

Formação e gestão inovadoras na era da transformação digital: abrangência, significados e relações.

Uma Análise da Utilização Gerencial da Informação de Custos por Atividade (ABC): Análise Bibliométrica

Oswaldo Fernando De Armas¹, Prof. Dr. Fabrício José Piacente²

Resumo - O objetivo deste estudo é realizar uma análise bibliométrica da produção científica sobre as palavras-chave em inglês e em português, respectivamente: activity based costing (ABC); overhead cost; costing systems, custo ABC; custos indiretos; e sistemas de custeio, nos últimos dezesseis anos. A partir da sintaxe definida, a busca foi realizada em duas bases científicas internacionais: WOS (Web of Science); e Scopus com a finalidade de identificar o estado da arte e possíveis gaps nas pesquisas realizadas que envolvem esses temas. Após o levantamento dos resultados, foi possível afirmar que a produção se estabilizou entre os anos de 2015 e 2016, indicando um leve declínio em 2017.

Palavras-chave: Bibliometria; custo ABC; custo indireto; sistema de custeio

Abstract - The main objective of this study is to perform a bibliometric analysis of international scientific production on the terms activity based costing (ABC), overhead cost and costing systems the last sixteen years. Two scientific data bases were analyzed, WOS (Web of Science), and Scopus. After surveying the results, it is possible to affirm that production stabilized between 2015 and 2016, indicating a slight decline in 2017.

Keywords:

Bibliometrics; activity based costing (ABC); overhead cost; costing systems.

1. Introdução

Com o passar dos anos, a Contabilidade Gerencial tem ganhado relevância estratégica, uma vez que auxilia de maneira direta o processo decisório, proporcionando, no nível gerencial, um melhor conhecimento do negócio e do ambiente em que ele está inserido. Fenômenos como a internacionalização dos

¹ Unidade de Pós-Graduação, Extensão e Pesquisa do Centro Paula Souza, osvaldo.armas@cpspos.sp.gov.br

² Unidade de Pós-Graduação, Extensão e Pesquisa do Centro Paula Souza, fpiacente@yahoo.com.br

negócios e a competitividade exigiram dos gestores das organizações a busca de novos métodos

De acordo com Ostrenga (1997), o custeio baseado em atividades é tão aplicável à organização de serviços quanto à indústria. Além disso, aplica-se tanto à determinação dos custos de serviços, clientes ou linhas de negócios como à dos custos de produtos manufaturados. Conceitualmente, o custeio de objetos que não são produtos é idêntico à técnica de custeio de produtos. As decisões mais importantes estão em definir os objetos e especificar os geradores. Tanto nas organizações de serviços como nas industriais, o problema é tomar decisões gerenciais que possam tornar e manter lucrativas organizações complexas e diversificadas. O segredo é dispor de boas informações a respeito dos custos para que os gerentes possam tomar essas decisões. Questões envolvidas no custeio de objetos que não são produtos são mostradas através da aplicação em uma distribuidora de artigos de tocador e em uma empresa distribuidora de bens industriais. Para Kaplan (1998), embora o ABC tenha suas origens nas fábricas, atualmente muitas empresas de serviços também estão obtendo grandes benefícios com o uso dessa abordagem. Ainda segundo o autor, as empresas de serviços têm exatamente os mesmos problemas gerenciais enfrentados pelas industriais.

Toda pesquisa científica, necessita em sua fundamentação de um referencial teórico para alicerçar os novos conhecimentos, para tanto, utiliza-se a pesquisa bibliográfica. É importante conhecer aquilo que já foi pesquisado, as questões investigadas e as lacunas deixadas para pesquisas posteriores, ou seja, caracterizar o estado da arte do tema proposto para o estudo.

Contudo ao longo da história muitos se debruçaram sobre os mais diversos temas gerando uma considerável quantidade de material estudado. Essa base de conhecimento devido a sua quantidade acaba gerando um problema para o pesquisador, que é segregar publicações relevantes para sua pesquisa tendo o cuidado de utilizar um método científico na seleção dos documentos.

Uma das respostas a esta questão é a análise bibliométrica, que é um procedimento científico de pesquisa que permite reduzir o universo de publicações a serem consultadas promovendo a seleção daquilo que é mais significativo utilizando-se de protocolos replicáveis e indicadores quantitativos.

Segundo Gil (2002) a pesquisa bibliográfica é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos.

O objetivo deste trabalho é realizar uma pesquisa bibliográfica, para análise da produção científica realizada entre o período de 2002 e 2017, relativas ao método de custeio ABC a partir de publicações em periódicos identificando a tendência relativa a pesquisa, o perfil do pesquisador e a produtividade dos autores.

O tema abordado se justifica por se tratar de uma pesquisa que irá avaliar o atual estado dos trabalhos elaborados sobre a utilização da metodologia de custeio ABC.

Outros trabalhos já abordaram este assunto como Stefano e Freitas (2014) com foco em fontes de pesquisa internacionais.

Cardoso, Pereira e Guerrero (2007) e Santos, Silva e Faulk (2011), também já pesquisaram sobre o assunto em tela, porém é conveniente atualizar as mudanças e evoluções ocorridas neste lapso de tempo.

Este artigo está estruturado em cinco partes, iniciando pela introdução, seguido pelo referencial teórico, e metodologia de pesquisa, na sequência serão apresentadas as seções de coleta de dados e considerações finais.

2. Referencial Teórico

Nakagawa (1995, p. 39) cita que "os recursos de uma empresa são consumidos por suas atividades e não pelos produtos que ela fabrica". O objetivo do método de custeio ABC é rastrear as atividades mais relevantes da organização, identificando rotas de consumo dos recursos e, através dessa análise, planejar o uso eficiente e eficaz dos recursos utilizados pela empresa, otimizando seus resultados.

Kaplan e Cooper (1998) citam que os direcionadores utilizados no ABC podem ser classificados em três tipos: (i) direcionadores de transação: que se referem ao número de operações repetitivas, como o número de setups, número de pedidos, número de veículos descarregados etc.; (ii) direcionadores de duração: que se relacionam com o tempo de execução de uma atividade e são empregados quando há grandes variações no tempo de realização de uma atividade, em função do produto ou serviço e (iii) direcionadores de intensidade: que consideram diretamente a quantidade de recursos necessária para realizar a atividade, sendo utilizados principalmente quando a realização da atividade for muito complexa ou específica.

Com relação à quantidade de direcionadores de custos, Nakagawa (1995, p. 74) destaca que variam de acordo com os seguintes fatores:

- a) objetivos (pricing, redução de custos, avaliação de desempenho, investimentos, melhoria de qualidade, flexibilidade, *lead time* etc.) e acurácia da mensuração que se deseja obter através do ABC que está sendo desenhado;
- b) participação relativa (%) dos custos indiretos das atividades agregadas analisadas sobre o custo de conversão, em termos de número de itens (contas) e de seus valores;
- c) complexidade operacional da empresa, em termos de produtos (diversidade de volumes, materiais utilizados, tamanhos, mix, número de partes/componentes, tecnologias etc.) e de clientes (diversidade de clientes/mercados atendidos, número de itens vendidos, sistemas/canais de distribuição etc.);

- d) disponibilidade de recursos da empresa (financeiros, humanos, sistemas de coleta e processamento de dados, tempo, cultura etc.).

Após evidenciados os principais conceitos relacionados ao Custeio Baseado em Atividades (ABC), cabe que sejam enfocadas as vantagens e limitações associadas a esse método de custeio, conforme consta da próxima seção.

A bibliometria é uma ferramenta destinada a medir a produção de trabalhos científicos, sejam eles artigos, periódicos, livros, etc., mensurando edições e exemplares, número de palavras contidas nos livros, e estatísticas relacionadas à indústria bibliográfica (ARAUJO, 2006).

Bibliometria é um conjunto de leis e princípios empíricos que contribuem para estabelecer os fundamentos teóricos da Ciência da Informação, com a conotação de esclarecimento dos processos científicos e tecnológicos, por meio da contagem de documentos (GUEDES; BORSCHIVER, 2005).

O custeio ABC, foi desenvolvido por Robert Kaplan e Robin Cooper em meados da década de 80, na Universidade de Harvard visando melhorar a alocação dos custos relacionando-os com as atividades desempenhadas por cada setor da empresa.

De acordo com (BAYKASOGLU; KAPLANOGLU, 2008), as atuais estruturas do mercado vem impondo aos gestores das empresas a administrar de forma mais eficiente os seus custos para poderem competir num mercado altamente competitivo. Conforme os autores, devido ao ambiente competitivo a empresa pode gerar um diferencial da concorrência oferecendo a seus clientes produtos e serviços de alta qualidade com baixos custos.

Segundo (QIAN; BEN-ARIEH, 2008) para enfrentar um ambiente competitivo, os gestores necessitam de informações precisas de custos desde o surgimento da ideia até o desenvolvimento dos produtos e serviços as informações de custeio irão nortear a decisão de fabricação e continuidade de um produto. As modernas técnicas de gestão estão alicerçadas em informações de custos precisas, sendo fundamentais para a sobrevivência da firma num mercado altamente concorrencial.

Conforme (LOPEZ; GOMES; MARIN, 2011), dada a forte exposição das empresas em um ambiente globalizado, na busca da melhoria e da eficiência algumas empresas optam por implantar o sistema de custeio ABC.

Os autores buscaram neste trabalho, avaliar porque as empresas optam por implantar este sistema de custeio. Partiu de um estudo de caso em uma empresa de porte médio na cidade de Puebla no México, e buscou identificar quais foram os benefícios de sua implantação.

Os resultados mostraram que a obtenção de informação confiável para a tomada de decisão e a utilização dessa informação na melhoria da produtividade foram fatores determinantes em sua implantação. Em contrapartida o principal

problema apontado pelos autores foram os altos custos para implantação deste sistema.

Conforme a análise de (FARIA; TRIGUEIROS; LEONOR, 2012), os hotéis 4 e 5 estrelas da região de Algarve em Portugal adotam o *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry* (USALI, plano de contas desenvolvido em 1926 para o setor hoteleiro).

O estudo partiu da escassez de informação sobre o sistema contábil e de gestão do setor hoteleiro, através de questionário respondidos por 66 unidades hoteleiras. A conclusão foi que a maioria utiliza o USALI e orçamentos, mas poucos utilizam o sistema de custeio ABC, *balanced score card* (BSC) ou outras técnicas mais modernas.

Os resultados contrariam o que apontavam várias publicações sobre a utilização da informação contábil de forma intensiva no setor hoteleiro, os autores indicam que essa hipótese será estudada em pesquisa futura buscando identificar quais fatores influenciam na gestão nas unidades hoteleiras.

Buscando evoluir o tradicional sistema de custeio ABC (KAPLAN; ANDERSON, 2004), desenvolveram uma nova abordagem: o *time-driven ABC* (TDABC). Segundo os autores, é uma evolução que visa aperfeiçoar algumas limitações desse método trazendo novos conceitos, tais como as equações de tempo (*time-equations*), além de ser mais rápido de implementação e menos oneroso de se manter.

Segundo afirmação de (MORTAJI; BAGHERPOUR; MAZDEH, 2013), o custeio ABC é um sistema bem conhecido, sendo uma alternativa aos sistemas de custeio tradicionais. Os autores relatam que Kaplan e Anderson buscando aprimorar este sistema e reduzir o elevado custo de implantação e manutenção propuseram a segunda geração dessa metodologia chamado de TDABC (*Time-Driven Activity-Based Costing*).

O estudo destaca como desvantagem deste método, o aumento de custo na coleta de dados e a dificuldade na elaboração das equações de tempo, e um viés na geração de informação tornando-a tendenciosa.

Os autores propõem como solução a utilização de uma ferramenta chamada TFN (*Triangular Fuzzy Number*) que é um mecanismo para determinar o tempo necessário de realização de cada atividade. Com essa metodologia as estimativas se tornam mais realistas viabilizando sua utilização na tomada de decisão gerencial.

De acordo com Yereli (2009), o rápido desenvolvimento das tecnologias e a intensa competição global usualmente tem influenciado de forma significativa as empresas. Nesse sentido, ainda de acordo com o referido autor, a gestão adequada dos recursos limitados das empresas normalmente se torna um imperativo cada vez maior para a sobrevivência das mesmas no ambiente empresarial cada vez mais hostil. Diante desse contexto, a informação de custos se faz cada vez mais importante para os gestores empresariais.

Conforme a análise de (DA COSTA MARQUES, 2012), o avanço tecnológico e a abertura dos mercados nas últimas décadas tem provocado mudanças na gestão das organizações. Os sistemas de custeio tradicionais não tem gerado as informações necessárias para a administração. Tal fato tem impulsionado o surgimento de sistemas de custeio que contribuam com informações e que balizem a tomada de decisão.

O sistema de custeio ABC vem ao encontro deste anseio, tendo sido aplicado em várias universidades, permitindo a alocação dos custos de acordo com as atividades agregadoras de valor, determinando seus valores com mais exatidão.

Conforme relatam os autores, o regime de contabilidade de caixa inibiu por muitos anos a implantação de sistemas de custeio mais eficientes em Portugal. Porém a necessidade de informação esta cada vez maior o que tem levado a disseminação deste modelo em vários ramos da atividade econômica.

Segundo (Haroun 2015), o custeio ABC é uma alternativa ao sistema tradicional de contabilidade de custos, através de um exemplo desenvolve a aplicação do sistema ABC no cálculo dos custos em uma empresa de serviços de manutenção na bomba injetora de um motor de combustão interna.

De acordo com o autor, o sistema ABC distribui os custos indiretos de maneira mais justa na proporção das atividades realizadas sem distorcer as informações utilizadas na precificação do produto. Em comparação com os métodos tradicionais, no caso analisado utilizando o método de custeio por absorção, os custos indiretos de manutenção estavam superavaliados em 19,12%; ao mesmo tempo a alocação dos custos fixos estavam subavaliados em 20,26%.

Com base nos resultados do estudo, o autor recomenda a utilização do custeio ABC por ser este mais preciso e justo na apuração dos custos que serviram de base para a elaboração do preço do serviço.

Conforme análise de (GEISZLER; BAKER; LIPPITT, 2017), tanto o preço de um produto quanto a decisão de sua fabricação, dependem da acuidade no levantamento dos custos do produto. Segundo eles a lucratividade esta diretamente ligada ao método de alocação dos custos indiretos.

Os sistemas de custeio tradicionais como o por absorção, não conseguem segregar de maneira eficiente os custos indiretos, distorcendo o resultado levando a tomada de decisões equivocadas. Embora o custeio por absorção seja uma exigência do GAAP (Princípios Contábeis Geralmente Aceitos), em termos gerenciais não são eficientes na tomada de decisão.

Os autores partem de um estudo comparativo entre o custeio ABC e por absorção, e através de regressão múltipla chegam a coeficientes direcionadores de custos que permitem uma alocação mais precisa dos custos indiretos.

Concluem o estudo destacando que a utilização do custeio ABC permite um resultado muito mais preciso que a do sistema tradicional.

3. Método

O método de pesquisa utilizado foi o teórico conceitual, com revisão da literatura existente. A pesquisa é quantitativa e foi baseada na análise bibliométrica, os resultados foram analisados qualitativamente.

O objetivo deste trabalho é realizar uma pesquisa bibliográfica, para análise da produção científica realizada entre o período de 2002 e 2017, relativas ao método de custeio ABC a partir de publicações em periódicos identificando a tendência relativa a pesquisa, o perfil do pesquisador e a produtividade dos autores

Foi realizada uma análise bibliométrica com base na produção científica de artigos, teses dissertações e livros, entre os anos de 2002 a 2017, nas bases WOS – *Web of knowledge* e Scopus, com o uso das palavras-chave, “*activity based costing (ABC)*”, “*Overhead cost*”, “*Costing systems*”.

Foram realizadas buscas manuais nas bases de dados e dentro do limite temporal especificado, com a combinação das três palavras-chaves. Isso permitiu um resultado refinado da busca, com as três palavras de forma concomitante, para qualquer campo da publicação. E, portanto, não foram realizadas as buscas para cada palavra separadamente, ou em campos distintos.

Pelos termos de busca citados, e pelos artigos encontrados na análise bibliométrica foram levantados os autores que mais publicaram sobre o tema, nos respectivos *journals*, os autores mais citados, e os anos das publicações.

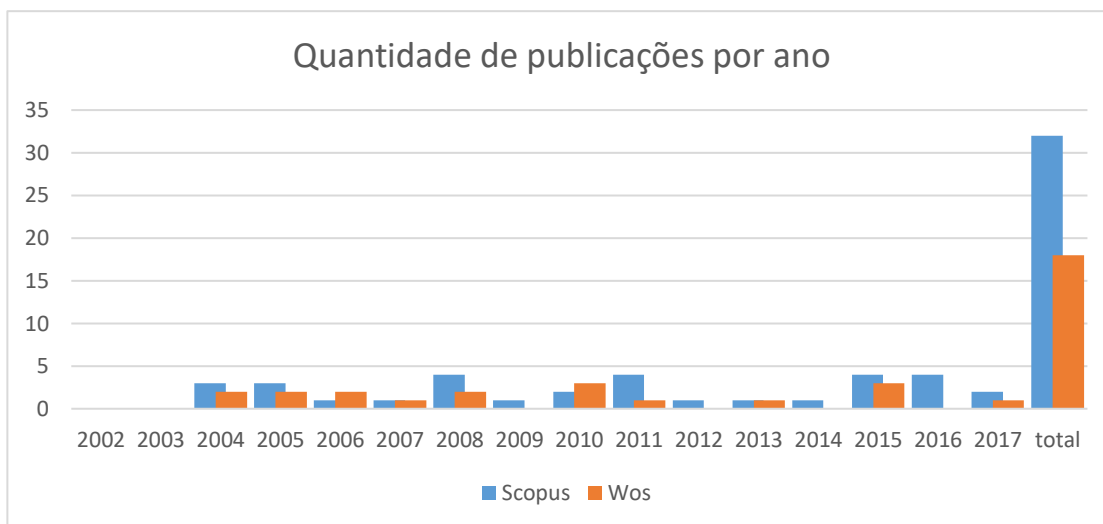
Os resultados foram agrupados de acordo com as categorias citadas no parágrafo anterior, e foi realizada a análise da frequência das ocorrências.

Para coleta e tratamento dos dados foi utilizado o software EndNote, e também, planilhas no Excel para geração de gráficos, e tabelas.

4. Resultados e Discussão

Apresentam-se a seguir os resultados da bibliometria utilizando as palavras-chaves em inglês: *activity based costing (ABC)*, *overhead cost*, *costing systems*). As pesquisadas de forma concomitante, para todos os campos das publicações em ambas as bases de dados, *Web of Science (WOS)*; e Scopus, incluindo as publicações dos últimos dezesseis anos, permitindo assim, um maior grau de refinamento dos resultados para análise bibliométrica.

Figura 1: Quantidade de publicações por ano – Scopus e WOS

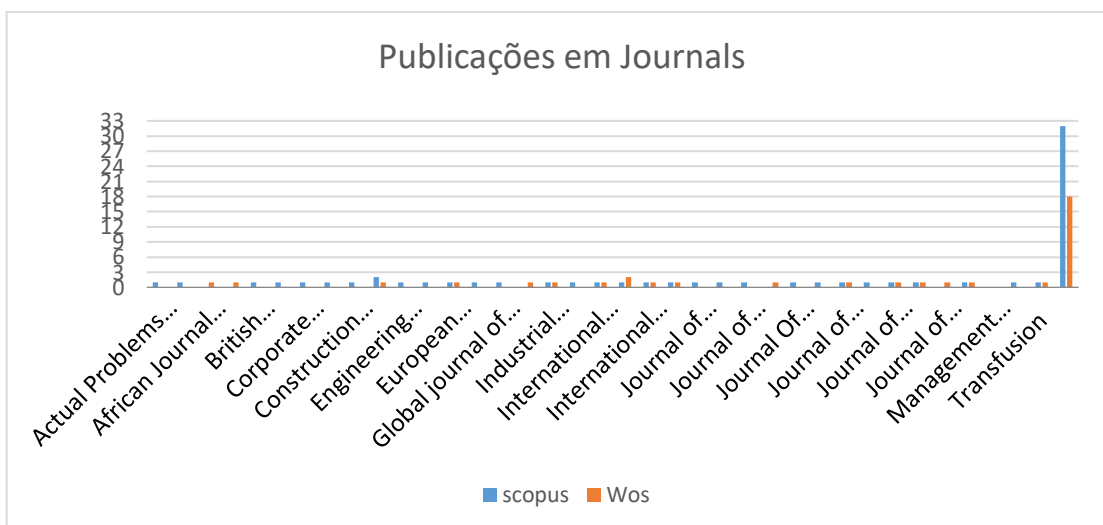


Fonte: Próprio autor

Ao realizar a bibliometria para as três palavras-chaves concomitantemente, observa-se que a base de dados Web of Science (WOS) apresentou o número total de 18 publicações, e a base de dados Scopus 32 publicações no mesmo período (Figura 1). Porém, é possível observar que ambas as bases de dados apresentaram as primeiras publicações referente ao tema no ano 2004.

Os anos com o maior número de publicações foram 2010 e 2015 para WOS com 3 publicações cada, e 2008, 2011, 2015 e 2016 para Scopus com 4 publicações cada.

Figura 2: Resultado do histórico das publicações em *journals* – Scopus e WOS



Fonte: Próprio autor

Pode-se verificar na Figura 2 que as publicações em *journals*, nos últimos dezesseis anos, essa pesquisa bibliométrica mostra que 31 journals publicaram

sobre o tema na base de dados Scopus, todos tiveram uma publicações com exceção de *Emj-Engineering Management Journal* que teve duas publicações no período são eles: *Actual Problems Of Economics*, *Advances In Accounting*, *British Accounting Review*, *Business Theory And Practice*, *Construction Management And Economics*, *Corporate Board Role Duties And Composition*, *Corporate Ownership And Control*, *Engineering Economist*, *European Journal Of Economics Finance And Administrative Sciences*, *European Journal Of Nuclear Medicine And Molecular Imaging*, *European Journal Of Operational Research*, *Global Journal Of Health Science*, *Industrial Management And Data Systems*, *International Journal Of Accounting Information Management*, *International Journal Of Health Planning And Management*, *International Journal Of Production Economics*, *International Journal Of Production Research*, *Iranian Journal Of Radiology*, *Journal Of Applied Business Research*, *Journal Of Applied Engineering Science*, *Journal Of Applied Sciences Research*, *Journal Of Engineering And Applied Sciences*, *Journal Of Foodservice Business Research*, *Journal Of Health Organisation And Management*, *Journal Of Industrial Ecology*, *Journal Of Manufacturing Systems*, *Journal Of Quality In Maintenance Engineering*, *Scientific Papers Of The University Of Pardubice Series D Faculty Of Economics And Administration*, *Transfusion*.

5. Considerações finais

O proposito deste estudo foi o de realizar um levantamento da produção científica entre os anos de 2002 e 2017. Os termos utilizados como palavras-chave para esse estudo foram: *Bibliometrics*, *activity based costing (ABC)*; *overhead cost*, *costing systems*. Esta pesquisa foi conduzida em duas bases científicas, sendo: WOS - *Web of Knowledge*, e também, foi realizada uma pesquisa na base Scopus.

A partir dos dados coletados, e de acordo com as bases de dados utilizadas a primeira publicação aconteceu em 2004, nas duas bases de dados WOS; e Scopus. O ano com o maior numero de publicações foi em 2015 para WOS e 2016 para Scopus. Portanto pode-se concluir que o tema ainda não está esgotado.

Pelos resultados apresentados o journal com o maior numero de publicações na base Scopus, foi o *Emj-Engineering Management Journal* com 2 publicações, e os demais *journals* desta base tiveram 1 publicação cada. Na base WOS, o journal com maior número de publicações foi o *International Journal of Production Economics*, ficando os demais *journals* com apenas uma publicação cada.

Pode-se concluir que este tema ainda não se encontra em declínio acentuado, tendendo a estabilidade uma vez que é frequente a publicação de artigos sobre o tema, apresentando algumas lacunas que devem ser compreendidas e preenchidas para assim aprimorar o estado da arte deste campo do conhecimento.

Esta pesquisa se limitou somente a utilização de duas bases dados, sendo WOS, e Scopus em conjunto com 3 palavras-chaves de forma concomitantemente.

Como recomendação para estudos futuros o ideal seria utilizar pelo menos quatro bases de dados, sendo duas internacionais e duas nacionais, e também a análise de 5 palavras-chaves de forma isolada na pesquisa para se obter, assim, uma análise mais ampla sobre o tema. Outra recomendação seria a utilização de diferentes softwares para coleta, e tratamentos de dados como o Bibexcel e Pajek, ou até mesmo a ferramenta online Hammer.

Referências

ARAÚJO, C. A. Bibliometria: evolução história e questões atuais. Em *Questão*, Porto Alegre, v. 12, n. 1, p. 11-32, jan./jun. 2006.

BAYKASOGLU, A.; KAPLANOGLU, V. Application of activity-based costing to a land transportation company: A case study. *International Journal of Production Economics*, v. 116, p. 308–324, 2008

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

DA COSTA MARQUES, M.C.. Contribución del modelo ABC en la toma de decisiones: el caso universidades. *Cuad. Contab.* [online]. 2012, vol.13, n.33 [cited 2018-05-27], pp.527-543.

FARIA, A. R., D. TRIGUEIROS; F. LEONOR. "Práticas de Custeio e Controlo de Gestão no Sector Hoteleiro do Algarve." *Tourism & Management Studies* (2012) ,(8): 100-107.

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

GIL, A. C. Métodos e Técnicas de Pesquisa Social. São Paulo: Atlas, 2008.

GEISLER, M. ; BAKER, K. and LIPPITT, J.), Variable Activity-Based Costing and Decision Making. *J. Corp. Acct. Fin.*, (2017), (28): 45-52. doi:10.1002/jcaf.22277

GUEDES, V.; BORSCHIVER, S. Bibliometria: uma ferramenta estatística para a gestão da informação e do conhecimento, em sistemas de informação, de comunicação e de avaliação científica e tecnológica. In: CINFORM – ENCONTRO NACIONAL DE CIÊNCIA DA INFORMAÇÃO, 6., 2005, Salvador. Anais... Salvador: ICI/UFBA, 2005

HAROUN, A. E. Maintenance cost estimation: application of activity-based costing as a fair estimate method. *Journal of Quality in Maintenance Engineering* (2015).

KAPLAN, R. S.; ANDERSON, S. R. Time-Driven Activity-Based Costing. *Harvard Business Review*, v. 82, n. 11, p. 131-138, 2004.

KAPLAN, R. S.; COOPER, R.. *Custo & Desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. 2ª. ed. São Paulo: Futura, 1998.

LOPEZ-MEJIA, M. R.; GOMEZ-MARTINEZ, A.; MARIN-HERNANDEZ, S. Sistema de custos ABC en la mediana empresa industrial mexicana. Cuad. Contab. [online]. 2011, vol.12, n.30

MORTAJI, S. T. H.; M. BAGHERPOUR; M. M. MAZDEH. "Fuzzy Time-Driven Activity-Eased Costing." *Emj-Engineering Management Journal*, (2013); 25(3): 63-73.

NAKAGAWA, M. ABC: custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1995.
OSTRENGA, M. Guia da Ernst & Young para gestão total dos custos. Rio de Janeiro: Editora Record, 1997.

OSTRENGA, M. R., OZAN, T. R., Mc ILHATTAN, R. D. e HARWOOD, M. D. (1997). Guia da Ernst & Young para Gestão Total dos Custos. Ed. Record, Rio de Janeiro.

QIAN, L.; BEN-ARIEH, D. Parametric cost estimation based on activity-based costing: A case study for design and development of rotational parts. *International Journal of Production Economics*, v. 113, p. 805–818, 2008.

SANTOS, L.; DA SILVA, A.P.F; FALK, J. Custeio Baseado em Atividade: Um estudo bibliométrico realizado em periódicos nacionais de contabilidade. In: XIV Simpósio de Administração da Produção, Logística e Operações Internacionais. Anais ... São Paulo, 2011

STEFANO, N.M.; FREITAS, M.D. Framework: Método ABC de Custos em Serviços. *Revista de Administração da UFSM*, Santa Maria, v. 7, n 1, 2014.

YERELI, A. N. Activity-based costing and its application in a turkish university Hospital. *AORN Journal*, v. 89, N. 3, 2009.