

TEORIA DAS RESTRIÇÕES E CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES: CARACTERÍSTICAS BIBLIOMÉTRICAS DAS PESQUISAS

Fernanda da Cunha Soares do Amaral | <https://orcid.org/0000-0002-8784-6935>

Mara Vogt | <https://orcid.org/0000-0002-3951-4637>

Fernanda Prigol Valmorbidia | <https://orcid.org/0000-0002-8784-6935>

Submetido: 16/02/2023 | Aprovado: 10/05/2024 | Publicado: 31/05/2024

Editores associados: Profa. Dra. Lívia da Silva Santos

Prof. Dr. Luiz Antonio Felix Júnior

DOI: <http://dx.doi.org/10.18265/2526-2289a2024id7549>

Resumo - Com o objetivo de identificar características bibliométricas da publicação de artigos científicos que tratam dos temas Teoria das Restrições e Custeio Baseado em Atividade, realizou-se uma pesquisa descritiva, bibliométrica e qualitativa, a partir da análise de artigos publicados na base de dados Portal de Periódico Capes. Não se delimitou o ano inicial das pesquisas (qualquer ano), possibilitando uma busca ampla pelos estudos na base de dados. A pesquisa foi realizada a partir dos seguintes descritores, combinados: “Teoria das Restrições” e “Custeio Baseado em Atividade”, em português, bem como, “*Theory of Constraints*” e “*Activity-Based Costing*” em inglês. O universo deste estudo foi composto por 30 artigos publicados em 21 periódicos distintos e foram elaborados por um total de 61 autores do período de 1997 a 2021. A partir dos resultados, conclui-se que as pesquisas que tratam das temáticas expostas, continuam tendo espaço de publicação, considerando que, nos últimos anos, o volume de artigos publicados elevou-se e os estudos estão sendo bem citados. Há autores que se destacam consideravelmente com relação às publicações sobre as temáticas, podendo ser considerados referências para o assunto, bem como, periódicos que publicaram mais artigos sobre os temas ao longo dos anos.

Palavras-chave: Teoria das Restrições; Custeio Baseado em Atividade; ABC; Contabilidade de Custos.

THEORY OF CONSTRAINTS AND ACTIVITY-BASED COSTING: BIBLIOMETRIC CHARACTERISTICS OF RESEARCH

Abstract - With the objective of identifying bibliometric characteristics of the publication of scientific articles that deal with the themes Theory of Constraints and Activity-Based Costing, a descriptive, bibliometric, and mixed research was carried out, based on the analysis of articles published in the Portal de Periódico Capes database. The initial year of the research was not defined (any year), allowing a broad search for studies in the database. The research was carried out using the following descriptors, combined: “*Teoria das Restrições*” and “*Custeio Baseado em Atividade*” in Portuguese, as well as “*Theory of Constraints*” and “*Activity-Based Costing*” in English. The universe of this study was composed of 30 articles published in 21 different journals and were prepared by a total of 61 authors from 1997 to 2021. From the results, it is concluded that the research that deal with the exposed themes, continue to have space of publication, considering that, in recent years, the volume of published articles has increased, and the studies are being well cited. There are authors who stand out considerably in relation to publications on the themes, which can be considered references for the subject, as well as journals that have published more articles on the themes over the years.

Keywords: Theory of Constraints; Activity Based Costing; ABC; Cost Accounting.

1 INTRODUÇÃO

As evoluções tecnológicas da fase moderna trouxeram grandes mudanças para o mercado, com isso, a mundialização da economia e a geração de bens e serviços cooperaram para o aparecimento da necessidade de instrumentos gerenciais que justifiquem as ações decisórias (Freitas; Araújo, 2018). Tais instrumentos, de acordo com o autor, além de apresentar outros requisitos, revelam a posição essencial do controle de custos nas empresas e a necessidade da contabilidade de custos se adequar aos requisitos de competitividade e dinâmica, com vistas a auxiliar as empresas em sua vantagem competitiva e para o processo de tomada de decisão.

Vale salientar que a contabilidade de custos passou por uma grande evolução ao longo do tempo e nos dias contemporâneos conseguiu mais espaço e importância, passando a ser empregada como instrumento que vai além da redução de custos, para uma forma de controle, análise de resultados e instrumento de auxílio na tomada de decisão estratégica (Adriano; Silva, 2021). Ademais, os autores destacam que a contabilidade de custos é indispensável, afinal, possibilita a escolha das melhores alternativas, pensando na continuidade da organização, além de visar a lucratividade.

Quando se trata de contabilidade de custos é imprescindível citar os métodos de custeio. Adriano e Silva (2021) afirmam que tais métodos favorecem o acompanhamento, controle e a redução de custos nos processos. Dentre os métodos de custeio tem-se o *Activity-Based Costing* (ABC), *Time-Driven Activity-Based Costing* (TDABC), custeio por absorção, custeio direto e o custeio variável.

Atribui-se ênfase para o método de custeio *Activity-Based Costing* (ABC), devido ao fato que esse método se refere não somente ao cálculo dos custos, mas também ao que fazer com a informação (Bornia, 2010). De acordo com o autor, verifica-se o ABC associado com a lógica da empresa moderna, de modo que a implantação desse método está ligada ao objetivo de melhoria dos processos e redução de desperdícios. Acrescenta ainda, que a ideia básica do ABC é tomar os custos das várias atividades da empresa e entender seu comportamento, encontrando fundamentos que representem as relações entre os produtos e as atividades.

Tanto os métodos de custeio quanto a Teoria das Restrições (TDR) conhecida mundialmente como *Theory of Constraints* (TOC) são utilizados para melhoria do desempenho e da competitividade das organizações (Rocha; Gonzales, 2006; Souza *et al.*, 2010; Padoveze, 2013). Ademais, os autores acrescentam que a TOC busca identificar os gargalos (restrições) a

partir da análise da cadeia de valor das atividades, bem como, analisando os processos, com o intuito de trabalhar nesses pontos para reduzir ou eliminar as limitações do sistema.

De acordo com Martins (2018), a Teoria das Restrições vem sendo mencionada desde a década de 1980 e trata do reconhecimento de restrições dos sistemas produtivos com a finalidade de melhorar a produção e assim, possibilitar o máximo de lucro para a empresa. Simões e Lima (2018) complementam que a utilização da metodologia da TOC simplifica a tomada de decisão em relação ao sistema produtivo, sendo que esse modelo de gerenciamento pode oferecer uma grande vantagem competitiva.

Tendo em vista a importância da utilização da TOC no sentido de identificar e eliminar os gargalos (Simões; Lima, 2018), bem como a metodologia do custeio ABC devido a distribuição dos custos às atividades, melhoria dos processos e redução de desperdícios, entende-se a relevância de estudar as temáticas de forma combinada. Diante disso, tem-se como lacuna do estudo o fato de analisar especificamente as características bibliométricas das publicações de artigos científicos que abordam as duas temáticas (Custeio Baseado em Atividade e a Teoria das Restrições). Isso pois, estudos já analisaram os dois temas de forma isolada ou combinadas com outras temáticas, inclusive por meio de estudos bibliométricos, mas são estudos mais antigos, conforme mencionado a seguir.

Foram localizados os estudos nacionais de Souza, Avelar e Boina (2016), os quais analisaram as pesquisas publicadas sobre o custeio ABC entre 2001 e 2010 nos principais periódicos de Contabilidade do país e sugeriram a combinação do ABC com outros métodos de custeio. Em linha, Custódio, Machado e Gibbon (2011) realizaram uma análise isolada da produção científica sobre o custeio ABC, no Congresso Brasileiro de Custos, no período de 2006 a 2010. Já Zanievicz *et al.* (2013) compilaram os estudos bibliométricos apresentados sobre custeio ABC, Custo Meta, Kaizen, Teoria das Restrições e Unidade de Esforço da Produção tendo como base de dados as publicações nos anais dos Congressos Brasileiros de Custos entre os anos de 1994 e 2010, demonstrando que o método ABC era o que merecia destaque nas pesquisas, em detrimento dos demais.

Por fim, Cruz *et al.* (2010) efetuaram a análise, também de forma separada dos trabalhos científicos com abordagem no tema TOC, apresentados no Congresso Brasileiro de Custos (CBC) de 1994 a 2008, por meio de um estudo bibliométrico e sugerem a investigação de outros veículos de publicação que aceitem trabalhos relacionados ao tema. Por conta disso, entende-se que é relevante estudar as duas temáticas combinadas e no contexto atual, visando identificar

os desafios e tendências relacionados à essas temáticas, a partir das características bibliométricas.

Sendo assim, tem-se como problema de pesquisa: Quais são as características bibliométricas da publicação de artigos científicos que tratam dos temas Teoria das Restrições e Custeio Baseado em Atividade? Para tanto, objetiva-se identificar características bibliométricas da publicação de artigos científicos que tratam dos temas Teoria das Restrições e Custeio Baseado em Atividade.

O estudo justifica-se pela importância das temáticas abordadas e dos estudos publicados combinando tais assuntos sendo que, em relação a TOC, é indispensável uma análise abrangente da organização para identificar os gargalos do processo produtivo e para que as organizações tenham um crescimento cada vez maior, a partir de estratégias competitivas (NEVES *et al.*, 2020). Os autores acrescentam ainda que a Teoria das Restrições possibilita, por meio de suas etapas, identificar, controlar e gerenciar os gargalos, sejam estes físicos ou não, que limitam processos da organização. E assim como a TOC, a contabilidade de custos e o ABC proporcionam uma visão ampla do ambiente organizacional, permitindo o controle e uma análise mais eficiente, com melhores resultados (Adriano; Silva, 2021).

Portanto, a contribuição da pesquisa reside especialmente no fato de identificar os estudos publicados sobre as temáticas em conjunto, em um espaço de tempo atual, a fim de analisar as características dos mesmos, pois estudos futuros poderão verificar o que já foi publicado sobre, assim como, encontrar novas lacunas de pesquisa. Da mesma forma, outros pesquisadores poderão estudar com mais profundidade tais estudos localizados.

O presente estudo está estruturado em cinco seções. Na presente seção da introdução, apresentam-se as temáticas, lacunas, problema e objetivos, justificativas e contribuições do trabalho; na Seção 2 apresenta-se o referencial teórico, com enfoque para a Teoria das Restrições, e a Contabilidade de Custos; como também o Custeio Baseado em atividades; na Seção 3 são apresentados os procedimentos metodológicos; na Seção 4 tem-se a análise dos resultados; na Seção 5 são evidenciadas as considerações finais do trabalho.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

A seguir apresenta-se a revisão da literatura acerca da Teoria das Restrições, posteriormente a Contabilidade de Custos e por fim, o Custeio Baseado em Atividades.

2.1 TEORIA DAS RESTRIÇÕES

No final da década de 70, o físico israelense Eliyahu M. Goldratt gerou um *software* destinado à programação da produção, ao qual chamou *Optimized Production Timetables* (OPT) (BORNIA, 2010). O autor frisa que, em 1982, o programa foi renomeado para *Optimized Production Technology*, para melhor refletir as políticas da OPT. Essas ideias foram publicadas no livro “A meta” de Goldratt e Cox (1988). Desse modo, ao findar dos anos 80, com base na OPT, Goldratt efetivou a Teoria das Restrições, a qual oferece uma estrutura mais ampla do que a administração da produção (Bornia, 2010).

Ainda conforme Bornia (2010), a TOC refere-se a um conjunto de princípios voltados para a administração da produção que orienta a empresa no planejamento e controle de suas ações e no processo contínuo de evolução para acompanhar o ambiente competitivo. Acrescenta ainda que basicamente a ideia da TOC é constatar as restrições que limitam o ganho da empresa, bem como, gerenciar essas restrições. Isso pois, o combate a essas restrições orienta o processo de melhoramento contínuo da empresa e aumenta o seu ganho.

A Teoria das Restrições, como instrumento de gestão administrativa, possibilita um Processo de Raciocínio (PR) que, pode ser utilizado para amparar no reconhecimento e solução dos impasses enfrentados por quaisquer negócios, desde pequenas empresas até as grandes (Almeida; Cogan; Almeida, 2012). Goldratt escreveu em 1994 um novo livro, chamado “Que sorte...um processo de raciocínio”, que efetiva a aplicação dos processos de raciocínio (Quesado; Branco, 2017). Para Cox III e Schleier (2013), Goldratt sintetizava a TOC em uma única palavra: foco, que tem o significado de fazer aquilo que deve ser feito. Acrescentam ainda que acerca de qualquer sistema, há uma variedade de parâmetros que podem colaborar para seu funcionamento. Segundo os autores, na realidade, não podemos aplicar todas as ações favoráveis porque não temos tempo suficiente, capital suficiente ou meios suficientes, entretanto, quanto mais produzirmos, melhor.

A Teoria das Restrições é conhecida e difundida mundialmente. É debatida nas escolas de negócios e instituições de ensino em diversas áreas, utilizada por organizações públicas e privadas (Cox III; Schleier, 2013). De acordo com Quesado e Branco (2017), atualmente, a TOC é dividida em: processos de raciocínio de um lado e os aplicativos específicos do outro. Como o livro “A meta” foi a principal fonte de divulgação da TOC, muitos ainda acreditam que

a TOC é apenas aplicável na produção, mas isso não é verdadeiro, pois os seus processos de raciocínio são usados em muitas outras áreas (Quesado; Branco, 2017).

Ainda conforme Quesado e Branco (2017), a TOC surgiu como sendo capaz de dar soluções às novas demandas dos tempos, considerando que a única forma de aumentar o desempenho de uma organização é constatar e eliminar as suas restrições. Desse modo, aumentando a sua produção e o seu lucro, como foi o caso de várias empresas que aplicaram a TOC e rapidamente obtiveram bons resultados.

Com o auxílio da TOC, a empresa poderá calcular o preço de um produto e serviço baseado em restrições de demanda, e não só exclusivamente ligado em sua capacidade produtiva (Pegoraro; Ribeiro, 2020). Os autores acrescentam ainda que a TOC também contribui para realizar uma observação sobre capacidade produtiva da empresa perante o mercado, pois a empresa pode verificar se a sua capacidade produtiva está muito aquém das demandas do mercado.

Há uma grande crítica em relação ao Mundo dos Custos e, por conta disso, tem-se o Mundo dos Ganhos como um caminho para amenizar as críticas. Entretanto, uma das prováveis explicações para que, no geral, os diretores e as organizações não apliquem o Mundo dos Ganhos é o fato de não ter a ideia de como são os procedimentos e medidas corporativas baseados nesse método (Lacerda; Rodrigues, 2009). Complementam que ainda não se tem uma alternativa de como alguns dos processos motivados pelo Mundo dos Custos, ficariam na lógica do Mundo dos Ganhos.

Para Lacerda e Rodrigues (2009), as críticas feitas pelos métodos de custeio comparados ao Mundo dos Custos em relação ao Mundo dos Ganhos estão centradas nos seguintes pressupostos: “i) no horizonte de tempo para a tomada de decisões; ii) na não utilização das informações para necessidades fiscais; iii) no controle dos custos fixos; e no fato de que; iv) a Teoria das Restrições não apresentava elementos novos a Contabilidade de Custos”. Segundo a Teoria das Restrições, o processo decisório pode ser apresentado em cinco etapas (Bruni; Famá, 2019), conforme apresentado no Quadro 1 a seguir.

Quadro 1 – Etapas da TOC

Etapas	Descrição
1 - Identificar as restrições do sistema	Cada sistema sempre tem pelo menos uma restrição. Em um primeiro momento, todas as restrições do sistema devem ser identificadas.
2 - Decidir como explorar as restrições do sistema	Envolve aproveitar ao máximo as restrições encontradas. Depois de decidir como gerenciar os recursos restritivos, é necessário estudar a questão de como fazer com os recursos não restritivos, que são a grande maioria em qualquer corporação.
3 - Subordinar qualquer outra coisa à decisão anterior	Indica que todos os demais recursos não restritivos devem ser utilizados na medida certa demandada pela forma tomada de uso das restrições.
4 - Elevar as restrições do sistema	É necessário procurar inserir maior quantidade do recurso no sistema, partindo das restrições anteriores e ampliando o desempenho da empresa até determinado limite. Nesse caso, novas restrições podem aparecer.
5 - Se, nas etapas anteriores, uma restrição for eliminada, deve-se voltar ao primeiro passo, sem deixar que a inércia se torne restrição do sistema	Tendo em vista que sempre surgirá uma nova restrição, o ciclo deverá ser reiniciado a partir da primeira etapa. É preciso tomar cuidado para evitar que a inércia torne-se restrição do sistema.

Fonte: adaptado de Bruni e Famá (2019).

Dentre as ferramentas da TOC, existe a literatura sobre a programação Tambor-Pulmão-Corda (TPC) que é um sistema de programação e controle empregado para instalar a TOC em um estabelecimento de serviços ou de produção. De acordo com Cox III e Schleier (2013) esse termo provém da compreensão de que o posto de trabalho mais lento de um estabelecimento deve estabelecer o ritmo de todos os outros postos, pois, do contrário, o estoque aumentará de forma descontrolada nas etapas/setores mais lentos. Os autores ainda afirmam que no Passo 1, a empresa define seu tambor, já no Passo 2, ela cria os pulmões na remessa e na restrição de recurso interno, se houver e, no Passo 3, a corda é amarrada entre o pulmão e a liberação de matéria-prima para manter o pulmão constante.

Uma divergência importante entre a TOC (ganhos) e a abordagem tradicional (custos) é a prioridade dada para melhorar a situação econômica da empresa (Bornia, 2010). Segundo o autor, na abordagem tradicional, o primeiro pensamento do diretor é diminuir as despesas operacionais, em seguida, tenta-se diminuir os inventários e somente depois, vem a busca por possibilidades de aumentar as vendas. Já para a TOC, a prioridade é melhorar o ganho,

mantendo-se a estrutura real, em segundo lugar, pensa-se na redução dos inventários e, por último, na diminuição da despesa operacional.

2.2 CONTABILIDADE DE CUSTOS

A contabilidade de custos surgiu com a chegada da Revolução Industrial, devido a necessidade de informações mais úteis e assertivas para a tomada de decisão (Bruni; Famá, 2019). Ademais, antes da Revolução Industrial, existiam mínimas evidências da contabilidade de custos em razão de que as operações fundamentais eram a comercialização de produtos e nessa época registravam-se e avaliavam-se os estoques pelo seu custo real de aquisição.

Define-se contabilidade de custos como o procedimento formado a partir dos princípios da contabilidade geral para mostrar os custos de operação de uma empresa (Bruni; Famá, 2019). Conhecer os custos é vital para saber se, dado o preço, o produto é rentável; ou, se não rentável, se é possível reduzi-los (os custos) (Martins, 2021). Megliorini (2012) afirma que os custos são determinados para que se atinjam os objetivos relacionados à determinação do lucro, ao controle das operações e à tomada de decisões.

Vieira, Maciel e Ribas (2009) mencionam que a contabilidade de custos também pode ser definida como um ramo da Ciência Contábil que tem a habilidade de produzir e fornecer informações confiáveis acerca das movimentações de produtos e serviços das empresas. Os autores ainda afirmam que a mesma, apresenta-se como suporte ao planejamento e ao controle das operações e trabalha como um instrumento de administração, sob um aspecto gerencial e não somente cumprindo com obrigações legais.

Dumer (2018), agrega com relação a importância da contabilidade de custos. Para o autor, a percepção completa dos gastos principais para oferta de produtos em qualquer atividade econômica é de extrema pertinência para o processo de seleções gerenciais que surgem constantemente no cotidiano dos gestores. Acrescenta também que a contabilidade de custos é essencial para as entidades dos mais diversos tipos de segmentos de atividade econômica e de diferentes posicionamentos.

Segundo Santos (2019), a contabilidade de custos tem como objetivo, o amparo ao controle e na tomada de decisões. Ademais, a forma como uma entidade apropria seus custos é chamado de método de custeio e que “apropriar” tem o mesmo significado de quantificar, ou seja, alocar aos produtos, atribuindo-lhes custos de produção, sendo que vários métodos podem ser utilizados pelas organizações. De maneira resumida os autores Gimenez, Oliveira e

Carvalho (2018) destacam a objetivo de um sistema de contabilidade de custos como sendo: determinar o valor dos estoques; ceder dados para conhecimento dos aspectos que constituem o custo; e possuir informações para sustentar o processo decisório, isto é, destinam-se ao processo de planejamento, execução e controle.

Segundo Lacerda e Rodrigues (2009), além de servir como base aos gestores para a tomada de decisão, os sistemas de custeio são importantes para os estoques, visto que por meio do sistema de custeio ABC e dos métodos que se instrumentalizam esse sistema, os estoques são valorados a partir da consideração de todos os custos relacionáveis. Desse modo, o valor dos estoques é determinado pela ocupação dos custos variáveis e pela alocação dos custos fixos aos produtos (Lacerda; Rodrigues, 2009). Ainda de acordo com Bruni e Famá (2019), são vários os métodos de custeio disponíveis, bem como, custeio por departamentos, custeio por processos, custeio por ordens de produção, custeio padrão, custeio baseado em atividades, custeio variável e entre outros.

2.2.1 Custeio Baseado em Atividades

O Custeio Baseado em Atividades (*Activity-Based Costing*), também conhecido como método de custeio ABC, tem por finalidade a avaliação das atividades desenvolvidas em uma empresa, por meio da utilização de direcionadores com o intuito de alocar as despesas e custos indiretos de uma forma mais realista aos produtos e serviços (Pozzebon; Martins; Jeremias Junior, 2017). Os autores ainda destacam que o ABC parte do princípio, de que não é o produto ou serviço que consome recursos, e sim, os recursos são consumidos pelas atividades e estas, por sua vez, são consumidas pelos produtos ou serviços.

De acordo com Martins (2018) o ABC é uma ferramenta que permite melhor visualização dos custos por meio de análise das atividades executadas dentro da empresa e suas respectivas relações com os produtos, destacando que na utilização do ABC, é necessário a definição das atividades relevantes dentro dos departamentos, bem como dos direcionadores de custos de recursos que irão alocar os diversos custos incorridos às atividades. O autor acrescenta que após custeadas as atividades, a relação entre estas e os produtos são definidas pelos direcionadores de custos de atividades, sendo o fator que determina o nível de custo de uma atividade e que levam o custo de cada atividade aos produtos.

Por meio do ABC entende-se que as atividades utilizam recursos, gerando custos, e que os produtos usam tais atividades, absorvendo seus custos. Assim, os procedimentos do ABC

consistem em separar a empresa em atividades, calcular o custo de cada atividade, compreender o comportamento dessas atividades, identificar as causas dos custos relacionados com elas e, em seguida, alocar os custos aos produtos de acordo com as intensidades de uso (Bornia, 2010). Esse método de custeio surgiu nos Estados Unidos por volta dos anos 80, formalizado pelos professores Robert Kaplan e Robin Cooper, da *Harvard Business School*, com o objetivo principal de especializar a alocação dos custos e despesas indiretas fixas aos produtos (Fontoura, 2013; Martins, 2018).

Levando em consideração que a ótica do método ABC é a alocação dos custos aos produtos, esse método pode ser entendido como um método RKW, que se refere ao método de determinação dos preços dos produtos baseado na alocação dos custos fixos e variáveis, somando também as despesas que a empresa possui, enfatizando que o ABC possui centros de custos mais detalhados (Bornia, 2010). Assim, ainda com base no autor Bornia (2010) é possível, fixar quatro etapas para o cálculo dos custos dos produtos pelo ABC, sendo estas: i) Mapeamento das atividades; ii) Distribuição dos custos às atividades; iii) Distribuição dos custos das atividades indiretas até as diretas; e, iv) Distribuição dos custos dos produtos. Diante disso, entende-se que por mais que o método em si já seja relevante para auxiliar na tomada de decisão, combinado com outros métodos, como a própria TOC, tem-se um ganho ainda maior para as empresas.

3 METODOLOGIA

Com o objetivo de identificar características bibliométricas da publicação de artigos científicos que tratam dos temas Teoria das Restrições e Método de Custeio ABC, realizou-se uma pesquisa descritiva, quanto aos objetivos, bibliométrica quanto aos procedimentos e quanto a abordagem do problema o estudo caracteriza-se como de natureza qualitativa.

As pesquisas descritivas têm como objetivo a descrição dos aspectos de determinada população ou fenômeno (Gil, 2017). Neste estudo será realizado uma pesquisa bibliométrica, que de acordo com Marconi e Lakatos (2021), se refere a toda literatura publicada em relação ao tema abordado. O autor ainda complementa que a finalidade da pesquisa bibliométrica é colocar o pesquisador em contato direto com tudo o que já foi escrito ou dito em relação a determinado assunto.

Ainda referente a pesquisa bibliométrica, de acordo com Machado Junior *et al.* (2016), acrescenta-se que os estudos que analisam estatisticamente características de publicações

buscam quantificar, descrever e presumir o processo de comunicação escrita e ao decorrer do tempo, identificaram modelos de comportamento que se estabeleceram padrões de análise de dados, estes padrões se instituíram em princípios de comportamento, alguns exemplos elencam-se no Quadro 2, a seguir.

Quadro 2 – As principais Leis Bibliométricas

Lei de Lotka	Indica que um número restrito de pesquisadores produz muito em determinada área de conhecimento, enquanto um grande volume de pesquisadores produz pouco.
Lei de Bradford	Relata que a ordenação decrescente de produtividade de artigos de determinado assunto nos periódicos científicos possibilita o estabelecimento de agrupamentos divididos de forma exponencial.
Lei de Zipf	Refere-se em medir a frequência do aparecimento das palavras em vários textos, gerando uma lista ordenada de termos de uma determinada disciplina ou assunto.

Fonte: Adaptado de Machado Junior *et al.* (2016).

No que tange a abordagem qualitativa, Sampieri, Collado e Lucio (2013) salientam que utiliza a coleta de dados sem medição numérica e estatística para descobrir ou aprimorar informações no processo de interpretação. Num processo mais circular, no qual a sequência nem sempre é a mesma, mas varia de acordo com cada estudo específico.

A pesquisa bibliométrica se deu a partir da análise de todos os artigos disponibilizados na base Portal de Periódico Capes. A escolha da base para coleta de dados é justificada por ser um dos maiores acervos científicos virtuais do país, com quase 50 mil periódicos e ser considerada uma iniciativa única no mundo, pois muitas instituições acessam o acervo que é inteiramente financiado pelo Governo Federal Brasileiro, reunindo e disponibilizando conteúdos produzidos por autores nacionais e internacionais (Capes, 2022).

A coleta de dados foi realizada em fevereiro de 2022. Para a recuperação dos artigos a serem analisados, procedeu-se aplicação de um filtro de busca no Portal de Periódicos da Capes abrangendo a combinação dos seguintes descritores no título, resumo e palavras-chave dos estudos: “*Theory of Constraints*” e “*Activity-Based Costing*” na busca em inglês, como também “Teoria das Restrições” e “Custeio Baseado em Atividade” na busca em português. Ademais, foi inserido um filtro para buscar apenas “periódicos revisados por pares” e o tipo de documento selecionado foi exclusivamente “artigo”, sem estabelecer parâmetro para delimitação do período de publicação, visando possibilitar uma busca ampla sobre os assuntos. Diante desses filtros foram recuperados inicialmente 25 estudos a partir dos descritores em português, sendo 13 destes em periódicos revisados por pares e, 174 estudos em inglês, sendo 134 revisados por pares, somando 147 artigos à serem analisados.

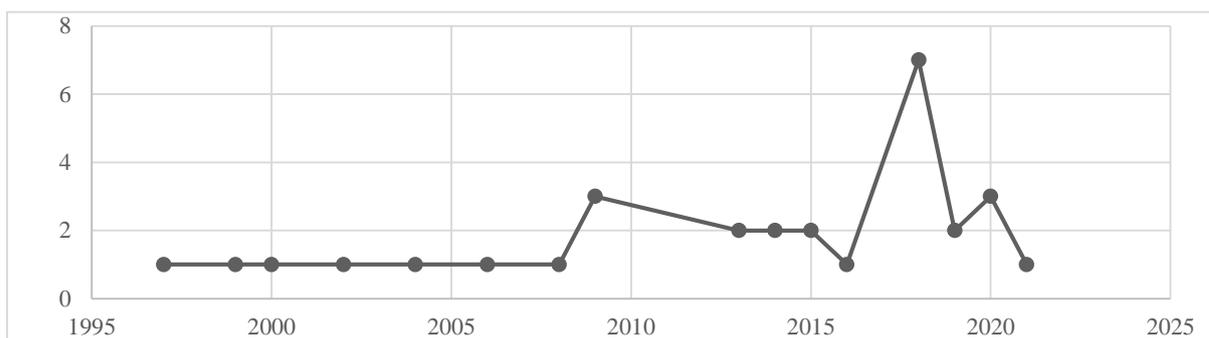
Após baixar todos os estudos, na sequência, procedeu-se a leitura dos resumos e preenchimento da planilha eletrônica do excel, com o objetivo de: i) excluir falsas recuperações; ii) identificar estudos duplicados (português e inglês) e; iii) aqueles que não possuíam acesso livre. Nesse sentido, do processo resultaram 30 artigos científicos envolvendo as temáticas em análise publicados entre os anos de 1997 e 2021. Posteriormente, os dados foram organizados na planilha de Excel observando diversos elementos dos estudos, como: ano, periódico, autores, título, resumo, palavra-chave, qualis Capes, citações, dentre outras informações.

A organização dos dados ocorreu nos meses de fevereiro a março de 2022, elaborando as tabelas, figuras e quadros, para posterior análise em março e abril do mesmo ano. Após, tais dados foram inseridos no artigo, para sintetizar as informações e analisá-las conjuntamente.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

A análise dos resultados é embasada na investigação de 30 artigos que compõem a amostra, sem a delimitação de ano, a busca dos dados foi feita a partir da base Portal de Periódico da Capes, com os descritores “*Theory of Constraints*” e “*Activity-Based Costing*” na busca em inglês, como também “Teoria das Restrições” e “Custeio Baseado em Atividade” na busca em português. A seguir, por meio da Figura 1 tem-se a distribuição da produção no período das publicações sobre a temática, evidenciando a evolução do volume de artigos publicados pertinente aos temas utilizados na coleta dos dados ao longo dos anos.

Figura 1 – Distribuição da produção de estudos no período



Fonte: Dados da pesquisa (2022).

De acordo com a Figura 1 nota-se que houve crescimento ao longo dos anos, no volume de publicações sobre as temáticas. A primeira publicação recuperada foi de 1997, sendo que dessa data até o ano de 2008, a produção não oscilou, permanecendo com o resultado de um

artigo publicado por ano publicado na base de dados do Portal de Periódicos da Capes (com acesso livre e de periódicos revisado por pares).

Em 2009 houve um aumento nesse número, totalizando três publicações no ano, evoluindo para sete publicações no ano de 2018, justificando esse crescimento abrupto pelo fato que nesse ano, de acordo com as pesquisas localizadas referentes à esse período na base de dados investigada, a ONU Meio Ambiente revelou que as emissões globais de gases do efeito estufa em 2030 precisava ser de 25% a 55% menor do que em 2017, para colocar o mundo em um caminho de menor custo, com o intuito de limitar o aquecimento global.

Vale ressaltar que todos os artigos recuperados para a presente pesquisa, publicados em 2018 envolvem o tema “emissões globais de gases do efeito estufa”, o que demonstra uma preocupação com a natureza e com os aspectos ambientais relacionados a contabilidade de custos e a teoria das restrições. Após, houve uma queda considerável, até o ano de 2021, ano da última publicação recuperada, retornando para um total de um artigo publicado nesse ano referente aos temas analisados.

Sendo assim, entende-se que, apesar da decaída no último ano, de modo geral percebe-se que as temáticas têm sido analisadas de forma combinada e têm crescido ao longo dos últimos anos, demonstrando que os estudos sobre o ABC e a TOC estão recebendo atenção e sendo publicados. Contudo, o que se sabe também é da dificuldade em realizar pesquisas com estes temas tão complexos e que exigem um nível de detalhamento considerável e uma imersão nos dados das empresas, especialmente quando se trata de estudo de caso, cada vez mais desafiadores e muitas vezes restritos.

Ademais, pelo fato do primeiro estudo disponível na base de dados ter sido publicado em 1997, percebe-se que são temáticas atuais, inclusive indo ao encontro do que a literatura apresenta, visto que ambas as temáticas surgiram por volta dos anos 80 (Bornia, 2010; Quesado; Branco, 2017; Martins, 2018). Abaixo é possível visualizar a Tabela 1, que trata da relação dos autores que mais publicaram artigos sobre os temas ABC e TOC.

Tabela 1 – Autores com mais estudos publicados

Autores	Frequência Absoluta (n°)	Frequência Relativa (%)
Wen-HsienTsai	12	57,14%
Yao-Chung Chang	3	14,29%
Chu-Lun Hsieh	2	9,52%

Hui-Chiao Chen	2	9,52%
Shi-Yin Jhong	2	9,52%
Total	21	70%

Fonte: dados da pesquisa (2022).

Na Tabela 1 tem-se a quantidade de artigos que cada autor publicou sobre as duas temáticas. Nessa relação estão elencados apenas os cinco autores com mais publicações, até porque os demais possuíam somente um trabalho. Nesse sentido, Wen-Hsien Tsai se destacou por possuir um total de 12 artigos publicados, ou seja, quando se trata das temáticas em questão, é importante que os autores estejam buscando e lendo artigos desse autor, o que demonstra ser um pesquisador especialista e com muito interesse nas temáticas em questão e, que possivelmente apresenta uma evolução dos assuntos ao longo das suas pesquisas.

Como segunda colocação tem-se Yao-Chung Chang com um total de três publicações e após, Chu-Lun Hsieh, Hui-Chiao Chen, e Shi-Yin Jhong com duas publicações cada um, uma diferença considerável para o primeiro autor apresentado. No entanto, pode-se enfatizar que alguns desses autores podem ser jovens pesquisadores na área, ou mesmo, pesquisarem sobre outros temas relacionados.

Os autores e/ou coautores apresentados na Tabela 1 são responsáveis e auxiliaram em 21 dos 30 artigos publicados sobre as temáticas, representando 70% do total. Identificou-se 56 autores ou coautores com apenas uma publicação. A seguir, o Quadro 3 descreve os dez artigos com maior quantidade de citações em valores absolutos do Google Acadêmico (G.A.), bem como, a idade dos artigos.

Quadro 3 – Estudos com maior número de citações

Título	Autores	Ano	Idade do artigo	Citações G.A.
A comparative analysis of utilizing activity-based costing and the theory of constraints for making product-mix decisions	Robert Kee; Charles Schmidt	2000	24	249
The impact of management accounting, product structure, product mix algorithm, and planning horizon on manufacturing performance	Bih-Ru Lea; Lawrence D. Fredendall	2002	24	134
Performance measurement: from philosophy to practice	Stefan Tangen	2004	20	833
Financial Analysis of a Theoretical Lean Manufacturing Implementation Using Hybrid Simulation Modeling	David J. Meade; Sameer Kumar; Abdolazim Houshyar	2006	18	70
Embedding management discretionary power into an ABC model for a joint products mix decision	Wen-Hsien Tsai; Chien-Wen Lai; Li-Jung Tseng; Wen-Chin Chou	2008	16	48
Bridging Practice and Theory: A Design Science Approach	Jan Holmström; Mikko Ketokivi; Ari-Pekka Hameri	2009	15	636
Resource Consumption Accounting: Manager-Focused Management Accounting	Larry White	2009	15	99
A product-mix decision model using green manufacturing technologies under activity-based costing	Wen-Hsien Tsai; Hui-Chiao Chen; Jun-Der Leu; Yao-Chung Chang; Thomas W. Lin	2013	11	76
Cost Variability and Cost Behaviour in Manufacturing Enterprises	Petr Novák; Boris Popesko	2014	10	62
Green Production Planning and Control for the Textile and Industry by Using Mathematical Programming and Industry 4.0 Techniques	Wen-Hsien Tsai	2018	6	47

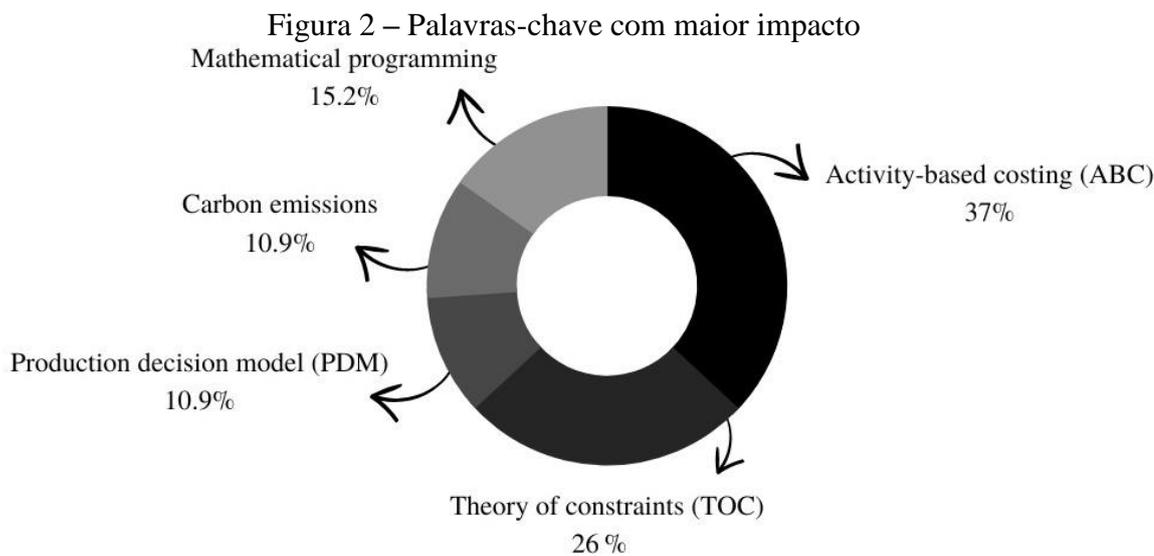
Fonte: dados da pesquisa (2022).

Nota-se de acordo com o Quadro 3 que somente o primeiro estudo, intitulado “*A comparative analysis of utilizing activity-based costing and the theory of constraints for making product-mix decisions*”, isto é, “Uma análise comparativa da utilização do custeio baseado em atividades e da teoria das restrições para tomar decisões sobre o mix de produtos” apresenta relação clara das duas temáticas já no título. Foi o terceiro artigo mais citado dentre os localizados na base de dados, o que pode ser explicado justamente pela análise conjunta dos temas, além de ser o mais antigo dentre os dez mais citados, publicado em 2000, ou seja, possui 24 anos de publicação.

Ou seja, a discussão dos temas de forma conjunta e explícita já acontece há alguns anos. Embora, entende-se que levaram 20 anos desde o surgimento dos dois conceitos, tendo em vista que ambos surgiram por volta dos anos 80, tanto o ABC, preconizado por Kaplan e Cooper (Fontoura, 2013; Martins, 2018), quanto o a Teoria das Restrições, efetivado por Goldratt (Bornia, 2010).

Pode-se embasar a relevância dos assuntos analisados na quantidade de citações utilizadas ao decorrer do tempo, sendo que destaca-se o estudo de Tangen (2004), intitulado “*Performance measurement: from philosophy to practice*”, publicado no periódico *The International Journal of Productivity and Performance Management*, que foi o artigo mais citado, com 833 citações, seguido do artigo “*Bridging Practice and Theory: A Design Science Approach*” de Holmström, Ketokivi e Hameri (2009) com 636 citações.

Na Figura 2 a seguir, observa-se as cinco palavras-chave com maior impacto em relação aos artigos analisados, devido a sua repetição nos estudos analisados.



Fonte: elaborado pelas autoras (2022).

Foram 135 palavras-chave de todos os artigos recuperados e dessas, buscou-se identificar e apresentar as cinco mais citadas. Tais palavras apareceram de cinco a 17 vezes ao longo dos 30 trabalhos analisados. As palavras-chave “*Activity-based costing*” e “*Theory of constraints*”, ou seja, Custeio Baseado em Atividade e Teoria das Restrições foram as mais citadas, aparecendo 17 e 12 vezes, respectivamente. Isso corresponde a 37% do ABC e 26% da TOC, o que também é explicado pela busca utilizando tais descritores. A palavra-chave “*Mathematical programming*” ou seja, “programação matemática” traduzido para o português,

foi mencionada 7 vezes nos artigos publicados sobre as temáticas em questão, o que demonstra que são assuntos que envolvem inclusive outras áreas. Na sequência, tem-se as palavras-chave “*Carbon emissions*” e “*Production decision model (PDM)*”, isto é, “emissões de carbono” e “modelo de decisão de produção (PDM)” mencionadas por cinco artigos.

A Tabela 2 apresenta a quantidade de artigo por periódicos, em valores absolutos e relativos, como também a classificação dos periódicos quando encontrada.

Tabela 2 – Estudos publicados por periódicos

Periódicos	Qualis Capes	Freq. Abs. (n°)	Freq. Rel. (%)
Energies	-	4	13,33
Sustainability	-	4	13,33
International Journal of Production Economics	A1	3	10,00
Journal of Cleaner Production	A1	2	6,67
South African Journal of Industrial Engineering	-	2	6,67
Journal of Intelligent Manufacturing	-	1	3,33
Journal of Air Transport Management	A1	1	3,33
Revista Brasileira de Gestão e Negócios	A2	1	3,33
Revista Produção Online	B3	1	3,33
e-Journal of Business Education & Scholarship of Teaching	-	1	3,33
Journal of Manufacturing Systems	-	1	3,33
Journal of Corporate Accounting & Finance	-	1	3,33
Journal of Accounting Education	-	1	3,33
TEM Journal	-	1	3,33
Journal of Contemporary Management Issues	-	1	3,33
Business Horizons	A1	1	3,33
Journal compilation	-	1	3,33
Economics & Sociology	-	1	3,33
The International Journal of Productivity and Performance Management	A1	1	3,33
Healthcare	-	1	3,33
Total		30	100%

Fonte: dados da pesquisa (2022).

A partir da análise dos periódicos, conforme a Tabela 2, verificou-se que os estudos sobre as temáticas analisadas e, no que se refere à base de dados utilizada, os artigos estão publicados em 20 diferentes periódicos, sendo que cinco (50%) dos periódicos publicaram mais de um artigo sobre a temática. Dentre estes destaca-se os periódicos “*Energies*” e “*Sustainability*”, visto que são os dois que mais publicaram, com um total de quatro artigos cada periódico. Tal fato demonstra o interesse de tais periódicos pelas temáticas. Além disso, explica o fato de ter tantos estudos relacionados as questões ambientais, já que ambas as revistas possuem tal foco.

Chama a atenção o fato de que apenas duas publicações são nacionais, publicadas em periódicos brasileiros, uma na Revista Brasileira de Gestão e Negócios (RBGN) e outra na Revista Produção Online, o que indica que os são poucos os autores nacionais que publicaram sobre as temáticas em questão ou os trabalhos não estão sendo aceitos por outros periódicos e, as publicações desses temas possuem predominância em periódicos internacionais. Ademais, pode-se justificar o fato de serem poucas as publicações nacionais referentes às temáticas, pelo fato de que na contabilidade de custos tradicional brasileira, pela legislação (Lei 6.404/76), o único método de custeio aceito é por absorção que contraria frontalmente os princípios da TOC e do ABC, conduzindo às otimizações setoriais de acordo com o lucro global da organização.

Com relação ao estrato da qualificação (qualis) dos periódicos na CAPES (indicador de qualidade nacional), realizou-se uma busca e dos que estão listados, tem-se que a maioria possui estrato A1, ou seja, o maior nível (qualificação). Vale ressaltar que muitos periódicos não estão no qualis da CAPES, porém, possuem indexadores internacionais, como é o caso do fator de impacto: *Journal Citation Reports* (JCR).

Na Figura 3 a seguir elenca-se a análise de conteúdo dos 30 resumos dos artigos utilizados para o presente trabalho. Para a sua elaboração, foram selecionados os resumos de todos os artigos e traduzidos para o português. Após, inseriu-se o texto no WordClouds.com, excluindo palavras conectoras, unificando palavras escritas de forma diferente (como plural e singular), para que a nuvem refletisse da melhor forma o conteúdo relacionado aos temas analisados, destacando-se as palavras com maior repetição.

publicados por periódicos na base de dados Portal de Periódico da Capes. Foram recuperadas 30 pesquisas nacionais e internacionais inerentes aos temas, dos anos de 1997 a 2021.

Analisando os artigos resgatados e da análise realizada, conclui-se que as pesquisas que tratam das temáticas Teoria das Restrições e Custeio Baseado em Atividade continuam apresentando um espaço de publicação, tendo em vista que nos últimos anos, o número de artigos publicados aumentou de forma considerável. Constatou-se que o autor mais produtivo é Wen-Hsien Tsai e possui um total de 12 publicações em artigos publicados na base de dados do Portal de Periódico da Capes. A quantidade de citações varia muito conforme a idade do artigo, contudo, de forma geral, quanto mais antigo, mais citações possui, sendo que quatro estudos mais citados possuem 20, 15, 24 e 22 anos, respectivamente.

Com relação as palavras-chave de maior impacto tem-se as próprias palavras de busca “*Activity-based costing*” e “*Theory of constraints*” que se referem ao Custeio baseado em atividade e Teoria das restrições. Quanto aos periódicos que mais publicaram sobre os temas, percebeu-se que “*Energies*” e “*Sustainability*” foram os que mais se destacaram, com o maior número de publicações de artigos referentes aos temas analisados e ambos têm relação com as questões ambientais, o que pode explicar a palavra-chave “*Carbon emissions*” ou seja, “emissões de carbono” estar entre as cinco mais frequentes.

Sendo assim, a presente pesquisa contribui especialmente para a teoria por apresentar diversos aspectos e características analisadas nos estudos localizados sobre as temáticas, as quais são relevantes para os pesquisadores da área contábil, especialmente de contabilidade de custos, bem como, aos demais interessados na área e nas temáticas. Isso pois, destaca os autores de maior renome a respeito dos temas, podendo identificar os autores e buscar mais estudos sobre o tema e até mesmo, buscar conexões e trocas de conhecimento.

Ademais, por identificar os periódicos que mais publicaram sobre tais temas nos últimos anos e como se deu a construção e evolução dos assuntos ao longo do tempo. Também tem implicações no que diz respeito aos assuntos mais presentes e relacionados às temáticas, assim como, por possibilitar a visualização de outros elementos que auxiliam e direcionam os pesquisadores para a melhoria e alinhamento dos novos estudos, estimulando novas pesquisas na área e possibilitando a identificação de novas lacunas à serem exploradas.

Como entrave destaca-se que as conclusões sobre as temáticas analisadas não podem ser generalizadas, devido à escolha da base de dados, Portal de Periódico da Capes e filtros estabelecidos, como é o caso dos periódicos revisados por pares, além da restrição de acesso a

diversos artigos, cujo critério foram excluídos pois não se encontravam de forma gratuita. Sendo assim, mesmo que o filtro de seleção tenha sido amplo, o mesmo pode ser considerado como uma limitação. Ademais, a escolha dos temas analisados, não considerando todos os métodos de custeio. Como sugestão para pesquisas futuras, destaca-se a ampliação do estudo para outras bases de dados, inclusive internacionais e considerando outros idiomas, bem como, uma revisão sistemática da literatura aprofundada acerca dos assuntos, considerando todos os métodos de custeio.

REFERÊNCIAS

- ADRIANO, E. V. H. V.; SILVA, C. R. Contabilidade de Custos: relevância e influência na gestão das empresas e auxílio na tomada de decisão empresarial. **Revista de Estudos Interdisciplinares do Vale do Araguaia-REIVA**, v. 4, n. 1, p. 1-20, 2021.
- ALMEIDA, R. S.; COGAN, S.; ALMEIDA, M. L. T. O Processo de Raciocínio da Teoria das Restrições: Um Estudo de Caso em uma Microempresa Brasileira. **Revista da Micro e Pequena Empresa**, v. 6, n. 2, p. 28-43, 2012.
- BORNIA, A. C. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. São Paulo: Atlas, 2010.
- BRUNI, A. L.; FAMÁ, R. **Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel**. São Paulo: Atlas, 2019.
- CAPES. Portal de Periódicos da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior. **Quem somos**. 2022. Disponível em: <https://www-periodicos-capes-gov-br.ez1.periodicos.capes.gov.br/index.php/sobre/quem-somos.html>. Acesso em: 10 de março de 2022.
- COX III, J. F.; SCHLEIER J. G. J. **Handbook da teoria das restrições**. Porto Alegre: Bookman, 2013.
- CRUZ, C.; MARQUES, A.; SILVA, R.; COGAN, S. Teoria das Restrições: um estudo bibliométrico da produção científica apresentada no congresso brasileiro de custos (1994-2008). **ABCustos**, v. 5, n. 1, p. 154-178, 2010.
- CUSTÓDIO, E. B.; MACHADO, D. G.; GIBBON, A. R. O. Custeio Baseado em Atividades: Análise da Produção Científica, sob a perspectiva bibliométrica e sociométrica, do Congresso Brasileiro de Custos, no Período de 2006 a 2010. In: Congresso Brasileiro de Custos. **Anais...** 2011.
- DUMER, M. C. R. Importância e Utilização da Contabilidade de Custos nas Micro e Pequenas Empresas: uma análise comparativa com outras ferramentas contábeis pela matriz de Slack. **Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI**, v. 5, n. 2, p. 147-165, 2018.

FONTOURA, F. B. B. **Gestão de custos**: uma visão integradora e prática dos métodos de custeio. São Paulo: Atlas, 2013.

FREITAS, S. K.; ARAÚJO, T. V. Influência da gestão de custos nas decisões organizacionais. **Revista Caribeña de Ciencias Sociales**, v.1, n.1, p.1-15, 2018.

GIL, A. C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. Rio de Janeiro: Editora Atlas, 2017.

GIMENEZ, L.; OLIVEIRA, A. B. S.; CARVALHO, F. J. P. Pesquisa Ação: Implantação da Contabilidade de Custos e Gerencial para Suporte do Processo Decisorial em um Call Center. **Revista Eletrônica do Departamento de Ciências Contábeis & Departamento de Atuária e Métodos Quantitativos (REDECA)**, v. 5, n. 2, p. 48-63, 2018.

HOLMSTRÖM, Jan; KETOKIVI, Mikko; HAMERI, Ari-Pekka. Bridging practice and theory: A design science approach. **Decision sciences**, v. 40, n. 1, p. 65-87, 2009.

KEE, Robert; SCHMIDT, Charles. A comparative analysis of utilizing activity-based costing and the theory of constraints for making product-mix decisions. **International journal of production economics**, v. 63, n. 1, p. 1-17, 2000.

LACERDA, D. P.; RODRIGUES, L. H. Uma Discussão sobre o Mundo dos Custos e o Mundo dos Ganhos sob o Ponto de Vista da Teoria das Restrições. **Sistemas & Gestão**, v. 4, n. 1, p. 36-54, 2009.

LEA, Bih-Ru; FREDENDALL, Lawrence D. The impact of management accounting, product structure, product mix algorithm, and planning horizon on manufacturing performance. **International Journal of Production Economics**, v. 79, n. 3, p. 279-299, 2002.

MACHADO JUNIOR, C.; SOUZA, M. T. S.; PARISOTTO, I. R. S.; PALMISANO, A. As Leis da Bibliometria em Diferentes Bases de Dados Científicos. **Revista de Ciências da Administração**, v. 18, n. 44, p. 111-123, 2016.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Técnicas de Pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2021.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 11.ed. São Paulo: Atlas, 2021.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 2018.

MEADE, David J.; KUMAR, Sameer; HOUSHYAR, Abdolazim. Financial analysis of a theoretical lean manufacturing implementation using hybrid simulation modeling. **Journal of Manufacturing Systems**, v. 25, n. 2, p. 137-152, 2006.

MEGLIORINI, E. **Custos**: análise e gestão. 3. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2012.

NEVES, I. C. B.; BARBOSA, I. C.; ARAÚJO, M. P.; AZEVEDO, A. A. Aplicação da teoria das restrições em uma indústria de laticínios: Um estudo de caso. **Revista Produção Online**, v. 20, n. 2, p. 656-683, 2020.

NOVÁK, Petr; POPESKO, Boris. Cost variability and cost behaviour in manufacturing enterprises. **Economics and Sociology**, v. 7, n. 4, p. 89-103, 2014.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade de custos: teoria, prática, integração com sistemas de informações (ERP)**. São Paulo: Cengage Learning, 2013.

PEGORARO, F.; RIBEIRO P. L. Cálculo do custo da mão de obra direta sob a ótica da teoria das restrições. **Brazilian Journal of Development**, v. 6, n. 5, p. 31292-31304, 2020.

POZZEBON, M. F.; MARTINS, V. A.; JEREMIAS JUNIOR, J. Análise de Viabilidade da Aplicação do Método de Custeio ABC em uma Empresa Prestadora de Serviços Contábeis. **REPAE - Revista Ensino e Pesquisa em Administração e Engenharia**, v. 3, n. 2, p. 229-251, 2017.

QUESADO, P. R.; BRANCO, R. J. F. The Theory of Constraints (TOC) as decision support managers: a study in an agro-industrial organization. **Custos e @gronegocio online**, v. 13, n. 4, p. 54-88, 2017.

ROCHA, W.; GONZALEZ, P. G. Integração do Custeio Baseado em Atividades com a Teoria das Restrições. **RAM - Revista de Administração Mackenzie**, v. 7, n. 2, p. 102-122, 2006.

SAMPIERI, R. H.; COLLADO, C. F.; LUCIO, M. D. P. B. **Metodologia de Pesquisa**. Porto Alegre: Penso, 2013.

SANTOS, A. S. Teoria das Restrições: Uma abordagem comparativa em relação aos Métodos de Custeio Tradicionais. **Revista FIBiNOVA**, v. 1, n.1, p. 01-16, 2019.

SIMÕES, J. V. B.; LIMA, A. R. S. Aplicabilidade da Teoria das Restrições: Um Estudo dos Métodos de Gerenciamento da Produção em Indústrias. **ID on line. Revista de psicologia**, v. 12, n. 42, p. 282-299, 2018.

SOUZA, A. A.; AVELAR, E. A.; BOINA, T. M. Custeio baseado em atividades: uma análise das pesquisas brasileiras desenvolvidas na primeira década do século XXI. **RIC - Revista de Informação Contábil**, v. 10, n. 2, p. 1-19, 2016.

SOUZA, A. A.; AVELAR, E. A.; BOINA, T. M.; RAIMUNDINI, S. L. Análise da aplicabilidade do *Time-Driven Activity-Based Costing* em Empresas de Produção por Encomenda. **Revista Universo Contábil**, v. 6, n. 1, p. 67-84, 2010.

TANGEN, Stefan. Performance measurement: from philosophy to practice. **International journal of productivity and performance management**, v. 53, n. 8, p. 726-737, 2004.

TSAI, Wen-Hsien et al. A product-mix decision model using green manufacturing technologies under activity-based costing. **Journal of cleaner production**, v. 57, p. 178-187, 2013.

TSAI, Wen-Hsien et al. Embedding management discretionary power into an ABC model for a joint products mix decision. **International Journal of Production Economics**, v. 115, n. 1, p. 210-220, 2008.

TSAI, Wen-Hsien. Green production planning and control for the textile industry by using mathematical programming and industry 4.0 techniques. **Energies**, v. 11, n. 8, p. 1-24, 2018.

VIEIRA, E. P.; MACIEL, E. R.; RIBAS, M. A. Relevância da Gestão de Custos e sua Efetividade no Sistema de Informações Contábil Gerencial. **ConTexto**, v. 9, n. 16, p. 1-23, 2009.

WHITE, Larry. Resource consumption accounting: Manager-focused management accounting. **Journal of Corporate Accounting & Finance**, v. 20, n. 4, p. 63-77, 2009.

ZANIEVICZ, M.; BEUREN, I. M.; SANTOS, P. S. A. D.; KLOEPPEL, N. R. Métodos de Custeio: uma meta-análise dos artigos apresentados no Congresso Brasileiro de Custos no período de 1994 a 2010. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, v. 15, n.1, p. 601-616, 2013.

Como referenciar:

AMARAL, F. C. S.; VOGT, M.; VALMORBIDA, F. P. Teoria das restrições e custeio baseado em atividades: características bibliométricas das pesquisas. **Revista Gestão e Organizações**, v. 9, n. 2, p. 113-136, abr./jun. 2024.