

O Método de Custeio ABC como instrumento de gestão

César Volnei Mauss¹
cezarvolnei@yahoo.com.br

Ricardo Miguel Costi²
rcosti@hotmail.com

1 Universidade Luterana do Brasil (ULBRA), Faculdade de Administração – Carazinho, RS, Brasil

2 Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS – São Leopoldo, RS, Brasil

RESUMO

O que mais repercutiu para o surgimento do ABC foi a adoção pela indústria, de processos automatizados de produção, que resultaram em um grande aumento dos custos indiretos e das despesas operacionais das empresas, o que, fez surgir a necessidade de novos instrumentos de informação para apoiar o processo de gestão. Neste contexto, o presente estudo objetivou identificar para quais empresas e em que situações o método ABC é viável e vantajoso em relação aos demais métodos. Para isso, com a utilização do método de pesquisa bibliográfica foi pesquisada a sua arquitetura e concepção teórica, para se chegar a conclusão de que o ABC pode ser utilizado em conjunto com os métodos de custeio variável e direto, bem como, ser direcionadas aos objetos de custos também as despesas operacionais. Quanto a utilização do ABC a nível mundial, apurou-se que o ABC atrai o interesse das empresas, mas que, ao obterem informações sobre o método a maioria dos gestores descartam sua implantação, pois verificou-se que o ABC não tem uma acentuada aplicação na realidade empresarial brasileira e mundial, e que os Estados Unidos é o país onde tal método é mais utilizado.

Palavras-chave: Custeio Baseado em Atividades. Custos Indiretos. Rastreamento.

1 INTRODUÇÃO

A Contabilidade de Custos foi originalmente desenvolvida para solucionar o problema da avaliação dos estoques das empresas. Com o passar do tempo, aquilo que parecia inicialmente satisfatório, já não supria mais as necessidades das empresas. O sistema então, evoluiu e passou a gerar informações para a tomada de decisões gerenciais.

A complexidade da atividade econômica, com empresas produzindo em grandes quantidades, um número cada vez mais diversificado de produtos e a automação progressiva dos processos de manufatura, contribuíram para realçar as “falhas” dos sistemas de custos então adotados. Esses sistemas mostravam-se ineficientes, principalmente na aplicação em empresas de grande porte que produzem grande variedade de bens e serviços e que possuem processos produtivos altamente industrializados.

Como base dos sistemas de custos, os métodos de custeio não nasceram prontos, mas evoluíram de acordo com as demandas do mercado, o que leva a entender, que a Contabilidade de Custos e os seus métodos de custeio nunca atingirão uma forma definitiva. Como todo o mecanismo de apoio administrativo, são estruturas dinâmicas e, portanto, em constante evolução.

O método de Custeio Baseado na Atividade (ABC) surgiu como forma de suprir essa nova necessidade de informações de custos, porém, devido a sua complexidade não é viável para qualquer organização, motivo pelo qual, surge o seguinte problema de pesquisa: para quais empresas e em quais situações o método de custeio ABC pode ser utilizado?

Neste contexto, o objetivo geral da pesquisa será verificar em quais empresas e situações o método de custeio ABC será um instrumento de gestão viável e vantajoso se comparado aos métodos de custeio direto, variável e absorção tradicional.

Especificamente, será pesquisado: a arquitetura, a concepção e a forma de utilização do método de custeio ABC como instrumento de gestão; se este método pode ser utilizado em conjunto com outros métodos de custeio; e como o ABC está sendo utilizado pelo mundo.

Para consecução dos objetivos propostos, será utilizado o método de pesquisa bibliográfica, que segundo Lakatos e Marconi (1999) tem por objetivo posicionar o pesquisador sobre tudo o que já foi dito ou escrito sobre o objeto da pesquisa e fundamentar as bases teóricas e conceituais. Constitui-se em um reforço paralelo na análise das informações, não se configurando como mera repetição do que já foi dito ou escrito sobre certo assunto, mas o exame de um tema sob novo enfoque ou abordagem.

2 CONCEITO E FUNDAMENTO BÁSICO DO ABC

Cada vez mais a necessidade de informações relevantes tem se evidenciado e os métodos de custeio devem evoluir para atendê-las. O ABC surge como uma visão mais estratégica, incorporando novos conceitos de gestão antes ignorados pelos demais métodos.

O *Activity Based Costing* ou Custeio Baseado em Atividades (ABC) é um método de custeio que tem como objetivo avaliar com precisão as atividades desenvolvidas em uma empresa (tanto industrial como de serviços ou comercial), utilizando direcionadores para alocar as despesas e custos indiretos de uma forma mais realista aos produtos e serviços. O ABC parte do princípio, de que não é o produto ou serviço que consome recursos, e sim, os recursos são consumidos pelas atividades e estas, por sua vez, são consumidas pelos produtos ou serviços.

Portanto, o centro de interesse do ABC concentra-se nos gastos indiretos. A característica desse método é a atribuição mais rigorosa desses ao objeto de custo, permitindo um controle mais efetivo dos mesmos e oferecendo melhor suporte às decisões gerenciais (LEONE 2000).

O grande objetivo do ABC é criar informações para decisão visando melhorar a competitividade das empresas. Neste contexto, surgem as atividades, que se transformam no fundamento básico do ABC, que segundo Nakagawa (1994) pode ser definida como um processo que combina pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos e serviços, descrevendo a maneira como a empresa utiliza seu tempo e recursos para cumprir sua missão, objetivos e metas.

O que a contabilidade por atividades pretende é dividir a empresa em atividades, para que se possam identificar quais atividades que são desenvolvidas na empresa e posteriormente determinar qual o seu custo, e então, mensurar seu desempenho econômico.

Por esse motivo, Brimson (1996) define que são as atividades, e não tarefas, funções ou operações que foram escolhidas como base da contabilidade de custos, porque representam o nível de detalhe apropriado para dar suporte a um sistema contábil. Enquanto que as funções representariam um nível de análise um tanto elevado, as tarefas englobariam um nível de detalhe muito grande para efeito de controle, o que prejudicaria a relação custo benefício do sistema de custos.

Dessa forma, o foco principal da contabilidade por atividades, conforme determinado por Brimson (1996), está baseado no princípio de que as atividades consomem recursos, enquanto produtos, clientes ou outros objetivos de custo consomem atividades. O custeio é realizado pelo rastreamento dos custos indiretos de fabricação de um produto ou serviço, através da identificação direta com as atividades relacionáveis e pela determinação de quanto de cada atividade é dedicado ao objetivo de custo. Esta estrutura de custo, chamada de lista de atividades, descreve o padrão de consumo da atividade.

Inicialmente, para o entendimento do custeio por atividades, deve-se ter em mente, que as atividades possuem uma hierarquia, determinada pelo seu consumo de recursos e pela alocação dos custos das atividades aos produtos.

3 DIRECIONADORES DE CUSTOS

O grande diferencial do método ABC, em relação aos demais, está na forma de como alocar os custos indiretos aos produtos. Esta forma resulta em uma técnica diferenciada para se calcular os custos de determinado objeto, que pode ser: produtos, linhas de produtos, serviços, clientes, segmentos de clientes, canais de distribuição ou qualquer outro objeto de interesse da gerência.

Os custos indiretos, no ABC, são calculados de forma que estes sejam atribuídos a um objeto onde realmente tenham sido consumidos, através da análise de uma relação de causa e efeito, e do rastreamento das causas que deram origem a aqueles custos.

Nakagawa (1994) define direcionador de custo como sendo uma transação que determina a quantidade de trabalho aplicada em determinada atividade e, através dela, o custo de uma atividade, logo, também pode ser conhecido como um evento ou fator causal que influencia o nível e o desempenho de atividades e o consumo resultante de recursos e é classificado em direcionador de custos de recursos e em direcionador de custos de atividades, conforme pode ser observado na figura 1 que apresenta, exemplificativamente, uma visão global e esquemática do ABC aplicado a um escritório de contabilidade.

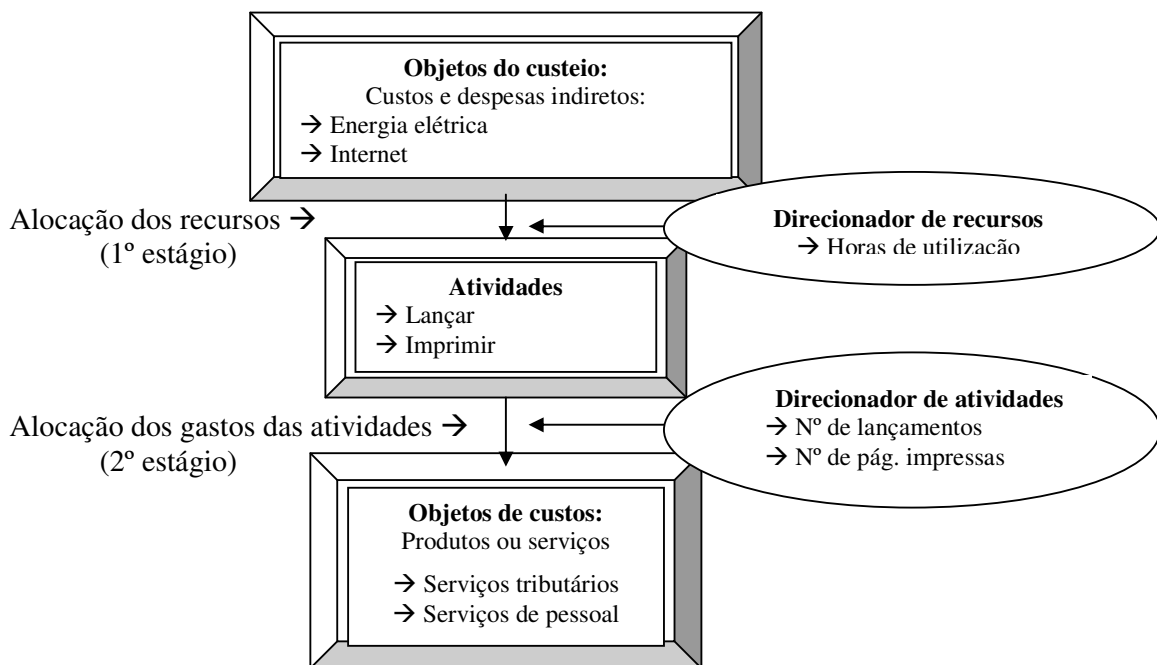


Figura 1- Critério ABC: uma visão global.

Fonte: Construído com base em Leone (1997).

3.1 DIRECIONADOR DE CUSTOS DE RECURSOS

Martins (2003), define direcionadores de custos de recursos como 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. Ele identifica a

maneira como as atividades consomem recursos e servem para custeá-las, ou seja, demonstra a relação entre os recursos gastos e as atividades.

De acordo com Ostrenga (*apud* Mauad; Pamplona, 2003), a quantidade de cada direcionador que está associado à atividade que se quer custear é denominada “*fator de consumo de recursos*”. Por exemplo, se o direcionador de custos adotado for o número de empregados, então o fator de consumo de recursos é a quantidade de pessoas empenhadas em cada atividade.

Portanto, uma tarefa tão importante quanto definir as atividades é a identificação dos direcionadores de recurso, cuja função é identificar o quanto que cada atividade consumiu de recursos, por esse motivo, o direcionador deve ser capaz de estabelecer uma relação de ligação direta entre o recurso utilizado e a atividade executada.

3.2 DIRECIONADOR DE CUSTOS DE ATIVIDADES

Segundo Martins (2003), identifica a maneira como os produtos/serviços consomem atividades e serve para custear os objetos de custos, ou seja, indica a relação entre a atividade e os objetos de custos. A quantidade ou percentual de cada direcionador de atividade é denominado *fator de consumo de atividade*.

Para Nakagawa (1994), o direcionador de custos de atividade é o mecanismo utilizado para rastrear e indicar as atividades necessárias para a fabricação de um produto ou execução de um serviço. As análises dos direcionadores de atividade são essenciais para o processo de melhoria contínua e Mauad; Pamplona (2003, p. 8) definem que a atribuição dos custos indiretos e de apoio são feitos em dois estágios: no primeiro, denominado de custeio das atividades, os custos são direcionados às atividades, e no segundo, custeio dos objetos, os custos das atividades são atribuídos aos produtos, serviços e clientes.

A figura 2 apresenta o esquema básico do ABC, através de um exemplo hipotético aplicado a um setor de expedição de uma indústria que fabrica perfumes:

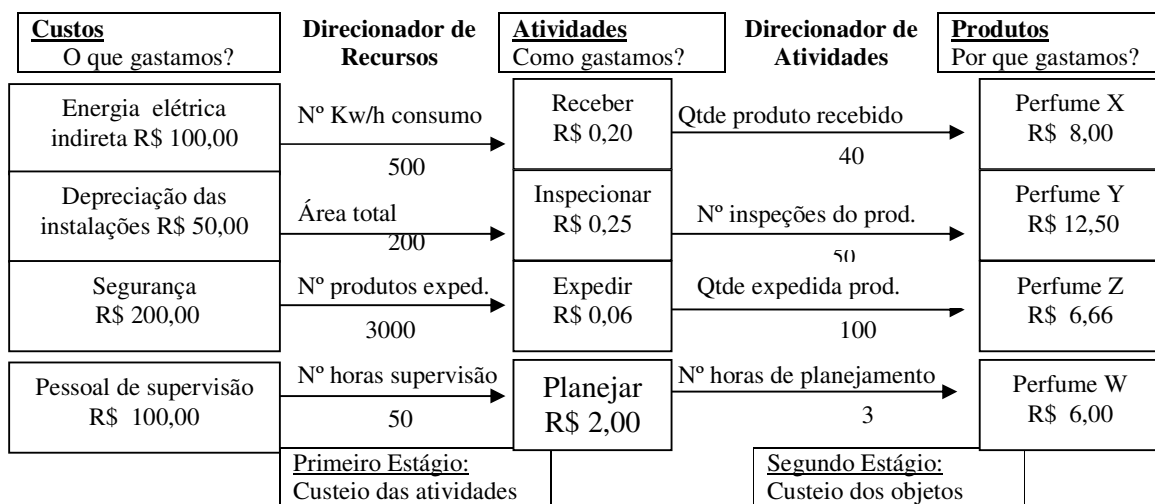


Figura 2 – Esquema Básico do ABC

Fonte: Construído com base em Mauad; Pamplona (2003)

Pela figura 2 é possível visualizar e entender qual a sistemática de funcionamento do ABC. Primeiro alocam-se os gastos indiretos às atividades através dos direcionadores de custos de recursos e, logo em seguida, com o uso dos direcionadores de custos das atividades, pode-se alocar os custos das atividades aos produtos.

Essa é a grande contribuição do ABC para a tomada de decisões, em vista da possibilidade de controle que o método oferece em nível de atividades e da quantidade de trabalho dessas, medida pela quantidade dos direcionadores utilizados. Eis a diferença do ABC para o método por absorção, devido que, esse último rateia os custos indiretos diretamente para os produtos sem considerar a causa ou os efeitos que os geraram.

Os cálculos apresentados na figura 2 demonstram que primeiramente os gastos indiretos (recursos) são divididos pela quantidade dos direcionadores de custos de recursos, quando então é encontrado o custo de cada atividade executada. Após, multiplica-se o custo unitário da atividade pela quantidade apurada para o seu direcionador de custos da atividade e encontra-se a proporção dos custos consumidos por aquele determinado produto ou serviço que está sendo custeado.

Em outras palavras Mauad; Pamplona (2003), esclarecem que no primeiro estágio a atribuição dos custos às atividades é feita através dos direcionadores de custos de recursos da seguinte forma: **a)** especificação das atividades; **b)** rastreamento dos custos; **c)** identificação e seleção dos direcionadores de recursos; e **d)** atribuição dos custos às atividades.

No segundo estágio, os autores afirmam que faz-se o custeio dos objetos de custos, de acordo com seu consumo das atividades, através dos direcionadores de atividades: **a)** definindo os objetos de custos; **b)** formando grupos de custos de atividades; **c)** selecionando os direcionadores de atividades; e **d)** calculando os custos dos objetos de custos.

3.3 OS DIRECIONADORES DE CUSTOS, RATEIO E COMPARAÇÃO COM O MÉTODO POR ABSORÇÃO

Todas as críticas lançadas por Catelli; Guerreiro (1995) sobre o método de custeio por absorção e, conseqüentemente, sobre o ABC recaem sobre as chamadas técnicas de rateio, as quais presumem-se arbitrárias e que distorcem os resultados finais, levando a erros nas decisões gerenciais.

Tais distorções na apuração dos custos identificados pelo método por absorção ocorrem, pelo fato de os rateios dos custos indiretos serem realizados em função apenas do volume de produção e diretamente aos produtos, havendo assim, uma grande dose de arbitrariedade pessoal de quem os utiliza.

Segundo Brimson (1996), Nakagawa (1994) e Martins (2003) por o ABC ter características do custeio por absorção, pode também utilizar dos rateios, mas isto só ocorreria em último caso.

Porém, por sua essência ser calcada no rastreamento do consumo de recursos, ou seja, o ABC busca rastrear os gastos de uma empresa para analisar e monitorar as diversas rotas de consumo de recursos “diretamente identificáveis” com suas atividades, e destas para os produtos e serviços, entende-se não ser recomendado a realização do rateio dos gastos que não são diretamente identificáveis a determinada atividade. Tais gastos devem ser lançados no resultado do exercício, visando não distorcer as informações de custos.

Portanto, a atribuição de custos no ABC deve ser realizada pela seguinte ordem de prioridade: 1) alocação direta; 2) rastreamento.

Desta forma, Brasil (2004, p. 65) respalda tal afirmativa enfatizando que o fato gerador do custeio diz respeito à causa-raiz da atividade que irá produzir o efeito de consumir recursos, portanto o rateio não deve ser utilizado no método ABC.

Por fim, conforme relatado por Nakagawa (1994, p.31):

O 'rastreamento' feito pelo ABC tem o significado de identificar, classificar e mensurar, numa primeira etapa, a maneira como as atividades consomem recursos e, numa segunda etapa, como os produtos consomem as atividades de uma empresa. Entretanto, a informação gerada pelo 'rastreamento' é ainda apenas um meio para se chegar a um fim, que é a identificação das ações necessárias à sobrevivência e competição com sucesso da empresa no cenário descrito, e isto só se conseguirá efetivamente se ocorrerem mudanças significativas e permanentes de atitudes dos recursos humanos. É para isso que, fundamentalmente, o ABC se propõe contribuir, através do rastreamento.

Neste sentido, se for utilizado o rateio no ABC, todo o seu espírito gerencial de alocar gastos ao objeto de custos que lhe deu causa ou origem, estará perdido e a informação poderá ficar distorcida, motivo pelo qual, os gastos não rastreáveis devem ser alocados ao resultado.

4 CUSTEIO VARIÁVEL E DIRETO INTEGRADO COM ABC

Existe uma concordância entre os autores Brimson (1996) e Nakagawa (1994) que defendem a utilização do ABC que a empresa não deve abandonar os métodos de custeio variável e direto. Cada método possui suas particularidades e funcionalidades, e neste caso em particular, não existem conflitos entre ambos, apenas que um poderá complementar o outro.

Com certeza não há como não se utilizar do custeio variável e direto, pois suas informações como margem de contribuição, que torna visível a potencialidade de cada produto e sua contribuição para a amortização dos gastos fixos da empresa, o ponto de equilíbrio, a margem de segurança e a alavancagem operacional.

Martins (2003, p. 151) também alega:

Todavia, é necessário lembrar que é absolutamente possível, viável e mesmo necessário ter a aplicação do ABC também dentro do conceito do custeio variável; ou seja, não existe nenhuma dificuldade maior, impossibilidade ou razão conceitual adversa para que se tenha a totalidade dos custos e despesas apurados pelo ABC completamente segregados em fixos e variáveis.
Ou seja, pode-se chegar ao custo + despesa globais de um produto dividido em duas parcelas:

custos e despesas variáveis e
custos e despesas fixos apropriados pelo ABC.

Koehler (1991) em seu artigo afirma veementemente que não se deve abandonar o custeio direto em favor do ABC, pelo contrário, pode-se utilizar as boas idéias do ABC, em consonância com os aspectos já utilizados pelo método variável.

O autor afirma que já é hora de desenvolver o ABC, mas agora também é tempo de por o velho e o novo método em uma perspectiva em que possam ser utilizados, cada um, de forma apropriada.

Ainda, conforme Martins (2003) é desejável e fundamental que uma empresa dispusesse de informações como a margem de contribuição de cada produto, obtida através do custeio variável, o custo de produção de cada bem ou serviço através do custeio ABC e a soma do custo global, incluindo custos de despesas, de cada produto, obtidos através do custeio ABC completo.

Portanto, para finalizar o entendimento a respeito, Koehler (1991) enfatiza que os custos diretos constituem o limite mínimo para o preço de um produto considerado a curto prazo, enquanto que todos os demais custos incrementais fornecidos pelo ABC seriam

considerados a longo prazo na decisão, neste contexto, da combinação de ambos resultará a realidade dos custos da organização.

Isto é, através do custeio variável e direto obtém-se o custo direto de produção de determinado produto ou serviço, custo esse, composto somente pelos insumos diretamente consumidos em sua produção, logo, via de regra o seu preço jamais poderia ser inferior a esse custo, sob pena de se por em risco a estabilidade econômica da empresa.

E com o ABC, são apurados os gastos indiretos e direcionados ao produto, para então, em conjunto com as informações do custeio variável a direção da empresa poder realizar o planejamento de longo prazo da organização.

5 ABC COMPLETO (CUSTOS MAIS DESPESAS)

De acordo com Martins (2003), como o ABC é uma ferramenta eminentemente gerencial, pode ser implementado sem interferir no sistema contábil corrente da empresa, isto é, pode ser um sistema paralelo, com o fornecimento de informações na periodicidade que a gerência solicitar (mensal, trimestral ou semestral), assim, podem ser incluídas, na soma dos recursos despendidos com produtos, as despesas operacionais, como por exemplo, com vendas e administração, desde que rastreáveis através de direcionadores.

Portanto, é possível afirmar que o ABC aproxima-se do método de custeio pleno, o qual, também aloca as despesas aos objetos de custos via rateio, porém ressalta-se que não é recomendada a realização de rateios no ABC, visando preservar a sua essência, que é o rastreamento e a busca da causa-raiz dos gastos.

Ressalta-se, que a inclusão das despesas no “custo” dos produtos far-se-á somente no campo gerencial, pois contraria os princípios fundamentais de contabilidade e as legislações societária e fiscal.

Para as atividades administrativas, o seu custeio deve seguir a mesma linha de raciocínio definido para as áreas de produção.

6 CRITÉRIOS DE ALOCAÇÃO DO ABC



Figura 3 - Critérios de alocação do ABC

Cabe observar quanto aos gastos, que os gastos ativáveis não são considerados no custeio, pois representam investimentos ou aquisição de estoques e, nesse último, somente quando do consumo será considerado para o custeio.

A análise da figura 3 representa um resumo das características, regras e critérios de custeio do ABC apresentados em todo o decorrer do presente trabalho.

Pode-se verificar que quando ocorre um gasto, deve-se classificá-lo quanto a sua natureza: caso seja direto aloca-se diretamente ao objeto de custo; se for indireto e não rastreável não deve ser alocado a nenhum objeto de custo, e sim, destinado ao resultado; se for indireto e rastreável a determinada atividade será por meio do devido direcionador, alocado a mesma, e posteriormente, direcionado ao objeto de custo ao qual é identificável.

7 QUEM PRECISA DO ABC?

Pelo que foi demonstrado até o momento, é eminente a conclusão de que o ABC é um método bastante complexo e que envolve dispendiosas e demoradas análises dos objetivos e das operações da empresa. Além do mais, consideráveis investimentos em informatização, treinamento de pessoal, e, provavelmente, a contratação de consultoria externa competente para auxiliar na implantação.

Nestes termos, um estudo apresentado no Boletim IOB 11/94 (1994) colocou que nem todas as empresas necessitam de um método de custeio tão complexo, dispendioso e sofisticado como o ABC. Portanto, pode-se dizer que a empresa que requer o ABC é aquela:

1. cujos custos indiretos representam parcela considerável dos seus custos totais;
2. indústria, que produz em um mesmo estabelecimento, produtos e/ou serviços de extrema variedade no que respeita ao processo produtivo ou ao volume de produção;
3. que trabalha com clientela diversificada, abrangendo clientes que compram muito, que compram pouco, que exigem especificações especiais, serviços adicionais e etc.

Assim, de acordo, ainda, com o estudo do Boletim IOB 11/94 (1994), as empresas com tais características tendem a apresentar graves distorções no custeio de seus produtos ou serviços, requerendo técnicas mais apuradas para orientação de suas decisões gerenciais, exatamente o contrário de empresas com pouca variedade de produtos, serviços e clientes, onde o custo com a mão-de-obra direta é preponderante, empresas estas, que podem utilizar-se de outros métodos para evitar os custos adicionais de métodos mais sofisticados.

A grande parcela dos custos indiretos são de natureza fixa, que segundo o Boletim IOB 11/94 (1994), na atualidade, estão estimados entre 80% e 90% nos países de alta tecnologia e entre 60% e 70% no Brasil. Neste contexto, o gestor deve considerar a importância da alocação desses custos e, para isso, o ABC surge como um método de custeio mais apropriado e eficaz do que o método por absorção tradicional.

Essa proporção depende de diversas variáveis, mas principalmente do segmento de atuação da empresa. Se a sua estrutura de custos estiver nos patamares apontados pelo Boletim IOB, deixar de alocar os custos indiretos pode resultar na ineficácia das informações de custos para a tomada de decisão. Isso se justifica pelo fato de se estar trabalhando com apenas 10% ou 20% dos custos de um produto e uma margem de contribuição na faixa de 80% e 90% que deve cobrir todos os custos indiretos que foram destinados ao DRE.

Além desses casos, o ABC também é necessário para as empresas que desejarem auferir determinada vantagem competitiva, mensurando os custos das atividades ligadas a cadeia de valor, dos custos das atividades logísticas, das atividades que compõem o custo de propriedade (TCO) e dos custos da qualidade. Conforme Crepaldi (2004) e Robles Jr. (2003), os demais métodos de custeio se mostram limitados para tal prática, porém, o ABC conceitualmente é concebido para mensurar as atividades, e principalmente, porque permite a extensão da contabilidade de custos para fora das fronteiras físicas da empresa, integrando nela as relações com fornecedores e clientes.

O ABC é um instrumento importante para fornecer informações de custos para o *Activity Based Management* (ABM) analisar criticamente cada atividade relevante dentro da empresa e em toda a sua cadeia de valores e propiciar meios de identificar e eliminar atividades que não agregam valor, permitindo aos gestores aplicar técnicas apropriadas para reduzir desperdícios de materiais, mão-de-obra e outros gastos que podem representar parcelas significativas nos custos totais da organização.

Em fim, a decisão pelo método de custeio deve ser tomada com base em uma análise estratégica das condições, do tipo e das reais necessidades de informação da empresa, visando evitar que o custo-benefício do ABC lhe seja desfavorável.

8 A UTILIZAÇÃO DO ABC NO MUNDO

Quanto a utilização do ABC, em 1989, de acordo com Casali *et al* (1995), a ACN (Associação dos Controllers Americanos) identificou que mais de 50% das empresas estavam descontentes com suas informações de custos ou em vias de modificar o método de custeio que utilizavam, que enfocavam apenas o volume de produção.

Para visualizar a utilização efetiva do ABC no Brasil são utilizadas as informações divulgadas por Souza (2001, p. 148), o qual apresenta uma comparação dos dados obtidos por três pesquisas realizadas a respeito em 1996 e 2000. São incluídas, também, informações de uma pesquisa realizada por Azevedo (2004), a qual, demonstra dados atuais onde se pode realizar uma análise dinâmica da evolução do ABC.

Tabela 1 - A utilização do ABC no Brasil

Aplicação do ABC em %	Khouri Ano 1996	Ramiro Ano 2000	Souza Ano 2000	Azevedo Ano 2004
Empresas participantes	283	77	49	*
Implantado/ implantação	17,6	26,0	6,1	14,3
Decidiram utilizar	3,9	-	-	-
Estavam avaliando	28,3	22,1	6,1	25,7
Não tinham avaliado	40,3	45,4	79,6	37,2
Avaliaram e rejeitaram	9,2	-	8,2	20,0
Implantaram/abandonaram	0,7	6,5	-	2,8
Técnica empregada	Questionário (correio)	Questionário (e-mail)	Entrevista	Questionário (e-mail)

Fonte: Adaptada de Souza (2001) e Azevedo (2004)

* A pesquisa utilizou como amostra as 500 maiores empresas brasileiras por faturamento classificadas pela revista Exame: Melhores e Maiores de 2002, porém o artigo consultado não informou o número de empresas que responderam a pesquisa.

Khouri (1997) também pesquisou uma amostra de 283 das 500 maiores empresas relacionadas pela revista Exame – Melhores e Maiores e a pesquisa de Souza (2001) foi realizada apenas em subsidiárias de multinacionais instaladas no Brasil.

Já a pesquisa de Ramiro (2000) foi realizada em empresas diversas e não foi considerada a amplitude de aplicação do ABC pelas mesmas e sua amostra envolveu a participação de 43 empresas de controle acionário estrangeiro e, destas, treze (30,2%) foram classificadas como usuárias do ABC, o que aumenta acentuadamente a diferença entre os dados apresentados pela pesquisa realizada por Souza.

Uma conclusão interessante que se chega na análise das informações destas pesquisas é que em 2004 14,3% das empresas utilizavam o ABC contra 17,6% de 1996. 25,7% avaliavam a utilização em 2004 contra 28,3% de 1996. E 20% avaliaram e rejeitaram o ABC em 2004 contra 9,2% em 1996. Portanto, além de se visualizar uma queda de utilização efetiva de 1996 para 2004, também houve queda do número de empresas que estão avaliando

a utilização do método e um aumento de mais do que o dobro de empresas que simplesmente rejeitaram a sua utilização.

Para aprofundar mais o assunto, em 1998 o professor Ernani Ott divulgou pesquisa realizada em 154 empresas do Rio Grande do Sul (RS) e 57 da Comunidade Autónoma do País Vasco (CAPV), Espanha, visando apresentar informações sobre a utilização do método de custeio ABC, onde obteve o seguinte resultado:

Tabela 2 - A utilização do ABC no RS e na CAPV

Utilização do ABC	RS %	CAPV %
Tem implantado	16	16
Não tem planos	38	57
Tem intenção de implantar de 2-3 anos	33	10

Fonte: Ott (1998)

Fonte: Ott (1998)

Quanto a utilização do ABC, Ott (1998), informa que somente 16% das empresas já o possuem em ambos os casos, o que revela a sua baixa utilização, o que tem por motivo:

Tabela 3 - Motivos para implantação do ABC

Motivos para implantação do ABC	RS %	CAPV %
Oferece aos dirigentes maior qualidade de informações p/ decisões	54	50
Maior exatidão no cálculo dos custos dos produtos	42	38
Permite eliminação dos custos de atividades que não agregam valor	42	25
Possibilita a implantação do ABM	33	25

Fonte: Ott (1998)

Pelas informações da tabela 3, Ott (1998) concluiu que a maior qualidade das informações foi o principal motivo apontado pelas empresas dos dois países para implantação do ABC, seguido da maior exatidão no cálculo de custo e da eliminação progressiva dos custos das atividades que não agregam valor como demais motivos. O pesquisador também questionou sobre a possibilidade da implantação do ABM em conjunto com o ABC. Pelas respostas concluiu que a função do ABM ainda não está claramente identificada.

Quanto a aplicação do ABC em outros países, apresenta-se um panorama a respeito.

Tabela 4 - A utilização do ABC no mundo

Países	Ano da pesquisa	Técnica de coleta de dados	No de empresas pesquisadas	% uso do ABC
Alemanha	1994	Questionário	187	3,2
Austrália	1997	Questionário	221	23,0
Bélgica	1994	Questionário	88	19,5
Canadá	1992	Questionário	352	14,0
Dinamarca	1994	Questionário	118	10,0
Estados Unidos	1993	Questionário	400	36,0
Estados Unidos	1998	Questionário	281	36,0
Finlândia	1992	Questionário	135	6,0
Finlândia	1995	Questionário	287	22,0
Grã-Bretanha	1993	Questionário	260	4,0
Grã-Bretanha	1994	Questionário	251	19,5
Inglaterra	1991	Questionário	187	6,0
Japão	1997	Questionário	215	2,0
*CAPV	1996	Questionário	57	16,0
*RS-Brasil	1996	Questionário	154	16,0
Brasil	1996	Questionário	283	17,6
Brasil	2000	Questionário	77	26,0
Brasil	2000	Entrevista	49	6,1
**Brasil	2004	Questionário	Não apresenta	14,3

Fonte: Souza (2001) , *Ott (1998) e **Azevedo (2004)

Portanto, conforme Souza (2001) constata-se que a maior utilização do ABC ocorre nos Estados Unidos (36%), país precursor da prática da metodologia ABC.

Porém, Hughes e Gjerde (2003) apresentaram pesquisa realizada no Estados Unidos que envolveu 130 empresas, onde 35% responderam que utilizam apenas o método por absorção, 8% utilizam o ABC, 26% utilizam o custeio variável e teoria das restrições e 30% utilizam ambos, o ABC e o custeio variável, ou seja, nos Estados Unidos, 38% das empresas utilizam o ABC o que demonstra uma evolução em relação às pesquisas anteriores.

Com tais informações, pode-se concluir que o ABC ainda não tem uma acentuada aplicação na realidade empresarial brasileira e mundial, e que os Estados Unidos é o país onde tal método de custeio é mais utilizado dentre os demais pesquisados.

9 CONCLUSÃO

Pelo estudo realizado, verifica-se que o grande objetivo do ABC é criar informações para a tomada de decisões, visando melhorar a competitividade das empresas e o planejamento das ações a longo prazo. Com seu poder de rastrear e assinalar as “causas” que levam ao surgimento dos custos indiretos, elimina o rateio arbitrário. Por isso, é considerado um instrumento de gestão essencial para as organizações com grandes quantidades de custos indiretos e despesas operacionais e que tenham significativa diversificação de produtos, processos de produção e clientes.

Conforme Casali *et al.* (1995), no Brasil, entre 28% e 75% das decisões sobre preços, justificativa de investimentos, terceirização, análise de novos produtos, gerenciamento de performance, mudanças de engenharia de produto e processo, contabilidade de custos e estratégias de mercado são tomadas com base em informações de custos. Por esse motivo, para obter uma informação de custos mais acurada e completa, deve ser utilizado o ABC em conjunto com o método de custeio direto, onde se obterá uma informação com e sem a influência dos custos indiretos.

Como conclusão da pesquisa há de se concordar com Souza (2001) que destaca, que pelas características do ABC não é proposto um novo método de custeio, e sim, o absorção com algumas inovações. Assim, o ABC cuida de dois aspectos específicos do método de absorção, a forma utilizada na identificação dos custos indiretos aos produtos e a ampliação da abrangência do que é considerado indireto, visto que, também inclui aquilo que tradicionalmente é tratado como despesas operacionais, coisa que o absorção não faz, portanto, evoluiu aproximando-se do método de custeio pleno.

Cabe ressaltar novamente que, quando há intenção de implantar o ABC, a empresa deve primeiramente elaborar um projeto para implantação, definindo devidamente o escopo e os objetivos, pois o ABC, em sua forma mais detalhada, pode não ser aplicável na prática, em virtude de exigir um número excessivo de informações gerenciais que podem inviabilizar sua aplicação. O custo da coleta e manipulação detalhada teria de justificar o seu benefício.

Todos devem estar conscientes de que os métodos de custeio por si só não trazem benefício às empresas. Eles precisam estar aliados a ferramentas de gestão que realmente possam melhorar os seus processos produtivos na busca de uma vantagem competitiva.

Portanto, nenhum método, por mais completo e sofisticado que seja, é suficiente para determinar que uma empresa tenha controle dos custos. A informação só é útil quando leva à ação, isto é, a tomada de decisão para corrigir desvios. Portanto, não é o ABC e nenhum outro método de custeio que vai tornar a empresa competitiva, e sim seus gestores, se tomarem as ações necessárias delineadas pelos relatórios de custos.

10 REFERÊNCIAS

- AZEVEDO, Henrique Siqueira de; SANTOS, Mayara Cristina Seixas e PAMPLONA, Edson de O. **Utilização do Sistema de Custeio ABC no Brasil: Uma Survey entre as 500 Maiores Empresas.** Anais do XI Congresso Brasileiro de Custos. Porto Seguro, Bahia, julho de 2004
- BRASIL, Simeão Antônio Silveira. Custeio Baseado Em Atividades Aplicado à Prestação de Serviços Médicos de Radiologia. **Revista Contabilidade e Finanças-USP**, São Paulo n. 34, p. 63-79, jan./abr., 2004.
- BRIMSON, James A. **Contabilidades por Atividades.** São Paulo: Atlas, 1996.
- CASALI, Adriana Machado et al. Sistema ABC: Implantação e resultados. **Revista Brasileira de Administração Contemporânea**, Rio de Janeiro, v.1, n. 2 set., 1995.
- CATELLI, Armando; GUERREIRO, Reinaldo. Uma análise crítica do sistema ABC– Activity Based Costing. **Revista Brasileira de Contabilidade**, São Paulo, n. 91 jan/fev, 1995
- CREPALDI, Silvio. **Contabilidade Gerencial.** Teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- HUGHES, Susan B.; GJERDE, Kathy A Paulson. Do Different Cost Systems Make a Difference? **Management Accounting Quarterly.** Montvale: Fall, 2003.
- IOB – **Informações Objetivas, Caderno Temática Contábil.** O sistema de custeio por atividade – sistema ABC. São Paulo, Boletim 11, mar., 1994.
- KOEHLER, Robert W. Triple-Threat Strategy. **Management Accounting.** Oct., 1991.
- LEONE, George S. G.. **Contabilidade de Custos.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos.** 9. ed. São Paulo, Atlas, 2003.
- MAUAD, Luiz G. A. e PAMPLONA, Edson de O. ABC/ABM e BSC – **Como essas ferramentas podem se tornar poderosas aliadas dos tomadores de decisão das empresas.** VII Congresso Internacional de Custos. Punta Del Leste, Uruguay, nov., 2003.
- NAKAGAWA, Masayuki. **Custeio Baseado em Atividades.** São Paulo: Atlas, 1994.
- OTT, Ernani. **Estudo Comparativo Sobre o Uso da Informação Contábil, Das novas Tecnologias de Produção e Dos Instrumentos de Gestão nas Indústrias Médias e Grandes do Rio Grande do Sul e da Comunidade Autônoma do País Vasco –Espanha.** São Leopoldo: Unisinos, 1998.
- ROBLES JR., Antônio. **Custos da Qualidade.** Aspectos econômicos da gestão da qualidade e da gestão ambiental. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- SOUZA, Marcos Antônio. **Práticas de Contabilidade Gerencial Adotadas por Subsidiárias Brasileiras de Empresas Multinacionais.** São Paulo, Tese de Doutorado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 2001.