

Produção sobre gestão de custos na prestação de serviço: um estudo bibliométrico de 2008 a 2018

Vânia Maria de Resende, Ícaro Guilherme Félix da Cunha, Renata Veloso Santos Policarpo

Resumo: A gestão de custos e sua correta apreciação são fatores que contribuem fortemente para o sucesso de uma organização. Nesse contexto, este estudo objetiva mapear as principais pesquisas relacionadas a gestão de custos, voltadas ao segmento da prestação de serviços, publicados no espaço temporal de 2008 a 2018 com o fito de reunir as práticas e metodologias utilizadas para trabalhar a temática bem como aferir a evolução do conhecimento ao longo de dez anos. Deste modo, o estudo baseou-se em levantamento bibliométrico para se aprofundar no tema. Assim, foram identificadas quarenta e quatro publicações livres nas plataformas: *Emerald Insight*, *Science Direct* e Sucupira do Portal Capes. Os dados obtidos foram tabulados de acordo com seus respectivos objetivos, metodologias e resultados. A análise apontou a predominância da utilização da metodologia ABC como sistema de custeio aplicado na prestação de serviços e também para a modelagem de métodos empíricos os quais utilizam, basicamente, princípios matemáticos e estatísticos aliados aos fundamentos da contabilidade de custos. Entretanto, considerando que o tema ainda vislumbra a pluralidade de vieses, ao final aponta-se para possíveis direções de estudo e/ou aprofundamento.

Palavras chave: Gestão de custos, prestação de serviço, estudo bibliométrico, sistema ABC

Production on cost management in service provision: a bibliometric study from 2008 to 2018

Abstract: Cost management and your correct appreciation are factors that strongly contribute to the success of an dynamic and competitive organization. Therefore, this study has the objective of mapping the main research related to cost man management facing the segment of service provision, which were published on 2008 to 2018, to gather methodologies and practices used to work on the subject as well as to measure the evolution of the knowledge on the field in a period of ten years. Our study was based on bibliometric indices to deepen the understanding of the community on the theme. Hence, were listed forty four free publications from the platforms: *Emerald Insight*, *Science Direct* and Capes Portal. The gathered data were tabled according to their objectives, methodologies and results. The analysis pointed that the predominance of usage of the ABC methodology as costing system applied to service provision and also on modeling of empirical methods which uses basically principles of math and statistics allied to the fundamentals of accounting of costs. However, considering that the theme yet glimpse the plurality of bias, we point some possible directions of further studies and deepening exploration.

Keywords: Cost management, service provision, bibliometric indices, ABC System

1. Introdução

Arantes (2012) afirma que quanto a gestão dos custos, as organizações prestadoras de serviços enfrentam um desafio ainda maior em relação as demais empresas, devido às particularidades da própria natureza organizacional, como sua essência intangível e a alta participação do consumidor como peça fundamental no desenrolar dos processos. Nesse sentido, o presente artigo tem como objetivo apresentar os trabalhos mais relevantes sobre gestão de custos no segmento de serviços, por meio de um estudo bibliométrico, na tentativa de evidenciar a evolução do conhecimento sobre o tema assim como reunir as principais

práticas e metodologias adotadas. A amostra mapeada consistiu em 44 artigos publicados em periódicos nacionais e internacionais, classificados nas categorias Administração e Engenharias III no espaço temporal entre 2008 e 2018, disponíveis para acesso livre.

O estudo se justifica pela necessidade de explorar o campo dos estudos acerca do gerenciamento de custos no segmento de serviços. Estudos similares, encontrados no portal Capes, apresentam limitações às quais sugerem que o tema não está esgotado, sejam por reduzida abrangência geográfica tais como a obra de Machado *et al.* (2012); e Voese *et al.* (2013) que fizeram levantamentos das publicações apenas das produções nacionais ou também aqueles que limitaram a mapear pesquisas de determinada área de estudo, como foram os casos de Abbas *et al.* (2016) destinada ao contexto hospitalar ou Moraes Júnior *et al.* (2013) que focou na área Ensino e Pesquisa em Gestão de Custos.

2. Referencial teórico

2.1 Gestão de custos

Wernke (2001) afirma que, da popularização do uso da gestão de custos, surgiu a demanda de definir alguns conceitos básicos capazes de orientar uma compreensão eficiente acerca do gerenciamento dos custos. São eles: a) Gastos: é um conceito amplo que pode englobar todos os demais subsequentes, referente utilização de recursos internos para aquisição de determinado ativo (WERNKE, 2001), também denominado sacrifício financeiro, o mesmo pode ser representado por uma entrega ou promessa de entrega de um ativo (MARTINS, 2003); b) Investimentos: são sacrifícios ativados com o objetivo de beneficiar a empresa em períodos futuros (WERNKE, 2001; MARTINS, 2003); c) Despesas: sacrifícios feitos para geração de receita, mas sem estarem diretamente ligados ao processo de fabricação (BORNIA, 2002); d) Custos: gastos aplicados direta ou indiretamente na fabricação de produtos (MARTINS, 2003); e, e) Perdas: sacrifício associado ao consumo involuntário de um bem ou serviço (BORNIA, 2002).

Esquemáticamente, a apuração dos custos percorre o caminho da diferenciação entre os custos e despesas, a apropriação dos custos diretos e o rateio dos custos indiretos (CORRÊA, 2019). Quando a análise é feita referente a forma de imputação, os custos são tidos como diretos ou indiretos, sendo que Catânio e Pereira (2018) caracterizam os diretos como aqueles que são facilmente identificáveis, tanto que dispensam critérios de rateio e estão atrelados a produção. De maneira análoga, ainda segundo os mesmos autores, os custos indiretos necessitam de critérios de apropriação, uma vez que seus objetos de custeio não são facilmente identificáveis, são é o caso dos gastos que transcendem a operação produtiva.

Quanto ao grau de variabilidade dos custos, eles podem ser classificados como fixos e variáveis. São analisadas conforme a produção total em dado período de tempo, desta forma, os custos fixos são aqueles que permanecem inalterados, independente do volume de produção, enquanto os variáveis apresentam oscilações em decorrência do volume produzido (HORNGREN; DATAR; FOSTER, 2004).

2.2 Sistemas e métodos de custeio

Bornia (2002) sugere a existência de dois pontos de vistas para análise de sistemas de custos: i) análise das informações, com ênfase nas características e sua relevância para a empresa; e, ii) análise do operacional, ou seja, a forma como os dados são tratados até que se tornem informações importantes.

É possível destacar alguns dos principais interesses dos sistemas de custos: a avaliação dos estoques; apoio ao controle, que busca evidenciar a realidade operacional; e o apoio a tomada de decisão, que visa obter o máximo de informações capazes de dar suporte a mecanismos de melhoria contínua (FERREIRA, 2007). A expressão métodos de custeio é frequentemente empregada para caracterizar o sistema sob essa ótica.

Também conhecidos como sistemas de apropriação dos custos, os métodos de custeio são responsáveis pela seleção e alocação dos custos a seus respectivos objetos de custeio, ou seja, tratam principalmente a problemática acerca das dúvidas de como custos e despesas indiretos devem ser rateados (FERREIRA, 2007). O papel do método de custeio é determinar como serão valorados os objetos de custos e essa tarefa pode variar de acordo com os objetivos da empresa. Os métodos tradicionais englobam o custeio por absorção, custeio pleno, custeio variável e o custeio ABC, mas a rápida evolução tecnológica iniciada no final do século XX e a intensificação da competitividade exigiram uma reformulação nos métodos de custeio desenvolvidos até então e abriram caminhos para o surgimento dos outros novos, chamados métodos contemporâneos (MEGLIORINI, 2011).

Método de custeio	Definição
Custeio por absorção	Consiste na alocação dos custos em cada etapa produtiva, de forma que o produto final “absorva” todos os gastos incorridos na produção.
Custeio variável	Neste método, os custos fixos são alocados juntamente com as despesas nos resultados, enquanto os custos e despesas variáveis são rateados.
Custeio baseado em atividades (ABC)	Visa corrigir distorções causadas pelo rateio arbitrário dos custos, ao utilizar direcionadores para atribuir os gastos de maneira realista, onde os recursos são consumidos nas atividades que são consumidas pelo produto ou serviço final.
Método da unidade de esforço de produção (UEP)	Enfoque nos custos de transformação e baseia-se na produção unificada para simplificação do controle e avalia o desempenho organizacional a partir de parâmetros de eficiência, eficácia e produtividade.
Custeio híbrido	Objetiva promover a junção de outros dois métodos, de modo que os pontos fortes de um sejam capazes de suprir os pontos fracos do outro.

Fonte: Adaptado de Dubois; Kulpa; Souza (2008); Bornia (2002); Abbas; Gonçalves; Leoncine (2012)

Quadro 1 - Principais métodos de custeio

Dentre os métodos de custeio, o ABC é largamente utilizado na prestação de serviços, tanto por sua característica de corretor de distorções informacionais quanto pelo seu viés analítico (CATÂNIO; PEREIRA, 2018). Ainda permite uma visualização horizontalizada que acompanha os processos e as atividades da organização, contrapondo-se a abordagem verticalizada dos sistemas tradicionais focados na estrutura funcional da empresa. Isso porque, o custeio ABC compreende que nem todos os custos estão ligados ao volume produtivo ou ao consumo direto de recursos, e admite algumas relações de casualidade entre os recursos e os fatores que são responsáveis pela ocorrência dos custos (FERREIRA, 2007).

2.3 Prestação de serviços

Para Arantes (2012), o conceito de serviços remete a atitude de uma empresa em adicionar valor às atividades prestadas a um público específico, a fim de oferecer um desempenho essencialmente intangível com resultado final que pode ou não ser concreto.

Apesar de ter fundamentalmente o mesmo princípio que é o de transformar insumos para satisfazer as necessidades dos clientes, Tubino (2007) diferencia a prestação de serviços do processo de manufatura ao levantar três aspectos: i) Intangibilidade, cujo resultado final da

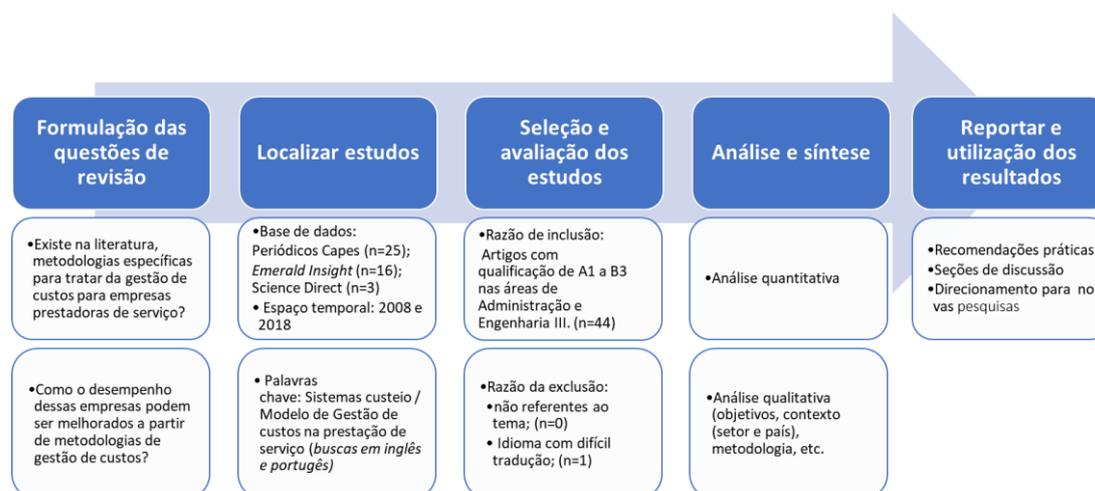
prestação de serviço são bens que não existem fisicamente, ou seja, são experiências vivenciadas pelos clientes; ii) Produção e consumo simultâneo, o que leva a impossibilidade de estocá-lo; e, iii) Participação do cliente, a qual requer um maior contato com o cliente em relação à manufatura.

Assim sendo, é perceptível que tais diferenças também refletem no perfil dos custos deste tipo de organização sendo necessário, portanto, meios mais adequados de contabilizá-los. Levando as particularidades supracitadas verifica-se que a prestação de serviço implica em uma predominância de custos fixos tais como mão de obra, custos fixos estruturais (manutenção, aluguel, infraestrutura de tecnologia de informação), ademais pela natureza personalizável da prestação do serviço, as atividades executadas não são facilmente definidas bem como a saída dos processos. Consequência disso é que a distribuição dos custos e a determinação das atividades e direcionadores de custos geralmente são procedimentos mais complexos (ARANTES, 2012).

3. Metodologia

O percurso metodológico seguiu a proposição de Denyer e Tranfield (2009) que permite analisar, de maneira completa e imparcial, o que é conhecido em relação a um determinado tema, com o intuito de apresentar tendências, identificar lacunas de conhecimento e/ou minimizar os vieses de pesquisa. A primeira etapa, refere-se à definição do foco da pesquisa com o objetivo de incluir e excluir o que é ou não evidente e assim atuar de forma a apresentar contribuições relevantes ao corpo atual do conhecimento. Assim sendo, resolveu-se levantar trabalhos que evidenciasse como as organizações prestadoras de serviços têm gerenciado seus custos em virtude de suas particularidades. Posterior a isso, para a seleção dos artigos, ficou delimitado que apenas os artigos de maior relevância fossem analisados na revisão, dessa forma foi usado o critério da classificação *Qualis* do portal Sucupira.

Na penúltima etapa, os pesquisadores fizeram uma análise das publicações restantes para que cada autor ficasse responsável por analisar todos os achados sobre um determinado viés do tema e deste modo ser possível fazer comparações. A análise consistiu em reunir em uma planilha de Excel dados dos objetivos de cada artigo, dos assuntos tratados no referencial teórico, da Metodologia utilizada, dos autores mais citados e dos resultados alcançados. A fase dos resultados consistiu em tratar os dados do passo anterior, agrupando similaridades entre os achados de cada tópico e reuni-los em forma de tabelas e gráficos.



Fonte: Adaptado de Denyer e Tranfield (2009)
 Figura 1 - Metodologia para revisão sistêmica

A Figura 1 mostra o processo proposto e suas etapas consecutivas como forma de facilitar a compreensão do método.

4. Resultados

4.1. Análise dos objetivos

Dentre os objetivos propostos nos artigos, foi constatada certa pluralidade em relação aos vieses de pesquisa sobre o tema, uma vez que foi factível subdividi-los em estudos que se propuseram a apresentar os processos de implantação de um sistema de custeio; modelar métodos matemáticos ou híbridos de apuração de custos; avaliar modelos de gestão de custos ou ainda fazer um levantamento bibliométrico do arcabouço teórico. Nesse contexto, apontam para o mesmo fim: ressaltar a importância do conhecimento do tema para a adoção de meios mais precisos e/ou simplificados de apuração de custos em organizações e da utilização de tais informações para melhorar o rendimento de seus recursos.

Como objetivo destaque em ambas as categorias, Administração e Engenharias III, foi a implantação de sistemas de custeio, conforme mostra a Tabela 1. As metodologias ABC e TDABC se destacaram em relação aos métodos ditos tradicionais como custeio Alvo e Absorção ideal representando aproximadamente 82% do total desse grupo. Ademais, o ABC também ficou em evidência nos métodos híbridos o qual foi combinado com o custeio por Unidade de Produção (UEP).

O segundo grande grupo, absorve os estudos que propuseram modelos utilizando diferentes perspectivas para a condução dos trabalhos, tais como sob a ótica estratégica das organizações como, por exemplo, com a adoção do BSC (*Balanced Scorecard*), da GEC (Gestão estratégica de custos) e também métodos estatísticos. E o terceiro grupo contempla os estudos de levantamento bibliométrico sobre as principais práticas, nacionais e internacionais, adotadas em auxílio da gestão de custos. Em uma concepção mais descritiva, alguns estudos se propuseram a analisar as funcionalidades de modelos e sistemas de gestão de custos já implantados. Nesse contexto, o setor público também se mostrou um ramo recorrente, com aplicações diversas, seja na área da saúde, segurança e energia, no entanto, o âmbito privado obteve menor proporção de trabalhos, com apenas 25% do total dessa categoria os quais foram voltados para os segmentos de ensino e hotelaria.

Objetivos	Quantidade
Engenharia III	
Mostrar a implantação de um sistema de custeio	3
Levantamento bibliométrico sobre o tema	1
Administração pública e de empresas, ciências contábeis e turismo	
Mostrar a implantação de um sistema de custeio	13
Levantamento Bibliométrico sobre o tema	4
Mostrar a implantação de um sistema de híbrido	4
Propor um método de gestão de custos com diferentes metodologias	11
Avaliar/analisar um modelo de gestão	8
Total de publicações	44

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 1 - Quantidade de artigos em relação a seus objetivos por área de estudo

4.2. Análise das metodologias utilizadas

Para sumarizar as principais metodologias adotadas nos trabalhos utilizou-se como referência a taxonomia de Berto e Nakano (2000). Deste modo, a Tabela 2 elucida o resultado desta análise metodológica e suas respectivas frequências.

Metodologia	Quantidade	Percentual	Metodologia	Quantidade	Percentual
Estudo de caso	29	65,91%	Survey	1	2,27%
Pesquisa de campo	3	6,82%	Modelagem	2	4,55%
Pesquisa-ação	2	4,55%	Teórico/Conceitual	7	15,90%
			Total	44	100%

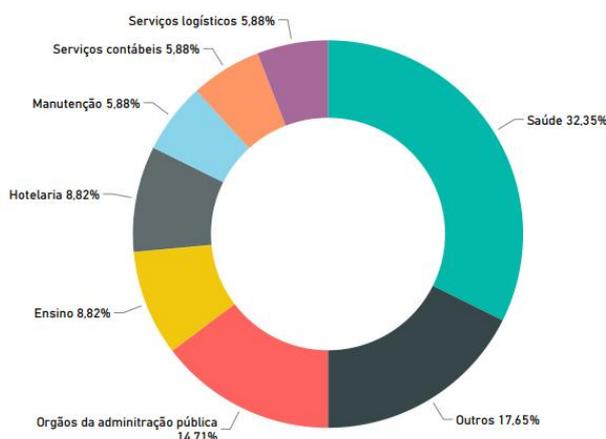
Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 2 - Quantidade de artigos por tipo de metodologia

Com isso, verifica-se a predominância da adoção de metodologias aplicadas tais como estudo de caso e pesquisa de campo, as quais corresponderam a 72,73% das obras analisadas, sendo método predominante o estudo de caso com 65,91%. Já os estudos que recriam a realidade mediante dados quantitativos como *Survey*, modelagem e teórico conceitual ocuparam o segundo lugar no rol de trabalhos sobre o segmento de serviços, com 22,72%. E por fim, o tipo pesquisa-ação, que possui natureza experimental, consistiu em apenas 4,55% das obras.

4.3. Análise do objeto de pesquisa

Observa-se a predominância de estudos relacionados à área da saúde com representatividade de 32,35% dos artigos analisados, abrangendo hospitais, clínicas e secretarias de saúde as quais em 63,6 % dos casos foram voltados para o setor público. Em segundo lugar, com 14,71% segue o conjunto órgãos da administração pública tais como administradoras de Fundos de Desenvolvimento e os Distritos Industriais, empresas no setor de energia, Procuradoria Geral de Município. Correspondendo a um percentual de 8,82% os estudos relacionados à categoria ensino, foram inclusos Universidades públicas e privadas, Institutos de pesquisa e Fundações de apoio. E na classe outros, foram classificados aqueles que apresentaram apenas uma publicação tais como companhia de seguros, serviços de computação em nuvem e serviços industriais. As áreas objetos de estudo escolhidas pelos autores nos trabalhos de estudo de caso, estudo de campo, pesquisa-ação, modelagem e *Survey* são mostradas na Figura 2.



Fonte: Dados da pesquisa

Figura 2 - Áreas de estudo dos artigos aplicados

4.4. Perfil das publicações

Os trabalhos analisados foram divididos, de acordo com o extrato indicativo de qualidade (*Qualis*) aferido pela plataforma Sucupira na qual, periódicos classificados como A1 possuem peso mais elevado e os demais, A2, B1, B2, B3 até C recebem peso zero.

Título do artigo (Categoria: Administração Pública e de empresas, ciências contábeis e turismo)	Revista
Costing in the Newcastle Infirmary, 1840-1888	Accounting, Auditing & Accountability Journal
Activity-based costing and process benchmarking: An application to general insurance	Benchmarking (Bradford)
Process view and cost management of a new surgery technique in hospital	Business Process Management Journal
An activity-based costing approach for detecting inefficiencies of healthcare processes	Business Process Management Journal
Customer profitability analysis with time-driven activity-based costing: a case study in a hotel	International Journal Of Contemporary Hospitality Management
A Survey of factors influencing the cost system design in hotels	International Journal Of Hospitality Management
Application of activity-based costing to a land transportation company: A case study	International Journal Of Production Economics
A framework for cost evaluation in product service system configuration. Modelling costs in maintenance networks.	International Journal Of Production Research Journal Of Quality In Maintenance Engineering
Maintenance cost estimation: application of activity-based costing as a fair estimate method	Journal Of Quality In Maintenance Engineering
Cost drivers for managing dialysis facilities in a large chain in Taiwan.	Management Decision
Título do artigo (Categoria: Engenharia III)	Revista
Supply chain management and activity-based costing. Current status and directions for the future	International Journal Of Physical Distribution & Logistics Management
Development and application of a cost management model for wastewater treatment and reuse processes.	Journal Of Cleaner Production
Costing Hospital Surgery Services: The Method Matters	Plos One

Fonte: Dados da pesquisa

Quadro 2 - Publicações por revista com *Qualis* A1

Título do artigo (Categoria: Administração Pública e de empresas, ciências contábeis e turismo)	Revista
Sistema integrado ABC-EVA como uma ferramenta de gestão: um estudo de caso	Brazilian Business Review (BBR)
Cultura organizacional e avanço do management na Marinha do Brasil	Cadernos Ebape.Br
Evaluating cloud computing services from a total cost of ownership perspective.	Management Research Review
Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil.	Rap. Revista de Administração Pública
Gestão de custos aplicada a hospitais universitários públicos: a experiência do Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto da USP	Rap. Revista de Administração Pública
Custeio-Alvo Em Serviços Hospitalares Um Estudo Sob O Enfoque Da Gestão Estratégica De Custos.	Revista Contabilidade & Finanças
A Gestão Estratégica de Custos nas Organizações do Terceiro Setor: um estudo de caso no Estado da Paraíba.	Revista Contabilidade Vista e Revista
A utilização das informações de custos na gestão da saúde pública: um estudo preliminar em secretarias municipais de saúde do estado de Santa Catarina	Revista de Administração Pública

A demonstração do resultado econômico e sistemas de custeamento como instrumentos de evidenciação do cumprimento do princípio constitucional da eficiência, produção de governança e accountability no setor público: uma aplicação na Procuradoria-Geral do Município de São Paulo	Revista de Administração Pública
Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional	Revista de Administração Pública
Adoção De Sistemas De Custos No Setor Público: Reflexões Sobre A Literatura Nacional Veiculada Em Periódicos Acadêmicos	Revista Universo Contábil
Structuring of a hybrid costing system in a service provider company to forest harvesting	International Journal of Production Research
Utilização dos Custos no Suporte às Atividades de Marketing: um estudo no setor hoteleiro de Curitiba e Região Metropolitana	Contextus – Revista Contemporânea de Economia E Gestão
Simulação Como Procedimento De Apoio À Gestão De Custos: Um Estudo De Caso Numa Instituição De Ensino Superior	Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos
Proposta de modelo para controle de custos de manutenção com enfoque na aplicação de indicadores balanceados.	Gestão & Produção
Ocorrência de custos ocultos em operações de serviços: insights sobre observação em uma sociedade de economia mista no Brasil.	Gestão & Produção
Análise e caracterização de modelos de custos que utilizam o valor de Shapley para alocação de custos entre departamentos.	Gestão & Produção
Uma abordagem de avaliação de processos baseados no mundo dos custos para processos no mundo dos ganhos em instituições de ensino superior.	Gestão & Produção
Activity-based cost system in four-star hotels in the state of Merida, Venezuela	Innovar (Universidad Nacional de Colombia)
Custos no transporte rodoviário de passageiros e encomendas: estudo em uma empresa catarinense.	Revista Catarinense da Ciência Contábil
Custos na prestação de serviço público de saúde do município de São João do Oeste - SC: um estudo empírico.	Revista Catarinense da Ciência Contábil
Desenvolvimento De Um Modelo de Custeio Híbrido para empresas prestadoras de serviço por encomenda.	Revista Catarinense da Ciência Contábil
Implantação Do Custeio Abc Em Uma Empresa Do Ramo De Prestação De Serviços	Revista Científica Hermes
Comparison of Polish and Portuguese hospital cost accounting methods.	Motricidade (Santa Maria da Feira)
O Processo De Implementação Da Gestão Estratégica De Custos Em Uma Empresa Estatal De Energia Elétrica	Revista Eletrônica de Estratégia & Negócios
Estruturação de um modelo de custeio híbrido para uma Fundação de Apoio Universitária	Revista Gestão Universitária Na América Latina – Gual
Modelo Conceitual de Mensuração de Desperdícios em Hospitais Privados	Revista de Gestão em Sistemas de Saúde
A Gestão De Custos Como Instrumento Da Eficiência Pública No Brasil e em Outros Países	Revista Eletrônica de Administração e Turismo
Modelo de apuração de custos em universidades federais	Revista Observatório
Título do artigo (Categoria: Engenharia III)	Revista
Filmless versus film-based systems in radiographic examination costs: an activity-based costing method	Bmc Health Services Research

Fonte: Dados da pesquisa

Quadro 3 - Publicações por revista com demais *Qualis*

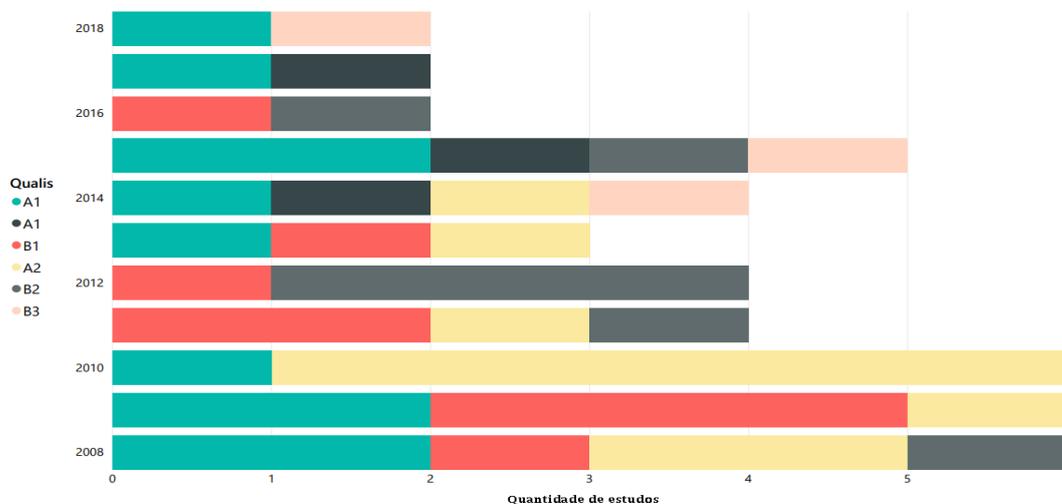
Analisando os Quadros 2 e 3 é possível extrair que: englobando as categorias Engenharias III e Administração, constata-se que a maioria dos achados são oriundos de periódicos classificados como A1 representando 35,29% do total. Verifica-se também a baixa representatividade de periódicos na categoria de Engenharias III, com apenas 4 artigos encontrados. Os periódicos com mais trabalhos sobre a temática foram: *Gestão & Produção* (n=4); em seguida a *Revista de Administração Pública*, a *Revista Catarinense da Ciência Contábil* (n=3); os periódicos *Business Process Management Journal* e *Journal of Quality in Maintenance Engineering* (n=2), ambos na categoria de Administração. Em relação ao conteúdo das publicações, foram analisadas as principais fontes citadas pelos autores, de forma a verificar similaridades entre as publicações, conforme Tabela 3.

Autores	Quantidade	Autores	Quantidade
Martins, E.	10	Santos, J. J	2
Kaplan, R. S.	9	Bornia, A. C.	2
Cooper, R.	5	Souza, A.	2
Porter, M. E.	3	Norton, D. P.	1

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 3 - Autores mais citados nas publicações

Acerca do detalhamento do perfil das publicações a cada ano entre 2008 e 2018 é mostrado na Figura 3.



Fonte: Dados da pesquisa

Figura 3 - Evolução das publicações entre 2008 e 2018 por Qualis

Conforme a Figura 3 é possível perceber que 2008, 2009 e 2010 foram os anos com mais publicações sobre o tema, com um acumulado de 40,9% das publicações e a partir disso, o número de trabalhos têm reduzido consideravelmente.

Outra constatação extraída da pesquisa com relação ao local de publicação das obras analisadas é que das 44 publicações examinadas 27 foram publicadas no Brasil enquanto 17 são oriundas de publicações internacionais, conforme a Figura 4.



Fonte: Dados da Pesquisa

Figura 4 - Mapa de número de publicações por país de 2008 a 2018

4.5. Análise dos resultados

Em relação aos resultados obtidos nos estudos analisados, a partir da Tabela 4, observa-se que 32% dos trabalhos se propuseram a investigar a relação das organizações com as informações de custos, sobretudo, o nível de funcionalidade dos modelos ou sistemas de custeio e sua influência direta, como aspecto facilitador, na definição do negócio no sentido do posicionamento estratégico e medição de eficiência.

Resultados	Quantidade	Percentual
Caracterização do desempenho organizacional por meio do nível de utilização das informações de custos	14	32%
Apresentação das vantagens do modelo proposto	8	18%
Fatores que podem levar a organização a adotar o ABC	8	18%
Obtenção de benefícios por meio da combinação híbrida de sistema de custeio	4	9%
Descrever o processo implementação de sistema de custeio	4	9%
Identificação das principais contribuições das metodologias de custeio sumarizadas na literatura	3	7%
Adaptação organizacional para implementação do sistema de custeio	2	5%
Comparação entre métodos de custeio	1	2%
Total	44	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 4 - Quantidade de artigos em relação aos seus objetivos

O segundo grupo, refere-se aos estudos que enfatizaram em seus resultados as principais vantagens dos modelos empíricos desenvolvidos frente aos sistemas de custeio tradicionais, sendo possível destacar: a melhor aderência da ferramenta ao contexto de empresas que trabalham em rede ou a possibilidade de apurar o custo por meio do ciclo de vida. Também em segundo lugar, foram observados em 18% dos resultados, as razões que justificam a adoção da metodologia ABC receber destaque. Em resumo, declarou-se que as informações por este geradas fornecem auxílio aos diferentes objetivos nos diversos níveis de operação e por isso auxiliam tanto no controle administrativo quanto na tomada de decisão. Prova disso é que foi utilizado como ferramenta para avaliar performances, processos e o consumo de recursos, elaboração de orçamentos assim como para subsidiar a decisão de introdução, corte ou terceirização de serviços/produtos e auxiliar na precificação. Em contrapartida, os autores

ressaltam que sua implantação requer certo nível de organização, um adequado sistema de informação e um forte comprometimento de todos os envolvidos. Assim sendo, muitos optaram pela mescla com outras metodologias na tentativa de tornar mais acessível a implantação, dessa forma, observou-se uma ascensão de métodos de natureza híbrida e os principais ganhos declarados foram: a geração de informações sobre a criação e/ou destruição de valor de cada produto para o acionista, quando foi utilizado a metodologia ABC aliado à EVA, ou também, maior simplicidade de operacionalização quando o ABC foi utilizado em conjunto ao UEP.

5. Considerações finais

O presente trabalho alcançou seus objetivos ao expor os trabalhos mais relevantes sobre a temática proposta e reunir as principais práticas e metodologias adotadas, o que tornou factível realizar alguns apontamentos, como o fato de que apesar da relevância do tema, no segmento de serviços, é notada que este campo de pesquisa ainda não é amplamente explorado dada o baixo número de trabalhos encontrados e frente a pluralidade de vieses que a natureza do mesmo permite.

O fato de 91% dos textos encontrados estarem listados na categoria de Administração pública e de empresas, ciências contábeis e turismo, revela uma aproximação do tema com a área gerencial. Ao considerar as metodologias utilizadas nos estudos analisados, existe uma alta representatividade dos métodos de estudo de caso e pesquisa de campo o que conforme Berto e Nakano (2000) pode sugerir que o tema possui significativa aplicabilidade e aderência do tema à realidade. Em relação à proporção de modelos empíricos desenvolvidas foi possível reafirmar a tendência evidenciada por Filippini (1997) no qual defende que este tipo de pesquisa pode fornecer contribuições importantes para o conhecimento, no entanto ressalta que sua utilidade, em maioria, depende do rigor dos métodos e ferramentas aplicados.

Destaque-se, como contribuição deste trabalho, não apenas a apresentação dos principais estudos e práticas aplicadas ao âmbito de custos e seu gerenciamento nos últimos anos, mas, servir como incentivo e um balizador para novos estudos. Ademais, este artigo serve como ponto de partida em estudos futuros para investigação sistemática e compreensão científica do assunto, subsidiando pesquisas aplicadas.

Referências

ABBAS, K.; GONÇALVES, M. N.; LEONCINE, M. Os métodos de custeio: vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura. **ConTexto**, Porto Alegre, v. 12, n. 22, p. 145-159, jul./dez. 2012.

ABBAS, K. et al. Custeio baseado em atividades (ABC) e Custeio baseado em atividades e tempo (TDABC) em Organizações Hospitalares: uma análise descritiva da literatura nacional e internacional. **Revista de Gestão em Sistemas de Saúde**, v. 5, n. 2, p. 24-38, jul./dez. 2016.

ARANTES, E. **Marketing de serviços [livro eletrônico]**. Curitiba: InterSaberes, 2012.

BERTO, R. M. V. S.; NAKANO, D. N. A produção científica nos anais do Encontro Nacional de Engenharia de Produção: um levantamento de métodos e tipos de pesquisa. **Produção**, v. 9, n. 2, p. 65-76, 2000.

BORNIA, A. C. **Análise gerencial de custos em empresas modernas**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

CATÂNIO, A. R.; PEREIRA, A. **Contabilidade de custos e industrial**. Londrina: Editora e Distribuidora Educacional S. A., 2018.

CORRÊA, M. D. **Contabilidade de custos [livro eletrônico]**. Curitiba: InterSaberes, 2019.

DENYER, D.; TRANFIELD, D. Producing a Systematic Review. **The SAGE handbook of organizational research methods**, London, p. 670-689, 2009.

DUBOIS, A.; KULPA, L.; SOUZA, L. E. D. **Gestão de custos e formação de preços**. São Paulo: Atlas, 2008.

FERREIRA, J. A. S. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

FILIPPINI, R. Operations management research: some reflections on evolution models and empirical studies in OM. **International Journal of Operations and Production Management**, v. 17, n. 7, p. 655-670, 1997.

HORNGREN, C. T.; DATAR, S. M.; FOSTER, G. **Contabilidade de custos: uma abordagem gerencial**. Tradução de Robert Brian Taylor. 11ª. ed. São Paulo: Prentice Hall, v. 1, 2004.

MACHADO, D. G.; SILVA, T. P. D.; BEUREN, M. I. A produção Científica dos custos: análise das publicações em periódicos nacionais de contabilidade sob a perspectiva das redes sociais e da bibliometria. **Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, v. 15, n. 3, p. 3-16, dez. 2012.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2003.

MEGLIORINI, E. **Custos: análise e gestão**. 3ª. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2011.

TUBINO, D. F. **Planejamento e controle da produção: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2007.

MORAES JÚNIOR, V.; ARAUJO, A. O.; REZENDE, I. C. C. Estudo bibliométrico da área de ensino e pesquisa em gestão de custos: triênio 2007-2009 do Congresso Brasileiro de Custos. **Revista Reunir**, v. 3, n. 2, p. 20-38, mai./ago. 2013.

VOESE, S. B.; MELLO, R. J. G. Análise bibliométrica sobre gestão estratégica de custos no Congresso Brasileiro de Custos: Aplicação da lei de Lotka. **Revista Capital Científico - Eletrônica**, Guarapuava, v. 11, n. 1, p. 1-19, jan./jul. 2013.

WERNKE, R. **Gestão de custos: uma abordagem prática**. São Paulo: Atlas, 2001.