

Custeio Baseado em Atividades Uma Avaliação da Utilização do ABC Costing para as Empresas Localizadas na Região do Grande ABC

José Aureo Marinheiro

Marcos Reinaldo Severino Peters

Resumo:

Este artigo apresenta o resultado de uma pesquisa sobre o nível de utilização do Custeio Baseado em Atividades ABC, aplicado numa amostra de empresas localizadas na região do Grande ABC paulista. Esta pesquisa teve o objetivo de avaliar qual é a metodologia de custo adotada pelas empresas participantes da amostra, e verificar se o Custeio Baseado em Atividades ABC é uma ferramenta de gestão estratégica de custos, utilizada no universo das empresas pesquisadas e se não quais ferramentas de gestão estratégica de custos são utilizados. A região do Grande ABC, escolhida para a pesquisa, foi alvo da concorrência quando da abertura do país ao comércio internacional, a partir do início dos anos 90, principalmente das indústrias automobilísticas, provocando uma revolução nos processos e métodos de gestão. Essa mudança foi acompanhada de uma redução no nível de mão-de-obra, substituída pela automação industrial, acompanhando a tendência mundial. Verifica-se então se essa mudança também foi acompanhada de novas técnicas de gestão de custos.

Palavras-chave:

Área temática: *Gestão Estratégica de Custos*

Custeio Baseado em Atividades – Uma Avaliação da Utilização do ABC Costing para as Empresas Localizadas na Região do Grande ABC

Autores: José Aureo Marinheiro
Marcos Reinaldo Severino Peters

Resumo

Este artigo apresenta o resultado de uma pesquisa sobre o nível de utilização do Custeio Baseado em Atividades – ABC, aplicado numa amostra de empresas localizadas na região do Grande ABC paulista.

Esta pesquisa teve o objetivo de avaliar qual é a metodologia de custo adotada pelas empresas participantes da amostra, e verificar se o Custeio Baseado em Atividades – ABC é uma ferramenta de gestão estratégica de custos, utilizada no universo das empresas pesquisadas e se não quais ferramentas de gestão estratégica de custos são utilizados.

A região do Grande ABC, escolhida para a pesquisa, foi alvo da concorrência quando da abertura do país ao comércio internacional, a partir do início dos anos 90, principalmente das indústrias automobilísticas, provocando uma revolução nos processos e métodos de gestão. Essa mudança foi acompanhada de uma redução no nível de mão-de-obra, substituída pela automação industrial, acompanhando a tendência mundial. Verifica-se então se essa mudança também foi acompanhada de novas técnicas de gestão de custos.

Introdução

Primeiramente esta pesquisa visa proporcionar aos pesquisadores da área de Contabilidade de Custos uma visão da realidade da gestão de custos, no que diz

respeito às metodologias de custos adotadas por empresas localizadas numa região predominantemente industrial.

O conhecimento dessa realidade também poderá interessar aos estudiosos de sistemas de gestão das empresas em geral.

Como um objetivo secundário, poderíamos citar o interesse que será despertado em professores e alunos de cursos de Contabilidade, Administração e Economia, abrindo novas possibilidades de investigações, de estudos e de aprimoramento intelectual e profissional.

Neste contexto, a educação é um dos fatores de desenvolvimento econômico e meio de ascensão social dos indivíduos, estando sua função intimamente ligada ao mercado de trabalho, que exige indivíduos eficientes, economicamente produtivos e em constante aperfeiçoamento profissional. As pesquisas acadêmicas passam a ser um dos meios para a busca por metodologias de melhoria e eficiência para aplicação nas empresas.

Em função da importância econômica da região do Grande ABC, decidiu-se pelo estudo das empresas localizadas nesta região do Estado de São Paulo, pois embora exista uma descentralização industrial em processo, ainda sem dúvida alguma, a região tem uma participação muito importante na economia do Estado de São Paulo.

Essa pesquisa foi realizada pelo autor, como material para a elaboração da dissertação de mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica. Foram pesquisados 31 empresas com faturamento anual acima de 20 milhões de reais (um universo de 125 empresas conforme a Revista Quem é Quem no Grande ABC – edição 2002), e foi utilizada a seguinte logística: em 17 empresas foram feitas entrevistas e preenchimento do questionário pelo responsável pela área de custos da empresa; foram enviados os questionários via e-mail e respondidos por 11 empresas; 2 empresas responderam à pesquisa pelo telefone e uma empresa respondeu via fax.

O questionário definido para a coleta é facilmente identificado na análise dos resultados. À luz do objetivo da pesquisa, do público entrevistado e do custo de realização da pesquisa, optou-se pelo questionário escrito em forma de questões de múltipla escolha. Dessa forma pretendeu-se maximizar a taxa de respostas e possibilitar devoluções rápidas. Foi utilizado o maior número possível de questões fechadas em função da maior facilidade de tabulação das respostas, além de facilitar o trabalho do entrevistado, dessa forma aumentando a possibilidade de obter a colaboração em responder a pesquisa.

O Perfil da Região do Grande ABC

Núcleo de industrialização brasileira, o Grande ABC é uma região composta de sete municípios (Santo André, São Bernardo do Campo, São Caetano do Sul,

Diadema, Mauá, Ribeirão Pires e Rio Grande da Serra) que somados possuíam 2,35 milhões de habitantes em 2000 (senso IBGE). Região eminentemente industrial abriga os seguintes pólos setoriais: automotivo, químico, de máquinas e equipamentos, de plásticos e borracha, entre outros. O PIB industrial do Grande ABC, de cerca de 10 bilhões de dólares, corresponde a aproximadamente 14% do PIB industrial do Estado de São Paulo e a aproximadamente 7% do PIB industrial brasileiro. A atividade da indústria no ABC é equivalente à do Rio Grande do Sul (quarto estado industrial brasileiro).

Os sete municípios da Região do Grande ABC, integrados à região metropolitana de São Paulo, tem uma área total de 842 km². A População em Idade Ativa (PIA) é de 2,028 milhões, e a População Economicamente Ativa (PEA) é de 1,241 milhões de pessoas. Os ocupados somam 1,008 milhões de pessoas e os desempregados 0,233 milhões ou 18,8%.

Sua importância industrial data desde o século XX. Com o benefício da Estrada de Ferro Santos-Jundiaí – dada sua localização estratégica entre a Cidade de São Paulo e o porto de Santos, a Região viu sua indústria prosperar. No entanto, foi a partir da metade dos anos de 1950 que o Grande ABC assumiu as feições de centro industrial de destacada dimensão. Neste período, grandes empresas multinacionais produtoras de veículos automotores e autopeças estabeleceram-se na região. Uma década depois, instalou-se na região o Pólo Petroquímico de Capuava, que seria mais tarde núcleo de um robusto complexo químico.

O comportamento das variáveis do cenário econômico nacional e internacional, em particular o quadro desenhado a partir de 1990, com a intensificação da abertura econômica nacional e, conseqüentemente, com a exposição das empresas a um grau de competição mais acirrado, imprimiu um conjunto de transformações na estrutura de produção de bens e serviços na região.

O ajustamento das empresas do setor industrial, em busca de maior competitividade moveu-se em direção a novas formas de organização gerencial e produtiva com intensidade e velocidades diferentes em termos de inovação, o que gerou reflexos sobre o mercado de trabalho, tendo como um dos resultados a redução do número médio de pessoas ocupadas em muitos setores industriais na década de 90. O processo de inovação é o mais intenso num comparativo com outras regiões do Estado de São Paulo.

Por outro lado, nesse período ocorre significativa expansão do setor terciário com abertura de empresas voltadas para prestação de serviços empresariais e, ainda, a intensificação do trabalho autônomo.

Análise dos Resultados Obtidos

Estaremos apresentando os resultados considerados mais relevantes.

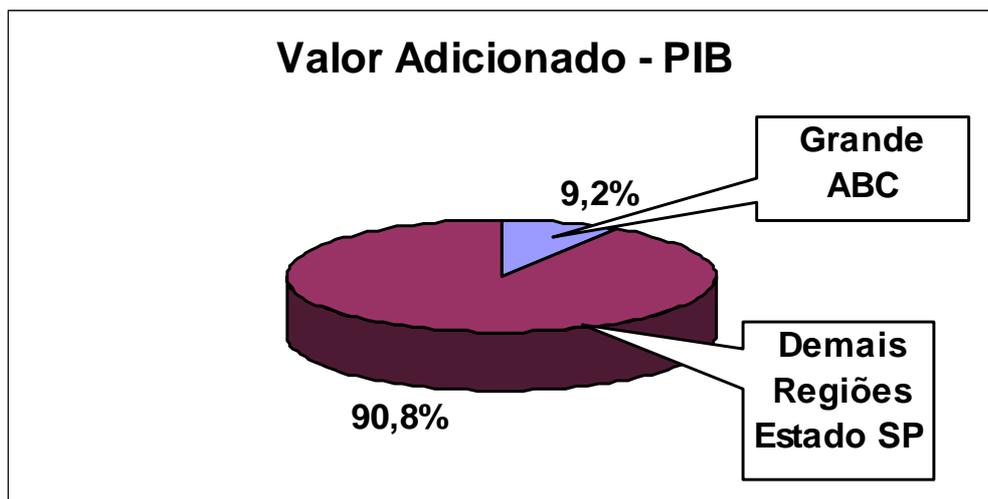
Na análise dos resultados obtidos primeiramente as questões foram agrupadas levando-se em consideração suas relações diretas com o objetivo da pesquisa, que é, avaliar o nível de utilização do *ABC Costing* nas empresas no universo da amostra.

a) Questão relacionada à relevância da amostra:

Objetivo: Avaliar a relevância do universo e da amostra pesquisada

1. Região do Grande ABC

O universo delimitado por essa pesquisa restringe a área geográfica das empresas localizadas na região conhecida como Grande ABC, que tem uma participação de 9,2% do Valor Adicionado – PIB do Estado de São Paulo, conforme a figura abaixo:



Fonte: Fundação SEADE – Ano 2000.

2. Empresas pesquisadas no universo da amostra

De acordo com a publicação “Quem é Quem no Grande ABC” – edição 2002, foram listadas 125 empresas com faturamento anual superior a 20 milhões de reais (parâmetro especificado para a pesquisa). Das 125 empresas foram pesquisadas 31 empresas, o que representa 24.8% do universo delimitado. O quadro abaixo apresenta esta relevância.

Nº Empresas Pesquisadas	31
Empresas com Faturamento Acima de 20 milhões de Reais	125
Percentagem da Pesquisa	24.8%

A relevância da amostra pode ser comprovada na comparação do faturamento anual das empresas pesquisadas com relação ao total do Grande ABC. Neste quesito, a amostra representa 58,0% do total do Grande ABC, comprovando que foram pesquisadas as empresas com maior participação em faturamento da região.

	Reais Mil	%
Empresas Pesquisadas	35.114.392	58,0
Demais Empresas	25.443.506	42,0
Total do Grande ABC	60.557.898	100,0

Embora as 31 empresas respondentes representem uma taxa de 24,8% das empresas da amostra escolhida (125 empresas na região do Grande ABC com faturamento anual acima de 20 milhões de reais), os respondentes desta pesquisa representam um faturamento significativo (58,0% da receita da amostra em questão). Esta relevância dos respondentes em termos de faturamento anual é consequência do procedimento utilizado para a coleta dos dados.

b) Questão relativa a Qualificação das Empresas Respondentes:

Objetivo: Mensurar o porte das Empresas participantes da pesquisa.

Das empresas respondentes, a qualificação em faturamento anual é apresentado no quadro a seguir. Como pode ser verificado o faturamento indica o porte das empresas, onde 6 delas tem um faturamento anual acima de um bilhão de reais.

Faturamento Anual em Milhões de Reais	Número de Empresas
De 20 a 50	2 Empresas
De 50 a 100	4 Empresas
De 100 a 1.000	19 Empresas
Acima de 1.000	6 Empresas

c) Questão Relativa ao Ramo de Atividade

Objetivo: Verificar em qual setor de atividade se classificam as empresas respondentes da pesquisa.

Como o objetivo principal da pesquisa é saber o nível de utilização do ABC Costing, tivemos o cuidado de incluir na pesquisa empresas dos diversos setores, principalmente aqueles cuja finalidade é o lucro. Como ainda na região do Grande

ABC, o predomínio da atividade é industrial, a pesquisa abrangeu o maior número de empresas desse setor.

Setor de Atividade	Número de Empresas
Industria	27 Empresas
Comércio	2 Empresas
Serviço	2 Empresas
3º Setor	Nenhuma

d) Questão Relativa à Origem do Capital:

Objetivo: Verificar se a predominância do capital é estrangeiro ou nacional entre as empresas.

Como o berço da industrialização do Grande ABC ocorreu com a vinda das montadoras de automóveis, predominantemente estrangeira, tivemos o cuidado de verificar a origem dessas empresas, visto que, o ABC Costing nasceu e tem seus maiores defensores entre os americanos. Essa resposta é de suma importância para se saber se as tidas multinacionais adotam em suas subsidiárias brasileiras a metodologia do ABC Costing.

Origem do Capital	Nº de Empresas
Nacional	10 Empresas
Estrangeiro	21 Empresas

Como pode ser observado, para as empresas respondentes, o capital estrangeiro é dominante, principalmente devido às montadoras de veículos e autopeças, predominantemente de origem estrangeira.

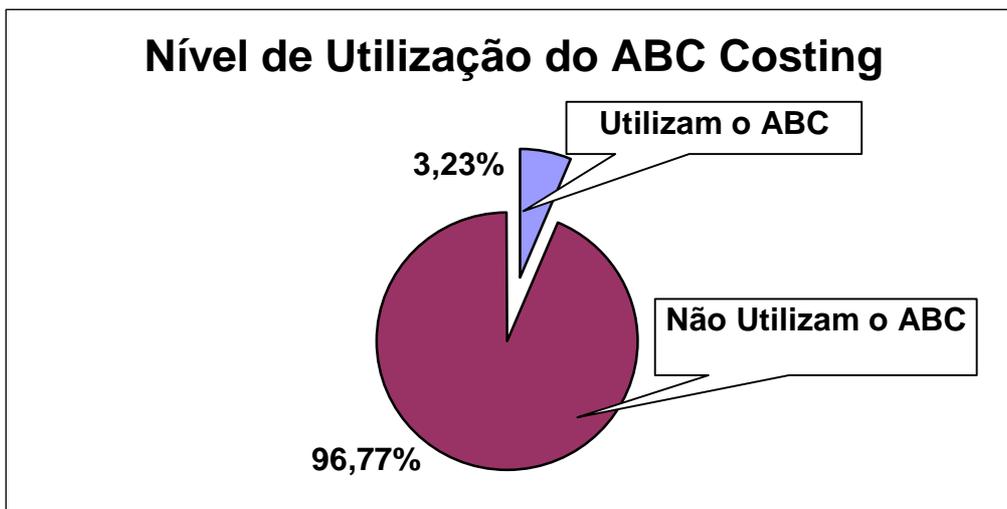
Entre as empresas de capital estrangeiro, o americano é maioria com oito empresas. Em segundo lugar aparecem quatro empresas com capital italiano.

e) Questão Relativa ao Nível de Utilização do Custeio Baseado em Atividades – ABC:

Objetivo: Esta questão refere-se ao objetivo principal da pesquisa, que visa medir o nível de utilização do ABC Costing entre as empresas da amostra.

Nesta etapa da entrevista, formularam-se duas alternativas básicas, que darão resposta ao objetivo principal da pesquisa.

A figura abaixo apresenta a tabulação às duas perguntas básicas: a empresa utiliza o Custeio Baseado em Atividades? Sim ou não?



De acordo com a figura acima, as empresas localizadas na região do Grande ABC estão utilizando o ABC Costing numa proporção pouco significativa. Apenas uma empresa da amostra utiliza o ABC, ou 3,23% do total. As demais 30 empresas ou 96,77% do total, não utilizam o ABC Costing. Desta forma podemos afirmar que o Custeio Baseado em Atividades – ABC não é uma ferramenta de gestão estratégica de custos utilizado pelas empresas do universo delimitado, como pode ser comprovado na pesquisa, apresentando uma freqüência muito modesta.

Com essa conclusão, o objetivo principal dessa pesquisa foi cumprido com o uso da amostra não probabilística que, escolheu a amostra pelo critério das empresas com faturamento acima de 20 milhões anuais. Uma vez que, as empresas consideradas líderes na região do Grande ABC (por receita) não usam o Custeio Baseado em Atividades – ABC, não podemos dizer que o ABC Costing é uma ferramenta de gestão estratégica de custos utilizado pelas empresas localizadas no universo delimitado. Portanto, as empresas respondentes à pesquisa, têm outras ferramentas de gestão estratégica de custos que não o ABC Costing.

Apenas a título de informação, a empresa que utiliza o ABC Costing não é de capital americano e é uma indústria de bens de consumo. Entre as 8 empresas de capital americano, nenhuma se utiliza do Custeio Baseado em Atividades – ABC.

f) Questão Relativa ao Sistema de Custos Utilizado pelas Demais Empresas:

Objetivo: Verificar qual sistema de custo é utilizado pelas empresas que não utilizam o ABC Costing.

Para as empresas que não utilizam o ABC Costing, o sistema de custos utilizado pela maioria ainda é o absorção (50,0% das empresas), em segundo lugar vem o sistema Padrão ou Standard (26,7% das empresas).

Sistema Utilizado	Nº de Empresas
Absorção	15

Padrão ou Standard	8
Direto ou Variável	5
Pleno	2
Total	30

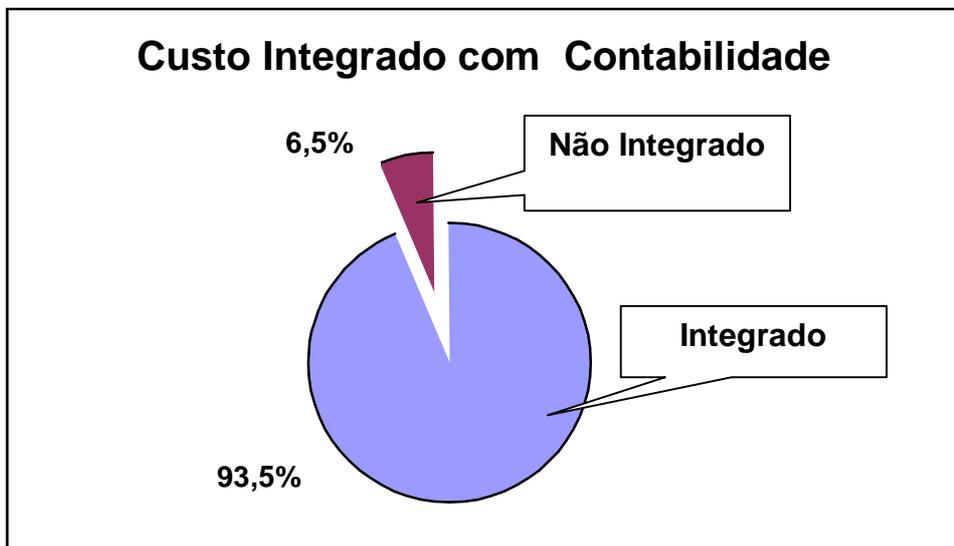
O custeio por absorção é o mais utilizado, conforme resposta à pesquisa, pelo fato de ser o único permitido pela legislação societária e fiscal, não havendo necessidade de ajustes. Essa foi a justificativa mais comum entre os respondentes para explicar o porquê da não adoção do ABC Costing.

g) Questão Relativa ao Sistema de Custeio Integrado à Contabilidade:

Objetivo: Verificar se nos dias atuais ainda existem empresas que mantêm sistemas de custeio não integrados à contabilidade.

Com relação à integração entre custos e contabilidade, a grande maioria das empresas pesquisadas (93,5% ou 29 empresas) disse que os sistemas são integrados. Apenas duas empresas informaram da não integração.

A figura abaixo demonstra que a grande maioria das empresas mantém o sistema de custo integrado com a contabilidade, o que além de atender a legislação fiscal torna mais eficiente o sistema de informação da empresa.



h) Questão Relativa a Opinião sobre o ABC Costing:

Objetivo: Verificar a opinião sobre a eficácia do ABC Costing entre as empresas que adotam o sistema.

A empresa que utiliza o ABC Costing opinou sobre a performance do método. Primeiro que ele atende às expectativas, mas é de opinião que poderia ser melhorado em alguns aspectos.

Também informou que foi preciso uma mudança de cultura na empresa para a implantação do método. Atualmente a empresa trabalha com o objetivo de melhoria continua no método ABC Costing.

O método não é utilizado com a finalidade contábil, mas sim, gerencial. O objetivo principal da metodologia utilizada é para tomada de decisão. Uma segunda finalidade é utilizado para a política de *pricing* da empresa. Também é utilizado como ferramenta no processo de elaboração orçamentária da empresa.

Conclusão

Comentários Específicos

O Custeio Baseado em Atividades – ABC, nas empresas da Região do Grande ABC, é instrumento de gestão com utilização modesta (apenas 3,23%). O objetivo desta pesquisa, de avaliar se o ABC Costing é utilizado pelas empresas da região do Grande ABC, é cumprido. Como se objetiva verificar o uso o ABC Costing nas empresas de maior faturamento da região paulista do Grande ABC, o resultado da pesquisa responde ao objetivo principal, não podendo, porém, ser definitivo, visto que, o universo total de empresas com faturamento anual acima de 20 milhões de reais é de 125 empresas e sendo a amostra de 31 empresas.

Os sistemas de custos utilizados pelas empresas da Região do Grande ABC, respondentes da pesquisa, confirmaram que o custeio por absorção, tão longamente estudado pela Contabilidade de Custos, é o mais utilizado pelas empresas nos dias atuais. Toda evolução com relação a ferramentas de gestão estratégica de custos, como o ABC Costing, ainda não foi totalmente disseminado no meio empresarial.

A Gestão Estratégica de Custos, que aponta as várias formas de gerenciar a viagem empresarial pelos caminhos estratégicos que a empresa tem que trilhar para competir e sobreviver no atingimento de seus objetivos, também mostrou grande valia, visto que os instrumentos ou ferramentas de apoio proporcionados pela nova Contabilidade de Custos, já começaram a chamar atenção do gestores das empresas, apesar que de forma bastante modesta.

Outro ponto que nos chamou a atenção é o fato de duas das empresas pesquisadas informarem que os sistemas de Custos não são integrados com a Contabilidade. Na atualidade a palavra chave é o sistema de informação contábil, o que a nosso ver torna mais difícil a sincronização onde os sistemas não são integrados.

Essa pesquisa reflete a tendência de gestão de custos nas maiores empresas da região do Grande ABC, o que nos evidencia que pouca coisa tem sido feita em nível de gestão estratégica de custos. Esse fato talvez tenha uma explicação, por ser um setor industrial predominantemente de montadoras de veículos e autopeças, onde o fator de negociação de *pricing* é definido a nível corporativo mundial, nas matrizes no exterior. Com isso as empresas tendem a se

acomodarem no desenvolvimento de novas ferramentas para melhor entenderem e gerenciarem seus custos, visto que, os preços são decididos em nível mundial.

Só a título de exemplificação, uma das empresas respondentes, informou que adota uma ferramenta bastante similar ao ABC Costing, para monitorar o custo dos fornecedores, e para fornecer subsídios aos gestores da área de suprimentos, na hora de decidir aumento de preços dos fornecedores. Essa empresa é uma montadora de veículos.

Comentários Gerais

Esta pesquisa teve por objetivo tentar avaliar o estado da arte dos instrumentos ou ferramentas de apoio à gestão de custos, prioritariamente ao nível de utilização do ABC Costing pelas empresas da Região do Grande ABC. Esse estudo escolheu essa região em virtude de ser considerado o berço das montadoras de automóveis do Brasil, onde estão localizadas as maiores montadoras e autopeças.

As questões foram agrupadas de acordo com o interesse no conhecimento das melhores práticas de Gestão Estratégica de Custos, e informações básicas para os diferentes processos decisórios.

A pesquisa pode ser estendida ou aplicada em outras regiões. Para tanto os pesquisadores poderão valer-se de perguntas semelhantes e confrontar seus resultados com os apresentados nesta pesquisa. Apesar da amplitude dessa pesquisa, pode-se afirmar que não houve a pretensão de esgotar o assunto.

Considerando que a pesquisa empírica mostra a visão da utilização do ABC Costing para as empresas com faturamento anual acima de 20 milhões de reais, em futuros trabalhos indicamos os seguintes problemas a serem pesquisados para contribuições futuras:

- ◆ Viabilidade de utilizar o ABC Costing em pequenas empresas (com faturamento anual inferior a 20 milhões de reais), pois, à primeira vista parece que a falta de informações mais detalhadas pode tornar um projeto inviável.
- ◆ Quais os fatores principais que estão inviabilizando a permanência das empresas na região do Grande ABC?
- ◆ Essas empresas conseguem gerenciar os custos de forma competitiva fora da região do Grande ABC?
- ◆ Analisar a eficácia dos sistemas em utilização, refletindo sobre as mudanças que ocorreriam com a implantação do ABC.

Bibliografia

- BEZERRA, Francisco Antonio. *Gestão de Custos: Um Estudo de Caso Sobre a Aplicabilidade do Método de Custeio ABC em Bancos*. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria). 2000. FEA/USP
- BRIMSOM, James A. *Contabilidade por Atividades*, 1ª Ed., São Paulo, Atlas, 1996.
- CHING, Hong Yuh. *Gestão Baseada em Custeio por Atividade – Activity Based Management*. 3ª Ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- FORTE, Denis. *O ABC como Ferramenta de Melhoria Contínua de Gestão*. Dissertação (Mestrado em Administração) São Paulo. EAESP/FGV. 1999
- HORNGREEN, Charles T; FOSTER, George; DATAR, Srikant M., *Contabilidade de Custos*. 9ª ed. Rio de Janeiro, LTC - Livros Técnicos, 2000.
- KAPLAN, Robert, COOPER, Robin. *Custo & Desempenho*. 2ª Ed. São Paulo: Futura, 2000.
- KHOURY, Carlos Yorghi. *ABC – Sistema de Custos Baseado em Atividades: Uma Pesquisa de sua Utilização no Brasil*. Tese de Doutorado em Administração. São Paulo: EAESP-FGV, 1997
- LEONE, George S. G. *Curso de Contabilidade de Custos*. 2ª ed. São Paulo. Atlas. 2000.
- MARINHEIRO, José Áureo. *Custeio Baseado em Atividades – Uma Avaliação da Utilização do ABC Costing para as Empresas Localizadas na Região do Grande ABC*. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica). São Paulo. FECAP. 2003.
- MARION, José Carlos; ROBLES JR., Antonio. *Geração, Comunicação e Utilização das Informações de Custos*. Revista de Contabilidade CRC-SP, nº 13, São Paulo, Setembro de 2000.
- MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. 7ª ed. São Paulo. Atlas, 2000.
- NAKAGAWA, Masayuki. *ABC Custeio Baseado em Atividades*. 1ª ed. São Paulo, Atlas, 1994.
- NAKAGAWA, Masayuki. *Gestão Estratégica de Custos: conceitos, sistemas e implementação*. São Paulo, Atlas. 1991.
- PAMPLONA, João Batista. *A Atividade Econômica nos Anos 90 no Grande ABC*. Revista Agencia de Desenvolvimento Econômico do ABC. Março 2000.
- PORTER. Michael. *Vantagem Competitiva: Criando e Sustentando um Desempenho Superior*. Rio de Janeiro: Campus. 1989.
- PUCINI, Nelson Lopes. *Gestão Estratégica de Custos. Um Estudo Exploratório da Utilização do ABC/ABM no Brasil Baseado na Experiência de Empresas de Consultoria*. Dissertação (Mestrado em Administração). São Paulo. EAESP/FGV. 1998
- RAMIRO, Wolney. – *ABC – (Activity-Based Costing): Motivos e Finalidades da sua Adoção por Empresas Brasileiras*. Dissertação (Mestrado em Administração). São Paulo. Mackenzie. 2000.
- SHANK, John, GOVINDARAJAN. *A Revolução dos Custos*. 2ª. Ed. Rio de Janeiro.:Campus. 1997.

VIEIRA, JOAO MARCOS. *O custeio Baseado em Atividades e a Gestão por Atividades no Ambiente das Industrias de Autopeças Filiadas ao Sindipeças no Estado de São Paulo*. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica). São Paulo. FECAP.2002

REVISTAS PESQUISADAS:

Caderno de Pesquisa nº 2. Agencia de Desenvolvimento Econômico do Grande ABC. 2000.

Caderno de Pesquisa nº 4. Agencia de Desenvolvimento Econômico do Grande ABC. 2002.

Quem é Quem no Grande ABC, Edição 2002, Publicação do Diário do Grande ABC.

Revista Livre Mercado, Edição Maio/Junho de 2002, Publicação do Diário do Grande ABC e Editora Livre Mercado.

Revista Livre Mercado, Edição Setembro de 2002, Publicação do Diário do Grande ABC e Editora Livre Mercado.