

# **A IMPORTÂNCIA DO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADE (*Activity Based Costing - ABC*) E SUAS DISPARIDADES COM OS MÉTODOS TRADICIONAIS**

## ***THE IMPORTANCE OF ACTIVITY BASED COSTING (ABC) AND ITS DISPARITIES WITH TRADITIONAL METHODS***

Rosinaldo da Silva Passos<sup>1</sup>

Marineusa Araújo Silva<sup>2</sup>

Devido à globalização da economia e suas vertentes, as empresas estão passando por um processo de transição de poucas variedades para enormes variedades de produtos personalizados, com a perspectiva de atender não só as exigências dos clientes como também em diversificar sua produção para uma maior maximização dos lucros esperados. Como consequência, tanto os custos indiretos de fabricação quanto a mão de obra dos serviços prestados passaram a ser mais significativo, o que implicou na busca de um novo método de distribuição desses custos, capaz de distribuir melhor os custos indiretos de cada item nos produtos e serviços. A esse método foi dado o nome de custeio baseado em atividade (*Activity Based Costing-ABC*). O objetivo deste trabalho é analisar, a partir de uma revisão da bibliografia sobre o tema, os aportes da contabilidade de custos para o processo das informações como também as vantagens e desvantagens da utilização dos direcionadores de custos.

**Palavras-chave:** Custeio baseado em atividade; Atividades; Maximização.

Due to the globalization of the economy and its variations, companies are going through a transition process from a few varieties to a huge variety of personalized products, with the expectation of not only meeting customer requirements, but also diversifying their production in order to maximize the expected profits. Thus, not only overhead costs but also the service provision workforce became more significant, resulting in the search for new cost distribution methods capable of distributing the overhead costs of each item to products and services. One of these methods is the Activity Based Costing (ABC). The objective of this study is to analyze the literature on the subject, the contributions of cost accounting to the information process and the advantages and disadvantages of applying cost driver tools.

**Keywords:** activity-based costing, activity, maximization

---

<sup>1</sup>Mestrando em Meio Ambiente e Desenvolvimento Regional (FAMAM), Cruz das Almas- Bahia <http://lattes.cnpq.br/4499750862524487>; nadson13.silva@hotmail.com

<sup>2</sup>Pós-Graduação: Gestão Estratégica de Negócios, Gestão pública e Didática do Ensino Superior; Cruz das Almas- Bahia; <http://lattes.cnpq.br/4551537664999847>; [marineusa.silva@embrapa.br](mailto:marineusa.silva@embrapa.br)

## INTRODUÇÃO

A contabilidade dispõe de informações imprescindíveis de custos dos bens imobilizados, investimento e principalmente dos estoques e dos serviços prestados que são primordiais para a manutenção e a continuidade de uma empresa tanto industrial, quanto comercial ou de prestação de serviços.

Contudo, a Contabilidade de Custos é o ramo da contabilidade que tem como essência suprir a empresa de informações para os diversos níveis gerenciais na cadeia hierárquica, como auxílio às funções de determinação de desempenho, de planejamento e controle das operações para a tomada de decisões (Leone, 1997).

Com o advento da Revolução Industrial, no decorrer do século XVIII, o processo de gestão empresarial passou a exigir da área contábil a implementação de novas técnicas para a apuração dos resultados. A contabilidade geral, que até então, atendia as necessidades empresariais (basicamente comerciais), não estava preparada para adaptar-se a esta nova realidade, onde os estoques não eram mais registrados e avaliados, tendo como base, apenas, o valor de aquisição das mercadorias.

A partir deste momento, a tarefa de mensurar estoques revestiu-se de uma complexidade jamais vista, afinal, sua composição passou a ser o resultado da soma dos denominados fatores de produção (matéria-prima, mão de obra, desgaste das máquinas e etc.), provenientes do processo produtivo.

Nesta perspectiva, surgiu a contabilidade de custos, com a finalidade de mensurar estoques e de ser um instrumento administrativo capaz de gerar informações visando à tomada de decisão. De acordo com Crepaldi (2004, p.13) “a contabilidade de custos é uma técnica utilizada para identificar, mensurar e informar os custos dos produtos e/ou serviços. Ela tem a função de gerar informações precisas e rápidas para a

administração, na tomada de decisões”.

Chalos (1992) vislumbrou a premissa básica do *ABC*, de que a atividade consome recursos e os produtos consomem atividade. Dessa forma, os custos das atividades devem ser, primeiramente, direcionados pelas atividades e posteriormente para um determinado produto ou serviço. Contudo, os mesmos são acumulados sob uma atividade e direcionados aos produtos.

Fica ainda mais evidente a importância do custeio *ABC* com o avanço tecnológico e informacional e a crescente complexidade dos sistemas de industrialização, cujos custos indiretos vêm aumentando continuamente, tanto em valores absolutos quanto em termos relativos, comparativamente aos custos diretos que vem decrescendo, principalmente no que se refere à mão de obra direta (MARTINS, 2009).

O objetivo deste trabalho é analisar os métodos de custeio por absorção, entrelaçando com a evolução dos métodos até o *Activity Based Costing-ABC*, que é o foco principal, avaliando as soluções oferecidas por eles, tanto como suas vantagens e desvantagens, permitindo assim uma visão gerencial dos empreendimentos.

A revisão bibliográfica que foi realizada nesse trabalho justifica-se pela importância do assunto abordado, sendo que essa temática tem relevância, pois há uma grande preocupação de gestores e estudiosos em revisar os direcionadores de custos nas atividades.

Além disso, o estudo da Contabilidade de Custos pode contribuir para a identificação e preenchimento de lacunas, visando melhorias nas diversas áreas do conhecimento contábil, e atendendo as necessidades do mercado. Diante do exposto, esse trabalho teve o intuito de elaborar uma revisão da literatura sobre o papel do custeio *ABC*, enfocando a sua importância no contexto atual e nos desafios da gestão e seus direcionadores.

Na sequência, o artigo explica o

delineamento e procedimento de pesquisa seguidos na revisão bibliográfica sobre os conceitos e métodos de custeio, destacando-se os princípios do método ABC (*activity based costing*). Na segunda seção é feita uma análise do método de custeio por absorção, muito utilizado nos dias atuais. Na terceira seção apresentamos as vantagens e desvantagens do novo modelo de custeio ABC e, por último, nas considerações oferecemos recomendações e tecemos alguns comentários.

## MÉTODO DE CUSTEIO POR ABSORÇÃO

O método de custeio por absorção é o sistema que apura o valor dos custos dos bens ou serviços, tomando como base todos os custos da produção, quer sejam fixos ou variáveis, diretos ou indiretos.

Desta forma, Megliorini (2001) ensina que custeio por absorção é o método de custeio que atribui aos produtos fabricados ou serviços prestados todos os custos, quer de forma direta ou indireta (rateios). Assim, todos os custos, sejam eles variáveis ou fixos, são absorvidos pelos produtos.

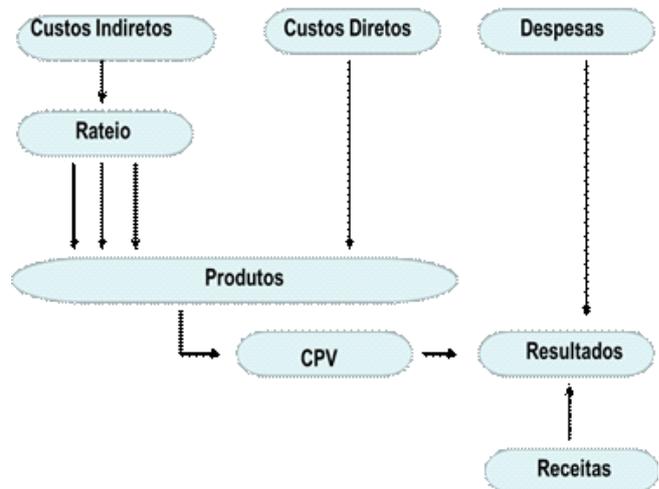
Uma das vantagens do custeio por absorção é que o mesmo atende ao Princípio da Competência, aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, editados pela resolução 750/93 do Conselho Federal de Contabilidade, principalmente no que tange à legislação tributária. Portanto, é válido tanto para fins de balanço patrimonial bem como para demonstração de resultado.

Martins (2009) afirma que o custeio por absorção consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, sendo que todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços elaborados conforme figura 1.

A recomendação acadêmica tradicional para o uso do custeio variável fazia sentido quando os custos variáveis (Matéria Prima, Mão de Obra Direta e parte do Custo Indireto

de Fabricação -CIF) eram a maior parte do custo total de produção e quando a diversidade de produtos era tão pequena que não havia variação significativa na demanda que os produtos impunham sobre os recursos de produção e marketing da empresa (MARTINS, 2003).

Figura 1. Custeio por absorção



Fonte: adaptado de Kaplan(1999).

Por outro lado, como afirma Cooper (1998), muitos custos variam com a diversidade e a complexidade dos produtos e não com o número de unidades produzidas. Há o desconforto com as apropriações dos sistemas de custeio por absorção ocasionado, principalmente, pela utilização das horas de Mão de Obra Direta (MOD) na apropriação dos centros de custos para os produtos, e pela suposição de que todos os custos têm o mesmo comportamento, ou seja, que eles aumentam na razão direta do volume de produção.

Com todas estas deficiências, Rafish (1999) considera não ser difícil imaginar que os sistemas tradicionais de contabilidade de custos atuais, provavelmente, não refletem os verdadeiros custos dos produtos e dos serviços prestados.

## MÉTODO BASEADO NO CUSTEIO (Activity Based Costing) - ABC

No fim da década de 1980, organizações como o *Computer Aided Manufacturing-Internacional (CAM-I) Project* e *National Association of Accountants*, e indivíduos como Kaplan e Johnson introduziram o *Activity-Based Costing (ABC)*.

Foi um conceito que ficou esperando pelo computador e por algumas pessoas inovadoras e tem sido implementado com sucesso em organizações industriais e de serviços. Melhor controle de custos e melhor tomada de decisão estão entre os muitos benefícios experimentados por aqueles que adotaram o ABC.

No entendimento de Eyerkauffer, Costa e Faria (2007), a contabilidade de custo tem cada vez maior importância, à medida que há a necessidade de decisões mais acertadas, diante do mercado competitivo, mantendo coerência na definição dos lucros. Também as inovações tecnológicas provocaram mudanças significativas, desencadeadas tanto pela competição global, quanto pela utilização de informações mais relevantes, relacionadas aos custos e desempenhos de atividades, produtos, serviços, processos e clientes.

De acordo com Ostrenga (1997), o custeio baseado em atividades é uma técnica para o cálculo dos custos de “objetos”. Os objetos em questão podem ser linhas de produtos, clientes, produtos, canais de distribuição, serviços ou qualquer outra

situação de interesse dos gestores. Os custos no ABC são calculados de forma que os custos indiretos atribuídos a um objeto qualquer reflitam os serviços indiretos realmente executados para esse objeto ou por ele consumidos.

Para Khoury e Ancelevicz (2000), os objetivos principais do sistema de custeio ABC são o de obter informações mais acuradas dos custos dos produtos e/ou serviços prestados e o de identificar os custos relativos das atividades e as razões dessas atividades existirem.

No método, os recursos de uma empresa são consumidos por suas atividades utilizando os direcionadores de recursos e não pelos produtos que ela fabrica. Assim, conceitualmente, o ABC é uma metodologia que facilita a análise dos custos relacionados com as atividades que mais influenciam o consumo de recursos, com o objetivo de produzir informações úteis na tomada de decisões (NAKAGAWA 1994).

De fato, como apontado por Novaes (2001), o método ABC já tem duas gerações que possibilitam a tomada de decisões, conforme exposto na Tabela 2. Assim, nessa segundageração do método ABC, um ponto importante conceitual que chama a atenção é que esse método de custeio se propõe há não só alocar, como também rastrear a utilização de recursos nos produtos ou serviços, procurando estabelecer uma relação direta entre os recursos e produtos, o que consequentemente facilita uma identificação da relação de causa/efeito.

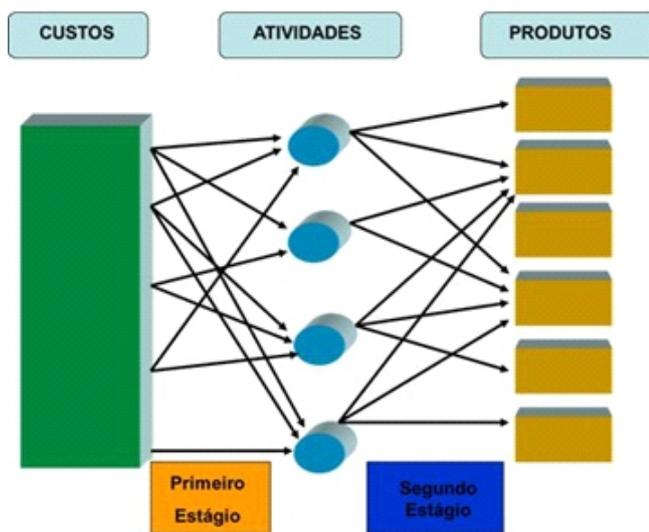
**Tabela 1.** Deficiências dos modelos de custeio tradicionais.

PRINCIPAIS FALHAS	CONSEQUÊNCIAS
Não permitem o controle de todos os recursos necessários às atividades.	Não permitem a identificação de atividades que não agregam valor.
Utilizam apenas valores de custos baseados em volumes.	Transmitem informações imprecisas de custos para os administradores.
Apropriação dos custos fixos/indiretos torna-se injusta (múltiplos produtos, diversidade de produtos e diversidade de volume).	Dificultam a apuração das margens de contribuição de cada produto ou de linhas de produtos.

**Fonte:** Vasconcelos et al.(2008).

Portanto, o método ABC (Figura 2) baseia-se na constatação das atividades que desencadeiam o consumo de recursos; os quais, por sua vez, estão identificados com custos (por exemplo, mão de obra, insumos, mercadorias).

**Figura 2.** Custeio Baseado em Atividades (ABC)



Fonte: adaptado de Martins (2003).

Assim, as atividades são as ações (por exemplo, confecção do produto Alfa, disponibilização do serviço Beta, comercialização e propaganda) que a empresa adota para fornecer os seus produtos ou serviços aos clientes. Sendo assim, para cada produto final, pode-se avaliar qual foi o seu custo real, nas várias fases da sua produção. Este método é útil para estabelecer preços no mercado e também

para identificar as distorções e oportunidades.

Dando sequência, Martins (2003) estabelece os critérios, do primeiro e do segundo estágio e explica suas especificidades (Figura 2).

No primeiro estágio a atribuição dos custos às atividades é feita através dos direcionadores de custos de primeiro estágio. Nessa etapa devem-se seguir os seguintes passos:

- a) Especificação das atividades
- b) Rastreamento dos custos
- c) Identificação e seleção dos direcionadores de recursos
- d) Atribuição dos custos às atividades

No segundo estágio, faz-se o custeio dos objetos de custos, de acordo com seu consumo das atividades, através dos direcionadores de atividades. Nessa etapa, alguns passos devem ser seguidos:

- a) Definir os objetos de custos
- b) Formar grupos de custos de atividades
- c) Selecionar os direcionadores de atividades
- d) Cálculo dos custos dos objetos de custos

Kaplan e Cooper (1998) destacam que o objetivo do ABC é ser aproximadamente correto, descartando as distorções observados nos sistemas de custeio tradicionais, que estão muito longe de alcançar o desempenho desejado, sendo que as tomadas de decisões equivocadas são devidas a informações imprecisas, fornecidas pelas discrepâncias acentuadas dos custeios tradicionais.

**Tabela 2.** Gerações do método ABC.

	<b>1º GERAÇÃO DO MÉTODO ABC</b>	<b>2º GERAÇÃO DO MÉTODO ABC</b>
<b>Foco</b>	Problema de apropriação de custos dentro dos departamentos em que a empresa tradicionalmente é dividida.	Denominada de ABM ( <i>activity based management</i> ) enfoca a íntegra do processo operacional.
<b>Objetivo</b>	Interligar os custos diversos de um departamento da empresa com os objetos de custeio, sem, contudo, quebrar os limites interdepartamentais clássicos.	Rastrear os desdobramentos de um serviço específico voltado a um cliente externo, desde a entrada do pedido, até a satisfação final do consumidor/ cliente.

Fonte: Novaes, (2001)

Pohlen e La Londe (1994) enfatizam que o sistema *ABC* apresenta alguns benefícios: um melhor gerenciamento das informações e controle sobre os custos; melhor mensuração da rentabilidade do produto, cliente e logística de distribuição; vários direcionadores de custos que, além de oferecer medidas de desempenho confiáveis, possibilitam o acompanhamento e providências na busca por melhorias contínuas.

O rastreamento de custos que está subjetivo no método de custeio *ABC* é um processo muito mais complexo e sofisticado do que o simples rateio dos CIF aos produtos. É necessário elencar ou numerar as atividades que a empresa efetua no processo de fabricação, verificar quais os recursos que estão sendo consumidos por elas, em seguida direcionamos custos para essas atividades e delas para os produtos (NEVES e VICECONTI, 2010). É importante salientar que uma das contribuições geradas pelo método de custeio *ABC* é o fato de não trabalhar com “rateio”, que é uma forma subjetiva e arbitrária de alocar os custos indiretos aos produtos. Ao contrário, o Sistema de Custeio *ABC* identifica por meio do “rastreamento” a relação entre os custos e as atividades, por meio de direcionadores de custos (*cost drivers*) conforme Tabela 3.

Kaplan e Cooper (1998) destacam que, dentro desta nova realidade de modelo, utilizando-se do *ABC*, novas perguntas acabam sendo levantadas, tais como:

- Quanto de cada atividade é necessário para o desenvolvimento de produtos e serviços ou para satisfazer as necessidades dos

clientes?

- Quais atividades estão sendo desenvolvidas com os recursos disponibilizados pela empresa?
- Quanto custa executar certas atividades e processos na empresa?
- Por que a empresa necessita executar certas atividades e processos?

Na verdade, quando a empresa consegue montar um modelo adequado ao *ABC* para suas atividades, as respostas para estas perguntas serão conhecidas (Kaplan e Cooper, 1998).

### Vantagens e Desvantagens do Custeio *ABC*

O sistema *ABC*, segundo Cooper e Kaplan (1991), também permite, dentro deste panorama, que os gestores tenham conhecimento de suas vantagens e desvantagens e de como a empresa pode projetar e enviar os seus produtos, facilitando a visualização das atividades que geram maior ou menor custos, termo este não adequado, mas utilizado com frequência para designar as atividades como apoio à tomada de decisão.

Entretanto, o sistema *ABC* tem sido criticado por alguns autores no que diz respeito às informações sobre o passado e os gestores necessitam de informações sobre o futuro para se tomar decisões. É criticado também o enfoque na redução dos custos; os críticos defendem que o foco de atenção deve ser a redução das variações e do tempo esperado. Segundo Johnson (1992), as empresas deveriam deixar as reduções de

**Tabela 3.** Os direcionadores e seus estágios.

DIRECIONADORES	ETAPAS	OBJETIVOS
Direcionadores de custos de Recursos	1º estágio	Determinam a ocorrência de uma atividade. Identifica a maneira como as atividades consomem recursos e serve para custear as atividades, ou seja, demonstra a relação entre os recursos e os gastos.
Direcionadores de custos de Atividades	2º estágio	Identificam como os produtos e/ou serviços consomem as atividades. Identifica a maneira como os produtos consomem atividades e serve para custear produtos, ou seja, indica a relação entre as atividades e os produtos.

**Tabela 4.** Vantagens e Desvantagens do custeio ABC.

VANTAGENS	DESVANTAGENS
Informações gerenciais relativamente mais fidedignas por meio da redução do rateio;	Alto nível de controles internos a serem implantados e avaliados;
Adequa-se mais facilmente às empresas de serviços, pela dificuldade de definição do que seja custos, gastos e despesas nessas entidades;	Necessidade de revisão constante;
Menor necessidade de rateios arbitrários;	Leva em consideração muitos dados;
atende aos Princípios Fundamentais de Contabilidade (similar ao custeio por absorção);	Informações de difícil extração;
Obriga a implantação, permanência e revisão de controles internos;	Dificuldade de envolvimento e comprometimento dos empregados da empresa;
Proporciona melhor visualização dos fluxos dos processos;	Necessidade de reorganização da empresa antes de sua implantação;
Identifica, de forma mais transparente, onde os itens em estudo estão consumindo mais recursos;	Dificuldade na integração das informações entre departamentos;
Identifica o custo de cada atividade em relação aos custos totais da entidade;	Falta de pessoal competente, qualificado e experiente para implantação e acompanhamento;
Pode ser empregado em diversos tipos de empresas (industriais, comerciais e serviços, com ou sem fins lucrativos);	Necessidade de formulação de procedimentos padrões;
Pode, ou não, ser um sistema paralelo ao sistema de contabilidade;	Maior preocupação em gerar informações estratégicas do que em usá-las;

**Fonte:** Adaptado de Brimson (1996) e Martins (2009)

custos acontecerem naturalmente, e focar nas variações citadas.

Sendo assim, um ponto a ser observado, conforme a Tabela 4, é a definição do nível adequado de detalhamento dos processos e atividades. Se este detalhamento não for definido de acordo com as necessidades da empresa, o sistema irá provocar mais dúvidas do que respostas, e não irá atender ao que era esperado (Kaplan 1998).

O sistema de custeio ABC apresenta diversas vantagens que devem ser criteriosamente analisadas pelas empresas em todos os segmentos, com o intuito de utilizá-las nas tomadas de decisões, colocando a entidade em uma posição diferenciada das demais. Contudo vale ressaltar as desvantagens como empecilho de implantação conforme relatado na Tabela 4.

Nesta perspectiva, Crepaldi (2010) alerta que a empresa deve estar obrigatoriamente organizada antes de sua implantação e, para tanto, necessita de

elevado nível de controle interno e revisão constante, por os dados serem de obtenção muito difícil. Por isso o custo de implantação é elevadíssimo.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os conceitos e a metodologia do ABC aplicam-se também a empresas não industriais, pois atividades ocorrem tanto em processos de manufatura quanto de prestação de serviços. Logo, é possível utilizar o ABC em instituições financeiras, concessionárias de serviços públicos, hospitais, escolas, etc. Enfim, atividades e objetos de custeio são encontrados em todas as organizações, inclusive naquelas de fins não lucrativos (Martins, 2003).

O ABC pode ser implementado sem intervir no sistema contábil corrente da empresa, isto é, pode ser um sistema paralelo; pode, também, ser utilizado apenas periodicamente. Neste caso, a periodicidade

poderá ser preestabelecida ou ficar na dependência de fatores como: alteração no *mix* de produtos, na tecnologia da produção, no perfil de consumo de recursos pelas atividades ou destas pelos produtos, etc.

E, por ser uma ferramenta eminentemente gerencial, pode, também, incorporar conceitos utilizados na gestão econômica, como custo de oportunidade, custo de reposição, depreciação diferente dos critérios legais e outros (Martins, 2003).

Entre os resultados obtidos com o uso do ABC, podemos citar, em primeiro lugar, a possibilidade de desvendar o custo de tudo que está sendo feito – os custos passam a ser visíveis, podendo se fazer programas de redução de custos e aperfeiçoamento de processos; em segundo lugar, a possibilidade de descobrir clientes ou produtos que geram prejuízos (Kaplan, 1999).

Com a evolução da economia para um mercado cada vez mais competitivo e globalizado, melhorar a eficiência e reestruturar a empresa, voltando-a para eficácia, tornaram-se metas comuns no moderno ambiente de negócios. O conhecimento exato dos custos, seu perfeito controle e coerente medição passam a ser uma necessidade das empresas para que seus gerentes possam tomar decisões estratégicas e, conseqüentemente, fazer melhor uso dos recursos organizacionais, cada vez mais limitados.

As organizações vêm buscando, cada vez mais, utilizar o sistema de custeio ABC, no intuito de atender aos anseios sugeridos. Apesar de ser um conceito universal, a implantação bem sucedida do ABC não é igual em todas as organizações e deve ser adaptada a uma estratégia, estrutura, capacidade e necessidade únicas da empresa.

Da mesma forma, muitos trabalhos têm apresentado críticas a essa teoria, alegando inconsistência nas decisões no longo prazo, mesmo admitindo seu valor nas decisões no curto prazo. Essas críticas são feitas pelos

adeptos da utilização, como ferramenta gerencial da contabilidade de custos e variâncias, como o método de custeio por absorção, o custeio baseado em atividades (*Activity Based Costing-ABC*), dentre outros.

Desse modo, é importante esclarecer que este estudo não buscou esgotar por completo esse extenso assunto, deixando aberto o caminho para novas pesquisas que utilizem outras metodologias e conceitos da contabilidade de custos, ou mesmo, a utilização dessa pesquisa para a aplicação em estudos de caso.

## REFERÊNCIAS

CHALOS, P. **Managing cost in today's manufacturing environment**. New Jersey: Prentice-Hall, 1992.

CHING, H. Y; **Gestão Baseada em custeio por atividades**. 2 ed. São Paulo: Atlas, P.147, 1997.

COOPER, R., KAPLAN, R. How cost accounting distorts products costs. **Management Accounting**, p. 20-27, 1998.

CREPALDI, S. A. **Curso básico de contabilidade de custos**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004

\_\_\_\_\_, S. A. **Curso Básico de contabilidade de Custos**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

DEMO, P. **Metodologia Científica em Ciências Sociais**. 3ª edição, São Paulo. Atlas, 1995.

EYERKAUFER, M. L.; COSTA A. ; FARIA, A. C. Métodos de custeio por absorção e variável na ovinocultura de corte: estudo de caso em uma cabanha. *Organizações Rurais & Agroindustriais*, Lavras, v. 9, n. 2, p. 202-215, 2007.

GONÇALVES, J. A. T. **Metodologia da pesquisa**. [blogs.blogspot.com/2008/0](http://blogs.blogspot.com/2008/0) design do estudo de caso. Acesso 12 de setembro 2013.

GUNASEKARAN, A. A framework for the design and audit of an activity-based costing system. **Managerial Auditing Journal**. Vol. 14 – N. 3, p. 118-126, 1999.

IMA Practices and Techniques: Implementing Activity-

- Based Costing. **Statement on Management Accounting**. No 4T, September 30. 1993 [Capturado na Internet disponível em: <<http://www.rutgers.edu/Accounting/raw/ima>>]. Acesso em Jun. de 2013.
- JOHNSON, T.H; KAPLAN, R. S. **Contabilidade Gerencial: a restauração da relevância da contabilidade nas empresas**. Rio de Janeiro: Editora Campos, 1992.
- KAPLAN,R., S. Dos custos à performance. **HSM Management**, Mar. / Abr. 1999.**Management Accounting**, March , p. 36-39,1991.
- KAPLAN, R. S., COOPER, R.**Custo e desempenho – Administre seus custos para ser mais competitivo**. Editora Futura, São Paulo,1998.
- KHOURY, C. Y., ANCELEVICZ, J. **Controvérsias acerca do sistema de custos ABC**. Revista de Administração de empresas (RAE), Jan/Mar., 2000.
- KOTLER, J. P. **Administração de Marketing – Análise, Planejamento, Implementação e Controle**. Editora Atlas S.A., São Paulo,1996. Disponível em: <<http://www.custoseagronegocioonline.com.br/numero3v7/custos%20ABC.pdf>> Acesso em Jun. de 2013.
- LEONE, G.; GUERRA, S. **Curso de Contabilidade de Custos** – São Paulo: Atlas, 1997.
- MABBERLEY, J.**Activity Based Costing in Financial Institutions How to support value-based management and manage your resources effectively**. Editora Pitman Publishing, Londres, 1998.
- MARTINS,E.**Contabilidade de custos**. Editora Atlas, São Paulo, 2003.
- \_\_\_\_\_.**Contabilidade de custos**. Editora Atlas, São Paulo, 2009.
- MEGLIORINI, E. **Custos**. 1.ed. São Paulo: Makron Books, 2001.
- NAKAGAWA, M. **ABC: Custeio Baseado em Atividades**. São Paulo: Atlas, 1994.
- NEVES, S.; VICECONTI, P. E. V. **Contabilidade de Custos: um enfoque direto e objetivo**. 9. ed. São Paulo: Frase, 2010.
- NOVAES, A. G. **Logística e Gerenciamento da Cadeia de Distribuição: estratégia, operação e avaliação**. Rio de Janeiro: Campus, 2001.
- OSTRENGA,M. **Guia da Ernst & Young para gestão total dos custos**. Rio de Janeiro: Editora Record, 1997.
- PLAYER, S.**Lições do campo de batalha**. Editora Makron Books, São Paulo, 1997.
- POHLEN, T.L.; LA LONDE, B.J. **Implementing activity-based costing (ABC) in logistics**. *Journal of Business Logistics*, vol. 15, nº 2, 1994.
- RAFFISH, N. How much does that product really cost? Finding out may be as easy ABC.NAKAGAWA, M. **ABC Custeio Baseado em Atividades**. Editora Atlas S.A., São Paulo, 1994.