

A UTILIZAÇÃO DO MÉTODO DE CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES (ABC): UMA PESQUISA EMPÍRICA.

ADRIANO AUGUSTO AFONSO DE OLIVEIRA

Resumo:

Muito se discute acerca do método de custeio baseado em atividades (ABC), sua importância é constatada diante de inúmeros trabalhos e livros publicados, no entanto são raras as pesquisas que avaliem as experiências das empresas com o método. O presente artigo aborda os fundamentos do método, sua utilização como ferramenta de gestão estratégica e apresenta o resultado de uma pesquisa empírica.

Área temática: *Gestão Estratégica de Custos*

A utilização do método de custeio baseado em atividades (ABC): uma pesquisa empírica.

Resumo

Muito se discute acerca do método de custeio baseado em atividades (ABC), sua importância é constatada diante de inúmeros trabalhos e livros publicados, no entanto são raras as pesquisas que avaliem as experiências das empresas com o método. O presente artigo aborda os fundamentos do método, sua utilização como ferramenta de gestão estratégica e apresenta o resultado de uma pesquisa empírica.

Palavras-chave: Método de custeio baseado em atividades (ABC). Gestão estratégica. Gerenciamento baseado em atividades.

Área Temática: Gestão estratégica de custos.

1 Introdução

Inicialmente este trabalho faz uma abordagem do método de custeio baseado em atividades (ABC), apresentando sua origem, fundamentos, diferencial em relação aos métodos consagrados de custeio, vantagens e desvantagens de sua utilização.

Com o desenvolvimento dos estudos e aplicações do Custeio ABC, os pesquisadores passaram a se distanciar do foco inicial de suas atenções de fornecer informações para análise de lucratividade, estabelecimento de preços e formação de *mix*, para se dedicarem ao aperfeiçoamento dos processos. Aos poucos a apuração e análise dos custos dos produtos passaram a dar lugar a um enfoque centrado na redução dos custos dos processos. Será abordada a mudança de foco do ABC que possibilitou a integração com o Gerenciamento Baseado em Atividades (ABM – *Activity-Based Management*).

Finalmente, apresenta-se o desenvolvimento de uma pesquisa empírica quanto às experiências das empresas com o método de custeio baseado em atividades, traçando um panorama da utilização ou não do método em questão.

2 Método de custeio baseado em atividades (ABC)

O custeio baseado em atividade (*Activity-Based-Costing*), de acordo com Brimson (1996), está fundamentado no princípio de que quem consome os recursos da empresa são as atividades, e os produtos ou clientes consomem as atividades. Já os sistemas de custeio consagrados partem do princípio de que são os bens e serviços que consomem os recursos e, assim, geram custos.

O custeio baseado em atividade se tornou conhecido através dos professores Robert Kaplan e Robin Cooper da Harvard Business School nos Estados Unidos da América, no início dos anos 80, mas na realidade teve sua origem em trabalhos desenvolvidos na General Electric, na década de 60, conforme comenta Koliver (1994, p. 12). Contudo, vale salientar que o princípio que norteia e fundamenta o custeio dos produtos, considerando as atividades como ponto de referência, já era conhecido desde a década de 20, conforme Koliver (1994, p. 14):

Desde a década de vinte, a literatura contábil germânica afirma o *Verursachungsprinzip* - princípio da causação - como pedra angular de *qualquer* sistema de apropriação de custos. O princípio em

referência, verdadeiro prolongamento do princípio da competência, conduz naturalmente à divisão dos custos em diretos e indiretos, segundo sejam ou não quantificáveis nos portadores finais.

Ao utilizar o custeio baseado em atividades, Nakagawa (1994, p. 40) afirma que se podem analisar os custos relacionados com as atividades que mais consumiram os recursos de uma empresa, e que mediante a mensuração dos recursos que foram consumidos, estabeleceu-se a relação de causa e efeito (análise sob a ótica da causalidade), e a eficiência e eficácia com que os recursos foram consumidos.

Segundo o autor, na operacionalização desse sistema, procura-se estabelecer a relação entre atividades e produtos, utilizando-se o conceito de *cost drivers*, ou direcionadores de custos. Apura-se o custo das diversas atividades, sendo esses custos alocados aos produtos via direcionadores específicos. Um direcionador de custos é qualquer fator que cause uma alteração no custo de uma atividade. É um fato causal que influencia a quantidade de trabalho, portanto de custo, numa atividade.

Conforme Cogan (1994), o método ABC proporciona resultados mais favoráveis, à medida que a gerência, concentrando sua atenção nas atividades principais, consegue melhorar os produtos e serviços fornecidos a partir destas atividades principais, e ainda, aumentar a eficiência das atividades de apoio e eliminar aquelas desnecessárias, sempre considerando os fenômenos da causação.

Para isso, além de contabilizar as atividades, a empresa tem que manter uma melhoria contínua na eliminação das que não adicionam valor, além de assegurar contínuo melhoramento no acompanhamento dos custos, para consecução dos objetivos da gestão de custos. Isso deve ser conseguido através de contínua determinação das relações causa e efeito entre atividades e objetivos gerenciais.

A figura 1 mostra a visão geral do método de custeio fundamentado na metodologia ABC.

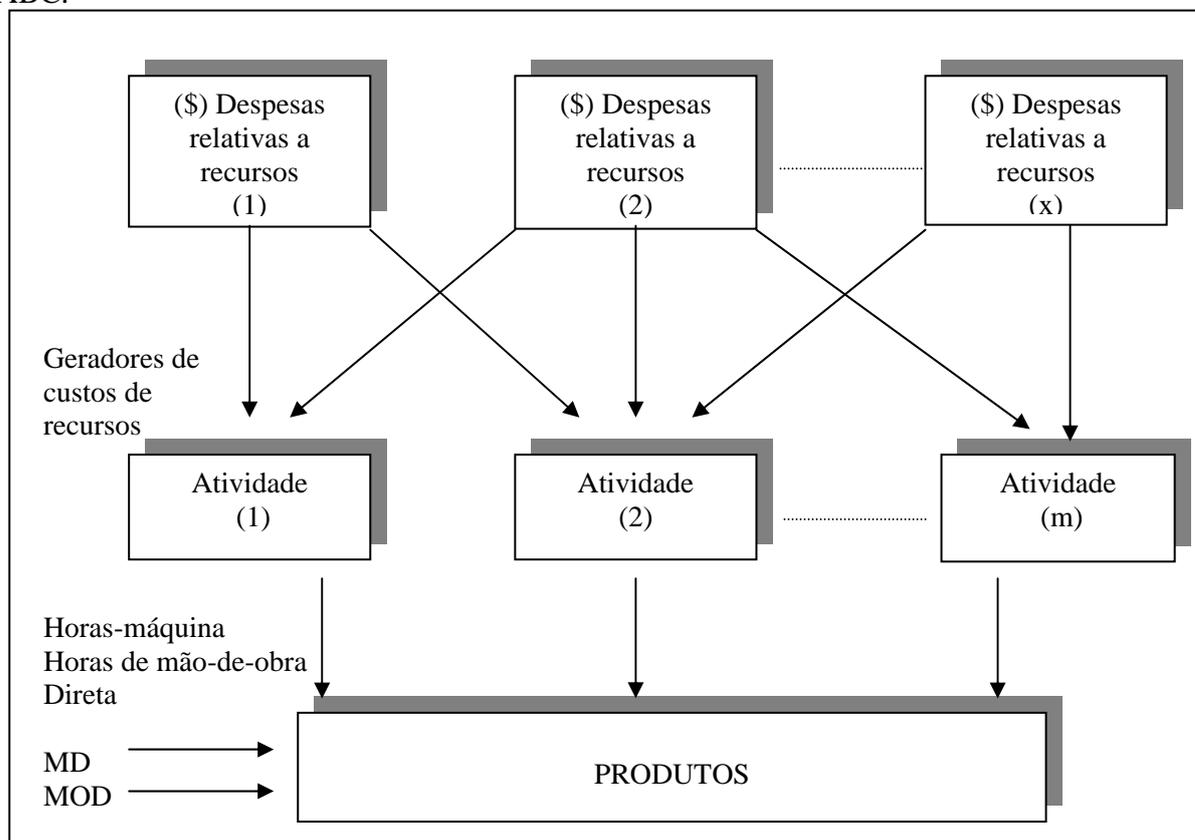


FIGURA 1 - Visão geral do método de custeio fundamentado na metodologia ABC

Fonte: Kaplan e Cooper (2000)

O ABC se diferencia dos outros métodos de custeio pelas mudanças das bases de alocação de alguns dos custos indiretos, já que ao coletar dados sobre as atividades, procura indicar os principais geradores de custos no ciclo completo do produto, o que ajuda a compreender e melhor gerir os processos. Por ser os geradores de custos (“*cost drivers*”) que geram as atividades, sua identificação requer uma maior atenção e um maior cuidado.

Ainda que amplamente comentado na literatura contábil, o custeio ABC ainda não é utilizado por muitas empresas. Pesquisa realizada por Khoury e Ancelevicz (1996), em 283 empresas brasileiras, apontou que apenas 6% utilizavam o custeio ABC. Leone (1998, p. 50), aponta as críticas e dificuldades detectadas na aplicação do método, tais como:

- como identificar as atividades relevantes?
- o que fazer com as atividades não-relevantes?
- até que ponto deve-se descer na análise minuciosas das operações?
- e os resultados de uma análise custo x benefício?
- como custear as atividades?
- quais as bases científicas no estabelecimento dos direcionadores?

2.1 Atividades

As atividades são resultado da combinação de recursos como pessoal, tecnologia, materiais e ocupação tendo como objetivo dar origem a um produto ou a prestação de um serviço.

Nakagawa (1994, p. 44) acredita que as atividades descrevem a forma como as empresas distribuem seu tempo e seus recursos para atingirem seus objetivos e metas.

A alocação dos custos às atividades pode ocorrer em alguns dos vários níveis em que se dividem as atividades. As subdivisões das atividades são, de forma comum, denominadas ou inseridas em uma hierarquia. Sob a ótica de alocação de recursos a hierarquia das atividades pode ser decomposta nos seguintes elementos, Nakagawa (1994, p. 44):

- a.função: é um conjunto de atividades que são agrupadas para atingirem um propósito comum;
- b.processo de *business process*: é uma rede de atividades interdependentes abrangendo, em muitos casos, mais de um departamento, cuja união faz surgir os fatores necessários para a concepção dos produtos;
- c.atividades: são ações necessárias para se atingir as metas e objetivos de uma função;
- d.tarefa: é a forma como se realiza a atividade. É um dos elementos básicos da atividade sendo formada por um conjunto de operações;
- e.Operação: é considerada a menor unidade possível de trabalho para executar uma atividade.

A escolha do nível de detalhamento da atividade está diretamente relacionada ao escopo do trabalho e à necessidade de uma análise mais apurada ou não do consumo de recursos por estas atividades.

2.3 Direcionadores de custo

Martins (2003, p. 96) define que “Direcionador de custos é o fator que determina a ocorrência de uma atividade. Como as atividades exigem recursos para serem realizadas, deduz-se que o direcionador é a verdadeira causa dos custos.”

Os direcionadores de custo representam o elo entre a execução de uma atividade e o consumo de recursos, bem como, a relação entre a execução das atividades e a existência dos produtos, baseando-se na relação de causa e efeito.

Acredita-se que está na aplicação dos direcionadores de custo a principal diferença entre o método ABC e os métodos consagrados. O ABC, através do conceito dos direcionadores de custo, aumentou as bases de distribuição de custos, antes restritas em uma meia dúzia de bases de rateio, baseados geralmente no volume produzido, no nível de consumo de material direto, na mão-de-obra direta, nas horas máquina, dentre outros.

No ABC os direcionadores de custo representam a causa que gerou o consumo do recurso por uma atividade. Assim, a escolha acertada dos direcionadores de custo determina o êxito na distribuição dos custos aos objetos de custeio. Quanto maior a precisão desejada na apuração dos custos, maior o número de direcionadores de custo.

Para Nakagawa (1994, p. 74) a quantidade de direcionadores de custo irá variar de acordo com a análise dos seguintes fatores:

- a. objetivos (*pricing*, redução de custos, avaliação de desempenho, investimentos, melhoria de qualidade, flexibilidade, *lead time* etc.) e acurácia da mensuração que se deseja obter através do ABC que está sendo desenhado;
- b. participação relativa dos custos indiretos das atividades agregadas analisadas sobre o custo de conversão, em termos de número de itens (contas) e de seus valores;
- c. da complexidade operacional da empresa, em termos de produtos (diversidade de volumes, materiais utilizados, tamanhos, *mix*, número de partes/componentes, tecnologias etc.) e de clientes (diversidade de clientes/mercados atendidos, número de itens vendidos, sistemas/canais de distribuição etc.);
- d. disponibilidade de recursos da empresa (financeiros, humanos, sistemas de coleta e processamento de dados, tempo, cultura etc.).

2.4 Utilização como ferramenta de gestão estratégica

O método de custeio baseado em atividades surgiu com o intuito de tratar adequadamente os custos indiretos de fabricação em ambientes de alta tecnologia gerando informações confiáveis e oportunas. A principal contribuição, de acordo com Ching (1997), foi o reconhecimento das atividades como o verdadeiro fator de geração dos custos e se encarregou de disseminar o conceito dos direcionadores de custo como os responsáveis pela execução (causa) das atividades e responsáveis também por criar uma maior transparência na distribuição do custo das atividades aos produtos.

A meta a ser atingida pelo método de custeio, inicialmente, é a de fornecer principalmente informações para análise de lucratividade, estabelecimento de preços e formação de *mix*.

O contínuo aprimoramento na apuração dos custos fez com que o ABC, em seu conceito original, fosse voltado para determinação da resultabilidade gerada pelos produtos das empresas. O ABC, neste sentido, supria os gestores de informações as quais possuíam

como característica a ênfase no suporte das decisões de curto prazo e retratavam o aspecto financeiro.

Com o desenvolvimento dos estudos e aplicações, os pesquisadores passaram a se distanciar do foco inicial de suas atenções, o custo dos produtos, para se dedicarem ao aperfeiçoamento dos processos. Aos poucos a apuração e análise dos custos dos produtos passaram a dar lugar a um enfoque centrado na redução dos custos dos processos.

Para Silvestre (2002), este novo enfoque do custeamento baseado em atividades procura voltar-se, para os processos da gestão de custos, adequando-se gradativamente ao sistema de informações contábeis em nível decisório. Como fundamento, o ABC promove uma maior utilização da concepção sistêmica dos processos de uma maneira geral ou individualizados, onde o objetivo é identificar as atividades que consomem recursos e os produtos e serviços que fazem uso das mesmas no transcorrer dos processos.

Sakurai (1997, p. 110) comenta que:

O ABC é útil também como instrumento de aperfeiçoamento contínuo, pois a identificação e a apuração do custo das atividades pode proporcionar informações inestimáveis para redução de custos. Esse é, contudo, um uso do sistema mais difícil de ser detectado (e tem um valor mais reservado).

Por essas razões, ou talvez por causa de um enfoque genuinamente diferente, a função de redução de custo do ABC recebeu bem menos cobertura do que as decisões de estratégias de preços e de composição do mix de produtos.

Esta visão do ABC, além de fornecer informações sobre o custo dos produtos, gera informações que suportam a melhoria contínua dos processos, na medida em que baliza a criação de medidas de desempenho adequadas para os processos avaliados.

Para Martins (2003, p. 286), este enfoque possibilita a análise de custos sob duas visões:

- a) a visão econômica de custeio, que é uma visão vertical, no sentido de que apropria os custos aos objetos de custeio através das atividades realizadas em cada departamento; e
- b) a visão de aperfeiçoamento de processos, que é uma visão horizontal, no sentido de que capta os custos dos processos através das atividades realizadas nos vários departamentos funcionais.

A mudança de foco do ABC possibilitou a integração com o Gerenciamento Baseado em Atividades (ABM – *Activity-Based Management*).

Enquanto o ABC fornece as informações de custos, o ABM (*Activity Based Management*) utiliza essas informações geradas pelo ABC para o gerenciamento da empresa. Segundo Nakagawa (1994, p. 24), o ABM permite aos gestores uma visão simultânea dos problemas que ocorrem em nível operacional, e dos que ocorrem em nível de decisões de natureza econômica.

Kaplan e Cooper (2000, p. 15), enfatizam que:

ABM é um conjunto de medidas interligadas que só podem ser tomadas com base em melhores informações, com informações provenientes de sistemas de custeio baseado em atividades. O ABM permite que a empresa atinja seus objetivos

com um custo total menor. O ABM atinge seus objetivos por meio de duas aplicações complementares.

A interação entre o ABC e ABM é mostrada na figura 2.

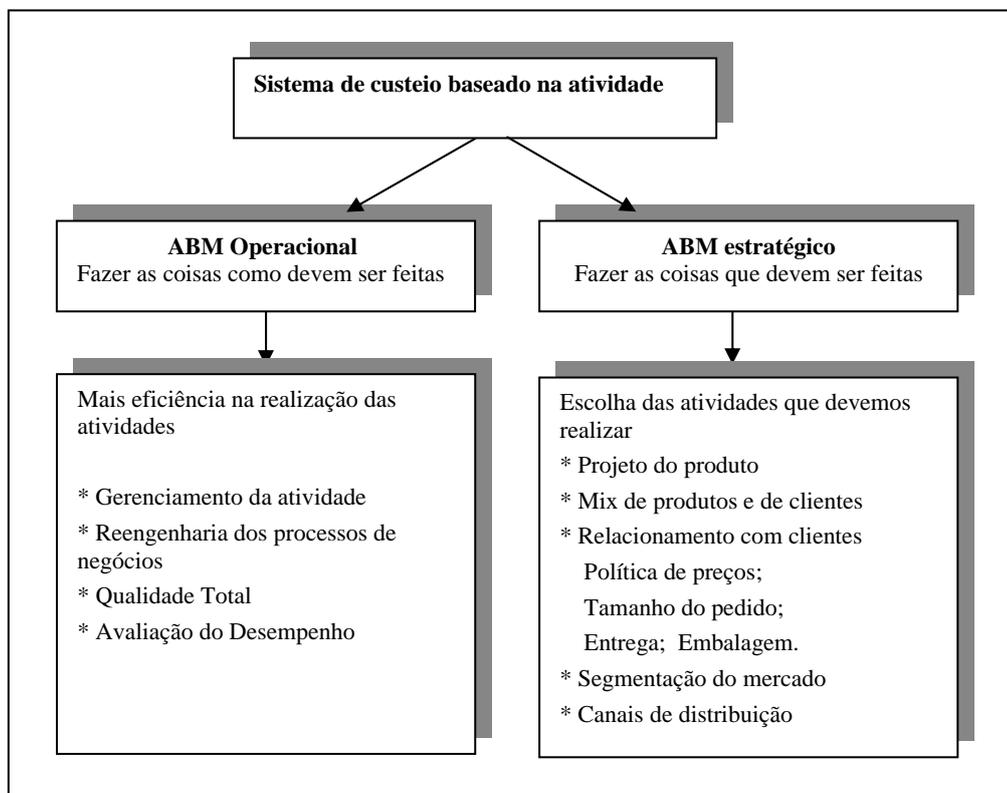


FIGURA 2 - Utilização do ABM para aprimoramentos operacionais e decisões estratégicas

Fonte: Kaplan e Cooper (2000, p. 15)

O ABM inclui análises dos geradores de custo, a análise das atividades, a medição de desempenho e a redução de custos. É utilizado pelo ABM como uma fonte de informação, no entanto, não existe uma necessária coexistência das duas ferramentas. Uma empresa pode aplicar conceitos de ABM sem necessariamente aplicar o custeio baseado em atividades.

3 Pesquisa empírica

Os dados da pesquisa empírica que serão apresentados a seguir se referem a parte da pesquisa desenvolvida pelo autor em sua dissertação de mestrado.

A pesquisa completa consistiu em um questionário estruturado em cinco partes:

- informações sobre a empresa, com 6 (seis) questões;
- aspectos do método de custeio, com 11 (onze) questões;
- aspectos estratégicos de custos, com 9 (nove) questões;
- questões sobre o método de custeio baseado em atividades (ABC), com 3(três) questões;
- tecnologias de gestão da produção, com 10 (dez) itens.

Apresentam-se neste trabalho os dados coletados acerca do método de custeio baseado em atividades (ABC).

3.1 Técnicas

Para a coleta de dados foi elaborado um questionário de pesquisa de campo com questões fechadas, sendo aplicado em pequenas e médias empresas industriais da cidade de Santa Luzia - MG, com a finalidade de obter dos responsáveis pela apuração dos custos, informações quanto ao método de custeio utilizado e sua influência no processo decisório, além de identificar as tecnologias de gestão da produção utilizadas.

Para a validação do questionário, antes de sua aplicação definitiva realizou-se um pré-teste junto a duas empresas, para certificar-se do entendimento das questões.

De acordo com a literatura científica, a utilização de questionários para levantamento de dados é altamente recomendada pelo seu dinamismo para coleta e tratamento dos dados, principalmente em pesquisas na área de ciências sociais aplicadas.

Lakatos e Marconi (1995) expõem que a pesquisa por observação direta extensiva reúne os requisitos para levantamento de dados por meio de questionário, do formulário, de medidas de opinião e atitudes e de técnicas mercadológicas, visando não apenas ser útil para trazer conhecimentos que servem de base ao campo de interesse mas também apoiando as conclusões alcançadas na pesquisa bibliográfica.

3.1 Delimitação da pesquisa

Para operacionalização da pesquisa empírica optou-se pelo município de Santa Luzia em Minas Gerais, cidade da região metropolitana de Belo Horizonte. Sendo o pesquisador docente da Faculdade de Santa Luzia, espera-se um fácil acesso a pequenas e médias empresas industriais.

A população foi inicialmente identificada a partir do banco de dados da Federação das Indústrias do Estado de Minas Gerais (FIEMG) com 16.056 empresas, de onde foram filtradas as empresas do município de Santa Luzia, identificou-se 72 empresas industriais. Dentre as empresas do município de Santa Luzia, foram selecionadas as pequenas e médias empresas pelo critério de número de empregados utilizado pelo Sebrae (2005, p. 10), em que pequenas empresas são as que possuem de 20 a 99 empregados e as médias as que possuem de 100 a 499 empregados, chega-se a um universo de 26 pequenas e médias empresas industriais.

Esta primeira população (26 empresas) foi confrontada com o banco de dados da Associação Empresarial de Santa Luzia de acordo com o mesmo critério mencionado, desta forma foram detectadas mais cinco empresas que se enquadraram, chegando-se a uma população de 31 pequenas e médias empresas industriais. Uma vez que o número de empresas industriais identificadas é relativamente pequeno, optou-se por trabalhar com a população.

3.2 Limitações do estudo

No desenvolvimento da pesquisa deparou-se com algumas limitações que devem ser consideradas.

Ainda que indicado pela literatura científica o questionário apresenta desvantagens, tais como:

- pode ocorrer uma pequena percentagem de retorno ou devolução dos questionários respondidos;
- existe a possibilidade de grande número de perguntas ficar sem resposta;
- na leitura de todas as perguntas, antes de respondê-las, pode uma questão influenciar a outra;

- o desconhecimento das circunstâncias em que os questionários foram preenchidos torna difícil seu controle e verificação.

Tais desvantagens foram minimizadas através de um acompanhamento por telefone, *e-mail* e em alguns casos pessoalmente. Desta forma, foi possível esclarecer as dúvidas do informante, diminuindo o número de perguntas sem respostas e aumentando o número de questionários respondidos.

Por tratar-se de um estudo descritivo, ainda que indicado, apresenta limitações, principalmente por não permitir generalização. A pesquisa foi realizada no município de Santa Luzia – MG, portanto os resultados obtidos servem de referência, mas não se pode afirmar que serão os mesmos em pequenas e médias empresas industriais de outras cidades.

3.3 Operacionalização da pesquisa

A operacionalização da pesquisa ocorreu durante os meses de agosto e setembro de 2005. O primeiro passo dado foi a realização do pré-teste do questionário. Para tal, foram selecionadas, duas empresas industriais nas quais o pesquisador tem fácil acesso por contatos que possui. Após o pré-teste foram feitos os ajustes necessários e pôde-se então dar seqüência à pesquisa.

Para facilitar o acesso às empresas, foi solicitada uma carta de apresentação junto à Associação Empresarial da Cidade de Santa Luzia - MG.

No primeiro contato, feito por telefone, buscou-se o nome da pessoa responsável pela apuração dos custos industriais, para quem se enviou um fax da carta de apresentação fornecida pela Associação Empresarial e uma outra redigida pelo pesquisador, com o intuito de esclarecer a finalidade da pesquisa, motivar o respondente e explicar a forma de divulgação das informações coletadas no questionário.

Estando o respondente ciente do assunto, pôde-se então abordá-lo para que este definisse a melhor maneira de aplicação do questionário, se por *e-mail* ou pessoalmente. A exceção de três empresas, que não quiseram participar da pesquisa e duas que participaram do pré-teste, as demais preferiram o *e-mail*, o que facilitou o desenvolvimento da pesquisa.

Foram respondidos 21 questionários, dentre os quais dois não se enquadraram, já que as empresas possuíam mais de 500 empregados, ficando fora do escopo da pesquisa. Desta forma, o universo passou a ser composto por 29 empresas, com o número de empregados entre 20 e 499.

Outras sete empresas não devolveram o questionário respondido até a data de fechamento da pesquisa, apesar dos insistentes contatos telefônicos feitos pelo pesquisador. A TAB. 1 apresenta um resumo da operacionalização da pesquisa.

TABELA 1
Aplicação do questionário

Resultado	Quantidade	%
Responderam o questionário	19	65,52
Responderam que não participariam	3	10,34
Não responderam	7	24,14
Total	29	100,00

Como apresentado, obteve-se um percentual de 65,52% de questionários respondidos, sendo este suficiente para formatação da pesquisa empírica e discussão dos resultados.

3.4 Análise dos resultados

Para fins de comparabilidade as questões foram baseadas na pesquisa realizada por Khoury e Ancelevicz em 1996 junto a 283 empresas brasileiras e publicada na Revista de Administração de Empresas em 1999, cujo objetivo era identificar as experiências das empresas com o custeio ABC.

As questões sobre o método de custeio ABC foram as seguintes:

1. Quais as experiências da empresa com o Método de Custeio ABC?

- Não ouviu falar
- Não se interessa (vá para a pergunta nº 02)
- Decidiu não utilizar (vá para a pergunta nº 02)
- Decidiu abandonar a utilização deste método (vá para a pergunta nº 02)
- Está avaliando
- Está atualmente implantando (vá para a pergunta nº 03)
- Está utilizando (vá para a pergunta nº 03)

2. Se, na questão anterior, você respondeu que sua empresa não se interessa, decidiu não utilizar ou decidiu abandonar o método de custeio ABC, quais as possíveis razões para isso? (assinalar quantas alternativas forem necessárias)

- O método utilizado atende às necessidades da empresa
- Existência de um método semelhante ao Custeio ABC
- A utilização do Custeio ABC não é prioritária
- Falta de conhecimento do Custeio ABC
- Orientação da direção da empresa ou da matriz
- Complexidade de implementação e operação do Custeio ABC
- Relação custo versus benefício desfavorável
- Necessidade de um método paralelo
- O Custeio ABC não é adequado para o seu negócio
- Devido a estrutura de custos da empresa

3. Se, na questão nº 01, você respondeu que sua empresa está implantando ou que está utilizando o custeio ABC, quais as características deste método que motivou a empresa para isto? (assinalar quantas alternativas forem necessárias)

- Melhores informações de custos para custeio do produto
- Melhores informações de custos para precificação
- Avaliação de estoques
- Melhoria no controle e gerenciamento de custos
- Análise de lucro mais apurada para a tomada de decisão sobre produtos
- Melhor avaliação de desempenho
- Melhoria da visão das causas e comportamento dos custos
- Melhoria nos processos e nas práticas de produção
- Impacto comportamental positivo nos empregados
- Outros. Favor especificar: _____

Analisando as respostas obtidas, verifica-se, com base na tabela 2 e gráfico 1, que 10,5% das empresas não ouviram falar em custeio ABC; 36,8% não se interessam pelo método; 42,1% decidiram não utilizar. Além destas, uma empresa (5,3%) decidiu abandonar a utilização do custeio ABC e apenas uma das empresas pesquisadas (5,3%) está aplicando o método.

Comparando o presente estudo com a pesquisa realizada por Khoury e Ancelevicz, percebe-se que os percentuais das que não ouviram falar, não se interessam, decidiram abandonar e que estão utilizando o método, estão aproximados, no entanto, constata-se que o percentual de empresas que decidiram não aplicar, aumentou de 9% para 42,1%, em contrapartida não foram encontradas empresas avaliando ou implantando o método de custeio ABC.

O índice de rejeição do método é expressivo, somando-se as empresas que não se interessam, as que decidiram não utilizar e a que abandonou, tem-se um percentual de 84,2%. Na seqüência, são analisadas as possíveis razões da não utilização do custeio ABC.

TABELA 2
Método de custeio ABC

Método de custeio ABC	Frequência	Percentual (%)	Khoury & Ancelevicz (1996) Percentual (%)
Não ouviu falar	2	10,5	7,0
Não se interessa	7	36,8	40,0
Decidiu não utilizar	8	42,1	9,0
Decidiu abandonar a utilização deste método	1	5,3	1,0
Está avaliando	-	-	28,0
Está implantando	-	-	9,0
Está utilizando	1	5,3	6,0
Total	19	100,0	100,0

Fonte: Pesquisa direta, 2005.

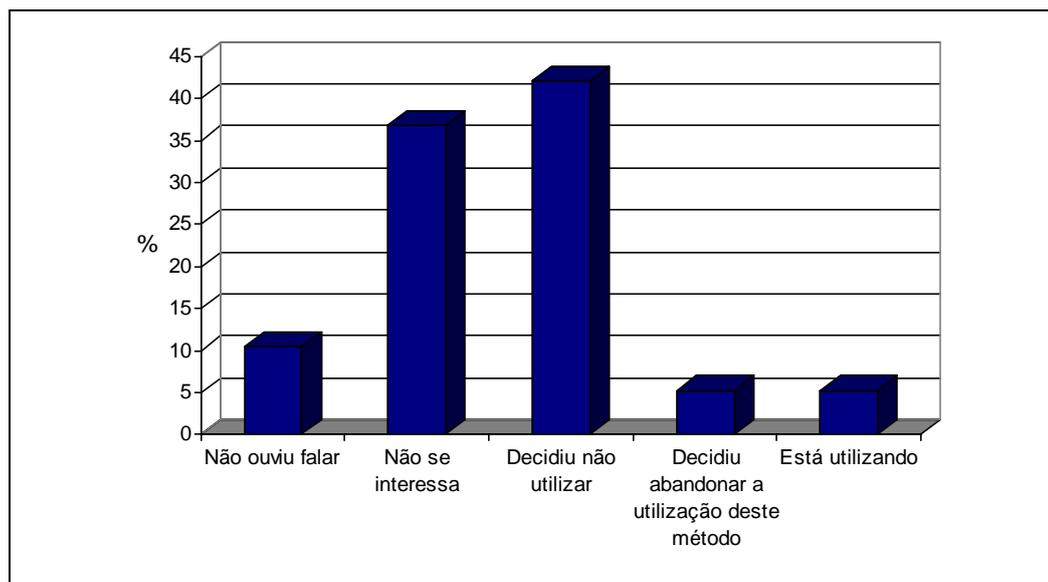


GRÁFICO 1 – Método de custeio ABC

Ainda que amplamente discutido no meio acadêmico, o custeio ABC é pouco aplicado. Com base na tabela 3, observa-se que 47,4% das empresas consideram que uma das razões pela não utilização do custeio ABC é que o método em utilização atende às necessidades da empresa. Outra razão apontada por 36,8% é a complexidade de implementação e operação do custeio ABC o que, na verdade, é a causa de uma relação desfavorável entre custo versus benefício, apontada por 31,6%.

A empresa que decidiu abandonar a utilização do método, assinalou como razões a complexidade de implementação e operação do custeio e a necessidade de manter um método paralelo.

TABELA 3
Possíveis razões da não utilização do Método de Custeio ABC

Possíveis razões	Frequência*	Percentual (%)**
O método utilizado atende às necessidades da empresa	9	47,4
A utilização do custeio ABC não é prioritária	1	5,3
Falta de conhecimento do custeio ABC	1	5,3
Complexidade de implementação e operação do custeio ABC	7	36,8
Relação custo versus benefício desfavorável	6	31,6
Necessidade de um método paralelo	2	10,5
O custeio ABC não é adequado para o seu negócio	3	15,8
Devido à estrutura de custos da empresa	3	15,8

Fonte: Pesquisa direta, 2005.

* O número de respostas é maior que o número de respondentes, já que era permitido assinalar mais de uma alternativa.

** O percentual foi calculado considerando as 19 empresas que participaram da pesquisa.

Apenas uma empresa nesta pesquisa esta utilizando o custeio ABC e a razão apontada é a análise de lucro mais apurada para a tomada de decisão sobre produtos.

4- Conclusão

A pesquisa realizada por Khoury e Ancelevicz em 1996, apresentou um aparente quadro de evolução na utilização do custeio ABC, com 28% das empresas avaliando o método e outras 9% implantando o método. Já a presente pesquisa não identificou empresas avaliando ou implantando o custeio ABC, ao contrário constatou-se um aumento no número de empresas que decidiram não utilizar o método, passando de 9% para 42,1%. Estes números nos induzem a conclusão de que depois de avaliado ou mesmo depois da tentativa de implantação, o método foi abandonado.

Para os defensores do custeio ABC, os métodos consagrados de custeio já não são capazes de fornecer informações confiáveis e úteis para o planejamento, controle e tomada de decisões. O apelo relacionado ao custeio ABC não convenceu a maioria das empresas, que não se interessam ou mesmo avaliando, decidiram não utilizar o método. Além dos métodos consagrados atenderem às necessidades da empresa, justifica-se a não adoção do custeio ABC pela complexidade de implementação e operação, o que gera uma relação custo versus benefício desfavorável.

É importante lembrar que estas conclusões são válidas para o universo pesquisado, conforme comentado no tópico limitações do estudo.

Referências

BRIMSON, James A. **Contabilidade por Atividades**. Uma Abordagem de Custeio Baseado em Atividades. São Paulo: Atlas, 1996.

CHING, Hong Yuh. **Gestão baseada em custeio por atividades; activity based management**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

COGAN, Samuel. **Activity-based costing. (ABC)** A poderosa estratégia empresarial. São Paulo: Pioneira, 1994.

FERNANDES, Maria Sueli Arnoud. **Custeio baseado em atividades aplicado a categorias de apartamentos em hotelaria**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2001.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2002.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de custos: contabilidade e controle**. São Paulo: Pioneira Thompson Learning, 2001.

HORNGREN, Charles T., FOSTER, George; DATAR, Srikant M. **Contabilidade de custos**. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. **Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo**. São Paulo: Futura, 2000.

KHOURY, Carlos Yorghi; ANCELEVICZ, Jacob. **A utilização do sistema de custos ABC no Brasil**. *Revista de Administração de Empresas*, São Paulo, v.39, n.1, p.55-63, Jan/Mar. 1999.

KOLIVER, Olívio. **A contabilidade de custos: algo de novo sob o sol?** *Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul*, Porto Alegre, v.23, n.78, p.3-18, jul./set. 1994.

LEONE, George S. G. **A contabilidade de custos e os seus desafios.** *Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul*, Porto Alegre, v.27, n.94, p.49-51, out. 1998.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos.** 9.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC Custeio baseado em atividades.** São Paulo: Atlas, 1994.

SHANK , John K.; GOVINDARAJAN, Vijay. **A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos.** 7.ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

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