A história dos últimos dez anos do ABC/M contada pelas revisas internacionais: uma promessa que (não) evoluiu

Eduardo Baldoino (UFSC) - eduardobaldoino@gmail.com

José Alonso Borba (UFSC) - jalonso@cse.ufsc.br

Resumo:

Esta pesquisa procurou levantar o desenvolvimento da pesquisa internacional sobre o ABC/M no período de 2001 a 2010 utilizando parte da metodologia empregada por Bjornenak e Mitchell (2002), em conjunto com a análise de conteúdo. Foi realizada a análise de artigos publicados sobre o tema em periódicos de gestão e negócios e em periódicos contábeis. Verificou-se que os autores estadunidenses são os que mais publicam sobre o tema na soma geral dos periódicos, porém são os que menos publicam artigos moderadores sobre o tema, caracterizando-os assim como autores conservadores diante do ABC/M. Diante de todos os aspectos analisados nesta pesquisa, pode-se dizer que os pesquisadores dos periódicos de gestão e negócios são mais otimistas em relação ao tema do que os dos periódicos contábeis. Percebe-se que a maioria das pesquisas não aborda o ABC/M como uma solução definitiva para o custeio dos serviços/produtos, mas sim conscientemente, entendendo que a utilização do método pode ser questionada em determinadas ocasiões, inclusive podendo não ser adequada, dependendo do caso. O ABC/M foi "lançado" como uma promessa de melhora para os sistemas de custeio, defendendo o aprimoramento da informação de custos para a gestão. Percebe-se, pelos estudos pesquisados, que existe um certo conservadorismo entre os pesquisadores sobre a utilidade do ABC/M, principalmente fora dos Estados Unidos. Tal comportamento é reflexo de uma visão das soluções definitivas para problemas empresariais menos fantasiosa e mais realista, ao se perceber que o ABC/M possui o seu público alvo limitado, não podendo ser generalizado a todas as empresas.

Palavras-chave: *Pesquisa em contabilidade gerencial, ABC/M, Activity-based costing*

Área temática: *Metodologias de ensino e pesquisa em custos*

A história dos últimos dez anos do ABC/M contada pelas revisas internacionais: uma promessa que (não) evoluiu

Resumo

Esta pesquisa procurou levantar o desenvolvimento da pesquisa internacional sobre o ABC/M no período de 2001 a 2010 utilizando parte da metodologia empregada por Bjornenak e Mitchell (2002), em conjunto com a análise de conteúdo. Foi realizada a análise de artigos publicados sobre o tema em periódicos de gestão e negócios e em periódicos contábeis. Verificou-se que os autores estadunidenses são os que mais publicam sobre o tema na soma geral dos periódicos, porém são os que menos publicam artigos moderadores sobre o tema, caracterizando-os assim como autores conservadores diante do ABC/M. Diante de todos os aspectos analisados nesta pesquisa, pode-se dizer que os pesquisadores dos periódicos de gestão e negócios são mais otimistas em relação ao tema do que os dos periódicos contábeis. Percebe-se que a maioria das pesquisas não aborda o ABC/M como uma solução definitiva para o custeio dos serviços/produtos, mas sim conscientemente, entendendo que a utilização do método pode ser questionada em determinadas ocasiões, inclusive podendo não ser adequada, dependendo do caso. O ABC/M foi "lançado" como uma promessa de melhora para os sistemas de custeio, defendendo o aprimoramento da informação de custos para a gestão. Percebe-se, pelos estudos pesquisados, que existe um certo conservadorismo entre os pesquisadores sobre a utilidade do ABC/M, principalmente fora dos Estados Unidos. Tal comportamento é reflexo de uma visão das soluções definitivas para problemas empresariais menos fantasiosa e mais realista, ao se perceber que o ABC/M possui o seu público alvo limitado, não podendo ser generalizado a todas as empresas.

Palavras-chave: Pesquisa em contabilidade gerencial, ABC/M, Activity-based costing

Área-temática: Metodologias de ensino e pesquisa em custos

1 Introdução

A partir da década de 1980 o campo de atuação da contabilidade gerencial (CG) passou por significativa expansão, com o desenvolvimento de novos instrumentos para apoio ao processo decisório das organizações (JOHNSON e KAPLAN, 1987; KAPLAN, 1983, 1993; YOUNG e SELTO, 1991). A contabilidade gerencial participa da tomada de decisões gerenciais, na elaboração do planejamento e dos sistemas de gestão do desempenho, e no provimento de competências relacionadas aos relatórios financeiros e de controle, auxiliando os gestores na formulação e implementação da estratégia da organização (IMA, 2008).

Inseridos na contabilidade gerencial como auxílio à tomada de decisão e à implementação de estratégias da organização estão os métodos de custeio dos produtos, que buscam fornecer aos gestores o custo do processo para produzir um produto ou serviço. Cada método utiliza um parâmetro diferente para a alocação aos processos dos custos que não podem ser facilmente ligados a um determinado produto. Diferentes métodos podem chegar a diferentes custos de produtos, diferença esta causada por esta diferenciação de parâmetros.

O *Activity-Based Costing/Management (*ABC/M) é um método de custeio que atraiu altos níveis de interesse, tanto de profissionais quanto de acadêmicos, desde sua emergência ao final dos anos 80 (BJORNENAK e MITCHELL, 2002). Ao descobrir as atividades onde os custos indiretos poderiam ser alocados, o ABC poderia também alegar que havia encontrado

as alavancas por onde estes custos poderiam ser controlados (ARMSTRONG, 2002). Como consequência, o método atraiu a atenção de pesquisadores interessados em avaliá-lo no mundo real (CINQUINI e MITCHELL, 2005).

Nesse contexto, foi realizada uma tentativa de responder ao seguinte problema de pesquisa: como se deu o desenvolvimento do ABC/M na academia e como se encontra sua difusão nas empresas? Para responder à pergunta, foram analisados 82 artigos publicados em revistas internacionais de contabilidade (com *accounting* no nome) e de gestão e negócios (com *business* ou *management* no nome) sobre o tema. Procedeu-se à busca dentro do período escolhido, que foi a última década: o intervalo de 2001 a 2010 (estes incluídos).

O estudo da evolução do tema na academia científica, assim como o interesse em descobrir se as empresas estão adotando ABC/M de um modo geral foram os engenhos do presente estudo. O interesse na evolução do tema é motivado pela utilidade da geração do conhecimento sobre o seu atual estado da arte. Já o entendimento da difusão do ABC/M nas empresas, visa possibilitar uma aproximação entre as futuras pesquisas na área e a visão que as empresas possuem do ABC/M.

2 Fundamentação teórica

2.1 Activity-Based Costing/Management

Nascido na década de 80, o Activity-Based Costing/Management (Custeio/Gestão Baseado(a) em atividades) recebeu grande destaque tanto dos acadêmicos quanto dos profissionais da área de contabilidade gerencial (BJORNENAK e MITCHELL, 2002). Ao descobrir as atividades onde os custos indiretos poderiam ser alocados, o ABC poderia também alegar que havia encontrado as alavancas por onde estes custos poderiam ser controlados (ARMSTRONG, 2002).

O ABC nasceu de estudos em indústrias dos Estados Unidos que estavam passando por mudanças globais (JONES e DUGDALE, 2002). As primeiras pesquisas fora da linha de produção, no setor privado, foram encontradas em 1991, alguns anos após sua criação, calculando custos de distribuição logística e de marketing (BJORNENAK e MITCHELL, 2002).

No ABC, as atividades são a base do sistema de gerenciamento de custos. Uma atividade descreve o modo como uma empresa emprega seu tempo e recursos para alcançar os objetivos empresariais (BRIMSON, 1996). Kaplan e Cooper (1998, p. 94) afirmam que o ABC "é um mapa econômico das despesas e da lucratividade da organização baseado nas atividades organizacionais". Neste contexto, de abordar as atividades, Kaplan e Cooper (1998) relatam que a Gestão Baseada em Atividades (ABM- Activity Based Management) surgiu naturalmente a partir do ABC.

Contrariamente aos métodos tradicionais (absorção), o ABC não agrupa diferentes atividades de aquisição na mesma categoria, pois ao fazer isso ignoraria as diferenças existentes em solicitar diferentes tipos de material para diferentes fornecedores (COOPER e KAPLAN, 1999). Ao invés desse agrupamento, a unidade básica de análise do ABC é a atividade específica e seu direcionador de custo correspondente, o que por consequência irá gerar uma estrutura diferente de atividades e de direcionadores de custos para cada empresa (AGNDAL e NILSSON, 2007).

O ABC/M é, geralmente, defendido como um método de custeio superior aos métodos tradicionais, já que reflete a causalidade entre o objeto de custeio e como os custos ocorrem (COOPER,1988; LERE e SARAPH, 1995). Porém, a lógica do ABC tem recebido críticas, alegando-se que o ABC não resolve o problema básico do custo "real" (AGNDAL e NILSSON, 2007). Wilson e Chua (1993) apontam que os custos indiretos são desconhecidos e

que mesmo quando o ABC é aplicado os custos não se tornam completamente precisos. Mesmo assim, muitas empresas alocam custos baseadas no pressuposto de que certos métodos oferecem melhores aproximações que outros (ARMSTRONG, 2002).

2.2 Estudos Similares

O estudo de Bjornenak e Mitchell (2002) pode ser considerado como o principal estudo semelhante à presente pesquisa. Bjornenak e Mitchell (2002) realizaram uma pesquisa semelhante abrangendo o período de 1987-2000, avaliando também as diferenças existentes entre os periódicos profissionais e os periódicos acadêmicos. Hesford et al. (2007) realizaram uma pesquisa focando a contabilidade gerencial como um todo, onde o ABC/M era um dos aspectos da pesquisa, que identificou métodos, autores, temas e rede sociais na contabilidade gerencial em 10 periódicos de contabilidade.

Sobre inovações em contabilidade gerencial, onde o ABC/M se encaixa, Zawawi e Hoque (2010) realizaram uma revisão de técnicas inovadores, incluindo o ABC/M, resgatando pesquisas importantes que abordam o método, passando tipos de pesquisas existentes sobre ABC/M, os efeitos organizacionais que o ABC/M causa nas empresas, evidências de motivos para implantação, possíveis problemas na implantação, entre outros aspectos.

3 Metodologia

A pesquisa caracteriza-se como exploratório-descritiva, que objetiva descrever aspectos da literatura internacional sobre ABC/M, permitindo avaliar qualitativamente como o tema evoluiu ao longo dos anos, como o tema é tratado pelas empresas e quais as mudanças ocorridas entre sua época atual (a do presente estudo) e épocas anteriores (desde o seu nascimento). A metodologia do presente estudo baseia-se em parte no estudo de Bjornenak e Mitchell (2002), no que se refere aos aspectos analisados dos artigos, que foram: o volume de publicações, o foco teórico do artigo, o papel do artigo, o tipo de periódico, a autoria dos artigos e os métodos de pesquisa utilizados. Noutro passo, a pesquisa utiliza a análise de conteúdo focada em fragmentos encontrados nos artigos, de acordo com categorias de análise pré-definidas. Categorias estas direcionadas para responder o problema de pesquisa proposto.

3.1 Processo de Coleta de Dados

Foram utilizadas pesquisas publicadas em todos os periódicos de contabilidade e também nos periódicos que possuíam *management* ou *business* (gestão e negócios) no nome, em língua inglesa. Essa seleção de periódicos serviu para que se pudesse classificar os artigos de forma comparativa, de modo a verificar como o ABC/M tem sido abordado nos dois âmbitos acadêmicos (contábil e, gestão e negócios). O período selecionado foi o intervalo 2001-2010. Todos os artigos selecionados apresentavam o posicionamento do autor em relação ao ABC/M, não o colocando como elemento secundário ou utilizando-o para analisar outra variável (como por exemplo, analisar a influência da cultura organizacional de uma empresa na implantação do ABC/M, sem haver a exposição de opiniões sobre o método). Dessa forma, foi possível estabelecer ligações de posicionamento com outros dados coletados como: país da universidade do autor, métodos de pesquisa empregados, posicionamento em relação ao ABC/M, entre outros.

Os periódicos incluídos na pesquisa abrangem, além de contabilidade, assuntos como engenharia de produção, *marketing*, gestão hospitalar e gestão de negócios em diversos focos, conforme demonstrado pelo Quadro 1, que contém todos os periódicos da pesquisa. Faz-se importante destacar que na pesquisa de Bjornenak e Mitchell (2002) foram utilizados também

periódicos chamados de profissionais por não serem exclusivamente acadêmicos. Entretanto, neste estudo todos os periódicos utilizados são acadêmicos.

Periódico	Artigos	Periódico	Artigos
Management Accounting Research	10	African Journal of Business Management	1
Accounting, Organizations and Society	8	Asian Review of Accounting	1
International Journal of Accounting and Information Management	5	Australian Journal of Management	1
Business Process Management Journal	3	European Accounting Review	1
Industrial Marketing Management	3	Industrial Management & Data Systems	1
Journal of Accounting Research	3	Information & Management	1
Public Money and Management	3	International Journal of Educational Management	1
Accounting and Finance	2	International Journal of Hospitality Management	1
Accounting Review	2	International Journal of Management and Enterprise Development	1
Critical Perspectives on Accounting	2	International Journal of Technology Management	1
International Journal of Accounting and Information Management	2	Journal of Business Research	1
international journal of health planning and management	1	Journal of Facilities Management	1
International Journal of Physical Distribution & Logistics Management	2	Journal of Fashion Marketing and Management	1
Journal of Accounting & Organisational Change	2	Journal of Manufacturing Technology Management	1
Journal of Accounting Education	2	Journal ofPurchasing&SupplyManagement	1
Journal of Air Transport Management	2	Logistics Information Management	1
The Journal of Applied Accounting Research	2	Managerial Auditing Journal	1
Accounting, Auditing & Accountability Journal	2	Managing Service Quality	1
Qualitative Research in Accounting & Management	2	Accounting Perspectives	1
Accounting Forum	1	Scandinavian Journal of Management	1
Advances in Accounting	1	The British Accounting Review	1
Advances in International Accounting	1	**TOTAL**	**82**

Quadro 1 – Periódicos da pesquisa

3.2 Aspecto do Volume, dos Métodos de Pesquisa e da Autoria

Ao analisar o volume de publicações ao longo dos anos é possível notar picos em determinados pontos do intervalo pesquisado, possibilitando também comparar o período mais atual com anteriores, indicando tendências. O volume também indica os periódicos que mais publicam artigos sobre o tema no período, países mais prolíficos no assunto e outros direcionamentos importantes. Além disso, o aspecto do volume está relacionado com praticamente todos os outros aspectos, por ser a contagem de artigos a base de comparação entre as diversas características aqui expostas. Outra análise, a dos métodos de pesquisa, permite levantar quais as formas de abordagem que mais são usadas para tratar do ABC/M, assim como destacar também quais os métodos que menos se utilizam.

O aspecto autoria é analisado em relação ao país da universidade do autor do artigo, permitindo encontrar domínios de determinados países em relação ao tema. Esse aspecto revela quem tem criado o corpo teórico do tema e também demonstra onde o tema possui maior interesse e importância (BJORNENAK e MITCHELL, 2002).

3.3 Aspecto do Foco Teórico, do Tipo de Periódico e do Papel do Artigo

O aspecto do foco teórico é divido em duas análises: a orientação técnica do artigo e o setor estudado. A orientação técnica envolve o enfoque empregado no artigo estudado, buscando identificar evoluções no tema. No caso do ABC/M, esses enfoques podem ser observados na transição do ABC para o ABM e, posteriormente, o *Time-Driven* ABC (nota). No que se refere ao setor estudado, comparou-se quais setores foram o principal palco desses estudos, estabelecendo uma relação entre o setor industrial e a prestação de serviços, por exemplo. Este aspecto permitiu também enxergar setores onde o método é raramente aplicado/estudado.

O tipo de periódico é o aspecto que segrega as publicações em dois grupos distintos: periódicos contábeis e periódicos de gestão e negócios. Através dessa separação é possível analisar o desenvolvimento, assim como características especiais das publicações, para tipos diferentes de periódicos. Dessa forma, diferenças de abordagem ao método, relacionadas com os aspectos aqui já apresentados, ficam visíveis entre as duas comunidades científicas que focam os dois tipos de periódicos (contábeis e gestão/negócios).

Quanto ao papel do artigo, refere-se a um enfoque que permite análises através da "mensagem" que o artigo passa sobre o ABC/M, através das conclusões dos autores, das avaliações sobre o tema e das opiniões expressadas. Conforme colocado por Bjornenak e Mitchell (2002), foram propostas duas vertentes opostas discutidas sobre o tema: a superioridade técnica em relação aos métodos tradicionais (COOPER, 1988) e os consequentes efeitos econômicos benéficos (COOPER e KAPLAN, 1991) e, por outro lado, a visão de que o ABC/M não oferecia nada inovador (HORNGREN,1990; STAUBUS, 1990) atribuindo-se seu sucesso a uma moda passageira, ou mania temporariamente estimulada por sua popularidade inicial atingida (BJORNENAK, 1997; GOSSELIN, 1997; MALMI,1999). A análise do papel do artigo fornece uma base para se avaliar o nível de harmonia que existe sobre o tema.

Baseando-se na pesquisa de Bjornenak e Mitchell (2002), os artigos pesquisados foram classificados como propagadores ou moderadores. Os propagadores são os artigos que alegam a superioridade do método ABC/M sobre os métodos tradicionais ou defendem as afirmações trazidas pelo método como a significância de direcionadores de custos não relacionados ao volume. Pesquisas que reportam o sucesso de implementação do ABC/M em empresas também foram consideradas como propagadoras pois, mesmo podendo o autor ser neutro em relação à difusão do tema, ao reportar um caso de sucesso, a pesquisa pode contribuir positivamente com o processo de difusão em si (BJORNENAK e MITCHELL, 2002). Os artigos moderadores, por sua vez, são aqueles que reportam fracassos em tentativas de implementar o método em empresas ou pesquisas que questionam os pressupostos defendidos pelo método ABC/M, causando um efeito moderador sobre o tema. O Quadro 1 apresenta alguns fragmentos propagadores e moderadores utilizados na classificação na classificação dos artigos.

Referência	Papel do artigo	Fragmento
Hopper e Major, 2007	Moderador	"Escolher as atividades e os direcionadores era uma prática subjetiva que provocava desacordo e suspeita"; "O ABC/M não alocou diretamente uma proporção significamente maior dos custos inderetos aos produtos/serviços como previsto."
Jarvinen, 2009		"Esta mudança de planejamentos têm resultado na utilização de outros sistemas e, consequentemente, no abandono do ABC/M."
Brown, Booth e Giacobbe, 2004		"No entanto, apesar dos benefícios apontados pela adoção do ABC/M, as empresas têm sido lentas em adotá-lo."
Smith, 2008		"Técnicas de contabilidade gerencial (como o ABC/M) não têm sido amplamente adotadas nas empresas."
Collier, 2004	Propagador	"O ABC/M substitui o método tradicional arbitrário de locações de custos indiretos, ao tentar direcionar aos produtos/serviços os custos que estes realmente consomem.'

Quadro 2 – Fragmentos moderadores e propagadores

3.4. Adoção do ABC/M

Através da técnica de análise de conteúdo, procurou-se responder à parte do objetivo da pesquisa no que diz respeito ao uso do ABC/M nas empresas. Os aspectos analisados foram os motivos que levam uma empresa a adotar (ou não) o ABC/M e as taxas de adoção ou afirmações de utilização do método reportadas pelos estudos.

A famosa citação de Bardin (1977, p. 34) define a análise de conteúdo como “um conjunto de técnicas de análise das comunicações, visando a obter, por procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição de conteúdo das mensagens, indicadores quantitativos ou não, que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) das mensagens.” Assim, foram selecionados e agrupados os fragmentos dos artigos que abordavam os aspectos de adoção do método de custeio estudado, visando sua classificação por categorias pois, através do recorte, agregação e numeração do conteúdo bruto do texto é possível atingir uma representação do texto suscetível de esclarecer o analista acerca das características do texto (BARDIN, 1977).

Esta análise, não entrou no mérito dos motivos ou causas que levaram ao sucesso ou falha da adoção do método, mas sim dos motivos que levaram a empresa a escolher (ou não) o método.

4. Resultados

Foram selecionados inicialmente 414 artigos das bases de dados Emerald, Scopus, ISI e Science Direct entre 2001 e 2010. Após a exclusão dos artigos duplicados (mesmo artigo em bases de dados diferentes) e dos artigos que não abordavam efetivamente o ABC/M, obteve-se a amostra final de 82 artigos.

4.1. Volume *versus* Aspectos

Ao longo do período estudado a publicação em ABC/M não apresentou padrões, tendo picos 2008 e 2010 (conforme demonstra a Figura 1). No entanto, ao segregar as publicações entre periódicos contábeis e periódicos de gestão e negócios, observam-se algumas diferenças. No tocante aos periódicos contábeis, o período inicia-se com um pico (no ano de 2002), caindo em número de publicações até o ano de 2008 onde atinge um novo pico. Nos anos seguintes (2009 e 2010) o tema apresenta poucas publicações. Por outro lado, nos periódicos de gestão e negócios, o pico de publicação encontra-se em um período mais recente (2010), possuindo poucas publicações no começo do período.

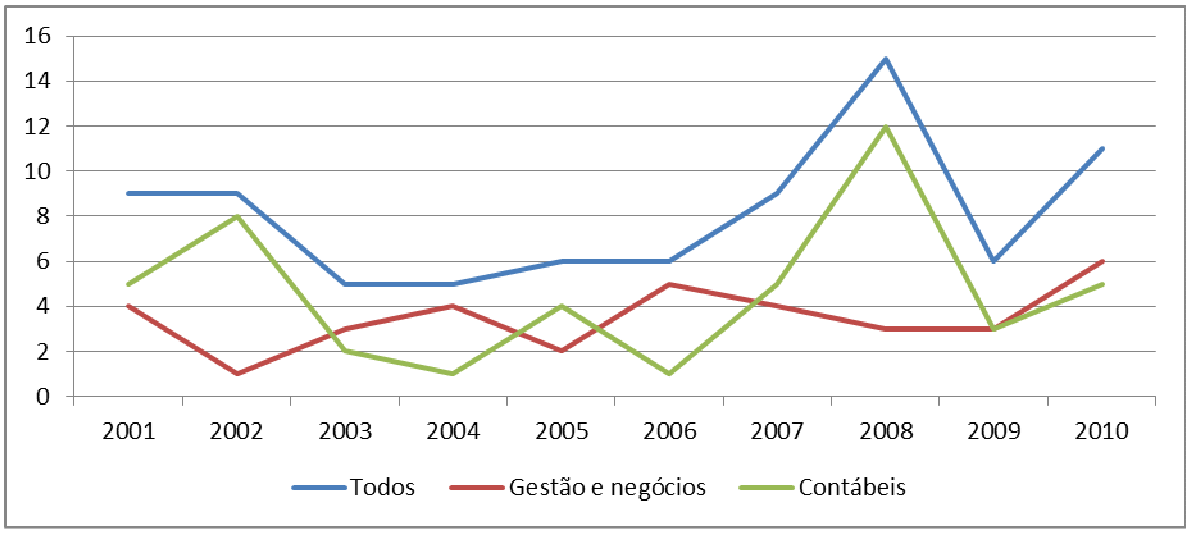

Figura 1: Progressão das publicações ABC/M em periódicos internacionais

Ao se analisar a autoria dos artigos, observa-se um predomínio dos Estados Unidos quando se leva em conta todos os periódicos da pesquisa. A Figura 2 (parte cinza) demonstra que 29% dos artigos foram produzidos por estadunidenses, 14% pelo Reino Unido e 9% pela Austrália (o restante pulverizado em diversos países). Levando-se em consideração os periódicos de gestão e negócios, observa-se a predominância mais acentuada dos Estados Unidos (parte branca da Figura 2), que nestes periódicos foi responsável por 37% da publicação, estando distante do segundo e terceiro colocados por conta de uma maior pulverização de publicação entre os demais países. Ainda, é interessante ressaltar a entrada da Tailândia nos periódicos de gestão e negócios para o segundo lugar, impulsionada pelo elevado número de estudos de caso que utilizam empresas tailandesas nestes periódicos.

Apresentando um comportamento diferente nos periódicos contábeis (parte preta da Figura 2), a publicação não foi dominada pelos Estados Unidos (apesar de ainda estarem em primeiro), onde observa-se que estes foram responsáveis por 23% das publicações, o Reino Unido 21% e a Austrália 14%. Dentro dos periódicos contábeis, este resultado é diferente do encontrado por Bjornenak e Mitchell (2002), que encontraram uma predominância de 70% dos artigos produzidos nos Estados Unidos. Pode-se explicar essa diferença pelo fato de o ABC/M ter surgido nos Estados Unidos (JONES e DUGDALE, 2002), sendo primeiramente difundido naquele país, para depois ganhar destaque nos demais países. O período estudado engloba uma época mais recente que o estudo de Bjornenak e Mitchell (2002) e

aparentemente o tema encontra-se mais difundido entre os demais países do que anteriormente.

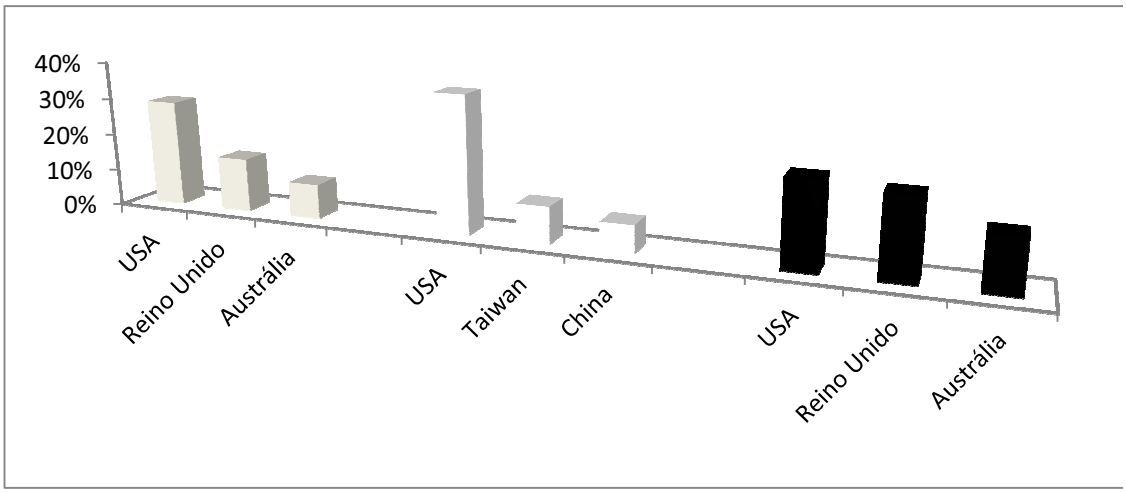

Figura 2 – Autoria dos artigos

O aspecto do foco do artigo abrange o tipo de abordagem ao ABC (ABC, ABM ou TDABC) e os setores mais utilizados para o estudo/aplicação do método. A Figura 3 demonstra, principalmente, que a publicação sobre o Time-Driven ABC é recente. Ao se dividir o período estudado em dois (2001 a 2005 e 2006 a 2010), nota-se que não foram publicadas pesquisas sobre o TDABC no primeiro período. Pode-se atribuir esse resultado ao fato de Kaplan e Anderson descreverem a abordagem do TDABC somente em uma edição da *Harvard Business Review* em 2004 (KAPLAN e ANDERSON, 2007). O TDABC surgiu recentemente e por isso não foi abordado nos primeiros anos do período estudado. As abordagens ABC e ABM não possuem grandes diferenças entre os dois períodos.

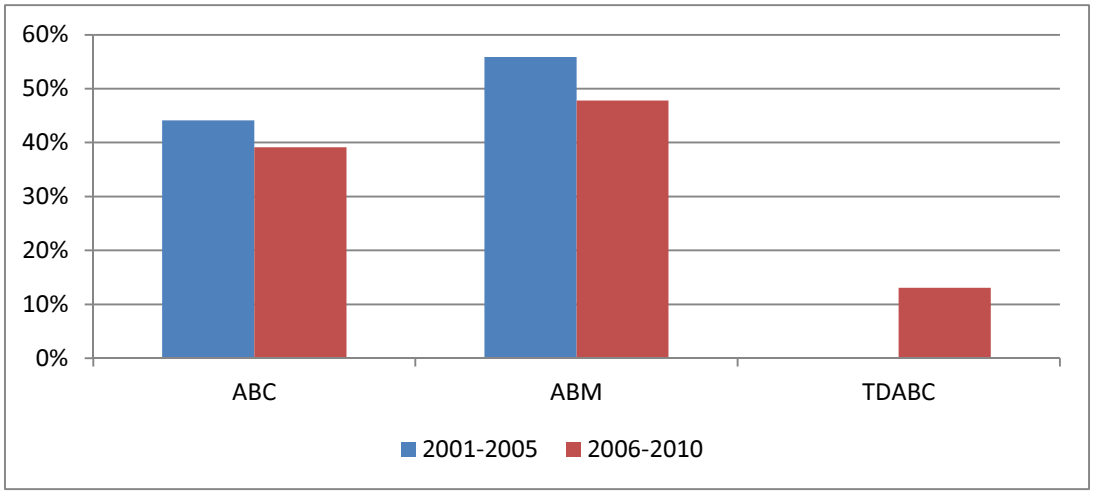

Figura 3 – Abordagens ao método durante o período

Quanto às empresas alvos de estudos de caso, “inicialmente a maioria dos estudos de casos se baseava em indústrias e posteriormente isso se estendeu para os setores de serviços e público” (Bjornenak e Mitchell, 2002, p. 500). O Quadro 3 traz o setor de serviços com quase o mesmo número de aplicações do ABC/M que o setor industrial, no período estudado. Estas evidências são diferentes das encontradas por Bjornenak e Mitchell (2002), onde as indústrias

eram o palco principal dos estudos de caso. Após o amadurecimento do método no setor industrial, percebeu-se que este poderia também ser utilizado em outros setores. Algumas áreas de atuação possuem destaques de aplicação como, por exemplo, os hospitais, que foram tema de aplicação em quatro dos dez estudos de caso que aplicam o método ao setor de serviços, estudos provavelmente impulsionados pela união da complexidade dos serviços hospitalares com a proposta do ABC/M.

Setor	Área	Quantidade	TOTAL
Comércio	*Supermercado*	*2*	*3*
	Restaurante	*1*	
Indústria	*Metalúrgica*	*4*	*12*
	Têxtil	*2*	
	Tecnologia	*2*	
	Outras	*4*	
Público	*Educação*	*2*	*3*
	Fazenda	*1*	
Serviços	*Hotel*	*1*	*11*
	Hospital	*4*	
	Publicidade	*1*	
	Aéreo	*1*	
	Telecomunicações	*2*	
	Financeiro	2	

Quadro 3 – Aplicações setoriais do ABC/M

O aspecto da função do artigo demonstra se o artigo publicado possui um efeito propagador ou moderador no tema. Nota-se na Figura 4 que mesmo os autores estadunidenses sendo maioria na publicação geral, estes são minoria dentro dos artigos considerados moderadores. Esta evidência indica que os autores dos Estados Unidos podem ser considerados mais conservadores quanto a criticar o método ABC/M ou reportar falhas em sua utilização, principalmente em publicações nos periódicos contábeis. Os artigos moderadores representaram 24% de todos os artigos, tendo os pesquisadores do Reino Unido em primeiro lugar, seguidos dos Australianos.

Ainda sobre a função do artigo e em relação aos periódicos, pode-se afirmar que os periódicos contábeis publicam mais trabalhos moderadores do que os de gestão e negócios. A Figura 5 demonstra que a proporção de artigos moderadores nos periódicos é de 76% para os contábeis e 24% para os de gestão e negócios. Tal resultado pode ser explicado pela própria natureza do tema ter nascido na contabilidade. Dessa forma, é natural que as discussões de aplicação e adequabilidade do método de custeio sejam mais destacadas em sua própria área. Nos periódicos de gestão e negócios se destacam pesquisas que aplicam o método (e com sucesso em sua maioria), não havendo destaque para pesquisas que questionem o método e suas utilidades, caracterizando-se assim como uma possível explicação para o baixo índice de artigos moderadores neste tipo de periódico.

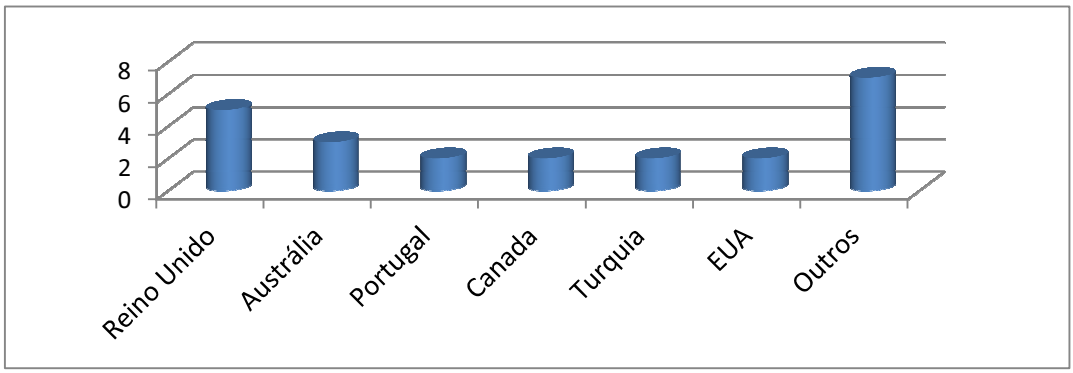

Figura 4 – Nacionalidade dos autores nos artigos moderadores

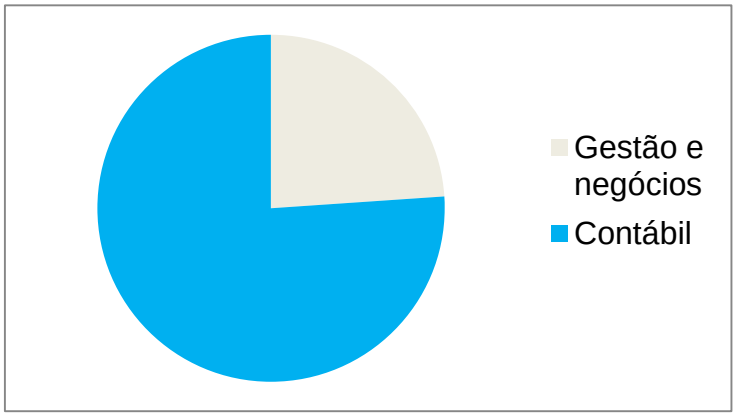

Figura 5 – Artigos moderadores nos periódicos

Os métodos de pesquisa empregados foram utilizados de forma equilibrada entre os dois tipos de periódicos, exceto pelo *framework*, *survey* e análise econométrica. A Figura 6 demonstra esse cenário, onde o destaque ao método *survey* nos periódicos contábeis reflete as pesquisas que buscam descobrir aspectos de adoção do ABC/M junto às empresas. No que se refere ao método de análise econométrica, observa-se a sua ausência nos periódicos de gestão e negócios, sendo encontrados apenas nos periódicos contábeis, reflexo de pesquisas que realizam testes econométricos para verificar direcionadores de custos. As características do próprio tema (ABC/M) refletem o alto índice da utilização do estudo de caso, nos dois tipos de periódicos, pois em se tratando de um método de custeio, sua aplicação e possíveis análises se dão junto às empresas. O destaque para o *framework* nos periódicos de gestão e negócios pode ser atribuído a utilizações do ABC/M em conjunto com algumas técnicas de gestão, resultando na proposição de novos modelos de aplicação, como por exemplo engenharia de menus para restaurantes (RAAB e MAYER, 2007) e a lógica *fuzzy* para seleção de fornecedores em cadeias de suprimentos (DOGAN e SAHIN, 2003).

4.2. A adoção do método

Dentre os fragmentos analisados para explicar as razões da escolha em utilizar o ABC/M, os motivos mais encontrados nas empresas são o isomorfismo institucional (AGBEJULE, 2006; MALMI, 1999), provavelmente causado pelo fenômeno da modernidade (JONES e DUGDALE, 2002), a eficiência técnica que o sistema ABC/M traz (AL-OMIRI e DRURY, 2007; BAIRD, 2007; MALMI, 1999), o tamanho da empresa (BAIRD, 2007; BROWN et al., 2004; KRUMWIEDE, 1998) e a vontade dos gestores da empresa em implantar o método (BROWN et al., 2004).

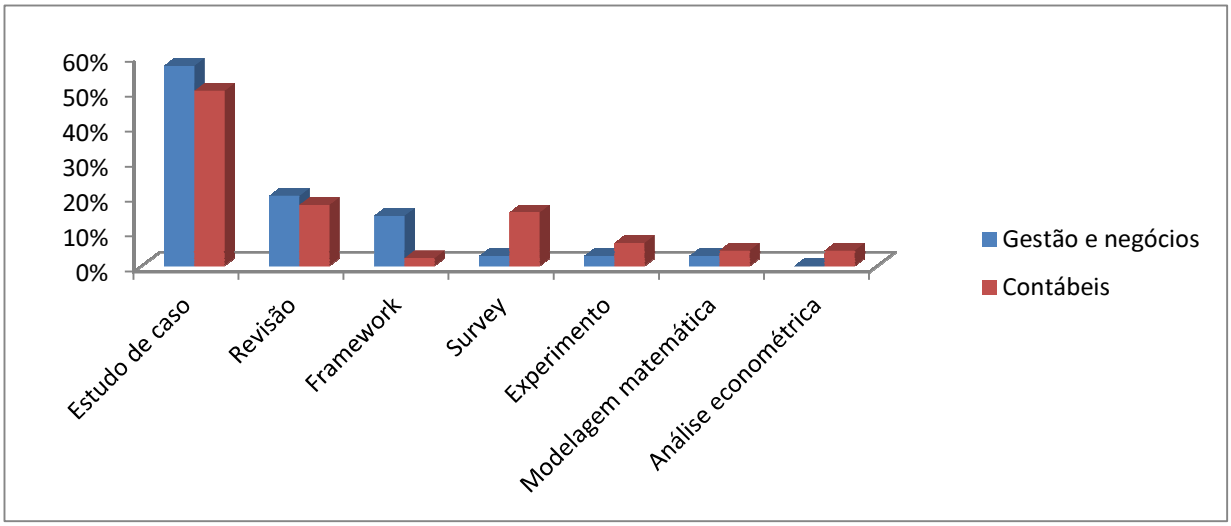

Figura 6: Métodos de pesquisa por tipo de periódico

Adicionalmente, foram encontrados outros motivos como a diversidade da produção (ABERNETHY et al., 2001) e os fatores econômicos, como a verticalização e necessidade de inovação apontadas por Gosslin (1997). Por outro lado, existem fatores que os gestores alegam motivar a não utilização do ABC/M como o elevado custo e o desgaste da equipe envolvida na implantação (INNES e MITCHELL, 1991; COBB et al., 1992).

Quanto ao nível de utilização do método nas empresas, percebe-se uma falta de consenso entre os pesquisadores, com relação a afirmações encontradas nos artigos pesquisados. Alguns autores afirmam que apesar do forte apoio dado à utilização do ABC/M, poucas empresas o têm adotado (COHEN et al., 2005; INNES et al., 2000; LANGSFIELD-SMITH, 2007). Porém, existem estudos que afirmam que as taxas de adoção das empresas vêm aumentando gradativamente (BAIRD et al., 2004; BRIERLEY et al., 2001; SHIELDS, 1995; INNES et al., 2000; MAJOR e HOPPER, 2005).

Através de uma união dos artigos da pesquisa que realizaram *surveys* e também de artigos da pesquisa que reportavam *surveys* de outros estudos, chegou-se ao Quadro 4, que possui a taxa de utilização do ABC/M por país, com a respectiva referência, indicando o ano da pesquisa.

Taxas de adoção	**Onde**	**Estudo (referência)**
10%	Reino Unido	Innes and Mitchell, 1991
45%	Estados Unidos	Green and Amenkhienan, 1992
14%	Canadá	Armitage and Nicholson, 1993
17%	Austrália	Teoh and Schoch, 1993
12%	Austrália	Clarke e Mia, 1995
19%	Reino Unido	Innes and Mitchell, 1995
26%	Reino Unido (maiores empresas da amostra)	Innes and Mitchell, 1995
27%	Estados Unidos	Shim e Sudit, 1995
20%	Bélgica	Bruggeman et al., 1996
53%	Estados Unidos	Hrisak, 1996
12%	Austrália	Booth and Giacobbe, 1997
10%	Austrália	Warwick et al., 1997

56%	Austrália	Chenhall and Langfield-Smith, 1998
12%	Holanda	Groot, 1999
18%	Estados Unidos	Groot, 1999
24%	Estados Unidos	Frey and Gordon, 1999
12%	Irlanda	Clarke et al., 1999
17%	Reino Unido	Innes et al., 2000
33%	Reino Unido (maiores empresas da amostra)	Innes et al., 2000
13%	Grécia	Venieris et al., 2000
12%	Austrália	Brown et al., 2001
20%	França	Bescos et al., 2001
23%	Canadá	Bescos et al., 2001
20%	Índia	Joshi, 2001
7%	Japão	Bescos et al., 2001
50%	Austrália	Baird et al., 2004
44%	Grécia	Cohen et al., 2005
89%	China	Fei e Isa, 2010

Quadro 4 – Nível de adoção do ABC/M por países

Percebe-se o aumento cronológico gradativo das taxas de adoção apresentadas pelos estudos. Inicialmente, poder-se-ia inferir que atualmente as empresas, de forma geral, estão cada vez mais adotando o ABC/M como método de custeio, demora esta gerada pelo atraso contábil (*accounting lag*) existente entre a academia e as empresas. Todavia, através da classificação proposta por Gosselin (1997), pode-se afirmar que possivelmente uma comparação entre essas pesquisas *surveys* não é adequada. A utilização do ABC/M pode estar dividida em três fases: AA (análise de atividades), ACA (análise do custo das atividades) e o ABC/M (utilização completa do método) (GOSSELIN, 1997).

As duas primeiras fases, mais iniciais, são pré-requisitos para a utilização do ABC e por isso, não é possível afirmar com certeza quais desses níveis foram utilizados em cada uma das *surveys* conduzidas no Quadro 4. Por isso, pode ser que seja inviável realizar alguma comparação entre as pesquisas, por não se saber qual foi a fase do ABC/M pesquisada. Os gestores que responderam aos questionários podem ter interpretado de formas diferentes a utilização ou não do ABC/M. No entanto, mesmo não sendo possível realizar comparações, os números demonstram que o conhecimento das empresas sobre o método têm aumentado em épocas recentes.

5. Considerações finais

Esta pesquisa procurou levantar o desenvolvimento da pesquisa internacional sobre o ABC/M no período de 2001 a 2010, com ênfase em determinados parâmetros. Utilizando parte da metodologia empregada por Bjornenak e Mitchell (2002) analisou-se a publicação de artigos sobre o tema em periódicos de gestão e negócios e em periódicos contábeis, de forma comparativa. Ainda, utilizando estes mesmos aspectos metodológicos utilizados na pesquisa de Bjornenak e Mitchell (2002), que se deu no período de 1987 a 2000, realizou-se uma comparação entre os dois períodos.

Verificou-se que os autores estadunidenses são os que mais publicam sobre o tema na soma geral dos periódicos, possuindo grande vantagem para o segundo colocado nos periódicos de gestão e negócios e quase em equilíbrio com o Reino Unido nos periódicos contábeis. Este resultado difere da pesquisa de Bjornenak e Mitchell (2002) onde os autores

dos Estados Unidos eram grande maioria nos periódicos contábeis (70%), passando para uma primeira colocação (23%) seguida de perto pelo segundo colocado, o Reino Unido (21%). Tal resultado pode ser explicado pelo amadurecimento do tema, que inicialmente surgiu nos Estados Unidos e atualmente já é conhecido e difundido dentre os acadêmicos de diversos países.

Ainda se referindo à quantidade de artigos publicados, ao se analisar o aspecto propagador (publicação que gera, direta ou indiretamente, um efeito acadêmico positivo sobre o tema) e moderador (o oposto, ou seja, efeito negativo) nota-se a pequena participação dos autores dos Estados Unidos, figurando entre as últimas posições. Isso demonstra um conservadorismo frente ao tema, que gera este curioso comportamento de não publicar pesquisas moderadoras. O Reino Unido é o país que mais publicou trabalhos moderadores no período, seguido da Austrália. Quanto aos periódicos, observou-se que os contábeis possuem mais artigos moderadores do que os de gestão e negócios. Tal evidência deve-se possivelmente ao fato do ABC/M ter sido criado na área contábil e, por este motivo, a discussão de sua utilidade e eficácia é mais acentuada dentro dos periódicos contábeis.

No que se refere aos setores onde mais se realizam aplicações do ABC/M destacam-se o setor de serviços (principalmente hospitais) e o industrial, diferentemente da pesquisa de Bjornenak e Mitchell (2002) onde somente o setor industrial se destacava. A pesquisa possibilitou também verificar a inserção do *Time-Driven* ABC (TDABC) nas pesquisas mais recentes. Ao se dividir os artigos em dois períodos (2001 a 2005 e 2006 e 2010) nota-se a inexistência de artigos sobre o TDABC no período mais antigo, possuindo discussões e aplicações apenas nos anos mais recentes (2006 a 2010).

O ABC/M foi "lançado" como uma promessa de melhora para os sistemas de custeio, defendendo o aprimoramento da informação de custos para a gestão. Percebe-se, pelos estudos pesquisados, que existe um certo conservadorismo entre os pesquisadores sobre a utilidade do ABC/M, principalmente fora dos Estados Unidos. Tal comportamento é reflexo de uma visão das soluções definitivas para problemas empresariais menos fantasiosa e mais realista, ao se perceber que o ABC/M possui o seu público alvo limitado, não podendo ser generalizado a todas as empresas. Entendendo que a empresa, como um sistema complexo de relações internas e externas, não possui fórmulas infalíveis pré-preparadas para seus possíveis problemas, consegue-se compreender que o sucesso completo (correto funcionamento, real utilidade da informação e custo-benefício positivo) do ABC/M nas empresas, depende de uma série de aspectos organizacionais que o permitam.

Diante de todos os aspectos analisados nesta pesquisa, pode-se dizer que os pesquisadores dos periódicos de gestão e negócios são mais otimistas em relação ao tema do que os dos periódicos contábeis. Percebe-se que a maioria das pesquisas não aborda o ABC/M como uma solução definitiva para o custeio dos serviços/produtos, mas sim conscientemente, entendendo que a utilização do método pode ser questionada em determinadas ocasiões, inclusive podendo não ser adequada, dependendo do caso. Entretanto, nos periódicos de gestão e negócios, ainda existem pesquisas que pregam a superioridade do método ABC/M diante de outros, independentemente de quaisquer aspectos, como Dickinson e Lere (2003) e Tsai e Kuo (2004).

Como limitações da pesquisa pode-se destacar a ausência do periódico *Journal of Management Accounting Research*, pelo fato dos pesquisadores não possuírem acesso a seus textos completos, onde observa-se a existência de artigos que abordam o tema estudado, podendo gerar diferenças ao se inserir tal periódico no estudo. Pode-se considerar que a exclusão dos periódicos profissionais, ou não acadêmicos (como o *Journal of Cost Management*), é também uma limitação, pois em contabilidade, principalmente em se tratando

de custos e de contabilidade gerencial, tal distância entre a academia e os profissionais da área não é sadia (COTTINGHAM e HUSSEY, 2000).

Referências

AGNDAL, H.; NILSSON. U.. Activity-based costing: effects of long-term buyer-supplier relationships. **Qualitative Research in Accounting and Management**, v.4, pp. 222-245, 2007.

AL-OMIRI, M.; DRURY, C.. Organizational and behavioral factors influencing adoption and success of ABC in the UK. **Journal of Cost Management,** vol. 21, n. 6, pp. 38-48, 2007.

ARMSTRONG, P.. The costs of Activity-Based Management. **Accounting, Organizations and Society**, v. 27, n. 2, p .99-120, 2002.

BAIRD, K. Adoption of activity management practices in public services organizations. **Accounting and Finance,** vol. 47, pp. 551-569, 2007.

BAIRD, K.; HARRISON, G. L.; REEVE, R. C.., Adoption of activity management practices: a note on the extent of adoption and the influence of organizational and cultural factors. **Management Accounting Research,** vol. 15, pp. 383-399, 2004.

BARDIN, L.. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 1977.

BJORNENAK, T.. Diffusion and Accounting: the case of ABC in Norway, **Management Accounting Research**, v.8, n. 1, pp. 3-17, 1997.

BJORNENAK, T.; MITCHELL, F.. The development of activity-based costing jornal literature, 1987-2000. **European Accounting Review.** V. 11, n°3, p. 481-508, 2002.

BRIERLEY, J.A.; COWTON, C.J.; DRURY, C.. Research into product costing practice: a European perspective. **European Accounting Review,** vol. 10, n. 2, pp. 215-256, 2001.

BRIMSON, J.. **Contabilidade por atividades**: uma abordagem de custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1996

BROWN, D.A.; BOOTH, P.; GIACOBBE, F.. Technological and organizational influences on the adoption of activity-based costing in Australia. **Accounting and Finance,** vol. 44, n. 3, pp. 329-356, 2004.

CINQUINI, L., MITCHELL, F.. La qualita informativa dei sistemi di contabilita direzionale quali metodi per valutarla. **Economia and Management**, pp.113-123, 2001.

COOPER, R.. The rise of activity-based costing – Part two: when do I need an activity-based cost system. **Journal of Cost Management**, Vol. 1, pp. 41-48, 1988.

COOPER, S. R.; KAPLAN, R. S.. Profit priorities from activity-based costing. **Harvard Business Review**, v. 13, pp. 130-135, 1991.

COOPER, R.; KAPLAN, R.S.. **The Design of Cost Management Systems**, Prentice-Hall, Upper Saddle River, NJ, 1999.

COTTINGHAM, J.; HUSSEYPUBLISHING, R.. In professional accounting journals: academic institutional performance. **British Accounting Review**, v. 32, pp. 101–114, 2000.

DICKINSON, V.; LERE, J. L.. Problems evaluating sales representative performance? Try activity-based costing. **Industrial Marketing Management**, pp. 301 – 307, 2003.

DOGAN, I.; SAHIN, U.. Supplier selection using activity-based costing and fuzzy present-worth techniques. **Logistics Information Management,** v. 16, n.6, pp.420-426, 2003.

FEI, Z. Y.; ISA, C. R.. Behavioral and organizational variables affecting the success of ABC success in China. **African Journal of Business Management**, v.4, pp. 2302-2308, 2010.

GOSSELIN, M.. The effect of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of activity-based costing. **Accounting, Organizations and Society**, v.22, pp. 105-122, 1997.

HORNGREN, C. T.. First discussant. **Journal of Management Accounbting Research,** vol. 2, pp. 21-24, 1990.

IMA - Institute of Management Accountants. Definition of Management Accounting. Institute of Management Accountants, IMA, 2008.

INNES, J., MITCHELL, F.. **Activity Based Cost Management**: A Case Study of Development and Implementation. CIMA, London, 1991.

INNES, J.; MITCHELL, F.. **Activity Based Costing**: Problems in Practice. CIMA, London, 1992.

JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R. S.. **Relevance lost: the rise and fall of management accounting**. Boston: Harvard Business School Press, 1987.

JONES, T. C.; DUGDALE, D.. The ABC bandwagon and the juggernaut of modernity. **Accounting, Organizations and Society**, v. 27, pp. 121-163, 2002.

KAPLAN, R. S.. Measuring manufacturing performance: a new challenge for management accounting research. **The Accounting Review**, v. 58, n. 1, p. 686-705, 1983.

KAPLAN, R. S.. Research opportunities in management accounting. **Journal of Management Accounting Research**, v. 5, n.1, 1993.

KAPLAN, R. S.; ANDERSON, S. R.; The innovation of Time-Driven Activity-Based Costing. **Cost Management,** v. 21, n. 2, pp. 5-15, 2007.

KAPLAN, R. S; COOPER, R.. **Custo e Desempenho**: administre seus custos para ser mais competitivo. São Paulo: Futura, 1998.

KRUMWIEDE, K. R.. ABC: Why it's tried and how it succeeds. **Management Accounting**, v. 36, pp. 32-34, 1998.

LANGFIELD-SMITH , K. Strategic management accounting: how far have we come in 25 years? **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v.21, n.2, pp. 204-228, 2008.

LERE, J.; SARAPH, J.. Activity based costing for purchasing managers' cost and pricing Determinations. **International Journal of Purchasing & Materials Management**, v. 31 n. 4, pp. 25-31, 1995.

MAJOR, M.; HOPPER, T.. **Managers divided: Implementing ABC in a Portuguese telecommunications company**. Management Accounting Research v.16, pp. 205–229, 2005.

MALMI, T.. Activity-based costing diffusion across organizations: an exploratory empirical analysis of Finnish firms. **Accounting Organizations and Society**, v. 20, pp. 649-672, 1999.

NILSSON, H. A.. Activity-based costing: effects of long-term buyer-supplier relationships. **Qualitative Research in Accounting &Management**, v.4, n.3, pp. 222-245, 2007

RAAB, C.; MAYER, K.. Menu engineering and activity-based costing—can they work together in a restaurant? **International Journal of Contemporary Hospitality Management**, v.19, pp. 43-52, 2007.

SHIELDS, M. D.. An empirical analysis of firms' implementation experiences with activity-based costing. **Journal of Management Accounting Research,** vol. 7, pp. 1-48, 1995.

STAUBUS, G. J.. Activity costing: twenty years on. **Management Accounting Research.** vol. 1, pp. 249-264, 1990.

TSAI, W.; KUO, L.. Operating costs and capacity in the airline industry. **Journal of Air Transport Management**, v. 10, pp. 271–277, 2004.

WILSON, R.M.S.; CHUA, W.F.. **Management Accounting**: Method and Meaning. London: Chapman and Hall, 1993.

YOUNG, S. M.; SELTO, F. H.. New manufacturing practices and cost management: a review of the literature and directions for future research. **Journal of Accounting Literature,** v. 10, n.1, 1991.

ZAWAWI, N. H. M.; HOQUE, Z.. Research in management accounting innovations: Na overview of its recent development. **Qualitative Research in Accounting & Management,** v. 7, n.4, pp. 505-568, 2010.