

Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC): um estudo bibliométrico das publicações nacionais e internacionais.

RESUMO

O objetivo deste artigo é identificar se o método TDABC é utilizado dentro da organização pública. Buscar conhecer, explorar e fornecer uma visão abrangente sobre o método Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC) e sua aplicação em organizações públicas e privadas. A implementação do TDABC nos setores públicos enfrenta desafios que não são tão prevalentes no setor privado. Para superar essas barreiras, é necessário um esforço coordenado para aumentar o conhecimento sobre os benefícios do TDABC, investir em capacitação e infraestrutura tecnológica, e desenvolver estratégias específicas que levem em conta as particularidades do ambiente público. Ao abordar essas questões, os órgãos públicos podem começar a explorar o potencial do TDABC para melhorar a eficiência e a transparência na gestão de recursos. O estudo bibliométrico apresenta a metodologia adotada, a coleta e análise de dados em um total de 58 artigos, e revela a predominância de artigos acadêmicos sobre o TDABC, principalmente em instituições federais e no estado de Santa Catarina. Além disso, evidencia a maior aplicação do método em organizações privadas em comparação com as públicas, com destaque para os setores de saúde, prestação de serviços e indústria. O documento conclui ressaltando a importância do TDABC para a gestão financeira nos setores público e privado, e sugere a realização de estudos futuros para explorar sua aplicação em diferentes tipos de organizações e contextos geográficos, bem como para avaliar seus impactos a longo prazo na eficiência e transparência das organizações.

Palavras chave: Time-Driven Activity-Based Costing, Contabilidade de Custos, Eficiência.

Área Temática: Metodologias de ensino e pesquisa em custos.

1 Introdução

A busca por maior eficiência e transparência no uso de recursos públicos tem sido uma prioridade crescente para os órgãos governamentais em todo o mundo. Nesse contexto, técnicas avançadas de gerenciamento de custos, como o Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC), têm ganhado atenção como potenciais ferramentas para melhorar a precisão na alocação de custos e na tomada de decisões. Desenvolvido como uma evolução do Activity-Based Costing (ABC), o TDABC permite uma alocação mais dinâmica e precisa dos custos ao considerar o tempo como principal driver, o que pode resultar em uma compreensão mais detalhada das atividades e processos.

No entanto, apesar dos benefícios teóricos e das evidências de sucesso em setores privados, a aplicação do TDABC nos órgãos públicos não tem sido amplamente adotada. Esse fenômeno levanta questões sobre os desafios e barreiras específicos que os setores públicos enfrentam ao tentar implementar essa metodologia.

A escolha de investigar as razões pelas quais o TDABC não é amplamente aplicado nos órgãos públicos se justifica pela necessidade de entender as peculiaridades desse ambiente, que muitas vezes apresenta complexidades e restrições diferentes do setor privado. Questões como rigidez burocrática, resistência a mudanças, falta de capacitação adequada e limitações tecnológicas podem desempenhar um papel significativo na resistência à adoção de novas metodologias de custo.

O objetivo deste artigo é identificar se o método TDABC é utilizado dentro da organização pública. Buscar conhecer, explorar e fornecer uma visão abrangente sobre o método TDABC. Através de uma análise bibliométrica, pretende-se mapear o estado atual da pesquisa sobre o tema e sugerir caminhos futuros para a integração mais eficaz dessa metodologia nos processos de gestão pública. Ao fazer isso, espera-se contribuir para o desenvolvimento de estratégias que possam facilitar a adoção do TDABC, promovendo uma gestão de recursos mais eficiente e transparente no setor público.

2 Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC)

A contabilidade de custos, é um dos maiores investimentos de sucesso em qualquer organização seja ela pública ou privada. A contabilidade de custo proporciona dados chaves aos administradores para o planejamento e controle, assim como para os custos de produtos, serviços e clientes.

Essa área da contabilidade surgiu inicialmente para avaliação de estoques e apuração do resultado do período, passou a auxiliar no gerenciamento das empresas, elas concediam informações que eram necessárias para o controle e planejamento das organizações, além de auxiliar os gerentes através da mensuração de informações financeiras (SOUZA, 2008).

Recentemente, com suas ferramentas, métodos de custeio e artefatos, é uma das principais fontes de informações gerenciais nas empresas e auxílio para tomadas de decisões.

A moderna contabilidade de custo fornece aos administradores as informações de que necessitam ao tomar decisões, seu estudo permite a melhor compreensão, medindo e relatando informações financeiras e não financeiras relacionadas ao custo de aquisição ou utilização de recursos em uma organização. (HORNGREN, 2004).

Os métodos de custeio, que são práticas para mensuração dos custos incorridos, podem ser classificados como tradicionais e avançados e/ou contemporâneos.

Existem vários métodos de custeio que a organização pode utilizar para alocar custos aos produtos ou serviços que oferecem. Alguns dos métodos mais comuns incluem:

- *Custeio por Absorção*: neste método, todos os custos de produção, diretos e indiretos, são atribuídos aos produtos. Isso inclui custos variáveis e fixos. É o método preferido para fins fiscais e financeiros.
- *Custeio Variável ou Direto*: Este método atribui apenas os custos variáveis diretos aos produtos. Os custos fixos são tratados como despesas do período. Isso fornece uma visão mais clara do custo real de produção e é útil para análise de margem de contribuição e tomada de decisões de curto prazo.
- *Custeio Baseado em Atividades (ABC - Activity-Based Costing)*: Este método atribui custos indiretos aos produtos com base em suas atividades. Ele busca identificar e atribuir custos indiretos de maneira mais precisa, levando em consideração o consumo de recursos por atividade.
- *Custeio Padrão*: Este método utiliza custos pré-determinados para materiais, mão de obra e despesas gerais de fabricação. É útil para avaliar o desempenho, pois compara os custos reais com os padrões estabelecidos.
- *Custeio por Processo*: Este método é usado em indústrias onde os produtos são fabricados em grandes quantidades e passam por vários processos. Os custos são atribuídos a cada processo, e não a produtos individuais.
- *Custeio por Ordem de Produção*: Este método é utilizado em indústrias onde os produtos são feitos sob medida ou em lotes pequenos. Os custos são atribuídos a cada ordem de produção específica.

Cada método tem suas vantagens e limitações, e a escolha do método certo depende das necessidades e características específicas de cada organização. Entre os métodos de custeio abordado, o Baseado em atividade (ABC) diante das necessidades e evoluções o método de custeio baseado em atividades (ABC) passou por algumas mudanças, e foi então desenvolvido o método time-driven activity-based costing (TDABC).

O método ABC, proposto por Cooper e Kaplan em 1980 e como uma resposta às limitações percebidas dos métodos tradicionais de custeio. Embora tenha sido desenvolvido neste período, sua adoção comercial generalizada ocorreu principalmente nas décadas seguintes, especialmente nos anos 1990 e 2000 tais empresas como: Boeing, Hewlett-Packard (HP), IBM. Essas empresas foram líderes na implementação do ABC, demonstrando seus benefícios na compreensão dos verdadeiros custos de produção e na identificação de áreas para melhoria de eficiência.

Para superar as deficiências dos métodos tradicionais, pois não forneciam informações suficientes para tomada de decisão. Esse método, que segundo Cooper e Slagmulder (2003) consiste em reduzir custos e simultaneamente melhorar a posição estratégica da empresa, considera que as atividades é que consomem recursos gerando custos e que os produtos consomem as atividades absorvendo seus custos, ou seja, não são os produtos que consomem os recursos.

Portanto, é preciso entender o comportamento dos custos das atividades envolvidas no processo, encontrando as relações entre os produtos e as atividades. Esse método torna o cálculo dos custos mais próximo do real, ou seja, supera os métodos tradicionais, que atribuem os custos indiretos aos produtos através de bases de rateio arbitrárias.

Apesar dos benefícios gerados pela utilização do ABC, muitas organizações não adotam esse método devido à complexidade, dificuldade e onerosidade envolvidas em sua implantação e manutenção.

Desta forma, pouca utilização do método, por parte das organizações, e com o objetivo de superar as limitações do ABC, Kaplan e Anderson propuseram em 2001 inovações e desenvolveram uma nova modelagem de cálculo de custos, na qual o fator tempo é o principal direcionador de custos, denominado de TDABC uma abordagem moderna e simplificada do tradicional Activity-Based Costing (ABC).

O TDABC foi desenvolvido para superar algumas das limitações do ABC, tornando o processo de atribuição de custos mais rápido, mais preciso e mais prático, segundo os próprios criadores do método, menos dispendioso (Kaplan & Anderson, 2007).

O método TDABC tem sido adotado por pesquisadores e profissionais brasileiros em diferentes áreas, principalmente em estudos de custeio e gestão de custos. Embora sua aplicação possa não ser tão difundida quanto em alguns países, há um interesse crescente no Brasil em abordagens mais precisas e eficientes para a determinação e gestão de custos. Por tanto, o objetivo deste artigo é identificar se o método TDABC é utilizado dentro da organização pública.

Este artigo está organizado em mais três seções, além desta introdução. Na segunda seção é apresentada brevemente sobre TDABC e o método na organização pública. Na terceira seção é evidenciada a metodologia utilizada para a execução do artigo. A quarta mostra os dados analisados e resultados e, por fim, a quinta seção apresenta as considerações finais.

Kaplan e Anderson em 2001, revisaram a estrutura do modelo ABC o qual tinha o enfoque, o ABC busca fornecer informações de custos mais precisas para a tomada de decisão ao rastrear as atividades que o geraram (KAPLAN; ANDERSON, 2007).

Com uma nova abordagem propuseram a fim de diminuir os problemas do método de ABC. Essa nova abordagem recebeu a denominação de Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC)

O TDABC é um método de custeio prático que permite a determinação dos custos e melhor utilização e rentabilidade de seus processos, propiciando às empresas melhorar a sua gestão de custos (Kaplan & Anderson, 2007).

Seus idealizadores ressaltam que é mais simples, menos oneroso e mais preciso do que o método ABC, pois simplifica os processos de custeio, eliminando a necessidade de alocação de custos para as atividades antes de alocá-los aos produtos.

A característica mais importante do TDABC é sua capacidade de fornecer uma visão mais clara e precisa dos custos envolvidos em operações e processos, de uma maneira simples e intuitiva. Isso pode levar a uma melhor compreensão dos custos, uma alocação mais eficaz de recursos e decisões mais informadas e estratégicas. O desenvolvimento do TDABC trouxe melhorias consideráveis, conforme Shank e

Govindarajan (1997) ambos os métodos atribuem custos aos produtos sem qualquer preocupação quanto à legitimidade dos custos em termos estratégicos. Os autores suportam um novo enfoque na redução ou eliminação de todos os custos que não forem valores agregados. Assim, emerge a necessidade de um sistema que reconheça a necessidade de repensar continuamente que atividades agregam valor para o cliente e como desempenhar estas de maneira mais eficiente.

3 Procedimento Metodológico com seus resultados

Para conduzir o artigo, foram adotadas uma abordagem multifacetada, combinando métodos de coleta dos anais, análise de dados e pesquisa teórica.

Inicialmente, realizamos uma extensa revisão da literatura existente sobre o tema, buscando compreender as teorias e perspectivas relevantes. Em seguida, desenvolvemos um roteiro de análises dos artigos coletados com o intuito de explorar mais sobre o tema.

Além disso, utilizamos métodos de coleta de dados quantitativos para complementar nossa abordagem qualitativa, coletando dados por meio de pesquisas e análises estatística. A análise dos dados foi realizada de forma cuidadosa e sistemática, buscando identificar padrões e insights significativos que ajudassem a responder às nossas questões de pesquisa e a alcançar nossos objetivos. Ao combinar esses diferentes métodos, fomos capazes de obter uma compreensão abrangente e aprofundada do tema em questão, enriquecendo nossa pesquisa e contribuindo para o avanço do conhecimento em nossa área de estudo. Caracteriza-se como uma pesquisa bibliográfica, pois conforme Severino (2007, p. 122) trata-se de uma pesquisa “que se realiza a partir do registro disponível, decorrente de pesquisas anteriores”.

Foram aplicadas para obter os artigos científicos publicados em bases de dados nacionais e internacionais, tais como: Associações, Revistas e Congressos Brasileiros e Internacionais na área da Contabilidade e Administração.

Os termos utilizados na pesquisa dos artigos científicos, nas referidas bases de dados as fontes de pesquisa apresentado na TABELA 1, e o critério e buscas no sítios eletrônicos da pesquisa sobre o tema “Time-driven Activity Based Costing”, “Time-driven ABC” e “TDABC”.

Foram selecionados artigos somente, tendo em vista que identifica a importância dos sítios eletrônicos pesquisados da produção científica (OLIVEIRA, 2002).

Na análise desses dados utilizamos para a tabulação planilha eletrônica (EXCEL) a fim de se fazer a leitura e extrair as informações de cada trabalho. Alguns estudos não apresentaram de forma explícita as informações necessárias a serem coletadas, desta forma considerou-se o entendimento da autora; foram analisados os artigos acadêmicos que apresentavam o tema TDABC os critérios analisados: (a) números de autores por artigo; (b) quantificar as Instituições de ensino que deu a origem dos discentes (autores); (c) Porcentagem por natureza das Instituições Públicas ou Privadas; (d) Quantificar os artigos por estados; (e) Representatividade dos artigos na Esferas Pública ou Privada (f) quantificar artigos por Ramos de atividades (g) Porcentagem por setor econômicos.

Tabela 1

Fonte pesquisada

BASE	FONTE
Associação	Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (ANPAD)
banco de dados	Banco de Teses da Capes (BTC)
Biblioteca	Biblioteca Digital Brasileira de Teses e Dissertações (BDTD)
	Biblioteca Digital da PUC-SP (SAPIENTIA)
	Biblioteca Digital USP (BD.USP)
	Biblioteca Eletronica SPELL (Scientific Periodicals Electronic Library)
Catálogo	Catálogo de Publicações NUCONT (NUCONT)
Congresso	Congresso AdCont (C.AdCont)
	Congresso ANPCONT (C.ANPCONT)
	Congresso Brasileiro de Custos (CBC)
	Congresso EnANPAD (C. EnANPAD)
	Congresso Gestão Estratégica: Criatividade e Interatividade (C.GECI)
	Congresso Internacional de Contabilidade (International Congress of Accounting)
	<i>Congresso Internacional de Custo</i>
	Congresso Mundial de Contabilidade (World Congress of Accountants)
	Congresso SIMPOI (C.SIMPOI)
	Congresso USP de Controladoria e Contabilidade (C.USP)
Encontros	Encontro Nacional de Engenharia de Produção (ENEGEP)
	Ordem dos Economistas de SC (OESC)
Repositório	Repositório Institucional da UFRGS (LUME)
Revista	Revista ABCustos (R.ABC)
	Revista Ambiente Contábil (RAC)

	Revista Ambiente Contábil (RAC) Congresso SIMPOI
	Revista Brasileira de Contabilidade (RBC)
	Revista de Contabilidade Dom Alberto (RCDA)
	Revista de Contabilidade Vista & Revista (RCV&R)
	Revista de Estudos Contábeis (REC)
	Revista de Informação Contábil (RIC)
	Revista de Negócios Business Review (RNBR)
	Revista Enfoque Reflexão Contábil (RERC)
	Revista FAZER (R.FAZER)
	Revista GEPROS (R.GEPROS)
	Revista Ingepro (R.INGEPRO)
	Revista Universo Contábil (RUC)
Seminário	Seminários em Administração da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária da Universidade de São Paulo
Simpósio	Simpósio de Administração da Produção, Logística e Operações Internacionais (SIMPOI)
	Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia (SEGeT)

Fonte: Dados coletados na pesquisa.

Ressalva – se que a busca por estudo sobre o TDABC atingiu as fontes pesquisadas, algumas não obtivemos resultados quanto as palavras chaves aplicadas na busca citadas nesse artigo.

Amostra disponível das publicações e coletadas foram 58 artigos científico coletados em maio de 2024.

Conforme apresentado Figura 1, os dados nos revelam a quantidade de autores por artigos. Identificamos que a participação de autores, foi o mínimo de 1 autor em 1 artigo e o máximo de 5 autores em 6 artigos. Que a maior parte dos trabalhos foram realizados por 3 autores representados em 26 artigos.

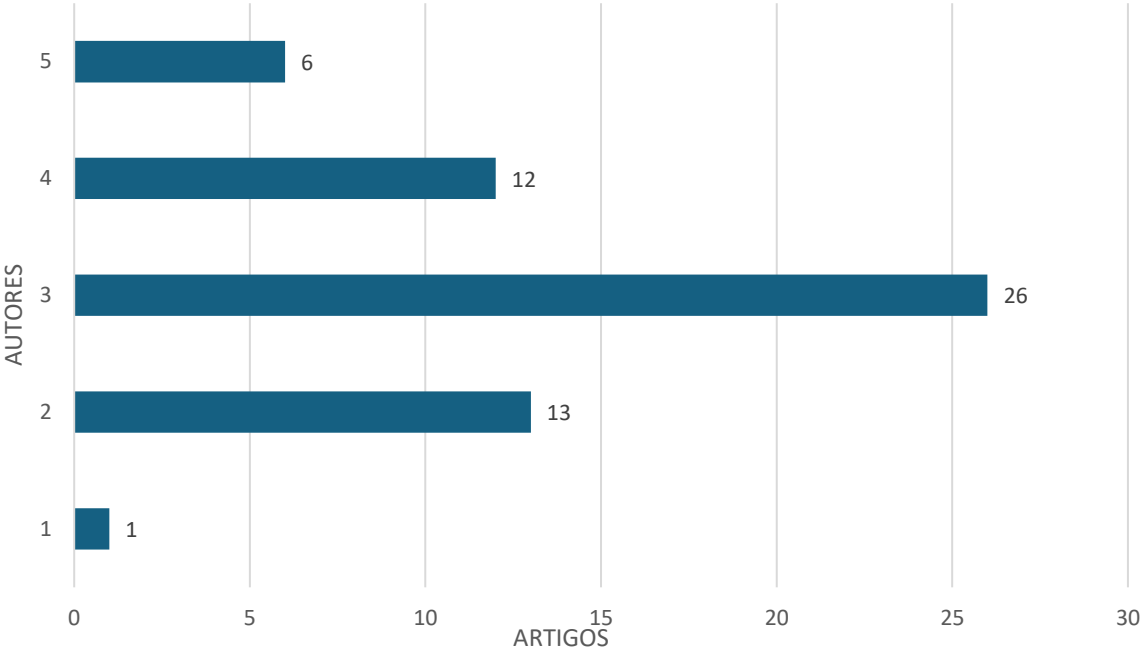


Figura 1. **Quantidade de autores por artigos**
Fonte: Dados coletados na pesquisa.

Observamos que 22 instituições acadêmicas sendo representadas pelos artigos publicados sobre o tema TDABC. Na TABELA 2, temos em primeiro lugar a Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC) foi a instituição com maior número de artigo publicado sobre o TDABC sendo 26% com 15 artigos, segundo ficaram duas instituições sendo elas UFMG (Universidade Federal de Minas Gerais) e UNISUL (Universidade do Sul de Santa Catarina) com 10% e 6 artigos e em terceiro a UCS (Universidade de Caxias do Sul) com 9% dos artigos referente a 5 artigos.

Tabela 2
Instituições Acadêmicas

Instituição		Artigos	%
Universidade Federal de Santa Catarina	UFSC	15	26%
Universidade Federal de Minas Gerais	UFMG	6	10%
Universidade do Sul de Santa Catarina	UNISUL	6	10%
Universidade de Caxias do Sul	UCS	5	9%
Fundação Universidade Regional de Blumenau	FURB	4	7%
Universidade Paulista	UNIP	2	3%
Universidade Federal do Ceará	UFC	2	3%
Universidade do Vale do Rio dos Sinos	UNISINOS	2	3%

Pontifícia Universidade Católica do RS	PUCRS	2	3%
Centro Universitário Avantis	UNIAVAM	2	3%
Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro	UFRRJ	1	2%
Universidade Federal do Rio Grande do Sul	UFRGS	1	2%
Universidade Federal do Rio Grande do Norte	UFRN	1	2%
Universidade Federal do Pará	UFPA	1	2%
Universidade Federal da Paraíba	UFPB	1	2%
Universidade Federal da Fronteira do Sul	UFFS	1	2%
Universidade Estadual do Oeste do Paraná	UNIOESTE	1	2%
Universidade Estadual de Maringá	UEM	1	2%
Universidade Estadual de Londrina	UEL	1	2%
Universidade Estadual da Paraíba	UEPB	1	2%
Universidade de Brasília	UNB	1	2%
Faculdade São Francisco de Assis	UNIFIN	1	2%
TOTAL		58	100%

Fonte: elaborado pela autora.

As instituições conforme sua natureza pode ser classificada tais como: Federais, Estaduais, Privadas e Municipal. A FURB uma **instituição de ensino superior pública municipal**, credenciada em 1968 pelo Ministério da Educação (MEC), em Blumenau (SC).

Diante da análise sobre a natureza classificadas das instituições acadêmicas temos com maior representatividade nos artigos pesquisado sobre o tema Time-Driven Activity-Based Costing, apresentada na figura 2, com 52% equivalente a 30 artigos são as instituições federais.

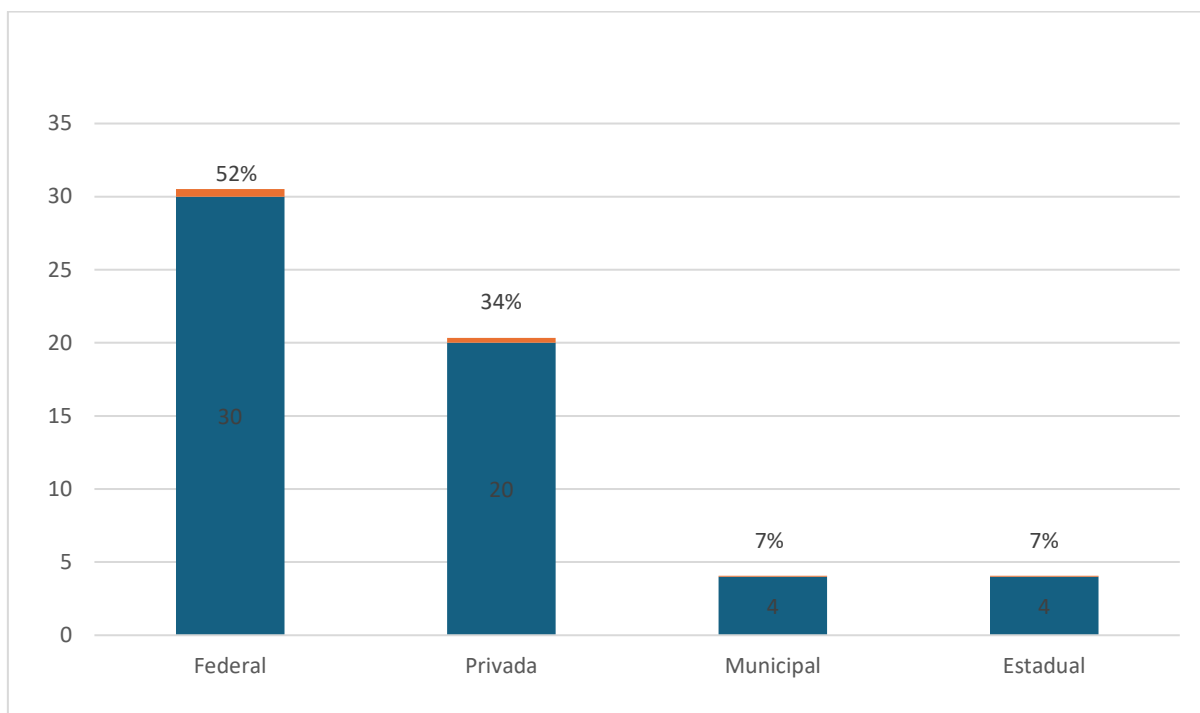


Figura 2. **Natureza das Instituições.**

Fonte: Dados coletados na pesquisa.

Através da análise de dados da figura 3, a quantidade de artigo por Estados nacional, pode- se perceber que o universo em discussão compreende que a região de Santa Catarina (SC) obteve 28 artigos publicado e o Rio Grande do Sul (RS) com 11 artigos e Minas Gerais (MG) com 6 artigos.

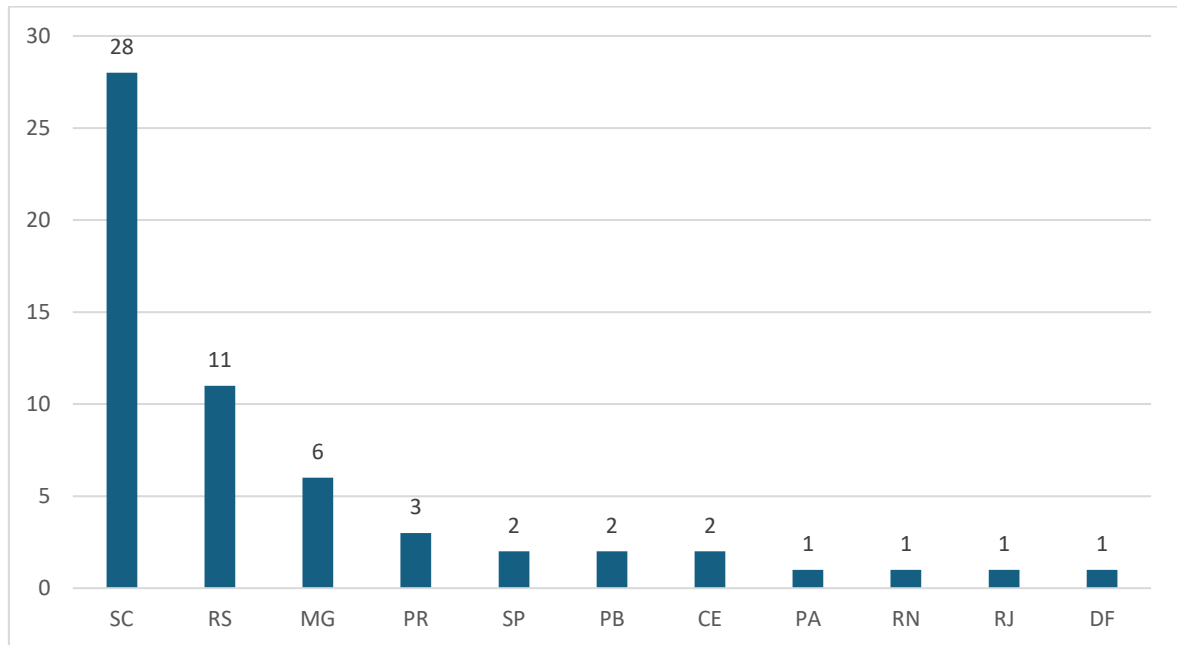


Figura 3. **Quantidade de artigo por Estados**

Fonte: Dados coletados na pesquisa.

Outro ponto importante levantado na análise dos artigos dessa pesquisa que ainda a esfera Pública não tem a maior aplicabilidade e abertura sobre o assunto TDABC, conforme apresenta a figura 4 com apenas 31% sendo 18 artigos. Enquanto isso a esfera Privada serviu como apoio aos artigos contribui com maior abertura para que as pesquisas fossem desenvolvidas com 69% sendo 40 artigos.

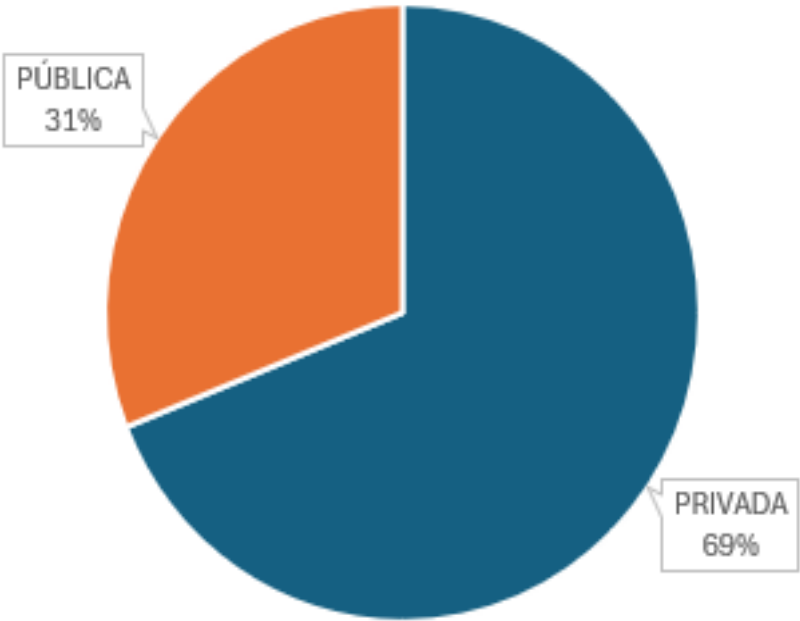


Figura 4. **Artigos nas Esferas Pública ou Privada**

Fonte: Dados coletados na pesquisa

A respectiva análise apresentou que os artigos pesquisados tiveram como meio as organizações como base e desenvolvimento nas esferas Privadas e Públicas nos mais diversos ramos de atividades eles são: Indústrias, Transporte, Educação, Instituições Financeiras, Saúde, Comércio e Prestação de Serviços.

Dos trabalhos pesquisados a área da Saúde aparece com 16 artigos sobre o tema TDABC e as Instituições Financeiras apenas com 1 artigo na sua representatividade, conforme Tabela 3.

Tabela 3
Quantidade de artigos por Ramo de atividade

RAMO DE ATIVIDADE	QUANT. ARTIGOS	%
SAÚDE	16	28%
PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS	12	21%
INDÚSTRIA	11	19%
EDUCAÇÃO	9	16%

COMERCIO	4	7%
AGRICULTURA	3	5%
TRANSPORTE	2	3%
INSTITUIÇÃO FINANCEIRA	1	2%
TOTAL	58	100%

Fonte: elaborado pela autora.

Essa representatividade também podemos analisar quanto ao setor econômico o qual foram os artigos aplicados conforme demonstra a Figura 5 que o setor econômico Terciário com 76% sendo 44 artigos serviram como base para estudo e aplicação do termo **Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC)**.

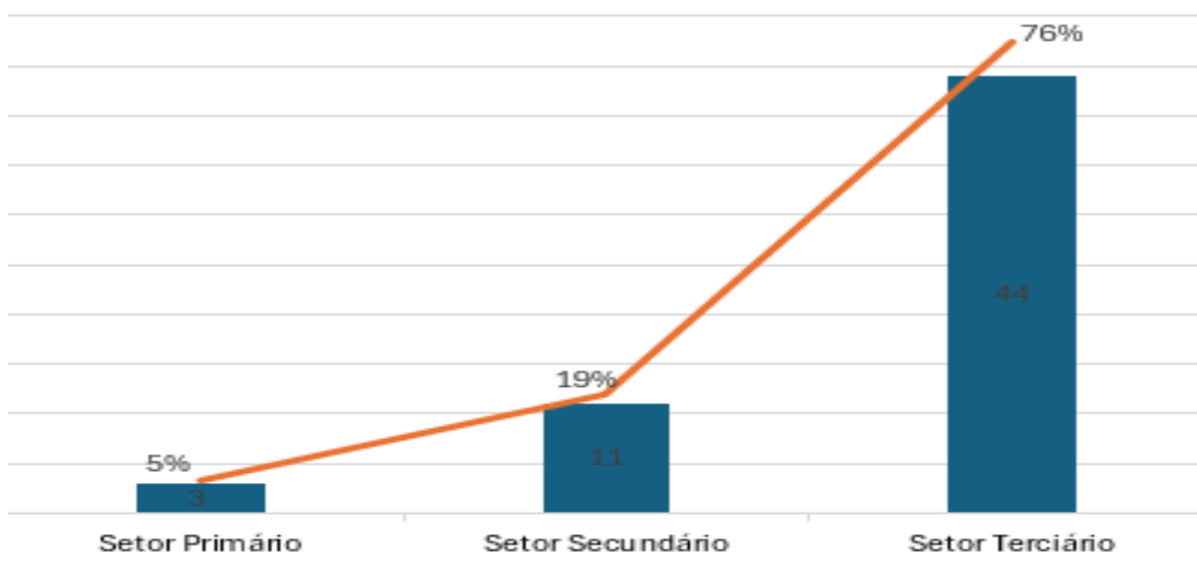


Figura 5. **Setor Econômico**

Fonte: Dados coletados na pesquisa

5 Considerações Finais

O presente estudo teve como objetivo análise bibliométrica de forma quantitativa, e estatística, que pode ser aplicada em diversas áreas e conhecimento, utilizada para medir índices de produção e disseminação de conhecimento científico da metodologia Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC) em organizações públicas, privadas, estaduais, municipais, nacionais e internacionais.

Buscando entender e quantificar as pesquisas sobre a metodologia Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC). Com o estudo identificamos 58 artigos potenciais, Verificou-se uma centralização dos artigos estão no Estado de Santa Catarina na Universidade Federal de Santa Catarina com maior numero de artigos científico sobre o TDABC alocação mais precisa do tema com os custos das atividades e a melhoria na eficiência operacional.

Concluiu-se que, no momento, a aplicação do TDABC nas redes públicas ainda não é totalmente aplicado e não se baseia como uma ferramenta útil para tomada de decisões.

Identificamos sobre o tema que nos ramos de atividades é pouco explorado os artigos de pesquisas nas áreas Industriais, Agricultura e Transporte. No entanto, os benefícios de uma gestão de custos superam esses obstáculos, com a abordagem certa, o TDABC pode ser uma ferramenta valiosa para a gestão financeira nos setores econômicos tanto na esfera privada quanto na pública.

Para futuras pesquisas, recomenda-se explorar a aplicação do TDABC em diferentes tipos de organizações incluindo as públicas e em diversos contextos geográficos e setores para validar e ampliar os achados deste estudo.

Adicionalmente, estudos longitudinais poderiam fornecer uma visão mais aprofundada dos impactos a longo prazo da metodologia TDABC na eficiência e transparência das organizações.

Referências:

BARBOSA, Christian. **A Tríade do tempo**. São Paulo: Buzz editora, 2018.

ALLEN, David. **A Arte de fazer acontecer**. Tradução de CUNHA, Afonso Celso. Rio de Janeiro: Sextante, 2015.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade de custos**. 4º ed. São Paulo: Atlas, 2009.

CAVALCANTE, Jouberto de Quadros Pessoa. **O Emprego Público**/ Jouberto de Quadros Pessoa Cavalcante, Francisco Ferreira Jorge Neto. 5º Ed. São Paulo: LTr, 2016.

HORNGREN, Charles T. **Contabilidade de Custo**. V.1 Uma abordagem gerencial/ Charles T. Horngren, Srikant M. Datar, George Foster; Tradução Robert Brian Taylor, Revisão técnica Arthur Ridolfo Neto, Atonieta E. Magalhães Oliveira, Fabio Gallo Garcia. 11. Ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

Kaplan, R. S.; Cooper, R. **Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo**. O. P. Traduções. São Paulo: Futura, 1998.

Sakurai, M. (1997). Gerenciamento integrado de custos. São Paulo: Atlas, 1997.

Kaplan, R. S.; Anderson, S. R. Custeio baseado em atividade e tempo. Time-driven activity based costing. Tradução Afonso Celso da Cunha Serra. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

MAUSS, Cezar Volnei; SOUZA, Marcos Antonio De. **Gestão de custos aplicada ao setor público: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental**. São Paulo: Atlas, 2008.

OLIVEIRA, Marcelle Colares. **Análise dos Periódicos Brasileiros de Contabilidade**. Revista Contabilidade & Finanças, n. 29, p. 68-86, maio/ago., 2002.

SEVERINO, A. J. **Metodologia do trabalho científico**. 23. ed. São Paulo: Cortez, 2007.

SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. A revolução dos custos. 2 ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.