

Utilização do Sistema de Custeio Abc Por Indústrias Brasileiras: Uma Pesquisa Empírica

Renata Valeska do Nascimento Neto

Resumo:

Este artigo tem por objetivo fornecer uma visão geral da utilização de uma inovadora técnica, o Custeio Baseado em Atividades (ABC), no Brasil. Este trabalho considera o atual nível de conhecimento, aceitação e adoção do Custeio ABC por indústrias brasileiras e as razões pelas quais as empresas estão adotando ou não este sistema. Este estudo consiste em uma pesquisa baseada em questionário, incorporando dados de 81 indústrias brasileiras. A pesquisa utilizou duas técnicas de coleta de dados: entrevistas estruturadas e questionário enviado através de correio eletrônico. Os principais resultados foram comparados com outras pesquisas nacionais e internacionais e mostram uma baixa taxa de adoção do ABC.

Área temática: *Sistemas de Custeio*

UTILIZAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTEIO ABC POR INDÚSTRIAS BRASILEIRAS: UMA PESQUISA EMPÍRICA

TRABALHO 021

Resumo

Este artigo tem por objetivo fornecer uma visão geral da utilização de uma inovadora técnica, o Custeio Baseado em Atividades (ABC), no Brasil. Este trabalho considera o atual nível de conhecimento, aceitação e adoção do Custeio ABC por indústrias brasileiras e as razões pelas quais as empresas estão adotando ou não este sistema. Este estudo consiste em uma pesquisa baseada em questionário, incorporando dados de 81 indústrias brasileiras. A pesquisa utilizou duas técnicas de coleta de dados: entrevistas estruturadas e questionário enviado através de correio eletrônico. Os principais resultados foram comparados com outras pesquisas nacionais e internacionais e mostram uma baixa taxa de adoção do ABC.

Palavras Chaves: Custos, Custeio Baseado em Atividades e Pesquisa Empírica.

Área Temática: Sistemas de Custeio (5)

UTILIZAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTEIO ABC POR INDÚSTRIAS BRASILEIRAS: UMA PESQUISA EMPÍRICA

1. Introdução

O Custeio Baseado em Atividade (Activity Based Costing – ABC) tem sido considerado um importante instrumento gerencial por mais de uma década (Bjornenak & Mitchell *in* Innes, 2000). Contudo, apesar da vasta quantidade de trabalhos publicados sobre este tema, tem sido expressas algumas preocupações relacionadas à utilidade prática do ABC, à sua importância na tomada de decisões e ao problemático e caro desenho, implementação e operação deste sistema (Cobb *in* Innes, 2000). Estas preocupações explicam as baixas taxas de adoção do ABC constantemente observadas em pesquisas empíricas conduzidas em diversos países (Innes, 2000; Khoury & Ancelevicz, 1999; Clarke, 1999; Malmi, 1999) e indicam que mesmo uma experiência prática com o ABC não leva necessariamente à sua adoção permanente. Por este motivo, foram pesquisados não somente o emprego do ABC nas empresas brasileiras, como também as experiências destas empresas com este sistema, buscando identificar quais empresas conhecem o ABC, quais abandonaram a sua utilização e quais estão avaliando, implantando ou utilizando este sistema. Também foram pesquisadas as razões para a utilização e a não utilização do mesmo.

Este estudo teve por objetivos: (a) mostrar as experiências de empresas brasileiras com o Sistema ABC, tendo em vista que são poucas as pesquisas empíricas sobre custos realizadas no Brasil e que a maioria delas tem usado uma abordagem de estudo de campo que, enquanto fornece uma análise aprofundada sobre custos e sistemas de custeio, geralmente é feita com base em um número limitado de empresas; e (b) comparar os resultados obtidos nesta pesquisa com o de outras pesquisas nacionais e internacionais sobre o tema.

O artigo está dividido em três seções, além desta introdução. A segunda seção apresenta a metodologia empregada na realização da pesquisa; a terceira seção apresenta os resultados obtidos e a comparação dos mesmos com outras pesquisas e, por fim, a quarta seção apresenta as conclusões.

2. Metodologia

Foi feito um levantamento de campo no período de abril a outubro de 2001, com indústrias brasileiras, na área de custos, utilizando-se de questionários estruturados, onde, de acordo com o GAO (United States General Accounting Office, que é o Escritório Geral de Contabilidade dos Estados Unidos, 1991), as questões a serem perguntadas, a seqüência delas e todas as informações a serem obtidas são predeterminadas.

Foi utilizado um único questionário de pesquisa, contendo 33 questões, dentre as quais são apresentadas neste artigo somente as respostas de três questões referentes ao Sistema ABC: 1. Qual a experiência da empresa com o Sistema de Custos ABC?; 2. Se, na questão anterior, você respondeu que a sua empresa *não se interessa, decidiu não utilizar ou decidiu abandonar* o Sistema de Custos ABC, quais as possíveis razões para isto? e 3. Se, na 1ª questão, você respondeu que a sua empresa *está implantando ou que está utilizando* o Sistema de Custos ABC, quais as características deste sistema que motivou a empresa para isto?.

O questionário foi aplicado mediante dois tipos de pesquisa por amostragem: (1) entrevistas pessoais e (2) pesquisas por correio. Neste segundo tipo de pesquisa por amostragem foi utilizado o correio eletrônico, através do envio de e-mails solicitando

que o possível respondente preenchesse o questionário que estava disponibilizado em uma *home-page*.

A população estudada corresponde a todas as empresas industriais brasileiras. O único critério utilizado na seleção da amostra foi o de que as empresas participantes pertencessem ao setor industrial. Foram utilizadas duas formas de amostragem: por julgamento e amostra populacional. A amostra por julgamento, também chamada de amostra conveniente é feita, segundo o GAO (1991), de acordo com o julgamento do pesquisador que escolhe participantes da amostra que correspondem a certos aspectos da população. Essa amostra foi definida principalmente por restrições orçamentárias, tendo, portanto, ficado circunscrita às empresas da Região Metropolitana de Recife, uma vez que o acesso exigia menos recursos financeiros. As indústrias entrevistadas pessoalmente tiveram duas fontes de obtenção do endereço postal: (1) o catálogo do ano de 1999 do Sinduscon/PE – Sindicato da Indústria da Construção Civil de Pernambuco – contendo o nome, endereço e telefone das principais indústrias que são fornecedoras de insumos e matérias-primas para o setor de Construção Civil em Pernambuco, obtido junto ao SEBRAE/PE e (2) Telelista Comercial da Região Metropolitana do Recife e Arquipélago de Fernando de Noronha do ano de 2001, distribuída pela Telemar - Companhia Telefônica que atende a região - a todos os assinantes da linha telefônica desta empresa. Não se tem registro do número de empresas procuradas, mas foram realizadas 53 entrevistas estruturadas.

A amostra populacional, por sua vez, teve como população alvo as empresas de grande porte do setor industrial brasileiro. Para que se pudesse contar com uma amostra razoavelmente significativa, ainda que não estatisticamente, optou-se por obter-se as respostas disponibilizando-se o questionário em uma *home-page* na *internet* e enviando e-mails para os potenciais respondentes. As indústrias da amostra para representar esta população foram obtidas de três fontes de obtenção dos endereços eletrônicos: (1) a Revista NEI – Noticiários de Equipamentos Industriais – Edição Especial *Top Five* do ano de 2000/2001, que fornece a lista dos cinco fornecedores industriais preferidos pelos leitores da NEI em 396 categorias de produtos; (2) a lista de nomes e e-mails dos participantes do VII Congresso Brasileiro de Custos - realizado em outubro do ano 2000 em Recife - cedida pelo coordenador do mesmo e orientador desta pesquisa; (3) listas dos alunos dos seguintes cursos de especialização: (a) Núcleo de Estudos e Pesquisas em Contabilidade da UFRGS, de Porto Alegre, cedida pelo coordenador do curso, Prof. Dr. Paulo Schmidt; e (b) Pós-graduação em Controladoria de Gestão da UFPE do ano 2000, cedida pelo coordenador do curso, Prof. Luiz Carlos Miranda, Ph.D. A primeira fonte foi escolhida por indicar não quaisquer indústrias, mas as cinco preferidas de cada categoria de produtos e as demais fontes foram escolhidas pela facilidade de acesso aos endereços eletrônicos e também porque acreditou-se que profissionais participantes de congressos ou de cursos de pós-graduação na área de custos, teriam um interesse maior em colaborar com pesquisas empíricas nesta área.

Dessa forma, da pesquisa via *internet* foram enviados 1.434 e-mails, sendo que destes 833 e-mails foram enviados para as empresas da revista NEI *Top Five* que possuíam ou forneceram o endereço eletrônico, 528 para os inscritos no VII Congresso Brasileiro de Custos que possuíam ou forneceram endereço eletrônico, 36 e-mails para os ex-alunos do curso de pós-graduação do Núcleo de Estudos e Pesquisas em Contabilidade do Rio Grande do Sul e 33 para os ex-alunos do Curso de Pós-graduação em Controladoria da UFPE. Dos 1.434 e-mails enviados apenas 1.056 e-mails chegaram ao destinatário. Destes, foram obtidas diversas respostas – explicando porque a empresa não poderia participar da pesquisa, solicitando mais informações ou fornecendo o

endereço do responsável por custos na empresa – e apenas 31 questionários respondidos.

Assim, na aplicação de ambas as metodologias, foram obtidos 84 questionários respondidos, sendo 53 provenientes de entrevistas estruturadas na Região Metropolitana de Recife e 31 obtidos mediante a disponibilização eletrônica do questionário em uma home-page. Destes, três foram excluídos das análises em função de não pertencerem ao setor industrial.

No próximo item é feita uma breve análise descritiva das respostas obtidas.

3. Resultados da Pesquisa

A tabela 1 abaixo mostra que a maior parte das empresas afirmou ter decidido não utilizar o sistema ABC (23,8%), seguida pelas empresas que disseram estar avaliando (21,3%) e das empresas que afirmaram utilizar este sistema (17,5%).

Experiências com o Sistema ABC	Frequência	Percentual	Percentual Válido	Percentual Acumulado
Não ouviu falar	6	7,4	7,5	7,5
Não se interessa	12	14,8	15,0	22,5
Decidiu não utilizar	19	23,5	23,8	46,3
Decidiu abandonar	3	3,7	3,8	50,0
Está avaliando	17	21,0	21,3	71,3
Está implantando	9	11,1	11,3	82,5
Está utilizando	14	17,3	17,5	100,0
Total	80	98,8	100,0	
Não respondeu	1	1,2		
Soma	81	100,0		

Tabela 1. – Experiências das Empresas com o Sistema ABC

Agrupando os percentuais de respostas desta pesquisa (considerando a opção “não rejeitou o ABC” como sendo a soma dos percentuais das opções “decidiu não utilizar o ABC” e “decidiu abandonar o ABC” desta pesquisa e a opção “não avaliou o ABC” como sendo a soma dos percentuais das alternativas “não se interessa pelo ABC” e “não ouviu falar no ABC”) das pesquisas de outros autores é possível apresentar o seguinte quadro comparativo:

País da pesquisa	UK		Noruega	Irlanda	Finlândia	Brasil	
	Innes (1994)	Innes (1999)	Bjornenak (1997)	Clarke (1999)	Malmi (1999)	Khoury & Ancelevics (1999)	Esta Pesquisa
Nº de Respondentes	352	177	75	204	490	283	81
Usando o ABC	21,0%	17,5%	40%	12%	21,2%	18%	17,5%
Avaliando o uso do ABC	29,6%	20,3%	*	20%	*	32%	21,3%
Rejeitou o ABC	13,3%	15,3%	14,7%	13%	15,7%	10%	27,6%
Não avaliou o uso do ABC	36,1%	46,9%	45,3%	55%	*	40%	22,5%

* Percentuais não disponíveis nestas pesquisas.

Tabela 2. – Comparação entre as Experiências com o ABC de Empresas Brasileiras e de Outros Países

Como se pode observar, o percentual de utilização do ABC nas empresas brasileiras apresentado na pesquisa de Khoury & Ancelevics (1999) é quase idêntico ao desta pesquisa e os percentuais de utilização e avaliação do sistema ABC nas pesquisas realizadas no Reino Unido são próximos aos encontrados nesta pesquisa.

Dentre os respondentes que afirmaram não se interessar, ter decidido não utilizar ou abandonar o uso deste sistema, a razão mais citada para a não utilização do sistema ABC é o fato de que o sistema utilizado por estas empresas atende às suas necessidades (citada por 58,8% dos respondentes como apresentado na tabela 3 a seguir).

Razões para a Não Utilização do Custeio ABC	Ranking	Freqüência ¹	Percentual ²	Percentual Válido ³
O sistema utilizado atende às necessidades da empresa	1	20	24,7	58,8
Existência de um sistema semelhante ao ABC	6	3	3,7	8,8
A utilização do Sistema ABC não é prioritária	4	6	7,4	17,6
Falta de profundo conhecimento do Sistema ABC	5	4	4,9	11,8
Orientação da direção da empresa ou da matriz	4	6	7,4	17,6
Complexidade de implantação e operação do Sistema ABC	2	8	9,9	23,5
Relação custo <i>versus</i> benefício desfavorável	3	7	8,6	20,6
Necessidade de um sistema paralelo	5	4	4,9	11,8
O sistema ABC não é adequado para o seu negócio	5	4	4,9	11,8
Devido à estrutura de custos da empresa	2	8	9,9	23,5

¹ O número de respostas é maior que o número de respondentes porque era permitido assinalar mais de uma alternativa.
² Este percentual foi calculado com base no número de 81 empresas que participaram da pesquisa;
³ Este percentual foi calculado excluindo-se das 81 empresas participantes, as 47 empresas (58,0%) que não responderam esta questão (já que ela está vinculada a resposta dada na questão anterior).

Tabela 3. – Razões para a Não Utilização do Custeio ABC

As razões e os percentuais apresentados pelos respondentes desta pesquisa parecem divergir dos apresentados em outras pesquisas. Dentre as empresas pesquisadas por Clarke (1999) que rejeitaram o uso do ABC, por exemplo, foram apontadas as seguintes razões para isto: as dificuldades em identificar e selecionar direcionadores de custos (15% das empresas); o uso de software inadequado (8% das empresas); a falta de recursos adequados (23% das empresas); dificuldades em vender o conceito do ABC para os gerentes e falta de comprometimento da gerência com o ABC (42% das empresas); a falta de especialistas internos (11% das empresas); e o fato de o controle do “overhead” já ser adequado (69% das empresas).

Também na pesquisa de Khoury & Ancelevicz (1999), os percentuais de respostas foram diferentes em alguns itens: o sistema utilizado atende a necessidade da empresa (25% das empresas), a utilização do ABC não é prioritária (7,5% das empresas), falta de profundo conhecimento do sistema ABC (3,3% das empresas), complexidade de implantação e operação do sistema ABC (4,2% das empresas), relação custo versus benefício desfavorável (6,7% das empresas), necessidade de um sistema paralelo (0,8% das empresas) e devido à estrutura de custos da empresa (0,8% das empresas). Os únicos percentuais na pesquisa de Khoury & Ancelevicz (1999) mais próximos aos encontrados nesta pesquisa foram os referentes às seguintes razões: existência de um sistema semelhante ao ABC (5,8% das empresas), orientação da direção da empresa ou da matriz (15,8% das empresas) e o sistema ABC não é adequado para o seu negócio (9,2% das empresas). Além disso, 7,5% das empresas afirmaram que o sistema não tinha sido avaliado, 4,2% que havia a possibilidade de ser implantado no futuro, 1,7%

que a implantação estava em fase de estudo, 0,8% que a estrutura de informações não estava de acordo com o sistema ABC.

Na tabela 4 a seguir, dentre as dez razões para a não utilização do sistema ABC citadas no questionário de pesquisa, a maior parte dos respondentes assinalou apenas uma delas (44,12% dos respondentes que não se interessam, que decidiram não utilizar ou abandonar o uso deste sistema), seguido dos respondentes que assinalaram duas, três, quatro e cinco razões, respectivamente, em ordem decrescente, tendo, apenas uma empresa assinalado cinco razões para o não uso do ABC e nenhuma empresa assinalado mais de cinco alternativas nesta questão.

Nº de razões para a não utilização do ABC	Frequência	Percentual	Percentual Válido	Percentual Acumulado
1	15	18,5	44,12	44,12
2	8	9,9	23,53	67,65
3	6	7,4	17,65	85,29
4	4	4,9	11,76	97,06
5	1	1,2	2,94	100,00
Total	34	42,0	100,00	
Não respondeu ¹	47	58,0		
Soma	81	100,0		

¹ Das 47 empresas que não responderam esta questão, 6 disseram na primeira questão deste grupo de questões que nunca tinham ouvido a respeito do ABC, 17 que estavam avaliando, 1 não respondeu nenhuma das três questões deste grupo e as demais 23 empresas responderam apenas a próxima questão deste grupo, visto que estavam implantando ou utilizando o ABC.

Tabela 4. – Quantidade de Razões Assinaladas para a Não Utilização do Custeio ABC

Como apresentado na tabela 5 a seguir, as características do sistema ABC que mais motivaram as empresas pesquisadas a utilizarem-no foram a melhoria no controle e gerenciamento dos custos (citado por 69,6% dos respondentes que afirmaram estar implantando ou utilizando o sistema ABC), as melhores informações de custos para custeio do produto (citado por 65,2% destes respondentes) e a melhoria na visão das causas e comportamento dos custos (citado por 60,9% destes respondentes).

A alternativa “outros” no questionário de pesquisa assinalada por uma única empresa, foi especificada como sendo “suporte para decisões de desenvolver internamente o serviço ou terceirizar”.

Razões para a Implantação ou Utilização do Custeio ABC	Ranking	Frequência ¹	Percentual ²	Percentual Válido ³
Melhores informações de custos para custeio do produto	2	15	18,5	65,2
Melhores informações de custos dos produtos para a precificação	8	4	4,9	17,4
Avaliação de estoques	7	7	8,6	30,4
Melhoria no controle e gerenciamento dos custos	1	16	19,8	69,6
Análise de lucro mais apurada para a tomada de decisão sobre que produtos produzir ou serviços fornecer	5	12	14,8	52,2
Melhor avaliação de desempenho	6	10	12,4	43,5
Melhoria da visão das causas e comportamento dos custos	3	14	17,3	60,9
Melhoria nos processos e nas práticas de produção	4	13	16	56,5
Impacto comportamental positivo nos empregados	9	3	3,7	13
Outros		1	1,2	4,3

¹ O número de respostas é maior que o número de respondentes porque era permitido assinalar mais de uma alternativa.

² Este percentual foi calculado com base no número de 81 empresas que participaram da pesquisa;

³ Este percentual foi calculado excluindo-se das 81 empresas participantes, as 58 empresas (71,6%) que não responderam esta questão (já que ela está vinculada a resposta dada na questão anterior).

Tabela 5. - Razões para a Implantação ou Utilização do Custeio ABC

Ao analisar as respostas desta pesquisa em confronto com as de pesquisas de outros autores é possível apresentar o seguinte quadro comparativo:

País da Pesquisa	UK		Irlanda	Brasil	
	Innes (1994)	Innes (1999)	Clarke (1999)	Khoury (1999)	Esta Pesquisa
Melhores Informações de custos para custeio	*	*	54%	*	65,2%
Melhores informações de custos para precificação	68,9%	80,6%	54%	30%	17,4%
Avaliação de Estoques	24,2%	16,1%	*	*	30,4%
Melhoria no controle e gerenciamento de custos	*	*	46%	*	69,6%
Análise de lucro mais apurada p/tomada de decisão	51,4%	51,6%	17%	56%	52,2%
Melhor avaliação de desempenho	60,8%	74,2%	21%	*	43,5%
Melhoria da visão das causas dos custos	*	*	42%	64%	60,9%
Melhoria nos processos de produção	*	*	*	30%	56,5%
Impacto positivo nos empregados	*	*	4%	*	13%

* Estas informações não estão disponíveis nestas pesquisas, tendo em vista que as opções de respostas foram diferentes nos questionários aplicados.

Tabela 6. – Comparação entre as Razões para a Adoção do Custeio ABC pelas Empresas desta Pesquisa e por Empresas Pesquisadas em Outros países.

Outros motivos (que não os citados na tabela 6) foram assinalados pelas empresas pesquisadas por Clarke (1999), cujo questionário constava de duas perguntas – uma tratando dos benefícios percebidos pelas empresas que estavam implantando ou utilizando o ABC e outra sobre os benefícios atuais obtidos por estas empresas – e analisou as respostas sobre os benefícios percebidos por três grupos de respondentes: os que estavam usando o ABC, os que haviam considerado a utilização, mas rejeitado e os que estavam atualmente avaliando. No quadro comparativo apresentado, porém, só foram consideradas as respostas sobre os benefícios percebidos (e não os atuais obtidos) dos que estavam utilizando o ABC (já que nesta pesquisa os que estavam apenas avaliando não deveriam responder esta questão sobre as razões para a adoção do ABC), a fim de que estas respostas pudessem ser comparadas com as respostas desta pesquisa.

Innes & Mitchell (1999) citam, ainda, as seguintes razões que motivaram as empresas pesquisadas por ele a usar o ABC: redução de custos (citada por 89,2% das empresas em 1994 e 90,3% das empresas em 1999), modelagem de custos (citada por 62,2% das empresas em 1994 e 64,5% das empresas em 1999), orçamento (citada por 56,8% das empresas em 1994 e 54,8% das empresas em 1999), decisões sobre saídas de produtos (citada por 47,3% das empresas em 1994 e 51,6% das empresas em 1999) e desenho de novos produtos e serviços (citada por 35,1% das empresas em 1994 e 41,9% das empresas em 1999).

Como observado na tabela 7 a seguir, dentre as dez características que motivaram as empresas para a utilização do sistema ABC citadas no questionário desta pesquisa, a maior parte dos respondentes assinalou seis motivos (30,43% dos respondentes que estavam implantando ou utilizando este sistema), havendo uma empresa que assinalou oito motivos e uma que assinalou nove motivos, não tendo, no entanto, nenhuma empresa assinalado sete, nem dez motivos.

Nº de Razões para a Adoção do ABC	Frequência	Percentual	Percentual Válido	Percentual Acumulado
0	1	1,2	4,35	4,35
1	4	4,9	17,39	21,74
2	3	3,7	13,04	34,78
3	1	1,2	4,35	39,13
4	3	3,7	13,04	52,17
5	2	2,5	8,70	60,87
6	7	8,6	30,43	91,30
8	1	1,2	4,35	95,65
9	1	1,2	4,35	100,00
Total	23	28,4	100,0	
Não respondeu ¹	58	71,6		
Soma	81	100,0		

¹ Das 58 empresas que não responderam esta questão, 6 disseram na primeira questão deste grupo de questões que nunca tinham ouvido a respeito do ABC, 17 que estavam avaliando, 1 não respondeu nenhuma das três questões deste grupo e as demais 34 empresas responderam apenas a questão anterior, visto que afirmaram não se interessar, ter decidido não utilizar ou abandonar o uso do ABC.

Tabela 7. – Quantidade de Razões Assinaladas para a Adoção do Custeio ABC

4. Conclusões

Esta pesquisa buscou adicionar conhecimentos na área de custos sobre as experiências de empresas brasileiras com umas das ferramentas gerenciais mais estudadas nos últimos anos – o Custeio ABC. Verificou-se nesta pesquisa que seis empresas (7,5%) desconhecem a existência do Custeio ABC, o que apesar de ser um número pequeno, denota a falta de conhecimento e atualização de uma parcela de gerentes e responsáveis por custos em empresas brasileiras. A realização de uma pesquisa que identificasse quais os meios utilizados na obtenção de conhecimentos sobre técnicas e sistemas gerenciais, poderia indicar formas de difundir inovações gerenciais, de modo a tornar o maior número possível de funcionários informados.

Com relação às empresas que afirmaram conhecer o ABC, a baixa taxa de adoção (17,5%) indica que a maioria não se sentiu suficientemente atraída pelos benefícios propostos pelo custeio ABC para adotá-lo, tendo apontado como razões principais para sua não utilização o fato de que o sistema utilizado por estas empresas atende às suas necessidades, a complexidade de implantação e operação do sistema ABC e a relação custo *versus* benefício. Além disso, foi observado que três empresas (3,8%) decidiram abandonar a utilização deste sistema, o que enfatiza a dificuldade de operacionalização do sistema. Embora, de fato, uma parte das empresas pesquisadas não tenha estrutura de custos adequada à implementação do ABC, nem esteja disposta a realizar tal investimento, melhores informações sobre o sistema ABC e um maior número de pesquisas empíricas sobre a sua utilização no Brasil e os benefícios obtidos poderiam aumentar o número de interessados na adoção deste sistema.

Como indício disto, esta pesquisa apresentou uma visão otimista das empresas que estão implantando ou utilizando o ABC, que afirmaram acreditar que este sistema é capaz de gerar não apenas melhores informações para custeio do produto, como também informações que possibilitem uma melhoria no gerenciamento e controle dos custos, bem como na visão das causas e comportamento dos custos.

Bibliografia

BJORNENAK, Trond. Diffusion and Accounting: The Case of ABC in Norway. *Management Accounting Research*, 8: 3-17, ago. 1997.

- CLARKE, Peter J., HILL, Nancy Thorley and STEVENS, Kevin. Activity-Based Costing in Ireland: Barriers to, and Opportunities for, Change. *Critical Perspectives on Accounting*, s.l., 10: 443-468, 1999.
- COOPER, Robin & KAPLAN, R.S. *The Design of Cost Management Systems – Text, Cases, and Readings*. 1ª Ed. New Jersey, Prentice Hall, 1991.
- COOPER, Robin. et alli. *Implementing Activity Based Cost Management – Moving from Analysis to Action*. 1ª Ed. New Jersey, IMA, 1992.
- ESTADOS UNIDOS. United States General Accounting Office (GAO). Program Evaluation and Methodology Division. *Using Structured Interviewing Techniques*. Washington, jul. 1991.
- INNES, John; MITCHELL, Falconer; SINCLAIR, Donald. Activity-based Costing in UK's Largest Companies: A Comparison of 1994 and 1999 Survey Results. *Management Accounting Research*, 2000, 11, 349-362.
- KHOURY, Carlos Yorghy.& ANCELEVICZ, Jacob. A Utilização do Sistema de Custos ABC no Brasil. *Revista de Administração de Empresas*, São Paulo, 39(1): 55-63, jan/mar. 1999.
- MALMI, Teemu. Activity-Based Costing Diffusion Across Organizations: An Exploratory Empirical Analysis of Finnish Firms. *Accounting, Organizations and Society*, Grã Bretanha, 24: 649-672, 1999.
- REVISTA NEI – Noticiários de Equipamentos Industriais. Edição Especial *Top Five*, 2000/2001.
- SINDUSCON/PE. A Indústria da Construção Civil em Pernambuco, 1999.