”.

Quando se fabrica um produto ele é obtido a partir de alguma matéria-prima. Dentro desse processo existem custos diretos e indiretos da produção, até que tais produtos estejam prontos para comercialização. A acumulação é o processo que indica os custos conforme suas características, enquanto a apropriação é a alocação desses custos.

Segundo os autores Horngren, Foster e Datar (2000, p. 19)

Um sistema de custo tipicamente considera custos em dois estágios:

- **Estágio 1:** acumulam-se custos de acordo com alguma classificação natural como materiais, mão-de-obra.
- **Estágio 2:** apropriam-se estes custos aos objetos de custo.

Também afirmam que “Os custos indiretos muitas vezes representam considerável percentagem dos custos atribuídos aos objetos de custo como produtos, canais de distribuição e clientes” (HORNGREN; FOSTER; DATAR, 2000, p. 330-331). Os mesmos autores ainda nos citam uma lista de quatro objetivos da alocação de custos indiretos (HORNGREN; FOSTER; DATAR, 2000, p. 331):

- Fornecer informação para decisões econômicas;
- Motivar administradores e empregados;
- Justificar custos ou calcular reembolsos;
- Mensurar o lucro e os ativos para os relatórios destinados ao público externo.

Alocações feitas de forma equivocada podem distorcer os resultados e isso pode levar a uma avaliação errada das divisões e levar os gestores a uma tomada de decisão errada.

Para Horngren, Foster e Datar (2000, p. 346)

Os três principais métodos de alocação dos custos dos departamentos de apoio aos departamentos operacionais são o método direto, o método passo a passo e o método recíproco. Este último é o conceitualmente preferível, mas os outros são os mais utilizados. O método direto ignora qualquer suporte recíproco entre os departamentos de apoio. O método passo a passo leva em conta o reconhecimento parcial, enquanto o método recíproco proporciona reconhecimento integral do apoio entre os departamentos.

A acumulação de custos pode ser periódica ou contínua. A periódica oferece uma informação que é limitada por um período e deve ser ajustada para obter o custo do produto vendido (CPV), enquanto a alocação contínua é um modo que acumula as informações dos custos em contas desses produtos.

Conforme Hansen e Mowen (2003, p. 127)

Acumulação de custos refere-se ao reconhecimento e registro dos custos. O contador de custos precisa desenvolver documentos fontes para poder rastrear os custos à medida que eles ocorrem. Um documento fonte descreve uma transação. Os dados originados desse documento fonte podem então ser registrados em um banco de dados. O registro de um dado em um banco de dados permite que os contadores e gestores tenham flexibilidade para analisar os subconjuntos de dados, quando necessário, para ajudá-los na tomada de decisões. O contador de custos também pode usar o banco de dados para ver se os custos relevantes estão sendo registrados na razão geral, e lançados nas contas apropriadas para propósitos de relatórios financeiros externos.

Após o processo de acumulação é necessário mensurar os custos, o que significa realizar a classificação dos mesmos. É na classificação que se determina a quantidade de matéria-prima, mão-de-obra e os custos indiretos utilizados para a fabricação de cada produto.

Hansen e Mowen (2003, p. 128), afirmam que:

Existem duas maneiras comumente usadas para se mensurar os custos associados com a produção: custos reais e custos normais. O custo real requer que a empresa use o custo real de todos os recursos consumidos na produção para determinar o custo unitário. O segundo método, custo normal, requer que a empresa aplique os custos reais de materiais diretos e mão-de-obra direta para as unidades produzidas, no entanto os CIF (Custos Indiretos de Fabricação) são aplicados com base numa estimativa predeterminada.

Por último, é realizada a atribuição de custos para cada produto ou serviço, o que, segundo Hansen e Mowen (2003, p. 130), “é muito importante para uma variedade de propósitos, como a licitação e oferta, já que é preciso saber qual o custo do produto, para poder descobrir até onde é interessante diminuir o valor”.

2.4 TIPOS DE CUSTOS

Características de custos podem apresentar as seguintes terminologias: custos diretos, indiretos, fixos e variáveis. Os custos diretos são aqueles que têm relação direta com o produto e é possível mensurar quantidades utilizadas em um determinado produto, ou seja, são os custos que podem ser apropriados, sem nenhum tipo de julgamento ao produto. Custos indiretos são elementos que não se tem como identificar o consumo individual de cada produto. Esses são os custos que precisam de algum tipo de rateio para que possam ser alocados (MARTINS, 2010).

Já os custos fixos e variáveis são definidos conforme a produção: se a variação do custo acompanhar a variação da produção ele é variável; se ele não se alterar, é fixo. Um

exemplo de custo fixo é o aluguel, já que o mesmo não tem variação se a empresa produzir mil unidades ou dez mil unidades (MARTINS, 2010).

2.5 MÉTODOS DE CUSTEIO

Segundo Alves (1997, apud FIORESE, 2005, p. 38) “os métodos de custeio visam determinar os critérios para apuração dos custos dos fatores produtivos a determinados níveis de interesse das entidades (produto, atividade, departamento, empresa)”. A seguir são explicados os métodos: Custeio por Absorção; Custeio Variável; e Custeio Baseado em Atividades.

2.5.1 CUSTEIO POR ABSORÇÃO

Segundo Martins (2010, p. 37):

Custeio para absorção é o método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, nascido da situação histórica mencionada. Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos.

Hansen e Mowen (2003, p. 771) definem custeio por absorção como “um método de custeio que atribui todos os custos de manufatura, materiais diretos, mão-de-obra direta, custos indiretos de fabricação (CIF) variáveis e uma parte dos custos indiretos de fabricação fixos para cada unidade do produto”.

Esse método é dividido em três aspectos: departamentalização de custos, alocação sequencial e rateio. O Quadro 2 apresenta as distinções de cada um dos aspectos.

Etapas	Definição
Departamentalização	É onde se agrupam os custos por função, os quais são acumulados em departamentos, sendo cada um deles um centro de custos.
Alocação sequencial	Baseia-se no fato de que os departamentos prestam serviços uns aos outros e, dessa forma, obtém-se a apropriação dos custos; sendo assim, o custo unitário é dependente da apropriação de custos.
Rateio	É a divisão dos custos. O critério para esse rateio pode variar, de acordo com o gestor de custos da empresa, e deve agregar o custo para cada produto.

Quadro 2: Etapas de custeio por absorção

Fonte: Hansen e Mowen (2003)

O método prescreve que os custos não devem ser deduzidos da receita até que sejam vendidos. Sua base consiste na separação de custos e despesas, apropriação de custos diretos e a alocação de custos indiretos.

O problema desse método está na crítica de alguns autores como Hansen e Mowen (2003) em relação ao rateio dos custos indiretos, já que normalmente é feito um rateio com base na matéria-prima ou mão-de-obra sem uma justificativa, sendo considerada uma forma arbitrária.

2.5.2 CUSTEIO VARIÁVEL

Segundo Martins (2010, p. 198) “no custeio variável, só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o resultado; para os estoques só vão como consequência, custos variáveis”.

Conforme Hansen e Mowen (2003, p. 771) “custeio variável é um método de custeio que atribui apenas custos de manufatura variáveis aos produtos, estes custos incluem materiais diretos, mão-de-obra direta e CIF (Custo Indireto de Fabricação) variáveis”.

De acordo com Horngren, Foster e Datar (2000, p. 212), a expressão custeio direto para descrever o método de custeio variável é uma designação errônea, por dois motivos:

1) o custeio variável não considera todos os custos diretos, mas apenas os custos diretos de fabricação variáveis. Quaisquer custos de fabricação fixos diretos e quaisquer custos diretos que não sejam de fabricação (como os de marketing) não são considerados para a avaliação dos estoques; 2) o custeio variável considera como custos dos produtos não apenas os custos de fabricação diretos, mas também alguns custos indiretos (custos indiretos de fabricação variáveis).

Sendo assim, apenas os custos variáveis estarão na composição, que dará um valor de estoque mais baixo do que o custeio por absorção, ele determina a contribuição que cada produto traz à empresa. Porém, classificar os custos não é algo tão simples, como dizem Hansen e Mowen (2003, p. 98):

Uma vez que registros contábeis tipicamente revelam apenas o custo total e a execução da atividade associada de um item de custo misto, é necessário separar o custo total em seus componentes fixos e variáveis. Apenas mediante um esforço formal para separar custos é que todos os custos podem ser classificados nas categorias apropriadas de comportamento de custos.

O custeio variável pode ser usado como ferramenta de tomada de decisão de uma empresa, pois fica mais fácil identificar os setores mais críticos e se tem uma avaliação mais correta dos estoques, podendo fazer um cálculo sobre a rentabilidade de cada produto.

Isso é possível graças à margem de contribuição que é a diferença entre preço de venda e custo variável de cada produto. Se a margem é positiva, esse produto é viável; caso contrário não traz benefícios à empresa (HANSEN E MOWEN, 2003).

2.5.3 CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADE (ABC) - ACTIVITY-BASED COSTING

No método de custeio baseado em atividades os custos indiretos de fabricação e as despesas devem ser atribuídos às atividades, e depois serem alocados aos produtos ou serviços. Os produtos ou serviços produzidos utilizam as atividades. O custo de uma atividade é soma dos gastos utilizados para realizá-la.

Hansen e Mowen (2003, p. 771) definem o ABC como “um método de custeio que atribui custos para objetos de custos ao, primeiramente, rastrear os custos para atividades e, depois, rastrear os custos para objetos de custos”.

Sobre o Custeio Baseado em Atividades, Martins (2010, p. 87) diz que “é um método de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos”.

Conforme Martins, (2010, p. 96):

Direcionador de custos é o fator que determina o custo de uma atividade. Como as atividades exigem recursos para serem realizadas, deduz-se que o direcionamento é a verdadeira causa de seus custos. Para efeito de custeio de produtos, o direcionador deve ser o fator que determina ou influencia a maneira como os produtos “consomem” (utilizam) as atividades. Assim o direcionador de custos será a base utilizada para atribuir os custos das atividades aos produtos.

O Custeio Baseado em Atividades destaca-se em relação aos outros tipos de sistema por ser um método de controle do consumo de recursos, ao invés do gasto decorrente, como ocorre nos demais métodos de custeio. O ABC não é apenas um complexo sistema de contabilidade de custos, é também um método que prescreve como a empresa deve utilizar seus recursos.

Segundo Kaplan e Cooper (1998, *apud* FERREIRA, 2006, p. 45-46) os sistemas ABC são desenvolvidos com base em uma série de quatro etapas, sendo estas:

1ª) Desenvolver o dicionário de atividades

O foco do ABC não é mais alocar custos, porém descobrir as razões que explicam o dinheiro gasto pela organização. Sendo que, nesta etapa, são identificados pela organização as atividades que estão sendo executadas por seus recursos indiretos e de apoio.

2ª) Determinar quanto a organização está gastando em cada uma de suas atividades
O sistema ABC, no decurso dos geradores de custos de recursos, unifica os gastos e as despesas de acordo com as informações geradas pelo sistema financeiro ou contábil da organização e as atividades executadas.

3ª) Identificar produtos, serviços e clientes da organização

É nesta etapa que são identificados pelo modelo ABC as atividades executadas e o custo de execução dessas atividades, preocupando-se em avaliar se realmente vale a pena executar essas atividades, não apenas em realizá-las de maneira eficiente.

4ª) Selecionar geradores de custo das atividades que associam os custos das atividades aos produtos, serviços e clientes da organização.

Um gerador de custo das atividades é uma medida quantitativa das mesmas. É aí que se devem selecionar os geradores de custo das atividades. Tal seleção conjectura um contrapeso entre a precisão e o custo de medição.

O Quadro 3 resume o conceito e outras características desses métodos.

MÉTODOS DE CUSTEIO			
	Variável	Absorção	Baseado em Atividades
O que é?	Método de atribuição de custos aos produtos, baseado na variabilidade dos custos em relação aos produtos.	Método de atribuição dos custos totais aos produtos, baseado em rateio de custos indiretos.	Método de atribuição de custos totais a objetos de custeio, baseado no rastreamento de direcionadores.
Para que serve?	Racionalizar esforços, dado um <i>status quo</i> definido	Recuperar o custo total	Induzir reformas na organização
Foco	Tomada de Decisão	Coordenação	Estratégia
Horizonte Temporal	Curto Prazo	Longo Prazo	Longo Prazo
Limitações	Não elimina todo o incentivo a superprodução; Incentiva o desperdício por ignorar o custo de oportunidade de capacidade.	Pode incentivar a superprodução; Baixa acuidade; Estrutura obsoleta.	Acuidade contestável; Fragiliza a acumulação capitalista; Não reverte vantagens de assimetria.

Quadro 3: Distinção entre os métodos de custeio

Fonte: Paranella (2010, p. 157)

O Quadro 3 apresenta as informações de três métodos de custeio fazendo um comparativo sobre suas principais características.

Beuren (1993, p. 61) destaca que

A operacionalização adequada de um sistema de custeio pode encontrar ampla aplicação nas empresas. Ressalta-se que a utilização efetiva de um sistema de custeio não se limita apenas à sua importância na avaliação de estoques. Ele também é um instrumento de suporte voltado ao fornecimento de subsídios importantes à avaliação de desempenho dos gestores, taxa de retorno nas decisões de investimentos, decisões do tipo comprar X fabricar, formação de preço de venda etc.

Então um sistema de custeio objetiva determinar que custos ocorrem em qual processo (ou etapas do processo) de fabricação e, com essas informações, é possível analisar qual a melhor decisão, cabendo ao gestor identificar qual o melhor sistema para sua empresa. Dentre os elementos a serem levados em conta para a sua escolha, o gestor deve analisar qual dará melhores informações para o planejamento operacional, melhores informações para análise de rentabilidade e formação do preço de venda.

4 METODOLOGIA

De acordo com Gil (2002) metodologia significa o “caminho para se chegar a um fim”. Nesse sentido a pesquisa classifica-se como uma pesquisa bibliográfica documental, descritiva, quanti-qualitativa. A técnica que será utilizada é a bibliométrica, que conforme Tague-Sutcliffe (1992 *apud* MACIAS-CHAPULA, 1998, p. 134)

É o estudo dos aspectos quantitativos da produção, da 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 decisão.

A coleta de dados foi realizada a partir dos anais do Congresso Brasileiro de Custos entre os anos de 1994 e 2012. Os artigos escolhidos foram aqueles cujos temas estavam sendo trabalhados no livro “Contabilidade de Custos” de Eliseu Martins.

4.1 QUANTO AOS OBJETIVOS

No que tange aos objetivos, a presente pesquisa pode ser classificada como descritiva, uma vez que se propõe a analisar as características dos trabalhos apresentados desde o I ao XIX Congresso Brasileiro de Custos. Segundo Lakatos e Marconi (2005) esse tipo de pesquisa usa padrões textuais para descrever e validar o conteúdo selecionado. Esse tipo de pesquisa estabelece relação entre as variáveis no objeto de estudo analisado, como por exemplo o número de artigos, ano de publicação, tema e a área do tema.

4.2 QUANTO AOS PROCEDIMENTOS

Do ponto de vista dos procedimentos a pesquisa é documental, já que será feita uma coleta de dados para verificar quais as tendências de pesquisa do primeiro ao último congresso. Tem como objetivo, dados ainda não analisados, analisando-os para estudar situações e acontecimentos (BEUREN, 2006).

Conforme descrição de Otlet (1986) a bibliometria apresenta-se como “forma de medição através do uso da estatística, podendo esta medição passar por itens como: número de obras; produção atual; tempo de elaboração das obras; extensão das obras; tiragem; edição; peso; preço; tipografia, linhas, letras e palavras; destruição; maquinaria; e etc.”

4.3 QUANTO A ABORDAGEM DO PROBLEMA

A pesquisa é, por um lado, qualitativa, pois visa entender os aspectos dos trabalhos publicados, e por outro, quantitativa, ao buscar analisar estatisticamente os temas abordados. A pesquisa quantitativa enfatiza os indicadores numéricos e os percentuais sobre determinados fenômenos (BEUREN, 2006).

4.4 OBJETO DE PESQUISA

Este trabalho foi dividido em três etapas principais. Em um primeiro momento, é realizado um levantamento bibliográfico, buscando temas de trabalhos apresentados no Congresso Brasileiro de Custos que também estão presentes no livro de Eliseu Martins Contabilidade de custos, tais como: princípios contábeis, departamentalização, critério de rateio, custeio por absorção, custeio variável, custeio baseado em atividades, margem de contribuição e custo padrão. O objetivo desta etapa é contextualizar o surgimento e importância dos temas, de forma que pudessem subsidiar as discussões dos resultados finais deste trabalho.

O professor Dr. Eliseu Martins é professor emérito da FEA/USP, Bacharel, Doutor e Livre-Docente pela FEA/USP, membro de conselhos editoriais de diversas revistas técnicas, autor e co-autor de diversos livros, teses e centenas de artigos. Também, exerceu atividades de direção na Comissão de Valores Mobiliários, direção de fiscalização do Banco Central do Brasil, foi representante do Brasil junto a ONU para assuntos de contabilidade e divulgação de informações, dentre outras funções (CNPQ, 2013).

Os temas estudados se baseiam na obra “Contabilidade de Custos” do Professor Eliseu Martins, dos diversos temas discutidos no livro, foram escolhidos os seguintes temas, de forma intencional, por se tratarem de itens estudados nas disciplinas de contabilidade de custos e análise de custos, dessa forma foram escolhidas as seguintes palavras-chave: princípios contábeis, departamentalização, critérios de rateio, custeio por absorção, custeio variável ou custeio direto, custeio baseado em atividades, margem de contribuição, custo meta e custeio meta, custo de oportunidade e custo padrão ou custeio padrão (variáveis da análise).

A segunda etapa consistiu em uma pesquisa objetiva para recolher informações como área, quantidade de trabalhos e o que está sendo discutido, a partir do próprio site da Associação Brasileira de Custos, através da página destinada ao assinante. A terceira etapa

baseia-se na tabulação dos dados levantados por meio de uma análise realizada sobre o levantamento dos temas apresentados na segunda etapa, procurando discutir os resultados.

4.4.1 ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE CUSTOS (ABC)

A Associação Brasileira de Custos (ABC) reúne pessoas especializadas na área de custos e seu principal objetivo é desenvolver o conhecimento da contabilidade de custos, melhorando e desenvolvendo esse setor, para que se possa atender as demandas cada vez mais exigentes do mercado (Site Associação Brasileira de Custos).

4.4.2 HISTÓRICO

A ABC teve seu início a partir do primeiro Congresso Internacional de Professores Universitários de Custos, realizado na Universidad Nacional del Litoral, na Argentina, em novembro de 1987. Nessa ocasião, diante da necessidade da criação de uma instituição voltada para essa área os docentes presentes firmaram o compromisso de criá-la. (Site Associação Brasileira de Custos).

Porém, foi apenas com o III Congresso Internacional de Custos e a proposta de organização no Brasil, que efetivou-se a constituição da associação. As informações que são descritas a seguir foram obtidas do site da Associação Brasileira de Custos – ABC (Site Associação Brasileira de Custos).

Ao término do congresso de Madri, o Instituto Internacional de Custos, entidade que congrega docentes de Custos de diversos países, aprovou proposta apresentada pelo Instituto de Economia da Universidade Estadual de Campinas e o Departamento de Contabilidade e Atuária da Universidade de São Paulo para sediar o próximo congresso no Brasil. Os docentes presentes do Brasil comprometeram-se a constituir a Associação Brasileira de Custos, ocasião em que foi redigido de próprio punho pelo Prof. Dr. Antônio Lopes de Sá, um documento com os seguintes dizeres: "Declaração de Constituição da Associação Brasileira de Custos, que os signatários fazem em Madri, em 23 de setembro de 1993.

O nome de ABC foi sugerido pelo Prof. Antônio Lopes de Sá. Em novembro de 1994 aconteceu o I Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos, na Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS, RS, e ao término do congresso, no dia 23, é criada a Associação, que contava com profissionais de diversas áreas do conhecimento estudando a gestão de custos.

4.4.3 CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS

É o mais importante congresso na área de custos no Brasil e é o principal meio de divulgação de pesquisas na área e possibilita a interação e troca de experiências por meio de debates e discussões, por exemplo, entre os envolvidos dessa área. O congresso é realizado anualmente, sempre em uma cidade diferente, e é dividido em áreas temáticas de acordo com o seu tema central (Site Associação Brasileira de Custos). O Quadro 4 apresenta as cidades onde foram realizados os Congressos.

ANO	CIDADE	REGIÃO
1994	São Leopoldo/RS	Sul
1995	Campinas/SP	Sudeste
1996	Curitiba/PR	Sul
1997	Belo Horizonte/MG	Sudeste
1998	Fortaleza/CE	Nordeste
1999	São Paulo/SP	Sudeste
2000	Recife/PE	Nordeste
2001	São Leopoldo/RS	Sul
2002	São Paulo/SP	Sudeste
2003	Guarapari/ES	Sudeste
2004	Porto Seguro/BA	Nordeste
2005	Florianópolis/SC	Sul
2006	Belo Horizonte/MG	Sudeste
2007	João Pessoa/PB	Nordeste
2008	Curitiba/PR	Sul
2009	Fortaleza/CE	Nordeste
2010	Belo Horizonte/MG	Sudeste
2011	Rio de Janeiro/RJ	Sudeste
2012	Bento Gonçalves/RS	Sul

Quadro 4: Cidade e regiões do evento.

Fonte: Site da Associação Brasileira de Custos – ABC (2012)

Foram dezenove congressos até o ano de 2012 e a região que se destaca por mais ter recebido o evento é a Sudeste, com oito edições representando 42,11% seguida pela região Sul com 6 edições representando 31,58% e a região Nordeste com 5 edições representando 26,32% e a cidade com mais realizações do evento foi Belo Horizonte com três edições.

Nas edições realizadas em Belo Horizonte 1997 teve quatro áreas e 2006 e 2010 tiveram 16 áreas, tendo em comum nas três edições apenas a área de Gestão Estratégica de Custos, porém em 2006 e 2010 11 das 16 áreas tem relação com gestão de custos. Também temos nas três edições áreas que tem relação com controladoria.

5. ANÁLISE DOS RESULTADOS

A primeira análise é com relação ao número de publicações do Congresso, desde a sua primeira edição. O resultado é apresentado na Figura 1:



Figura 1: Número de artigos publicados entre 1994 e 2012
Fonte: Dados da pesquisa

A linha horizontal representa os anos do congresso e a vertical a variação da quantidade de trabalhos apresentados que é mais detalhado no Quadro 5:

ANO	AREA	ARTIGOS
1994	15	27
1995	14	86
1996	8	46
1997	4	49
1998	14	77
1999	15	111
2000	29	139
2001	17	131
2002	18	179
2003	11	140
2004	14	244
2005	16	350
2006	16	214
2007	16	238
2008	16	267
2009	16	255
2010	16	266
2011	7	181
2012	7	229
Total	269	3.229

Quadro 5: Quantidade de artigos apresentados no Congresso
Fonte: Dados de Pesquisa

No total foram apresentados 3.229 trabalhos desde a primeira edição do Congresso, notando-se que ao longo de suas dez últimas edições apenas em dois anos houve menos que 200 publicações, o que sinaliza que o interesse tanto na área, quanto no Congresso tem se mantido estável. Também nota-se que o ano de 2005 foi o que alcançou o maior número de publicações, tendo como tema central “A Gestão de Custos na Era da Gestão do Conhecimento” e tendo sido o único congresso até hoje realizado em Florianópolis - SC.

Segundo Tezza, Peixe, Trierweiller, Ferreira e Bornia, (2011, p. 7), o ano de 2005 obteve um número expressivo de artigos, porque coincidiu com a publicação conjunta com o Congresso Internacional de Custos.

Após a coleta dos dados, foi feita uma análise para alcançar os objetivos propostos pela pesquisa. Os temas estudados apresentam-se em publicações, conforme Tabela 1.

Tabela 1: Temas do livro pesquisados no congresso

Assunto	Quantidade	%
Princípios contábeis	2	0,74
Departamentalização	1	0,37
Critério de rateio	4	1,49
Custeio por absorção	16	5,95
Custeio variável	23	8,55
Custeio baseado em atividades	195	72,49
Margem de Contribuição	16	5,95
Custo padrão	12	4,46
Total	269	100

Fonte: Dados de Pesquisa

Conforme observado na Tabela 1, nota-se que dos artigos estudados, mais da metade abordam o tema do custeio baseado em atividades, representando cerca de 72,49% dos artigos, sendo seguido pelo custeio variável em uma proporção muito menor de 8,55%, o que evidencia que dentre todas as áreas estudadas há um interesse bastante expressivo a respeito do ABC, o que indica a enorme importância que se atribui aos estudos desse método para o desenvolvimento da área.

A fim de entender mais sobre os assuntos estudados é realizada uma análise com base no que Eliseu Martins escreve em seu livro e o que se discute no Congresso, a base estudada representa um percentual de 8,33% do total de artigos do congresso.

5.1 Princípios Contábeis

É destinada metade de um capítulo do livro tratando sobre o assunto, destacando os conceitos e finalidades dos seguintes princípios: princípio da realização da receita, princípio da competência ou da confrontação entre despesas e receitas, princípio do custo histórico como base de valor, consistência ou uniformidade, conservadorismo ou prudência e materialidade ou relevância.

Já no Congresso foram apresentados apenas dois artigos sobre o assunto, um no ano de 2002 e outro em 2006, representando 0,74% dos artigos estudados, que discutem os princípios contábeis aplicados aos custos das atividades rurais, dentro da área de mensuração de custos no setor primário e o tratamento dos princípios contábeis nos livros didáticos da área de custos, dentro da área de ensino e pesquisa na gestão de custos.

5.2 Departamentalização

É discutida a importância da departamentalização, estabelece-se o conceito e classificação, discute-se a questão de que um departamento é um centro de custo ou então, que podem existir diversos centros de custo para um mesmo departamento, apresenta-se custos dos departamentos de serviços e um esquema completo da contabilidade de custos.

Foi apresentado somente um artigo sobre o assunto no congresso, no ano de 2001, o que representa 0,37% dos artigos estudados, o qual discute a departamentalização aplicada à educação, dentro da área de custos da área da educação.

5.3 Critérios de Rateio

São analisados os critérios de rateio dos custos comuns, rateio dos custos dos departamentos, influência dos custos fixos e dos custos variáveis, importância dos custos fixos e dos custos variáveis, importância da consistência nos critérios e a conciliação entre custos e contabilidade financeira.

No congresso foram apresentados quatro trabalhos abordando o tema, o que representa 1,49% dos artigos estudados, sendo três em 1994 e um no ano 2000, sendo que no ano de 1994 houve uma área específica destinada ao assunto, na qual foram agrupados os artigos, os quais versaram sobre critérios de rateio e distribuição de custos, mudança dos sistemas de custeio em um ambiente moderno de manufatura, necessidade de novos sistemas de custeio e,

em 2000, o artigo apresentado discute algo comum ao livro, qual seja: critérios de rateio dos custos indiretos.

5.4 Custeio por absorção

Na obra de Eliseu Martins consultada, não há muito sobre o assunto, apenas o autor trabalha com a definição e com a sua contemplação no Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), exemplificando sua utilização.

No congresso, por outro lado, foram apresentados 16 trabalhos, o que consiste em 5,95% dos artigos estudados, sendo um em 1994, 1999, 2001, 2004, 2007 e 2009, dois em 2003, 2006 e 2008, quatro em 2005. A maior parte deles trabalha a aplicabilidade desse método em diversos setores, sendo que para o setor público e agropecuário existem três artigos para cada assunto, dois para hospitalares e um para a indústria. Além desse fato também é interessante destacar que sete trabalhos fazem um comparativo entre esse método com outros.

5.5 Custeio Variável

Martins (2010) explica o que é o método, como funciona, e faz um comparativo entre o variável e o por absorção e, por fim, explica as razões desse método não ser utilizado nos balanços.

No congresso foram apresentados vinte e três artigos a esse respeito, o que consiste em 8,55% dos artigos estudados, sendo estes entre os anos de 2000 e 2012. O ano com o maior número de publicações foi o de 2005, com cinco trabalhos. Dos 23 trabalhos, 12 falam sobre a aplicabilidade deste método com as seguintes quantidades por setor: agropecuário, público e industrial com três cada; hospitais com dois e um voltado para posto de gasolina; também vale destacar que sete artigos fazem um comparativo com outros métodos; e por fim, mais um fato interessante é de que seis artigos analisam o custeio variável como ferramenta de tomada de decisão.

5.6 Custeio Baseado em Atividades

O autor trata do assunto em dois capítulos, sendo o primeiro com uma abordagem inicial que define o método e como ele funciona, a sua aplicação com as etapas de

identificação, atribuição, direcionadores, atividades e faz um comparativo com uma empresa que trabalha com mais de um produto.

No congresso foram apresentados 195 trabalhos, o que representa 72,49% dos artigos estudados, publicados em todos os anos do congresso, com uma média de dez trabalhos por edição, sendo o ano de 2004, o que apresenta o maior número de artigos – 20 ao todo. O tema apareceu como uma “área” nos congressos dos anos de 1994 a 2000, com exceção do ano 1997. Porém, no ano de 2004, no qual esse não era um subtema do Congresso (ou seja, não esteve presente como “área”) foi, curiosamente, o que teve o maior número de artigos apresentados, o que demonstra que o tema é frequente em pesquisas realizadas na contabilidade de custos. Como nos outros métodos, os artigos trabalham sua aplicabilidade em setores diversos, faz-se um comparativo entre outros sistemas e sua utilização como ferramenta de gestão. Um fato interessante é que foi discutido em dois artigos uma pesquisa bibliométrica sendo uma em 2007 e outra em 2011 e temos também estudos de caso.

5.7 Margem de Contribuição

Eliseu Martins trabalha o assunto em três capítulos trazendo o conceito, a aplicação da margem para fins decisórios, limitações, utilização do critério correto, fatores limitantes, alocação de custo fixo e decisão, margem e custos fixos identificados, cálculo da margem, taxa de retorno e taxa de inflação.

No congresso foram apresentados 16 trabalhos, o que representa 5,94% do total de trabalhos apresentados, publicados entre os anos de 2000 e 2012, sendo que nos anos de 2003 a 2005 e em 2011 não houve publicações. Os anos com mais artigos foram 2008 e 2009, com três artigos cada. Dos 16 artigos, dez tratam de margem de contribuição como ferramenta gerencial, sendo até utilizada para a viabilidade do desenvolvimento de novos produtos e também para a formação do preço de venda, na maioria dos trabalhos os autores aplicam a margem de contribuição em algum tipo de empresa.

5.8 Custo Padrão

Apresenta-se os conceitos de custo padrão, suas finalidades e utilidades, fixação do padrão, custo padrão e orçamento, influência das variações de preço, a contabilização, análise das variações de materiais e mão-de-obra, variações dos custos indiretos e a contabilização com o problema de inflação.

No congresso foram apresentados 12 trabalhos o que representa 4,46% do total, entre os anos de 1997 a 2010, sendo que nos anos de 1998, 2004, 2006, 2008 e 2009 não houve publicações sobre o assunto. Desses trabalhos, nove são voltados para as áreas de gestão e tomada de decisão, dois deles trabalham a avaliação de desempenho, um versa sobre custo padrão e o ERP e outro sobre variação mista (ambos em 1999), e o último faz sua aplicação em um hospital.

O Quadro 6 apresenta um resumo dos resultados encontrados.

Assunto	Ano	Objetivo
Princípios Contábeis	2002/2006	Aplicação atividades rurais e tratamento nos livros didáticos.
Departamentalização	2001	Aplicada à área da educação.
Critérios de Rateio	1994/2000	Distribuição de custos, mudança nos sistemas, critério nos custos indiretos.
Custeio por absorção	94/99/01/03/04/ 05/06/07/08 e 09	Aplicação em setores da economia e comparação com outros métodos.
Custeio Variável	2000 a 2012	Aplicação em setores da economia e comparação com outros métodos.
Custeio baseado em atividades	1994 a 2012	Aplicação em setores da economia e comparação com outros métodos.
Margem de contribuição	2000 a 2012	Ferramenta gerencial
Custo padrão	1997 a 2010	Gestão e tomada de decisão e avaliação de desempenho.

Quadro 6: Resumo análise dos resultados

Fonte: Dados da Pesquisa

O Quadro 6 apresenta os assuntos com os anos em que foram publicados e quais foram os objetivos desses trabalhos.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo geral deste trabalho foi demonstrar o que foi discutido no Congresso Brasileiro de Custos desde a sua primeira edição até a última edição no ano de 2012 e que também está presente na obra “Contabilidade de Custos” de Eliseu Martins.

Como primeiro resultado, nota-se que dos temas escolhidos o mais discutido é o Custeio Baseado em Atividades, tendo um número de publicações constantes e mostrando ser um assunto importante dentro do congresso; é seguido pelo Custeio Variável e depois por Custeio Variável e Margem de Contribuição, com o mesmo número de publicações.

O segundo aspecto apresentado é que a maior parte dos artigos está voltada para a área de Gestão de Custos em empresas de diversos setores. Ainda nota-se a evolução dos trabalhos voltados para gestão em sua diversidade, aliado a aplicabilidade dos sistemas de custeio e também uma boa quantidade de trabalhos comparando os diferentes sistemas de custeio.

Existem temas abordados de maneiras diferentes se comparar o livro de Martins e os trabalhos publicados nos Congressos e que, alguns temas são trabalhados de forma mais significativa no livro, mas são pouco aproveitados no Congresso como, por exemplo, o Custo-Padrão, já o custeio baseado em atividades, provavelmente continuará sendo bastante explorado nos próximos encontros, pois ambos os métodos podem trazer novidades relevantes a contabilidade. Por fim foi feita uma síntese dos aspectos tratados no congresso através do Quadro 6.

Como sugestões para trabalhos futuros poderia ser feita uma pesquisa sobre os métodos de custeio aplicados em empresas de diferentes setores, também poderia ser feita um trabalho sobre o que está sendo pesquisado sobre os métodos de custeio ou até mesmo um estudo sobre as características dos artigos estudados aqui.

7. REFERÊNCIAS

ABC – Associação Brasileira de Custos. Disponível em: <<http://www.abcustos.org.br/>>. Acesso em: 12 set. 2012.

BEUREN, Ilse Maria. Evolução histórica da contabilidade de custos. **Contabilidade Vista e Revista**. Belo Horizonte, v. 5, n. 1, p. 61-66, fev. 1993.

BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

CNPQ – Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico. Disponível em: <<http://buscatextual.cnpq.br/buscatextual/visualizacv.do?metodo=apresentareid=K4727210P9>>. Acesso em 28 jul. 2013.

CUSTODIO, Eduardo Barbosa; MACHADO, Debora Gomes; GIBBON, Artur Roberto de Oliveira. **Custeio baseado em atividades: análise da produção científica, sob a perspectiva bibliométrica e sociométrica, do congresso brasileiro de custos, no período de 2006 a 2010**. Congresso Brasileiro de Custos, XVIII, 2011. Rio de Janeiro. Anais. Disponível em <http://www.abcustos.org.br/congresso/view/1?ID_CONGRESSO=22>. Acesso em 19 set. 2013.

DIEHL, Carlos Alberto; DE SOUZA, Marcos Antônio. **Um estudo sobre as publicações do custeio baseado em atividades (ABC) no congresso brasileiro de custos – de 1997 a 2006**. Congresso Brasileiro de Custos, XIV, 2007. João Pessoa. Anais. Disponível em <http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=2572>. Acesso em 19 set. 2013.

FERREIRA, José Antonio Stark. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

FERREIRA, Roberto Chamoun. **Comparação entre um método simplificado de custos baseado em atividades (ABC) e o método convencional de custeio ABC: Estudo de caso de uma empresa do setor de saneamento do Brasil**. 2006. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Administração e Ciências Contábeis - UFRJ, Rio de Janeiro, RJ. Disponível em <http://teses.ufrj.br/FACC_M/RobertoChamounFerreira.pdf>. Acesso em: 02 set. 2012.

FIORESE, Abrão. **Um estudo da aplicação de diferentes métodos de custeio em indústria metalúrgica de pequeno porte**. 2005. Dissertação (Mestrado) – Universidade Regional de Blumenau – FURB, Blumenau, SC. Disponível em <http://proxy.furb.br/tede/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=332>. Acesso em: 20 jul. 2013.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projeto de pesquisa**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de custos**. São Paulo: Pioneira Thomsom Learning, 2003.

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. **Contabilidade de custos**. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia científica**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2005.

LEONE, George Sebastião G. **Curso de contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2000.
_____. **Custos: um enfoque administrativo**. 13 ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2000.

MACIAS-CHAPULA, Cesar A. **O papel da informetria e da cienciometria e sua perspectiva nacional e internacional**. *Ciência da Informação*, 27(2), 1998. Disponível em <http://revista.ibict.br/ciinf/index.php/ciinf/article/view/342/303>. Acesso em: 15 out. 2012

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

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

OTLET, Paul. O Livro e a Medida: Bibliometria. In: ESTIVALS, Robert; ZOLTOWSKI, Victor; GARFIELD, Eugene; FONSECA, Edson Nery da (Org). **Bibliometria: teoria e prática**. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1986.

PANARELLA, Paulo Jorge Miranda. **Gestão e mensuração de custos: semelhanças e divergências entre a microeconomia e a contabilidade gerencial**. 2010. Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade - USP, São Paulo, SP. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-13102010-200153/>>. Acesso em: 10 set. 2012.

TEZZA, Rafael; PEIXE Blênio Cesar Severo; TRIERWEILLER, Andréa Cristina; FERREIRA, Júlia; BORNIA, Antonio Cezar. **Panorama das pesquisas no congresso brasileiro de custos no período de 2005 a 2010: um estudo exploratório e classificatório**. Congresso Brasileiro de Custos, 2011. Disponível em <http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=3499> Acesso em 01 ago. 2013.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico**. 23 ed. São Paulo: Cortez, 2007.

VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez; NEVES, Silvério das. **Contabilidade de custos: um enfoque direto e objetivo**. São Paulo: Frase, 2000.