

UTILIZAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTEIO ABC NO BRASIL: UMA SURVEY ENTRE AS 500 MAIORES EMPRESAS

Edson De Oliveira Pamplona
Henrique Siqueira de Azevêdo
Mayara Cristina Seixas Santos

Resumo:

Este trabalho visa proporcionar uma visão geral sobre a utilização de o Sistema de Custeio Baseado em Atividades (ABC Activity-Based Costing) - entre as 500 maiores empresas brasileiras. Trata-se de uma pesquisa que considera o atual nível de conhecimento e utilização deste sistema e as razões pelas quais o mesmo não foi adotado. O questionário com as questões-chave foi enviado às empresas por meio de correio eletrônico. É realizada uma avaliação se existe uma relação entre o sistema de custeio utilizado e a velocidade de mudança do setor em que a empresa está inserida e com a diversificação de produtos ou serviços que a mesma oferece. Os dados obtidos foram comparados com pesquisas similares no Brasil e em outros países.

Palavras-chave:

Área temática: *Gestão Estratégica de Custos*

UTILIZAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTEIO ABC NO BRASIL: UMA SURVEY ENTRE AS 500 MAIORES EMPRESAS

Resumo

Edson de Oliveira Pamplona
Universidade Federal de Itajubá
pamplona@unifei.edu.br

Henrique Siqueira de Azevêdo
Universidade Federal de Itajubá

Mayara Cristina Seixas Santos
Universidade Federal de Itajubá

Este trabalho visa proporcionar uma visão geral sobre a utilização de o Sistema de Custeio Baseado em Atividades (ABC – Activity-Based Costing) - entre as 500 maiores empresas brasileiras. Trata-se de uma pesquisa que considera o atual nível de conhecimento e utilização deste sistema e as razões pelas quais o mesmo não foi adotado. O questionário com as questões-chave foi enviado às empresas por meio de correio eletrônico. É realizada uma avaliação se existe uma relação entre o sistema de custeio utilizado e a velocidade de mudança do setor em que a empresa está inserida e com a diversificação de produtos ou serviços que a mesma oferece. Os dados obtidos foram comparados com pesquisas similares no Brasil e em outros países.

Área temática: Gestão estratégica de custos

UTILIZAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTEIO ABC NO BRASIL: UMA SURVEY ENTRE AS 500 MAIORES EMPRESAS

1. INTRODUÇÃO

A atual conjuntura aponta para um mercado cada vez mais unificado, a chamada globalização. Neste cenário, a empresa que pretende crescer ou até mesmo sobreviver, deve oferecer a seus clientes produtos de alta qualidade e elevada diversificação, com ciclos de vida cada vez mais curtos. Como a competição atingiu um nível global, a formação do preço de venda (salvo alguns casos específicos) está subordinada ao mercado. Desta forma, as empresas limitam-se a controlar apenas seus custos. Contudo, observa-se nos últimos anos uma elevação nos custos indiretos de fabricação simultaneamente a uma redução nos custos de mão-de-obra direta (Miller e Volmann, 1985), tal fenômeno tornou mais complexa a tarefa de rateio dos custos aos produtos ou serviços. Os sistemas de custeio tradicionais, que são o Custeio por Absorção e o Custeio Variável ou Direto, tornaram-se, desta forma, deficitários para se verificar e controlar o custo de um produto (Mauad e Pamplona, 2002).

2. OBJETIVO

O avanço provocado pela criação do Sistema de Custeio ABC é notável. Porém, não se sabe ao certo seu atual nível de utilização entre as maiores empresas brasileiras. Desta forma, os objetivos desta Pesquisa são:

1. Conhecer o atual nível de interesse e utilização do Sistema de Custeio ABC entre as 500 maiores empresas brasileiras;
2. Analisar se existe uma relação entre o sistema de custeio utilizado e a velocidade de mudança do setor em que a empresa está inserida e com a diversificação de produtos ou serviços que a mesma oferece;
3. Comparar os resultados encontrados com pesquisas similares no Brasil e em outros países.

3. JUSTIFICATIVA

A relevância do trabalho reside na importância de se conhecer o atual comprometimento das empresas nacionais com a forma de verificar e analisar o custo de seus produtos ou serviços.

Historicamente, vem-se constatando que o custo de mão-de-obra direta vem sofrendo redução significativa, enquanto os custos indiretos de fabricação vêm aumentando expressivamente. Custos estes, na maioria dos casos, fixos e de difícil compreensão.

Observa-se, pela figura 1, que tal fenômeno não é sazonal e sim uma tendência crescente entre as empresas.

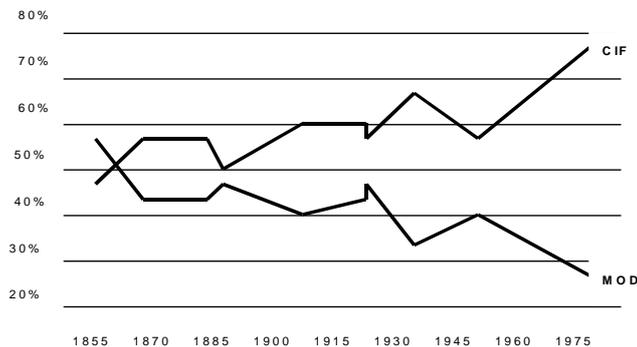


Figura 1 – Componentes do valor agregado
Fonte: Miller e Vollmann (1985)

4. METODOLOGIA DA PESQUISA

A pesquisa foi planejada de forma a seguir as seguintes etapas:

- Definição do meio de comunicação com as empresas;
- Escolha das empresas a serem pesquisadas;
- Envio dos questionários;
- Compilação dos dados;
- Realização dos testes de hipóteses e conclusões.

4.1. Definição do meio de comunicação com as empresas a serem pesquisadas

O questionário foi enviado por meio de correio eletrônico anexado à uma carta explicativa dos motivos de realização da pesquisa. Este método se mostrou bastante adequado pelo seu baixo custo, pela eliminação da influência do entrevistador em caso de entrevista pessoal ou por telefone e também pela disponibilidade de tempo do entrevistado para buscar as informações caso não as tenha de imediato. Normalmente, a taxa de respostas é baixa, o que torna necessário a tomada de certas precauções, como a obtenção de novos endereços eletrônicos das empresas e reenvio do questionário. Este foi construído de forma a garantir maior facilidade ao entrevistado.

4.2. Elaboração do questionário

Utilizou-se como base a tese de doutorado de Khoury (1997), que contém dezenove questões fechadas e cinco abertas. As questões fechadas utilizaram escala ordinal, com cinco posições. As questões abertas constituem uma fonte de obtenção de informações qualitativas.

Decidiu-se utilizar algumas perguntas do mesmo questionário pelo fato de apresentar boa estruturação, já ter sido testado e principalmente por permitir a comparação dos dados atuais com aqueles obtidos no ano de 1996, data de realização da pesquisa no Brasil.

4.3. Escolha da amostra

O questionário foi enviado as 500 maiores empresas brasileiras (classificadas pelo faturamento de 2001) segundo a revista *Exame: MELHORES E MAIORES de 2002*. Desta forma, definiu-se o escopo da pesquisa que possibilitará conhecer a atual

situação da utilização do uso do custeio ABC entre as empresas de maior expressão no cenário nacional.

4.4. Desenvolvimento das hipóteses

Para que fosse possível alcançar os objetivos da pesquisa, foram formulados alguns testes de hipóteses.

1ª HIPÓTESE: *O Sistema de Custeio ABC é conhecido entre as 500 maiores empresas brasileiras.*

2ª HIPÓTESE: *A probabilidade de uma empresa utilizar o Sistema de Custeio ABC aumenta quando esta atua em um cenário de mudanças rápidas e de elevada diversificação de produtos ou serviços.*

4.5. Estratificação e teste de proporção das amostras

As 500 maiores empresas foram estratificadas por setores, sendo estes: alimentos/bebidas/fumo, automotivo/autopeças, eletroeletrônicos, química/petroquímica, siderurgia/metalurgia, outras indústrias, telecomunicações, comércio e serviços.

Para se verificar a proporcionalidade da amostra em relação ao todo foi construído um teste de hipóteses onde a hipótese nula afirma que a proporção de empresas que responderam ao questionário é maior ou igual à proporção das empresas, segundo o setor de atuação, entre as 500 maiores empresas. Logo a hipótese alternativa afirma que a proporção das empresas que responderam ao questionário é menor. Por exemplo, no setor eletroeletrônico, 6 empresas responderam ao questionário. Para este mesmo setor, 25 empresas estão entre as 500 maiores. O teste foi realizado através do *software Minitab*, através da análise de *P value*.

Tabela 1. Proporção entre empresas pesquisadas em relação ao grupo – setor eletroeletrônicos

Percentual de empresas pesquisadas	24%
Percentual de empresas entre as 500 maiores	5%

A Tabela 2 apresenta os valores encontrados para *P value*, segundo os setores de atuação das empresas pesquisadas.

Tabela 2. Teste de proporções para verificação da representatividade da amostra

Setor	Número de empresas entre as 500 maiores	Número de empresas que responderam ao questionário	Valor de <i>P value</i>
Alimentos/ bebidas/ fumo	57	3	0,031
Automotivo/ autopeças	30	11	1,000
Eletroeletrônicos	25	6	0,986
Química/ petroquímica	48	3	0,185
Siderurgia/metalurgia	34	6	0,949
Outras indústrias	182	18	0,000
Telecomunicações	29	2	0,590
Comércio	50	0	0,000
Serviços	45	13	0,998

A conclusão a respeito do resultado foi tirada pela análise do valor encontrado para variável *P value* (ou valor de probabilidade), com um nível de confiança de 95%. Triola (1998) afirma que *P value* é a probabilidade de obter um valor da estatística amostral de teste no mínimo tão extremo como o que resulta dos dados amostrais, supondo ser a hipótese nula verdadeira. Um valor de *P* pequeno (igual ou menor a 0,05 para um nível de significância α de 0,05) sugere que os dados nulos são muito pouco improváveis pela hipótese nula. Neste caso a hipótese nula deve ser rejeitada.

Optou-se por utilizar esta abordagem, pois a análise de *P value* não leva apenas a repostas do tipo “rejeitar ou não rejeitar a hipótese nula”, esta também fornece informação a respeito da significância estatística. Por exemplo, se o valor *P* for de 0,45, além de não rejeitar a hipótese nula, tem-se que o valor pode ocorrer facilmente.

Os setores cuja amostra foi considerada proporcionalmente maior ou igual foram: automotivo/autopeças, eletroeletrônicos, química/petroquímica, siderurgia/metalurgia, telecomunicações e serviços. Contudo, uma amostra pequena pode ser inacurada, pois o cálculo de *P value* é feito através de uma aproximação para uma distribuição normal de probabilidades (Triola, 1998), deste modo, os setores de química/petroquímica e telecomunicações não terão suas amostras como representativas. Agrupando os setores que tiveram suas amostras significativas, realizou-se um novo teste de proporcionalidade.

Tabela 3. Agrupamento dos setores automotivo/autopeças, eletroeletrônicos, siderurgia/metalurgia e serviços.

Percentual de empresas pesquisadas	27%
Percentual de empresas entre as 500 maiores	27%

Nesta situação, o *P value* encontrado foi de 0,506. O que leva a concluir que a taxa de resposta é proporcionalmente maior ou igual à proporção dos setores em relação as 500 maiores empresas.

Tendo em vista que a taxa de resposta foi significativa para estes importantes setores da economia, as análises e conclusões serão tiradas a partir dos valores encontrados para os mesmos.

5 RESULTADO DA PESQUISA

Serão apresentados a seguir os resultados obtidos a partir das respostas fornecidas pelas empresas pesquisadas. Contudo, serão tiradas conclusões somente a respeito dos setores que comprovadamente obtiveram taxa de resposta proporcional em relação ao grupo.

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

Tabela 4. Questão 1 do questionário enviado às empresas

Setor	Muito rápida	Rápida	Moderada	Lenta	Muito lenta
Automotivo/autopeças	4	5	2		
Eletrônicos		2	2		
Siderúrgico/metalúrgico	1	2	1	2	
Serviços	3	1	4	1	
Total	8	10	9	3	0

Para o setor automobilístico/autopeças tem-se que 46% das empresas responderam que estão inseridas em um cenário cuja velocidade de mudança é rápida, 36% classificaram como muito rápida e 18%, moderada.

Verificou-se que 50% das empresas do setor de eletroeletrônicos classificam como rápida a velocidade de mudança e, 50% velocidade moderada.

Já o setor siderúrgico/metalúrgico mostrou que 33% das empresas apresentam velocidade de mudança rápida e a mesma porcentagem velocidade lenta. Têm-se também 17% com velocidade muito rápida e 17% com velocidade moderada.

Por fim, o setor serviços mostra que 45% das empresas mudam moderadamente, 33% muito rapidamente, 11% rapidamente e 11% lentamente. Este setor possui a peculiaridade de apresentar respostas que vão desde um nível de mudanças lento até muito rápido.

5.2 Que frase descreve a atual posição de sua empresa em relação à utilização do ABC?

No setor automotivo/autopeças tem-se que 45% das empresas não se interessam pelo uso do sistema de custos ABC apresentando como principais razões:

- Grande investimento para adequar os processos de coletas de dados e do sistema informatizado;
- Desenvolvimento de treinamento do pessoal envolvido.

Observa-se que 18% estão avaliando e 18% decidiram não utilizar pelos seguintes motivos:

- Custo-benefício desfavorável;
- Alta complexidade e gerenciamento dos dados nas respectivas origens.

Contudo, 9% das empresas estão utilizando o Sistema ABC. Na mesma porcentagem apresentam-se as empresas que não ouviram falar.

Observa-se, no setor de eletroeletrônicos, que a posição das empresas em relação à utilização do custeio ABC são bem variadas, mas apresentam mesma porcentagem: 16,67%. Sendo assim, tem-se que as empresas deste setor:

- Não ouviram falar;
- Não se interessam, pois é um sistema muito dispendioso e não há estrutura para a coleta de dados;
- Estão avaliando;

- Decidiram não utilizá-lo, tendo como principal razão a utilização de outro sistema que já atende as necessidades da empresa;
- Estão utilizando;
- Decidiram abandoná-lo.

Para o setor siderúrgico/metalúrgico tem-se que 66% das empresas estão avaliando, 17% estão utilizando e 17% decidiram não utilizar por apenas cogitar a possibilidade de utilização deste sistema.

Já no setor de serviços, verificou-se que 24% das empresas estão avaliando o sistema ABC. Na mesma porcentagem têm-se as empresas que não se interessam apresentando como justificativas:

- Postura da empresa de simplicidade e agilidade, fazendo com que a gestão seja efetuada com base nos indicadores tradicionais;
- Sistema de custeamento atualmente utilizado atende às necessidades da empresa;
- Resistência à mudança.

Além disso, constataram-se 24% decidiram não utilizar tendo como razão principal a falta de recursos profissionais adequados para implantar e operacionalizar o Sistema (tanto qualitativa como quantitativamente).

Verifica-se também que 14,5% não ouviram falar e a mesma porcentagem estão utilizando.

Tabela 5. Questão 2 do questionário enviado às empresas

Setor	Não ouviram falar	Não se interessaram	Estão avaliando	Decidiram não utilizar	Estão atualmente implantando	Estão utilizando	Decidiram abandonar
Automotivo/ autopeças	1	5	2	2		1	
Eletroeletrônico	1	1		1		1	1
Siderúrgica/ metalúrgica			4	1		1	
Serviços	2	3	3	3		2	
Total	4	9	9	7	0	5	1

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

Constatou-se que 20% das empresas do setor eletroeletrônico decidiram abandoná-lo em função da grande diversidade de produtos. Contudo, as empresas continuam utilizando as ferramentas de mapeamento, custeio e otimização dos processos, por apresentar uma boa fotografia do processo e auxiliar na avaliação de oportunidades e implementação de melhorias.

5.4 O Sistema de Custeio ABC da sua empresa é (ou foi) um sistema independente ou (é ou foi) integrado com outros sistemas?

Tabela 6. Questão 4 do questionário enviado às empresas

Setor	Independente	Integrado com sistemas contábeis	Integrados com sistemas da empresas
Automotivo/autopeças		2	2
Eletroeletrônicos		1	
Siderúrgico/metalúrgico		1	1
Serviços			
Total	0	4	3

Os resultados obtidos pelos setores automobilístico/autopeças e siderúrgico/metalúrgico foram que 50% das empresas utilizam o Sistema de Custeio ABC com outros sistemas contábeis e 50% com outros sistemas da empresa, sendo os mais citados, *Just in Time* (JIT) e o *Total Quality Management* (TQM).

Já no setor de eletroeletrônicos, 100% utilizam o custeio ABC integrado a outros sistemas contábeis. O setor de serviços não forneceu informações.

5.5 Quão diversificado é o *mix* de produção (ou variedade de serviços) de sua empresa no presente momento?

Tabela 7. Questão 5 do questionário enviado às empresas

Setor	Muito pouco	Pouco	Moderada	Alta	Muito alta
Automotivo/autopeças			5	2	4
Eletroeletrônicos	1		1	2	
Siderúrgico/metalúrgico		1	3	1	1
Serviços	4	2	3		1
Total	5	3	12	5	6

As empresas do setor automotivo/autopeças, no que diz respeito à diversificação dos produtos, apresentaram 45% como moderada, 37% muito alta e 18%, alta.

Já o setor de eletroeletrônicos mostrou que as empresas possuem 50% alta, 25% moderada e 25% muito pouca diversificação da produção de seus produtos.

Das empresas pertencentes ao setor siderúrgico/metalúrgico, 51% possuem moderada diversificação, 17% pouco, 17% alta e 17% muito alta.

Finalmente, o setor serviços mostra que 40% têm muito pouca diversificação de produtos, 30% moderada, em seguida 20% pouco e 10% muito alta.

6 TESTE DE HIPÓTESES

6.1 Resultado da primeira hipótese: *O Sistema de Custeio ABC é conhecido entre as 500 maiores empresas brasileiras.*

Como a taxa de resposta não foi suficiente para generalizar as conclusões, as hipóteses serão conclusivas apenas para os setores cuja amostra foi considerada estatisticamente proporcional.

Tabela 8. Grau de conhecimento a respeito do sistema ABC

Setor	O sistema ABC é conhecido
Automotivo/autopeças	91%
Eletroeletrônicos	83%
Siderurgia/metalurgia	100%
Serviços	85%

Embora o sistema ABC seja conhecido entre a maioria das empresas, existe um grau de conhecimento diferente entre os setores apresentados. Destaque para o setor de siderurgia e metalurgia, onde 100% das empresas que responderam ao questionário conheciam o ABC.

6.2 Resultado da segunda hipótese: *A probabilidade de uma empresa utilizar o Sistema de Custeio ABC aumenta quando esta atua em um cenário de mudanças rápidas e de elevada diversificação de produtos ou serviços.*

Para obtenção da resposta para segunda questão, a ferramenta usada será o estudo da dependência entre as variáveis qualitativas viabilizado pela utilização da regressão logística com o auxílio do *software Minitab*. A hipótese nula é que não há relação entre a utilização do ABC e a velocidade de mudança, e também com relação a diversificação de produtos ou serviços das empresas. Portanto, a hipótese alternativa é que há relação.

A análise foi feita para soma das amostras dos setores automotivo/autopeças, eletroeletrônicos, siderurgia/metalurgia e serviços. As empresas que declararam que não ouviram falar, não se interessaram, estão avaliando, decidiram não utilizar e decidiram abandonar foram classificadas no grupo que não utiliza o ABC, recebendo o número 1. Já as empresas que estão implantando e estão utilizando receberam o número 2. A velocidade de mudança foi classificada de 1 a 5, sendo muito lenta representada por 1 e assim sucessivamente. A diversificação de produtos também recebe a mesma classificação, sendo que 1 representa muito pouca diversificação e assim por diante, até o número 5.

O *P value* para dependência entre diversificação de produtos e serviços e o uso do ABC foi de 0,918, o que leva a não rejeitar a hipótese nula. Desta forma, não há dependência, ou seja, quanto mais diversificado os produtos ou serviços não implica numa maior probabilidade de utilização do ABC.

O valor encontrado para *P value* para dependência entre a velocidade de mudança e utilização do ABC foi de 0,056, valor pouco superior ao limite de 0,05 (nível de significância assumido no teste). Contudo, analisando todas as interações, chegou-se a um *P value* de 0,023. Este valor aponta para que haja uma dependência. Refazendo o teste, desta vez analisando somente a dependência entre o uso do ABC e a velocidade de mudança, chega-se a um *P value* de 0,041. Conclui-se que há dependência entre a utilização do ABC e a velocidade de mudança da empresa. Neste caso, a relação apresentada é do tipo quanto mais rápida a velocidade de mudança, maior é a probabilidade de se utilizar o ABC, justificada pela equação para o modelo, que é:

$$\text{Utiliza ABC} = 2,42 * \text{velocidade de mudança} + \text{constante} \quad (1)$$

7.COMPARAÇÃO COM PESQUISAS SIMILARES

A comparação com outras pesquisas é uma interessante forma de verificação de tendência a respeito do acréscimo ou decréscimo a respeito do conhecimento ou até mesmo da adoção do ABC entre as empresas.

7.1 Comparação com a *survey* realizada por Khoury no Brasil

A pesquisa foi realizada em 1996 e foram pesquisadas as 500 maiores empresas brasileiras, excluídas as estatais e as financeiras. O resultado encontrado está sumarizado abaixo.

Tabela 9. Resultado da pesquisa

Número de empresas pesquisadas	500
Número de empresas que responderam à pesquisa	283
Taxa de resposta	57%
Empresas que desconhecem o ABC	7%
Empresas que não tinham considerado o ABC	34%
Empresas que estavam avaliando o ABC	28%
Empresas que tinham decidido utilizar o ABC	4%
Empresas que tinham avaliado e rejeitaram ABC	9%
Empresas que tinham implantado ou estavam implantando ABC	18%
Empresas que abandonaram o ABC	1%
Total	100%

Fonte: Khoury (1997)

Oserva-se que neste período o número de empresas que estavam realmente interessadas em implantar ou estavam implantando o ABC era de 18%. Havia ainda, 4% de empresas que tinham decidido implantá-lo.

Tabela 10. Comparação entre as pesquisas realizadas no Brasil

Setor	Automotivo/ Autopeças		Eletroeletrônicos		Siderurgia/ metalurgia		Serviços	
	1996	2003	1996	2003	1996	2003	1996	2003
Não ouviram falar	11%	9%	5%	20%	0%	0%	11%	15%
Não se interessaram	28%	45%	41%	20%	27%	0%	39%	23%
Estão Avaliando	22%	18%	23%	0%	23%	67%	44%	23%
Decidiram não utilizar	6%	18%	14%	40%	5%	17%	6%	23%
Decidiram utilizar	6%	-	5%	-	5%	-	0%	-
Estão atualmente implantando	11%	9%	9%	0%	32%	0%	0%	0%
Estão utilizando	11%	0%	5%	20%	9%	17%	0%	15%
Decidiram abandonar	6%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%

O resultado encontrado mostra uma redução na utilização do ABC por parte das empresas do setor automotivo e autopeças. Nos demais setores analisados percebe-se um aumento no uso do ABC.

7.2 Resultado da *survey* realizada na Inglaterra por Innes, Falconer e Sinclair

Uma *survey* realizada na Inglaterra no ano de 1999 pelos acadêmicos John Innes, Falconer Mitchell e Donald Sinclair investigaram o então grau de conhecimento e adoção do sistema ABC por parte de empresas inglesas. Entre os objetivos da

pesquisa estava a averiguação da tendência de adoção deste sistema de custeio. A pesquisa foi então, comparada a uma outra similar feita no ano de 1994, cujos resultados estão apresentados abaixo.

Tabela 11. Resultado da *survey*

Ano da pesquisa	1999		1994	
	Número de empresas que responderam ao questionário	%	Número de empresas que responderam ao questionário	%
Usam o ABC	31	17,5	74	21
Estão avaliando o ABC	36	20,3	104	29,6
Avaliaram o ABC e decidiram não utilizar	27	15,3	47	13,3
Não se interessaram em adotar o ABC	83	46,9	127	36,1
Total	177	100	352	100

Uma das mais relevantes conclusões da pesquisa foi a constatação de que o uso do ABC diminuiu durante o período em questão entre as empresas inglesas, assim como o interesse em avaliar e adotar o mesmo. Simultaneamente houve o crescimento da taxa de rejeição do ABC antes e após a avaliação. Segundo os autores, o sucesso na implantação e adoção do ABC está intimamente relacionado ao apoio dado pela alta direção da empresa.

A pesquisa cita que houve um crescimento de aproximadamente 20% no uso do ABC entre empresas inglesas de expressão entre os anos de 1987 e 1994. A pesquisa não é conclusiva a respeito do declínio constatado entre 1994 e 1999. Portanto não é categórica ao afirmar se este é um fenômeno meramente sazonal ou um indicador de tendência de queda no uso do ABC entre as empresas do país.

7.3 Resultado da *survey* realizada nos Estados Unidos e publicada na *Cost Management Update*

Duas pesquisas foram realizadas nos Estados Unidos, uma em 1991 e a outra em 1993. Durante este período constata-se o aumento expressivo no número de empresas que haviam implantado ou estavam implantando o ABC nos Estados Unidos. Em um período aproximado, na Inglaterra, observa-se um aumento na adoção e implementação do ABC de cerca de 20%, porém, entre 1994 e 1999 ocorreu o oposto. Nesta pesquisa, os autores Innes, Mitchell e Sinclair, propõem uma pesquisa atual nos Estados Unidos como objetivo de verificar se as empresas americanas estão deixando de considerar e implementar o ABC.

Tabela 12. Resultado da *survey*

Ano da pesquisa	1991	1993
Número de empresas pesquisadas	2500	1500
Número de empresas que responderam a pesquisa	566	400
Taxa de resposta	23%	27%
Empresas que não se interessaram em avaliar o ABC	70%	50%
Empresas que estavam avaliando ABC	19%	14%
Empresas que tinham implantado ou estavam implantando ABC	11%	36%

Fonte: Khoury (1996)

7.4 Comparação dos resultados

Tabela 13. Comparação dos resultados encontrados no Brasil, Inglaterra e Estados Unidos

País	Brasil		Inglaterra		Estados Unidos	
	1996	2003	1994	1999	1991	1993
Ano da pesquisa	1996	2003	1994	1999	1991	1993
Desconhecem o ABC	7%	11,5%	- *	-	-	-
Não se interessaram em avaliar o ABC	40%	25,7%	36,1%	46,9%	70%	50%
Avaliando o ABC	28%	25,7%	-	-	19%	14%
Avaliaram e decidiram não utilizar	9%	20%	13,3%	15,3%	-	-
Estão implantando ou utilizando o ABC	18%	14,3%	21%	17,5%	11%	36%
Abandonaram	1%	2,8%	-	-	-	-

* Esta informação não foi disponibilizada nas pesquisas

Com base nos dados apresentados, observa-se uma diminuição no número de empresas brasileiras e norte americanas desinteressadas em avaliar o ABC, já o mesmo não ocorre na Inglaterra. Já há dez anos atrás, nos Estados Unidos, constatou-se um aumento do número de empresas que estavam implantando ou utilizando o ABC. Esta tendência não foi observada nos demais países.

8 CONCLUSÃO

Segundo o teste de hipótese, para os setores com amostras significativas, concluiu-se que as empresas, em sua maioria, atuam em um ambiente com rápida velocidade de mudança e apresentam moderada diversificação de produtos ou serviços.

Entre os principais motivos citados para a não utilização do ABC está o elevado investimento em pessoal especializado, desenvolvimento de processos para coleta de dados e o sistema informatizado. Por estas razões a relação custo/benefício torna-se desfavorável, sendo este o principal motivo pelo qual as empresas abandonaram o ABC, entretanto, elas ainda continuam utilizando algumas ferramentas como mapeamento e otimização de processos.

A maioria das empresas utiliza o Custeio ABC integrado a outros sistemas contábeis ou a outros sistemas da empresa, como o *Just in Time* (JIT) e o *Total Quality Management* (TQM).

Os testes de hipóteses efetuados apontaram que a maioria das empresas conhece o ABC e que sua utilização está relacionada com a velocidade de mudança no setor, mas não com a diversificação dos produtos. Sendo que a probabilidade de utilização do ABC aumenta quando a empresa está inserida em um mercado que apresenta elevada velocidade de mudança.

A comparação com a pesquisa realizada em 1996 por Khoury apontou para uma pequena redução na utilização do ABC, passando de 18% para 14,3%. Porém, houve a diminuição do percentual de empresas que responderam não se interessarem em avaliá-lo, passando de 40% para 25,7%.

A análise de pesquisas similares em outros países mostrou uma queda na adoção do ABC entre as maiores empresas inglesas, fenômeno oposto ao observado há alguns anos, quando se verificou uma tendência de aumento de sua utilização, o que aconteceu nos Estados Unidos. Embora a pesquisa feita nos Estados Unidos já

tenha 10 anos, observa-se que este país apresentou a maior taxa de utilização do ABC, cerca de 36%. Os demais países apresentavam resultados semelhantes. Um dos fatores mais importantes para implantação do Sistema de Custeio Baseado em Atividades é o grau de comprometimento da alta direção da empresa, capitalizando recursos sob forma de pessoas e sistemas informatizados, tendo como objetivo concretizar o uso de um inovador sistema de custeio que não serve apenas como narrador dos custos incorridos no período, mas também como ferramenta gerencial de análise de processos e direcionador de decisões de ordem estratégica.

9 REFERÊNCIAS

BRIMSOM, James A. Contabilidade por atividades: Uma abordagem de custeio baseado em atividades / James A. Brimsom; tradução Antonio T. G. Carneiro. São Paulo : Atlas, 1996.

INNES J.; MITCHELL F.; SINCLAIR D. Activity-based costing in the U.K.'s largest companies: a comparasion of 1994 and 1999 survey results. *Management Accounting Research*, 2000, 11, 349-362.

KHOURY, Carlos Y. ABC – Sistema de custos baseado em atividades: uma pesquisa de sua utilização no Brasil. São Paulo, 1997.

MARTINS, Eliseu. Contabilidade de custos. 8ª ed. São Paulo : Atlas, 2001.

MAUAD, Luiz G. A.; PAMPLONA, Edson O. O Custeio ABC em empresas de serviços: características observadas na implantação em uma empresa do setor. IX Congresso Brasileiro de Custos. Outubro de 2002, São Paulo, SP.

MILLER, Jeffrey G., VOLLMANN, Tomas E. THE HIDDEN FACTORY. *Harvard Business Review*. Sept/Oct, 1985.

NAKAGAWA, Masayuki ABC Custeio baseado em atividades. 2.ed. São Paulo : Atlas, 2001.

PAMPLONA, Edson de Oliveira Contribuição para a análise crítica do sistema de custos ABC através da avaliação de Direcionadores de Custos. São Paulo : EAESP/FGV, 1997. 200p.

TRIOLA, Mario F. Introdução à estatística / Mario F. Triola; tradução Alfredo Alves de Farias, Eliana Farias e Soares, Vera Regina L. F. Flores. 7ª ed. Rio de Janeiro : LTC, 1998.