

Custeio Baseado em Atividades: o que revelam os estudos brasileiros?

Activity-Based Costing: What do Brazilian studies stand for?

Artigo recebido em: 31/08/2017 aceito em: 30/05/2018

Nathan Vasconcellos de Almeida Rezende Machado

Mestre em Controladoria e Contabilidade pela UFMG ¹
nathanvasconcellos@hotmail.com

Felipe Rodrigues Cruz

Mestre em Controladoria e Contabilidade pela UFMG ¹
felipe.rcruz11@gmail.com

Eliane Lucareli Gumier

Mestranda em Administração CEFET/BH ²
elucareli@yahoo.com.br

Rosimeire Pimentel Gonzaga

Doutora em Ciências Contábeis pela USP ³
rosimeire.gonzaga@ufes.br

Resumo

O Custeio Baseado em Atividades (ABC) tem sido percebido como um sistema útil; porém, sua utilização não tem sido realizada de forma ampla, o que caracteriza um paradoxo. Buscando contribuir para o entendimento dessa questão, este trabalho objetivou analisar os estudos empíricos brasileiros publicados em eventos especializados da área de contabilidade que focam na identificação das vantagens e desvantagens percebidas no uso do ABC e nos fatores que levaram as empresas a implementá-lo. Para tanto, realizou-se uma revisão integrativa dos estudos publicados no Congresso Brasileiro de Custos e no Congresso de Controladoria e Finanças da USP. Os resultados demonstram que os artigos publicados nos eventos constituem estudos de caso, o que impossibilita a generalização dos achados. Além disso, alguns trabalhos identificaram as vantagens e desvantagens da utilização do ABC; porém, poucos focaram nos fatores que levam as empresas a implementá-lo.

Palavras-chave: Custeio Baseado em Atividades; Vantagens e Desvantagens; Revisão Integrativa.

Abstract

The Activity-Based Costing (ABC) has been perceived as a useful system, but its use has not been widely performed, which characterizes a paradox. The aim of this study was to analyze Brazilian empirical studies published in specialized accounting events that focus on identifying the perceived advantages and disadvantages of using ABC and the factors that led companies to implement it. For that, an integrative review of the studies published in the Congresso Brasileiro de Custos and in the Congresso de Controladoria e Finanças da USP was made. The results show that the articles published in the analyzed events about ABC costing are composed of case studies, which makes it impossible to generalize the findings. Many studies identified the advantages and disadvantages of using

ABC, but few have focused on the factors that lead companies to implement it.

Keywords: *Activity-Based Costing, Advantages and Disadvantages, Integrative Review.*

1 Introdução

Até a década de 1990, de acordo com Horngren, Sundem e Stratton (2004), as empresas recorriam aos sistemas de custeio tradicionais, que têm como característica o fato de não acumularem ou relatarem os custos de atividades ou processos. Esses sistemas trabalhavam adequadamente para empresas com simples processos produtivos e com os sistemas operacionais existentes até então. No entanto, muitas empresas mudaram seus sistemas operacionais em face de um ambiente econômico mais complexo, o que levou à necessidade de utilização de novos e melhorados sistemas de custeio.

Alguns autores (Atkinson, Banker, Kaplan e Young, 2000; Cardoso, Mário e Aquino, 2007; Horngren, Sundem e Stratton, 2010) afirmam que o sistema de Custeio Baseado em Atividades (ABC) surgiu com o intuito de mitigar a arbitrariedade dos sistemas tradicionais baseados principalmente em critérios de rateio, sendo considerado uma evolução em relação a estes.

Conforme indica Schoute (2009), o surgimento do ABC renovou o interesse de acadêmicos e práticos da área contábil nos sistemas de custos, fazendo com que diversos estudos empíricos emergissem, analisando os determinantes da adoção de sistemas de custos, seus determinantes de complexidade e a eficácia dos designs dos sistemas, focando, principalmente, no custeio ABC. Semelhante a esse contexto, desponta o cenário brasileiro, no qual o ABC vem recebendo ampla atenção de pesquisadores acadêmicos (Beuren, Silva, Santos e Kloeppel, 2011).

Apesar do aparente interesse acadêmico sobre o tema, segundo Gosselin (1997), diversos estudos indicavam que os processos de difusão do ABC não haviam sido intensos como se esperava e que diversas empresas, que iniciaram a sua adoção, decidiram encerrar o processo de implementação. Para o autor, essa é a essência do Paradoxo do ABC, pois, uma vez que o sistema havia demonstrado diversos benefícios, esperava-se que mais empresas o adotassem.

As pesquisas (Beuren e Roedel, 2002; Miranda, Martins, Carvalho, e Faria, 2007) sobre o ABC também mostram que, apesar dos casos de sucesso em seu uso e de este ser tratado por parte dos autores como uma evolução dos sistemas tradicionais de custeio e solução para as empresas, existem evidências de fatores que motivam as empresas a não adotá-lo, como a sua complexidade. Assim, é possível encontrar na literatura brasileira sobre a temática ABC diversos elementos que podem motivar ou desmotivar sua implementação, porém, apresentados de maneira esparsa, sugerindo a necessidade de mapeamento e levantamento dos mesmos. Como consequência, seria possível, a partir da análise dos trabalhos publicados sobre a temática, identificar quais fatores poderiam motivar ou não a implementação do ABC pelas empresas brasileiras e quais as vantagens e desvantagens percebidas em sua utilização.

¹ UFMG – Universidade Federal de Minas Gerais – CEP 31270-901 - Belo Horizonte – MG .

² CEFET-BH – Centro Federal de Educação Tecnológica de Minas Gerais - CEP: 30.421-169- Belo Horizonte- MG -

³ USP – Universidade de São Paulo - CEP 05508-010 - São Paulo – SP.

Desse modo, considerando-se as questões que permeiam o custeio ABC e a crescente atenção que este vem recebendo de pesquisadores brasileiros (Beuren e Roedel, 2002; Miranda, Carvalho, Martins, e Faria, 2007; Abrantes e Marioto, 2008; Diehl e Souza, 2008), emerge a seguinte questão de pesquisa: quais fatores influenciam a adoção ou não do custeio ABC, bem como as vantagens e desvantagens percebidas a partir de sua utilização apontados nos estudos brasileiros sobre a temática?

Em face da questão apresentada, o objetivo principal deste estudo é analisar os trabalhos empíricos brasileiros publicados em eventos especializados da área sobre o custeio ABC, para realização de um levantamento dos fatores que influenciam ou não sua adoção, bem como as vantagens e desvantagens percebidas em sua utilização.

Essa pesquisa é justificada pela necessidade de se entender mais sobre o Paradoxo do ABC exposto por Gosselin (1997). Os resultados encontrados permitirão a visualização dos pontos teóricos e empíricos que apresentam consenso na literatura, possibilitando a identificação dos fatores que têm levado as empresas a adotarem o custeio ABC e quais são as vantagens e desvantagens percebidas em sua utilização. Nesse sentido, esse trabalho contribui com a literatura gerencial ao apresentar um mapeamento de elementos que permeiam a utilização do custeio ABC, além de oferecer informações que podem auxiliar as entidades na adoção ou não da metodologia em seus respectivos processos de gestão.

2 Referencial teórico

2.1 O Custeio Baseado em Atividades

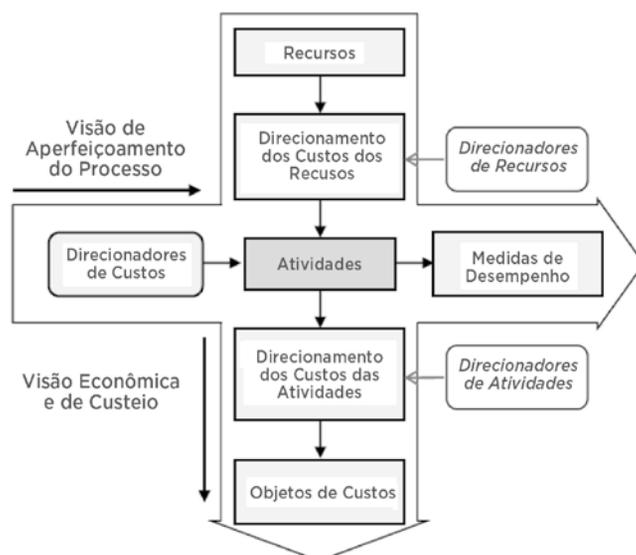
O Custeio Baseado em Atividades foi desenvolvido como uma metodologia para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que causam maior impacto sobre o consumo de recursos de uma empresa (Abrantes e Marioto, 2008). Nesse sentido, o ABC investiga a quantidade e a relação de causa e efeito no consumo dos recursos pelas atividades da empresa. Diferentemente dos sistemas de custeio tradicionais, o sistema ABC parte do pressuposto de que os recursos não são consumidos pelos produtos ou serviços, mas, sim, pelas atividades, sendo que estas são consumidas para a elaboração dos produtos ou prestação de serviços (Gonçalves, Carvalho e Rezende, 2006).

Segundo Herculano e Cavalcante (2011), o ABC rejeita a arbitrariedade subjacente aos sistemas de custeio tradicionais por meio da utilização de direcionadores de custos que vinculam as atividades executadas aos respectivos produtos. Na visão de Cardoso et al. (2007), o ABC visa a eliminar as limitações dos métodos tradicionais de custeio, como as distorções causadas por critérios de rateios arbitrários dos custos indiretos, visto que a mão

de obra direta deixou de ser a parcela mais significativa na estrutura dos custos. Abrantes e Marioto (2008) corroboram esse ponto de vista ao afirmarem que, na medida em que as inovações tecnológicas aumentam, os custos se tornam cada vez mais indiretos, o que exige mais características dos sistemas de custos, sendo estas fornecidas pelo ABC.

O sistema ABC rejeita a suposição de que não há um vínculo direto entre as atividades de apoio e os produtos e serviços, desenvolvendo a ideia de direcionadores de custo, que vinculam diretamente as atividades executadas aos produtos e serviços desenvolvidos pela empresa (Atkinson et al., 2000). Outro avanço refere-se ao fato de que o ABC estende as alocações dos recursos aos produtos, permitindo a alocação de todas as funções da cadeia de valor, o que fornece custos mais apurados para apoio ao processo decisório (Horngren et al., 2004). O modelo conceitual do ABC é exposto na Figura 1.

Figura 1 - Modelo conceitual do ABC



Fonte: Adaptado de Nakagawa (2001).

O ABC permite a melhor visualização dos custos pela análise das atividades executadas dentro das empresas e suas respectivas relações com os produtos. Para ser utilizado, é necessária a definição das atividades relevantes dos departamentos, bem como dos direcionadores de custos de recursos que irão alocar os custos incorridos às atividades. Custeadas as atividades, a relação entre estas e os produtos é definida pelos direcionadores de custos de atividades, que alocam o custo de cada atividade aos produtos (Martins, 2010).

Figura 2: Modelo de processo de cálculo do Custeio Baseado por Atividades

Identificação das atividades	Alocação dos custos dos recursos às atividades	Identificação das unidades de rateio	Aplicação do custo das atividades às saídas
<ul style="list-style-type: none"> Estocagem Faturas para cliente Recebimento de materiais Manutenções 	<ul style="list-style-type: none"> Por meio de tempo Por meio de importância à produção Por meio do uso efetivo dos recursos 	<ul style="list-style-type: none"> Clientes Projetos Serviços Vendas 	<ul style="list-style-type: none"> Alocação dos custos por meio dos direcionadores de custos Apuração do custo unitário dos produtos com a utilização do custo direto

Fonte: Adaptado de Nakagawa (1991).

Em vista da necessidade de identificação das atividades que consomem os recursos e de como os produtos consomem as atividades, o sistema ABC é considerado mais complexo do que os sistemas tradicionais. Segundo Cogan (1994), a principal restrição do ABC é o fato de que sua forma mais detalhada exige mais informações gerenciais, o que pode inviabilizar a sua aplicação. Em consonância com essa afirmação, percebe-se que as empresas deixam de adotar o sistema devido à sua complexidade (Beuren e Roedel, 2002; Miranda et al., 2007).

2.2 Estudos Anteriores

Estudos que buscam investigar a utilização do ABC em cenários nacionais e internacionais podem ser encontrados nos diversos meios de busca, principalmente a partir da disseminação dos canais de comunicação.

Um dos estudos internacionais encontrado na literatura é o de Gosselin (1997), que teve como objetivo fornecer explicações adicionais ao examinar como fatores contextuais, estratégia e estrutura organizacional influenciam a adoção e a implantação do ABC e, assim, fornecer alguma luz sobre o Paradoxo do ABC. Seu trabalho demonstra que o método consiste em uma série de decisões gerenciais e que gestores têm diversas oportunidades de revisar sua escolha inicial durante o processo de implementação. O sistema é considerado um dos níveis de gestão de atividades (GA), classificado em três categorias básicas: Análise de Atividades (AA), Análise de Custos de Atividades (ACA) e ABC. Gosselin (1997) demonstra que, embora muitas empresas tenham começado a implementar o ABC, estas decidiram interromper a implantação na fase de Análise de Atividades (AA) e na Análise de Custos de Atividades (ACA) por serem mais simples e flexíveis do que o ABC.

Schoute (2009), por sua vez, utiliza em seu trabalho dados de 133 empresas industriais holandesas de médio porte para examinar as associações entre a complexidade do sistema de custos, fins de utilização e eficácia do sistema de custo. Em vez de focar na adoção ou não-adoção do ABC, ele se concentrou em estudar o nível de complexidade dos determinantes sistemas de custos. Os resultados indicaram que, para níveis mais elevados de utilização em fins de planejamento de produto, a complexidade do sistema de custo afeta negativamente a intensidade de utilização, enquanto que, em níveis mais elevados de utilização para fins de gestão de custos, a complexidade do sistema de custos afeta positivamente a intensidade de uso e a satisfação do sistema de custo.

No cenário nacional, Khoury e Ancelevicz (1999) objetivaram fornecer um panorama geral da utilização do Sistema de Custos ABC no Brasil. Os autores indicam que, embora várias pesquisas sobre a utilização do ABC pelas empresas já tivessem sido realizadas no cenário mundial (Estados Unidos, Reino Unido, Canadá etc.), ainda não havia informações suficientes sobre o atual nível de conhecimento, aceitação e adoção do ABC por companhias nacionais. Nesse contexto, buscaram preencher essa lacuna sobre o tema, ainda incipiente no Brasil, fornecendo um panorama geral. O estudo permite perceber que grande parte das empresas analisadas (34%) não se interessa pelo ABC ou está avaliando a possibilidade de utilizá-lo (28%). Além disso, as principais razões identificadas pelo trabalho para o não interesse no ABC

foram que o sistema já utilizado atende às necessidades da empresa (25%) e a orientação da empresa (19%). Já a razão da não utilização consiste na complexidade da implantação e operação (16%) do ABC.

Beuren e Roedel (2002) buscaram replicar o estudo de Khoury de 1996, aplicado às 500 maiores empresas do Brasil, nas maiores empresas catarinenses, a fim de observar se seus resultados se assemelhariam ao do estudo. Nesta pesquisa, os autores enviaram 200 questionários para as maiores empresas de Santa Catarina, com retorno de 81 questionários respondidos. Isso levou a conclusões importantes, como as de que as empresas do Estado têm amplo conhecimento do sistema ABC e que algumas das que implantaram esse sistema já estão desistindo de seu uso, em função da complexidade para se apropriar os custos indiretos e o custo das despesas às atividades e estas aos produtos.

De forma mais abrangente, Abrantes e Marioto (2008) discutem a metodologia do custeio baseado em atividades (ABC) de forma teórica, além de fazer uma comparação dos sistemas de custeio tradicionais com o sistema de custeio por atividades. Os autores se propuseram a explicar desde o conceito até a forma com que as organizações deveriam utilizá-lo de modo acessível, assim como a utilidade do método na gestão estratégica das organizações, mostrando como auxiliar nas tomadas de decisões dos gestores, proporcionando uma visão ampla e minuciosa dos custos de seus produtos e serviços, que são transformados em custos variáveis. Por fim, apresentam algumas críticas quanto ao sistema de custeio ABC.

Diehl e Souza (2008) indicam que um dos principais fóruns de discussão sobre o ABC é o Congresso Brasileiro de Custos (CBC). Os autores buscaram analisar as características das publicações sobre o ABC entre 1997 e 2006 que foram realizadas no referido congresso. O estudo concluiu que tem havido pouca contribuição teórica dos artigos, estando os mesmos muito baseados no arcabouço teórico de livros-textos, ou seja, obras introdutórias e autores clássicos sem novas contribuições. Além disso, é identificada a predominância de trabalhos direcionados à aplicação prática do ABC.

Beuren, Silva, Santos e Kloepfel (2011), por sua vez, buscaram complementar os estudos bibliométricos publicados sobre ABC, Custeio Meta, Target Costing, Kaizen, Teoria das Restrições e Unidade de Esforço de Produção, tendo como base de dados 17 edições do Congresso Brasileiro de Custos (CBC). Seus resultados apontam que não há uma distribuição normal no número de artigos ao longo dos anos e que o ABC foi o mais pesquisado dentre aqueles investigados, seguido da Teoria das Restrições. Os achados também evidenciam, assim como no estudo de Diehl e Souza (2008), que os livros ainda são as principais fontes de referências dos estudos sobre métodos de custeio.

3 METODOLOGIA

Este trabalho buscou analisar os trabalhos empíricos brasileiros publicados nas edições de 2007 a 2015 do Congresso Brasileiro de Custos (CBC) e do Congresso de Contabilidade da USP, pois estes são eventos especializados da área de contabilidade que investigam as vantagens e desvantagens percebidas no uso

do custeio ABC e os fatores que levam as empresas a utilizarem o sistema. Os dois congressos foram selecionados por se acreditar que seriam os mais representativos quanto à temática (sistemas de custeio), enquanto o período se justifica pela acessibilidade aos anais dos congressos selecionados.

Classifica-se a pesquisa, quanto aos seus objetivos, como descritiva, pois, conforme indicam Lakatos e Marconi (2010), nesse modelo os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados sem a interferência ou manipulação do pesquisador. No que se refere à abordagem do problema de pesquisa, a classificação é qualitativa.

O método utilizado para análise dos estudos será a revisão integrativa. Esse método é a mais ampla abordagem metodológica de revisão, possibilitando a análise de estudos experimentais e não-experimentais (Souza, Silva, e Carvalho, 2010). A revisão integrativa permite a inclusão de dados de estudos empíricos e teóricos, além de uma ampla gama de propósitos, como a definição de conceitos, a revisão de teorias e evidências etc.

A revisão integrativa é ideal para o estudo proposto, pois, conforme indicam Botelho, Cunha e Macedo (2011), esse método objetiva traçar uma análise sobre o conhecimento já construído em pesquisas anteriores sobre determinada temática. Os autores afirmam que a revisão integrativa pode ser incorporada a outras áreas do saber, além da de Saúde, e recomendam seu uso em pesquisas organizacionais pela capacidade deste método de sistematizar o conhecimento científico.

Segundo Souza et al. (2010), a revisão integrativa é composta por seis etapas: i) elaboração da pergunta norteadora; ii) busca ou amostragem na literatura; iii) coleta de dados; iv) análise crítica dos estudos incluídos; v) discussão dos resultados e; vi) apresentação da revisão integrativa.

4 RESULTADOS

4.1 Revisão integrativa

Para a primeira etapa da revisão integrativa, com base no tema de pesquisa deste estudo, foram desenvolvidas as seguintes questões norteadoras: i) quais são as vantagens e desvantagens percebidas no uso do ABC?; ii) quais fatores influenciam a adoção de um sistema ABC? Essas perguntas devem ser claras, com o intuito de auxiliar na identificação e delimitação da busca das informações, como também na escolha dos estudos e das informações a serem extraídas.

A amostragem, referente à segunda e à terceira fase, compreendeu artigos que forneciam respostas às duas perguntas desenvolvidas. Foram coletados estudos publicados entre o período de 2007 a 2015 no Congresso Brasileiro de Custos (CBC) e no Congresso de Contabilidade da USP, pois estes são eventos especializados da área de contabilidade. Pesquisou-se nos anais dos congressos termos como “ABC”, “Custeio Baseado em Atividades”, “Custeio”, dentre outros. Posteriormente, os artigos foram filtrados, restando apenas os que forneciam informações sobre as questões i e ii.

Foram obtidos 42 estudos, sendo 41 pertencentes ao CBC e apenas um trabalho do Congresso da USP (Souza e Costa, 2015).

Dos trabalhos obtidos, 39 forneceram respostas exclusivamente para a primeira questão e três trabalhos forneceram dados para ambas as questões. Os dados foram tabulados por meio de um instrumento adaptado de Ursi (2005), que visa a coleta de dados sobre os estudos, como a identificação (título, autores, ano etc.), instituição sede do estudo, características metodológicas (tipo de publicação, objetivo, amostra, resultados, etc.) e avaliação do rigor metodológico.

A quarta fase, conforme indicam Souza et al. (2010) e Pompeo, Rossi e Galvão (2009), consiste na avaliação crítica das características dos estudos analisados, examinando-se o nível de evidência científica dos trabalhos. Porém, constata-se que pouca relevância é conferida aos estudos de casos particulares.

Uma alternativa de classificação viável para os estudos na área de contabilidade gerencial foi a utilização da matriz de síntese (Klopper, Lubbe e Rugbeer, 2007). Conforme salientam Botelho et al., (2011), “a matriz de síntese, ou matriz de análise, tem sido utilizada como ferramenta de extração e organização de dados de revisão da literatura em várias disciplinas, devido à sua capacidade para resumir aspectos complexos do conhecimento”.

Com base nas expectativas acerca do nível de evidência dos estudos, foram delineados três níveis: i) pesquisas do tipo survey, pois estas obtêm diversas respostas acerca das questões propostas; ii) estudos de casos múltiplos; iii) estudos de casos individuais – incluiu-se nesta categoria a pesquisa-ação. Em sua maioria, os trabalhos analisados de ambos os temas pertenciam ao terceiro nível de evidências (estudos de casos individuais), sendo que alguns trabalhos também abordaram estudos de mais de um caso. Não foram encontrados, na amostra analisada, trabalhos que tivessem realizado quaisquer tipos de levantamentos amplos acerca das questões, o que dificulta a generalização dos resultados obtidos, pois os mesmos, em casos particulares, não necessariamente se aplicam a empresas com distintas características internas e externas.

Outro ponto elencado nessa fase foi o arcabouço teórico utilizado para análise dos trabalhos. Constatou-se que poucos estudos apresentaram uma proposição teórica, registrando resultados empíricos desvinculados de qualquer teoria. Considerando-se que a amostra possui 41 artigos publicados no CBC e apenas 1 do Congresso da USP, esse achado se alinha com os resultados encontrados por Diehl e Souza (2008), de que estes vêm trazendo pouca contribuição teórica. Ressalva-se que alguns trabalhos se fundamentaram teoricamente, utilizando principalmente a teoria da contingência.

4.1.1. Vantagens e Desvantagens Percebidas na Utilização do Custeio ABC

A maioria dos trabalhos analisados que aborda a questão propõe a implementação do ABC em casos particulares, avaliando a sua efetividade. Alguns estudos também analisam empresas que já haviam implementado o sistema e as vantagens e desvantagens associadas a este. Na Tabela 2 são apresentadas as vantagens percebidas na utilização do custeio ABC elencadas nos estudos analisados, de uma forma geral.

Tabela 2: Vantagens percebidas no uso do ABC

Vantagens	Exemplos de resultados inseridos na categoria	Número de trabalhos
Custos mais acurados e rateados de forma menos arbitrária	Os custos são atribuídos de forma mais acurada; identifica o quanto cada atividade e departamento consome de recursos; identifica o real custo de cada atividade; fornece informações claras sobre os custos das atividades; o rateio é menos arbitrário; direciona os custos aos produtos corretamente.	Almeida, Almeida, Anacleto, & Wobeto (2007); de Souza, de Souza, Raimundini, & Struett (2007); Rêgo, Barbosa, & Araujo (2007); Dantas & Oliveira (2007); Carpes, Scariot, & Eberhard (2008); Galamba & Pamplona (2008); Raupp (2008); Souza, Guerra, Amorim, Pena, & Moraes (2008); Almeida, Estrela, Santos, & Silva (2009); de Faria & Gomes (2009); de Freitas & Costa (2009); Lima & Brandão (2009); Linassi, Alberton, & Marinho (2009); Peixe, Bornia, & Martins (2010); Pinheiro, Ribeiro, Rodrigues, & Barreto (2011); Crozatti, Ordonez, Fuster, Marion, & Pânico (2011); Corrêa & Kliemann Neto (2012); Colonetti, Sorato, Guimarães, Ritta, & Cittadin (2012); Oliveira & Pereira (2012); Roschel & Souza (2012); Figueiredo, Cruz, Meireles, Peixoto, & Paulino (2014); Gonçalves et al. (2014); de Souza & da Costa (2015); Oenning, Battistonim, Mazzioni, Kruger, & Petri (2014); Balzan & Dall'Agnol (2015)
Auxilia o entendimento das atividades	Avaliação, identificação e entendimento das atividades; identificação de resultado por atividade; análise das atividades que demandam mais recursos; identifica atividades de menor e maior custo; possibilita a visualização das atividades que podem ser melhoradas ou, eliminadas; reduz as atividades de maior custo.	Almeida, Almeida, Anacleto, & Wobeto (2007); de Souza, de Souza, Raimundini, & Struett (2007); Leal, dos Santos & Santos (2007); Galamba & Pamplona (2008); Gibbon, Porto, Caldas, & Machado (2008); Almeida, Estrela, Santos, & Silva (2009); de Faria & Gomes (2009); de Freitas & Costa (2009); Lima & Brandão (2009); Crozatti, Ordonez, Fuster, Marion, & Pânico (2011); Magalhães, Matias, & do Nascimento (2011); Borinelli & dos Santos (2014); Filipin, Vieira, & Winck (2013); Oenning, Battistonim, Mazzioni, Kruger, & Petri (2014); Balzan & Dall'Agnol (2015); dos Santos & Padrones (2015)
Entendimento dos processos	Os processos são mapeados; favorece o entendimento dos processos da empresa; fornece uma visão dos processos; indica a necessidade de melhoria de determinados processos;	Pereira, da Silva, & Dio (2007); Almeida, Estrela, Santos, & Silva (2009); de Faria & Gomes (2009); Corrêa & Kliemann Neto (2012); Roschel & Souza (2012); Oenning, Battistonim, Mazzioni, Kruger, & Petri (2014); de Souza & da Costa (2015)
Auxilia nas decisões de negociação, terceirização etc.	Possibilita a comparação entre diferentes cenários; permite avaliar a manutenção de serviços ou sua terceirização; faz simulação em negociações; dá apoio no fechamento de negociações; possibilita a identificação dos contratos que podem trazer o melhor resultado para a empresa.	de Souza, de Souza, Raimundini, & Struett (2007); Carpes, Scariot, & Eberhard (2008); Wernke & Mendes (2008); Crozatti, Ordonez, Fuster, Marion, & Pânico (2011); Oliveira & Pereira (2012); de Souza & da Costa (2015)
Identifica as atividades que agregam ou não valor	Proporciona uma análise mais detalhada das atividades que agregam ou não valor.	Dantas & Oliveira (2007); Souza, Guerra, Amorim, Pena, & Moraes (2008); de Faria & Gomes (2009); de Freitas & Costa (2009); Lima & Brandão (2009); Crozatti, Ordonez, Fuster, Marion, & Pânico (2011)
Auxilia no controle dos custos	Possibilita o controle efetivo do fluxo financeiro; direciona corretamente o planejamento e o controle dos custos.	Leal, dos Santos & Santos (2007); de Faria & Gomes (2009); Drumond, Alemão, Gonçalves, Mesquita, & Reis (2012)
Auxilia a precificação	Permite uma melhor determinação do preço dos serviços; o administrador passa a ter condições de avaliar se havia necessidade de majorar os preços ou se era pertinente ofertar descontos em serviços específicos.	de Souza, de Souza, Raimundini, & Struett (2007); Wernke, Lembeck, & Moreira (2008); Figueiredo, Cruz, Meireles, Peixoto, & Paulino (2014)

Alto volume de informações gerenciais	Traz maiores informações para a tomada de decisões estratégicas; fornece uma gama maior de informações gerenciais à empresa.	de Faria & Gomes (2009); Drumond, Alemão, Gonçalves, Mesquita, & Reis (2012); Figueiredo, Cruz, Meireles, Peixoto, & Paulino (2014)
Visualização do tempo gasto nas atividades	O gestor obtém informações sobre o tempo de cada atividade, podendo buscar estratégias para otimizar os tempos gastos; pode contribuir para a evidenciação do tempo gasto em cada atividade.	Figueiredo, Cruz, Meireles, Peixoto, & Paulino (2014); Oenning, Battistonim, Mazzioni, Kruger, & Petri (2014)
Informações detalhadas	Mostra de forma detalhada como os recursos são consumidos pelos serviços; o detalhamento de informações produzidas é maior do que o detalhamento do método de custeio por absorção.	de Almeida, de Almeida, Anacleto, & Wobeto (2007); Carmo, dos Santos, & Santos (2008); Figueiredo, Cruz, Meireles, Peixoto, & Paulino (2014)
Auxilia na decisão de continuidade de produtos	Possibilita aos gestores avaliar o desempenho de cada produto e sua contribuição para o resultado global da empresa, permitindo a decisão sobre sua manutenção no mix dos produtos fabricados; oferece suporte à tomada de decisão na descontinuidade ou não de produtos que se mostram não rentáveis.	de Almeida, Estrela, Santos, & Silva (2009); de Souza & da Costa (2015).
Elimina desperdícios	Permite eliminar os desperdícios.	Souza, Guerra, Amorim, Pena, & Moraes (2008).
É um modelo simples	Mostrou-se um modelo eficaz e relativamente simples.	Magalhães, Matias, & do Nascimento (2011)
Permite apurar um valor de mercado para a empresa	A Controladoria contribuiu para a apuração do valor econômico de mercado das unidades de negócio e a sua variação, em um segundo momento, mediante as decisões dos gestores.	Robles Júnior, Costa, & Silva (2007)
Baixo custo	É importante frisar a facilidade e o baixo custo na utilização do método de custeio ABC simplificado.	Herculano & Cavalcante (2007)
Facilita a quantificação de resultados	Auxilia fornecendo clareza nos ganhos potenciais e facilidade na quantificação dos resultados das ações.	de Almeida, de Barros, Bittar, & Palmeira (2007)

Fonte: Elaborado pelos autores.

A análise geral dos trabalhos, embora permita a visualização dos benefícios normalmente atrelados ao ABC em casos individuais, diz pouco sobre a sua aplicação em outros contextos particulares. No entanto, julgou-se que a análise das vantagens e desvantagens atreladas a setores de atividades específicos pode ser útil para as empresas que atuam no mesmo. Nesse sentido, foram integrados os trabalhos que abordam essa questão nos

setores que apresentaram um número considerável de estudos. Os setores que mais se destacaram foram o setor hospitalar, o setor de agronegócios, o setor público, o setor industrial, o setor de comércio e o de serviços. A Tabela 4 mostra os resultados integrados acerca das vantagens e desvantagens percebidas no uso do ABC em cada setor de análise.

Tabela 4: Revisão integrativa das vantagens (V) e desvantagens (D) percebidas no uso do ABC por setor

Setor	Autores	Revisão Integrativa	Z
Hospitalar	Paixão, Souza e Lima (2010); Drumond, Alemão, Gonçalves, Mesquita e Reis (2012); Robles, Costa e Silva (2007); Leal, Santos e Santos (2007); Souza, Souza, Raimundini e Struett (2007); Souza, Guerra e Avelar (2009)	V	Produz informações mais precisas e confiáveis para a tomada de decisão. Possibilita observar o real custo dos procedimentos realizados. Fornece informações de custos mais exatas e cenários relacionados com a opção de terceirizar alguns dos serviços prestados. Identifica os serviços que têm maior e menor custo. Proporciona maior transparência e visibilidade às atividades.
		D	Exige muitos recursos.
Indústria	Figueiredo, Cruz, Meireles, Peixoto e Paulino (2014); Galamba e Pamplona (2008); Raupp, 2008; Peixe, Bornia e Martins (2010); Herculano e Cavalcante (2007); Almeida, Barros, Bittar e Palmeira (2007); Lima e Brandão (2009)	V	Proporciona melhor visualização da segregação dos custos envolvidos no processo produtivo e informações mais coerentes, além da visualização do tempo gasto nas atividades. Ajuda na precificação, no controle dos custos e da mão de obra envolvida. Permite visualizar as atividades de maior custo, possibilitando a eliminação das atividades que não agregam valor. Possibilita a tomada de decisões mais acertadas e gera vantagens competitivas, assim como maior clareza quanto aos ganhos potenciais, eliminando a arbitrariedade e distorções no rateio.
		D	Nem todos os custos de atividades são direcionados de forma direta pelo ABC.
Agronegócio	Carmo, dos Santos e Santos (2008); Balzan e Dall'Agnol (2015); Filipin, Vieira e Winck (2013); Oenning, Battistonim, Mazzioni, Kruger e Petri (2014); Almeida, Almeida, Anacleto e Wobeto (2007); Almeida, Estrela, Santos e Silva (2009); Corrêa e Kliemann Neto (2012)	V	Permite uma análise com maior acurácia para tomada de decisões, visualizando encontrar oportunidades para melhorar a produção e o retorno financeiro. Auxilia a análise de processos, indica a relação entre produção e custos e evidencia o consumo de recursos e de tempo por cada atividade. Direciona os custos indiretos de forma mais justa e menos arbitrária e auxilia na decisão do mix de produtos.
		D	Tem custo alto.
Serviços	Roschel e Souza (2012); Linassi, Alberton e Marinho (2009); Wernke, Lembeck e Moreira (2008); Wernke, Mendes e Lembeck (2010); Pinheiro, Ribeiro, Rodrigues e Barreto (2011)	V	Identifica o custo total da realização de cada atividade, assim como as que mais consomem recursos. Mostra os produtos mais lucrativos. Permite aferir custos mais precisos, avaliar a rentabilidade das modalidades de serviços comercializados, identificar quais segmentos deveriam ter as vendas incentivadas e facilitar diversas decisões gerenciais.
		D	É um método caro, de difícil implantação e seus resultados apresentam certo grau de subjetividade.
Comércio	Pereira, Silva e Di Dio (2007); Freitas e Costa (2009)	V	Permite identificar as atividades relevantes e chegar ao custo total incorrido na realização de cada uma delas, assim como as que mais consomem recursos. Contribui para a implementação de melhorias nos processos, reestruturação e eliminação de atividades desnecessárias. Mostra-se útil à tomada de decisão e em aferir custos de forma mais precisa, concisa e menos arbitrária.
		D	Os trabalhos não mencionam desvantagens.
Público	Gonçalves, Cruz, Morais, Meirele, Barbosa Júnior e Peixoto (2014); Carpes, Scariot e Eberhard (2008); Gibbon, Porto, Caldas e Machado (2008); Crozatti, Ordóñez, Silveira, Pereira e Ferreira (2011); Magalhães, Matias e Nascimento (2011); Santos e Padrones (2015); Rêgo, Barbosa e Araujo (2007); Dantas e Oliveira (2007); Crozatti, Ordóñez, Fuster, Marion e Pânico (2011); Faria e Gomes (2009)	V	Possibilita a análise sobre a manutenção de serviços ou a sua terceirização e a avaliação do desempenho dos departamentos, juntamente com o consumo de recursos pelos mesmos. Permite a utilização racional do dinheiro público, a apuração do resultado econômico, a mensuração dos custos reais, a análise das atividades que agregam valor para a sociedade e a identificação dos recursos empregados. Proporciona suporte à tomada de decisões. Possibilita a avaliação de processos e atividades e fornece maior compreensão dos custos.
		D	Os trabalhos não mencionam desvantagens.

Fonte: Elaborado pelos autores.

Conforme exposto na tabela 4, são percebidas de forma ampla nos setores abordados a qualidade das informações de custos proporcionadas pelo ABC e a menor arbitrariedade na alocação dos custos. Além disso, o sistema fornece a capacidade de avaliação das atividades, permitindo, por exemplo, a exclusão daquelas que não agregam valor. De forma geral, o sistema apresenta proporcionar suporte à melhor tomada de decisão pelas empresas, fornecendo informações gerenciais mais precisas.

Observa-se que desvantagens são mencionadas apenas nos setores hospitalar, industrial, de agronegócio e de serviços, nos quais, em resumo, aponta-se que o ABC é um método de alto custo e/ou de difícil implementação. Nota-se, com a análise dos estudos abordados, que há um foco na descrição das vantagens obtidas no uso do ABC. No entanto, não se evidenciam as desvantagens e/ou dificuldades observadas em sua utilização e implementação.

4.1.2 Quais fatores influenciam a adoção ou não do custeio ABC?

Apenas três trabalhos (Faria e Gomes, 2009; Corrêa e Kliemann Neto, 2012; Souza e Costa, 2015) evidenciaram os fatores que levaram as empresas a adotarem ou não o custeio ABC, o que indica que esta área ainda precisa de mais estudos. A diferença entre o número de trabalhos que focam nas vantagens do ABC e nos fatores que levam as empresas a aderir a seu uso mostra que a literatura brasileira vem evoluindo pouco, pois, em 1992, Cooper, Kaplan, Maisel, Morrissey e Oehm (1992) já afirmavam que enquanto emergiam casos de sucesso no uso do ABC, pouco se sabia sobre os fatores que levavam as empresas a implementá-lo.

Corrêa e Kliemann Neto (2012) realizaram uma pesquisa-ação em um sistema de criação e produção de touros de médio porte do Rio Grande do Sul. Os autores identificaram, por meio de outros estudos, que os pecuaristas obtinham pouca lucratividade na cadeia produtiva da carne, tinham controles contábeis desvinculados da informática e que grande parcela dos produtores buscava a redução de custos e o aumento da produtividade. Segundo os autores, os dados apontavam para a necessidade de desenvolvimento de um sistema que auxiliasse o gerenciamento de custos da produção, possibilitando o aumento de competitividade. Identificou-se que a empresa analisada precisava de um sistema mais acurado de custeio das atividades e dos produtos. O sistema ABC foi tido como o ideal para a corporação estudada e foi implementado com sucesso.

O segundo trabalho analisado foi o de Souza e Costa (2015), que abordou a relação custo/benefício da implementação do ABC em uma empresa de estrutura tecnológica intensiva. Em entrevistas com os gestores de uma das empresas líderes em soluções transacionais de pagamentos e serviços de rede sediada em São Paulo – uma empresa de grande porte com ações negociadas em Bolsa –, constatou-se que a implementação do ABC teve como principal intuito o apoio na precificação dos produtos e serviços na elaboração de business cases e a mensuração de custos para lançamento de novos produtos.

O último trabalho analisado foi o de Faria e Gomes (2009). Esse estudo teve como objetivo verificar quais fatores contribuíram para que a Companhia de Eletricidade do Estado da Bahia (Coelba) adotasse o ABC, além de evidenciar qual foi o modelo adotado. Apontou-se que os principais fatores para a implantação do ABC foram a necessidade de melhor gestão dos custos, por meio de relatórios mais confiáveis e acurados, e a busca pela otimização dos orçamentos. Além disso, levantou-se uma série de potenciais benefícios esperados do sistema de custeio, que indicavam uma elevada crença no potencial do ABC. Constatou-se que, após dois anos de uso na empresa, foram evidenciados diversos benefícios fornecidos pelo sistema.

5 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Os dados expostos na seção anterior revelam que, embora muita atenção tenha sido conferida sobre as vantagens/desvantagens do uso do ABC, pouca atenção é dada na literatura nacional aos fatores que influenciam sua respectiva implementação, o que revela a necessidade de futuros estudos nesta direção. Essa constatação está expressa no número quase inexpressivo de artigos que abordam essa temática.

Os resultados demonstram que uma classificação com 16 vantagens relacionadas permitiu a alocação dos artigos analisados, ou seja, vantagens já amplamente identificadas pela literatura pertinente com apenas cinco vantagens citadas por um dos artigos.

Outro aspecto demonstrado refere-se à grande quantidade de estudos de caso. Embora esse tipo de trabalho possibilite a compreensão mais detalhada de determinado fenômeno em uma empresa, os resultados de casos individuais podem perder relevância, pois dizem respeito a empresas com características específicas, de setores específicos e com fatores externos específicos. Nesse sentido, as vantagens e desvantagens apresentadas podem se alinhar apenas ao caso estudado (Pizzini, 2006), o que é evidenciado pela existência de achados contraditórios.

A contradição é evidenciada, por exemplo, pelo fato de que as principais vantagens expostas são vistas como desvantagem em algumas empresas, pois estas não conseguiram vincular os custos às atividades e produtos e julgaram o sistema como subjetivo. Isso mostra a deficiência de se estudarem casos particulares e a dificuldade da generalização dos achados de estudos de caso. Entretanto, também pode ser constatado que, de forma geral, ao sistema têm sido atribuídas mais vantagens do que desvantagens, o que pode ser visto como uma evidência do paradoxo exposto por Gosselin (1997).

Além disso, a comparação entre os resultados apresentados nas Tabelas 2 e 3 permite a visualização de contradições, pois é evidenciado que um estudo indicou o ABC como um sistema de simples aplicação (Magalhães, Matias e Nascimento, 2012), enquanto três indicaram que este é percebido como complexo (Borinelli e Santos, 2014; Filipin, Vieira e Winck, 2013; Wernke, Mendes e Lembeck, 2010). Um estudo também indica que este é visto como um sistema de baixo custo (Herculano e Cavalcante, 2007), enquanto três o apresentam como um sistema de alto custo (Filipin, Vieira e Winck, 2013; Drumond, Alemão, Gonçalves, Mesquita e Reis, 2012; Wernke, Mendes e Lembeck, 2010).

6 CONCLUSÃO

Este trabalho buscou contribuir para o entendimento do Paradoxo do ABC, analisando os estudos empíricos brasileiros publicados em eventos especializados da área de contabilidade. Os resultados da revisão integrativa mostram que os artigos publicados são constituídos de estudos de caso, o que impossibilita a generalização dos achados.

Maior foco foi concedido ao estudo das vantagens e desvantagens relacionadas à implementação do ABC, sendo que poucos trabalhos indicaram os fatores que levaram as empresas a adotá-lo. Em geral, foram constatadas mais vantagens associadas ao sistema do que desvantagens. Como, por exemplo, os custos mais acurados e rateados de forma menos arbitrária evidenciado em 25 artigos analisados, seguido do auxílio ao entendimento das atividades (16) e dos processos (7), enquanto os demais obtiveram seis ocorrências cada.

No entanto, os resultados não aparentam trazer muita novidade acerca dos benefícios que o sistema pode proporcionar – visto

que estes são amplamente conhecidos na literatura – e não evidenciam de forma desejável os aspectos negativos que devem ser levados em consideração por seus possíveis usuários. Dentre as poucas desvantagens observadas, as mais identificadas foram a alta exigência de recursos (3) e sua complexidade (3).

Além disso, a análise por setor permite observar que as constatações anteriores permanecem equivalentes para os setores pesquisados, assim como a abundância de vantagens expostas em contrapartida às desvantagens. Alguns setores, como comércio e público, sequer mencionam alguma desvantagem, embora os demais apresentem de forma tímida e superficial.

Conclui-se que o Paradoxo do ABC parece ser ignorado pela literatura brasileira, que pouco contribui para seu entendimento, pois foca principalmente em questões que não aparentam trazer novidades para esta problemática. Sugere-se o desvio do foco

excessivo em estudos de caso e na análise dos benefícios ou malefícios associados à adoção do sistema para o foco em fatores que levam as empresas a implementarem o ABC, buscando fundamentos teóricos para o entendimento da questão. Os estudos de caso devem auxiliar na compreensão de questões pouco exploradas na literatura ou que necessitam de análises mais detalhadas, o que não parece ser o caso das vantagens e desvantagens associadas à implementação do ABC em diferentes casos individuais.

Este trabalho tem como limitação a não inserção de materiais publicados em periódicos, que podem ter características distintas da amostra coletada dos congressos especializados. Além disso, o período abrangido pela revisão poderia ter sido mais amplo. No entanto, o trabalho mostra qual tem sido o foco das publicações nos eventos da área de contabilidade.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, R. A. S.; ALMEIDA, A. N. S.; ANACLETO, L. S.; WOBETO, O. A. *ABC na produção do limão tahiti*. In: Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC, 2007.
- ALMEIDA, M. G. D.; BARROS, J. G. M.; BITTAR, R. C. S. M.; PALMEIRA, A. A. *A utilização do custo ABC na otimização da atividade de manutenção*. Anais do Congresso Brasileiro de Custos, João Pessoa, PB, Brasil, 2007.
- ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S.; YOUNG, S. M. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas, 2000.
- BALZAN, C.; DALL'AGNOL, R. M. *Gestão por atividades na pequena propriedade rural: um estudo de caso envolvendo a aplicação do Método de Custeio ABC*. Anais do Congresso Brasileiro de Custos, Foz do Iguaçu, PR, Brasil, 2015.
- BEUREN, I. M.; ROEDEL, A. *O uso do custeio baseado em atividades: ABC (Activity Based Costing) nas maiores empresas de Santa Catarina*. Revista Contabilidade & Finanças, 13(30), 7-18, 2002.
- BEUREN, I. M.; SILVA, M. Z.; SANTOS, P. S. A.; KLOEPEL, N. R. *Métodos de Custeio: Uma Meta-Análise dos Artigos Publicados no Congresso Brasileiro de Custos no Período de 1994 a 2010*. In Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC, 2011.
- BORINELLI, M. L.; SANTOS, M. C. P. *O impacto do custeio baseado em atividades na tomada de decisão: um estudo de caso em uma Instituição Financeira*. Anais do Congresso Brasileiro de Custos, Natal, RN, Brasil, 2014.
- BOTELHO, L. L. R.; CUNHA, C. C. D. A.; MACEDO, M. *O método da revisão integrativa nos estudos organizacionais*. Gestão e Sociedade, 5(11), 121-36, 2011.
- CARDOSO, R. L.; MÁRIO, P. D. C.; AQUINO, A. C. B. D. *Contabilidade gerencial: mensuração, monitoramento e incentivos*. São Paulo: Atlas, 2007.
- CARMO, C. R. S.; SANTOS, R. F.; SANTOS, N. M. B. F. *Custos na estruturacultura: uma comparação entre metodologias tradicionais de custeio e o ABC*. Anais do Congresso Brasileiro de Custos, Curitiba, PR, Brasil, 2008.
- COGAN, S. *Activity-Based Costing (ABC) a poderosa estratégia empresarial*. São Paulo: Pioneira, 1994.
- COLONETTI, M.; SORATO, K. A. D. L.; GUIMARÃES, M. O.; CITTADIN, A. *Aplicação do método de custeio ABC para formação do preço de venda dos serviços prestados por uma empresa de medicina e segurança do trabalho*. Anais do Congresso Brasileiro de Custos, Bento Gonçalves, RS, Brasil, 2012.
- COOPER, R.; KAPLAN, R. S.; MAISEL, L. S.; MORRISSEY, E.; OEHM, R. M. *From ABC to ABM*. Strategic Finance, 74(5), 54, 1992.
- CORRÊA, R. G. F.; NETO, F. J. K. *Aplicação do Custeio Baseado em Atividades (ABC) para um Sistema Conjunto de Cria e Produção de Touros*. Anais do Congresso Brasileiro de Custos, Bento Gonçalves, RS, Brasil, 2012.
- CROZATTI, J.; ORDONEZ, A. R. N.; SILVEIRA, A. S.; PEREIRA, D. G.; SOUZA FERREIRA, T. (2011). *O custo ABC e o resultado econômico da escola pública como critério para avaliação de desempenho da gestão da educação: uma consideração sobre o efeito do IDEB no custo e no lucro econômico*. Anais do Congresso Brasileiro de Custos, Rio de Janeiro, RJ, Brasil.
- CROZATTI, J.; ORDONEZ, A. R. N.; FUSTER, D. A.; MARIÓN, R. S.; PÂNICO, T. A. *Custeio Baseado na Atividade e Resultado Econômico na atividade pública não-governamental de ensino: o caso da Creche Quintal da Criança*. Anais do Congresso Brasileiro de Custos, Rio de Janeiro, RJ, Brasil, 2011.
- SILVA CARPES, A. M.; SCARIOT, M. A.; EBERHARD, M. *Aplicação do ABC (Activity Based Cost) na mensuração dos custos do DMEF (Departamento Municipal de Estradas e Rodagem): um estudo de caso em uma prefeitura municipal do extremo oeste de Santa Catarina*. Anais do Congresso Brasileiro de Custos, Curitiba, PR, Brasil, 2008.
- DANTAS, N. C. F.; OLIVEIRA, R. M. A. *Um modelo conceitual do custeio baseado em atividades em um departamento da UFRN*. Anais do Congresso Brasileiro de Custos, João Pessoa, PB, Brasil, 2007.
- ABRANTES, F. M. G.; MARIOTO, S. L. *Método de custeio baseado na atividade-ABC*. Revista de Ciências Gerenciais, 12(16), 105-120, 2008.
- SOUZA, M. T.; SILVA, M. D.; CARVALHO, R. *Revisão integrativa: o que é e como fazer*. Einstein (São Paulo), 8, 102-106, 2010.
- ALMEIDA, R. A. S.; ALBUQUERQUE ESTRELA, P. M. C.; SANTOS, V. D. L. C.; SILVA, A. P. *Custeio baseado em atividades em agronegócio citrícola*. Anais do Congresso Brasileiro de Custos, Fortaleza, CE, Brasil, 2009.
- FARIA, J. A.; SILVA GOMES, S. M. *O Activity Based Costing (ABC) na Companhia de Eletricidade do Estado da Bahia (Coelba): fatores relevantes para implantação, o modelo e os resultados obtidos*. Anais do Congresso Brasileiro de Custos, Fortaleza, CE, Brasil, 2009.
- FREITAS, G.; COSTA, T. D. M. T. *Aplicação do Custeio ABC: o caso de um supermercado da região de Viçosa-MG*. Anais do Congresso Brasileiro de Custos, Fortaleza, CE, Brasil, 2009.
- SOUZA, A. A.; GUERRA, M.; AMORIM, T. L. C. M.; PENA, L. M. D. L. M.; MORAES, É. S. *Descrição do custeio baseado em atividades para o serviço de nutrição e dietética hospitalar*. Anais do Congresso Brasileiro de Custos, Curitiba, PR, Brasil, 2008.
- SOUZA, A. A.; SOUZA, N. C.; RAIMUNDINI, S. L.; STRUETT, M. A. M. *UMA APLICAÇÃO DO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES NA CENTRAL DE MATERIAIS ESTERILIZADOS DE HOSPITAIS*. Anais do Congresso Brasileiro de Custos, João Pessoa, PB, Brasil, 2007.
- DIEHL, C. A.; SOUZA, M. A. *Publicações sobre o Custeio Baseado em Atividades (ABC) em Congressos Brasileiros de Custos no Período de 1997 a 2006*. Contabilidade Vista & Revista, 19(4), 39-57, 2009.
- MAGALHÃES, R. L. R.; MATIAS, M. A.; NASCIMENTO, S. A. *Aplicação do método de custeio ABC em serviços públicos: estudo em uma Secretaria Municipal de Fazenda*. Anais do Congresso Brasileiro de Custos, Rio de Janeiro, RJ, Brasil, 2011.

DRUMOND, H. A.; ALEMÃO, M. M.; GONÇALVES, M. A.; MESQUITA, H. M. M. S.; REIS, P. H. H. *O uso do Custeio Baseado em Atividades (ABC-Activity Based Costing) na análise do processo de transplantes de fígado do Estado de Minas Gerais*. Anais do Congresso Brasileiro de Custos, Bento Gonçalves, RS, Brasil, 2012.

FIGUEIREDO, T. L.; CRUZ, V. L.; MEIRELES, J. M. S.; PEIXOTO, E. P. A.; PAULINO, G. C. *Aplicação do custeio abc na geração de informações para a tomada de decisão: um estudo de caso em uma indústria têxtil do estado da Paraíba*. Anais do Congresso Brasileiro de Custo, Natal, RN, Brasil, 2014.

FILIPIN, R.; VIEIRA, E. P.; WINCK, D. R. *A utilização do custeio ABC na avaliação de resultados em culturas agrícolas: Estudo de caso em uma empresa agrícola no estado do MA*. In Anais do Congresso Brasileiro de Custos, Uberlândia, MG, Brasil, 2013.

GALAMBA, F. H.; OLIVEIRA PAMPLONA, E. *Implantação do sistema de custeio ABC no setor de logística de entrada de uma indústria*. In Anais do Congresso Brasileiro de Custos, Curitiba, PR, Brasil, 2008.

GIBBON, A. R. D. O.; PORTO, J. A.; CALDAS, D. M.; MACHADO, D. G. *Aplicação do custeio baseado em atividade (ABC) no setor governamental: um estudo de caso aplicado ao almoxarifado da câmara municipal de Rio Grande/RS*. In Anais do Congresso Brasileiro de Custos, Curitiba, PR, Brasil, 2008.

GONÇALVES, B. D. N.; CRUZ, V. L.; MORAIS, R. S.; MEIRELES, J. M. S., JUNIOR, R. D. L. B.; PEIXOTO, E. P. A. In Anais do Congresso Brasileiro de Custos, Natal, RN, Brasil, 2014.

GONÇALVES, M. A.; CARVALHO, P. V.; REZENDE, B. M. *Teoria e prática na implementação do método de custeio ABC na produção: um estudo de caso em uma grande empresa metalúrgica de Minas Gerais*. XIII SIMPEP - Bauru, SP, Brasil, 2006.

GOSELIN, M. *The effect of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of activity-based costing*. Accounting, Organizations and Society, 22(2), 105-122, 1997.

HERCULANO, H. A.; CAVALCANTE, P. R. N. O. *Uso de Métodos de Custeio para os Acertos das Decisões de Negócios: um estudo de caso em uma empresa industrial de plásticos flexíveis*. Anais do Congresso Brasileiro de Custos, João Pessoa, PB, Brasil, 2007.

HERCULANO, H. A.; CAVALCANTE, P. R. N. O. *O uso da informação de custos nos acertos das decisões de negócio: um estudo de caso em uma empresa industrial de plásticos flexíveis*. REUNIR: Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade, 1(2), 18-33, 2011.

HORNGREN, C. T.; SUNDEM, G. L.; STRATTON, W. O. *Contabilidade gerencial*. Prentice Hall, 2004.

KHOURY, C. Y.; ANCELEVICZ, J. *Utilização do sistema de custos ABC no Brasil*. Revista de Administração de Empresas, 39(1), 55-63, 1999.

LEAL, E. A.; SANTOS, R. F.; SANTOS, N. M. B. F. *Aplicabilidade do custeio baseado em Atividades e Análise de Custos em Organizações Hospitalares*. In Anais do Congresso Brasileiro de Custos, João Pessoa, PB, Brasil, 2007.

LIMA, H. M. O.; BRANDÃO, I. F. *Uma análise comparativa da aplicação dos métodos de custeio tradicionais e do ABC (Activity Based Cost) em uma empresa de pequeno porte de produção de sorvetes*. In Anais do Congresso Brasileiro de Custos, Fortaleza, CE, Brasil, 2009.

LINASSI, R.; ALBERTON, A.; MARINHO, S. V. *Engenharia de cardápios e custeio baseado em atividades: uma aplicação em restaurante oriental*. In Anais do Congresso Brasileiro de Custos, Fortaleza, CE, Brasil, 2009.

LUBBE, S.; KLOPPER, R.; RUGBEER, H. *The matrix method of literature review*, Alternation, 14(1), 262-276, 2007.

MARCONI, M. D. A.; LAKATOS, E. M. *Fundamentos de metodologia científica*. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, E. *Contabilidade de Custos*. São Paulo: Atlas, 2010.

MIRANDA, G. J.; CARVALHO, C. E.; MARTINS, V. F.; FARIA, A. F. *Custeio ABC no ambiente hospitalar: um estudo nos hospitais universitários e de ensino brasileiros*. Revista Contabilidade & Finanças, 18(44), 33-43, 2007.

NAKAGAWA, M. *Gestão estratégica de custos: conceitos, sistemas e implementação*. São Paulo: Atlas, 1991.

NAKAGAWA, M. *ABC: custeio baseado em atividades*. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2001.

OENNING, V.; BATTISTONI, R. F. B. F.; MAZZIONI, S.; KRUGER, S. D.; PETRI, S. M. *Custeio ABC aplicado na análise dos custos do departamento de recursos humanos de uma cooperativa agroindustrial*. Anais do Congresso Brasileiro de Custos, Natal, RN, Brasil, 2014.

PAIXÃO, E. M.; SOUZA, A. A.; MATOS LIMA, L. C. *Custo do parto normal e cesáreo: replicação do custeio ABC*. Anais do Congresso Brasileiro de Custos, Belo Horizonte, MG, Brasil, 2010.

PEIXE, B. C. S.; BORNIA, A. C.; MARTINS, A. *Utilização do método da unidade de esforço de produção e custeio baseado em atividade na mensuração dos custos de produção aplicado em indústria farmacêutica de fitoterápicos—um caso prático*. Anais do Congresso Brasileiro de Custos, Belo Horizonte, MG, Brasil, 2010.

PEREIRA, A. C.; SILVA, S. M.; DI, G. D. S. C. Z. *Aplicação do Custeio Baseado em Atividades em uma Farmácia de Manipulação*. Anais do Congresso Brasileiro de Custos, João Pessoa, PB, Brasil, 2007.

PINHEIRO, G. R.; RIBEIRO, R. M.; RODRIGUES, M. V.; E BARRETO, L. R. *Custeio Baseado em Atividade na gestão de uma instituição prestadora de serviços educacionais*. Anais do Congresso Brasileiro de Custos, Rio de Janeiro, RJ, Brasil, 2011.

PIZZINI, M. J. *The relation between cost-system design, managers' evaluations of the relevance and usefulness of cost data, and financial performance: an empirical study of US hospitals*. Accounting, Organizations and Society, 31(2), 179-210, 2006.

POMPEO, D. A.; ROSSI, L. A.; GALVÃO, C. M. *Revisão integrativa: etapa inicial do processo de validação de diagnóstico de enfermagem*. Acta paulista de enfermagem, 22(4), 434-438, 2009.

RAUPP, F. M. *Integração entre o custeio baseado em atividades e a programação dinâmica na análise de restrições produtivas*. Anais do Congresso Brasileiro de Custos, Curitiba, PR, Brasil, 2008.

RÉGO, T. F.; BARBOSA, E. S.; ARAÚJO, A. O. *A aplicação do custeio baseado em atividades no serviço de transporte escolar: um estudo de caso no Município de Sapé na Paraíba*. Anais do Congresso Brasileiro de Custos, João Pessoa, PB, Brasil, 2007.

ROBLES JUNIOR, A. R.; COSTA, R. G.; MOURA, S. J. *Um estudo de caso de integração entre o custeio baseado em atividades e o valor econômico agregado para a remuneração por desempenho dos gestores de unidades de negócio*. Anais do Congresso Brasileiro de Custos, João Pessoa, PB, Brasil, 2007.

ROSCHER, L. F.; SOUZA, F. R. *O modelo de custeio baseado em atividades (ABC) em uma empresa prestadora de serviços*. Anais do Congresso Brasileiro de Custos, Bento Gonçalves, RS, Brasil, 2012.

SANTOS, J. L. S., & PADRONES, K. G. S. A. *Método de Custeio Baseado em Atividades para Educação Básica: uma proposta de aplicação*. Anais do Congresso Brasileiro de Custos, João Pessoa, PB, Brasil, 2015.

SCHOUTE, M. *The relationship between cost system complexity, purposes of use, and cost system effectiveness*. The British Accounting Review, 41(4), 208-226, 2009.

SOUZA, R. M.; COSTA, S. A. *Complexidade versus viabilidade: um estudo de caso sobre o ABC em ambiente*. Anais do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, São Paulo, SP, Brasil, 2015.

WERNKE, R.; LEMBECK, M.; MOREIRA, A. J. *Custeio Baseado em Atividades (ABC) aplicado em pet shop*. Anais do Congresso Brasileiro de Custos, Curitiba, PR, Brasil, 2008.

WERNKE, R.; LEMBECK, M. *Rentabilidade de segmentos de mercado: estudo de caso em distribuidora de bebidas*. Anais do Congresso Brasileiro de Custos, Fortaleza, CE, Brasil, 2009.

WERNKE, R.; MENDES, E. Z.; LEMBECK, M. *ABC versus TDABC: estudo de caso em transportadora*. Anais do Congresso Brasileiro de Custos, Belo Horizonte, MG, Brasil, 2010.