

Análise Bibliométrica sobre a Utilização dos Métodos de Custeio no Brasil entre os anos de 2012 – 2023

Bibliometric Analysis on the Use of Costing Methods in Brazil between 2012 and 2023

Autores:

Willian Douglas da Silva Reis
Edson Rodrigues de Aro

Filiação:

Universidade Federal do Mato Grosso - UFMT

Autor correspondente:

Edson Rodrigues de Aro,
edson_aro@hotmail.com

Datas:

Recebido: 08/03/2024

Aceito: 31/10/2024

Publicado: 30/12/2024

Como citar o artigo: Da Silva Reis, W. D.; Rodrigues de Aro, E. Análise bibliométrica sobre a utilização dos métodos de custeio no Brasil entre os anos de 2012 - 2023. Revista Contabilidade & Inovação, Goiânia, [s.d.]. Disponível em: <https://revistas.ufg.br/rci/article/view/78700>. Acesso em: 17 dez. 2024.

Copyright:

A RCI utiliza a licença Creative Commons CC-BY (4.0) - Atribuição 4.0 Internacional

Digital Object Identifier (DOI):

[10.56000/rci.v3i1.78700](https://doi.org/10.56000/rci.v3i1.78700)

Leia online:



Resumo

O objetivo deste estudo é identificar, por meio da análise bibliométrica, a utilidade dos principais métodos de custeio da contabilidade aplicados no Brasil em 2012 a 2023. O método de pesquisa é quantitativo, de caráter descritivo e exploratório. A estratégia adotada pela pesquisa é a bibliometria, com as palavras-chaves “métodos de custeio”, “custos” e “centros de custos”. Os sites de busca utilizados são o Google Acadêmico, a Revista Custos e Agronegócio Online e o catálogo de teses e dissertação da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES). Dessa maneira, o artigo buscou 150 trabalhos acadêmicos e os principais resultados apontam uma tendência que são: entre os autores das publicações tem 3 ou 4 profissionais da contabilidade ou graduações afins; os principais autores de aplicação dos métodos pertencem à Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), Universidade de Caxias do Sul (UCS) e à Fundação Getúlio Vargas (FGV); a região sul é o ambiente mais usual das metodologias; a agropecuária é o setor econômico com maior aplicabilidade; e o método de custeio baseado em atividades (ABC) é o predominante na área contábil. Sendo assim, verifica-se a aplicabilidade das metodologias dos últimos anos.

Palavras-Chave: Centro de custos; Métodos de custeio; Pesquisa Bibliométrica.

Introdução

Os sistemas de custeio têm sido utilizados para controle dos custos, despesas, receitas e investimentos, com a finalidade de melhoria dos resultados financeiros, tomada de decisão e impacto no desempenho das organizações.

Os métodos de custeio são mecanismos de geração de conhecimento para as instituições com a finalidade de controlar e informar os gestores para as tomadas de decisão (Barsanti & Souza, 2019). O conhecimento dos

custos possibilita às organizações verificarem a capacidade mínima e prudente para manter os produtos e serviços ofertados no mercado (Elias et al., 2009). Consequentemente, torna-se necessário a utilização das metodologias de mensuração de custeamento para a eficiência e eficácia do planejamento estratégico na sociedade (Avancini, Feliciano, Menezes, Oliveira, & Leal, 2020).

A Lei de Responsabilidade Fiscal, ou Lei Complementar nº 101, estabelece em nível nacional as

normas financeiras para responsabilizar a União, Estados, Distrito Federal e os Municípios para uma gestão pública e fiscal eficiente (Brasil, 2000). Essa lei federal tem o caráter de propor leis orçamentárias com maior rigor técnico e científico possível na elaboração de receitas e despesas dos serviços públicos ofertados aos brasileiros. Dados econômicos demonstram uma fragilidade no orçamento nacional. De acordo com o Banco Central do Brasil (2023), em março de 2023 a dívida líquida do setor público brasileiro correspondeu a 57,20% do Produto Interno Bruto (PIB) do país, aproximadamente R\$ 5,8 trilhões de reais. A estatística econômica mostra que a nação tem em dívida pública acima da metade do todo o montante financeiro de todos bens e serviços produzidos. Por isso, a contabilidade de custos sugere os métodos de custeio contábil para que as empresas, setor público e as famílias se apropriem das ferramentas com o intuito de minimizar os gastos e possibilitar uma austeridade financeira (Martins, 2003).

Os principais métodos de custeio da contabilidade utilizados têm sido o pleno ou integral, por absorção, variável ou direto e baseado em atividades (ABC). Dentre as metodologias descritas, o custeio por absorção é o mais tradicional por estimar os custos de produção com a inclusão das variáveis indiretas (Wernke, 2001). O custeio baseado em atividades (ABC) é o mais usual por resolver a escassez de conhecimento gerenciais de uma organização (Quesado & Silva, 2021).

No entanto, a adoção de técnicas de gerenciamento de custos tem sido dificultada pela não integração com os demais sistemas estruturantes organizacionais e com o planejamento estratégico. Além disso, verifica-se a escassez de recursos para viabilização e manutenção dos projetos, a alta burocratização e normatização características do setor público, e, ainda, a busca por legitimação social por parte dos gestores, que tem gerado prejuízos à gestão pública (Messias, Ferreira, & Soutes, 2018).

Não está claro na literatura a abordagem da gestão e mensuração de custos para análise no contexto de organizações. O que antes era visto apenas como um processo industrial agora tende a ser utilizado por diversos setores (Wernke, 2017). Por isso, uma pesquisa sobre a utilização das técnicas contábeis de

estimação de custos torna-se relevante na literatura de gestão de custos.

Neste sentido, a pergunta central da pesquisa é: quais são os principais métodos de custeio da contabilidade aplicados no Brasil em 2012 e 2023? O objetivo geral consiste em identificar os principais métodos de custeio da contabilidade aplicados no Brasil em 2012 e 2023. Para isso, os objetivos específicos são: a) descrever os principais métodos de custeio da contabilidade de custos; b) realizar um estudo de bibliometria em 150 trabalhos acadêmicos; e c) apontar as tendências observadas com as ferramentas contábeis e a bibliometria.

Com base em Muýlder et al. (2010), é utilizada neste estudo a bibliometria, como uma ferramenta importante para mapeamento de publicações e disseminação do debate sobre o tema. O objeto da pesquisa é o mapeamento dos estudos com o aproveitamento dos métodos de custeio.

Método de custeio

Segundo Santos (2017), a contabilidade se caracteriza como um sistema de contas com normas, regras e princípios de acumulação, reprodução e análise de dados com a finalidade de corresponder às necessidades de uma empresa, internas ou externas. Desde o início das primeiras sociedades, já existiam os sistemas de registros de trocas (Santos, 2018). Martins (2010) afirma que até a revolução industrial as ciências contábeis eram meramente lançamentos financeiros, com a finalidade de ofertar serviços de registros às empresas comerciais. Para o autor, nesse período, o contador tinha a função de verificar o montante de estoque e valorar as mercadorias existentes. Frezatti et al. (2007) apontam que, com o advento da revolução industrial, a contabilidade financeira não tinha a capacidade de visualizar aos relativos custos do processo produtivo. Ou seja, os serviços contábeis são mais complexos a partir do século XVIII. Martins (2003) afirma que a contabilidade é classificada em três vertentes: financeira, com interesses externos da empresa com o condicionamento das leis e normas fiscais; gerencial, com interesses internos, principalmente na parte administrativa das instituições; de custos, com as análises de gastos financeiros realizados em uma organização. O presente

estudo visa conceituar a contabilidade de custos e os principais métodos de custeios utilizados no Brasil.

Horngrén et al. (2000) destacam que a contabilidade de custo é a mensuração e demonstração de dados financeiros e não financeiros com relação às aquisições e aos consumos de recursos em uma organização pública ou privada. Para Leone (2000), a contabilidade de custos se inicia com a coleta de dados e termina com o fornecimento de informações relevantes para os gestores tomarem decisões pertinentes às políticas institucionais. Consequentemente, as metodologias utilizadas nessa área contábil são relevantes para o funcionamento de uma organização.

Koliver (2008) declara que os objetivos da contabilidade de custos são: geral, sendo um produtor de informações necessárias para as decisões das empresas; central, com a formação crítica dos custos relevantes e não relevantes das instituições, e criador de resultados ótimos com os recursos escassos; e específico, com a apreensão e valorização das alterações ocorridas com o patrimônio na elaboração das demonstrações contábeis e a construção da margem de contribuição aos produtos e serviços ofertados para a sociedade. Em síntese, o Ministério da Saúde (2013) assegura que a contabilidade de custos é um instrumento de mensurar e controlar as finanças das firmas. Por isso, os métodos de custeio são importantes nas organizações.

Conforme Slomski (2010), os custos são todos os dispêndios realizados pela empresa em ativos de consumo para obter um produto ou serviço. Para Torre (2016), a sustentabilidade de uma organização, pública ou privada, ocorre quando as receitas são maiores que os custos. Ou seja, o autor compreende que quando uma instituição desempenha um papel produtivo em que os gastos em si são superiores aos ganhos monetários, a firma deve rever as práticas negativas a fim de se manter no mercado. Com isso, a análise sobre o balanço contábil do negócio é fundamental para a permanência do empreendimento (Torre, 2016).

Para Camargos e Gonçalves (2004), entre os diversos meios de realizar uma análise de custo de uma organização, os métodos de custeios são os mais práticos e usuais na contabilidade. De acordo com os autores, as metodologias relacionadas aos custos são

instrumentos de mensurar o custeio dos produtos ou serviços. Para Paim (2016), no mundo moderno, o mercado tem uma competição elevada e acarreta o envolvimento dos empresários na produção e avaliação das receitas e dos custos. O autor alerta que qualquer descontrole de investimentos e de consumo altera o preço, a curva de oferta e de demanda da mercadoria.

Em consonância com essas considerações, Crepaldi (2009) ressalta que o controle de custos é uma forma de projetar as vendas futuras dos produtos ou serviços com base nas expectativas de mercado. Ou seja, o sistema de custeio é uma ferramenta para monitorar o orçamento com planejamento estratégico. Nesse sentido, Borinelli et al. (2003) acrescentam que a implantação de um centro de custos é uma maneira de gerenciar os recursos financeiros das empresas de modo empresarial. Para esses autores, os principais métodos de custeio são: pleno ou integral (RKW), por absorção, variável ou direto e baseado em atividades (ABC).

Segundo Martins (2003), o método de custeio pleno ou integral (RKW) surgiu na Alemanha, no início do século XX, com a finalidade de alocar os custos e as despesas de uma produção empresarial com o rateio de todos os valores financeiros usados no processo de elaboração dos produtos e serviços. Para o autor, o mercado define os preços das mercadorias e, sendo assim, assegura a quantidade da oferta e da demanda. Dessa forma, o gestor analisa o montante de custos e despesas no processo produtivo para verificar a viabilidade econômica da organização.

Bornia (2002) sinaliza que as etapas do método RKW são assim classificadas: separação dos custos das mercadorias; divisão da instituição em centros de custos; identificação dos gastos primários; distribuição dos custos indiretos e diretos; e distribuição dos custos aos centros de bens ou serviços. Dessa maneira, as unidades de trabalho organizam os centros de custos internos da firma através de micros setores. Abbas et al. (2012) relatam que as vantagens do método de custeio pleno são identificadas em calcular todos os custos possíveis de uma organização; adquirir todos os dados relevantes financeiros; salientar os custos da repartição e elaborar uma estabilidade de preços por meio de controle de gastos; mensurar a relação de

receitas e custos; e possibilitar a formação dos preços dos produtos e serviços ofertados. Abbas et al. (2012) contrapõem que pode ocorrer desvantagens no uso dessa metodologia, como equívocos na distribuição de custos fixos e variáveis, arbitragem nos critérios de rateio de gastos indiretos e, além disso, a não aceitação nas legislações normativas.

Conforme Martins (2010), o método de custeio por absorção é a apropriação de todos os custos relativos aos produtos elaborados e serviços prestados pela produção em referência a um determinado período. De acordo com Leone (2000), a metodologia é uma ferramenta importante para determinar o montante de custo de cada produto ou serviço ofertado ao mercado, com a incorporação de todos os custos diretos ou indiretos da produção. Torre (2016) corrobora, descrevendo que o método inclui todos os relatórios de balanço do patrimônio na mensuração da repartição, ou seja, o custeio por absorção é legalmente aceitável pelas normas da contabilidade brasileira.

Do mesmo modo, Paim (2016) afirma que o método de custeio por absorção calcula os custos total e unitários das mercadorias ou serviços através da separação entre os custos e das despesas, com a classificação do que são os custos diretos e indiretos e a alocação dos fatores de produção que afetam diretamente o produto. Peculiarmente, Abbas et al. (2012) reiteram que o método não considera as despesas como custos. Em concordância, Barbosa et al. (2011) listam as seguintes vantagens da utilização do método: usufruto dos princípios contábeis; inclusão de todos os custos diretos e indiretos; separação dos custos fixos e variáveis; e menor custo em relação aos outros. Os autores relatam que as desvantagens do custeio por absorção são: utilização de critérios arbitrários para definir os custos; o custo fixo unitário varia com o volume da produção; e determinados custos fixos não deveriam ser associados à produção.

Conforme Camargos e Gonçalves (2004), o método de custeio variável ratifica que somente os gastos variáveis são alocados aos produtos. Para os autores, os custos fixos e as despesas fixas são contabilizados no demonstrativo de resultado do exercício (DRE). No século XIX, os custos das empresas eram fixos, por exemplo, as partes estruturais, e, por esse motivo, ocorreu a necessidade de estimar a margem de

contribuição dos gastos (Dutra, 2017). Vale ressaltar que Torre (2016) define a margem de contribuição como as receitas da empresa menos os custos e as despesas variáveis.

Em congruência com Torre (2016), o método de custeio baseado em atividades (ABC) tem origem com Robert Kaplan e Robin Cooper, ambos da Universidade de Harvard. Para Torre (2016), o objetivo da metodologia é o melhoramento dos processos de alocação de custos e despesas com a função de sistemas de rastreios dinâmicos. No século XXI, o método ABC tem sido o mais usual no setor público por direcionar os custos indiretos nas ações ou serviços ofertados para a sociedade (Maus & Souza, 2000).

Para Brimson (1996), o custeio baseado em atividades consiste em combinações de recursos humanos, tecnológicos, insumos ou métodos para gerar valor em um determinado produto ou serviço. Ou seja, a base do método ABC é a departamentalização das instituições para desenvolver os centros de custos. Segundo Paim (2016), os departamentos de custeio são as áreas ou setores de apoio da produção que criam os rateios para os centros de custos.

Gonçalves et al. (2010) mencionam que as vantagens do método de custeio baseado em atividades são: elaborar indicadores de desempenho; estimar os custos que não têm qualidade; identificar as oportunidades de reduzir os desperdícios; melhorar a execução das atividades; e ser um instrumento de tomada de decisão. Porém, Kaplan e Anderson (2007) afirmam que as desvantagens da metodologia são: as entrevistas e os levantamentos de dados por departamentos são demorados; as informações utilizadas são subjetivas e complexas para validação; tem como foco os processos específicos, ou seja, não tem uma visão de integração com as oportunidades de lucros empresarial; gera dificuldade de adaptação em novos contextos ou circunstâncias; e ignora a probabilidade de capacidade ociosa.

Vale salientar que Martins (2010) argumenta que nenhuma metodologia de custeio é completa para atender todas as necessidades dos administradores de organizações, pelo fato de que cada instituição tem sua complexidade particular. Maher (2001) também alega que cada instituição tem suas próprias necessidades, e

que a escolha do método de custeio está direcionada aos gestores, os quais são os responsáveis pelas repartições e compreendem as realidades cotidianas.

Estudos anteriores apontam a bibliometria como uma importante ferramenta estatística para a quantificação da produção acadêmica de determinados temas (Guedes & Borschiver, 2005). Alguns estudos identificaram metodologias mais adequadas no uso de métodos de custeio pelos gestores públicos ou privados na organização, entre eles, Messias et al. (2018) revisaram 17 artigos internacionais entre 2001 e 2016; Maurino et al. (2019) estudaram 96 artigos acadêmicos nacionais entre os anos de 1970 e 2018; e Brito et al. (2022) investigaram 47 estudos nacionais com o método de custeio baseado em atividades (ABC) no período de 2015 a 2020.

Material e métodos

O objetivo geral deste estudo é identificar, por meio de uma análise bibliométrica, a utilidade dos principais métodos de custeio no Brasil entre os anos de 2012 e 2023. Sendo assim, a pesquisa é quantitativa, descritiva e exploratória.

Amostra e coleta de dados

Os dados foram coletados nas plataformas *Google Acadêmico*, a *Revista Custos e Agronegócio Online* e o catálogo de teses e dissertações da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES). Para este levantamento, define-se que a amostra é não probabilística e as informações foram analisadas por meio da análise de conteúdo.

Segundo Lawani (1981), a bibliometria foi criada por Alan Pritchard em 1969 e a finalidade era a aplicação de metodologias estatísticas e matemáticas em procedimentos científicos. Nesse contexto, Noronha e Maricato (2008) relatam que a análise bibliométrica avalia o desenvolvimento de temáticas como os principais autores, as instituições importantes vinculadas ao tema e outras variáveis referentes ao objeto de pesquisa. De acordo com Guedes e Borschiver (2005), as leis da bibliometria são: Bradford (1948), que retrata a produtividade dos periódicos;

Lotka (1926), que averigua a produtividade dos autores sobre o tema; e Zipf (1949), que verifica a frequência de palavras. Especificamente, este estudo aplica a Lei de Zipf com os métodos de custeio.

Análise dos dados

Conforme Oliveira (2002), este estudo se enquadra na abordagem quantitativa por mensurar a quantidade das principais ferramentas de estimação de custos utilizados na literatura acadêmica nos últimos anos. Desse modo, o estudo é descritivo por descrever as características dos artigos encontrados (Araújo, 2006) e exploratório em procurar estudos com experiências e implementações de centros de custos no Brasil (Messias et al., 2018).

Em conformidade com Colauto e Beuren (2003), a amostra é não probabilística e por julgamento, na qual o autor seleciona as melhores informações para utilizar no estudo. Em decorrência do vasto número de publicações na literatura, o pesquisador limitou a bibliometria em 150 trabalhos acadêmicos nacionais em 2012 a 2023. Neste processo, o autor procurou aproximadamente 200 pesquisas, no entanto, cerca de 50 foram descartadas por representarem finalidades teóricas e sem informações relevantes para este estudo.

As palavras-chaves para encontrar os textos selecionados são “métodos de custeio”, “centros de custos” e “custos”. Por conseguinte, os dados foram submetidos à análise de conteúdo, que Bardin (1977) define como um conjunto de técnicas com a intenção de comunicar sobre o assunto referido aos leitores. Os procedimentos da bibliometria são: pesquisar os textos acadêmicos com as palavras-chaves; tabular os dados coletados entre os 150 trabalhos científicos; analisar as informações por meio do software *IBM SPSS Statistics 24* e o *Excel 2016*; e apontar as tendências evidenciadas com base na metodologia.

Resultados e discussão

A Tabela 1 mostra a quantidade de autores que trabalharam o tema Método de Custeio identificadas nas bases de dados verificadas neste estudo.

Tabela 1. Quantidade de autores por trabalho científico

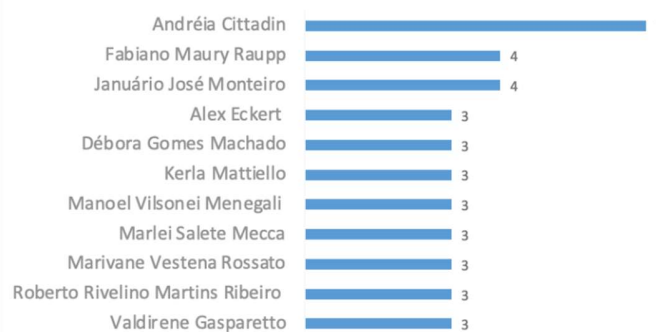
Quantidade de Autores por Trabalho Científico	Frequência	Percentual	Percentual Acumulado
1	24	16,00%	16,00%
2	29	19,30%	35,30%
3	36	24,00%	59,30%
4	39	26,00%	85,30%
5	17	11,30%	96,70%
6	4	2,70%	99,30%
7	1	0,70%	100,00%

A Figura 1 mostra que cerca de 85,30% do total aplicou pelo menos um dos métodos de custeio nos estudos. Com isso, a quantidade de autores com maior percentual são quatro pesquisadores (26,00%). Vale destacar que a diferença percentual entre o grupo de 3 e 4 autores é de 2,00%, ou seja, os projetos de centro de custos observados concentram-se em trabalhos em grupos com aproximadamente 3 ou 4 estudiosos da contabilidade para que a mensuração seja eficiente e precisa.

Assim, existe uma diversidade de estudiosos na área contábil, por exemplo, próximo de 15 autores publicaram dois textos referentes aos métodos no período na amostra conforme mostra o Gráfico 1. No entanto, a principal autora da amostra é Andréia Cittadin com 7 trabalhos realizados, a qual é professora titular da Universidade do Extremo Sul Catarinense (UNESC). Posteriormente, os doutores Fabiano Maury Raupp e Januário José Monteiro apresentam quatro estudos, respectivamente. Curiosamente, os autores citados são afiliados a Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), indicando um ambiente propício para pesquisas voltadas aos métodos de custeio da contabilidade de custos.

Em relação aos autores com 3 publicações na amostra, constata-se que o Alex Eckert e a Marlei Salette Mecca são docentes da Universidade de Caxias do Sul (UCS) e Kerla Mattiello e Roberto Rivelino Martins Ribeiro são doutores pela Fundação Getúlio Vargas (FGV), além de Manoel Vilsoni Menegali ser mestrando pela mesma instituição educacional. Neste aspecto, a pesquisa acrescenta a Universidade de Caxias do Sul e a Fundação Getúlio Vargas como organizações de ensino que enfatizam os métodos de custeio em seus

programas de graduação, pós-graduação, mestrado e doutorado.

**Gráfico 1.** Os Principais autores e a quantidade de vezes que aparecem na amostra

Consoante com o Gráfico 2, a bibliometria aponta uma tendência decrescente de publicações sobre os métodos de custeio, visto que os principais anos são 2017 e 2019 com 18 e 17 trabalhos acadêmicos, respectivamente. Em 2015 e 2016, foram produzidos 16 textos. A média de textos por ano é 12,50, ou seja, nos últimos três anos, a quantidade produzida foi inferior à média. Salienta-se que, em 2023, ainda não terminou e a coleta de dados foi até junho deste ano. Além disso, de 2019 a 2023, a amostra apresenta somente 33,33% do montante total pesquisa. Contudo, nos tempos contemporâneos, verifica-se a necessidade de projetos de centros de custos na sociedade com a utilização dos métodos de custeio da contabilidade.

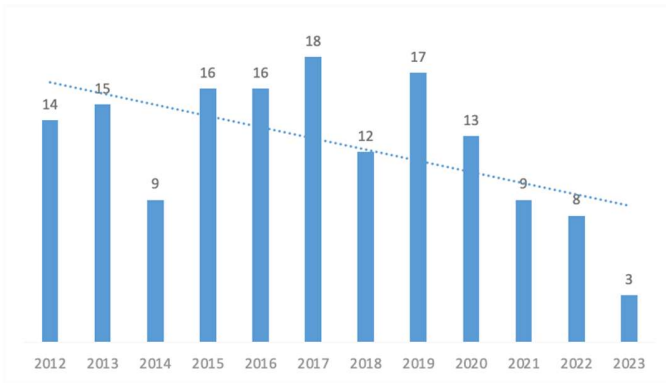


Gráfico 2. Montante de trabalhos acadêmicos publicados por ano

A Tabela 2 mostra a relevância da utilidade dos principais métodos de custeio no Brasil. Por exemplo, dentre os 26 estados brasileiros e o Distrito Federal (capital nacional), a amostra possui trabalhos acadêmicos em 19 destes. As localidades principais dos objetos de pesquisa são Rio Grande do Sul, Minas

Gerais e Santa Catarina. Vale salientar que somente a região Sul do país teve por volta de 60 publicações no período analisado, um percentual de 40,00% da amostra. Por isso, a região Sul é o principal centro de pesquisas e de aplicações dos métodos de custeio nos anos de 2012 a 2023.

Em contrapartida, a segunda região com maior quantitativo de pesquisas é a Sudeste, com 26 trabalhos acadêmicos, ou seja, inferior à metade do montante realizado na região Sul do Brasil. Além disso, em torno de 10,00% da amostra não apresentou os dados de localidade dos estudos e cerca de 7,20% são empresas ou organizações públicas com abrangência nacional. Particularmente, o estado de Mato Grosso, local onde a pesquisa é realizada, possui 6,00% de pesquisas, sendo uma informação útil para os gestores do celeiro do Brasil.

Tabela 2 Localidades ou Estados do objeto de pesquisa

Localidades/Estados do Objeto de Pesquisa	Frequência	Percentual
Alagoas	1	0,70%
Amazonas	1	0,70%
Bahia	1	0,70%
Ceará	4	2,70%
Espírito Santo	1	0,70%
Maranhão	2	1,30%
Mato Grosso	9	6,00%
Mato Grosso do Sul	4	2,70%
Minas Gerais	14	9,30%
Pará	3	2,00%
Paraíba	8	5,20%
Paraná	12	8,00%
Pernambuco	1	0,70%
Rio de Janeiro	4	2,70%
Rio Grande do Norte	3	2,00%
Rio Grande do Sul	31	20,70%
Rondônia	1	0,70%
Santa Catarina	14	9,30%
São Paulo	6	3,90%
Paraná e Mato Grosso	1	0,70%
Pernambuco e Ceará	1	0,70%
São Paulo e Paraná	1	0,70%
Região Sul do País	1	0,70%
Instituição Nacional	11	7,20%
Não quis identificar	15	10,00%
Total	150	100,00%

O Gráfico 3 mostra os setores da economia nos quais foram utilizados os métodos de custeio. Verifica-se que a agropecuária é o setor da economia com maior quantidade de mensuração dos custos com os métodos de custeio, representando um terço da amostra. Posteriormente, os setores que completam os dados são: serviços em geral (26,70%), a indústria (22,70%) e o setor público (17,30%). As informações denotam que mesmo com Lei da Responsabilidade Fiscal (LRF), de 4 de maio de 2000, as organizações públicas ainda apresentam um montante menor que os outros setores econômicos.

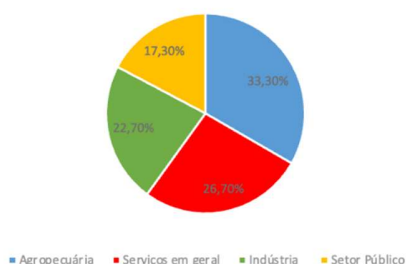


Gráfico 3. Setores da economia nos quais foram utilizados os métodos de custeio

Dentre as ramificações mensuradas pela agropecuária, destaca-se a plantação de soja com 11 textos, a pecuária citada em 9 trabalhos acadêmicos, a produção de milho

Tabela 3. Principais métodos de custeio utilizados entre 2012 e 2023

Métodos de Custeio Utilizados	Frequência	Percentual	Percentual Acumulado
Custeio Baseado em Atividades (ABC)	65	43,30%	43,30%
Custeio Variável	34	22,70%	66,00%
Custeio por Absorção	20	13,40%	79,40%
Custeio Pleno ou Integral	5	3,25%	82,65%
Custeio por Absorção e Variável	12	8,00%	90,65%
Custeio Baseado em Atividades (ABC) e por Absorção	3	2,00%	92,65%
Custeio Baseado em Atividades (ABC) e variável	1	0,70%	93,35%
Custeio Pleno e por Absorção	1	0,70%	94,05%
Custeio Baseado em Atividades (ABC), por Absorção e Variável	5	3,25%	97,30%
Todos	4	2,70%	100,00%

Outro fator importante a ser considerado pelos métodos utilizados é a mistura de metodologias na mensuração de custos em aproximadamente 17,35% da amostra. Por exemplo, os 12 trabalhos acadêmicos com a mescla de custeio por absorção e variável; os 5 textos

em 7 oportunidades e a cultura do arroz com 5 estudos. No setor de serviços em geral, o ramo de alimentos é o principal objeto de pesquisa, sendo estimado os custos em 8 ocasiões. Em seguida, as áreas hospitais privados e a gestão de empresas financeiras e contábeis têm 6 análises da contabilidade de custos.

Em relação ao setor da indústria, os métodos de custeio foram utilizados, principalmente, em duas áreas: alimentícia, em 14 empresas, e na produção têxtil em 3 fábricas. Por fim, os serviços públicos são descritos em educação pública com 13 estudos, saúde em 11 situações e 2 casos de sistemas tecnológicos. Os dados declaram que em torno de 41,00% e 50,00%, respectivamente, têm a indústria de alimentos e a educação como os objetos de pesquisa dos setores observados. As informações constatadas são anseios para novas mensurações de custos.

Conforme a Tabela 3, o principal método de custeio utilizado na bibliometria foi o baseado em atividades ou ABC com 43,30% do total da amostra, sendo uma informação que o pesquisador usufrui somente desta ferramenta contábil. Por sinal, o somatório dos percentuais dos métodos de custeio variável e ABC, em separados, representam 66,00% da pesquisa, ou seja, corrobora que ambos são as principais metodologias utilizadas pelos pesquisadores na atualidade.

com os métodos ABC, por absorção e variável; e os 4 publicações com as quatro ferramentas da contabilidade de custos. As informações demonstram a especificidade e a utilidade dos métodos de custeio analisados.

Em suma, os métodos de custeio da contabilidade possibilitam uma análise eficiente e precisa dos gastos diretos e indiretos de uma organização e, posteriormente, a realização de um planejamento estratégico de produção e mensuração dos lucros empresariais. A pesquisa notabiliza que, atualmente, o método baseado em atividades (ABC) é a metodologia mais usual nos estudos acadêmicos. Dentre as inúmeras justificativas, a viabilidade em estimar os departamentos e a potencialidade de reduzir os desperdícios institucionais são os pontos fundamentais da escolha. No entanto, 17,35% dos trabalhos da amostra adotaram uma mescla de metodologias para melhor captar os valores.

Conclusão

O problema da pesquisa consistiu em verificar quais são as principais tendências utilizadas nos métodos de custeio da contabilidade de custos aplicados no Brasil de 2012 a 2023. Sendo assim, a bibliometria com 150 de textos acadêmicos atendeu à problemática. Por exemplo, cerca de 50,00% dos trabalhos foram feitos entre 3 ou 4 autores; os principais centros de estudos na amostragem são Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), Universidade de Caxias do Sul (UCS) e a Fundação Getúlio Vargas (FGV); a quantidade de produções realizadas no período observado é decrescente.

Desse modo, o objetivo do artigo foi identificar a utilidade dos principais métodos de custeio da contabilidade por meio da bibliometria entre os anos de 2012 e 2023 no Brasil. Consequentemente, os resultados apontam que o principal método é o baseado em atividades (ABC), o agropecuário é o ramo econômico com maior aplicação dos métodos de custeio e a região sul do país possui 40,00% da amostra. Ou seja, os objetivos foram atendidos e colaboram com a relevância da aplicação das ferramentas contábeis para uma estimativa eficiente dos custos nas organizações.

Curiosamente, próximo de 17,35% do total da amostra assinalam uma mescla de métodos de custeio na aplicação dos projetos de centro de custos, caso dos 12 textos com o custeio por absorção e variável; 5 estudos com os métodos ABC, por absorção e variável; e 4 produções com as quatro principais metodologias de custos. O resultado acrescenta a diversidade de

especificações da área contábil e uma infinidade de possibilidades de aplicações com os métodos de custeio.

Neste aspecto, a discussão dos resultados baseia-se em sugestões para a literatura de novos trabalhos acadêmicos e uma utilidade para projetos de centros de custos em diferentes áreas e setores da economia.

Esta pesquisa sugere estudos relacionados à mescla de métodos de custeio em uma aplicação, com recomendações e a robustez da utilidade dessa escolha por alguns autores. Outras recomendações pertinentes são o uso da metodologia para a bibliometria somente com os métodos de custeio baseado em atividades e custeio variável, além da verificação dos autores referentes a área do conhecimento. Certamente, novos estudos enfatizarão ainda mais a relevância nas organizações públicas e privadas.

A limitação do estudo verifica-se quanto à aplicabilidade da bibliometria, como a dificuldade em aprofundar nos principais métodos de custeio da contabilidade de custos. Por isso, o artigo sugere que novos estudos sejam relacionados com a mescla de métodos de custeio para certificar a robustez da utilidade desta escolha por alguns estudiosos da área de conhecimento e pesquisas bibliométrica com somente os métodos de custeio baseado em atividades (ABC) e o custeio variável para melhor orientar os novos projetos de centros de custos. Particularmente, o método de custeio ABC na amostra tem Marcos Antônio de Souza como o principal autor e o setor de serviços com maior aplicação, sendo na ocasião 38 vezes. Logo, os dados descritos retratam a realidade brasileira nos anos de 2012 a 2023 e enfatiza a relevância da execução dos métodos de custeio da contabilidade para obter maiores lucros nas empresas privadas e equilíbrio financeiro no setor público.

Referências

Abbas, K.; Gonçalves, M. N.; & Leoncine, M. (2012). Os métodos de custeio: vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura. *ConTexto-Contabilidade em Texto*, v. 12, n. 22, 145-159.

Araújo, C. AA. (2006) Bibliometria: evolução histórica e questões atuais. *Em Questão*, v. 12, n. 1, 11-32.

Avancini, D. B. D., Feliciano, G. B., Menezes, J. C., Oliveira, K. Z. D. E., & Leal, É. D. E. A. S. (2020). *Custeio Abc: Uma Revisão Bibliométrica dos Anais do Encontro Nacional de Engenharia de Produção (Enegep). Enegep 2020.*

Banco Central do Brasil. (2023) *Dívida Líquida do Setor Público em 2023.* Recuperado de <https://www.bcb.gov.br/estatisticas/estatisticasfiscais>.

Barbosa, C. A. et al. (2011). Elaboração e análise de diferentes métodos de custeio. In: *Congresso de Administração..*

Bardin, L. (1977) *Análise de conteúdo.* Lisboa: edições, v. 70.

Barsanti, H. G.; Souza, Â. R. L. de. (2019) Método de custeio baseado em atividades: uma pesquisa bibliométrica. *Pensar contábil*, v. 20, n. 73.

Borinelli, M. L.; Guerreiro, R.; Beuren, I. M.. (2003) O impacto da identificação dos sistemas de acumulação de custos na qualidade da informação contábil: um estudo de caso em uma organização hospitalar. *Nuevos desafios de la gestión empresarial ante un mundo globalizado y competitivo: una mano abierta a la investigación.*

Bornia, A. C. (2002) *Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas.* Porto Alegre: Bookman.

Bradford, S. C. (1948) *Documentation.* Crosby Lockwood and Sons, London: nome da editora.

Brasil. *Lei de Responsabilidade Fiscal.* Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Recuperado de https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm

Brimson, J. A. (1996) *Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades.* São Paulo: Atlas.

Brito, F. E. da S. et al. (2022) Análise da Produção de Artigo Científico Sobre o Método de Custeio ABC. *ABCustos*, v. 17, n. 2, 77-101.

Revista Contabilidade e Inovação (RCI) - ISSN: 2764-3336
Laboratório de Contabilidade, Inovação & Sociedade (LACIS/UFG)
Universidade Federal de Goiás

Camargos, M. A.; Gonçalves, M. A.. (2004) Sistemas de acumulação de custos, métodos de custeio, critérios de atribuição de custos e tipos de custo: uma diferenciação didático-teórica para o ensino da disciplina Contabilidade de Custos. *Anais XV Enangrad-Encontro Nacional da Associação dos Cursos de Graduação em Administração.*

Colauto, R. D.; Beuren, Ilse Maria. (2003) Coleta, análise e interpretação dos dados. *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*, v. 3, 117-144.

Crepaldi, S. A. (2009) *Curso básico de contabilidade de custos.* São Paulo: Atlas.

Dutra, R. G.. (2009) *Custos: uma abordagem prática.* São Paulo: Atlas.

Elias, Z. dos S. et al. (2009) Rateio dos custos indiretos: aplicação da análise de correlação e de regressão. *Revista de contabilidade do mestrado em ciências contábeis da UERJ*, v. 14, n. 2, 50-66.

Frezatti, F.; Aguiar, A. B. de; Guerreiro, R.. Diferenciações entre a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial: uma pesquisa empírica a partir de pesquisadores de vários países. *Revista Contabilidade & Finanças*, v. 18, 9-22, 2007.

Gonçalves, M. A. et al. (2010) Gestão hospitalar—A aplicabilidade do sistema ABC. *Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde*, v. 4, n. 4, p. 73-86.

Guedes, V. L. S.; Borschiver, S. (2005) Bibliometria: uma ferramenta estatística para a gestão da informação e do conhecimento, em sistemas de informação, de comunicação e de avaliação científica e tecnológica. *Encontro Nacional de Ciência da Informação*, v. 6, n. 1, p. 18.

Horngren, C. T. F.; Datar, G. S. M. (2000) *Contabilidade de custos.* 9. ed. Rio de Janeiro: LTC.

- Kaplan, R. S.; Anderson, S. (2007) R. *Custeio baseado em atividade e tempo*. Nome da cidade: Elsevier.
- Koliver, O. (2008) *Contabilidade de custos*. Nome da cidade: Jurua.
- Lawani, S. M. (1981) Bibliometria: seus fundamentos teóricos, métodos e aplicações. *Libri*, v. 31, n. Jahresband, 294-315.
- Leone, G. S. G. (2000) *Contabilidade de custos*, v. 2. São Paulo: Atlas.
- Lotka, A. J. (1926) A distribuição de frequência da produtividade científica. *Jornal da Academia de Ciências de Washington*, v. 16, n. 12, 317-323.
- Maher, M. (2001) *Contabilidade de custos: criando valor para a administração*. São Paulo: Atlas.
- Martins, E. (2003) *Contabilidade de Custos*. 9. ed. São Paulo: Atlas.
- Martins, E. (2010) Contabilidade de custos. In *Contabilidade de custos*. Nome da cidade e da editora. 370-370.
- Maurino, B. N. et al. (2019) O que a produção científica brasileira tem divulgado sobre métodos de custeio? In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.
- Mauss, C. V.; S., M. A. de. (2000) *Gestão de custos aplicada ao setor público: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental*. São Paulo: Atlas.
- Messias, D.; Ferreira, J. C.; Soutes Olesczuk, D.. (2018) *Gestão de custos no setor público: um panorama de experiências internacionais*.
- Ministério da Saúde. (2013) *Introdução à Gestão de Custos em Saúde*. Brasília.
- Muyllder, C. F. de et al. (2010) A relevância dos temas inovação e qualidade na pesquisa contábil: um estudo bibliométrico em eventos científicos no Brasil. *ABCustos*, v. 5, n. 3, 47-65.
- Noronha, D. P.; Maricato, João de M.. (2008) Estudos métricos da informação: primeiras aproximações. *Encontros Bibli: revista eletrônica de biblioteconomia e ciência da informação*, n. Esp,116-128.
- Oliveira, S. L. de. (2002) *Tratado de metodologia científica: projetos de pesquisa, TGI, TCC*. Monografias, Dissertações e Teses. Editora Pioneira, São Paulo.
- Paim, W. M. (2016) *Análise de custos*. Londrina: Educacional.
- Quesado, P.; Silva, R. (2021) Activity-based costing (ABC) and its implication for open innovation. *Journal of Open Innovation: Technology, Market, and Complexity*, v. 7, n. 1, p. 41.
- Santos, G. C. (2015) Análise bibliométrica dos artigos publicados como estudos bibliométricos na história do Congresso Brasileiro de Custos. *Pensar Contábil*, v. 17, n. 62.
- Santos, J. J. (2017) *Manual de contabilidade e análise de custos*. São Paulo: Grupo Gen-Atlas.Ed
- Santos, M. A. dos. (2018) *Contabilidade de custos*. Editora UFBA, Salvador.
- Silva, E. R. da et al. (2017) Caracterização da Evolução dos Estudos Bibliométricos em Business, Management and Accounting da Base de Dados Scopus. *XVII Mostra de Iniciação Científica, Pós-graduação, Pesquisa e Extensão..*
- Slomski, V.. (2003) *Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal*.
- Torre, J. A. P. G. de la. (2016) *Gestão de custos no setor público*. Nome da cidade: Uniasselvi.
- Wernke, R. (2001) *Gestão de custos: uma abordagem prática*. São Paulo: Atlas.
- Zipf, G. (1949) *Human behavior and the principle of least effort*. Addison-Wesley: Cambridge Mass.