

Utilização do Custeio Baseado em Atividades – ABC (*Activity Based Costing*) nas Maiores Empresas de Santa Catarina

Autoria: Ari Roedel e Ilse Maria Beuren

Resumo:

Devido à globalização da economia, as empresas evoluíram para a produção de enormes variedades de produtos personalizados. Com o intuito de atender às exigências dos clientes, surgiu a necessidade de grandes alterações nos processos tecnológicos. Como consequência, os custos indiretos passaram a ser mais significativos, o que implicou num novo método de distribuição desses custos, capaz de distribuir melhor os custos indiretos aos produtos e serviços. A esse método foi dado o nome de custeio baseado em atividades - ABC (*Activity Based Costing*). Esse método foi investigado por Carlos Yorgi Khoury em 1996, numa pesquisa aplicada às 500 maiores empresas do Brasil. O objetivo desse trabalho foi replicar essa pesquisa nas maiores empresas catarinenses, a fim de verificar se os resultados de ambas se assemelham. Nesta pesquisa, dos 200 questionários enviados para as maiores empresas de Santa Catarina, 81 retornaram com as questões respondidas. O trabalho levou à conclusões importantes, como: as empresas de Santa Catarina têm amplo conhecimento do sistema ABC; algumas empresas que implantaram esse sistema, já estão desistindo de seu uso, em função da complexidade para apropriar os custos indiretos e as despesas às atividades e estas aos produtos.

1 Introdução

As últimas décadas têm sido marcadas por profundas mudanças no mundo dos negócios. Devido à globalização da economia, as empresas passaram a focar seus esforços no aumento da produtividade com redução de custos, o que só é possível com um sistema de informações flexível e ágil, que forneça informações para a administração acompanhar a dinâmica do mercado.

Os sistemas tradicionais, conhecidos como sistemas de custeio baseados em volumes, foram desenhados para empresas que competiam no mercado com base em estratégias de redução de custos de produtos homogêneos e manufaturados em grande escala para estoque. Estes sistemas apropriavam os custos indiretos com base em alguns atributos diretamente relacionados com o volume de produção, tais como horas de mão-de-obra direta, horas-máquinas, valor de material consumido e outros critérios.

A nova abordagem requerida na administração dos custos, voltada à máxima produtividade e à necessidade de maior controle sobre os custos indiretos, que hoje são muito mais significativos, fez surgir uma outra metodologia de apuração de custos. É o que tem sido utilizado com sucesso em muitas empresas industriais e de serviços, por tratar como base de custeio as atividades desempenhadas dentro das empresas, facilitando consideravelmente a análise do negócio por processos e eliminando a arbitrariedade dos critérios de rateio. Essa metodologia é denominada Custeio Baseado em Atividade - ABC (*Activity Based Costing*). O sistema de custeio baseado em atividades não se diferencia do sistema de custeio baseado em volume apenas pela mudança das bases de alocação de custos indiretos, mas também pela identificação que faz dos custos por atividade e pela maneira como aloca os custos aos produtos, através de maior número de bases.

Nesta mesma linha de raciocínio, relacionado aos custos indiretos de fabricação, Sakurai (1997) afirma que, o maior problema enfrentado atualmente pelas empresas é a dimensão dos gastos de *overhead* e a falta de instrumentos eficazes para administrar estes gastos. Os custos diretos de produção podem ser efetivamente reduzidos com a adoção do

custo-meta e/ou custo padrão. Ambas as técnicas estão difundidas nas empresas japonesas, embora com elas seja difícil reduzir o crescimento do *overhead*, já que seu enfoque está centrado em materiais, peças e custo de mão-de-obra direta. Embora muitos contadores japoneses utilizem orçamentos para administrar o *overhead* da produção, os orçamentos não atendem a outros objetivos contábeis (tais como apropriar custos adequadamente aos produtos), nem são um instrumento eficaz para a análise de custos. Além disso, a maioria dos sistemas tradicionais de apuração de custos, com alocações baseadas em volume de produção, não apropriam adequadamente o *overhead* da produção aos produtos, para análise de custos. E isso é especialmente verdadeiro nos ambientes atuais de produção diversificada. O custeio baseado em atividades - ABC (*Activity Based Costing*) é o método que mais atraiu a atenção recentemente, como solução para os problemas de apuração de custos indicados.

O ABC, que neste cenário vem-se tornando cada vez mais popular, não é, entretanto, um sistema de acumulação de custos para fins contábeis, em substituição aos já existentes. Os métodos tradicionais de custeio, tanto o por absorção (também chamado de pleno ou total), como o variável (direto ou marginal), têm suas propriedades específicas de eficácia e são absolutamente insubstituíveis.

A utilização do sistema ABC foi investigado por Carlos Yorghi Khoury em 1996, numa pesquisa aplicada às 500 maiores empresas do Brasil. No entanto, a pergunta que fica é se no Brasil há diferenças, nos diversos estados, no que concerne à extensão do conhecimento do sistema ABC e como está sendo aceito e implantado nas empresas. Nesta perspectiva, o objetivo desse trabalho foi replicar essa pesquisa nas maiores empresas catarinenses, a fim de verificar se os resultados de ambas se assemelham.

2 Pressupostos Teóricos do Sistema ABC

A principal característica do sistema ABC consubstancia-se nas atividades, partindo-se do pressuposto de que as atividades consomem recursos e os produtos fabricados consomem atividades. Os direcionadores de custos formam a base para a apropriação dos valores monetários que serão consumidos pelas atividades e pelos produtos.

De acordo com Brimson (1996:27), “a abordagem da contabilidade por atividades para gerenciamento de custos divide uma empresa em atividades. Uma atividade descreve o que uma empresa faz – a forma como o tempo é gasto e os produtos do processo. A principal função de uma atividade é converter recursos (material, mão-de-obra e tecnologia) em produtos e serviços. A contabilidade por atividades identifica as atividades desenvolvidas em uma empresa e determina seu custo e desempenho (tempo e qualidade).”

Para Ching (1995:41), “o ABC é um método de rastrear os custos de um negócio ou departamento para as atividades realizadas e de verificar como estas atividades estão relacionadas para a geração de receitas e consumo dos recursos. O ABC avalia o valor que cada atividade agrega para a *performance* do negócio ou departamento.”

Segundo Nakagawa (1994:40), “conceitualmente, o ABC é algo muito simples. Trata-se de uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa.”

Denota-se que os fundamentos do ABC estão relacionados ao uso do método de apropriação dos custos aos produtos/serviços/clientes. No fluxo fluem os recursos para as atividades e estas para os produtos, serviços e clientes através dos direcionadores de custos. Brimson (1996:27) explica que o ABC se fundamenta nas seguintes ações:

- a) identifica as atividades da empresa;
- b) determina o custo e o desempenho da atividade, sendo que o desempenho é medido pelo custo unitário, tempo de execução da atividade e qualidade da produção;

- c) determina a produção da atividade. Uma medida (produção) da atividade é o fator pelo qual o custo de um processo varia de forma mais direta;
- d) relaciona os custos da atividade aos objetos de custo. Os custos das atividades são relacionados aos objetos de custo, como produtos, processos e ordens, baseados no consumo da atividade;
- e) determina as metas de curto e longo prazo da empresa (fatores críticos de sucesso). Isto requer entendimento da estrutura atual de custos, o que indica a eficácia com que as atividades operacionais transferem valor ao cliente;
- f) avalia a eficácia e a eficiência da atividade. Conhecendo os fatores críticos de sucesso (etapa 5), permite à empresa examinar o que está fazendo no momento (etapa 4) e o relacionamento dessa ação para alcançar aquelas metas. Tudo o que uma empresa faz – ou evita fazer – é comparado com as metas de curto e longo prazo. Este procedimento fornece uma fórmula útil na qual se baseia a decisão de continuar desempenhando ou reestruturar uma atividade. O controle de custos também é aperfeiçoado pela verificação de melhores métodos de desempenhar uma atividade, identificando os desperdícios e a causa dos custos.

Chalos (1992:62) explicita que “a premissa básica do ABC é que atividades consomem recursos e produtos consomem atividades. Isto significa que custos nos negócios devam ser primeiro acumulados no nível de atividades e de lá então para determinado produto. Os custos acumulados sob uma atividade são determinados para o produto usando direcionador de custo”.

Para Kaplan e Cooper (1998:110-111), “no Sistema de Custeio ABC, três são os métodos de geradores de custos das atividades: de transação, de duração e de intensidade”.

Os direcionadores de transação dizem respeito à frequência com que uma atividade é realizada. Os direcionadores de transação podem ser usados quando a produção como um todo faz essencialmente a mesma exigência sobre a atividade (tempo único). São exemplos de direcionadores de transação: o número de *set-ups*, número de entradas, número de produtos assistidos e o número de avisos de alterações de engenharia.

Os direcionadores de duração consideram o tempo necessário para se realizar uma atividade. Os direcionadores de duração devem ser usados quando há variações significativas na quantidade de atividade exigida para diferentes produções. São exemplos de direcionadores de duração: as horas de mão-de-obra direta, horas de máquina, horas de preparação *set-up*, horas de inspeção, e as horas de engenharia.

Os direcionadores de intensidade, tradicionalmente reconhecidos como custo por ordem de fabricação, permitem cobrar diretamente os recursos usados cada vez que uma atividade é realizada. Um produto particularmente complexo pode exigir *set-ups* e pessoal de controle de qualidade especiais, além de equipamentos especiais de aferição e teste, cada vez que for feito o *set-up* da máquina para fabricar o produto. Os custos da atividade são atribuídos diretamente à produção, com base nos pedidos ou registros de trabalho que acumulam as despesas das atividades ocorridas naquela produção.

Os direcionadores medem a frequência ou intensidade da demanda de certo tipo de atividade. Segundo Martins (1998:103), “direcionador de custos é o fator que diferencia a ocorrência de uma atividade. Como as atividades exigem recursos para serem realizadas, deduz-se que o direcionador é a verdadeira causa dos custos. Portanto, o direcionador deve refletir a causa básica da atividade e, conseqüentemente, da existência de seus custos.”

O gerenciamento dos custos baseados em atividades busca atingir seus objetivos através de duas aplicações complementares, que são a visão operacional e a visão estratégica. A visão operacional tem por objetivo aumentar a eficácia, reduzir custos e melhorar a utilização dos ativos, por meio da redução do tempo de paralisação de máquinas, ou

eliminando atividades e processos imperfeitos, aumentando a eficiência dos recursos da empresa no processo de gestão empresarial.

Na visão estratégica, pretende-se fazer as coisas que devem ser feitas, reduzindo a quantidade de processos, a fim de aumentar a lucratividade, reduzir fatores geradores de custo das atividades não lucrativas, expandir a demanda de produtos altamente lucrativos, direcionar o mix de processos para finalidades mais lucrativas, escolher fornecedores de baixo custo e não que oferecem preço baixo e escolher projetos e desenvolvimento de produtos onde estejam as maiores oportunidades de redução de custos. Na visão estratégica também se faz necessário um sistema de custos adequado para que os *designers* e os engenheiros não recebam informações equivocadas quanto ao aspecto econômico envolvido nos produtos que estão desenvolvendo.

Segundo Nakagawa (1994:84), “a implementação do ABC está fortemente associada ao convencimento de que ele será um agente eficaz de mudanças da empresa (*learning organization*), tornando-a mais ágil e proativa em face da nova visão de negócios que se impõe, diante da pressão gerada pela competitividade global”.

No entanto, Cogan (1994:7) ressalta que “o ABC em sua forma mais detalhada pode não ser aplicável na prática, em virtude de exigir um número excessivo de informações gerenciais que podem inviabilizar sua aplicação. O custo da coleta e manipulação detalhada teria que justificar o seu benefício. Numa fábrica pode-se detectar mais de cem atividades que contribuem para o *overhead*, caso se pense numa apuração exata de todas essas atividades, o ABC seria impraticável”.

A maior dificuldade relacionada ao sistema ABC está em calcular o número de atividades e de direcionadores de custos para os produtos fabricados, especialmente quando a empresa possui um número elevado de produtos, o que é freqüente nas médias e grandes empresas. A acuracidade da informação ficará dispendiosa, comprometida e impraticável. A alocação direta dos gastos às atividades por ordem de produção, que poderia ser um meio viável, ficará limitada a poucos tipos de empresas e de produtos fabricados.

3 A Pesquisa

Apesar do sistema ABC ter sofrido constantes refinamentos nestes últimos anos, as controvérsias sobre sua utilização continuam. Várias pesquisas, conforme publicado por Carlos Yorghi Khoury na RAE - Revista de Administração de Empresas, da Fundação Getúlio Vargas, em 1999, foram realizadas e publicadas nos Estados Unidos, Inglaterra, Canadá, Brasil entre outros, sobre a utilização do ABC pelas empresas, as quais mostraram que as empresas na Inglaterra são as que mais têm aceito e adotado esse método, seguido dos Estados Unidos. No Brasil, a pesquisa realizada em 1996 nas 500 maiores empresas relacionadas na Revista Exame – Melhores e Maiores, publicada neste mesmo artigo, tem mostrado que o número de empresas que estão implantando e/ou utilizando o sistema ABC é muito pequeno, representando apenas 18% (dezoito por cento) de uma amostra de 283 empresas que responderam ao questionário da pesquisa.

Em Santa Catarina, a pesquisa foi realizada nas 200 maiores empresas, classificadas por número de empregados, relação obtida junto ao Serviço de Informações Empresariais da Federação das Indústrias do Estado de Santa Catarina - FIESC. Do total de 200 questionários enviados, 81 empresas responderam às questões, representando 41% do montante dos enviados, cuja amostra é considerada representativa. Destacaram-se no setor de atuação as indústrias com 95%; seguindo-se o comércio, com 4%; e serviços, com 1% dos questionários respondidos. Em termos de tamanho, 47% possui entre 500 e 2000 empregados. Do total, 82% possuem até 2000 empregados e 2% acima de 10.000 empregados.

4 Análise dos Resultados

Os dados da pesquisa foram tabulados e analisados enfocando a experiência das empresas em relação à utilização do ABC, grau de acurácia do sistema de custos usado pelas empresas catarinenses, nível de conhecimento sobre o ABC nas empresas de Santa Catarina, motivos que levaram as empresas catarinenses a implantar o ABC, razão do abandono do ABC após implantado por empresas catarinenses e ligação do sistema ABC a outros projetos de suporte à gestão das empresas catarinenses.

4.1 Experiência das empresas em relação à utilização do ABC

As empresas pesquisadas foram agrupadas de acordo com a experiência que tiveram em relação ao sistema ABC conforme mostra a Tabela 1.

Tabela 1 - Empresas com experiência em relação ao sistema ABC

Experiência em relação ao sistema ABC	Nº empresas	%
Empresas que não tinham ouvido falar do sistema ABC	6	7,00
Empresas que tinham ouvido falar do sistema ABC, mas não se interessaram em adotá-lo	47	58,00
Empresas que estavam avaliando o sistema ABC	4	5,00
Empresas que tinham avaliado o sistema ABC e decidiram não utilizá-lo	12	15,00
Empresas que tinham avaliado o sistema ABC e decidiram utilizá-lo	4	5,00
Empresas que estavam implantando o sistema ABC	1	1,00
Empresas que concluíram a implantação do sistema ABC e estavam utilizando-o	5	6,00
Empresas que já utilizaram o sistema ABC e decidiram abandoná-lo	2	2,00
Total	81	100,00

De um universo de 81 empresas pesquisadas, apenas 6 empresas, ou seja, 7% informaram que não tinham ouvido falar do sistema ABC. O setor da indústria foi o que representou esse percentual de empresas. Portanto, os dados indicam um alto índice de conhecimento desse sistema nas empresas de Santa Catarina que foram pesquisadas.

Observou-se que 58%, isto é, aproximadamente dois terços das empresas tinham ouvido falar do sistema ABC, mas não se interessaram em adotá-lo. Foi perguntado a essas empresas as razões pelas quais não se interessaram em adotar esse sistema, cujas respostas constam na Tabela 2.

Tabela 2 – Razões pelas quais as empresas não se interessaram em utilizar o sistema ABC

Razões do não interesse pelo sistema ABC	Nº Razões	%
O sistema utilizado atende as necessidades da empresa	14	30,00
Complexidade para a implantação e operação do sistema ABC	9	19,00
O sistema ABC não é adequado para o seu negócio	5	11,00
Falta de profundo conhecimento do sistema ABC	4	9,00
Não quis responder	4	9,00
Possibilidade de ele vir a ser implantado no futuro, como gerenciamento	2	4,00
Alto custo e benefícios duvidosos	2	4,00
Os custos indiretos não são representativos	2	4,00
A utilização do sistema ABC não é prioritário	1	2,00
A empresa possui um sistema semelhante ao sistema ABC	1	2,00
Trabalhoso e raramente usado em empresas	1	2,00
Nº elevado de informações, o custo p/mensuração sobrepõe os benefícios	1	2,00
O ABC leva a resultados incertos pela subjetividade dos rateios	1	2,00
Total	47	100,00

As respostas ressaltam de imediato dois aspectos. Primeiro, o valor do ABC não se sobrepõe aos benefícios que a empresa já conhece no sistema que utiliza; segundo, observa-se que o sistema ABC não empolga em função de sua complexidade.

As características motivadoras para implantação do sistema ABC percebidas nas empresas catarinenses, apresentam-se na Tabela 3.

Tabela 3 – Características motivadoras para implantação do sistema ABC

Características motivadoras para implantação do sistema ABC	%
Análise do lucro mais acurada para tomada de decisões sobre que produto produzir ou sobre que serviços fornecer	57,00
Discernimento das causas do aumento ou redução dos custos, incluindo a habilidade de identificar os direcionadores de custos	39,00
Custos mais acurados para apreçamento dos produtos ou serviços	32,00
Melhoria nos processos e práticas de produção e marketing	25,00
Análise dos custos dos estoques	7,00
Outros não especificados	14,00

Como algumas empresas citaram mais de uma característica, a totalização é maior que 100%. Observa-se como a associação do sistema ABC com o planejamento estratégico foi significativa nas respostas. Isso é importante, porque mostra a profundidade com que a empresa conhece o sistema.

4.2 Grau de acurácia do sistema de custos usado pelas empresas catarinenses

Com relação à avaliação da acuracidade do sistema de custos usado pelas empresas pesquisadas, a Tabela 4 mostra as respostas apontadas.

Tabela 4 - Acurácia do sistema de custos adotado pelas empresas

Acurácia do sistema de custos	Nº empresas	%
Muito inacurado	3	4,00
Razoavelmente inacurado	4	5,00
Razoavelmente acurado	38	47,00
Muito acurado	34	42,00
Não disponível	2	2,00
Total	81	100,00

Observa-se que 47% avaliam o seu sistema de custos como razoavelmente acurado e 42% das empresas o avaliam como muito acurado, o que vale dizer que 89% das empresas consideram o seu sistema de custos acurado no sentido de fornecer as informações de custos dos produtos ou serviços.

Quanto a importância do sistema de custos para a tomada de decisão, a Tabela 5 mostra as respostas a esta questão.

Tabela 5 – Importância do sistema de custos para a tomada de decisões

Importância do sistema de custos	Nº empresas	%
Muito importante, alta prioridade	61	75,30
Importante, mas não de alta prioridade	19	23,50
Sem importância, raramente usado	1	1,20
Sem importância, nunca usado	0	0,00
Não disponível	0	0,00
Total	81	100%

Nesse universo, 75% das empresas consideraram muito importante e de alta prioridade o sistema de custos na tomada de decisão; 23% acham-no importante, mas não

altamente prioritário; e apenas 1% consideram-no sem importância, demonstrando a importância que os custos assumem nas suas atividades econômicas.

A velocidade das mudanças na indústria em que as empresas operam é apresentada na Tabela 6, conforme respostas registradas.

Tabela 6 – Velocidade das mudanças na indústria em que as empresas operam

Velocidade das mudanças	Nº empresas	%
Muito rápida	14	17,00
Rápida	39	48,00
Moderada	24	30,00
Lenta	4	5,00
Muito Lenta	0	0,00
Total	81	100,00

A exigência do mercado, no sentido de desenvolver produtos novos para atrair a expectativa do cliente, torna o ciclo de vida dos produtos muito curto, fazendo aumentar a velocidade das mudanças. Nota-se que 65% das empresas responderam que essa velocidade é rápida ou muito rápida.

Uma das questões polêmicas no momento, tanto no meio acadêmico, quanto nas empresas, sendo também um dos motivos dessa pesquisa, diz respeito ao incremento e controle dos custos indiretos nas empresas. A Tabela 7 mostra como são controlados os custos indiretos das empresas.

Tabela 7 – Como são controlados os custos indiretos das empresas

Controle dos custos indiretos nas empresas	Nº empresas	%
Comparação com o orçamento	33	41,00
Comparação com o orçamento flexível	11	13,00
Comparação com o último período	32	40,00
Sem controle	2	2,00
Outro	3	4,00
Total	81	100,00

A grande maioria, 54% das empresas, fazem o controle dos custos indiretos comparando-os com o orçamento, e 40% das empresas comparam-nos com o exercício anterior.

4.3 Nível de conhecimento sobre o ABC nas empresas de Santa Catarina

A Tabela 8 mostra o conhecimento do sistema ABC pelas empresas de Santa Catarina que foram pesquisadas.

Tabela 8 – Empresas que têm conhecimento do sistema ABC

Conhecimento do sistema ABC	Nº empresas	%
Conhecimento	75	93,00
Não conhecimento	6	7,00
Total	81	100,00

De um universo de 81 empresas pesquisadas, 6 empresas (7%), das que responderam à pesquisa, informaram que não tinham ouvido falar do sistema ABC. O setor da indústria foi o que apresentou esse percentual de empresas que não tinha ouvido falar do sistema ABC.

4.4 Motivos que levaram as empresas catarinenses a implantar o ABC

Os motivos que fizeram com que 28 empresas, das 81 que responderam o questionário, considerassem a implantação do sistema ABC, estão indicados na Tabela 9.

Tabela 9 – Razões que fizeram sua empresa implantar o sistema ABC

Razões da implantação dos sistema ABC	Nº Motivos	%
Custos mais acurados para precificação	9	18,00
Análise de lucro mais acurada para tomadas de decisões s/ produtos	16	33,00
Discernimento das causas do aumento ou redução dos custos	11	22,00
Melhoria nos processos e práticas de produção e marketing	7	14,00
Análise dos custos dos estoques	2	4,00
Outros	4	8,00
Total	49	100,00

Ressalte-se que os 49 motivos apresentados pelas empresas são superiores às 28 empresas que consideraram alguma vez implantar o sistema ABC, em razão dessas empresas apresentarem mais de uma razão.

Predomina o fator “análise do lucro mais acurado para tomada de decisões”, escolhido por 33% das empresas como motivo para usarem o sistema ABC; seguido do fator “discernimento das causas do aumento ou a redução de custos” que corresponde a 22% das empresas.

Curiosamente, os custos mais acurados para a formação dos preços não representam o motivo mais significativo, provavelmente devido ao fato do mercado ditar os preços.

Por sua vez, o custo para análise dos estoques foi um dos motivos menos importantes apontados pelas empresas pesquisadas (7%), mesmo porque este serve de base mais para fins fiscais. Isso leva a crer que predomina, nas empresas catarinenses, o interesse pelo uso do custo para fins gerenciais.

A maioria das empresas contratou consultores externos para a elaboração do programa de computação para processar o sistema ABC, o que pode ser acompanhado pela Tabela 10.

Tabela 10 - Elaboração do programa de computador que processa o sistema ABC

Responsável pela elaboração do programa de computação para o ABC	Nº Respostas	%
Funcionários da empresa	2	14,00
Consultores externos	8	57,00
Pacote comercial	4	29,00
Total	14	100,00

Em 57% dos casos, consultores externos elaboraram o programa de computador para processar o sistema ABC; 29% utilizaram-se de um pacote comercial; e 14% das empresas desenvolveram o programa pelos funcionários da própria empresa.

Portanto, a elaboração dos programas de computação para processar o sistema ABC, na maioria das empresas pesquisadas, foi por consultores externos a organização, o que pode caracterizar a falta de um conhecimento mais aprofundado dos funcionários da empresa sobre o funcionamento operacional do sistema ABC.

4.5 Razão do abandono do ABC após implantado por empresas catarinenses

A Tabela 11 evidencia as empresas que implantaram ou estão implantando o sistema ABC e as que abandonaram a sua implantação.

Tabela 11 – Empresas que estão implantando ou implantaram o sistema ABC

Fase de implantação do sistema ABC	Nº empresas	%
Empresa avaliou e decidiu utilizar	4	33,00
Empresa está implantando	1	8,00
Empresa concluiu sua implantação	5	42,00
Empresa implantou e decidiu abandonar	2	17,00
Total	12	100,00

Observa-se que, entre as 12 empresas das 81 que responderam ao questionário, 4 empresas avaliaram o sistema ABC e decidiram utilizá-lo; 1 empresa está implantando o sistema ABC; 5 empresas já concluíram sua implantação e estão utilizando o sistema ABC; e duas empresas já utilizaram o sistema ABC e decidiram abandoná-lo.

As duas empresas que abandonaram o sistema ABC, do total de 12 empresas, são do setor têxtil e as razões do abandono, apontadas pelas empresas, estão relacionadas à complexidade de apropriar os custos e as despesas às atividades e estas aos produtos, à duplicidade de uso dos sistemas, à manutenção onerosa e à dificuldade de separar a produção por unidades de negócios.

4.6 Ligação do sistema ABC a outros projetos de suporte à gestão das empresas catarinenses

As respostas à questão, que indaga se o sistema ABC está ligado ou não a outros projetos de suporte à gestão empresarial, estão registrados na Tabela 12.

Tabela 12 – O sistema ABC e sua ligação com outros projetos nas empresas pesquisadas

Ligação do sistema ABC a outros projetos da empresa	Nº empresas	%
Ligado ao sistema "Just-in-Time"	0	0,00
Ligado ao sistema Administração da Qualidade Total (TQM)	3	25,00
Ligado ao sistema Teoria da Restrição	0	0,00
Ligado ao sistema Processo de Reengenharia	0	0,00
Não é ligado a nenhum sistema	3	25,00
Ligado a outro(s) sistema(s)	6	50,00
Total	12	100,00

Nota-se que 50% das empresas que implantaram o sistema ABC o tem ligado com outros sistemas, 25% não o tem ligado a nenhum sistema e 25% o ligaram com o sistema TQM.

5 Comparação dos Resultados da Pesquisa em Empresas Catarinenses com os Alcançados no Trabalho de Referência

A Tabela 13 faz um comparativo entre os resultados dessa pesquisa com os resultados obtidos nas pesquisas realizadas no Brasil (Khoury, 1996), no Canadá (Armitage e Micholson, 1993), na Inglaterra (Innes e Mitchell, 1991) e em duas pesquisas realizadas nos Estados Unidos (Cost Management Update, 1991 e Cost Management Update, 1993).

Tabela 13 – Comparativo dos resultados dessa pesquisa com outras dessa natureza

Local onde foi realizada a pesquisa	Santa Catarina	Brasil	Canadá	Estados Unidos	Unidos	Inglaterra
Ano da pesquisa	2000	1996	1992	1991	1993	1991
Número de empresas pesquisadas	200	500	702	2500	1500	720
Números de empresas que responderam à pesquisa	81	283	352	566	400	187
Taxa de resposta	41%	57%	50%	23%	27%	26%
Empresas que não tinham considerado o sistema ABC	65%	40%	67%	70%	50%	52%
Empresas que estavam avaliando o sistema ABC	6%	28%	15%	19%	14%	33%
Empresas que tinham decidido utilizar o sistema ABC	5%	4%	-	-	-	-
Empresas que tinham avaliado e rejeitaram o sistema ABC	15%	9%	4%	-	-	8%
Empresas que tinham implantado ou estavam implantando o sistema ABC	7%	18%	14%	11%	36%	6%
Empresas que abandonaram o sistema ABC	2%	1%	-	-	-	1%
Total	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Fonte: KHOURY, Carlos Yorghi. ABC - Sistema de custos baseado em atividades: uma pesquisa de sua utilização no Brasil. *Tese de Doutorado* – Fundação Getúlio Vargas, Escola de Administração de Empresas de São Paulo. São Paulo, 1997.

Das empresas pesquisadas em Santa Catarina, 65% não se interessaram em considerar a implantação do sistema ABC. Este percentual é superior aos 40% constatados nas 500 maiores empresas pesquisadas no Brasil. Porém, é menor do que os percentuais apurados nas pesquisas realizadas no Canadá (67%) e em uma dos Estados Unidos (70%).

O percentual de empresas que tinham avaliado e depois rejeitaram, bem como o percentual de empresas que abandonaram o sistema ABC, de acordo com as pesquisas realizadas em Santa Catarina e no Brasil, está retratado na Tabela 14.

Tabela 14 – Empresas que rejeitaram e empresas que abandonaram o sistema ABC

Rejeição e abandono do sistema ABC	Pesquisa em Santa Catarina	Pesquisa no Brasil
Avaliaram e rejeitaram o sistema ABC	15%	9%
Abandonaram o sistema ABC	2%	1%

Observa-se que, em Santa Catarina, 15% das empresas avaliaram e rejeitaram o sistema ABC, e no Brasil 9 %. Por outro lado, 2% das empresas de Santa Catarina que responderam o questionário abandonaram o sistema ABC. No Brasil esse percentual foi de 1%.

A Tabela 15 mostra se o sistema ABC, em Santa Catarina, bem como no Brasil, suplementou ou substituiu o sistema tradicional de custos.

Tabela 15 – O sistema ABC suplementou ou substituiu o sistema de custos tradicional

Suplementação ou substituição do sistema ABC	Pesquisa em Santa Catarina	Pesquisa no Brasil
Suplementou	8%	64%
Substituiu	42%	14%
Suplementou ou substituiu em algumas partes	33%	20%
Será decidido futuramente	17%	2%

Na comparação das duas pesquisas, observa-se que é elevado o percentual, 42%,

das empresas de Santa Catarina que decidiram pela substituição do sistema tradicional de custos. No Brasil, o percentual foi bem menor, 14%. No quesito “suplementar as informações”, o resultado de Santa Catarina foi baixo, 8% das empresas pesquisadas, ao contrário da pesquisa ocorrida no Brasil, quando o percentual para suplementar as informações foi de 64%.

Com relação a integração do sistema ABC com outros sistemas, os números da pesquisa são evidenciados na Tabela 16.

Tabela 16 – Integração dos sistema ABC com outros sistemas

Integração do sistema ABC	Pesquisa em Santa Catarina	Pesquisa no Brasil
Sistema independente	25%	30%
Integrado com sistema contábeis	50%	38%
Integrado com outros sistemas	33%	48%
Sem resposta	0%	2%

Verifica-se nas duas pesquisas um percentual semelhante: nas empresas de Santa Catarina, 25% dos respondentes, enquanto na pesquisa realizada no Brasil, 30% decidiram pelo sistema de custos independente.

Observa-se na Tabela 17 as diferenças de preferência entre as empresas com relação à elaboração do programa de computador do sistema ABC.

Tabela 17 – Elaboração do programa de computador que processa o sistema ABC

Responsável pela elaboração do programa de computador para o sistema ABC	Pesquisa em Santa Catarina	Pesquisa no Brasil
Funcionários da empresa	17%	50%
Consultores externos	67%	44%
Pacote comercial	33%	34%

As empresas de Santa Catarina usaram menos os funcionários da empresa, 17%, e muito mais os consultores externos, 67%. Ao contrário dos percentuais das empresas pesquisadas no Brasil, onde 50% das empresas utilizaram seus funcionários para desenvolver o sistema e 44% utilizaram-se de consultores externos.

A Tabela 18 mostra os dados comparativos de Santa Catarina e do Brasil sobre a acurácia do sistema de custos usado pelas empresas.

Tabela 18 – Avaliação da acurácia do sistema de custos empregado pelas empresas

Acurácia do sistema de custos empregado	Pesquisa em Santa Catarina	Pesquisa no Brasil
Muito inacurado	4%	2%
Razoavelmente inacurado	5%	0%
Razoavelmente acurado	47%	54%
Muito acurado	42%	44%
Informações de Custos não Disponíveis	2%	0%

Verifica-se que os números ficaram próximos nas empresas pesquisadas em Santa Catarina e as pesquisadas no Brasil, no que concerne a avaliação da acurácia do seu sistema de custos.

6 CONCLUSÕES DA PESQUISA

A presente pesquisa teve como objetivo verificar como está sendo utilizado o sistema de custeio baseado em atividades – ABC (*Activity Based Costing*) no processo de

gestão empresarial nas maiores empresas de Santa Catarina, o que se constitui em uma réplica da pesquisa realizada nas maiores empresas no Brasil, por Carlos Yorghi Khoury, além de verificar até que ponto elas estão relacionadas.

Os dados da pesquisa foram obtidos através de questionário enviado para cada uma das 200 maiores empresas privadas catarinenses, com retorno de 81 questionários respondidos, ou seja, representando 41% das empresas, uma taxa de retorno que pode ser considerada significativa.

A pesquisa realizada, através da análise dos dados coletados nestas empresas, procurou enfocar os aspectos que seguem:

a) Avaliação do grau de acuracidade do sistema de custos usado na empresa.

Um percentual pequeno, apenas 4%, considera muito inacurado o sistema de custos de sua empresa. Por outro lado, um número significativo de empresas (89%) respondeu que avalia como “razoavelmente acurado e muito acurado”. Nota-se que o sistema de custos vem sendo muito utilizado, pelas empresas catarinenses, como um instrumento administrativo imprescindível para a análise e controle de seus negócios. A grande maioria, 75% das empresas pesquisadas, também considera muito importante e de alta prioridade o sistema de custos como suporte à tomada de decisão na sua empresa, sendo que apenas 1% o considera sem importância e, portanto, raramente usado na empresa.

b) Nível de conhecimento do sistema ABC na empresa.

Verificou-se que 75 das empresas que responderam à pesquisa, ou seja, 93%, tinham conhecimento do sistema ABC, ou seja, um percentual pequeno, de apenas 7%, não tinha conhecimento do sistema. Portanto, há um alto índice de conhecimento e de informação sobre o sistema ABC, revelando que o mesmo teve boa propagação entre as empresas localizadas em Santa Catarina.

c) Grau de interesse em implantar o sistema ABC na empresa.

Das 81 empresas que responderam ao questionário, 28 empresas consideraram alguma vez implantar o sistema ABC, correspondendo a 35% da amostra. Dessas, 18% estão atualmente ainda avaliando o sistema ABC, representando futuros potenciais usuários do sistema. Um percentual significativo, 39% das empresas, avaliou e decidiu não utilizar o sistema ABC.

Os motivos mais fortes da rejeição na implantação do sistema ABC, apontados pelas empresas, foram: 30% responderam que o sistema que vem sendo usado atende às necessidades da empresa, o que revela que a contabilidade de custos tradicional é útil na definição da estratégia empresarial. Por sua vez, 19% rejeitaram o mesmo devido à complexidade da implantação e operação do sistema; 11% afirmaram que o sistema ABC não é adequado para o seu negócio.

Por outro lado, 12 empresas, em Santa Catarina, representando 44% das que mostraram interesse no sistema, estão implantando ou estão utilizando o sistema ABC. Interessante observar que são todas do setor industrial.

d) Motivos que levaram a empresa implantar o sistema ABC.

A maior competição que enfrentam, alta diversificação de seus produtos e elevada velocidade de mudanças em que operaram, são os principais motivos que puderam ser detectados pelo interesse das empresas catarinenses na implantação do sistema ABC.

As principais razões que fizeram as empresas considerarem a sua implantação foram: 33% das empresas - análise do lucro mais acurado para tomada de decisão sobre que produtos produzir ou que serviços prestar; 22% das empresas - discernimento das causas do

aumento ou redução dos custos; 18% das empresas - os custos mais acurados para a precificação dos produtos. Estes foram os principais aspectos favoráveis apontados pelas empresas para a utilização do sistema ABC. A análise dos custos dos estoques (7%) foi apontada como de menor importância, mesmo este servindo de base fiscal compulsória para as empresas.

e) Razões do abandono do sistema ABC após sua implantação.

Duas empresas, das 12 que estavam implantando ou estavam utilizando, decidiram abandonar o sistema ABC. As razões do abandono apontadas por essas empresas foram: a complexidade de apropriar os custos e despesas das atividades aos produtos, a duplicidade de uso dos sistemas, a manutenção onerosa e a dificuldade de separar os custos na produção por unidade de negócio.

Apesar de restringir-se a duas empresas, isso leva a crer que o sistema ABC não pode ser visto como um sistema que está favorecendo a todas as empresas que o estão implantando, como se fosse uma solução para todos os males.

A complexidade da implantação e operação do sistema, a dificuldade de manutenção, além do alto custo para a sua implantação e a subjetividade das informações sobre a distribuição dos custos indiretos, foram as razões pelas quais as empresas decidiram não utilizar o sistema ABC.

f) Outros métodos de suporte que estão sendo usados na gestão das empresas.

Observou-se que, em 25% das empresas, o sistema ABC está ligado ao Sistema de Administração da Qualidade Total (TQM); em 50%, ligado a outros sistemas não identificados e, em 25% das empresas, o sistema ABC não está ligado a nenhum sistema.

Por outro lado, 46% das empresas informaram que o sistema ABC está integrado com sistemas contábeis.

Importante registrar, também, que 50% das empresas tiveram o patrocínio e apoio do presidente da empresa. Não obstante, os programas de computação foram desenvolvidos, em 57% das empresas, por consultores externos.

g) Semelhanças e diferenças no resultado da pesquisa das 200 maiores empresas de Santa Catarina com a pesquisa feita nas 500 maiores empresas do Brasil.

Foram efetuadas diversas comparações entre as pesquisas realizadas em Santa Catarina e nas 500 maiores empresas do Brasil. Destaca-se, primeiramente, as principais semelhanças encontradas:

- ✓ na avaliação quanto à acurácia do sistema de custos utilizado pelas empresas - em Santa Catarina, 42% dos entrevistados consideram seu sistema acurado; no Brasil, de modo semelhante, 44%;
- ✓ na elaboração do programa de computação para processar o sistema ABC - em Santa Catarina 33% das empresas pesquisadas usaram pacote comercial; no Brasil, um percentual muito próximo, 34%; e
- ✓ duas empresas (2% das pesquisadas) de Santa Catarina e duas empresas (1% das pesquisadas) no Brasil implantaram e resolveram abandonar o sistema ABC.

No que concerne às diferenças encontradas nas duas pesquisas realizadas, cabe ressaltar os seguintes aspectos:

- ✓ das empresas que não tinham interesse na implantação do sistema ABC, em Santa Catarina totalizaram 65%; e, no Brasil, 40%;

- √ o sistema ABC suplementou o sistema de custos tradicional em 8% das empresas pesquisadas em Santa Catarina, percentual bem inferior aos 64% das empresas do Brasil;
- √ o percentual de empresas que substituiu o sistema ABC, em Santa Catarina representou 42%; e, no Brasil, 14%;
- √ as empresas que avaliaram e rejeitaram o sistema ABC, representou 15% nas empresas de Santa Catarina, e 9% nas empresas do Brasil.

Deve-se também observar que a pesquisa em Santa Catarina foi realizada 4 anos após a realizada no Brasil, o que vale dizer que o resultado da pesquisa realizada no Brasil agora poderia ser outro. Tal suspeita decorre do fato de um expressivo percentual, 58%, das empresas de Santa Catarina ter implantado este sistema recentemente, ou seja, a menos de dois anos.

A pesquisa mostrou, como referência para a reflexão, que o sistema ABC não está sendo o remédio para a cura de todos os males, como se estava propagando, e a sua utilização não está sendo feita pelo número desejado de empresas e na velocidade esperada.

Evidenciou, também, que existe um índice significativo de empresas (17% das que implantaram) abandonando esse sistema, por entenderem que no futuro as empresas poderão ter dificuldades para manter operando o sistema ABC. Entende-se como significativo o percentual 17% em função de uma equação muito importante: tempo de implantação x decisão de abandono.

A pesquisa realizada utilizou, como amostra, as 200 maiores empresas que estão operando em Santa Catarina. Tinha-se conhecimento de várias pesquisas realizadas no Brasil e em outros países, porém não se sabia em que extensão o sistema ABC era utilizado em Santa Catarina. Esta pesquisa visou preencher essa lacuna.

Referências

- BRIMSON, James A. *Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades*. São Paulo: Atlas, 1996.
- CHALOS, Peter. *Managing cost in today's manufacturing environment*. New Jersey: Prentice-Hall, 1992.
- CHING, Hong Yuh. *Gestão baseada em custeio por atividades = ABM - Activity Based Manegement*. São Paulo: Atlas, 1995
- GOGAN, Samuel. *Activity based costing (ABC): a poderosa estratégia empresarial*. 2 ed. São Paulo: Pioneira, 1994.
- KAPLAN, Roberto S. e COOPER, Robin. *Custo & desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. São Paulo: Futura, 1998.
- KHOURY, Carlos Yorghi. ABC - sistema de custos baseado em atividades: uma pesquisa de sua utilização no Brasil. *Tese de Doutorado* – Fundação Getúlio Vargas, Escola de Administração de Empresas de São Paulo. São Paulo, 1997.
- KHOURY, Carlos Yorghi. ABC - sistema de custos baseado em atividades: uma pesquisa de sua utilização no Brasil. *RAE - Revista de Administração de Empresas*. São Paulo, FGV. v. 39, n. 4, p. 55-63, out./dez. 1999.
- MARTINS Eliseu. *Contabilidade de custos*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1984.
- NAKAGAWA, Masayuki. *ABC - Custeio Baseado em Atividade*. São Paulo: Atlas, 1994.
- SAKURAI, Michiharu. *Gerenciamento integrado de custos*. São Paulo : Atlas, 1997.
- SHANK, John K. e GOVINDARAJAN, Viajay. *A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentes competitivos*. 2 ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.