

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.

João Francisco Morozini

Marcos Moreira Pinto

Sérgio Cavagnoli Guth

Aldecir Jose Theodoro

Dr.-Núcleo de Pesquisa em Tecnologias de Gestão - Universidade do Vale do Itajaí

Resumo:

A nova abordagem requerida na administração dos custos necessita de maior controle sobre os custos indiretos, que hoje são muito mais significativos, fez surgir uma necessidade de apuração de custos mais precisos. Esse método é o custeio baseado em atividades - ABC (Activity Based Costing), o qual foi investigado por Carlos Yorghi Houry em 1996, numa pesquisa aplicada as 500 maiores empresas do Brasil. Buscou-se neste trabalho replicar essa pesquisa nas maiores empresas catarinenses, a fim de observar se esses resultados obtidos 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. Para justificar nossa afirmativa, demonstraremos dados e comparações dos resultados da pesquisa nas 500 maiores empresas do Brasil com as maiores empresas de Santa Catarina que evidenciam o uso do ABC (Activity-Based Costing) como sistema de custeio.

Palavras-chave:

Área temática: *Novas Tendências Aplicadas na Gestão de Custos*

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.

Resumo:

João Francisco Morozini

Universidade Estadual do Centro-Oeste
jmorozini@unicentro.br

Marcos Moreira Pinto

Universidade Regional de Blumenau

Sergio Cavagnoli Guth

Universidade Regional de Blumenau

Aldecir Jose Theodoro

Universidade Regional de Blumenau

A nova abordagem requerida na administração dos custos necessita de maior controle sobre os custos indiretos, que hoje são muito mais significativos, fez surgir uma necessidade de apuração de custos mais precisos. Esse método é o custeio baseado em atividades - ABC (*Activity Based Costing*), o qual foi investigado por Carlos Yorghi Khoury em 1996, numa pesquisa aplicada as 500 maiores empresas do Brasil. Buscou-se neste trabalho replicar essa pesquisa nas maiores empresas catarinenses, a fim de observar se esses resultados obtidos 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. Para justificar nossa afirmativa, demonstraremos dados e comparações dos resultados da pesquisa nas 500 maiores empresas do Brasil com as maiores empresas de Santa Catarina que evidenciam o uso do ABC (*Activity-Based Costing*) como sistema de custeio.

Área Temática: Novas Tendências Aplicadas na Gestão de Custos

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.

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, o custo das mercadorias vendidas no caso das empresas comerciais e outros critérios.

A nova abordagem requerida na administração dos custos, voltado 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, por meio de maior número de bases.

De acordo com Brimson (1996), “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).” Chalos (1992) 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”.

O objetivo do presente artigo é demonstrar que o ABC (*Activity-Based Costing*) vem ao longo dos anos sendo tratado como “Sistema de Custeio” o qual julgamos não ser esse o seu papel principal. Para justificar nossa afirmativa, demonstraremos dados de uma pesquisa realizada em Santa Catarina e comparada com outras pesquisas que evidenciam o uso do ABC (*Activity-Based Costing*) como sistema de custeio, e as dificuldades em sua implantação e manutenção.

Nossa proposta para o ABC (*Activity-Based Costing*), é geração de informações com finalidade de auxiliar os gestores das empresas para melhorar o processo de tomada de decisão, baseada em indicadores de desempenho precisos e confiáveis.

A pesquisa

Apesar de o sistema de custos ABC ter sofrido constantes refinamentos nestes últimos anos, as controvérsias sobre sua utilização continuam. Várias pesquisas, conforme publicado por Carlos Yorghy Khoury na RAE - Revista de Administração de Empresas, da Fundação Getúlio Vargas, (1999), foram realizadas e publicadas nos Estados Unidos, Inglaterra, Canadá, Brasil, entre outros, sobre a utilização do ABC como sistema de custeio pelas empresas, as quais mostraram que as empresas na Inglaterra são as que mais têm aceitado e adotado esse método, seguidas das empresas nos Estados Unidos.

No Brasil, a pesquisa foi por ele realizado em 1996 nas 500 maiores empresas relacionadas na Revista Exame – Melhores e Maiores, a qual 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 conseguida 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.

Destacou-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% das empresas possuem entre 500 e 2000 empregados. Do total, 82% possuem até 2000 empregados e 2% acima de 10.000 empregados.

Descrição e Análise dos Dados Coletados

Os dados da pesquisa foram tabulados e analisados enfocando a experiência das empresas em relação à utilização do ABC de forma tradicional, ou seja, como sistema de custeio, 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 depois de implantado por empresas catarinenses, importância do ABC para tomada de decisão e principalmente pela alegação das empresas de ter conhecimento do ABC como sistema de custeio.

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 tradicionalmente conhecido como sistema de custeio, conforme mostra a Quadro 1.

Quadro 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,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

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.

Perguntou-se a essas empresas sobre as razões pelas quais não se interessaram em adotar esse sistema, cujas respostas constam na Quadro 2.

Quadro 2 – Razões pelas quais as empresas não se interessaram pelo 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 se observa 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 Quadro 3.

Quadro 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 significativo nas respostas.

Quanto à importância do sistema de custos para a tomada de decisão, a Quadro 4 mostra as respostas a esta questão.

Quadro 4 – 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	100,00

Nesse universo, 75% das empresas consideraram muito importante e de alta prioridade o sistema de custos na tomada de decisão; 23% acham importante, mas não altamente prioritário; e apenas 1% consideram-no sem importância, demonstrando a importância que os custos assumem nas suas atividades econômicas.

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 Quadro 5 mostra como são controlados os custos indiretos das empresas.

Quadro 5 – 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, faz o controle dos custos indiretos comparando-os com o orçamento, e 40% das empresas comparam-nos com o exercício anterior.

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.

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 está na Quadro 6.

Quadro 6 – Razões que fizeram sua empresa implantar o sistema ABC

Razões da implantação do 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 em número às 28 empresas que consideraram alguma vez implantar o sistema ABC, em razão de essas empresas apresentarem mais de uma razão.

Predomina o fator “análise do lucro mais acurado para tomada de decisão”, 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 representa o motivo mais significativo, provavelmente devido ao fato de o 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 pelo Quadro 06.

Nível de conhecimento sobre o ABC nas empresas de Santa Catarina

O Quadro 7 mostra o conhecimento do sistema ABC pelas empresas de Santa Catarina que foram pesquisadas.

Quadro 7 – 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

Quadro 8 - 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 à organização, o que pode caracterizar a falta de um conhecimento mais aprofundado dos funcionários da empresa sobre o funcionamento operacional do sistema ABC.

Razão do abandono do ABC depois de implantado por empresas catarinenses

O Quadro 9 evidencia as empresas que implantaram ou estão implantando o sistema ABC e as que abandonaram a sua implantação.

Quadro 9 – 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.

Quadro 10 – Empresas que rejeitaram e empresas que abandonaram o sistema ABC

Pesquisa em Pesquisa Rejeição e abandono do sistema ABC	Santa Catarina	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%.

No Quadro 11 mostra se o sistema ABC, em Santa Catarina, bem como no Brasil, suplementou ou substituiu o sistema tradicional de custos.

Quadro 11 – O sistema abc suplementou ou substituiu o sistema de custos tradicional

Pesquisa em Pesquisa		
Suplementação ou substituição do sistema ABC	Santa Catarina	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 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, em que o percentual para suplementar as informações foi de 64%.

Com relação à integração do sistema ABC com outros sistemas, os números da pesquisa são evidenciados na Quadro 12.

Quadro 12 – Integração do sistema abc com outros sistemas

Pesquisa em Pesquisa		
Integração do sistema ABC	Santa Catarina	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.

O Quadro 13 mostra os dados comparativos de Santa Catarina e do Brasil sobre a acurácia do sistema de custos usado pelas empresas.

Quadro 13 – Avaliação da acurácia do sistema de custos empregado pelas empresas

Pesquisa em Pesquisa	Santa Catarina	Brasil
Acurácia do sistema de custos empregado		
Muito inaccurado	4%	2%
Razoavelmente inaccurado	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 nas pesquisadas no Brasil, no que concerne a avaliação da acurácia do seu sistema de custos.

Resultado da Pesquisa

O presente trabalho teve como objetivo verificar a relação de aceitação e utilização do sistema de custeio baseado em atividades – ABC (Activity Based Costing) nas maiores empresas de Santa Catarina, o que constitui 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 por meio 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.

Com base na análise dos dados coletados nestas empresas, ficou evidente que há uma relação nas respostas fornecidas pelas empresas de Santa Catarina com a pesquisa realizada nas maiores empresas do Brasil por Carlos Yorghi Khoury na utilização do ABC (Activity Based Costing) como simplesmente sistema de custeio.

Interpretação da Pesquisa

Após um grande estudo sobre os dados coletados nas empresas de Santa Catarina, e comparado com o resultado da pesquisa realizada por Carlos Yorghi Khoury concluímos que há uma distorção na interpretação da utilização e aplicação do ABC (Activity Based Costing), onde todas as bibliografias existentes até o momento, tratam o ABC como apenas mais um sistema de custeio, incluindo as duas pesquisas realizadas, e já comentadas anteriormente.

Na nossa visão, o ABC (Activity Based Costing) não pode ser tratado como simplesmente um sistema de custeio, pelos seguintes motivos:

a) Interpretação do Quadro 1: Observou-se que 58% das empresas tinham ouvido falar do sistema ABC, mas não se interessaram em adotá-lo como sistema de custeio e outros 15% decidiram definitivamente não utilizá-lo como sistema de custeio, fechando com apenas esses dois itens 73% de aversão sobre o ABC. Com esse percentual evidenciamos que o foco do ABC como apenas como sistema de custeio está errado.

b) Interpretação do Quadro 2: Entre os itens mais significativos das razões pelas quais as empresas não se interessam em utilizar o ABC estão: As empresas já possuem um sistema de custeio que atende as necessidades da empresa, o ABC como sistema de custeio é muito complexo e o ABC não é adequado para o seu negócio, esses três itens fecham em 60% no desinteresse do ABC como sistema de custeio, portanto na maioria das respostas o ABC não serve como sistema de custeio permanente.

c) Interpretação do Quadro 3: Como principal característica motivadora para o uso do ABC a pesquisa nos mostra com 57% a “análise do lucro mais acurada para tomada de decisões sobre que produto produzir ou comercializar, sobre que produto vender ou qual serviço fornecer. Aqui já começa nossa interpretação sobre o ABC como ferramenta ideal para determinar o mix de produção ou comercialização, e não como sistema de custeio permanente como tradicionalmente o ABC é conhecido.

d) Interpretação do Quadro 4: O quadro 4 indica que a resposta das empresas em relação a importância de um sistema de custos para tomada de decisão é muito importante, ou seja, de alta prioridade com 75,30%. Se baseado em um sistema de custos é possível tomar decisões, julgamos que tratando o ABC como ferramenta de análise para formação de mix de produção e comercialização, e não apenas como sistema de custeio, poderemos aplicá-lo a qualquer momento em qualquer área para tomada de decisão, conforme exemplificação que apresentaremos oportunamente.

e) Interpretação do Quadro 5: 54% das empresas pesquisadas têm condição de controlar os custos indiretos pela comparação do orçamento e orçamento flexível outros 40% com base no último período. Por isso a resistência em utilizar o ABC como sistema de custeio, pois seria mais um sistema para otimizar, e aplicar o ABC como sistema de custeio apenas para os custos indiretos acaba onerando o processo e o tornando inviável. Daí voltamos a afirmar que o ABC está com o foco errado em ser considerado apenas como sistema de custeio.

f) Interpretação do Quadro 6: O quadro 6 demonstra os motivos que fizeram as empresas implantar o ABC como sistema de custeio, e os motivos principais foram: custos mais acurados para precificação com 18%, análise de lucro mais acurada para tomada de decisões sobre produtos com 33% e discernimento das causas do aumento ou redução dos custos com 22%. A partir desse ponto de vista dos gestores das empresas, mesmo usando o ABC somente como sistema de

custeio, podemos observar que a função principal do ABC não é o custeio e sim ferramenta ideal para formação de mix de produção e comercialização.

g) Interpretação do Quadro 7: Quase a totalidade das empresas pesquisadas, ou seja, 93% do total das empresas têm conhecimento do ABC como sistema de custeio, pois é o que toda bibliografia e pesquisas têm apresentado até o momento, porém com este artigo, pretendemos dar uma nova razão para aplicabilidade do ABC, não sendo aquela visão utilizada pelos defensores do ABM (Management Based-Costing).

h) Interpretação do Quadro 8: Na maioria das empresas pesquisadas, a elaboração dos programas de computação para processar o ABC como sistema de custeio foi realizado por consultores externos, o que caracteriza a falta de conhecimento mais aprofundado dos funcionários da empresa sobre a sistemática do ABC, e outro ponto importante para nossa conclusão é a contratação de consultores externos, que acaba inviabilizando a operacionalização como sistema de custeio, onerando o processo de implantação tradicionalmente conhecido como sistema de custeio.

i) Interpretação do Quadro 11: Referente ao quesito onde foi questionado se o ABC como sistema de custeio suplementou ou substituiu o sistema de custos existente, obtivemos os seguintes dados:

Na comparação das duas pesquisas, observa-se que é elevado o percentual, 42%, das empresas de Santa Catarina que decidiram pela substituição do sistema 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, em que o percentual para suplementar as informações foi de 64%.

Considerações Finais

Com base nesses resultados, podemos evidenciar que a utilização do ABC apenas como sistema de custeio vem sendo usado de forma errônea, por isso, pressupõe-se a não aceitação ou resistência na aplicação do ABC, que se usado como “somente sistema de custeio” se torna quase impraticável, gerando alto custo na implantação, exigindo um número maior de pessoas para controlar o sistema e às vezes não acompanhando o processo evolutivo das atividades empresariais.

Nossa proposta é de utilizar o ABC (Activity Based Costing) como “ferramenta ideal para formação do mix de produção e de comercialização”, onde não há necessidade de implantar o ABC definitivamente, ou seja, aplica-se o ABC apenas para se obter as informações desejadas, seja para análise da quantidade ou qualidade do lucro, para tomada de decisões, precificação, análise de aumento ou redução de custos, práticas de produção ou comercialização, dessa forma se formando o mix ideal. Depois de identificadas essa informação, continua-se utilizando um sistema tradicional de custos, e a qualquer momento, quando houver necessidade de novas informações usamos o ABC como ferramenta de análise.

REFERÊNCIAS

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.

Revista Contabilidade & Finanças. O uso do custeio baseado em atividades – ABC (Activity Based Costing) nas maiores empresas de Santa Catarina. USP n. 30, p.7-18, set/dez. 2002.

RAE - Revista de Administração de Empresas. São Paulo, FGV. v. 39, n. 4, p. 55-63, out./dez. 1999.

NAKAGAWA, Masayuki . ABC - Custeio Baseado em Atividade. São Paulo: Atlas, 1994.

SAKURAI, Michiharu. Gerenciamento integrado de custos. São Paulo: Atlas, 1997.

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 Management. 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.

MOROZINI, João Francisco; Theodoro, Aldecir; MOREIRA PINTO, Marcos; GUTH, Sergio Cavagnoli. O Custeio ABC em empresas Comerciais: um modelo de aplicação. VIII Congresso Del Instituto Internacional de Costos - 2003.

MOROZINI, João Francisco; Theodoro, Aldecir; MOREIRA PINTO, Marcos; GUTH, Sergio Cavagnoli. O Custeio ABC em empresas Comerciais: um modelo de aplicação. X Congresso Brasileiro de Custos - 2003.