

**IMPACTO DA APLICAÇÃO DO ABC/M NAS
ORGANIZAÇÕES**

Tiago Daniel Panóias da Silva Prego

Dissertação de Mestrado
em Gestão

Orientadora:

Doutora Maria João Machado, Professora Auxiliar, ISCTE-IUL

Dezembro 2011

AGRADECIMENTOS

Àqueles que me amam de verdade. Mãe, Pai e Irmão.

Por estarem ao meu lado. Sempre. Incansável e incontestavelmente.

Deixo igualmente uma palavra de apreço à minha orientadora Doutora Maria João Machado por todo o seu apoio.

RESUMO

Reconhecido como um sistema mais sofisticado do que os métodos tradicionais de apuramento de custos, o ABC/M tem sido, desde a sua criação, objecto de investigação e divulgação na literatura académica. Contudo, vários estudos empíricos revelaram que a transposição do ABC/M da teoria para a prática não tem sido fácil, tendo-se observado reduzidas taxas de adopção deste sistema pelas empresas.

A análise de vários estudos, relacionados com a implementação do ABC/M e respectivo impacto nas organizações, permitiu concluir que a aceitação deste sistema não se trata de um mero efeito de moda. Na verdade, a maioria das empresas que adoptaram o ABC/M classificaram-no como um sistema importante no suporte à tomada de decisão e com impacto positivo na sua performance, o que indicia que as reduzidas taxas de adopção não podem ser explicadas por factores relacionados com a sua relevância.

Palavras-chave: Práticas de Contabilidade de Gestão; Sistemas de Custeio; *Activity-Based Costing and Management*; Tomada de Decisão.

JEL: M41; M49.

ABSTRACT

By being recognized as a more sophisticated system than traditional costing methods, ABC/M has been since its creation the purpose of extensive investigation and dissemination on the literature sphere. However, many empirical studies revealed that the transposition of ABC/M from theory to practice hasn't been easy after observing low adoption rates of this system.

The analysis of many studies related with the implementation of ABC/M and its impact on organizations allowed the conclusion that the system's recognition isn't a mere product of fad or fashion. In fact, many companies that have adopted ABC/M consider it as an important system to support decision making and that its utilization has a positive impact on the firm's performance, which suggests that the low ABC/M adoption rates cannot be explained by factors related with the system's relevance.

Keywords: Management Accounting Practices; Costing Systems; Activity-Based Costing and Management; Decision Making.

JEL: M41; M49.

ÍNDICE

RESUMO	II
ABSTRACT.....	III
ÍNDICE DE TABELAS	V
ÍNDICE DE FIGURAS.....	V
1. INTRODUÇÃO	1
1.1. Objectivo da Dissertação.....	1
1.2. Organização da Dissertação	1
2. REVISÃO DA LITERATURA.....	3
2.1. A Génese e Evolução do ABC/M.....	3
2.2. Limitações dos Sistemas Tradicionais de Apuramento de Custos	6
2.3. Conceitos do ABC/M.....	8
2.4. Implementação do ABC/M	10
2.5. Principais Vantagens e Críticas ao ABC/M	12
3. O IMPACTO DA APLICAÇÃO DO ABC/M NAS ORGANIZAÇÕES.....	18
3.1. Introdução.....	18
3.2. O Grau de Adopção na Europa e no Mundo	18
3.2.1. As Perspectivas dos Não Utilizadores	21
3.3. Aplicações, Grau de Sucesso e Impactos	24
4. CONCLUSÕES	28
4.1. Principais Conclusões.....	28
4.2. Limitações do Estudo e Principal Contribuição	29
4.3. Sugestões para Futura Investigação.....	30
BIBLIOGRAFIA.....	32

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 1 – Grau de Adopção do ABC/M.....	19
Tabela 2 – Utilizadores do ABC/M por Sector de Actividade.....	20

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1 – Estrutura de um Sistema ABM	5
--	---

1. INTRODUÇÃO

O ABC/M (*Activity-Based Costing and Management*) tem sido, ao longo dos anos, objecto de vários estudos académicos acerca das suas aplicações, vantagens e limitações. No entanto, vários autores alertaram para a falta de estudos empíricos capazes de suportar as suposições feitas pela literatura sobre este sistema e, desde então, diversas investigações têm sido conduzidas no intuito de procurar evidência estatística que permita avaliar o seu grau de difusão através de diferentes perspectivas e abordagens.

Assim, alguns autores debruçaram-se sobre a implementação do ABC/M pelas empresas de modo a aferir o grau da sua adopção. Outros tentaram apurar os fins para os quais é utilizado aquele sistema, como percebem os gestores o grau de sucesso do ABC/M nas empresas que o implementaram, quais as principais razões que explicam a não adopção do mesmo e quais as principais diferenças entre os resultados dos seus estudos e os obtidos em estudos semelhantes. Houve ainda autores que investigaram o impacto do ABC/M nas organizações, ao relacionarem a implementação do sistema com a melhoria da sua performance.

1.1. Objectivo da Dissertação

O principal objectivo deste trabalho é dar resposta à questão “A adopção do ABC/M tem impactos positivos nas organizações?” ao efectuar uma análise dos estudos de referência sobre esta temática e concluir quanto aos resultados obtidos.

1.2. Organização da Dissertação

A presente dissertação encontra-se estruturada em quatro capítulos. O primeiro é reservado à introdução da problemática em estudo e ao objectivo que se pretende alcançar. Segue-se, no capítulo 2, a revisão da literatura, na qual se sintetiza a génese e evolução do ABC/M e se enunciam os principais conceitos teóricos e as vantagens e limitações da sua adopção. O capítulo 3 comporta a análise comparativa dos resultados da investigação de

referência sobre a adoção e os impactos do ABC/M. Por fim, no capítulo 4, apresentam-se as principais conclusões do trabalho, as suas limitações e contributo bem como sugestões para futura investigação.

2. REVISÃO DA LITERATURA

2.1. A Gênese e Evolução do ABC/M

A crescente competição e inovação tecnológica têm provocado, desde os anos 70, profundas alterações no ambiente empresarial. A concorrência de mercado, outrora local, passou a global, o standard deu lugar à customização e factores como a rapidez, a qualidade e a performance tornaram-se críticos para o sucesso das empresas que passaram, assim, a precisar de informação mais relevante sobre os custos e a performance dos seus produtos (Cooper e Kaplan, 1997).

De facto, tal como descrito por Kaplan (1988), os gestores viriam a reconhecer que os sistemas tradicionais de apuramento de custos¹ não eram adequados para fornecer informação suficientemente precisa para promover eficiências operacionais e determinar eficazmente o custo dos produtos, o que os levou a tentar redesenhar os seus sistemas. Porém, os resultados foram decepcionantes. Kaplan (1988) explica que tal se deveu ao facto de os gestores não terem percebido a necessidade dos sistemas de custeio permitirem:

- A valoração dos inventários, necessária ao reporte financeiro e fiscal;
- O controlo operacional, útil para dar *feedback* aos gestores de produção sobre os recursos consumidos durante um determinado período;
- A mensuração do custo individual dos produtos.

Era então necessário que os gestores deixassem de insistir na utilização de um único sistema, uma vez que nenhum consegue, por si só, dar resposta a todos os pontos supracitados. Os sistemas tradicionais de apuramento de custos, por exemplo, podem ser suficientes para a valoração dos inventários e para o reporte financeiro mas não para o cálculo do custo individual dos produtos, pois, em certas situações, podem causar distorções na sua mensuração (Kaplan, 1988).

¹ Não existe consenso quanto à abrangência do termo “sistemas tradicionais de apuramento de custos”, uma vez que a mesma varia de país para país e mesmo de autor para autor, pelo que nesta dissertação se optou por considerar que o termo diz respeito a todos os outros sistemas que não o ABC.

Foi neste quadro que, em meados da década de 80, surgiu um novo sistema de apuramento de custos, designado por *Activity-Based Costing* (ABC), que tinha como objectivo melhorar o processo de imputação dos custos indirectos aos produtos e serviços (Jones e Dugdale, 2002). Esta abordagem conheceu, desde o seu aparecimento, uma ampla difusão e, pese embora a controvérsia existente em torno da sua aplicabilidade prática, é reconhecido na esfera académica e empresarial que as vantagens da sua implementação, quando bem sucedida, não se limitam a uma maior precisão no apuramento dos custos dos objectos de custeio.

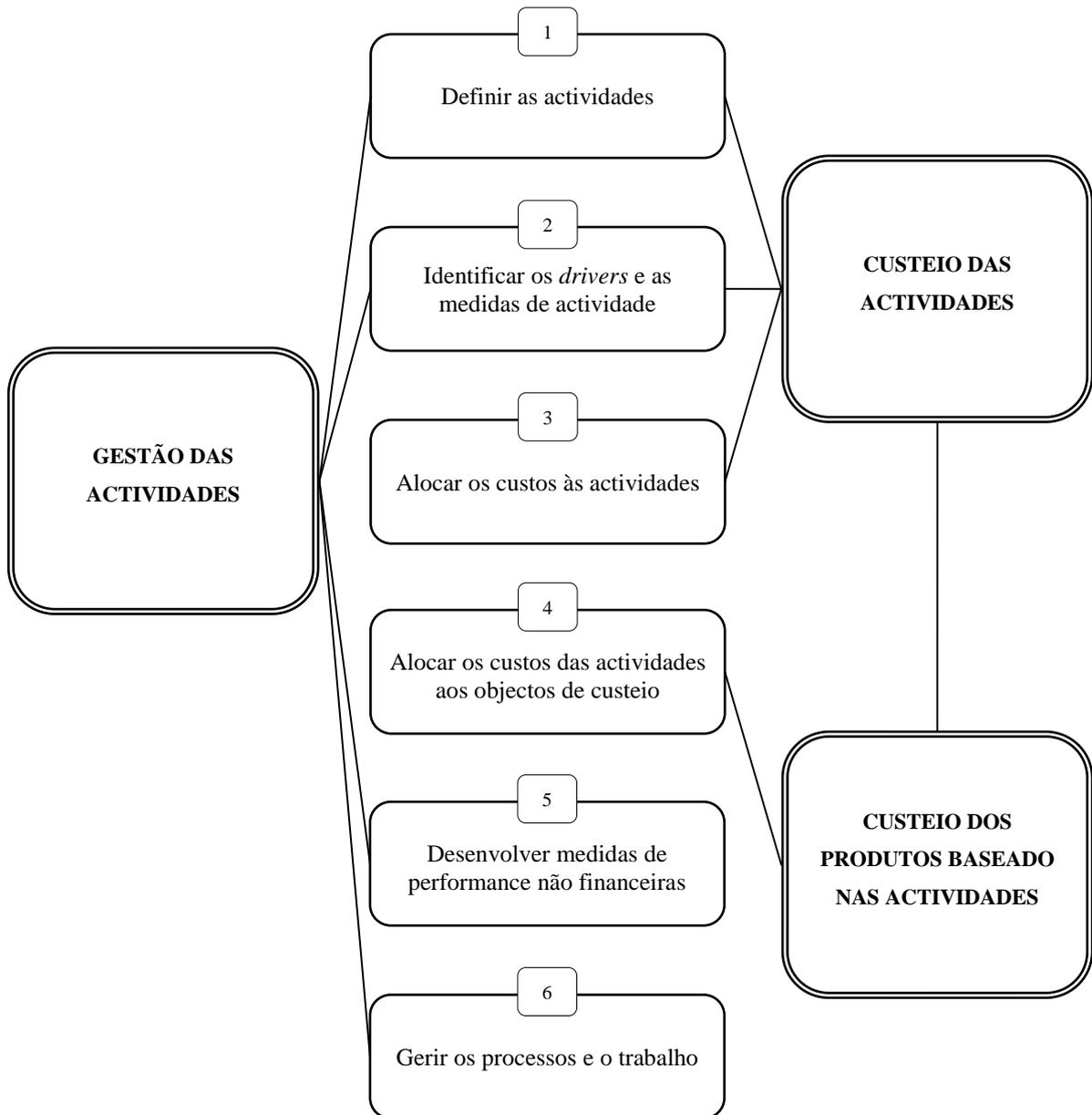
Na verdade, a informação gerada por um sistema ABC pode criar valor acrescentado para o cliente e para a organização, em especial para aquelas que adoptem o *Activity-Based Management* (ABM). Isto porque o ABM é uma ferramenta de estratégia empresarial que se baseia na informação gerada pela análise das actividades (Jones e Dugdale, 2002) mas, ao contrário do ABC, onde o objectivo é o apuramento dos custos dos objectos de custeio, o propósito do ABM é o aumento dos resultados de uma empresa através da melhoria contínua (redução de desperdícios) e do aumento do valor na óptica do cliente (Johnson, 1989; Kaplan, 1992).

Segundo Johnson (1989), o ABM pode ser definido como um termo alargado que inclui elementos de gestão das actividades (*activity management*), de custeio das actividades (*activity cost accounting*) e de custeio dos produtos com base nas actividades (*activity based product costing*), bem como muitos outros conceitos associados à filosofia *just-in-time*, à teoria das restrições (*theory of constraints*), entre outras. O ABM é, assim, a tentativa de integrar vários conceitos de contabilidade e de gestão num único sistema eficaz.

Johnson (1989) sugere um sistema ABM com uma estrutura que comporta seis elementos chave (Figura 1). O custeio das actividades inclui os três primeiros elementos: definir as actividades; identificar os *drivers* das actividades e as medidas para os representar; alocar os custos a essas actividades. O custeio dos produtos baseado nas actividades adiciona o quarto elemento, que compreende o uso das medidas das actividades para alocar os custos das mesmas aos objectos de custeio. A gestão das actividades inclui os dois primeiros elementos, ignora o terceiro e o quarto e adiciona dois outros orientados para os processos:

o desenvolvimento de medidas de performance não financeiras e a utilização dessas medidas para monitorizar os esforços de melhoria contínua da empresa.

Figura 1 – Estrutura de um Sistema ABM



Fonte: Adaptado de Johnson (1989)

Há, deste modo, uma ideia chave na estrutura do sistema de Johnson que o distingue dos outros sistemas de controlo contabilísticos: as medidas de performance utilizadas para controlar os processos não são baseadas nos custos. Tal deve-se ao facto de a gestão das actividades enfatizar o esforço contínuo de redução de desperdícios e o aumento do valor na óptica do cliente, ao contrário da gestão dos custos que propicia comportamentos disfuncionais tais como reduzir despesas necessárias à manutenção (Johnson, 1989).

Em suma, o ABC conheceu uma ampla difusão e evoluiu de um mero sistema contabilístico para um método que permite avaliar os custos das actividades, bem como o seu desempenho e apurar os custos dos objectos de custeio (ABC/ABM ou ABC/M) por forma a obter informação relevante de suporte à tomada de decisão (Jones e Dugdale, 2002; Turney, 1996).

Refira-se, por último, que no processo de reforma do pensamento baseado nas actividades, de “técnica de custo” para “filosofia de gestão”, são várias as entidades que fazem a ligação entre o ABC e o ABM (sem as distinções referidas por Johnson) e tratam erradamente o ABC/M e o ABM como sinónimos (Jones e Dugdale, 2002).

2.2. Limitações dos Sistemas Tradicionais de Apuramento de Custos

Segundo Cooper e Kaplan (1988b), a informação de custos distorcida é o resultado de escolhas contabilísticas tomadas há décadas, quando a maioria das empresas fabricava produtos homogéneos. Nessa altura, os custos directos podiam ser relacionados directamente com os produtos com facilidade. Além disso, as distorções causadas pela imputação dos custos indirectos, através de bases de imputação relacionadas unicamente com o volume, eram reduzidas. Esta situação alterou-se com a proliferação das linhas de produtos e dos canais de distribuição, uma vez que os custos directos deixaram de ter um peso tão significativo na estrutura de custos das organizações (Cooper e Kaplan, 1988b).

Cooper (1987) refere que, nos sistemas tradicionais de apuramento de custos, a imputação dos custos indirectos dos centros de custos aos produtos é realizada usando apenas bases de imputação relacionadas com o volume (número de horas-máquina, número de

horas-homem, número de unidades produzidas, etc.). Estas bases assumem que, por exemplo, o custo de produção de um lote é directamente proporcional ao número de itens desse lote. Tal assumption é correcta para os custos relacionados com o volume de produção (*e.g.* custos com a mão-de-obra e matérias directas). No entanto, existem custos que não variam com a quantidade produzida, tais como os relacionados com as actividades de inspecção ou de preparação das máquinas. Estes custos têm de ser repartidos pelos produtos através de outras bases de imputação não relacionadas com o volume.

Assim, segundo Cooper (1987), em processos produtivos onde exista uma percentagem elevada de custos não relacionados com o volume, a utilização de sistemas de custeio que usam apenas bases de imputação relacionadas com as quantidades produzidas origina erros no custeio dos produtos, erros esses que serão tanto maiores quanto mais diversificados forem os lotes de produtos (em termos de volume, tamanho, complexidade, etc.). Consequentemente, os sistemas tradicionais tendem a subvalorizar o custo dos lotes produtivos com poucas quantidades e a sobrevalorizar o custo dos lotes com grandes quantidades (Cooper, 1987).

Cooper e Kaplan (1997) alertam ainda para outro erro, provocado pelos sistemas tradicionais, que consiste em estes considerarem alguns custos indirectos como fixos. O problema de tal assumption reside no facto de estes sistemas adoptarem uma perspectiva de curto prazo. Na realidade, a observação da evolução daqueles custos a longo prazo, permitiu verificar que não só não são fixos como também não são variáveis, mas sim super-variáveis, isto é, aumentam numa proporção maior que o volume de produção ou de vendas (Cooper e Kaplan, 1997).

Na prática, vários gestores tendem mesmo a rejeitar a perspectiva de curto prazo, uma vez que têm a consciência de que a decisão de criar um produto implica um compromisso de longo prazo (Cooper e Kaplan, 1988a).

2.3. Conceitos do ABC/M

Antes de descrever a metodologia do ABC/M é importante explicitar os conceitos de “actividade” e de “*cost driver*”. O primeiro diz respeito às acções necessárias à realização dos objectivos das diversas funções existentes numa organização, de que são exemplo: elaborar o plano de produção; comprar os materiais; preparar as máquinas para produzir e inspeccionar as máquinas e os materiais recepcionados (Cooper e Kaplan, 1997).

Cooper (1990a) identificou quatro tipos de actividades num sistema ABC/M:

- Actividades ao nível da unidade (*unit-level activities*) – actividades cujos recursos são consumidos sempre que uma unidade adicional de *output* é produzida (*i.e.* a quantidade de recursos consumidos é proporcional ao volume de produção);
- Actividades ao nível do lote (*batch-level activities*) – actividades em que a quantidade de recursos consumidos depende do número de lotes de um processo produtivo. Um exemplo de uma actividade deste tipo é a preparação (*setup*) das máquinas para uma nova ordem de produção;
- Actividades ao nível do produto (*product-sustaining activities*) – actividades em que a quantidade de recursos consumidos está directamente relacionada com o número de linhas de produto da empresa. Tem-se como exemplo de uma actividade deste tipo a concepção de novos produtos;
- Actividades de apoio geral (*facility-sustaining activities*) – actividades cujos custos não dependem da quantidade de unidades produzidas, do número de lotes de produção nem do número de linhas de produtos da empresa. Por outras palavras, são as actividades intrínsecas à realização do negócio e cujos custos só poderiam ser alocados aos objectos de custeio de uma forma totalmente arbitrária. Deste modo, os custos destas actividades não devem ser repartidos pelos objectos de custeio, sendo portanto considerados como custos do período.

Daqui resulta que o custo de um produto é a soma dos custos das actividades necessárias à produção e distribuição desse produto. Ora, tal como descrito anteriormente, muitas dessas actividades e respectivos custos não estão relacionados com o volume de produção, sendo

portanto necessário utilizar bases de imputação independentes da quantidade produzida. Essas bases de imputação, quando utilizadas por um sistema ABC/M, designam-se de *cost drivers* e visam medir o grau de esforço subjacente à realização das actividades, permitindo avaliar o seu nível de uso pelos objectos de custeio (Cooper, 1988a).

Na abordagem do ABC/M existem dois tipos de *cost drivers*, os de recursos (*resource cost drivers*) e os de actividades (*activity cost drivers*), sendo que cada um é utilizado num estágio diferente de apuramento dos custos. No primeiro estágio, os custos dos recursos usados pela organização são imputados às actividades que os consomem mediante o uso dos *cost drivers* de recursos, e no segundo, após a identificação das actividades consumidas por cada objecto de custeio, os custos das actividades são imputados àqueles objectos através de *cost drivers* de actividades (Cooper, 1988a).

De um modo geral, o número de actividades realizadas numa unidade de produção típica é tão grande que não é economicamente viável utilizar um *cost driver* diferente para cada actividade, sendo necessário agregar várias actividades e usar um único *cost driver* para alocar os custos das actividades aos produtos (Cooper, 1989). Contudo, a utilização de poucos *drivers* para a imputação dos custos de várias actividades cria geralmente distorções no reporte dos custos dos produtos. Além disso, o uso de um único *driver* levanta a questão de decidir qual o *driver* a utilizar (Cooper, 1989a). Assim, durante o processo de desenho dum sistema ABC/M, importa definir o número de *cost drivers* necessários e quais os que serão utilizados. Estas duas decisões estão relacionadas, uma vez que, para atingir um certo nível de precisão desejado, o tipo de *cost drivers* seleccionados determina o número de *drivers* necessários.

Segundo Cooper (1988a), o número de *cost drivers* a utilizar será tanto maior:

- Quanto maior o nível de precisão desejado no reporte dos custos dos produtos;
- Quanto maior o grau de diversificação dos produtos;
- Quanto maior o número de actividades que representam uma proporção significativa do total do custo dos produtos;
- Quanto maior a multiplicidade da dimensão dos lotes/ordens de produção;

- Quanto menor for a correlação entre os *cost drivers* e o real consumo da actividade pelos produtos.

Por sua vez, os factores que afectam a selecção de um *cost driver* a utilizar são o custo da sua mensuração, a sua correlação com o real consumo da actividade pelos produtos e o comportamento induzido pelo seu uso (Cooper, 1988a).

Convém referir que o adequado funcionamento de um sistema ABC/M depende da utilização de *cost drivers* da mesma natureza das actividades cujos custos se pretendem atribuir aos objectos de custeio (Cooper e Kaplan, 1997).

2.4. Implementação do ABC/M

Segundo Cooper (1990b), a adopção de um sistema ABC/M passa por duas grandes etapas. A primeira consiste em tomar decisões acerca do desenho do sistema a implementar (*i.e.* definição das suas características). Nesta etapa é necessário dar respostas a, pelo menos, seis questões:

- O novo sistema será integrado num já existente ou deverá subsistir como um sistema isolado (*stand-alone system*)? O tempo consumido, os custos, a frequência a que a informação é necessária e a experiência são alguns dos factores a ter em conta.
- Deverá ser aprovada uma estrutura formal antes da implementação? Dois factores a ter em consideração são o tempo dispendido no processo de aprovação e a facilidade de introduzir alterações à estrutura do sistema.
- Quem deverá adquirir propriedade do sistema final? Ou seja, decidir se apenas deverão estar envolvidas pessoas da área financeira ou se deverá ser formada uma equipa multidisciplinar.
- Quão preciso deverá ser o sistema?
- O sistema deverá reportar custos históricos ou futuros?

- O sistema inicial deverá ser complexo ou simples? Factores a considerar nesta questão incluem os riscos envolvidos com a construção de um sistema complexo e os objectivos do sistema.

A segunda etapa consiste na implementação do sistema e tem como objectivo assegurar que (Cooper, 1990b):

- A equipa de implementação tem o conhecimento adequado acerca do ABC/M para desenhar um sistema apropriado;
- A Gestão apreende os conceitos e benefícios do ABC/M, permitindo-lhe aceitar e usar a informação gerada pelo sistema; e
- As fases de desenho e de recolha de informação serão executados eficientemente.

Cooper (1990b) refere que uma empresa pode proceder à implementação de um sistema ABC/M seguindo os sete passos seguintes:

- Efectuar um seminário, dirigido aos gestores, onde são apresentados os conceitos, a aplicabilidade e as vantagens do ABC/M e quais os pré-requisitos do projecto;
- Efectuar um seminário sobre o desenho do sistema, dirigido à equipa de implementação, onde se explicita como recolher informação, como identificar centros de custo e como alocar custos;
- Recolher informação e analisar os custos indirectos de modo a identificar as actividades que os consomem. Este passo pode ser decomposto nas cinco seguintes fases (Cooper, 1991):
 - Identificar (através de entrevistas) as principais actividades realizadas pela empresa e preparar um “dicionário de actividades” onde as mesmas são listadas e definidas. É comum identificarem-se dezenas de actividades, variando o seu número de acordo com a dimensão e as características da organização e o grau de rigor pretendido;
 - Determinar o custo de cada actividade, fazendo a ligação entre os custos com os recursos e as actividades realizadas, usando para isso os *cost drivers* de recursos.

Neste passo o objectivo é o de estar aproximadamente certo ao invés de precisamente errado (Cooper e Kaplan, 1997);

- Identificar, através de entrevistas, os objectos de custeio e respectivos *cost drivers* de actividades;
 - Determinar o número de *cost drivers* de actividades a utilizar seleccionando os mais adequados para cada actividade anteriormente identificada;
 - Calcular os custos por objecto de custeio através da soma dos custos das actividades que contribuíram para a sua obtenção.
- Realizar reuniões de progresso com os gestores de modo a informá-los sobre a evolução do projecto e a obter *feedback* para ajudar a identificar e resolver possíveis erros efectuados pela equipa que desenhou o modelo;
 - Realizar um seminário executivo dirigido aos gestores de modo a transmitir informação detalhada sobre a estrutura do sistema final e a forma de divulgação dos resultados e sugerir o tipo de acções a desenvolver após os resultados estarem disponíveis;
 - Efectuar reuniões de apresentação de resultados para analisar a informação proporcionada pelo sistema de modo a aperfeiçoá-lo;
 - Realizar reuniões de interpretação que servirão para analisar os custos dos produtos calculados pelo ABC/M e decidir sobre as acções a realizar tendo por base essa informação.

2.5. Principais Vantagens e Críticas ao ABC/M

Desde que começou a ser divulgado, o ABC/M tem sido objecto de debate, tanto por parte de autores como de gestores de empresas, o que resultou no reconhecimento das vantagens da sua aplicação mas também de várias limitações.

Innes e Mitchell (1998) identificam as seguintes vantagens associadas ao ABC/M:

- Maior confiança nos custos apurados por objecto de custeio;

- Aumento da compreensão das causas dos custos e da necessidade de os racionalizar, o que permite um melhor controlo de custos e gestão de recursos;
- Melhor percepção das actividades realizadas na organização e eliminação das que não acrescentam valor na perspectiva do cliente;
- Maior impacto ao nível das decisões de gestão ao permitir melhorias significativas na eficiência.

Segundo Drury (2001), estas vantagens serão maiores em:

- Empresas cujos custos indirectos assumam uma grande proporção no total de custos da organização: quanto maior for o peso dos custos indirectos na estrutura de custos da empresa, mais benefícios poderão ser obtidos com a utilização de um sistema baseado nas actividades, uma vez que esta abordagem preconiza uma melhor repartição deste tipo de custos;
- Empresas com uma vasta gama de produtos ou com um processo produtivo complexo: em que o consumo de recursos é feito em diferentes proporções pelos produtos;
- Empresas inseridas num contexto competitivo feroz: a implementação desta metodologia poderá funcionar como uma importante vantagem competitiva em mercados com inúmeros competidores directos, uma vez que pode proporcionar informação útil sobre o desempenho dos produtos/serviços prestados.

Contudo, apesar dos potenciais benefícios decorrentes da utilização do ABC/M, vários autores têm vindo a reconhecer limitações relacionadas com a sua metodologia, implementação e manutenção. Innes e Mitchell (1998) apontam as seguintes:

- Ao nível estratégico, os custos serem resultantes das decisões e não das actividades;
- O sistema utilizar uma amostra de informação histórica e extrapolar esta informação para situações de longo prazo;
- O consumo de tempo e de outros recursos da empresa necessários à implementação do sistema pode, por vezes, ser muito elevado. Além disso, a equipa de

implementação terá necessariamente que ser composta por elementos que possuam as competências e a disponibilidade necessárias à realização do projecto;

- Poderão existir obstáculos à obtenção da informação que permite analisar os custos indirectos e as actividades que os consomem. Por exemplo, as actividades nem sempre são facilmente identificáveis, pois estas são transversais à organização e poderão ultrapassar os limites de cada departamento;
- A natureza dos custos indirectos dificulta a selecção dos *cost drivers* a utilizar;
- O controlo do sistema de forma a garantir a qualidade da informação gerada obriga a revisões periódicas das actividades e dos *cost drivers*.

Por sua vez, Johnson (1992) constatou que a difusão dos conceitos de análise baseada nas actividades levou a que muitas empresas tivessem perdido competitividade. Tal deveu-se ao facto das empresas terem adoptado o ABC/M na expectativa de resolverem todos os seus problemas, não tendo, contudo, percebido qual o verdadeiro foco daquele sistema.

Johnson (1992) explicou ainda que os sistemas de análise das actividades não tornam, por si só, as empresas competitivas e rentáveis no longo prazo, uma vez que não concebem mapas de processos, não são focados no cliente e não promovem *bottom-up ideas* para gerar melhoria contínua. Estes sistemas ligam apenas as actividades aos *drivers* de actividades e focam-se na redução de custos através da redução das actividades. Contudo, esta redução de custos não leva à melhoria contínua se não estiver articulada com uma missão focada no cliente. Deste modo, a análise de actividades deve relacionar de forma explícita e sistemática as actividades à satisfação dos clientes (Johnson, 1992).

Face a estas e outras críticas, Kaplan (1992) veio defender o mérito dos sistemas ABC/M, demonstrando que os mesmos desempenham muitas funções diferentes para suportar o aperfeiçoamento operacional e os programas de satisfação dos clientes de uma empresa.

O ABC/M tem sido criticado como um sistema que “olha para trás” e que não permite que os gestores guiem as suas empresas para o futuro. Kaplan (1992) chama à atenção para a inconsistência desta crença, uma vez que se defende o estudo de dados históricos

para compreender as causas de defeito persistentes, mas critica-se a análise da informação histórica da rendibilidade dos produtos e clientes. A análise dos custos e lucros passados revela porque é que certas actividades são inesperadamente onerosas e porque é que produtos e clientes específicos são lucráveis. Além disso, Kaplan (1992) explica que o ABC/M não está limitado à informação financeira passada. Não há nada na teoria do ABC/M que sugira que o sistema seja baseado em dados sobre custos históricos. O valor dos activos e as despesas podem ser baseados em custos de substituição (*replacement costs*), custos orçamentados (*budgeted costs*) ou *target costs*. Este conceito suporta o facto do ABC/M não ser um sistema contabilístico geral mas sim um sistema económico da organização que integra os dados provenientes de vários sistemas de informação, tanto financeiros como operacionais.

Foram também formuladas acusações no sentido de a terminologia “alocação” utilizada pelo ABC/M ser arbitrária e dos sistemas de custeio, em vez de ajudarem, impedirem as empresas de se tornarem competitivas a nível global. A resposta de Kaplan (1992) passa pela substituição do termo alocação por “estimações precisas”. Em princípio, é possível instalar aparelhos de medição e monitorização complexos para saber exactamente a quantidade e o custo dos recursos necessários para a realização de cada *setup* ou processamento de cada ordem de um cliente. Porém, tal instrumentação é raramente justificável e as estimativas baseadas em entrevistas, opiniões dos trabalhadores e dados operacionais disponíveis são suficientemente precisos para a gestão usar essa informação num sistema ABC/M.

Kaplan (1992) afirma ainda que não existe conflito entre os programas de melhoria de uma empresa e um modelo económico que identifique com precisão os custos das actividades e processos de gestão. Os gestores necessitam de informação sobre qualidade, preços, tempo e custo das actividades. Os sistemas ABC/M fornecem a parte do custo.

Kaplan (1992) responde também às críticas que sugerem que o ABC/M prejudica constantemente a performance de longo prazo de uma empresa, defendendo que este sistema é capaz de desempenhar várias tarefas de suporte ao aperfeiçoamento das operações e dos programas de satisfação de clientes de uma organização ao indicarem aos

gestores o custo das actividades e processos de gestão que podem ser alvo de melhorias futuras.

Kaplan (1992) acredita que as organizações precisam de estabelecer prioridades no momento de decidir onde é que os programas de melhoria devem ser implementados, caso contrário os esforços poderão ser dispersos e desfocados e pode ser dada uma atenção desproporcionada a problemas que podem ser facilmente resolvidos. Kaplan (1992) admite, contudo, que o ABC/M não é um mecanismo eficaz para fornecer *feedback* de curto prazo aos trabalhadores e operadores envolvidos nos processos de melhoria, uma vez que este sistema pode apenas avaliar se as melhorias operacionais se traduzem em benefícios financeiros a ser estimados trimestralmente ou anualmente.

Por fim, o ABC/M é ainda criticado por levar as empresas a cobrar aos clientes preços mais elevados pelos produtos personalizados. Kaplan (1992) afirma que há uma grande diferença entre ser “*customer focused*” e ser “*customer compelled/sales obsessed*”. Tentar dar resposta a todas as necessidades dos clientes sem ter em consideração todos os efeitos económicos da transacção, pode levar uma empresa à falência. O ABC/M ajuda a identificar os segmentos e os clientes que podem ser satisfeitos com rentibilidade.

Kaplan (1992) dá ainda a sua opinião quanto à questão “podem os gestores tomar decisões correctas sem o conhecimento detalhado sobre as suas operações fornecido pelo ABC/M?”. A resposta é que, ocasionalmente, isso poderá ser verdade mas os gestores poderão também cometer grandes erros. O ABC/M não é nada mais que um dos sistemas de informação disponíveis para ajudar os gestores a tomar decisões correctas.

Cooper e Kaplan (1988b) consideram ser impossível definir um conjunto de regras de decisão simples para responder à questão “eu preciso de um sistema ABC/M?”. Contudo, é possível definir em que condições a sua utilização é bastante justificável. A implementação do ABC/M é, assim, aconselhável se o sistema de custeio que está a ser utilizado foi desenhado quando os custos de mensuração eram elevados, a competição era fraca e a diversidade dos produtos era baixa, mas agora os custos de mensuração são reduzidos; a competição é aguerrida e a diversidade dos produtos é elevada. (Cooper e Kaplan, 1988b).

Cooper e Kaplan (1997) advogam que o custeio baseado nas actividades só deve ser implementado quando os benefícios esperados com a concepção, implementação e operacionalização de um sistema desta natureza excedam os custos dos erros derivados da utilização de informação incompleta e distorcida. Ainda assim, qualquer empresa que esteja a redesenhar o seu sistema de custeio deverá considerar implementar o ABC/M, mesmo que na referida análise custo *versus* benefício não estejam reunidas todas as condições (Cooper e Kaplan, 1988b).

Neste contexto, o custo da medição, o custo dos erros e a diversidade dos produtos, devem ser factores a considerar numa análise custo *versus* benefício que ajude a justificar a implementação do ABC/M. Acresce ainda que estas condições, além de diferirem entre empresas, evoluem ao longo do tempo, o que faz com que o adiamento da implementação de um novo sistema possa ser uma estratégia arriscada (Cooper e Kaplan, 1988b).

3. O IMPACTO DA APLICAÇÃO DO ABC/M NAS ORGANIZAÇÕES

3.1. Introdução

A informação sobre as práticas de contabilidade de gestão era, até aos anos 90, muito pobre e pouco fundamentada. Autores como Holzer e Norreklit (1991) reforçaram esta ideia ao alertarem para a inexistência de dados empíricos fiáveis, e outros, como Anthony (1989), criticaram a literatura pelas suposições feitas sem suporte de evidências estatísticas. Desde então, e fruto da crescente convicção quanto ao desfasamento entre a teoria e a prática, tem-se assistido a um considerável aumento da investigação nesta área (Choudhury, 1986; Edwards e Emmanuel, 1990; Otley, 1985; Scapens, 1991, 1994 e 2006).

Estudos realizados tanto na Europa como no resto do mundo, sobre o ABC/M, têm confirmado a existência e extensão do referido desfasamento ao constatarem um baixo grau de adopção face à promoção que o sistema tem recebido (Brierley *et al.*, 2001). Talvez por essa razão, vários investigadores têm procurado apurar as finalidades da aplicação deste sistema, qual o seu impacto no desempenho das organizações e quais os principais factores explicativos para a não adopção do mesmo.

3.2. O Grau de Adopção na Europa e no Mundo

Tal como referido anteriormente, vários estudos têm sido levados a cabo para determinar o grau de adopção do ABC/M. Destes, destaca-se o questionário desenvolvido por Innes e Mitchell (1995) às mil maiores empresas não financeiras do Reino Unido pela relevância dos seus resultados e conclusões acerca do grau de adopção do ABC/M, das suas aplicações, do grau de sucesso dessas aplicações e do ABC/M no geral e das razões para a não implementação e para o abandono do sistema. Além disso, este questionário foi posteriormente replicado no Reino Unido (Innes *et al.*, 2000), na Nova Zelândia (Cotton *et al.*, 2003), na Irlanda (Pierce e Brown, 2004) e em Portugal (Tomás *et al.*, 2008), o que permite a sua efectiva comparação.

Os resultados obtidos por Innes e Mitchell (1995) mostram que aproximadamente 21% dos respondentes adoptaram o ABC/M e 30% admitiam vir a implementá-lo (Tabela 1). Estes

resultados diferem dos de Innes *et al.* (2000) que verificaram que somente cerca de 18% das empresas tinham adoptado o ABC/M e 20% consideravam vir a implementá-lo. Contrariamente, registou-se, entre os dois inquéritos, um aumento percentual dos respondentes que consideraram a adopção mas rejeitaram e dos que nunca a consideraram.

Já na Irlanda, Pierce e Brown (2004) verificaram uma taxa de adopção do ABC/M mais elevada (28%) do que a encontrada por Clarke *et al.* (1999) no mesmo país, e igualmente superior às registadas nos estudos atrás referidos. Os mesmos autores constataram ainda que cerca de 9% das empresas continuavam a ponderar a adopção do ABC/M, enquanto que 52% nunca consideraram a implementação.

Quanto aos resultados obtidos na Nova Zelândia (Cotton *et al.*, 2003) e em Portugal (Tomás *et al.*, 2008), verificou-se uma taxa de adopção do ABC/M semelhante à encontrada por Innes e Mitchell (1995), não sendo no entanto possível concluir quanto à sua evolução, uma vez que estes estudos não foram replicados até à data.

Tabela 1 – Grau de Adopção do ABC/M

	Reino Unido		Nova Zelândia		Irlanda		Portugal			
	1995		2000		2003		2004		2008	
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
Utilizam actualmente	74	21,02	31	17,52	60	20,27	34	27,87	27	21,60
Utilizaram mas abandonaram	-	-	-	-	-	-	-	-	1	0,80
Consideraram mas rejeitaram	47	13,35	27	15,25	32	10,81	13	10,65	4	3,20
Consideraram utilizar	104	29,55	36	20,34	33	11,15	11	9,02	34	27,20
Nunca consideraram	127	36,08	83	46,89	171	57,77	64	52,46	59	47,20
TOTAL	352	100	177	100	296	100	122	100	125	100

Fonte: Cotton *et al.* (2003), Innes e Mitchell (1995), Innes *et al.* (2000), Pierce e Brown (2004) e Tomás *et al.* (2008)

Relativamente ao grau de adopção por sector de actividade, os resultados revelam que no Reino Unido as taxas de adopção são significativamente mais elevadas entre empresas do sector financeiro, enquanto que na Nova Zelândia e na Irlanda são as empresas industriais que apresentam as taxas mais elevadas (Tabela 2). Portugal é o único país deste grupo onde os resultados sugerem uma maior adopção do ABC/M por parte das empresas não industriais, embora a diferença para as empresas industriais seja reduzida.

Tabela 2 – Utilizadores do ABC/M por Sector de Actividade

	Reino Unido		Nova Zelândia		Irlanda		Portugal			
	1995		2000		2003		2004		2008	
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
Industrial	36	15,45	12	14,29	26	25,49	22	34,92	11	22
Não Industrial	18	21,95	8	12,12	32	18,93	8	17,78	12	24
Financeiro	20	54,05	11	40,74	2	8,00	4	28,57	4	15
TOTAL	74	21,02	31	17,52	60	20,27	34	27,87	27	21,60

Fonte: Cotton *et al.* (2003), Innes e Mitchell (1995), Innes *et al.* (2000),
Pierce e Brown (2004) e Tomás *et al.* (2008)

Estes e outros estudos (*e.g.* Clarke *et al.* 1999; Pierce e O’Dea, 1998) sugerem ainda que a adopção do ABC/M está relacionada com a dimensão da organização, uma vez que as taxas de adopção são mais elevadas no grupo de empresas de maior dimensão. Esta conclusão coincide com as investigações de Malmi (1996) que concluiu que a adopção do ABC/M se mostra mais espectável em organizações de maior dimensão, a operar num ambiente mais competitivo e onde haja uma maior diversidade de produtos. Também Ask e Ax (1992) verificaram que são as maiores empresas as que estão mais interessadas na adopção do ABC/M, uma vez que têm mais recursos e experiência que permitem experimentar novas técnicas.

De referir que reduzidas taxas de adopção do ABC/M têm também sido verificadas em diferentes estudos realizados na Europa (ver Ask e Ax, 1992; Berganum Barbato *et al.*,

1996; Cinquini *et al.*, 1999; Lukka, 1994; Malmi, 1996; Sørensen e Israelsen 1994) e restantes continentes (ver Armitage e Nicholson, 1993; Corrigan, 1996; Santos *et al.*, 2004).

3.2.1. As Perspectivas dos Não Utilizadores

Os não utilizadores do ABC/M podem ser divididos em três categorias: os que consideraram implementar o sistema mas rejeitaram essa hipótese; os que ainda estão a considerar a sua implementação e os que não fizeram qualquer consideração sobre a sua adopção.

Consideraram mas rejeitaram

No estudo de Innes *et al.* (2000), 74% dos respondentes justificou a rejeição do ABC/M por considerar que este sistema envolve uma grande complexidade técnica e administrativa e, por conseguinte, que os custos de implementação e utilização do mesmo excedem os seus benefícios. Os restantes questionaram a credibilidade técnica do ABC/M, referindo-se a este como apenas outro método de alocação arbitrária e, em alguns casos, evocando características empresariais (*e.g.* a reduzida variedade na sua linha de produtos, poucos custos indirectos) como justificação para a rejeição.

Estes resultados são similares em natureza aos expressados no estudo de Innes e Mitchell (1995), embora tenha havido um aumento considerável da proporção de respondentes que consideravam que a implementação do ABC/M requer uma elevada e injustificada quantidade de recursos (de 28% no estudo de 1995 para 37% no de 2000).

Os resultados obtidos na Irlanda (Pierce e Brown, 2004) são semelhantes aos dos estudos britânicos, na medida em que os respondentes justificaram a rejeição do ABC/M tendo por base uma análise custo/benefício, ponderando. Havia assim a preocupação acerca da quantidade de recursos necessários à implementação de um sistema que eles consideravam como demasiado complexo. Além disso, foi atribuído um elevado nível de incerteza sobre os potenciais benefícios resultantes da adopção deste sistema. Os resultados mostram ainda que alguns dos respondentes fizeram uma interpretação bastante vaga dos potenciais usos e

benefícios do ABC/M ao justificarem a sua rejeição com respostas como “o novo sistema não nos forneceria um maior controlo”.

Ainda a considerar a implementação

No estudo de Innes *et al.* (2000), os principais benefícios do ABC/M, percebidos por este grupo de respondentes, consistiam numa melhoria da informação sobre o custo e rentabilidade dos produtos (44%), na obtenção de uma melhor informação de controlo de custos (31%), no conhecimento da rentabilidade dos clientes (25%), na obtenção de informação mais adequada à tomada de decisão (11%) e na melhoria das medidas de performance (8%).

Resultados semelhantes foram obtidos em Portugal (Tomás *et al.*, 2008), embora o objectivo de melhoria das medidas de desempenho tenha sido considerado mais importante do que os de obter um melhor conhecimento sobre a rentabilidade dos clientes e uma melhor informação para a tomada de decisão.

Já na Irlanda, Pierce e Brown (2004) apuraram que os respondentes a considerar a implementação do ABC/M focaram a necessidade de utilizar bases de imputação mais precisas e capazes de fornecer melhores análises de valor acrescentado e rentabilidade.

Nunca consideraram o ABC/M

Innes *et al.* (2000) identificaram como principais razões evocadas pelos respondentes que nunca consideraram adoptar o ABC/M a falta de relevância/aplicabilidade deste sistema ao seu tipo de negócio (38%), a utilização de um sistema de gestão de custos satisfatório (31%), a inexistência dos recursos e experiência necessários à avaliação de um projecto desse tipo (16%) e a falta de interesse/suporte da gestão de topo (7%). Estas razões são semelhantes, em natureza e escala, às observadas nos estudos de Innes e Mitchell (1995) e Tomás *et al.* (2008).

Por sua vez, Pierce e Brown (2004) verificaram que alguns respondentes tinham a percepção incorrecta de que o ABC/M não se adequa a empresas de serviços (incluindo as

de serviços financeiros) nem a empresas que actuam em ambientes onde é o mercado que estabelece o preço dos produtos e serviços.

Por fim, resta salientar que é surpreendente o facto de poucos respondentes terem considerado a sua estrutura de custos como factor para a rejeição ou não consideração da adopção do ABC/M, uma vez que a estrutura de custos de uma empresa é um factor importante que afecta a escolha de um método de custeio (Lukka and Granlund, 1996). De facto, o declínio dos custos directos e o aumento da relevância dos custos indirectos nos custos totais de produção foi considerado como um dos factores associados ao surgimento do ABC/M.

Vários estudos (*e.g.* Clarke 1992; Drury *et al.*, 1993; Drury e Tayles, 2000; Innes e Mitchell, 1989, 1990, 1991; O’Dea e Clarke 1994) procuraram identificar a composição da estrutura de custos das organizações, utilizando três categorias de custos: a mão-de-obra directa, os materiais directos e os custos indirectos. Os resultados mostraram que, apesar de haver alguma variação, no geral a maioria dos custos consiste em materiais directos e custos indirectos (sendo que os primeiros tendem a ser mais significativos) e que a mão-de-obra directa representa a menor parcela dos custos. Deste modo, a alegação feita por muitos autores de que os custos indirectos passaram a representar o factor dominante dos custos não é suportada pelos estudos empíricos (Brierley *et al.*, 2001).

De referir ainda que, em algumas organizações, parte dos custos indirectos inclui custos gerais (*facility costs*) que não podem ser alocados aos produtos individuais. Deste modo, é possível que nessas organizações apenas uma pequena parte dos custos indirectos possa ser alocada aos produtos individuais, o que significa que os sistemas tradicionais de custeio podem não distorcer tão significativamente os custos dos produtos como tem sido sugerido.

3.3. Aplicações, Grau de Sucesso e Impactos

Os estudos de Innes e Mitchell (1995) e Innes *et al.* (2000) mostram que, no Reino Unido, a maioria dos utilizadores do ABC/M usavam a informação gerada pelo sistema para realizar várias tarefas tais como redução de custos, definição de preços, melhoria e/ou medição da performance, modelos de projecção de custos, orçamentação e análises de rendibilidade dos clientes. Em média, todas estas aplicações foram classificadas como importantes e bem sucedidas.

Resultados semelhantes foram observados em estudos realizados na Irlanda (Pierce e Brown, 2004) e em Portugal (Tomás *et al.*, 2008), sendo que no primeiro os respondentes classificaram o grau de utilização das aplicações ao invés do grau de importância uma vez que, em termos gerais, a variável utilização está mais fortemente relacionada com o sucesso do que a variável importância.

Na Holanda, Groot (1999) observou que as empresas de produtos alimentares utilizavam o ABC/M principalmente para reduzir custos, calcular as margens de lucro dos produtos, melhorar os processos de produção, elaborar o planeamento e o orçamento e avaliar a performance.

No estudo Innes *et al.* (2000) apurou-se que os utilizadores do ABC/M associaram o sucesso geral do sistema principalmente com o design de novos produtos e serviços, a análise da rendibilidade dos clientes, a redução e gestão de custos, a projecção de custos e a medição e melhoria da performance das actividades.

Já no estudo de Innes e Mitchell (1995) as aplicações mais associadas com o sucesso geral do ABC/M foram a redução e gestão de custos, a orçamentação, a projecção de custos e a medição e melhoria da performance das actividades.

Comparativamente, Tomás *et al.* (2008) constataram que em Portugal as decisões relacionadas com os produtos, a orçamentação, a gestão e redução de custos e a definição de preços foram as aplicações com um nível de relação com o sucesso mais elevado.

Ainda no que se refere à associação de variáveis com o sucesso da implementação do ABC/M, os resultados dos estudos de Innes e Mitchell (1995) e Innes *et al.* (2000) revelam que o suporte da gestão de topo tem um grande impacto na determinação do grau de sucesso deste sistema, situação que coincide com os resultados de estudos efectuados nos EUA (ver Foster e Swenson, 1997; McGowan e Klammer, 1997; Shields, 1995; Shields e McEwen, 1996). De salientar que o sucesso da implementação do ABC/M é multidimensional e é preciso ter cuidado ao responder à questão do que constitui “sucesso” (Anderson e Young, 1999).

Relativamente ao impacto da adopção do ABC/M nas organizações, Innes e Mitchell (1995) constataram que, quando a informação proveniente deste sistema era utilizada na definição de preços, cerca de 50% dos utilizadores tinham aumentado alguns preços, enquanto que 44% os tinham reduzido. Estes autores constataram, também, que um terço dos respondentes considera que a introdução do ABC/M tinha influenciado significativamente a sua performance em termos de vendas. Além disso, 50% das empresas que utilizavam o ABC/M para redução e gestão de custos afirmaram terem feito reduções de custos significativas.

Já Innes e Mitchell (1991b) tinham observado que, após a implementação do ABC/M, as vantagens deste sistema foram identificadas, primeiramente, em termos da disponibilidade de nova informação e em segundo lugar, pelo uso dessa informação na tomada de decisão.

Similarmente, as pesquisas realizadas na Irlanda por Clarke (1992) e Clarke *et al.* (1999) revelaram que os principais benefícios do ABC/M incluem a produção de informação mais relevante para a tomada de decisão e a melhoria da informação referente ao custeio e rendibilidade dos produtos.

Friedman e Lyne (1995), por seu lado, desenvolveram um estudo extensivo das aplicações do ABC/M em várias empresas, tendo observado que a informação gerada pelo sistema tinha diversas aplicações, tais como tomar decisões entre fazer ou comprar (*make or buy decisions*), negociar com clientes e analisar as actividades sem valor acrescentado. Além disso, constataram que a maioria das empresas tinha inicialmente introduzido o ABC/M

para o custeio dos produtos e definição de preços, mas posteriormente criaram novas utilizações para o sistema e desenvolveram as originais, sendo que a maioria tinha múltiplas utilizações para o ABC/M.

Friedman e Lyne (1995) verificaram ainda, em muitas empresas que visitaram, que grande parte das decisões, efectuadas após a utilização dos dados provenientes do ABC/M, já tinham sido pensadas antes da produção da informação gerada pelo sistema. Em alguns casos as decisões já tinham mesmo sido efectuadas e a subsequente disponibilidade da informação do ABC/M aumentava a confiança na decisão.

Malmi (1996) alertou para o facto de a diversidade de sistemas ABC/M e a variedade das suas aplicações exigirem especial cuidado quanto à formulação de conclusões acerca do seu sucesso ou fracasso. Além disso, a aplicação do ABC/M não conduz necessariamente a alterações significativas nos custos dos produtos e, conseqüentemente, a alterações na estratégia de uma empresa (Malmi, 1997). Deste modo, num contexto de tomada de decisões estratégicas, o sucesso do ABC/M não pode depender dos resultados da análise nem das acções tomadas com base nesses resultados, mas sim na sua habilidade em fazer um diagnóstico correcto da situação.

Ao reduzir a incerteza e proporcionar uma base mais sólida para decisões estratégicas, o ABC/M poderá ser de grande valor mesmo que não resulte em acções ou em mudanças numa decisão planeada (Malmi, 1997). Tal sugere que alguns dos supostos casos de insucesso são assim classificados devido à perspectiva limitada adoptada para avaliar os projectos de ABC/M nas organizações. Desta forma, a discussão acerca do sucesso e insucesso deste sistema deverá ter em consideração outras utilizações contabilísticas para além da perspectiva dominante da tomada de decisão (Malmi, 1997).

Outro tipo de estudos conduzidos sobre o ABC/M refere-se à relação entre a sua adopção e uma melhoria da performance financeira. Cagwin e Bouwman (2002), por exemplo, concluíram que existe uma correlação estatística entre a adopção do ABC/M e a melhoria do desempenho financeiro (medido pelo indicador ROI - *Return-On-Investment*) quando

aquele sistema é utilizado em:

- Conjunto com outras iniciativas estratégicas;
- Organizações complexas e diversas;
- Ambientes onde os custos são relativamente importantes;
- Organizações onde há um número limitado de transacções internas.

Já Kennedy e Affleck-Graves (2001) evidenciaram que as empresas que implementaram o ABC/M superaram, num período de 3 anos, as que não adoptaram o sistema, em cerca de 27% do valor de mercado e contabilístico. Tal resultado foi alcançado através de uma melhoria no controlo dos custos e na utilização dos activos, aliada a um maior recurso à alavancagem financeira. Estes resultados vão ao encontro com os do estudo de Shields e McEwen (1996), no qual 75% das empresas respondentes reportaram um benefício financeiro decorrente da implementação do ABC/M.

Por outro lado, Gordon e Silvester (1999) concluíram que, para um grupo de empresas nos EUA, o anúncio da adopção de um sistema ABC/M não se encontrava significativamente associado a uma reacção positiva ou negativa no mercado bolsista, o que sugere que os benefícios do ABC/M não são imediatos, havendo um período de “demora” até que a informação baseada nas actividades seja utilizada para a tomada de decisões estratégicas.

Estes estudos comprovam a evidência de Malmi (1999) de que a adopção do ABC/M resulta de uma escolha eficiente e não de uma selecção forçada ou de um efeito de moda, ou seja, a percepção de um benefício financeiro após a adopção do ABC/M por parte das empresas é justificável.

4. CONCLUSÕES

4.1. Principais Conclusões

No sentido de dar resposta à questão “A adopção do ABC/M tem impactos positivos nas organizações?” foi efectuada uma análise dos estudos de referência sobre esta temática. Com a revisão da literatura acerca da criação e evolução do ABC/M, procurou-se explicar os principais conceitos teóricos subjacentes a esta técnica e as vantagens e limitações da sua adopção. Deste modo verificou-se que o ABC/M foi criado como um método alternativo aos sistemas tradicionais de apuramento de custos, capaz de alocar os custos indirectos aos objectos de custeio de uma forma mais precisa e fiável. Com a utilização da informação baseada nas actividades como suporte à tomada de decisão, este modelo evoluiu de um mero sistema de custeio para um método de gestão. Contudo, alguns anos mais tarde, a aplicabilidade do ABC/M foi colocada em causa uma vez que a sua utilização e benefícios eram pouco fundamentados por dados empíricos fiáveis. Após a constatação deste desfasamento entre a teoria e a prática, assistiu-se a um considerável aumento da investigação acerca da adopção do ABC/M e do seu impacto nas organizações.

Seguidamente, analisaram-se estudos empíricos relativos à implementação do ABC/M, nomeadamente os que se referem ao seu grau de adopção, às perspectivas dos não utilizadores, às aplicações do sistema, ao grau de sucesso dessas aplicações e do ABC/M no geral e ao impacto nas organizações que o adoptaram.

Estudos realizados tanto na Europa como no resto do mundo notaram reduzidas taxas de adopção do ABC/M pelas empresas. Destes estudos destacou-se o questionário desenvolvido por Innes e Mitchell (1995) pela relevância das conclusões e por ter sido replicado, no mesmo e noutros países, o que permitiu a comparação de resultados. Os estudos sobre a adopção do ABC/M revelaram ainda que as taxas de adopção eram mais elevadas nas empresas de maior dimensão, o que seria expectável uma vez que aquelas empresas têm não só mais recursos e experiência como também uma maior necessidade de implementar sistemas mais sofisticados.

Relativamente às perspectivas dos não utilizadores do ABC/M retém-se que para estes a decisão de adopção do sistema depende, em grande parte, de uma análise de custo/benefício, havendo a preocupação de que a quantidade de recursos necessários ao desenvolvimento do sistema não seja compensada pelos potenciais benefícios resultantes da sua implementação. Além disso, verificou-se que, no grupo de respondentes que nunca consideraram ou rejeitaram a adopção do ABC/M, alguns têm uma percepção incorrecta acerca da aplicabilidade e benefícios deste sistema. Por outro lado, os respondentes que ainda estão a considerar a implementação do ABC/M revelam um nível de entendimento acerca dos potenciais usos e benefícios do sistema semelhante ao dos utilizadores.

Quanto à aplicabilidade do ABC/M, os estudos revelam que o suporte da gestão de topo tem um grande impacto na determinação do grau de sucesso deste sistema e que a informação gerada pelo mesmo pode ser utilizada para realizar várias tarefas consideradas importantes, tais como o controlo e gestão de custos e a medição e melhoria da performance.

Relativamente ao impacto da adopção do ABC/M, a disponibilidade de nova informação e a sua utilização como suporte à tomada de decisão permitiram, designadamente, a redução significativa dos custos o que se reflectiu na melhoria da performance de várias empresas. De facto, alguns estudos conseguiram mesmo provar a existência de correlação estatística entre a adopção do ABC/M e a melhoria da rendibilidade, embora esta não fosse imediatamente verificável devido ao tempo que decorre entre a implementação do ABC/M e o uso da informação por ele gerada.

4.2. Limitações do Estudo e Principal Contribuição

No presente trabalho identificam-se como principais limitações o reduzido número de estudos empíricos revistos e o facto de as principais conclusões se basearem em estudos que apresentam também as suas próprias limitações. Apesar disso, este trabalho contribui para o conhecimento sobre a abordagem ABC/M na medida em que permite concluir que, embora o grau de adopção deste sistema seja de um modo geral reduzido, a sua implementação tem um impacto positivo nas organizações ao possibilitar uma melhor

performance e também o suporte de decisões já efectuadas. Esta conclusão contrária, de certa forma, a ideia de que a adopção do ABC/M pelas empresas resultou de um mero efeito de moda e de que o sistema não tem aplicabilidade e vantagens verificáveis. É então possível que as reduzidas taxas de adopção, observadas por diversos estudos, possam ser explicadas por outros factores que não os relacionados com a aplicabilidade e vantagens do sistema. A organização poderá, por exemplo, não sentir a necessidade de um sistema mais sofisticado que justifique o investimento quer seja pelo reduzido grau de diversidade de produtos, quer pela existência de poucos custos indirectos ou pela não utilização da informação sobre os custos na tomada de decisão. Além disso, algumas empresas simplesmente não têm recursos suficientes para implementar técnicas inovadoras de contabilidade de gestão. Um outro factor explicativo está relacionado com o relativo desconhecimento sobre o ABC/M apresentado por vários não utilizadores. Apesar deste tipo de sistema ter surgido nos finais da década de 80, muitos dos *controllers* das empresas poderão nunca sequer ter aprendido os conceitos básicos do ABC/M, sendo possível que, à medida que mais indivíduos com um maior conhecimento acerca deste sistema ocupem o cargo de *controller*, os níveis de adopção e utilização do ABC/M aumentem. De referir contudo, que a decisão de adoptar o ABC/M não depende apenas do *controller* mas principalmente do gestor.

4.3. Sugestões para Futura Investigação

Para concluir este trabalho, importa sugerir orientações para futuras investigações que permitam aprofundar o conhecimento acerca da evolução do ABC/M e dos impactos da sua adopção.

Deste modo, sugere-se a replicação de estudos empíricos sobre o grau de adopção do ABC/M, de modo a aferir a efectiva evolução da adopção deste sistema no tempo e no espaço. Para tal dever-se-á recorrer a um método de investigação de eficácia reconhecida, de que é exemplo o desenvolvido por Innes e Mitchell (1995) que embora tenha as limitações dos métodos de questionário (ver Fowler, 1993; Marsh, 1982), permite não só adquirir uma perspectiva geral acerca do grau de adopção do ABC/M, das suas aplicações e grau de sucesso percebido, como também obter informação que possibilite a

identificação de áreas onde exista a necessidade de uma pesquisa mais profunda (Drury e Tayles, 1995).

Tendo em consideração que vários estudos efectuados acerca do ABC/M referem-se à sua implementação em determinada empresa, seria também interessante efectuar *follow-up studies* de modo a verificar se o sistema ainda está a ser utilizado, quais as suas aplicações e respectivo grau de sucesso, ou, no caso de o sistema ter sido abandonado, quais as razões que justificaram essa decisão.

Afigura-se igualmente importante a realização de estudos adicionais para avaliar o grau em que determinados factores, tais como a estrutura de custos, o grau de diversidade de produtos/serviços e o nível de competitividade, variam entre sectores de actividade. Caso se conclua que, em alguns sectores, os níveis de diversidade e competitividade são relativamente baixos e os custos indirectos representam uma pequena fracção do total de custos, então pode não fazer sentido investir em métodos sofisticados de alocação dos custos indirectos aos objectos de custeio, como seja o ABC/M.

Por último, e tal como referido por Brierley *et al.* (2001), a investigação futura deverá considerar, entre outras questões, se a terminologia do ABC/M é definida ou aplicada de forma consistente em todas as empresas (Shields, 1998); como é que as empresas calculam os custos baseados nas actividades (Malmi, 1996; Dugdale e Jones, 1997; Innes e Mitchell, 1997); em que medida é que as empresas utilizam o ABC/M para alocar os custos administrativos (*non-manufacturing costs*) aos produtos individuais e porque é que algumas empresas fazem essa alocação e outras não; como é que os custos são alocados aos produtos; se a informação do ABC/M é directamente utilizada pelas empresas na tomada de decisões ou se a informação apenas serve como chamada de atenção (Cooper e Kaplan, 1991a, 1991b); porque é que as empresas utilizam o ABC/M como suporte a algumas decisões e não a outras; se as empresas utilizam o ABC/M para decisões tanto de curto prazo como também de longo prazo; e qual o impacto dos factores comportamentais, organizacionais e técnicos no sucesso do ABC/M (Shields, 1995).

BIBLIOGRAFIA

Anderson, S. W. e Young, S. M. (1999), The Impact of Contextual and Process Factors on the Evaluation of Activity-Based Costing Systems, *Accounting, Organizations and Society*, 24, 525-559.

Anthony, R. N. (1989), Reminiscences about Management Accounting, *Journal of Management Accounting*, 1, 1-20.

Armitage, H. e Nicholson, R. (1993), Activity-Based Costing: A Survey of Canadian Practice. *Issue Paper No. 3*, Society of Management Accountants of Canada.

Ask, U. e Ax, C. (1992), Trends in the Development of Product Costing Practices and Techniques – A Survey of the Swedish Manufacturing Industry, *Paper Presented to the European Accounting Association Annual Congress*, Madrid, Spain.

Berganum Barbato, M., Collini, P. e Quagli, A. (1996), *Management Accounting in Italy: Evolution with Tradition*, em Bhimani, A. (ed.) *Management Accounting: European Perspectives*, Oxford: Oxford University Press, 140-163.

Brierley, John A., Cowton, Christopher J. e Drury, Colin (2001), Research into Product Costing Practice: A European Perspective, *The European Accounting Review*, 10, 215–256.

Cagwin, D. e Bouwman, M. (2002), The Association between Activity-Based Costing and Improvement in Financial Performance, *Management Accounting Research*, 13, 1-39.

Choudhury, N (1986), In Search of Relevance in Management Accounting Research, *Accounting and Business Research*, 17, 21-36.

Cinquini, L., Collini, P., Marelli, A., Quagli, A. e Silvi, R. (1999), A Survey on Cost Accounting Practices in Italian Large and Medium Size Manufacturing firms, *Paper Presented to the European Accounting Association Annual Congress*, Bordeaux, France.

Clarke, P. J. (1992), Management Accounting Practices in Irish Manufacturing Businesses: A Pilot Study, *Proceedings of the Annual Conference 1992*, The Irish Accounting and Finance Association, 17-34.

Clarke, P., Thorley Hill, N. e Stevens, K. (1999), Activity-Based Costing in Ireland: Barriers to, and Opportunities for, Change, *Critical Perspectives on Accounting*, 10, 443-468.

Cooper, R. (1987), Does Your Company Need a New Cost System? *Journal of Cost Management*, 45-49.

Cooper, R. (1988a), The Rise of Activity-Based Costing – Part One: What is an Activity-Based Cost System? *Journal of Cost Management*, 45-54.

Cooper, R. (1988b), The Rise of Activity-Based Costing – Part Two: When Do I Need an Activity-Based Cost System? *Journal of Cost Management*, 41-48.

Cooper, R. (1989), The Rise of Activity-Based Costing – Part Three: How Many Cost Drivers Do You Need, and How Do You Select Them? *Journal of Cost Management*, 34-46.

Cooper, R. (1990a), Cost Classification in Unit-Based and Activity-Based Manufacturing Cost Systems, *Journal of Cost Management*, 4-14.

Cooper, R. (1990b), Implementing an Activity-Based Cost System, *Journal of Cost Management*, 33-42.

Cooper, R. and Kaplan, R. S. (1991a), *The Design of Cost Management Systems: Text, Cases and Readings*, Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall.

Cooper, R. and Kaplan, R. S. (1991b), Profit Priorities from Activity-Based Costing, *Harvard Business Review*, 130-135.

Cooper, R. e Kaplan, R. S. (1988a), How Cost Accounting Distorts Product Costs, *Management Accounting*, 20-27.

Cooper, R. e Kaplan, R. S. (1988b), Measure Costs Right: Make the Right Decisions, *Harvard Business Review*, 96-103.

Cooper, R. e Kaplan, R. S. (1997), *Cost and Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*, first edition, Boston, Harvard Business School Press.

Corrigan, J. (1996), ABC Not Easy in Australia Survey, *Australian Accountant*, 66, 51-52.

Cotton, W., Jackman, S. e Brown, R. (2003), Note on a New Zealand Replication of the Innes et al. UK Activity-Based Costing Survey, *Management Accounting Research*, 14, 67-72.

Drury, C. (2001), *Management Accounting for Business Decisions*, Ed. 2, Thomson Learning, London.

Drury, C. e Tayles, M. (1995), Issues Arising from Surveys of Management Accounting, *Management Accounting Research*, Kidlington, 6 (3), 267-81.

Drury, C. e Tayles, M. (2000), *Cost System Design and Profitability Analysis in UK Companies*, London: Chartered Institute of Management Accountants.

Drury, C., Braund, S., Osborne, P. e Tayles, M. (1993), *A Survey of Management Accounting Practice in UK Manufacturing Companies*, London: Chartered Association of Certified Accountants.

Dugdale, D. and Jones, T. (1997), How Many Companies Use ABC for Stock Valuation? A Comment on Innes & Mitchell's Questionnaire Findings, *Management Accounting Research*, 8, 233-240.

Edwards, K. A. e Emmanuel, C. R. (1990), Diverging Views on the Boundaries of Management Accounting, *Management Accounting Research*, 1, 51-63.

Foster, G. e Swenson, D. (1997), Measuring the Success of Activity-Based Cost Management and its Determinants, *Management Accounting Research*, 109-142.

Fowler, F. (1993), *Survey Research Methods*, Thousand Oaks, California: Sage Publications.

Friedman, A. e Lyne, S. (1995), *Activity-Based Techniques: The Real Life Consequences*, London: Chartered Institute of Management Accountants.

Gordon, L. A. e Silvester, K. J. (1999), Stock Market Reactions to Activity-Based Costing Adoptions, *Journal of Accounting and Public Policy*, 18, 229-251.

Groot, T. (1999), Activity-Based Costing in U.S. and Dutch Food Companies, *Advancements in Management Accounting*, 7, 47-63.

Holzer, H. P. e Norreklit, H. (1991), Some Thoughts on the Cost Accounting Developments in the United States, *Management Accounting Research*, 2, 3-13.

Innes, J. and Mitchell, F. (1997), Survey Research on Activity-Based Costing: A Reply to Dugdale and Jones, *Management Accounting Research*, 8, 241-249.

Innes, J. e Mitchell, F. (1989), *Management Accounting: The Challenge of Technological Innovation – Management Accounting Innovation in Electronic Firms*, London: Chartered Institute of Management Accountants.

Innes, J. e Mitchell, F. (1990), The Process of Change in Management Accounting: Some Field Study Evidence, *Management Accounting Research*, 1, 3-19.

Innes, J. e Mitchell, F. (1991), *Activity-Based Cost Management: A Case Study of Development and Implementation*, London: Chartered Institute of Management Accountants.

Innes, J. e Mitchell, F. (1991b), ABC: A Survey of CIMA Members, *Management Accounting (UK)*, 28-30.

Innes, J. e Mitchell, F. (1995), A Survey of Activity-Based Costing in the UK's Largest Companies, *Management Accounting Research*, 6, 137-153.

Innes, J. e Mitchell, F. (1998), *A Practical Guide to Activity-Based Costing*, Kogan Page Limited, London.

Innes, J., Mitchell, F. e Sinclair, D. (2000), Activity-Based Costing in the U.K.'s Largest Companies: A Comparison of 1994 and 1999 Survey Results, *Management Accounting Research*, 11, 349-362.

Johnson, H. T. (1989), Professors, Customers and Value: Bringing: A Global Perspective to Management Accounting Education. *Proceedings of the Third Annual Management Accounting Symposium* (American Accounting Association).

Johnson, H. T. (1992), It's Time to Stop Overselling Activity-Based Concepts. *Management Accounting*, 26-35.

Jones, T. e Dugdale, D. (2002), The ABC Bandwagon and the Juggernaut of Modernity, *Accounting, Organizations and Society*, 27, 121-163.

Kaplan, R. S. (1988), One Cost System Isn't Enough. *Harvard Business Review*, 61-66.

Kaplan, R. S. (1992), In Defense of Activity-Based Cost Management. *Management Accounting*, 58-63.

Kenedy, Tom, Affleck-Graves, John (2001), The Impact of Activity-Based Costing Techniques on Firm Performance, *Journal of Management Accounting Research*, 13, 19-46.

Lukka, K. (1994), Cost Accounting Practice in Finland, *Paper Presented at the European Accounting Conference*, Venice, 6-8.

Lukka, K. e Granlund, M. (1996), Cost Accounting in Finland: Current Practice and Trends of Development, *European Accounting Review*, 5, 1-28.

Malmi, T. (1996), Activity-Based Costing in Finish Metal and Engineering Industries, *Finish Journal of Business Economics*, 45, 243-264.

Malmi, T. (1997), Towards Explaining Activity-Based Costing and Failure: Accounting Control in a Decentralized Organization, *Management Accounting Research*, 8, 459-480.

Malmi, Teemu (1997), Towards Explaining Activity-Based Costing Failure: Accounting and Control in a Decentralized Organization, *Management Accounting Research*, Vol. 8, 459-480.

Malmi, Teemu (1999), Activity-Based Costing Diffusion Across Organizations: An Exploratory Empirical Analysis of Finish Firms, *Accounting, Organizations and Society*, 24, 649-672.

Marsh, C. (1982), *The Survey Method: The Contribution of Surveys to Sociological Explanation*, St. Leonards, NSW: Allen & Unwin.

McGowan, A. S. e Klammer, T. P. (1997), Satisfaction with Activity-Based Cost Management Implementation, *Journal of Management Accounting Research*, 9, 217-237.

O’Dea, T. O. e Clarke, P. J. (1994), Management Accounting Systems: Some Field Evidence from Sixteen Multi-National Companies in Ireland, *Irish Accounting Review*, 1, 199-216.

Otley, D. T. (1985), Developments in Management Accounting Research, *British Accounting Review*, 17, 3-23.

Pierce, B. e Brown, R. (2004), An Empirical Study of Activity-Based Systems in Ireland, *The Irish Accounting Review*, 11, 33-55.

Pierce, B. e O’Dea, T. (1998), An Empirical Study of Management Accounting Practices in Ireland, *The Irish Accounting Review*, 5, 35-65.

Santos, A., Pamplona, M. e Pamplona, E. (2004), Utilização dos Sistema de Custeio ABC no Brazil – Survey entre as 500 Maiores Empresas, *Anais do XI Congresso de Custos*, Porto Seguro, Bahia.

Scapens, R. W. (1991), *Management Accounting: A Review of Contemporary Developments*, second edition, London: Macmillan.

Scapens, R. W. (1994), Never Mind the Gap: Towards an Institutional Perspective on Management Accounting Practice, *Management Accounting Research*, 5, 301-321.

Scapens, R. W. (2006), Understanding Management Accounting Practices: A Personal Journey, *British Accounting Review*, 38, 1-30.

Shields, M. D. (1995), An Empirical Analysis of Firms' Implementation Experience with Activity-Based Costing, *Journal of Management Accounting Research*, 7, 148-166.

Shields, M. D. (1998), Management Accounting Practices in Europe: A Perspective from the States, *Management Accounting Research*, 9, 501-513.

Shields, M. D. e McEwen, M. A. (1996), Implementing Activity-Based Costing Systems Successfully, *Journal of Cost Management*, 7, 15-22.

Sørensen, P. e Israelsen, P. (1994), The Diffusion of Modern Cost Management Techniques in Danish Manufacturing Companies, *Unpublished Working Paper*, Aarhus School of Business.

Tomás, A., Major, M. e Pinto, J. (2008), Activity-Based Costing and Management (ABC/M) nas 500 Maiores Empresas em Portugal, *Revista Científica da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas - Contabilidade e Gestão*, 6, 33-66.

Turney, Peter B. B. (1996), *Activity-Based Costing: The Performance Breakthrough*. London: Kogan Page Limited.