

# **SISTEMA DE CUSTEIO POR ATIVIDADE ABC: ANÁLISE DE ARTIGOS APRESENTADOS EM CONGRESSO X POSIÇÕES DA LITERATURA ESPECIALIZADA**

**Roberto Biasio**

## **Resumo:**

*Sistema de Custeio ABC é muito discutido em Congressos Brasileiros de Custos, existindo posições favoráveis e outras desfavoráveis, gerando um conflito de opiniões. Enquanto na academia predomina a defesa para a sua utilização, os administradores relutam em aceitar o seu uso dentro das organizações. A metodologia utilizada para a pesquisa é do tipo qualitativa descritiva, visando analisar qual é a real aceitação do Sistema de Custeio ABC nos meios acadêmico e profissional e tem por objetivo buscar uma resposta para a referida contradição. Para isso foram analisados os artigos apresentados no XI Congresso Brasileiro de Custos realizado em Porto Seguro ? BA no período de 27 a 30 de julho de 2004 que mencionam o uso do ABC. O artigo buscou verificar quais são as abordagens que artigos apresentados consideram, bem como visa avaliar se os textos apresentados possuem uma coerência com a aplicação prática do ABC. Os resultados da pesquisa demonstraram que grande parte dos artigos ficam apenas no plano teórico. Poucos são os artigos que conseguem apresentar pesquisas consistentes sobre o uso do ABC, o que leva a concluir que o ABC é um sistema bastante complexo, de difícil implantação, ainda pouco conhecido e de difícil domínio, tanto no meio acadêmico, como pelos administradores.*

**Área temática:** *Desenvolvimentos teóricos em custos*

## **Sistema de Custeio por Atividade ABC: Análise de artigos apresentados em Congresso X posições da literatura especializada**

### **Resumo**

Sistema de Custeio ABC é muito discutido em Congressos Brasileiros de Custos, existindo posições favoráveis e outras desfavoráveis, gerando um conflito de opiniões. Enquanto na academia predomina a defesa para a sua utilização, os administradores relutam em aceitar o seu uso dentro das organizações. A metodologia utilizada para a pesquisa é do tipo qualitativa descritiva, visando analisar qual é a real aceitação do Sistema de Custeio ABC nos meios acadêmico e profissional e tem por objetivo buscar uma resposta para a referida contradição. Para isso foram analisados os artigos apresentados no XI Congresso Brasileiro de Custos realizado em Porto Seguro – BA no período de 27 a 30 de julho de 2004 que mencionam o uso do ABC. O artigo buscou verificar quais são as abordagens que artigos apresentados consideram, bem como visa avaliar se os textos apresentados possuem uma coerência com a aplicação prática do ABC. Os resultados da pesquisa demonstraram que grande parte dos artigos ficam apenas no plano teórico. Poucos são os artigos que conseguem apresentar pesquisas consistentes sobre o uso do ABC, o que leva a concluir que o ABC é um sistema bastante complexo, de difícil implantação, ainda pouco conhecido e de difícil domínio, tanto no meio acadêmico, como pelos administradores.

**Palavras-chave:** ABC, Sistema de Custeio; Custos.

**Área Temática:** Desenvolvimentos teóricos de custos.

### **1 Introdução**

Na atual conjuntura econômica, onde a concorrência está cada vez mais forte, a busca por um controle adequado dos gastos se torna vital para todas as empresas. O progresso acelerado dos meios de comunicação e de preparação de informações rápidas e mais precisas resultou, como era de se esperar, na globalização da economia. Por esse motivo, aumentou muito a competição entre as empresas. O instinto de sobrevivência fez com que as empresas iniciassem um processo intenso e veloz de alterações em seus processos produtivos, no sentido de produzirem produtos e serviços de melhor qualidade, de menor custo e conforme as múltiplas exigências de um novo tipo de consumidor (LEONE, 1997, p.252). Diante disso, as empresas que pretendem crescer ou até mesmo sobreviver, devem oferecer a seus clientes produtos com qualidade e baixo custo. Para atingirem esse objetivo elas precisam não só controlar seus custos, mas também gerenciar suas atividades na busca da eficácia no uso dos recursos disponíveis. Com o avanço tecnológico e a crescente complexidade dos sistemas de produção, em muitas indústrias os custos indiretos vêm aumentando continuamente, tanto em valores absolutos quanto em termos relativos, comparativamente aos custos diretos (MARTINS, 2003 p. 87). Com o aumento dos custos indiretos e da concorrência, as empresas passaram a ter uma preocupação maior na busca de um custo mais coerente de seus produtos. Nessa busca, alguns estudiosos passaram a questionar os sistemas de custeio existentes e apresentaram uma alternativa chamada: Custeio Baseado em Atividades (Activity-Based Costing - ABC). A concepção atual do ABC surgiu nos Estados Unidos na década de 80, formalizado pelos Professores Robert Kaplan e Robin Cooper, da Harvard Business School, com o objetivo principal de aprimorar a alocação aos produtos dos custos e despesas indiretos fixos. Após a sua apresentação, muitos pesquisadores passaram a defendê-lo, mesmo sem conhecer as suas limitações e com isso ocorreu uma disseminação de livros, artigos. Como se

poderá observar na revisão da literatura sobre o ABC, a grande maioria dos autores colocam o ABC como sendo um sistema inovador e que vem sanar as deficiências apresentadas pelos sistemas de custeio até então existentes (Custeio por Absorção, Custeio Variável, Custeio RKW). Somente, mais recente é que alguns autores passaram a avaliar o ABC não só pelas suas vantagens, mas também pelas suas desvantagens e provavelmente, levando em consideração várias implantações que não geram os resultados esperados e amplamente defendidos pela literatura.

## **2 - Revisão da Literatura sobre o ABC**

### **2.1- Posições de autores que defendem o sistema ABC com sendo o melhor sistema de custeio para alocar os custos aos produtos.**

Atualmente, devido à globalização da economia e a estabilização da economia, a liderança em custos passou a ser uma vantagem competitiva das empresas, devendo fazer parte de sua estratégia. Para isto, os velhos conceitos da contabilidade de custos devem ser substituídos por novos conceitos, como os apresentados pelo ABC, que requerem a mudança na cultura da empresa, buscando o envolvimento e o comprometimento das pessoas, para tornar o gerenciamento de custo um estado de arte, que manterá a liderança de custos como uma vantagem competitiva da empresa, assegurando e fortalecendo sua posição no mercado. (BRIMSON, 1996, p. 8). Em função do aumento dos custos indiretos surgiram estudos para desenvolver um sistema de custeio que tivesse uma performance melhor do que os sistemas já existentes. Graças aos esforços realizados nos anos recentes, principalmente com os professores Kaplan e Cooper de Harvard, surgiu e está se espalhando pelas empresas, sistemas de custeio baseado nas atividades que consomem recursos (COGAN, 1994, p. XIV). Embora conhecido e praticado já há muitos anos, o ABC tem se tornado popular apenas mais recente, muito graças a fatores que envolvem inovações tecnológicas, a necessidade de enfrentar os concorrentes num mercado global e necessidade de sobreviver num mercado em que a diversidade e volatilidade de produtos associados à complexidade de processos constituem as características das empresas de sucesso em nível global (NAKAGAWA, 1995, p.12). O custeio ABC difere do enfoque do custeio tradicional, pela forma como os custos são acumulados. O sistema tradicional utiliza um modelo de acumulação de dois estágios. Primeiro os custos são acumulados por função ou departamento e depois rateados pelos produtos através de um simples fator volumétrico de medição. O ABC tem como foco os recursos e as atividades como geradores de custos, enquanto que o custeio tradicional focaliza os produtos como geradores de custos (COGAN, 1999, p. 43). A finalidade do ABC é apropriar os custos às atividades executadas pela empresa e, então, apropriar de forma adequada aos produtos às atividades segundo o uso que cada produto faz dessas atividades (RAYBURN, apud LEONE, 1997, p.255). Para Ching (1995, p. 11), muitos administradores, no Brasil, haviam lido artigos e participado de palestras, pouquíssimos vinham trabalhando com o ABC em suas empresas, porém todos queriam conhecer mais a respeito dele. Sem dúvida, nos últimos tempos, gestão baseada em atividades tem atraído sobremaneira o interesse dos profissionais das áreas de gestão de custos e contabilidade gerencial. Por que isso? Muitos estão insatisfeitos com a forma como os negócios e seus custos estão sendo medidos e monitorados: alocações de custos arbitrárias e subjetivas, rateios interdepartamentais complexos, variações de análise sem significado e relatórios de resultado sem utilidade. Segundo Shank e Govindarajan, (1997, p. 212), a abordagem tradicional e mesmo as modernas abordagens do custo do produto podem ser muito enganosas no que se refere à lucratividade do produto. O mocinho é um conceito chamado custeio baseado em atividades (ABC) que contratamos com o bandido – custeio baseado em volumes de produção (custeio baseado em volumes, em resumo). O ABC é uma metodologia que

apresenta uma superioridade em relação aos demais sistemas. Para Ortenga et al (1994, p. 224) empresas normalmente investem em projetos de ABC porque seus responsáveis acreditam, intuitivamente, que os custos que usam na tomada de decisões importantes ou são seriamente inexatos ou inteiramente inexistentes. As descobertas do projeto ABC, em geral, confirmam a crença de que a distorção não só está presente mas é, em alguns casos, muito pior do que a esperada. Segundo Kaplan e Cooper apud Wernke (2001, p.22) os sistemas de custeio baseados nas atividades ofertam informações de custos mais precisas sobre atividades e processos de negócios e sobre produtos, serviços e clientes servidos por esses fatores. Para Monden (1999, p. 250), a abordagem ABC é útil para muitos tipos de situações de tomada de decisão em negócios. Em decisões relativas à estratégia de negócios, o método ABC pode ser usado para obter valiosas informações de custos. Para Cogan (1995, p. 2) o Custeio Baseado em Atividades, surge para reduzir as distorções causadas pela arbitrariedade do rateio dos custos indiretos de fabricação. Antigamente esta arbitrariedade era aceita, pois a proporção dos Custos Indiretos de Fabricação em comparação aos demais custos era pequena, hoje com o advento da tecnologia e a crescente implantação de sistemas como o Just-in-Time, (JIT), Computer Integrad Manufacturing (CIM), entre outros, os custos indiretos de fabricação foram crescendo, aumentando assim as distorções provocadas pela arbitrariedade no critério de rateio. Conforme Leone (1999, p.254), o critério ABC é a solução adequada para resolver os problemas de custeio resultantes do emprego dos sistemas correntes em novos ambientes de trabalho; é uma técnica de custeamento em que os custos e despesas indiretos são apropriados a várias unidades através de algumas bases que não são relacionadas aos volumes dos fatores de produção. Comparado com os critérios correntes, o ABC representa uma apropriação mais direta. O sistema ABC tem a finalidade de gerar informações mais precisas e confiáveis para a tomada de decisão, por intermédio do aprimoramento do processo de custeamento dos serviços ou dos produtos, especificamente dos custos indiretos. A ênfase do sistema ABC é reduzir as distorções na alocação dos custos indiretos aos serviços ou produtos utilizados pelos sistemas de custeio tradicional (custeio por absorção e custeio direto). Esses sistemas, por intermédio dos critérios de rateio, alocam os custos indiretos de forma subjetiva e arbitrária (GARRISON; NOREEN, 2001 e MAHER, 2001).

As argumentações apresentadas pelos autores estão muito fundamentadas no plano teórico e praticamente desconsideram as condições de mercado, onde a maioria das empresas hoje existentes no mercado são de médio e pequeno porte. Fator que pode ser decisivo na utilização do ABC.

## **2.2 -Posições de autores que não reconhecem o sistema ABC com sendo o melhor sistema de custeio para alocar os custos aos produtos**

Que o critério ABC tem suas qualidades, não se pode ignorar. A discussão em torno da idéia de ser ele uma inovação não tem muito sentido prático, salvo se a intenção for analisa-lo sob todos os aspectos, inclusive históricos, para melhor entendimento (LEONE, 1997, p.252).

Pelo método ABC, todos os custos, inclusive os fixos, são rateados entre os centros de atividades e os produtos, perdendo-se a noção da responsabilidade por sua incorrência. Esses custos unitários variam de período a período em função dos diversos volumes de atividades. Dessa forma, esse sistema não se constitui numa ferramenta totalmente eficaz para gestão dos custos (WERNKE, 2001, p.24). Kingcort apud Wernke (2001, p.24), considera que o problema central do custeamento baseado em atividades é que este sistema foi desenvolvido para proporcionar nova sobrevida ao custeio por absorção, que também apresenta grandes limitações quanto à orientação dos processos decisórios, pois a atribuição dos custos indiretos é sempre arbitrária, consome tempo, e a informação de custos resultante é inadequada para utilização na tomada de decisão. Segundo Catelli apud Wernke (2001, p.24), o problema do ABC é considerar o rateio dos custos e despesas fixas. Argumenta que o rateio desses

elementos, não mais pelo custo de mão-de-obra direta, e sim mediante a utilização dos direcionadores de custos, não torna o custo do produto correto pelos seguintes motivos: a) grande parcela dos custos indiretos, qualquer que seja o tipo de atividades, é de natureza fixa; b) tendo em vista que o emprego de tecnologias modernas de produção tem aumentado os custos fixos proporcionalmente aos custos variáveis, esse método de custeio conduzirá a resultados proporcionalmente mais errados; c) sempre que se apura o custo fixo unitário, é modificada a verdadeira natureza comportamental do elemento de custo, gerando informações distorcidas; d) um sistema adequado deve levar em consideração o verdadeiro comportamento dos custos em relação às oscilações dos volumes de atividades, segregando o custo do produto e o custo da estrutura de responsabilidade, e não efetuando nenhum tipo de rateio de custos fixos entre produtos. Para Bornia (2002, p. 119), o ABC talvez seja, hoje, o mais famoso método de custos no mundo. No entanto, talvez também seja o que é apresentado de forma mais confusa e diversificada na literatura. O principal motivo dessa variedade de abordagens é que as diferenças mais contundentes entre o ABC e o RKW não estão no campo do método (cálculo dos custos), mas no campo do princípio (que informações são obtidas e para que são utilizadas). A separação clara entre princípio e método não é feita pela maioria dos autores, que reúnem nas análises elementos dos dois conceitos. Para Goldratt apud Cogan (1999, p. 145), Direcionadores de Custos e Custeio Baseado em Atividades são nomes de esforços infrutíferos que buscam respostas para importantes questões de negócio. Para ele o ABC, bem com a Contabilidade de Custos em si, não são mais técnicas aplicáveis e que algo diferente deve ser feito, ou seja, utilizar a Contabilidade dos Ganhos.

A contraposição desses autores, ao criticarem o ABC, buscam evidenciar as desvantagens que o ABC apresenta por considerar o custo fixo no cálculo do produto, evidenciando com isso que o ABC não tem toda a performance defendida por outros autores. O que se pode observar que, esses como os outros autores, não levam em consideração as condições do mercado.

### **3 – Proposições**

São muitos os livros existentes e artigos apresentados nos Congressos Brasileiros de Custos contendo textos relacionados com o Sistema de Custeio ABC. No caso específico dos artigos apresentados nos Congressos Brasileiros de Custos, observa-se que muito se escreve sobre a eficiência e qualidade superior que o ABC tem sobre os demais sistemas. Por outro lado, nos mesmos congressos, são encontradas pesquisas de campo onde evidenciam que o ABC ainda é um sistema pouco usado e acima de tudo pouco conhecido, atraindo poucos adeptos para a implantação e uso. Diante dessa situação, o estudo buscar avaliar as seguintes proposições.

*P1: Os estudos apresentados sobre o Sistema de Custeio ABC nos Congressos Brasileiros de Custos possuem apenas o objetivo de apresentar estudos que evidenciem as vantagens do ABC existentes em livros, sem fazer uma análise crítica sobre o seu uso prático.*

*P2: Os estudos que conseguem apresentar uma consistência lógica entre a teoria e aplicação prática carecem de solidez na apresentação do funcionamento prático do ABC.*

*P3: O Sistema de Custeio ABC, mesmo sendo um sistema muito divulgado e estudado no meio acadêmico ainda é pouco utilizado na prática pelos administradores.*

### **4 – Metodologia**

A metodologia utilizada para a pesquisa é do tipo qualitativa descritiva, visando analisar qual é a real aceitação do Sistema de Custeio ABC nos meios acadêmico e profissional. Para a realização dessa pesquisa tomou-se como base os artigos escritos sobre o ABC nos artigos apresentados no XI Congresso Brasileiro de Custos realizado em Porto Seguro – BA no

período de 27 a 30 de julho de 2004. A escolha desses artigos apresentados nos Congressos Brasileiros de Custos se fundamenta pelo fato do referido congresso ser o maior evento para o estudo e avaliação das técnicas relacionadas a gestão de custos. Para a execução da pesquisa foram selecionados todos os artigos apresentados no XI Congresso Brasileiro de Custos, identificado-se quais os artigos que tinham alguma relação (abordavam em seu texto) com o ABC. Após a identificação e seleção dos artigos que versavam sobre o ABC. Depois de selecionados, os mesmos foram classificados em seis grupos, assim distribuídos: Grupo 1: Artigos em que o sistema ABC aparece apenas como citações em estudos que têm por objetivo a apresentação de outros sistemas de custeio ou a importância do custo em si; Grupo 2: Artigos em que o sistema ABC aparece como parte de uma revisão bibliográfica sobre sistemas de custeios; Grupo 3: Artigos em que o sistema ABC aparece em estudos que possuem como objetivo apresentar como ele funciona e defender a sua implantação; Grupo 4: Artigos em que o sistema ABC aparece em estudos em que têm por objetivo a apresentação de como ficaria o custo de uma determinada empresa ou parte dela se o ABC fosse implantado; Grupo 5: Artigos que apresentam pesquisas de estudos de casos onde o ABC foi implantado (total ou parcial) e Grupo 6: Artigos que apresentam pesquisas de campo sobre a aceitação do ABC como sistema de custeio.

A classificação por grupo foi realizada após a leitura de cada artigo e tomando-se por base o critério estabelecido em cada grupo. Reconhece-se que em alguns casos o mesmo artigo poderia estar classificado em mais de um grupo, nesse caso, com base em nossos conhecimentos e nos objetivos da pesquisa, optou pelo grupo que se achou mais conveniente. Entende-se que, mesmo existindo um certo grau de subjetividade na classificação de alguns artigos, isso não influenciou nos resultados finais da pesquisa.

## 5 – Análise dos Artigos

O total os artigos apresentados no XI Congresso Brasileiro de Custos é de 251 artigos, sendo, que os mesmos estão divididos em 14 áreas temáticas de estudos (estabelecidas pela comissão organizadora do congresso e classificados pelos próprios autores dos artigos no momento da submissão), distribuídos conforme tabela 1. Os referidos artigos estão disponíveis para consulta (restrita aos associados da Associação Brasileira de Custos) no site: [www.abcustos.org.br](http://www.abcustos.org.br). Também encontram-se disponíveis no CD-Rom distribuído a todos os participantes do referido congresso. Como base nos dados apresentados na tabela 1, pode-se observar que 30% dos artigos apresentados no Congresso apresentam de alguma forma uma relação com o ABC. Se considerarmos que os artigos apresentados não estão restritos a estudos dos sistemas de custeio (existem áreas temáticas objetivam o estudo de outros temas), o número de artigos que tratam sobre o ABC é bastante significativo.

**Tabela 1: Artigos Apresentados no XI Congresso Brasileiro de Custos de 27 a 30 de julho de 2004**

Área Temática	Artigos Apresentados		
	Total	Artigos c/ ABC	
1-Gestão Estratégica de Custos	38	17	45%
2-Aplicação de Modelos Quantitativos na Gestão de Custos	9	1	11%
3-Custos da Qualidade	11	1	9%
4-Gestão de Custos Ambientais e Responsabilidade Social	17	3	18%
5-Gestão de Custos e Tecnologia da Informação	14	1	7%
6-Gestão de Custos Logísticos e nas Cadeias Produtivas	6	3	50%
7-Gestão de Custos nas Empresas de Agropecuária e Agronegócios	13	2	15%
8-Gestão de Custos nas Empresas de Comércio e de Serviços	33	16	48%
9-Gestão de Custos nas Empresas do Terceiro Setor	4	0	0%
10-Gestão de Custos no Setor Governamental	22	5	23%

11-Gestão de Custos para Micros, Pequenas e Médias Empresas	16	9	56%
12-Gestão do Conhecimento e Capital Intelectual	13	0	0%
13-Novas Tendências para o Ensino e a Pesquisa na Gestão de Custos	6	0	0%
14-Novas Tendências Aplicadas na Gestão de Custos	49	17	35%
<b>Total</b>	<b>251</b>	<b>75</b>	<b>30%</b>

Os artigos que têm alguma relação com o ABC (75 artigos) foram separados e o seu conteúdo foi analisado, visando avaliar qual a relação de seu texto com o Sistema de Custeio ABC. Com base nessa análise, os mesmos foram separados e classificados nos seis grupos definidos anteriormente, ficando distribuídos conforme dados apresentados na tabela 2.

**Tabela 2: Distribuição dos artigos que tratam do ABC no XI Congresso Brasileiro de Custos de 27 a 30 de julho de 2004**

Grupos	Quantidade de Artigos	% dos Grupos	% s/o Total
Grupo 1	36	48%	14%
Grupo 2	8	11%	3%
Grupo 3	14	18%	6%
Grupo 4	7	9%	3%
Grupo 5	5	7%	2%
Grupo 6	5	7%	2%
Subtotal	75	100%	30%
Outros Artigos	176		70%
<b>Total Artigos</b>	<b>251</b>		<b>100,00%</b>

Após essa classificação por grupo, procedeu-se uma análise mais detalhada do conteúdo dos artigos, buscando-se buscar informações para avaliar as proposições apresentadas. Essa análise foi procedida por grupo, ou seja, não foi objetivo dessa pesquisa avaliar cada artigo individualmente, mais sim verificar se os objetivos propostos pelos artigos foram atingidos e se os mesmos são coerentes com o uso do ABC atualmente.

*Grupo 1: Artigos em que o sistema ABC aparece apenas como citações desse sistema em estudos que têm por objetivo a apresentação de outros sistemas de custeio ou a importância do custo em si.*

Nesse grupo aparece o maior número de artigos que citam o ABC, no total de 36 artigos, representando 14% total dos artigos apresentados no congresso e 48% dos artigos que citam o ABC. Em função do fato dos artigos que compõem esse grupo não tratarem diretamente do uso do ABC, eles acabam contribuindo muito pouco para a análise das proposições que se deseja testar. O que se pode perceber é que o ABC é um sistema muito lembrado pelos pesquisadores, mesmo quando o tema não tem nenhuma relação com seu uso direto. Nesse grupo percebe-se três situações: a) artigos que citavam o ABC de forma muito sutil, quase que imperceptível, b) artigos que apresentavam um estudo sobre outro tema e colocavam que o ABC seria uma boa alternativa de sistema de custeio (mas não justificava o porquê); c) artigos que apresentavam a Teoria das Restrições como sendo o sistema de custeio ideal. Nesses últimos artigos apareciam críticas ao uso do ABC. Um exemplo dessa crítica aparece no artigo apresentado pelo autor Faraj et al (2004), onde ele faz uma citação de Goldratt (autor da Teoria das Restrições e crítico do ABC). Nessa citação, o autor diz que o ABC é um dos maiores adversários da contabilidade de custos, pois ele considera que atualmente a contabilidade de custos tornou-se totalmente obsoleta e a comunidade financeira está dedicada a tentar salvá-la com novos sistemas de custeio, como o ABC. Sem sucesso, pois o rateio de overhead não tem relevância para auxiliar nas decisões. O que se pode concluir com a análise desse grupo é que em muitas situações pesquisadores acabam por referenciar o ABC sem ter maiores conhecimentos sobre ele. Na maioria dos artigos em que o ABC aparece citado, nesse grupo, a sua referência não tem nenhuma representatividade para o

tema abordado, dessa forma, entende-se que os mesmos não merecem maiores análises para o estudo aqui proposto.

*Grupo 2: Artigos em que o sistema ABC aparece como parte de uma revisão bibliográfica sobre sistemas de custeios.*

Esse grupo está composto de 8 artigos, que representam 3% do total de artigos apresentados no congresso e de 11% dos artigos que referenciam o ABC. O que mais se encontrou nesses artigos é uma mera revisão bibliográfica dos conceitos dos principais sistemas de custeio (Absorção, Variável, Padrão, ABC e Teoria das Restrições). Quase na totalidade deles não existe qualquer posicionamento dos autores sobre qual dos sistemas é melhor. A preocupação da maioria está apenas em apresentar um artigo que enfatize a importância das empresas implantarem um sistema de custos. O que se percebeu é que grande parte dos artigos possui um texto bastante limitado, sendo que, a leitura de um livro básico de custos é muito mais proveitoso. Um dos artigos que chamou atenção foi o escrito por Mieski e Giollo, onde os autores apresentam nada menos que seis sistemas de custos (Variável, RKW, Absorção, ABC, ABM e Padrão) em um único estudo de caso. Embora aceitável que várias técnicas possam ser usadas conjuntamente, não se conseguiu perceber, pelo artigo apresentado, como elas seriam usadas, ou seja, o que se pode aproveitar foram os conceitos (conceitos que estão na literatura). Existem alguns artigos que após a revisão bibliográfica colocam que o ABC é o sistema mais adequado para determinadas situações, sem fazer, no entanto, uma defesa consistente do ABC. Em resumo, pode-se dizer que os artigos desse grupo estão mais voltados em desenvolver uma compreensão básica de como os sistemas de custeio em geral funcionam, sendo que alguns com mais ênfase no ABC.

*Grupo 3: Artigos em que o sistema ABC aparece em estudos que possuem como objetivo apresentar como ele funciona e defender a sua implantação.*

Esse é o segundo grupo de maior concentração de artigos (14 artigos), representando 6% do total dos artigos apresentados no congresso e 18% dos artigos que tratam do ABC. A maioria dos artigos se baseiam em literaturas que foram escritas na década de 80 e 90, época em que o ABC apareceu como a grande novidade e solução para a alocação dos custos indiretos. Alguns artigos apresentam exemplos bem desenvolvidos e com coerência entre a teoria e a prática. No entanto, pode-se perceber que a maioria dos exemplos trabalha no plano hipotético, ou seja, com base em alguns dados existentes desenvolvem cálculo do ABC de forma parcial e sem considerar todas as variáveis existentes na prática. É sabido que algumas das grandes dificuldades do ABC estão relacionadas com o levantamento das atividades, estabelecer os direcionadores e mapeamento das tarefas e que isso pode levar vários anos até que se consiga superar essas dificuldades. Então, diante dessas dificuldades, será que é possível um pesquisador conseguir isso num período curto de tempo e fazer um protótipo de implantação do ABC? Entende-se que a maioria dos pesquisadores utiliza esses protótipos como forma de evidenciar as diferenças no tratamento dos dados e as possíveis diferenças nos resultados, caso seja optado pelo uso do ABC. Até aqui, concordamos, pois essa é uma forma pela qual o pesquisador tem para simular um possível resultado como seria caso a empresa optasse pelo ABC. O que discordamos é que, na maioria dos estudos, não se faz nenhuma menção das limitações do estudo, muito pelo contrário, é colocado de uma forma que conduz o leitor concluir que a implantação do ABC é apenas uma simples questão de escolha, quando se sabe que isso não é verdade. A grande maioria dos pesquisadores considera que o ABC é o melhor sistema para distribuição dos custos fixos quando avaliado apenas sob o aspecto técnico. Porém, poucos consideram que quando são avaliados outros aspectos (econômicos, complexidade, estrutura, tempo necessário para a implantação, uso contábil e gerencial etc), ele passa a ter grandes críticos, pois em muitos casos a sua implantação passa a ser inviável, não pelo seu desempenho, mas sim pela relação custo X benefício. Observou que alguns autores estão atentos a esse fato. Para Costa (2004), mesmo tendo apresentado um artigo que

defende o uso do ABC, considera que os contadores que criticam acertadamente os fracos conceitos contábeis que são utilizados para finalidades de gestão, têm mais facilidade para identificar problemas do que para propor soluções efetivas e concretas. Tanto isso é verdade que a única novidade proposta mais a nível operacional do que a nível conceitual na contabilidade de custos é o sistema ABC – Activity Based Costing, mas que já está sendo alvo de algumas críticas até pelos próprios pesquisadores. Em síntese pode-se dizer que as maiores defesas são feitas alegando-se que os sistemas tradicionais, com o aumento dos custos indiretos, não possuem mais condições de dar uma resposta a necessidade em gerar informações de custos confiáveis. Porém boa parte dessas defesas se fundamentos na alegação de que o custeio por absorção (principal alvo do ABC) usa da técnica do rateio para distribuir os custos indiretos, enquanto que, o ABC usa os direcionadores de custos. Só que em muitos dos artigos apresentados usam de exemplos de rastreamentos que não são nada mais do que simples rateios disfarçados. Ao nosso ver, tanto o Absorção como o ABC possuem objetivos em comum, ou seja, a distribuição de custos indiretos, sendo que, em muitos artigos a diferença dos processos utilizados pelos dois sistemas é tão pequena que uma análise mais criteriosa leva a concluir que ambos os sistemas são praticamente idênticos.

*Grupo 4: Artigos em que o sistema ABC aparece em estudos em que têm por objetivo a apresentação de como ficaria o custo de uma determinada empresa ou parte dela se o ABC fosse implantado.*

Esse grupo está composto de 7 artigos, que representam 3% do total de artigos apresentados no congresso e de 9% dos artigos que referenciam o ABC. Dos sete artigos encontrados, o primeiro apresenta dados sobre a implantação do ABC, porém não comenta muito sobre o ABC, sendo que o exemplo prático apresentado é um pouco confuso e não deixa claro se o sistema utilizado pela empresa pode realmente ser classificado como ABC. No segundo artigo, o autor coloca que a empresa onde fez a pesquisa usa o ABC e o ABM. No entanto, pelos dados apresentados não existem indícios do seu uso. Apresenta uma situação contraditória ao apresentar a metodologia utilizada para a formação do preço de venda, onde é utilizado o rateio de todas as despesas fixas tomando-se por base o faturamento. O ABC condena veemente qualquer tipo de rateio, mais ainda com base em estimativa de faturamento. O terceiro, demonstra um exemplo de uso de ABC em um determinado setor da empresa pesquisada, porém, pelos dados apresentados evidencia que, na prática, a empresa está usando o Custeio por Absorção e não o ABC. O quarto, apresenta um estudo de caso sobre como ficaria o custo em uma determinada empresa caso fosse implantado o ABC. Porém o estudo é muito superficial, não dando condições para avaliar se realmente o estudo de caso tratou sobre a implantação do ABC. O quinto, aborda a implantação do ABC em terminais de contêineres. No entanto, só fica no plano teórico, não sendo possível concluir se a empresa realmente possui o ABC ou se o estudo é uma prescrição para uma futura implantação. O sexto artigo trata da implantação do ABC em uma maternidade e apresenta um exemplo prático de como ficaria caso ele fosse implantado. Embora o artigo não trate de um estudo de caso onde o ABC está em uso e apresenta uma boa consistência nos dados e metodologia apresentada, sendo possível perceber que o pesquisador conhece o ABC, bem como, fica evidente o uso do ABC no desenvolvimento estudo. O sétimo e último artigo desse grupo, apresenta apenas uma pesquisa onde é feita uma revisão teórica sobre o ABC e afirma que, no Brasil, vem crescendo o interesse de seu uso, porém não apresenta nenhum dado para confirmar essa afirmação. Após a análise dos sete artigos pode-se concluir que quase a totalidade deles não trata de estudos de casos onde o ABC foi implantado, o que evidencia um desvio de objetivos propostos pelas pesquisas.

*Grupo 5: Artigos que apresentam pesquisas de estudos de casos onde o ABC foi implantado (total ou parcial)*

Nesse grupo foram localizados 5 artigos, representando 2% do total de artigos

apresentados no congresso e de 7% dos artigos que tratam do ABC. Pretende-se fazer uma análise mais detalhada sobre os artigos que fazem parte desse grupo, visto que, eles apresentam pesquisas baseadas em estudos de casos reais, que teoricamente, juntamente os artigos do grupo 6, contêm informações mais adequadas para a avaliação das proposições apresentadas. Os cinco artigos classificados nesse grupo serão objeto de análise individual.

*Artigo 1: Aplicações das informações do custeio ABC no orçamento de uma companhia de seguro saúde : Autores ACCORSI, André e SILVEIRA NETO*

Os autores relatam um caso bem sucedido de implantação do sistema ABC, sendo que, evidenciam um grande ganho para fins gerenciais. O artigo fica no plano teórico, não dando maiores informações de como ele foi aplicado, apenas evidenciam que o ABC foi de grande utilidade. A nosso ver, é possível que a avaliação dos autores foi um pouco passional, pois chegaram a fazer a seguinte afirmação: “A empresa de seguro saúde, objeto deste estudo, esteve prestes a ter a sua operação descontinuada enquanto ainda não dispunha de um sistema de informação que adequadamente registrasse o real comportamento dos seus custos. Após a implantação do ABC, que forneceu uma visão mais acurada da operação, a empresa não só permaneceu no mercado como também melhorou bastante sua posição em relação aos concorrentes”. Essa afirmação nos parece muito estranha, pois entendemos que o sistema de custeio não tem o poder, por si só de reverter essa situação.

*Artigo 2: Aplicabilidade do custeio ABC em atividades: comparação entre hospital público e privado. Autores: RAIMUNDINI, Simone Letícia; STRUETT, Mirian Aparecida Micarell; BOTELHO, Ernani Mendes; SOUZA, Antônio Artur de; REIS, Luciano Gomes dos*

Esse artigo apresenta uma grande contradição, pois seu título informava que o artigo vai tratar da aplicabilidade do custeio ABC, no entanto, o artigo é contraditório, pois a parte teórica se desenvolve utilizando-se conceitos relacionados com o ABC, porém a parte prática é toda ela desenvolvida utilizando-se a técnica da margem de contribuição. A margem de contribuição é técnica utilizada pelo custeio variável e não pelo ABC, até porque, para se calcular a margem de contribuição não devem ser considerados os custos fixos (na maioria deles indiretos). Já o forte do ABC é os critérios que ele utiliza (direcionadores de custos) para distribuir os custos indiretos. Diante disso, fica evidente que, os autores desconhecem o uso dos sistemas de custeio e acabaram por confundir dois sistemas antagônicos e que nos leva a questionar se não existem outros estudos semelhantes, onde se afirma que o ABC está sendo usado em uma determinada empresa sem, no entanto, se quer conhecer em profundidade os pressupostos necessários para a existência do ABC.

*Artigo 3: Aplicação do custeio baseado em atividades (ABC) no processo de armazenagem de empresa distribuidora de mercadorias: Autores: WERNKE, Rodney e BORNIA, Antonio C.*

Este artigo apresenta um estudo de caso de implantação do ABC realizado na empresa “Beta” (nome fictício) que atua na distribuição de mercadorias como medicamentos e perfumarias. Sediada em cidade do litoral catarinense, tal organização atende principalmente uma clientela composta por farmácias, hospitais (públicos e privados), supermercados e mercearias localizados nos estados de Santa Catarina, Paraná e Rio Grande do Sul. O artigo está bem elaborado, tanto na parte teórica como desenvolvimento da parte prática, apresentando consistência entre revisão teórica e a apresentação dos dados numéricos. O artigo transmite certa segurança que o estudo realmente levou em consideração um caso verídico de uso do ABC, bem como se percebe que os autores dominam o uso do ABC.

*Artigo 4: Controle estratégico de custos em uma empresa do segmento de segurança: Autor: DIEHL, Carlos Alberto*

Segundo o autor a pesquisa foi realizada em uma empresa que atua nas áreas de vigilância, portaria, monitoramento e ensino na área de segurança. Atua no mercado há cerca de trinta anos e possui em torno de cinco mil funcionários. A sede corporativa está localizada

no Rio Grande do Sul. A pesquisa não teve por objetivo apresentar o funcionamento do ABC, mas de evidenciar a importância do controle estratégico de custos. Esse artigo foi classificado nesse grupo, pois o autor informa que o sistema de ABC está em fase de implantação, mesmo não existindo informações do atual estágio de implantação, considerou-se importante classificá-lo nesse grupo como forma de evidenciar uma pesquisa em uma empresa que está implantando o ABC. Porém, é ressaltar que não se tem conhecimento do que o autor considera como ABC, visto que, em outros estudos foram encontradas interpretações totalmente errôneas quanto ao que vem a ser ABC na sua amplitude.

*Artigo 5: Definição do nível de detalhamento das atividades de um sistema de custeio ABC. Autores: SILVEIRA NETO, Manoel Pinto e BEZERRA, Francisco Antonio*

O autor fez sua pesquisa através de um estudo de caso onde buscou descobrir qual o nível de detalhamento adequado para a base de atividades de um sistema de custeio ABC, ou ainda, qual a relação do nível de detalhamento da base de atividades com a qualidade dos resultados obtidos pelos sistemas implementados nas organizações examinadas. Qualidade esta avaliada com base no cumprimento das expectativas com relação às informações disponibilizadas pelo sistema e pela sua facilidade de manutenção. O estudo examinou os sistemas de custos das sete organizações estudadas e suas condições atuais de manutenção, além da observação direta e participante nos projetos de implantação daqueles sistemas (três seguradoras e quadro bancos). A pesquisa teve por objetivo avaliar o nível de detalhamento das atividades na aplicação do ABC. O estudo faz uma revisão teórica do ABC e em seguida apresenta os dados da pesquisa, onde fica evidenciado que uma empresa (seguradora) considera o nível de detalhamento alto; duas baixo (uma seguradora e um banco), as demais consideram o nível adequado (uma seguradora e três bancos). Embora a pesquisa não entre em detalhes sobre o funcionamento do ABC, foi possível perceber que os dados apresentados conduzem a uma conclusão que as empresas pesquisadas realmente estão usando o ABC.

*Grupo 6: Artigos que apresentam pesquisas de campo sobre a aceitação do ABC como sistema de custeio.*

Nesse grupo também foram localizados 5 artigos, representando 2% do total de artigos apresentados no congresso e de 7% dos artigos que tratam do ABC. Da mesma forma que do grupo anterior, pretende-se fazer uma análise mais detalhada sobre os artigos que fazem parte desse grupo, visto que, eles apresentam pesquisas que evidenciam como está a aceitação do ABC no meio empresarial.

*Artigo 1: Análise da aplicabilidade do sistema ABC em hospitais e congêneres. Autores: Autores: "RAIMUNDINI, Simone Letícia; STRUETT, Mirian Aparecida Micarell; BOTELHO, Ernani Mendes; SOUZA, Antônio Artur de; REIS, Luciano Gomes dos*

Este artigo apresenta uma pesquisa bibliográfica, casos nacionais e internacionais, com o objetivo de analisar os resultados apurados na aplicação do sistema de custeio baseado em atividades (ABC) em hospitais e congêneres. A utilização do sistema ABC em empresas industriais e de serviços, como ferramenta de gestão financeira, tem sido sobre a perspectiva desse sistema aproveitar de forma mais completa as tecnologias disponíveis e gerar informações mais adequadas para a gestão de custos e tomada de decisão. Essa pesquisa conseguiu levantar vários casos onde o ABC foi aplicado com sucesso em hospitais e congêneres, porém, em momento algum faz menção de quantos hospitais possuem o ABC e quantos estão satisfeitos e quantos não. Diante disso, essa pesquisa apenas serve para concluir que o ABC tem apresentado bons resultados em hospitais, porém não nos fornece muitas informações para serem consideradas na avaliação desse sistema junto a esse segmento de atividade.

*Artigo 2: Aplicação de sistemas de custos: um estudo nas unidades hospitalares de Natal/RN. Autores: CABRAL, Maria da Conceição e BATISTA, Halcima Melo*

Este artigo teve como objetivo investigar se as empresas hospitalares do município de

Natal, Estado do Rio Grande do Norte, possuem um sistema de custos e se os gestores dessas empresas utilizam os relatórios gerados por esse sistema na tomada de decisão. Os resultados do estudo indicam uma situação de pouca utilização do sistema de custos para orientar a gestão das empresas da área hospitalar. Vale salientar que, mesmo nas empresas que adotam o sistema de custos, observa-se fragilidade na sua utilização, tanto pela resistência dos colaboradores quanto pela deficiência de profissionais dotados de competências e habilidades para operar o sistema de custos. A pesquisa informa que foram pesquisados sete hospitais, sendo que, um deles não tem nenhum tipo de sistema de controle de custos; quatro não possuem sistemas de custos, mas controlam seus custos através de planilhas eletrônicas. E apenas dois hospitais possuem sistemas de custos, sendo que, não existe a informação quais são os sistemas utilizados por estes dois hospitais. Os autores reconhecem a situação crítica em relação à falta de sistemas de custos, sendo que, eles recomendam a utilização do sistema de Custeio ABC, mesmo sendo considerado por eles como um sistema oneroso para a empresa, por tornar-se indispensável para saber quanto custa cada paciente. Essa pesquisa evidencia duas situações problemáticas: 1) muitas organizações atualmente ainda não possuem um sistema de custos; 2) que muitos pesquisadores consideram o ABC como a “bola sete”, ou seja, entendem que se uma empresa não tem um sistema de custos deve partir diretamente para o ABC. A nosso ver o ABC é um bom sistema, porém, antes de ser implantado, a empresa deve passar por uma mudança de cultura quanto ao controle de custos. Para isso, o sistema por absorção tende a ser um caminho inicial mais adequado.

*Artigo 3: Pesquisa empírica sobre a utilização de métodos de custeio em hotéis e pousadas da cidade de Maceió/AL. Autores: CALAZANS, Cleverton Fonseca; GONÇALVES, Erica dos Santos; BUARQUE, Rejane Cristina Sarmento; VASCONCELOS, Isaac Soares; BARBOSA, Andréa Rodrigues*

Este artigo tem por objetivo destacar, com base na pesquisa empírica de Calazans e Vasconcelos (2003) - realizada através de entrevistas pessoais com 25 empreendimentos turísticos (hotéis e pousadas) cadastrados no banco de dados da SETURES (Secretaria do Estado de Turismo e Esportes) de Alagoas onde fica evidente que a maioria dos gestores do setor hoteleiro da cidade de Maceió/AL desconhecem a utilização de sistemas de custeio. Esse desconhecimento fica evidenciado quanto os autores colocam que grande parte dos respondentes (55%) afirmaram utilizar a Estimativa como alternativa de controle de custos. Em contrapartida, apenas 9% afirmou a utilização do custeio variável e 36% o custeio ABC. Porém, segundo os autores, apesar de 36% dos respondentes indicarem a utilização do custeio ABC, foi constatado nas entrevistas que o percentual de 36% não é válido porque o método ABC é praticamente desconhecido pela maioria dos respondentes, inclusive alguns questionaram sobre ABC como sendo um controle qualquer de gastos no setor de A (alimentos), B (bebidas) e C (controle). Esse aspecto, segundo os autores, é confirmado ao confrontar essa resposta com o questionamento sobre as abordagens gerenciais conhecidas pelos gestores hoteleiros que evidenciou um pequeno percentual de respondentes (9%) sendo conhecedores do custeio ABC. Este fato comprova que praticamente a maioria dos respondentes não utilizam métodos de custeio, inclusive se apenas 9% conhecem o ABC, então apenas 9% poderiam utilizá-lo. Parece-nos que os resultados dessa pesquisa escancara uma situação onde muitos consideram que o ABC é ainda pouco conhecido e muitas vezes confundidos com outras técnicas denominações que levam a mesma sigla (Curva ABC, por exemplo). Também se pode observar que muitos dizem que usam o sistema ABC sem se quer conhece-lo. Isso pode ser por um erro de interpretação ou para demonstrar que possui um sistema “inovador” de sistema de custeio. Essa última situação, provavelmente, seja mais comum entre os que não conhecem bem o sistema ABC e por isso tenham receio de dizer que não utiliza esse sistema por não ter argumentos para justificar o seu não uso.

*Artigo 4: Pesquisa nas maiores empresas de Santa Catarina evidencia que o ABC*

(Activity Based-Costing) é a ferramenta ideal para determinar o mix de produção e comercialização. Autores: MOROZINI, João Francisco; GUTH, Sergio Cavagnoli; PINTO, Marcos Moreira; THEODORO, Aldecir Jose.

Este artigo replicou a pesquisa feita sobre a aceitação do ABC, realizada Carlos Yorghi Khoury em 1996, numa pesquisa aplicada as 500 maiores empresas do Brasil. O estudo Buscou replicar essa pesquisa nas maiores empresas catarinenses, a fim de observar se os resultados obtidos na pesquisa de 1996 assemelham-se aos obtidos na pesquisa com as empresas catarinenses. O objetivo do presente artigo é demonstrar que o ABC (Activity-Based Costing) vem ao longo dos anos sendo tratado como simplesmente “Sistema de Custeio” o qual este estudo evidencia não ser esse o seu papel principal. A pesquisa foi realizada em 81 empresas, sendo que, a tabela 3 apresenta os resultados em relação à utilização, segundo a pesquisa dos autores.

**Tabela 3 - Empresas com experiência em relação ao sistema ABC**

<b>Experiência em relação ao sistema ABC</b>	<b>Nº empresas</b>	<b>%</b>
Empresas que não tinham ouvido falar do sistema ABC	6	7,00
Empresas que tinham ouvido falar,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 implantaram o 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

Fonte: *Modrozini; Guth; Pinto; Theodoro (2004)*

Pelos dados constantes na tabela 3 pode-se observar que das 81 empresas, 47, mesmo conhecendo o ABC, não possuem interesse em implantar o sistema. Esse grupo é bastante representativo, pois corresponde a 58% das empresas pesquisadas. Se somado com o grupo das empresas que avaliaram a sua implantação e decidiram não implantar (12 empresas), teremos 75% das empresas pesquisadas que não desejam implantar o ABC. Se considerarmos que apenas 6 empresas não conheciam o ABC e que somente 10 empresas estão utilizando o ABC (totalizando 12%), podemos concluir que o baixo uso entre as empresas pesquisadas não está no fato das mesmas não conhecerem o ABC, mas sim por uma questão de opção. A pesquisa não informa se os resultados obtidos nessa pesquisa são semelhantes ao que foram obtidos na pesquisa original aplicada em 1996. No entanto, a análise do artigo 5 (a seguir) apresenta os dados da pesquisa de 1996, onde pode-se observar que os resultados levantados pela pesquisa realizada por Yorghi Khoury são semelhantes aos resultados apresentados na pesquisa realizada com as empresas catarinenses.

*Artigo 5: Utilização do sistema de custeio ABC no Brasil: uma Survey entre as 500 maiores empresas. Autores: PAMPLONA, Edson de Oliveira; SANTOS, Mayara Cristina Seixas; AZEVÊDO, Henrique Siqueira de.*

Este artigo tem por objetivo proporcionar uma visão geral sobre a utilização de o Sistema de Custeio Baseado em Atividades (ABC – Activity-Based Costing) - entre as 500 maiores empresas brasileiras com base na revista Exame: MELHORES E MAIORES de 2002, através de uma pesquisa realizada em 2003.

A primeira informação importante apresentada por esse artigo é a transcrição de informações sobre a pesquisa feita em 1996 por Carlos Yorghi Khoury , a qual está reproduzida na tabela 4.

Observa-se que aqui também o percentual de empresas que desconhecem o sistema é baixo (7%), já o percentual de empresas que não tinham considerado o ABC é de 34% e de 28% das que estavam avaliando o sistema. Sendo que, 9% rejeitaram a sua implantação e

18% tinham implantado ou estavam implantando. Havia ainda, 4% de empresas que tinha decidido implantá-lo.

**Tabela 4: Resultados da pesquisa realizada em 1996 por Carlos Yorghi Khoury**

Número de empresas pesquisadas	500
Número de empresas que responderam à pesquisa	283
Taxa de resposta	57%
Empresas que desconhecem o ABC	7%
Empresas que não tinham considerado o ABC	34%
Empresas que estavam avaliando o ABC	28%
Empresas que tinham decidido utilizar o ABC	4%
Empresas que tinham avaliado e rejeitaram ABC	9%
Empresas que tinham implantado ou estavam implantando ABC	18%
Empresas que abandonaram o ABC	1%
Total	100%

Fonte: Khoury, apud Pamplona; Santos; Azevedo (2004)

A tabela 5 evidencia um comparativo entre as duas pesquisas (1996 e 2003) apresentado pelos autores em seu estudo.

**Tabela 5: Comparação entre as pesquisas realizadas no Brasil em 1996 e 2003**

Setor	Automotivo/ Autopeças		Eletroeletrônicos		Siderurgia/ metalurgia		Serviços	
	1996	2003	1996	2003	1996	2003	1996	2003
Não ouviram falar	11%	9%	5%	20%	0%	0%	11%	15%
Não se interessaram	28%	45%	41%	20%	27%	0%	39%	23%
Estão Avaliando	22%	18%	23%	0%	23%	67%	44%	23%
Decidiram não utilizar	6%	18%	14%	40%	5%	17%	6%	23%
Decidiram utilizar	6%	-	5%	-	5%	-	0%	-
Estão atualmente implantando	11%	9%	9%	0%	32%	0%	0%	0%
Estão utilizando	11%	0%	5%	20%	9%	17%	0%	15%
Decidiram abandonar	6%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%

Fonte: Pamplona; Santos; Azevedo (2004)

Os dados constantes na tabela 5 evidenciam que ocorreu uma redução na utilização do ABC por parte das empresas do setor automotivo e autopeças. Nos demais setores analisados percebe-se um aumento no uso do ABC. Um dado que chama bastante atenção é o grande aumento de número de empresas que decidiram não utilizar o ABC. Essa rejeição aparece em todos os setores, sendo que, o aumento, no setor de serviços chega a ser de praticamente de 300%. Estranhamente, em um setor onde o ABC tem apresentados bons resultados. Outro dado que chama atenção é o número de empresas que atualmente estão implantando vem caindo em todos os setores, sendo que, apenas no setor automotivo/autopeças existem empresas que estão com processos de implantação atualmente.

Essa pesquisa evidencia que o ABC é um sistema que não tem uma boa aceitação, mesmo entre as maiores empresas brasileiras (empresas que teoricamente possuem as melhores condições, tanto técnicas como financeiras para avaliar e implantar o ABC). Diante disso, é necessário ter algumas precauções ao se defender o seu uso, pois seria um erro sair defendendo sua implantação de forma indiscriminada.

## **6-Análise das proposições**

A P1 foi confirmada visto que, dos 39 que possuem como tema o ABC , praticamente 75% deles (29 artigos) apenas ficaram no plano teórico e apenas 25% (10 artigos) fizeram pesquisas de campo para avaliar o uso do ABC.

A P2 também foi confirmada, pois quatorze artigos ficaram apenas no plano teórico com algum detalhamento prático. Sete artigos apresentaram como o ABC funciona utilizando-se de casos hipotéticos, sendo que, apenas cinco artigos apresentaram estudos de casos reais. Diante dessa situação, observa-se que a maioria dos estudos não estão voltados à análise de casos reais, mais sim uma mera divulgação de como o sistema funciona, porém de forma simples, sem levar em consideração as reais dificuldades encontradas no seu uso na prática.

A P3 também foi confirmada. Todos os artigos analisados que tinham como tema pesquisas de campo apresentadas sobre do ABC evidenciaram que a grande maioria dos administradores não utiliza o ABC. Com exceção da pesquisa realizada na cidade de Maceió (artigo 3), onde grande parte dos proprietários dos hotéis não conhecia o ABC, as demais pesquisas evidenciaram que a grande maioria conhece o ABC, mas possui razões suficientes para não utiliza-lo.

## **7- Conclusões**

Que as empresas necessitam de um sistema de custos certamente ninguém discute. Porém afirmar que um determinado sistema é melhor que o outro, ou ainda, afirmar que as empresas devem deixar de lado os sistemas tradicionais, por serem eles ultrapassados e optarem pelo ABC, parece ser algo extremo e sem muito fundamento. Segundo o professor Reinaldo Guerreiro, cada sistema tem suas aplicações mais adequadas em função do tipo de informação que necessitamos. Ele fez uma analogia entre os sistemas de custeio e os aparelhos de medição (barômetro e termômetro). Segundo ele, se desejarmos medir a temperatura, o melhor aparelho é o termômetro. Já se o objetivo é medir a pressão atmosférica, temos que usar o barômetro. E que cada aparelho é melhor que o outro na sua função específica, mas nenhum deles tem condições de fazer com eficiência as duas coisas. Da mesma forma são os sistemas, ou seja, em muitas situações o ABC é melhor; em outras o Absorção apresenta maior vantagem; já algumas o Variável se apresenta como o melhor sistema. Diante disso, afirmar que o ABC é o melhor de todos os sistemas é, no mínimo, uma afirmação precipitada (GERREIRO, 2003).

Em relação aos artigos analisados, podemos concluir que a maioria dos artigos são escritos sem muito critério científico, parecendo que o objetivo maior é incluir o artigo nos anais do congresso e usufruir dos benefícios dessa inclusão. Apenas uma pequena parte dos artigos apresentados realmente possuem um estudo mais comprometido com a ciência e a gestão de custos na prática.

Entende-se que os autores dos artigos deveriam ser mais criteriosos aos escreverem seus artigos, buscando avaliar com mais profundidade a realidade empresarial antes defender de forma genérica o uso do ABC ou, pior, criticar os que ainda não estão usando, como se estes estivessem usando sistemas ultrapassados. É possível que a maioria dos que escrevem esse tipo de artigo, se quer tiveram contato com um caso real de funcionamento do ABC, sendo que, suas afirmações e conclusão são feitas com base em rápidas leituras de livros e periódicos.

Diante disso, conclui-se que o ABC pode ser muito eficiente em algumas situações (existem pesquisas que comprovam isso), no entanto, em pesquisas de opinião (exemplo das pesquisas realizadas entre as 500 maiores empresas do Brasil e as 81 maiores de Santa Catarina), elas têm demonstrado que o ABC não é o sistema preferido pela maioria, mesmo juntos aos administradores que demonstram conhecer o funcionamento o ABC.

### Referências Bibliográficas.

- BORNIA, Antonio Cezar. Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas. Porto Alegre: Bookman, 2002.
- BRIMSON, James A. Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades. São Paulo: Altas, 1996.
- CHING, Hong Yuh. Gestão baseada em custeio por atividades – activity based management. São Paulo: Altas, 1995.
- COGAN, Samuel. *Custos e preços: formação e análise*. São Paulo: Pioneira, 1999.
- COGAN, Samuel. Activity-based costing (ABC): a poderosa estratégia empresarial. 2 ed. São Paulo: Pioneira, 1995.
- FARAJ, Rihani Câmara Aby et al. *A teoria das restrições aplicada em uma empresa de lavagem de veículos*. In: XI CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 2004, Porto Seguro. Anais eletrônicos.... Porto Seguro: 2004. Disponível em: <<http://www.abcustos.org.br>> Acesso em: 10 jul.2004.
- GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W. *Contabilidade gerencial*. 9 ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.
- GUERREIRO, Reinando. Palestra de abertura do X Congresso Brasileiro de Custos: Guarapari, 2003.
- LEONE, George S. G. *Curso de contabilidade de custos*. São Paulo: Atlas, 1997.
- MAHER, M. Contabilidade de custos: criando valor para a administração. São Paulo: Atlas, 2001
- MATINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MILESKI, Adriano e GIOLLO, Paulo Roberto. *Controle e gerenciamento de custos para instituições de ensino*. In: XI CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 2004, Porto Seguro. Anais eletrônicos.... Porto Seguro: 2004. Disponível em: <<http://www.abcustos.org.br>> Acesso em: 10 jul.2004.
- MONDEN, Yasuhiro – Sistemas de redução de custos: custo-alvo e custo kaizen. Porto Alegre: Bookman, 1999.
- MOROZINI, João Francisco; GUTH, Sergio Cavagnoli; PINTO, Marcos Moreira; THEODORO, Aldeci Jose. Pesquisa nas maiores empresas de Santa Catarina evidencia que o ABC (Activity Based-Costing) é a ferramenta ideal para determinar o mix de produção e comercialização. In: XI CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 2004, Porto Seguro. Anais eletrônicos.... Porto Seguro: 2004. Disponível em: <<http://www.abcustos.org.br>> Acesso em: 10 jul.2004.
- NAKAGAWA, Masayuky. *ABC Custeio baseado em atividades*. São Paulo: Atlas, 1995.
- OSTRENGA, Michael R. et al. *Guia da Ernst & Young para gestão total dos custos*. 2 ed. Rio de Janeiro: Record, 1994.
- PAMPLONA, Edson de Oliveira; SANTOS, Mayara Cristina Seixas; AZEVÊDO, Henrique Siqueira de. *Utilização do sistema de custeio ABC no Brasil: uma Survey entre as 500 maiores empresas*. In: XI CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 2004, Porto Seguro. Anais eletrônicos.... Porto Seguro: 2004. Disponível em: <<http://www.abcustos.org.br>> Acesso em: 10 jul.2004.

SHANK, Jpohn K.; GOVINDARAJAN, Vijay – *A revolução dos custos*. 4 ed. São Paulo: Campus, 1997.

WERNKE, Rodney. *Gestão de custos: uma abordagem prática*. São Paulo: Atlas, 2001.