

**GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS COMO ELEMENTO
DE SUPORTE DA COMPETITIVIDADE: A UTILIZAÇÃO
DO SISTEMA DE CUSTO ABC
(ACTIVITY BASED COSTING - CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADE)
NA REGIÃO DE RIBEIRÃO PRETO**

Augusto Aparecido MAZZIER*

- RESUMO Este trabalho objetiva mostrar o uso do Sistema de Custo ABC na Região de Ribeirão Preto, o qual permite às organizações a adoção de uma política de preços flexíveis sem, necessariamente, correrem risco do não cumprimento de seus objetivos de cobertura de Custos Fixos e não remuneração do capital dentro dos conceitos do método de Custeio Baseado em Atividades. Não havia informações suficientes sobre o atual nível de conhecimento, avaliação e adoção do sistema de Custo ABC pelas empresas da região.
- PALAVRAS-CHAVE: Sistema de Custo; política de preços; custos fixos.

Introdução

O custeio baseado em atividades, conhecido como ABC (Activity Based Costing), é uma metodologia que procura reduzir, sensivelmente, as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos. Pode ser aplicado aos custos diretos, principalmente, à mão-de-obra direta.

O ABC consegue captar os custos das atividades que compõem os processos de negócios, facilitando as decisões de melhorias. Ao custear esses processos, entre as diversas alternativas de incremento de produtividade, pode focalizar as de menor custo. Nesse particular,

* Mestre em Administração e docente da Fac. de Ciências Econômicas Administrativas e Contábeis de Franca FACEF.

o ABC caminha unido à técnica da análise de valor dos processos, com a qual guarda uma relação de estudos, tem como objetivo mostrar que a crescente complexidade da administração de custos determinou a investigação e o desenvolvimento de novos métodos de trabalho. Entre eles, o ABC (Activity Based Costing). Embora já existisse anteriormente, nos Estados Unidos, ganhou nova dimensão, utilizando a mão-de-obra indireta como um dos principais elementos.

As aplicações desta metodologia estendem-se desde o balanceamento das linhas de produção em fábricas, até em organizações bancárias, pois as despesas indiretas que lá ocorrem nos seus diversos produtos (contas correntes, poupanças, apólices de seguro), à semelhança das fábricas, igualmente podem ser distribuídas segundo atividades.

Com a finalidade de se tratar com mais consistência e profundidade a metodologia preconizada pelo ABC, nesta pesquisa, busca-se articular a teoria sobre a temática em discussão, identificando alguns conceitos, seus princípios básicos e aplicabilidade, com uma pesquisa de campo que esclareça os questionamentos constituídos nesta proposta de trabalho.

CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADE (A.B.C.)

O Custeio baseado em atividades (Activity - Based Costing - ABC) surgiu, nos Estados Unidos, há alguns anos, e foi desenvolvido pelos professores Robert Kaplan e Robin Cooper da Harvard Business School, com o objetivo principal de aprimorar a alocação dos custos e das despesas indiretas fixas (overheard) aos produtos.

O sistema ABC de custeio baseado em atividades não só é a única forma de se medir e melhorar as atividades que compõem os processos de negócios, como também permite que se calcule, com precisão, os custos dos produtos.

Nos tempos atuais, contudo, a extensa variedade de produtos, com volumes e complexidades variadas, já é um fato irrefutável, que, aliás, tende a crescer quando se prevê que as necessidades dos clientes fazem com que as empresas caminhem para a produção personalizada

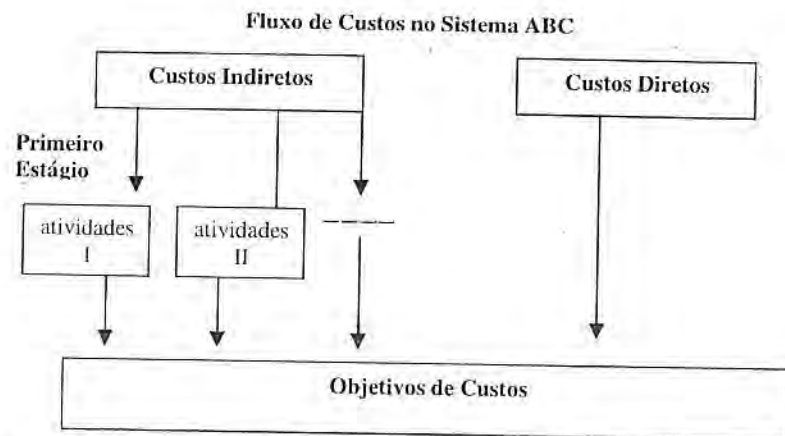
ou, pelo menos, para uma vasta gama de itens direcionados para um grande número de pequenos nichos de mercado.

Por outro lado, no passado, a parcela de mão-de-obra diretamente associada ao produto representava valor apreciável, mormente nas produções com alta intensidade manual. Isso mudou, e hoje vemos máquinas automáticas, processos informatizados, novas técnicas de produção (como *just-in-time*, CIM etc) substituírem mão-de-obra direta por despesas indiretas, tais como a manutenção / depreciação desses equipamentos / sistemas.

A participação da mão-de-obra direta reduziu-se sensivelmente, principalmente em casos de empresas muito automatizadas. É aí, então, que surgem os problemas. Quando as despesas indiretas eram pequenas, os rateios que a sistemática tradicional recomendava, embora falhos, não traziam grandes transtornos aos custos finais dos produtos. No atual cenário, todavia, a apreciação dessa sistemática tradicional pode conduzir a sérias distorções nos custos, a ponto de alguns produtos ficarem “subcusteados” sem que a empresa o perceba.

Contudo, graças aos esforços realizados nos anos recentes, principalmente com os professores Kaplan e Cooper³, surgiram e estão se espalhando pelas empresas, sistemas de custeio baseados nas atividades que consomem recursos.

O A.B.C. consegue captar os custos das atividades que compõem, os processos entre as diversas alternativas do incremento da produtividade, pode focalizar as de menor custo. Nesse particular, o A.B.C caminha unido à técnica da análise de valor dos processos com a qual guarda uma relação muito estreita.



Fonte: Khoury, Carlos Yorghi. ABC Sistema de Custos baseado em atividades. FGV EAESP, 1997. p. 12.

O sistema ABC apura os recursos usados nos processos de operação da empresa para produzir produtos e fornecer serviços. A diferença entre os recursos disponíveis e os recursos usados nos fornece a capacidade não utilizada, ou seja, o excesso de capacidade da empresa. Cooper e Kaplan¹ (1997) defenderam a proposta de que deveria se utilizar a capacidade prática de uma atividade como o denominador, ao invés da quantidade real processada. Esse procedimento é utilizado com o objetivo de não haver flutuações no cálculo do custo unitário da atividade em função da variação da quantidade real processada. Com este procedimento o custo de suprir uma atividade não se altera no curto prazo, mas sim o custo do uso da atividade que é medida pelo sistema de custos ABC. A diferença é calculada como o custo da não utilização da atividade, ou seja, o excesso de capacidade da atividade.

Os conceitos e a metodologia de Custeio Baseado em Atividade (ABC) aplicam-se também às empresas não industriais, pois atividades ocorrem tanto em processos de manufaturas quanto de prestação de serviços. Logo, é possível utilizar o ABC, em instituições financeiras, concessionárias de serviços públicos (telecomunicações, energia e

outras), hospital, escolas, etc. Enfim, atividades e objetos de custeio são encontrados em todas as organizações, inclusive naquelas de fins não lucrativos. O ABC também se ajusta muito bem às indústrias que utilizam sistemas de manufatura celular. O ABC pode ser implementado sem interferir no sistema contábil corrente da empresa, isto é, pode ser um sistema paralelo; pode, também ser utilizado apenas periodicamente.

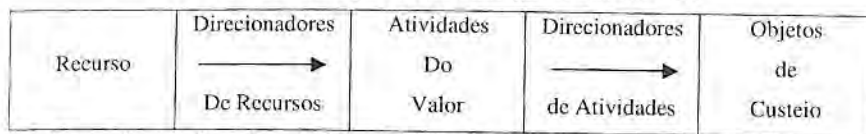
Brimson (*Apud Domenico*)² afirma que o “Custeio baseado em atividades está fundamentado num processo de acumulação e rastreamento de custos e dos dados de performance das atividades de uma dada empresa. Fornece um *feedback* dos resultados reais, confrontando-os com os custos planejados.”

No Brasil, entretanto, os estudos e as pesquisas sobre o ABC tiveram início em 1989, no Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP, e abriram as portas às empresas e outras instituições de ensino e pesquisa para, através de convênios, estabelecer programas de treinamentos de executivos e instrutores.

O custeio baseado em atividades é um método de custeio de identificação e análise do comportamento de fatores que causam o consumo de recurso e a incidência de custo nas atividades de trabalho de uma organização.

Esse método de custeio permite, por sua vez, mensurar, controlar e comunicar os custos de maneira acurada. Por incorporar, na sua estrutura de princípios, toda uma filosofia analítica do comportamento dos recursos/custos dos fatores que causa o consumo nas atividades e que direta ou indiretamente cria algum valor para os objetos empresariais, tal método oferece, também, uma série de outras formações úteis, ou seja, oportunidades para a melhoria contínua do desempenho.

Esquemática da metodologia de custeio ABC



Fonte: Revista Brasileira de Custos, 1999, p.76.

Importância e Limitações do Custeio por Atividades

A utilização do ABC facilita a determinação dos custos relevantes. O custeio baseado em atividades estará em condições de apresentar resultados mais precisos sempre que:

- a organização utilizar grande quantidade de recursos indiretos em seu processo de produção;
- a organização tenha significativa diversificação em produtos, processos de produção e cliente.

Um dos benefícios obtidos com o "ABC" é o de permitir uma melhoria nas decisões gerenciais, pois deixa-se de ter produtos "subcusteados" ou "super-custeados", permitindo-se a transparência exigida na tomada de decisão empresarial, que busca, em última análise, otimizar a rentabilidade do negócio.

Uma das grandes vantagens do ABC, frente a outros sistemas de custos mais "tradicionais", é que ele permite uma análise que não se restringe ao custo do produto, sua lucratividade ou não, sua continuidade ou não etc., mas permite que os processos que ocorrem dentro da empresa também sejam custeados. Aliás, talvez aqui estejam seus maiores méritos.

Uma vez que os processos são compostos por atividades que se inter-relacionam, tal análise permite uma visualização das atividades que podem ser melhoradas, reestruturadas ou até mesmo eliminadas dentro de um processo, de forma a melhorar o desempenho competitivo da empresa.

As estimativas realizadas, tomando o ABC factível, consagra-o como poderosa ferramenta de decisão gerencial.

O ABC, em sua forma mais detalhada pode não ser aplicável à prática, em virtude de exigir um número excessivo de informações

gerenciais que podem inviabilizar sua aplicação. O custo da coleta e da manipulação detalhada teria que justificar o seu benefício. Numa fábrica, pode-se detectar mais de cem atividades que contribuem para o *over-head*. Caso se pense numa apuração exata de todas essas atividades, ao ABC, seria impraticável.

Os defensores do custeio variável baseiam-se na superioridade desse método para propósitos de planejamento e controle. A razão dessa preferência se justifica porque este método clarifica a relação existente entre custo, volume e lucro ao identificar a margem de contribuição, isto é, o excesso de vendas sobre os custos variáveis de produção, ligando o lucro ao nível de vendas, que é o evento mais crítico para o desempenho financeiro da firma.

Alguns oponentes do custeio variável afirmam que é incorreto sugerir que a informação útil para a tomada de decisão gerencial é relevante para todos os propósitos do negócio. Entretanto é difícil aceitar a restrição de que a informação de custeio variável é útil aos gestores, mas não aos usuários externos, pois ambos se deparam com o mesmo desafio: a tomada de decisão.



Fonte: Nakagawa, 1994, p. 21.

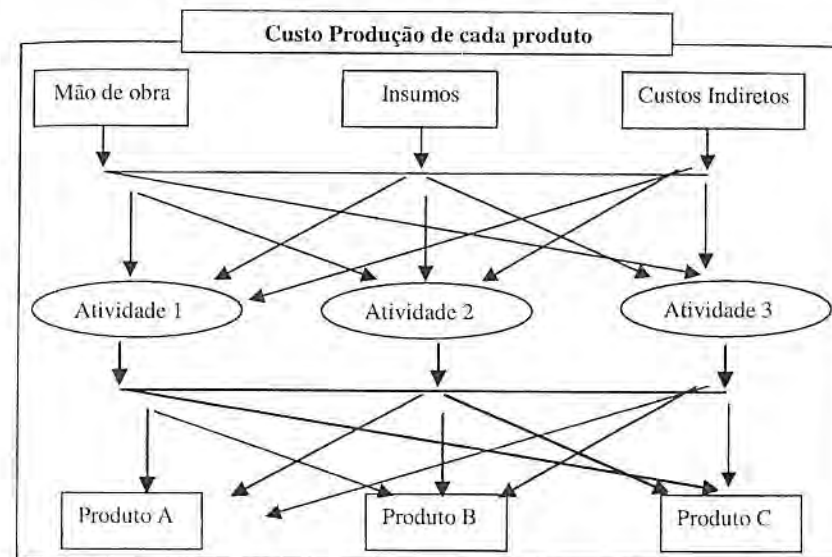
O ABC mostra como a empresa pode maximizar os lucros e criar valores econômicos em longo prazo. O ambiente competitivo afeta a eficiência e as metas em longo prazo, e requerem considerações técnicas, éticas, sociais e competitivas.

Os administradores atuais tomam decisões que incorporam considerações ambientais por razões que incluem obediência legal, eficiência em termos de custos, vantagem competitiva, opinião pública e pensamentos em longo prazo. Os administradores, para sobreviverem e prosperarem, têm de pensar e agir estrategicamente. Os consumidores sabem o que é melhor para eles.

Comparação entre contabilidade gerencial e paradigma do custo

	Paradigma: Contabilidade gerencial	Paradigma: Gestão Estratégica de custos.
Qual a forma mais útil de analisar os custos	Em termos de Produtos, clientes e funções	Em termos dos vários estágios da cadeia de valor global da qual a empresa é uma parte.
	Com grande enfoque interno	Com grande foco externo
	O valor agregado é um conceito chave	O valor agregado é visto como um conceito perigosamente estreito.
Qual o objetivo da análise de custos ?	Três objetivos se aplicam, independentemente do conceito estratégico dos resultados, direcionamento da atenção e resolução de problemas.	Embora os três objetivos estejam sempre presentes, o projeto de sistemas de gestão de custos muda muito, dependendo do posicionamento estratégico básico da empresa, ou sob uma estratégia de liderança de uma estratégia de diferenciação do produto.
Como devemos tentar compreender o comportamento dos custos?	O custo é primeiramente uma função do volume de produção: custo variável, custo fixo, custo em degraus, custo misto	Custo é uma função das escolhas estratégicas sobre estruturas de como competir e da habilidade administrativa nas escolhas estratégicas em termos de direcionadores de custo: estruturas e direcionadores de custo de execução.

Fonte: Skank, John K – *revolução dos custos*, p. 30.



Fonte : Silva, Cristian Luis. 1998.

Comparação entre as Empresas da Região de Ribeirão Preto que Utilizam o Sistema de Custos Abc e as Que Não Utilizam

Esta pesquisa tem a finalidade de preencher esse espaço, fornecendo um panorama da utilização do sistema de custo ABC, em empresas da região de Ribeirão Preto.

O objetivo desta pesquisa é descobrir o atual nível de interesse, conhecimento e estado de desenvolvimento do sistema de custos ABC, pelas empresas que estão operando na região de Ribeirão Preto, e relacionar o interesse ou a falta de interesse pelo sistema de custo ABC, de acordo com o ambiente em que a empresa está inserida.

De acordo com várias pesquisas em países do 1º mundo, conclui-se que as empresas que mais utilizam este método estão na Inglaterra e, em segundo lugar, nos Estados Unidos.

Infelizmente, não se conhece em qual extensão o sistema de

custo ABC tem sido aceito e implantado em empresas brasileiras.

Foi feito um questionário com 24 perguntas objetivas, entregue pessoalmente para as empresas da região, acompanhado de uma carta explicando os objetivos de pesquisas, foi enviado a cada uma das 79 empresas da região, privadas e não financeiras, brasileiras ou multinacionais estrangeiras, operando na Região. A relação dessas empresas foi obtida através da Associação Comercial e Industrial de Ribeirão Preto e de prefeitura de cidades vizinhas.

QUESTIONÁRIO

1) Como o (a) senhor (a) avalia a acurácia do sistema de custo da sua empresa com o objetivo de fornecer as informações de custo do produto ou serviços ?

- Muito inaccurado Razoavelmente inaccurado
 Razoavelmente acurado Não disponível

2) Como o (a) senhor (a) avalia a importância do sistema de custo da sua empresa com o objetivo de tomada de decisão na sua empresa ?

- Muito importante, alta prioridade Importante, mas não alta prioridade.
 Sem importância, raramente usado. Sem importância, nunca usado.
 Não disponível.

3) Qual é a velocidade de mudança na indústria que sua empresa opera ?

- Muito rápida Rápida Moderada
 Lenta Muito Lenta

4) Como são controlados os custos indiretos em sua empresa ?

- Comparação com o orçamento Comparação com o orçamento flexível

- Comparação como último período Sem controle
 Outro (por favor, especifique)

5) O senhor já ouviu falar do sistema de custeio baseado em atividade ABC ?

- Sim Não (se não, por favor, passe para a questão 22)

6) Sua empresa alguma vez considerou implantar o sistema de custos ABC ?

- Sim Não (se não, por favor, passe para a questão 20)

7) Quais as características do sistema de custos ABC que causou de sua empresa considerar a sua implantação ?

- Custos mais acurados para apesamento.
 Análise de lucro mais acurada para tomadas de decisões sobre que produto produzir ou que serviços fornecer.
 Discernimento das causas do aumento ou redução dos custos, incluindo a habilidade de identificar os direcionadores de custos
 Melhoria nos processos e Produção e Marketing.
Análise dos custos dos Estoques.
Outros (por favor, especifique)

8) Que frase melhor descreve a atual posição de sua empresa ?

- A empresa está atualmente avaliando o sistema de custos ABC.(Por favor, passe para a questão 22)
 A empresa avaliou o sistema de custos ABC e decidiu não utilizar (Por favor, passe para a questão 21)
 A empresa avaliou o sistema de custos ABC e decidiu utilizar (Por favor, passe para a questão 10)
 A empresa já está implantando o sistema ABC (Por favor, passe para a questão 10)
 A empresa já concluiu sua implantação e está utilizando o sistema de custos ABC (Por favor, passe para a questão 10)

A empresa já utilizou o sistema de custeio ABC e decidiu abandoná-la (Por favor, passe para a próxima questão)

9) Se a sua empresa já utilizou o sistema de custos ABC e decidiu abandoná-lo, quais foram as razões ?

10) Quando sua empresa decidiu implantar o sistema de custos ABC ?

Mês Ano
(Nota: datas aproximadas são satisfatórias)

11) Quando sua empresa começou a utilizar o sistema de custos ABC ?
(Nota: datas aproximadas são satisfatórias)

12) Pela razão do sistema de custos ABC ter várias características, o(a) senhor(a) considera que a implantação de custos ABC, em sua empresa, é parcial ou total no presente momento ?

Menos que 25% Entre 26% e 50%

Entre 51% e 75% Mais que 76%.

13) O sistema de custo ABC de sua empresa é (ou foi) um sistema independente ou é (ou foi) integrado com outros sistemas contábeis ?

Independente Integrado com outros sistemas contábeis

Integrado com outros sistemas da empresa

Outra alternativa (por favor, especifique)

14) Qual é (ou foi) a posição da pessoa que patrocinou a implantação do sistema de custos ABC em sua empresa ?

Presidente Controller
 Gerente financeiro Outros (por favor, especifique)

15) Que posição ocupavam as pessoas envolvidas no projeto de desenvolvimento do sistema de custos ABC em sua companhia ?

16) Como foi elaborado o programa de computador que processa o sistema de custos ABC em sua companhia ?

Funcionários empresa Consultores externos
 Pacote comercial

17) O sistema de custos ABC de sua empresa suplementou ou substituiu o sistema de custo tradicional.

Suplementou
 Substituiu
 Suplementou ou substituiu em alguma parte ?
 Outra alternativa (por favor, especifique)

18) Quanto suporte o principal executivo forneceu para a implantação do sistema de custos ABC, em suas companhias ?

Muito suporte Moderado suporte Indiferente
 Pouco suporte Nenhum suporte

19) O sistema de custos ABC de sua empresa está ligado a outro projeto ?

Ligado ao sistema *just-in-time*
 Ligado ao sistema de administração de qualidade total
 Ligado ao sistema de teoria da restrição
 Ligado ao sistema Processo de Reengenharia
 Não é ligado a nenhum sistema
 Ligado a outro(a) sistema (Por favor, passe para a questão 22)

- 20) Se o senhor(a) ouviu falar do sistema de custos ABC, mas não o adotou, quais as razões ?
- 21) Se o senhor(a) avaliou o sistema de custos ABC e não o adotou, quais foram as razões ?
- 22) Qual é o nível de competição que sua empresa atualmente enfrenta ?
- Muito baixa competição Baixa competição
- Moderada competição Alta competição
- Muito alta competição
- 23) Quais diversificação é a produção dos produtos de sua empresa no presente momento?
- Muito pouca diversificação
- Pouca diversificação
- Moderada diversificação
- Alta diversificação
- Muito alta diversificação
- 24) Qual é a sua posição dentro da organização ?

As respostas recebidas de cada um dos questionários foram inseridas em uma planilha eletrônica, com finalidade de facilitar o manuseio das respostas e obter uma totalização para cada uma das perguntas. Em seguida, das empresas foram subdivididas de acordo com o setor de citação, isto é, indústria, comércio, serviços e de acordo com a experiência que as empresas tiveram com o sistema de custos ABC.

Foram agrupadas também as empresas, de acordo com o número de funcionários como uma medida do porte das mesmas.

Número de empresas que responderam à pesquisa pelo número de funcionários e setor de atuação				
Qtde Funcionários	Indústrias	Serviços	Comércio	Total
<=500	49	8	12	69
	71,0%	11,6%	17,4%	100%
>500E<=1000	86%	89%	92%	87%
	4	0	0	4
>1000E<=2000	100,0%	0,0%	0,0%	100%
	7%	0%	0%	5%
>2000E<=5000	4	1	0	1
	80,0%	20%	0%	100%
Informação Não Disponível	7%	11%	0%	1%
	0	0	1	1
Total	0,0%	0,0%	100,0%	100%
	0%	0%	8%	1%
Total	0	0	0	0
	0,0%	0,0%	0,0%	0%
Total	0%	0%	0%	0%
	57	9	13	79
Total	75,2%	11,4%	16,5%	100%
	100%	100%	100%	100%

Número de empresas que responderam às pesquisas pelo número de funcionários e pelo setor de atuação, permite nos visualizar os números de funcionários, são mostrados nesses quadros os percentuais dos números de empresas por setor de atuação, de acordo com o tamanho das empresas e os percentuais dos números das empresas e os percentuais dos números de empresas pelo tamanho de acordo com o setor de atuação das empresas.

Número de empresas que responderam à pesquisa pelo número de funcionários e pelo setor de atuação.

Qtde Funcionários	Alimentos		Auto peças		Agricultura e Comercial		Construções Metálicas		Cooperativas		Eletrônicas		Metalúrgica		Outras		Química		Serviço		Comércio		Total					
<=500	2	1	0	1	1	1	1	1	1	13	25	6	8	70	2,9%	1,4%	0,0%	1,4%	1,4%	1,4%	18,6%	35,7%	8,6%	11,4%	17,1%	100,0%	83%	
>500E<=1000	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	3	0	0	4	0,0%	0,0%	25,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	75,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	100,0%	5%
>1000E<=2000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	100,0%	0,0%	0,0%	100,0%	1%
>2000E<=5000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	100,0%	0,0%	0,0%	100,0%	8%
Informação Não Disponível	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1	1	0	0	3	0,0%	0,0%	33,3%	0,0%	0,0%	33,3%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	100,0%	4%
Total	2	1	2	1	1	1	1	1	1	14	29	6	9	79	2,5%	1,3%	2,5%	1,3%	1,3%	17,7%	36,7%	7,6%	11,4%	16,5%	100,0%	100%		

Fonte: Dados elaborados pelo pesquisador a partir da pesquisa de campo

Número de empresas com experiências no Sistema de custos ABC e setor de atuação

Número de empresas com experiências no sistema de custos ABC e setor de atuação				
Opinião	Indústrias	Serviços	Comércio	Total
Não ouviram	25	8	7	40
Falar	62,50%	20,00%	17,50%	100%
Não se interessaram	17	0	4	21
Estão avaliados	80,95%	0,00%	19,05%	100%
Decidiram não utilizar	32%	0%	31%	28%
Utilizar	4	0	2	6
Decidiram utilizar	66,67%	0,00%	33,33%	100%
Estão utilizando	8%	0%	15%	9%
Decidiram não utilizar	2	1	0	3
Utilizar	66,67%	33,33%	0,00%	100%
Decidiram utilizar	4%	10%	0%	4%
Estão utilizando	1	1	0	2
Atualmente implantando	50,00%	50,00%	0,00%	100%
Estão utilizando	2%	10%	0%	3%
Estão utilizando	1	0	0	1
Decidiram abandonar	100%	0,00%	0,00%	100%
Estão utilizando	2%	0%	0%	1%
Estão utilizando	3	0	0	3
Decidiram abandonar	100%	0,00%	0,00%	100%
Estão utilizando	5%	0%	0%	4%
Decidiram abandonar	0	0	0	0
Estão utilizando	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Estão utilizando	0%	0%	0%	0%
Total	53	10	13	76
	69,74%	13,16%	17,11%	100,0%
	100%	100%	100%	100%

OBS: Em Três Questionários, não houve resposta

Através da tabela acima e a abaixo, podemos observar a relação das empresas com o sistema de custos ABC, temos, como resultado, 51% de empresas que nunca ouviram falar sobre ele; 3% que decidiram utilizá-lo (pode ser considerado um baixo percentual); 4% das empresas já ouviram falar, entretanto decidiram não utilizar; e daquelas que estão utilizando o sistema de custos, nenhuma decidiu abandonar seu uso.

Número de Empresas com experiências no Sistema de Custos ABC e setor de atuação.

Número de empresas com experiências no sistema de custos ABC e setor de atuação												
Opinião	Alimentos	Auto peças	Comércio	Constituições metálicas	Cooperativa	Eletrônica	Metalúrgica	Outras	Químicas	Serviços	Agrícola e comercial	Total
Não ouviram	1 2,56%	0 0,00%	7 17,95%	1 2,56%	1 2,56%	0 0,00%	5 12,82%	13 33,33%	2 5,13%	8 20,51%	1 2,56%	39 100%
Falar	50 50%	0 0,00%	54 54%	100 100%	0 0%	0 0%	38 38%	48 48%	33 33%	0 0%	100 100%	21 51%
Não se interessaram	1 4,76%	0 0,00%	4 19,05%	0 0,00%	0 0%	1 4,76%	4 19,05%	8 38,10%	3 14,29%	0 0%	0 0%	21 100%
Estão avaliados	0 0,00%	0 0,00%	2 28,57%	0 0,00%	0 0%	0 0%	2 28,57%	3 42,86%	0 0%	0 0%	0 0%	7 100%
Decidiram não utilizar	0 0,00%	0 0%	1 15%	0 0%	0 0%	0 0%	0 0%	1 11%	0 0%	0 0%	0 0%	3 9%
Decidiram utilizar	0 0,00%	33,33% 100%	0 0%	0 0%	0 0%	0 0%	0 0%	1 4%	0 0%	1 10%	0 0%	3 4%
Estão atualmente implantando	0 0,00%	0 0%	0 0%	0 0%	0 0%	0 0%	0 0%	0 0%	0 0%	0 0%	0 0%	0 0%
Estão decidiram abandonar	0 0,00%	0 0%	0 0%	0 0%	0 0%	0 0%	0 0%	0 0%	0 0%	0 0%	0 0%	0 0%
Total	2,63% 100,00%	1,32% 100,00%	17,11% 100,00%	1,32% 100,00%	1,32% 100,00%	1,32% 100,00%	17,11% 100,00%	35,53% 100,00%	7,89% 100,00%	13,16% 100,00%	1,32% 100,00%	76 100,00%

OBS: Em Três Questionários, não houve resposta

Fonte: Dados elaborados pelo pesquisador a partir da pesquisa de campo

O primeiro número representa a percentagem do número de empresas por grupo de experiência em cada setor. Fornece o número de empresas pelo número de funcionários e pelas experiências com o sistema de custo ABC. As empresas que não ouviram falar representam 51% do total, 37 empresas, ou seja, 51% das empresas que responderam ao questionário não ouviram falar sobre o método de custos ABC.

Número de empresas com experiências no Sistema de Custos ABC e número de funcionários.

Número de empresas com experiências no Sistema de Custos ABC e número de funcionários						
Opinião	<=500	>500E<=1000	>1000E<=2000	>2000E<=5000	Não disponível	Total
Não ouviram	36	1	0	0	0	37
Falar	97,30%	2,70%	0,00%	0,00%	0,00%	100%
Não se interessaram	22	1	0	0	0	23
Estão avaliados	95,65%	4,35%	0,00%	0,00%	0,00%	100%
Decidiram utilizar	31%	33%	0%	0%	0,00%	30%
Estão atualmente implantando	5	1	0	1	0	7
Estão decidiram abandonar	71,43%	14,29%	0,00%	14,29%	0,00%	100%
Utilizar	7%	33%	0%	100%	0,00%	9%
Decidiram utilizar	4	0	0	0	0	4
Estão decidiram abandonar	100,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	100,00%
Utilizar	6%	0%	0%	0%	0,00%	5%
Decidiram utilizar	1	0	1	0	0	2
Estão decidiram abandonar	50,00%	0,00%	50,00%	0,00%	0,00%	100,00%
Utilizar	1%	0%	100%	0%	0,00%	3%
Estão atualmente implantando	1	0	0	0	0	1
Estão decidiram abandonar	100,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	100,00%
Utilizar	1%	0%	0%	0%	0,00%	1%
Decidiram utilizar	2	0	0	0	0	2
Estão decidiram abandonar	100,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	100,00%
Utilizar	3%	0%	0%	0%	0,00%	3%
Decidiram utilizar	0	0	0	0	0	0
Estão decidiram abandonar	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0%
Utilizar	0%	0%	0%	0%	0,00%	0%
Total	93,42% 100%	3,95% 100%	1,32% 100%	1,32% 100%	0,00% 100,00%	100,00% 100,00%

OBS: Em Três Questionários, não houve resposta

Razões pelas quais as empresas não se interessam em utilizar o Sistema de Custos ABC

Razão pelas quais as empresas não se interessam em utilizar o Sistema de Custos ABC		
Complexidade de Implantação e operação do Sistema.	2	5,71%
Empresa utiliza Outro Sistema	4	11,43%
Falta conhecimento sobre o Sistema ABC	6	17,14%
Falta Estrutura para a Implantação	3	8,57%
Falta Interesse dos Donos e da Diretoria	7	20,00%
Não é prioridade	2	5,71%
Possível Implantação em Fase de Estudo	8	22,86%
Sistema ABC não é adequado	1	2,86%
Sistema ABC não foi avaliado	1	2,86%
Sistema utilizado atende as necessidades	1	2,86%
Total	35	100,00%

Razões pelas quais as empresas decidiram não utilizar o Sistema de Custos ABC

Razão pelas quais as empresas decidiram não utilizar o Sistema de Custos ABC		
Falta Estrutura para a Implantação	2	11,11%
Falta conhecimento sobre o Sistema ABC	2	11,11%
Complexidade de Implantação e operação do Sistema ABC	4	22,22%
Não é prioridade	4	22,22%
Sistema ABC não é adequado	1	5,56%
Sistema ABC não foi avaliado	3	16,67%
Falta Interesse dos Donos e da Diretoria	2	11,11%
Total	18	100,00%

Empresas que estavam implantando ou estavam utilizando o Sistema ABC pelo número de Funcionários.

Número de Funcionários	Serviços	Outras	Metalúrgica	Química	Total
<= 500	0,00%	100,00%	100,00%	100,00%	75%
> 500 a <= 1000	1,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0%
> 1000 a <= 2000	100,00%	0,00%	0,00%	0,00%	25%
Total	1	1	1	1	4

Número de Funcionários	Serviços	Indústria	Total
<= 500	0,00%	100%	75%
> 500 a <= 1000	1,00%	0,00%	0%
> 1000 a <= 2000	100,00%	0,00%	25%
Total	1	3	4

Características do Sistema de Custos ABC que motivaram as empresa ao implantarem

Características do Sistema de Custos ABC que motivaram as empresas ao implantarem							
	Auto Peças	Comércio	Metalúrgica	Outras	Química	Serviços	Total
Custos mais acurados para apuração	0,00%	0,00%	66,67%	0,00%	0,00%	33,33%	17,65%
Análise de lucro mais acurada para a tomada de decisão sobre os produtos produzir ou serviços fornecer	0,00%	20,00%	0,00%	60,00%	0,00%	20,00%	29,41%
Discernimento das causas do aumento e da redução dos custos	0,00%	0,00%	50,00%	0,00%	50,00%	0,00%	11,76%
Melhoria dos processos e nas práticas de produção	0,00%	0,00%	100,00%	0,00%	0,00%	0,00%	5,88%
Análise dos custos do estoque	0,00%	33,33%	0,00%	66,67%	0,00%	0,00%	17,65%
Outros	33,33%	0,00%	0,00%	66,67%	0,00%	0,00%	17,65%
Número Total de Empresas	1	2	3	7	2	2	17

Características do Sistema de Custos ABC que motivaram as empresas a implantarem

Características do Sistema de Custos ABC que motivaram as empresas a implantarem				
	Indústrias	Serviços	Comércio	Total
Custos mais acurados para apuração	66,67%	33,33%	0,00%	17,65%
Análise de lucro mais acurada para a tomada de decisão sobre os produtos produzir ou serviços fornecer	60,00%	20,00%	20,00%	29,41%
Discernimento das causas do aumento e da redução dos custos	100,00%	0,00%	0,00%	11,76%
Melhoria dos processos e nas práticas de produção	100,00%	0,00%	0,00%	5,88%
Análise dos custos do estoque	66,67%	0,00%	33,33%	17,65%
Outros	100,00%	0,00%	0,00%	17,65%
Número Total de Empresas	13	2	2	17

O Sistema de Custos ABC suplementou ou substituiu o sistema de custos tradicional

O Sistema de Custos ABC suplementou ou substituiu o sistema de custos tradicional					
	Metalúrgica	Outras	Química	Serviços	Total
Suplementou	25,00%	50,00%	25,00%	0,00%	66,67%
Substituiu	100,00%	0,00%	0,00%	0,00%	16,67%
Suplementou ou substituiu algumas partes	0,00%	0,00%	0,00%	100,00%	16,67%
Número Total de Empresas	2	2	1	1	6

	Indústria	Serviços	Total
Suplementou	100,00%	0,00%	66,67%
Substituiu	100,00%	0,00%	16,67%
Suplementou ou substituiu algumas partes	0,00%	100,00%	16,67%
Número Total de Empresas	5	1	6

Integração do Sistema de Custos ABC com outros sistemas

Integração do Sistema de Custos ABC com outros sistemas					
	Metalúrgica	Outras	Química	Serviços	Total
Sistema Independente	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Integrado com sistemas contábeis	0,00%	33,33%	33,33%	33,33%	50,00%
Integrado com outros sistemas	100,00%	0,00%	0,00%	0,00%	33,33%
Será decidido futuramente	0,00%	100,00%	0,00%	0,00%	16,67%
Número Total de Empresas	2	2	1	1	6

	Indústrias	Serviços	Total
Sistema Independente	0,00%	0,00%	0,00%
Integrado com sistemas contábeis	66,67%	33,33%	50,00%
Integrado com outros sistemas	100,00%	0,00%	33,33%
Será decidido futuramente	100,00%	0,00%	16,67%
Número Total de Empresas	5	1	6

Elaboração do programa de computador que processa o Sistema de Custos A

Elaboração do programa de computador que processa o Sistema ABC					
	Metalúrgica	Outras	Química	Serviços	Total
Por funcionários da Empresa	0,00%	100,00%	50,00%	0,00%	50,00%
Consultores Externos	50,00%	0,00%	0,00%	100,00%	33,33%
Pacote Comercial	50,00%	0,00%	0,00%	0,00%	16,67%
Número Total de Empresas	2	2	1	1	6

	Indústrias	Serviços	Total
Por funcionários da Empresa	100,00%	0,00%	50,00%
Consultores Externos	50%	100,00%	33,33%
Pacote Comercial	50%	0,00%	16,67%
Número Total de Empresas	5	1	6

Posição das pessoas envolvidas no desenvolvimento do Sistema de Custos ABC

Posição das pessoas no desenvolvimento do Sistema de Custos ABC				
	Metalúrgica	Serviços	Outras	Total
Auxiliares	0,00%	50,00%	0,00%	14,29%
Chefia	33,33%	0,00%	50,00%	28,57%
Diretoria	66,67%	50,00%	50,00%	57,14%
Total	3	2	2	7

	Indústrias	Serviços	Total
Auxiliares	0,00%	50,00%	14,29%
Chefia	40,00%	0,00%	28,57%
Diretoria	60,00%	50,00%	57,14%
Total	5	2	7

Avaliação pela empresa da acurácia do seu sistema de custos

Avaliação pela empresa da acurácia do seu sistema de custos												
	Alimentos	Auto peças	Comércio	Construções Metálicas	Cooperativa	Elétricas	Metalúrgica	Outras	Química	Serviço	Agrícola e Comercial	Total
Muito Incurado	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	7,89%	3,85%	15,87%	0,00%	0,00%	4,00%
Razoavelmente Incurado	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	7,89%	11,54%	15,87%	20,00%	0,00%	9,33%
Razoavelmente Acurado	100,00%	100,00%	45,75%	100,00%	100,00%	100,00%	45,15%	50,00%	15,87%	40,00%	100,00%	49,33%
Muito Acurado	0,00%	0,00%	38,46%	0,00%	0,00%	0,00%	30,77%	34,62%	50,00%	30,00%	0,00%	32,00%
Não Disponível	0,00%	0,00%	15,38%	0,00%	0,00%	0,00%	7,89%	0,00%	0,00%	10,00%	0,00%	5,33%
Total	2	1	13	1	1	1	13	37	6	10	1	79
Não Responderam	4											
Total Geral												

49,33% das empresas consultadas, em número de 79, consideram que o seu sistema de custo é razoavelmente acurado ou muito acurado (32,00%).

Sistemas Ligados ao Sistema de Custos ABC

Sistema Ligados ao Sistema de Custos ABC					
	Metalúrgica	Outras	Química	Serviços	Total
Just in Time	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Administração da Qualidade Total (TQM)	0,00%	50,00%	100,00%	100,00%	50,00%
Teoria da Restrição	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Reengenharia	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Outros Sistemas	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Não é ligado a nenhum sistema	100,00%	50,00%	0,00%	0,00%	50,00%
Número Total de Empresas	2	2	1	1	6

	Indústria	Serviços	Total
Just in Time	0,00%	0,00%	0,00%
Administração da Qualidade Total (TQM)	40,00%	100,00%	50,00%
Teoria da Restrição	0,00%	0,00%	0,00%
Reengenharia	0,00%	0,00%	0,00%
Outros Sistemas	0,00%	0,00%	0,00%
Não é ligado a nenhum sistema	60,00%	0,00%	50,00%
Número Total de Empresas	5	1	6

50 % utilizam TQM, a administração de qualidade total e 50% restante não é ligado a nenhum sistema.

Comparação com pesquisas similares realizadas no Brasil e em outros países

Comparação com pesquisas similares realizadas no Brasil e em Outros Países						
Local em que foi realizada a pesquisa	Ribeirão Preto/Região	Brasil	Canadá	Inglaterra	EUA	
Ano da Pesquisa		2000	1996	1992	1991	1993
Número de empresas pesquisadas		79	500	702	720	2500
Número de empresas que responderam à pesquisa		79	283	352	187	586
Taxa de resposta		100%	57%	50%	26%	23%
Empresas que não tinham considerado o ABC		61,76%	40,00%	67,00%	52,00%	70,00%
Empresas que estavam avaliando o ABC		20,59%	28,00%	15,00%	33,00%	19,00%
Empresas que tinham decidido utilizar o ABC		5,98%	4,00%	-	-	-
Empresas que tinham implantado o ABC e o rejeitaram		8,82%	9,00%	4,00%	8,00%	-
Empresas que tinham implantado ou estavam implantando o ABC		2,94%	18,00%	14,00%	6,00%	11,00%
Empresas que abandonaram o ABC		0,00%	1,00%	-	1,00%	36,00%
Total		100,00%	100%	100%	100%	100%

O número de empresas pesquisadas no Brasil foi 500 e na Região de Ribeirão Preto, foi 79, foi o menor entre 5 pesquisas comparadas, conforme é mostrado no quadro (Apêndice) tendo sido a da região a maior taxa entre elas (100%).

Devemos, no caso do Brasil, estar atentos ao fato da pesquisa no Brasil ter uma defasagem de 3 a 5 anos em relação as outras pesquisas e a da Região ser atual.

Nota: Estes dados foram obtidos através de uma pesquisa de campo.

MAZZIER, Augusto Aparecido. Strategic administration of costs as element of support of the competitiveness: the use of the cost system ABC. *Facef Pesquisa*, Franca, v. 5, n. 1, p. 21-45, 2002.

- **ABSTRACT:** This work objectifies to show the use of Custo ABC'S System in the Area of Ribeirão Preto, which allows to the organizations the adoption of a politics of flexible prices without, necessarily, risk of the non execution of its objectives of covering of Fixed Costs and non remuneration of the capital run inside of the concepts of the method of Costing based on Activities. There were not enough information about the current knowledge level, evaluation and adoption of Custo ABC'S system for the companies of the area.

- **KEYWORDS:** : System of Cost; politics of prices; fixed costs.

Referências Bibliográficas

COOPER e KAPLAN. *Activity – Based Systems Measuring the cost of resource usage*, 1992. p. 1-13.

DOMENICO, Geno B, Lima Paulo Corrêa. *Índices de custo baseado em atividades em um ambiente de reengenharia*. In: Encontro nacional de Engenharia de Produção: São Carlos, 1995.p. 71-76 1995.

KAPLAN, Robert. *How Cost accounting distors product cost Management Accounting*. April. 1998.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. São Paulo: Atlas. 2000.