



XXVIII Congresso Brasileiro de Custos
17 a 19 de novembro de 2021
- Congresso Virtual -



Análise dos fatores associados ao sucesso do método de custeio ABC em uma indústria de calçados do Estado da Paraíba

Jaqueline Gomes Rodrigues de Araújo (UFPB) - jgr_jaque@hotmail.com

Jane Kelly Batista Ramalho Pedroza Batista Ramalho Pedroza (UFPB) - janekramalho@hotmail.com

Antônio André Cunha Callado (UFRPE) - andrecallado@yahoo.com.br

Aldo Leonardo Cunha Callado (UFPB) - aldocallado@yahoo.com.br

Resumo:

O método de custeio ABC representou um marco para a gestão estratégica de custos e um avanço no campo do conhecimento da contabilidade gerencial. Embora seja uma abordagem consolidada na literatura, as discussões sobre sua aplicabilidade prática e utilidade ainda não foram superadas. O presente estudo teve por objetivo analisar os fatores associados ao sucesso do método ABC e que justificam sua utilização de modo permanente em uma indústria de calçados de grande porte localizada no Estado Paraíba, sob a perspectiva estratégica. A pesquisa é de natureza descritiva e para atender ao objetivo proposto foi conduzido um estudo de caso, com abordagem qualitativa. Os resultados indicam que o sucesso do ABC foi associado aos fins para os quais o método é empregado e escopo de uso de suas informações no processo de tomada de decisão; à capacidade de provocar mudanças nas decisões, especialmente no lançamento de novos produtos; e à qualidade das informações produzidas e como elas atendem as demandas dos usuários nos diferentes níveis hierárquicos da organização. O sucesso do ABC também se mostrou associado a aspectos de seu processo de implementação, como o adequado suporte da alta gestão em termos de investimento em treinamentos e customização do software. A pesquisa contribuiu trazendo evidências de como o ABC é capaz de subsidiar decisões estratégicas em cenários de instabilidade econômica, como o atualmente enfrentado a nível mundial, o que denota a potencialidade do método sobretudo em organizações que possuem seu conceito consolidado.

Palavras-chave: *Método de custeio ABC. Fatores de Sucesso. Decisões estratégicas*

Área temática: *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

Análise dos fatores associados ao sucesso do método de custeio ABC em uma indústria de calçados do Estado da Paraíba

RESUMO

O método de custeio ABC representou um marco para a gestão estratégica de custos e um avanço no campo do conhecimento da contabilidade gerencial. Embora seja uma abordagem consolidada na literatura, as discussões sobre sua aplicabilidade prática e utilidade ainda não foram superadas. O presente estudo teve por objetivo analisar os fatores associados ao sucesso do método ABC e que justificam sua utilização de modo permanente em uma indústria de calçados de grande porte localizada no Estado Paraíba, sob a perspectiva estratégica. A pesquisa é de natureza descritiva e para atender ao objetivo proposto foi conduzido um estudo de caso, com abordagem qualitativa. Os resultados indicam que o sucesso do ABC foi associado aos fins para os quais o método é empregado e escopo de uso de suas informações no processo de tomada de decisão; à capacidade de provocar mudanças nas decisões, especialmente no lançamento de novos produtos; e à qualidade das informações produzidas e como elas atendem as demandas dos usuários nos diferentes níveis hierárquicos da organização. O sucesso do ABC também se mostrou associado a aspectos de seu processo de implementação, como o adequado suporte da alta gestão em termos de investimento em treinamentos e customização do *software*. A pesquisa contribuiu trazendo evidências de como o ABC é capaz de subsidiar decisões estratégicas em cenários de instabilidade econômica, como o atualmente enfrentado a nível mundial, o que denota a potencialidade do método sobretudo em organizações que possuem seu conceito consolidado.

Palavras-chave: Método de custeio ABC. Fatores de Sucesso. Decisões estratégicas.

Área Temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.

1 INTRODUÇÃO

O custeio baseado em atividades – ABC representou um importante avanço em direção à gestão estratégica de custos que se iniciou a partir da década de 1980, mantendo-se com um *status* de importante inovação da contabilidade gerencial por mais de uma década (Innes, Mitchell & Sinclair, 2000).

Apesar desta importância identificada, estudos sobre ABC apresentam uma contradição. Por um lado, o método mostrou-se com um potencial considerável - pelos benefícios que poderiam derivar da correta determinação dos custos e pelo suporte eficaz à gestão estratégica de custos. Em contraponto, há opiniões divergentes quanto às potencialidades do método em termos de eficácia, devido à baixa taxa de adoção evidenciada nas pesquisas empíricas realizadas em diferentes países, demonstrando um crescimento em nível inferior ao esperado (Durana, 2019; Moisello, 2012; Askarany & Yazdifar, 2012; Maelah & Ibrahim, 2007).

As indagações dos pesquisadores relacionadas ao método ABC levantam uma questão, se o mesmo não seria uma “moda passageira”, reforçada pelas organizações internacionais de consultoria, cuja atração prática tenha sido apenas efeito do

movimento ocorrido na década de 1980 (Foster & Swenson, 1997; Gosselin, 1997; Malmi, 1999). As evidências empíricas também não conseguiram confirmar se a experiência do método ABC levaria à sua adoção permanente pelas organizações que o adotam (Innes et al., 2000).

Observando estes aspectos, verifica-se que as discussões acerca da aplicabilidade prática e utilidade do ABC ainda não foram superadas. Isto posto, a presente pesquisa teve como principal objetivo, **analisar os fatores associados ao sucesso do método ABC e que justificam sua utilização de modo permanente em uma indústria de calçados de grande porte localizada no Estado Paraíba, sob a perspectiva estratégica.**

Para avaliar o sucesso da implementação de um método de custeio como o ABC, é primordial compreender que a metodologia por atividades é adotada visando atingir aos objetivos estabelecidos internamente pela organização. Por sua vez, na medida em que os objetivos estabelecidos são alcançados, pode-se dizer que houve sucesso na sua implementação.

Com relação à percepção de sucesso na implementação do método ABC, esta pode ser considerada como multidimensional, como afirmam Cooper *et al.* (1992), pois depende dos critérios utilizados pelos indivíduos para realizar a sua avaliação. O sucesso do método pode ser associado aos fins para os quais é empregado (Innes et al., 2000); ao escopo de uso de suas informações no processo de tomada de decisão; a capacidade de provocar mudanças nas decisões, a partir das informações produzidas; o impacto sobre receitas e custos; a influência de sua eficácia na gestão (Foster & Swenson, 1997); e, a qualidade da informação produzida e como elas atendem aos usuários nos seus diferentes níveis hierárquicos (Moisello, 2012).

Neste sentido, a presente pesquisa busca contribuir promovendo uma discussão sobre os fatores associados ao sucesso do método ABC, buscando evidências de sua aplicabilidade prática e potencialidades. Pretende-se ainda evidenciar como o controle de custos em uma unidade fabril pode se tornar relevante, frente a um cenário de instabilidade econômica como o atualmente enfrentado em decorrência da pandemia do Covid -19, sobretudo na tomada de decisões estratégicas.

2. REFERENCIAL CONCEITUAL

2.1 Custeio baseado em atividades – ABC

O método de custeio Activity Based Costing – ABC, desenvolvido por Cooper e Kaplan (1987), representou um marco para a gestão estratégica de custos. Segundo Merchant e Van der Stede (2006), antes dele, pouco se tinha agregado ao campo de conhecimento da contabilidade gerencial no que se refere a informações sobre as alocações de custos indiretos.

Esse método trouxe como proposta principal, a possibilidade de reduzir as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos - que era o alvo das principais críticas associadas aos métodos de custeio considerados como tradicionais - sobretudo no que tange aos critérios utilizados para ratear os custos das atividades de apoio (que não apresentam relação direta com os volumes de produção).

Pode-se dizer que o método ABC surgiu para suprir lacunas relacionadas à atribuição dos custos indiretos aos produtos, visando subsidiar as decisões estratégicas dos gestores e outras decisões que pudessem afetar a capacidade da empresa (Garrison, Noreen & Brewer, 2007). A metodologia proposta procura atribuir

os custos dos recursos às atividades, através dos denominados “direcionadores de atividades”.

De acordo com Hansen e Mowen (2001), a suposição subjacente é que as atividades consomem os recursos e os produtos e outros objetos de custeio consomem as atividades. Então, à medida que o produto passa pelas atividades que agregam valor, os recursos vão sendo consumidos e os custos vão sendo gerados. Essa seria a mesma lógica utilizada para a atribuição dos custos aos produtos, e que tornaria o processo de alocação menos arbitrário, embora se saiba que as limitações do método podem reduzir a sua confiabilidade (Moisello, 2012).

A literatura aponta algumas vantagens relacionadas à utilização do ABC, estas compreendem: o conhecimento de custos relevantes; o conhecimento acerca da capacidade ociosa existente no processo produtivo; o rastreamento das atividades que consomem mais recursos, e, conseqüente, a otimização dos custos; o conhecimento mais preciso dos custos dos produtos; o suporte às decisões acerca de preços, das alternativas entre o que produzir ou que linha de produção eliminar, dentre outras (Hansen & Mowen, 2001; Garrison et al., 2007; Horngren, Datar & Rajan, 2011).

Embora a literatura reconheça as vantagens do ABC, este método também possui limitações, a saber: o processo de implantação é demorado e dispendioso, pois envolve o rastreamento das atividades que compõem o processo produtivo e a identificação dos direcionadores de custos; há subjetividade na definição dos direcionadores e da taxa a ser utilizada em cada atividade; existem dificuldades em sua manutenção, pois é necessário reorganizar as informações sempre que haja evidências de mudanças nas atividades; o volume de informações geradas é representativo, o que torna dispendioso o armazenamento, o processamento e a apresentação dos dados, além de exigir interpretação racional das informações produzidas (Barret, 2005; Kaplan & Anderson, 2007; Eldenburg & Wolcott, 2007; Garrison et al., 2007; Wegmann & Nozile, 2008).

Por fim, ressalta-se que o método ABC sofreu duras críticas, sendo considerado inconsistente com os princípios de melhoria contínua e gestão da qualidade total; apontado por não possuir foco no cliente e orientação para o processo. Estas críticas refletiam um mal-entendido sobre o propósito e a natureza do método ABC, conduzindo a uma diminuição do interesse dos usuários pelo método após 1992, onde a atenção voltou-se para outros métodos emergentes (Turney, 2010). Entretanto, o “ABC cruzou o abismo do fracasso e continuou o seu aprendizado e desenvolvimento” (Turney, 2010, p. 5). O contexto evolutivo do ABC é apresentado em quatro estágios, conforme demonstrado no Quadro 1.

ESTÁGIOS EVOLUTIVOS	CARACTERÍSTICAS
<p style="text-align: center;">Primeiro Estágio (Fase introdutória do ABC)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Direcionado para corrigir os erros na alocação dos custos indiretos, a partir da análise da relação atividades-produtos; • Foco no custo do produto para a tomada de decisão; • Enfatizou o conceito de “direcionadores de custos - princípio do controle de custos através do controle dos respectivos direcionadores; concentrou-se no uso eficiente dos recursos e, por isso, deu ênfase à ligação entre os direcionadores de custos e o consumo de recursos; • Evidenciou a necessidade de eliminar, por meio de melhorias contínuas, o consumo dos direcionadores (atividades que não produzissem valor agregado);

	<ul style="list-style-type: none"> • Contribuiu para a distinção entre driver de volume e drivers ligados a transações, com implicações importantes para muitas empresas quanto à escolha do mix.
<p>Segundo Estágio (Extensão do primeiro estágio do ABC, mas ainda focado nas atividades internas)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Mudança de foco de “produtos” para “processos” - identificação dos processos - produtividade, vendas, distribuição e administração - para então combinar as atividades com os processos; • Oferece uma análise dos custos táticos.
<p>Terceiro Estágio (Abordagem do ABC sob uma perspectiva macro - atividades internas e externas)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Extensão da análise para além das atividades internas da organização, em uma perspectiva macro, incluindo as atividades externas à unidade de negócio (relação atividades-processos e então entre processos-unidades de negócio); • Fornece informações para o planejamento estratégico - vai além o foco limitado na melhoria da eficiência, e é interpretado como a chave para a construção de um banco de dados que pode apoiar os processos estratégicos; • Apoia a estratégia competitiva da empresa através da cadeia de valor - contribuição em termos de criação de valor, considerando tanto das atividades internas como as de suporte; • Resulta em sistemas empresariais sustentáveis.
<p>Quarto Estágio (ABC como integrante das soluções de gestão de desempenho empresarial)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Fonte importante de medida de desempenho para as organizações que o integram com o gerenciamento de desempenho - o custo da atividade fornece o ponto focal para o estabelecimento de metas e pontuação das metas em torno do desempenho do processo. • Banco de dados para informações financeiras e organizacionais; • Apoia a formulação de planos e orçamentos de longo prazo, consistentes com a otimização do desempenho do processo; • Combinados com técnicas de previsão e analíticas pode apoiar o desenvolvimento de cenários baseados em fatos.

Quadro 1- Estágios Evolutivos do ABC

Fonte: Elaborado pela autora com base em Moisello (2012) e Turney (2010).

O primeiro estágio evolutivo baseou-se naquilo que o diferenciava dos métodos tradicionais de custeio, a busca por maior acurácia na apuração dos custos. A abordagem do modelo evoluiu trazendo à consciência da contribuição do ABC para o processo de tomada de decisão, por meio de mais informações corretas sobre custo e lucratividade do produto. Contudo, nesta primeira fase, a referência maior centrava-se no processo de fabricação (Moisello, 2012; Turney, 2010).

No segundo estágio, observa-se uma extensão nas funcionalidades do ABC para além do seu objetivo original, que era de reduzir distorções na alocação dos custos indiretos. Neste caso, a análise foi direcionada aos custos táticos, não possuindo ainda um enfoque estratégico.

As informações para o planejamento estratégico são fornecidas a partir dos modelos de terceiro estágio, que estendem sua análise para além das atividades internas. Ocorre então uma mudança de abordagem de micro para macro, visando apoiar toda a empresa por meio da modelagem da relação entre as atividades e as diversas unidades de negócio. Nesta fase também surgiram novos usos do ABC, que aumentaram o valor desta ferramenta, dentre eles: modelos de preços de serviços

compartilhados para TI e outras funções corporativas para apoiar acordos jurídicos de serviços com unidades de negócios; custo-alvo para design de produtos; otimização de logística; cadeia de suprimentos e investimento em TI, e, minimização do custo total de propriedade de equipamentos e outros ativos (Moisello, 2012; Turney, 2010).

No quarto estágio, o ABC é usado como um componente de gestão de desempenho organizacional. Este modelo, combinado com técnicas de previsão e analíticas, pode apoiar o desenvolvimento de cenários baseados em fatos e a formulação de planos e orçamentos de longo prazo, consistentes com a otimização do desempenho do processo (Moisello, 2012; Turney, 2010).

A evolução das funcionalidades do método ABC, discutida neste subtópico, serve para evidenciar suas potencialidades em termos de uso e aplicação, quando utilizado em toda sua extensão. A extensão de uso do ABC, por sua vez, pode variar conforme os objetivos estabelecidos pela organização com a sua implementação. Uma das formas de se avaliar o sucesso do método é a partir da comparação entre os objetivos alcançados e os estabelecidos, como é apontado na literatura.

2.2 Fatores associados ao Sucesso do ABC

No contexto organizacional, o sucesso de um projeto está relacionado à capacidade de atingir os objetivos propostos (Turner, 2006). Assim, para avaliar o sucesso da implementação de um projeto como o custeio baseado em atividades, é primordial compreender que essa metodologia é adotada para atingir a vários objetivos, estabelecidos internamente pela organização.

Com relação aos objetivos, Gosselin (1997) estabelece que a abordagem por atividades seja uma inovação que se subdivide em três níveis: **a) análise da atividade**: que consiste em identificar as atividades e os procedimentos realizados para a transformação dos recursos em bens ou serviços, e que não requer necessariamente a análise de custos, nem consiste em um novo método de alocação. O objetivo é o de conhecer as atividades que compõem o processo produtivo e aquelas que não estão gerando valor, visando removê-las, substituí-las ou reduzi-las; **b) análise de custo da atividade**: este é um nível que pressupõe o anterior, mas adiciona o processo de explicar os determinantes estruturais dos custos das atividades, ou seja, realiza a análise dos *drivers* ou direcionadores de custo, o que traz como benefício à possibilidade de adotar medidas para a redução de seus efeitos; e o **c) custeio baseado em atividades – ABC**: nível final e mais refinado, que engloba todos demais, e permite a mensuração dos custos dos produtos ou serviços com mais precisão.

No que tange ao sucesso do método ABC, este pode ser mensurado conforme sugerem Foster e Swenson (1997), a partir de quatro medidas: o escopo de uso de suas informações no processo de tomada de decisão; mudanças nas decisões com base nas informações produzidas pelo modelo; o impacto sobre receitas e custos; e, a influência de sua eficácia na gestão.

Na perspectiva de Baird, Harrison e Reeve (2007), a mensuração do sucesso do modelo deve observar os vários níveis da adoção, conforme proposto por Gosselin (1997), e os objetivos da organização, a partir da comparação entre os objetivos alcançados e os estabelecidos. As organizações podem perseguir objetivos diferentes e escolher diferentes níveis de implementação. Isso implica dizer que o resultado da implementação deve ser comparado de forma coerente com o nível de adoção escolhido (Moisello, 2012).

Na pesquisa conduzida por Anderson e Young (1999), a eficácia do sistema ABC foi percebida pelos entrevistados sob dois pontos de vistas: o uso dos dados na redução dos custos do produto ou melhorias nos processos, e a precisão dos dados gerados pelo ABC se comparado aos dados dos sistemas de custo tradicionais.

Innes et al. (2000) analisaram o sucesso do método ABC associado aos fins para os quais o método é empregado, com destaque para o *design* de novos produtos ou serviços; análise de lucratividade do cliente; redução de custo e gestão de custos; modelagem de custos; medição e melhoria do desempenho das atividades; preços de produtos ou serviços; decisões de saída produtos ou serviços.

Pesquisas anteriores também contribuíram para elucidar fatores técnicos e comportamentais relacionados com o sucesso na implementação do ABC (Innes et al., 2000; Anderson & Young, 1999; Gosselin, 1997; Shields, 1995).

Innes et al. (2000) sintetizaram os achados de alguns estudos e apresentaram variáveis comportamentais e organizacionais associadas à implementações de sucesso do método ABC, a saber: a clara necessidade de adoção reconhecida desde o início do projeto; o suporte adequado da alta administração; a integração com iniciativas de estratégia competitiva, como TQM e JIT; avaliação de desempenho e remuneração; projeto ABC com contadores trabalhando em estreita colaboração com outros especialistas no que diz respeito ao desenvolvimento e uso do método; treinamento oferecido na concepção, implementação e para a utilização desta abordagem; e a provisão de recursos adequados.

A partir das discussões apresentadas, observa-se que a percepção de sucesso do método ABC é multidimensional, como afirmam Cooper et al. (1992), podendo estar relacionada a diversos aspectos, tais como: a importância atribuída às suas finalidades; à qualidade da informação produzida e como elas atendem aos usuários nos diferentes níveis hierárquicos. Do mesmo modo, a perspectiva de sucesso pode ser impactada por fatores comportamentais e organizacionais.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para atingir o objetivo proposto nesta presente pesquisa, realizou-se um estudo de natureza descritiva, que, segundo Gil (2012), tem como principal objetivo descrever características de determinado fenômeno. A pesquisa objetiva analisar os fatores associados ao sucesso do método ABC, buscando evidências de suas potencialidades em termos de eficácia, que possam contribuir para justificar sua utilização de modo permanente por uma organização.

O problema de pesquisa foi abordado qualitativamente, e, de modo a realizar uma análise mais aprofundada em relação ao fenômeno estudado, foi conduzido um estudo de caso em uma indústria de calçados localizada no Estado Paraíba, que adotou o método ABC em 1999 como parte de sua gestão estratégica de custos.

Para a coleta dos dados da pesquisa, optou-se por realizar uma entrevista semiestruturada com um dos usuários do método ABC. Para Richardson (2015), a entrevista semiestruturada visa obter do entrevistado suas descrições de uma situação em estudo, de modo que as informações possam ser utilizadas em uma análise qualitativa. A escolha do sujeito da pesquisa levou em consideração a experiência e conhecimento acerca do método ABC, e de seu processo de implementação, bem como o critério da acessibilidade.

Buscou-se entrevistar um usuário do ABC que atuasse na área de Controladoria, pela estreita relação com o controle de custos e o processo decisório. Foi então selecionada para a entrevista a Gerente de Controladoria, que possui

formação acadêmica em ciências contábeis, trabalha há 20 anos na empresa e há 5 anos na atual função.

Para a condução da entrevista foi elaborado um roteiro com múltiplas questões, cuja intenção era a de captar o maior número possível de fatores associados ao sucesso na implementação do ABC.

Em um primeiro momento, procurou-se conhecer informações relacionadas ao perfil da empresa e do respondente. Em seguida, as questões tangenciaram o processo de implementação do método ABC, suas motivações, e a percepção de sucesso considerando os fins aos quais o método é empregado, as suas funcionalidades e sua aplicabilidade prática. As questões propostas basearam-se no questionário adaptado do estudo de Anderson e Young (1999), contemplando também proposições do estudo de Innes et al. (2000).

O roteiro da entrevista foi encaminhado por e-mail à entrevistada no dia 23/01/2021, e esta optou por responder parte das questões por escrito, especificamente àquelas relacionadas aos perfis e à percepção geral de sucesso na implementação do método ABC. No que se refere as questões relacionadas às funcionalidades e aplicabilidade prática do método ABC, estas compreenderam a entrevista, que teve duração de 29 minutos.

No Quadro 3 são apresentados os tópicos que nortearam a entrevista.

- **O objetivo inicial de adoção do ABC e o sucesso no atingimento deste objetivo (ou objetivos);**
- **Fatores contextuais que corroboraram para a decisão de adoção do ABC** (relacionados, por exemplo: ao ambiente competitivo; turbulência ambiental; histórico de alterações no quadro de funcionários (necessidade de redução do quadro funcional); importância da unidade fabril para a empresa; importância da redução de custos para a fábrica e expectativa de recompensa (capacidade de redução de custos associada a recompensa);
- **Fatores considerados primordiais para que a implementação do ABC fosse bem-sucedida na empresa** (técnicos e comportamentais, como por exemplo: suporte da alta administração; conhecimento da gestão local e envolvimento na implementação do ABC; adequação de recursos para o projeto de desenvolvimento ABC - pessoas, recursos financeiros e TI; e reconhecimento da necessidade de adoção do ABC);
- **Fatores que contribuíram para a utilização do ABC de modo permanente;**
- **Sucesso associado aos fins para os quais o método é empregado.**

Quadro 3- Fatores associados à percepção de sucesso do ABC

Fonte: Elaborada pelos autores

A análise de dados desta pesquisa foi realizada utilizando a técnica da análise de conteúdo, empregada visando compreender melhor o discurso apresentado (Richardson, 2015).

4 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

4.1 Caracterização da empresa pesquisada

A presente pesquisa foi conduzida em uma empresa de grande porte, do segmento industrial, com uma média de faturamento anual de R\$ 800.000.000,00 (oitocentos milhões) e 1.300 funcionários. A sua atividade principal é a fabricação de calçados e uma de suas marcas é líder no mercado brasileiro de sandálias.

Na região Nordeste, a empresa possui unidades fabris nos estados da Paraíba, Pernambuco e Rio Grande do Norte. Por questão de acessibilidade, a pesquisa foi

conduzida na unidade fabril da Paraíba, localizada no município de Santa Rita, cujas atividades iniciaram-se nos anos 90 e o método ABC foi implantado em 1999, para fins gerenciais.

A unidade fabril investigada concentra processos críticos de produção, na percepção da Gerente de Controladoria, pois fabrica produtos que demandam maior tempo de operação e de maior complexidade.

Atualmente, a empresa está passando por um processo de reestruturação, parte de um projeto de investimento que visa atender à crescente demanda por uma de suas principais marcas, já consolidada no mercado. O processo de reestruturação trouxe à unidade fabril algumas mudanças, dentre elas o enfoque da produção apenas no segmento de sandálias, que seria o seu “carro-chefe”, sendo recentemente eliminada a linha de produção de artigos esportivos.

4.2 Análise descritiva dos resultados

Na presente pesquisa, buscou-se compreender os fatores associados ao sucesso na implementação do ABC e o que justifica a sua utilização de modo permanente por uma indústria de calçados de grande porte localizada no Estado da Paraíba, sob a perspectiva estratégica.

Foram explorados os seguintes aspectos: o sucesso do método considerando suas funcionalidades e aplicabilidade prática; as variáveis associadas ao processo de implementação do ABC (o que norteou a decisão de implementação e os desafios enfrentados durante a fase do projeto); e, as variáveis contextuais que contribuíram como fatores determinantes desse sucesso.

A importância atribuída ao controle de custos na unidade fabril pesquisada é reflexo do cenário de mudanças ainda mais proeminente com a atual crise econômica que repercute a nível mundial, em decorrência da pandemia do Covid -19.

Em cenários como este, o processo de tomada de decisão deve ser ainda mais célere e assertivo. As decisões devem ser norteadas a partir do diagnóstico das condições externas - do negócio e dos mercados – e, sobretudo, de informações internas. Neste sentido, o custo mostrou-se um aspecto imprescindível no processo de tomada de decisões estratégicas, sendo uma ação prioritária na empresa trabalhar para a sua redução, bem como no processo de excelência operacional e melhoria contínua dos produtos e processos.

Observou-se, na unidade fabril pesquisada, um elo entre o controle de custos, fortemente apoiado pelo método ABC, e a estratégia e os objetivos organizacionais:

“O custo é prioridade no processo de excelência operacional e melhoria contínua. Muito utilizado o conceito de Six sigma no processo de manufatura. [...] Hoje essa questão de redução de custos é o carro-chefe de toda gestão. [...] Então, como eu tenho meta de lucratividade, com Ebitda da companhia para bater, tudo que é feito é feito com conceito em busca de custos menores. Então, o fator custo hoje é um grande determinante para todas ações de gestão da empresa” (Entrevista – Gerente de Controladoria).

O enfoque prioritário dado ao controle de custos e ao requisito qualidade e atendimento ao cliente, refletem a preocupação da empresa com a otimização de seus resultados operacionais e financeiros - parte do conceito SIX Sigma citado pela entrevistada. A empresa objetiva também manter a liderança no segmento de

sandálias, esta atribuída a uma de suas marcas que há mais de 60 anos se mantém no mercado com grande aceitabilidade e volume de vendas.

A seguir, serão abordados os fatores relacionados ao sucesso na implementação do método ABC, na perspectiva de um de seus usuários, ressaltando o que justifica a empregabilidade deste método até os dias atuais.

a) Fatores associados ao sucesso do ABC: funcionalidades e aplicabilidade prática

As empresas podem optar por adotar a abordagem por atividades em diferentes níveis, conforme proposto por Gosselin (1997), desde que atendam aos objetivos estabelecidos internamente pela organização. Por isso, procurou-se conhecer o objetivo inicial (ou objetivos) de adoção do ABC pela empresa estudada e se objetivo tem sido atingido.

Os trechos da entrevista ressaltam que o objetivo inicial de adoção do ABC era de estabelecer informações para fins de controle dos custos dos produtos, e a identificação das áreas onde houvessem oportunidades de redução destes custos, perspectiva esta que foi contemplada pelo método. O método ABC proporcionou uma compreensão clara das atividades do chão de fábrica, a partir do rastreamento dos custos das atividades até o produto.

“O objetivo inicial era ter de forma mais evidente o custo de cada área. Antes, com o método por absorção, os gastos eram socializados para todas as áreas, não sendo possível identificar as que teriam oportunidade de redução de custos [...] Apesar dos desafios, vemos que é vantagem ter o ABC, nesse conceito de você ter a oportunidade de enxergar por dentro cada processo, pegar os desvios e os *gaps* que acontecem no decorrer da atividade” (Entrevista – Gerente de Controladoria).

Dentre os fatores determinantes da utilização do método ABC de modo permanente na empresa, foi citado o detalhamento dado a cada etapa do processo, viabilizando o conhecimento das possibilidades de redução de custos e melhoria da eficiência operacional.

“A metodologia possibilita uma análise mais detalhada de cada etapa do processo, sendo possível identificar os principais desvios e assim tomar a decisão de correção de forma mais rápida e assertiva, direcionando esforços para tratar a causa raiz dos problemas identificados” (Entrevista – Gerente de Controladoria).

O fato de possuir processos complexos e bem específicos, com etapas que demandam maior uso de mão-de-obra, em contrapartida, outras quase totalmente automatizadas, potencializa o uso e a importância atribuída ao ABC. A análise do custo por atividades contribui fazendo exatamente esta distinção, que é imprescindível para a correta alocação dos custos.

“No nosso caso, a gente optou, e continua optando, porque para nós ainda é vantagem ter essa questão do ABC, o custo separado por atividades. Até porque nós temos processos bem específicos, onde realmente eu tenho custo mais diferenciado[...] Determinado processo tem um equipamento mais caro e mais moderno, aí eu já tenho outro processo que tem mais uso de mão de obra e pouco uso de equipamentos [...] Aqui nessa planta, como a gente chama, ela é a que tem o processo mais crítico. Aqueles produtos que têm maior tempo de operação e maior complexidade estão concentrados aqui.

Ela é crítica para o sucesso, porque faz produtos diferenciados” (Entrevista – Gerente de Controladoria).

Ao analisar o sucesso do ABC considerando as finalidades para os quais o método é empregado, os achados da pesquisa corroboram com os de Anderson e Young (1999), pois a eficácia do sistema ABC foi percebida tanto sob o ponto de vista do uso dos dados na redução dos custos do produto e na melhorias nos processos, quanto sob a perspectiva da precisão dos dados ABC, quando comparados aos dados obtidos com a utilização dos métodos de custeio tradicionais, embora reconhecidas algumas de suas limitações.

“O abc fornece uma informação precisa, mas você não consegue afirmar com 100% de certeza que todos os custos foram alocados corretamente, porque ainda tem uma interferência manual [...] Então, eu tenho remanejamento de mão de obra, e, muitas vezes, por limitações legais tributárias, a gente não consegue remanejar o custo de acordo com as movimentações que são necessárias para dar mais flexibilidade ao processo” (Entrevista – Gerente de Controladoria).

O escopo de uso das informações do ABC no processo de tomada de decisão, e as mudanças ocasionadas nas decisões a partir de informações produzidas pelo método, também são medidas relacionadas ao sucesso do ABC, conforme Foster e Swenson (1997). Tais aspectos foram percebidos quando a entrevistada foi enfática ao afirmar que “tudo na fábrica é baseado no custo por atividade”, ressaltando sua importância inclusive para o lançamento de novos produtos, o que denota a utilização dessa metodologia associada ao custo-alvo para design de produtos.

Quanto ao nível de adoção do ABC na empresa pesquisada, este correspondeu o terceiro nível proposto por Gosselin (1997), que compreende a alocação mais precisa dos custos indiretos, considerando as atividades como consumidoras de recursos no processo de produção. Neste estágio é que surgiram os novos usos do ABC, que aumentam o valor derivado da ferramenta, como no caso da utilização da metodologia no custo-alvo para design de produtos. Isso implica dizer que a lógica baseada em atividades vai além do foco limitado na melhoria da eficiência, e é interpretada como a chave para a construção de um banco de dados que pode apoiar os processos estratégicos (Moisello, 2012).

A Gerente de Controladoria ressaltou que o conceito de gestão da empresa mudou nos últimos anos, e que, por sua vez, houve uma evolução na visão do que representa o método ABC, maior consciência e clareza de sua relevância. O uso percebido dos dados do ABC tem aumentado, ao passo que são mensalmente reportadas as informações de custos aos gestores, para a análise de suas respectivas áreas funcionais: corte, costura, montagem, acabamento, almoxarifado, manutenção. “Com isso, são desdobrados planos de ação com melhorias de custo, e desdobramento de custos, com base nessas informações baseadas nos reportes advindos do ABC” (Entrevista Gerente de Controladoria).

b) Fatores associados ao sucesso do ABC – Variáveis do processo de implementação

A relevância dos custos para a empresa fez com que a alta gestão estratégica decidisse pela implementação o método de custeio ABC, nas diversas unidades fabris pertencentes ao grupo empresarial. Embora a decisão tenha surgido de um nível superior, observou-se que o processo de desenvolvimento e implantação do método

ABC foi conduzido de forma participativa, com a interação entre os gestores locais das diversas áreas envolvidas no custeio.

Na fase do desenho do projeto, foram envolvidos os gerentes das áreas de Controladoria e Finanças, áreas consideradas “chave” para a definição de procedimentos na empresa. Em seguida, houve o envolvimento dos gerentes das demais áreas e divisões funcionais da empresa, responsáveis pelo controle de custos (Planejamento e controle de produção, Controle qualidade, Engenharia industrial de produção, Controladoria e Almoxarifado). A abordagem participativa da coleta de dados teve influência positiva na implementação, como ressaltado em alguns trechos da entrevista:

“Foram reunidas as áreas de Controladoria e Finanças, que são os guardiões dos procedimentos da empresa, elas foram envolvidas no desenho do sistema ABC, qual seria a metodologia de alocação direta e alocação por critérios de rateio, que iriam ser padronizados para todas as fábricas. Aí veio essa determinação, essa política [da alta gestão estratégica], e então foram envolvidas as áreas dos departamentos para que cada um soubesse como era o desenho [...] todo mundo que trabalhava efetivamente no custeio participou da implantação, participou das decisões de definição de conceito, da departamentalização” (Entrevista – Gerente de Controladoria).

A alta gestão optou por implementar uma metodologia de custeio mais robusta com a intenção de aperfeiçoar as informações de custos e conhecer de forma mais detalhada seu processo produtivo, o qual compreende atividades como: corte, costura, borracha, preparação, montagem e acabamento, com um fluxo operacional de 200 atividades realizadas (aproximadamente), processo este simplificado pela automação de algumas etapas no corte, costura e montagem.

Os desafios associados ao processo de implementação compreenderam incorporação do conceito ABC pelos envolvidos no processo e a adaptação/customização do *software* utilizado pela empresa, visando atender às suas necessidades de controle de custos considerando as especificidades do processo produtivo.

Para que a metodologia do custeio por atividades fosse bem compreendida e corretamente aplicada na empresa, observou-se que foi necessário não apenas investimentos em treinamentos, mas também o envolvimento ativo dos usuários no processo de implementação, isto para a criação de consciência acerca das etapas envolvidas no processo.

Outro ponto importante foi trabalhar com a equipe a compreensão da forma de alocação dos custos aos produtos sob a perspectiva das atividades que agregam valor, de modo que os aspectos inerentes à metodologia do ABC fossem incutidos na cultura organizacional.

“O maior desafio na implementação foi criar essa consciência de que o processo tem etapas separadas, e cada etapa é importante a alocação dos gastos corretamente, para que a gente pudesse medir e mensurar as perdas. E essa questão ainda é uma decisão muito manual, de onde alocar o custo, depende muito do usuário que está tratando, que está fazendo a alocação. Tem que fazer a correta separação dos gastos, o que é um dos grandes desafios no começo. [...] O processo de implantação mesmo, propriamente dito, ele teve um custo alto em função dessas questões de *software* [...] A metodologia foi bem entendida e conceitualmente desenhada dentro dos prazos estabelecidos no projeto, mas o *software* gerou um grande desafio. Então, a gente levou um tempinho maior para que o *software* pudesse ser adaptado e customizado” (Entrevista – Gerente de Controladoria).

A questão do *software* foi destacada devido ao alto investimento realizado pela empresa para a sua customização, além do tempo demandado para esta adaptação, que afetou a celeridade do projeto ABC. Ademais, a questão da conversão dos dados de custos em reporte aos decisores se mostrou (e ainda se mostra) um trabalho desafiador, pois embora o *software* forneça os dados de custos, estes ainda demandam tratamento para a geração de informações gerenciais, e exigem a interpretação racional das informações produzidas.

O destaque dado à necessidade de reporte de informações aos tomadores de decisão, que objetivavam através desta metodologia obter informações de custos mais precisas e tempestivas, foi um fator relevante na decisão de implementação do ABC na empresa estudada.

c) Fatores associados ao sucesso do ABC – Outras variáveis

Dentre os fatores contextuais que corroboraram para a decisão de adoção do ABC foram citados como principais: a necessidade de redução de custos e a necessidade de estabelecer controles mais rígidos. Estes quesitos foram considerados “muito significativos” pela Gerente de Controladoria, haja vista o alinhamento com os objetivos estratégicos da empresa.

Os defensores do ABC afirmam que informações de custo são mais valiosas quando a concorrência, ou perspectivas de crescimento limitadas, fazem com que as empresas se concentrem na redução de custos (Anderson & Young, 1999). A literatura destaca que o ABC é atraente para empresas em ambientes competitivos (Chenhall & Langfield-Smith, 1998), e para o fornecimento de informações preditivas, e isto foi ressaltado na entrevista.

A competitividade e a turbulência ambiental foram destacadas como fatores que impulsionam ainda mais atenção dos gestores para o controle eficaz dos custos, principalmente no atual processo de reestruturação que a empresa está vivenciando, onde várias mudanças e decisões estratégicas foram tomadas, como a recente eliminação da linha de produção de artigos esportivos e o foco na produção de sandálias. A entrevistada ressaltou que nesse processo de mudança houve uma grande redução de mão de obra direta (de forma temporária), em função da reestruturação proposta, e o ABC foi benéfico por proporcionar decisões mais assertivas.

“O objetivo mais importante é reduzir custos, manter a qualidade, manter atendimento ao cliente, e poder atender a todas as esferas, tanto sociais quanto financeiras, no contexto de que o custo é mais importante para que se atenda a toda cadeia. [...] Sobre a turbulência ambiental, estão fazendo toda uma reestruturação de gestão e ainda estamos passando por esse processo [...] vendemos a marca de calçados estamos focando em sandália. Em todo esse processo de mudança também o ABC nos beneficia, pra poder enxergar cada vez mais os *gaps* e tentar corrigir os desvios, pensando nesse cenário de reestruturação e de mudança” (Entrevista – Gerente de Controladoria).

O ABC foi considerado também como importante para o cumprimento das metas de desempenho da empresa. As metas de desempenho foram percebidas como dependentes do controle eficaz dos custos. Nesse caso, a expectativa de recompensa pode ser um fator motivador do esforço dos gerentes na redução dos custos e implementação bem-sucedida do ABC.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa objetivou analisar os fatores associados ao sucesso do ABC e que justificam sua utilização de modo permanente por uma organização, sob a perspectiva estratégica. De forma geral, buscou-se atingir este objetivo a partir da identificação e análise das múltiplas variáveis que se mostraram explicativas dessa percepção do sucesso do método.

Foi evidenciado que o sucesso do método foi compreendido de forma multidimensional, como afirmaram Cooper et al. (1992), e esteve associado: a) aos fins para os quais é empregado e escopo de uso de suas informações no processo de tomada de decisão; b) à capacidade de provocar mudanças nas decisões, a partir das informações de custos reportadas aos gestores; e, c) à qualidade da informação produzida e como elas atendem as demandas dos usuários nos diferentes níveis hierárquicos da organização.

Os aspectos associados ao sucesso na implementação do método ABC percebidos como mais relevantes foram: a) o suporte da alta gestão, com o adequado investimento em treinamentos e customização do *software*; e b) a implementação do método de forma participativa, com a interação dos gestores das diversas áreas funcionais da empresa, visando a adequada coleta dos dados para o ABC.

No que se refere ao escopo de uso das informações do ABC no processo de tomada de decisão e a capacidade de provocar mudanças nas decisões, o sucesso do ABC foi associado ao custo-alvo para *design* de produtos. Na empresa investigada, o lançamento de novos produtos é influenciado por informações produzidas pelo ABC.

A evolução percebida no uso do ABC, ao longo do tempo, foi um dos aspectos percebidos na pesquisa, pois vários desdobramentos e planos de ação com melhorias de custo foram implementados a partir das informações reportadas mensalmente aos gestores das diversas áreas funcionais da empresa, o que explica a potencialidade do método. Foi destacada também uma crescente na consciência acerca do conceito ABC pelos usuários, fator que pode contribuir para explicar o seu aperfeiçoamento e consolidação na organização.

A partir da pesquisa pôde-se ainda perceber como o cenário atual, dinâmico, competitivo e marcado pela crise econômica decorrente da pandemia do Covid 19 - impulsionou a empresa a uma reestruturação em sua gestão. As mudanças decorrentes do ambiente externo trouxeram *trade-offs* que produziram diversas alterações, como a eliminação de uma de suas linhas de produção e a venda de uma marca, acarretando também a necessidade de reorganização interna no quadro de funcionários. Como ressaltado na entrevista, todo o processo de reestruturação e as decisões estratégicas tomadas pela empresa foi norteado por informações produzidas pelo ABC.

Por fim, observou-se que o método ABC foi interpretado como a chave para a construção de um banco de dados capaz de apoiar os processos estratégicos, especialmente em cenários de instabilidade. A abordagem do ABC apresentou-se consolidada na empresa pesquisada, tendo em vista que grande parte das decisões tomadas é subsidiada por informações do custeio por atividades, o que contrapõe as indagações dos pesquisadores de que o ABC seria apenas uma moda passageira.

A pesquisa apresenta limitações intrínsecas relativas à delimitação da área do estudo, por se tratar de um estudo de caso único, o que impede a expansão de suas conclusões. Outra limitação está relacionada à subjetividade da avaliação do sucesso do método ABC, captada com base na percepção de apenas um usuário. Pesquisas

futuras podem contemplar a percepção dos usuários nos diferentes níveis hierárquicos, trazendo novos *insights* de como o sucesso do método é percebido.

REFERÊNCIAS

- Askarany, D.; Yazdifar, H. (2012). An investigation into the mixed reported adoption rates for ABC: Evidence from Australia, New Zealand and the UK. *International Journal of Production Economics*, v. 135, n. 1, p. 430-439.
- Anderson, S.; Young, S.M. (1999). The impact of contextual and process factors on the evaluation of activity-based costing systems. *Accounting Organizations and Society*, 24, 525-559.
- Baird, K.; Harrison, G.; Reeve, R.(2007). Success of Activity Management Practices: The Influence of Organizational and Cultural Factors. *Accounting & Finance*, v. 47, n. 1, p. 47-67. doi:10.1111/j.1467-629X.2006.00195.x.
- Barret, R. (2005) Time-driven costing: the bottom line on the new ABC. *Business Performance Management*.
- Bjornenak, T. (1997) Diffusion and Accounting: the case of ABC in Norway, *Management Accounting Research*, v.8, n. 1, pp. 3-17.
- Chenhall, R. H.; Langfield-Smith, K. (1998) - Adoption and benefits of management accounting practices: an Australian study. *Management Accounting Research*, Vol. 9, n.1, March, p. 1-19.
- Cooper, R.; Kaplan, R. S. (1987)How cost accounting systematically distorts product costs. *Boston: Harvard Business Schools Pres.*
- Cooper, R.; Kaplan, R.; Maisel, L; Morrissey, E.; Oehm, R. (1992) Implementing ActivityBased Cost Management. *Institute of Management Accountants (IMA)*, Ed. Irwin.
- Durana, M. (2019) Research Review on Activity-Based Costing System (ABC): ABC's Development, Applications, Challenges, and Benefits. Disponível em SSRN: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3347713>.
- Eldenburg, L. G.; Wolcontt, S. K.(2007) *Gestão de custos: como medir, monitorar e motivar o desempenho*. Rio de Janeiro: LTC.
- Foster, G.; Swenson, D. G. (1997). Measuring the success of activity-based cost management and its determinants. *Management Accounting Research*, v. 9, p. 109–142.
- Garrison, R. H.; Noreen, E. W.; Brewer, P. C. (2007) *Contabilidade gerencial*. 11. ed. Rio de Janeiro: LTC.
- Gil, A. C. (2012) *Métodos e Técnicas de Pesquisa Social*. 6 ed. São Paulo: Atlas.

- Gosselin, M. (1997) The Effect of Strategy and Organizational Structure on the Adoption and Implementation of Activity-Based Costing. *Accounting Organization and Society*, v. 22, n. 2, p. 105-122.
- Hansen, D. R.; Mowen, M. M.(2001) *Gestão de custos*. São Paulo: Pioneira.
- Hornigren, C. T.; Datar, S. M.; Rajan, M. V. (2011) *Cost accounting: a managerial emphasis*. 14. ed. Prentice Hall.
- Innes, J.; Mitchell, F. ; Sinclair, D. (2000) Activity-based costing in the U.K.'s largest companies: a comparison of 1994 and 1999 survey results. *Management Accounting Research*, v. 11, n. 3, p. 349-362.
- Kaplan, R. S.; Anderson, S. R. (2007) The innovation of time-driven activity-based costing. *Cost Management*. ABI/Inform Global, v. 21, n. 2, marc./abr.
- Maelah, R.; Ibrahim, D. N. (2007) Factors influencing activity-based costing (ABC) adoption in manufacturer. *Investment Management & Financial Innovations*, v.4, n.2, p. 113-48.
- Malmi, T. (1999) Activity-based costing diffusion across organizations: an exploratory empirical analysis of Finnish firms. *Accounting Organizations and Society*, v. 20, p. 649- 672.
- Merchant, K. A.; Van der Stede, W. A. (2006) Field-based research in accounting: accomplishments and prospects. *Behavioral Research in Accounting*, v. 18, p. 117-134.
- Moisello, A.M. (2012) ABC: Evolution, Problems of Implementation and Organizational Variables. *American Journal of Industrial and Business Management* , v. 2 n. 2, p. 55-63.
- Richardson, R. J. (2015) *Pesquisa social: métodos e técnicas*. 3 ed. São Paulo: Atlas.
- Shields, M. D. (1995) An empirical analysis of firms' implementation experiences with activity-based costing. *Journal of Management Accounting Research*, v. 7, p. 148-166.
- Turner, J. R. (2006) Towards a theory of project management: the nature of the project governance and project management. *International Journal of Project Management*, v. 24, n. 2, p. 93-95.
- Turney, P.B. (2010) Activity-Based Costing: An Emerging Foundation for Performance Management. *Cost Management*, n. 4, p. 33-42.
- Wegmann, G.; Nozile, S. (2008) The activity-based costing method developments: state-of-the art and case study. *ICFAI University Journal of Accounting Research*, p. 1-17.