

**INSTITUTO SUPERIOR DE CIÊNCIAS ECONÓMICAS E EMPRESARIAIS**

**LICENCIATURA EM CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO**  
**RAMO: CONTROLO FINANCEIRO**

**IMPLEMENTAÇÃO DO CUSTEIO BASEADO EM ACTIVIDADE (CBA)**  
**NUMA EMPRESA**

**FERNANDO HENRIQUE LIMA**

**SÃO VICENTE, JUNHO / 2011**

**INSTITUTO SUPERIOR DE CIÊNCIAS ECONÓMICAS E EMPRESARIAIS**

**LICENCIATURA EM CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO**  
**RAMO: CONTROLO FINANCEIRO**

**IMPLEMENTAÇÃO DO CUSTEIO BASEADO EM ACTIVIDADE (CBA)**  
**NUMA EMPRESA**

**FERNANDO HENRIQUE LIMA**

**ORIENTADOR: Dr. CARLOS RODRIGUES**

## **DEDICATÓRIA**

Sabe-se que “todo o percurso de um quilómetro começa com o primeiro passo”, assim, dedico a ti, Mãe (Arminda) e demais familiares, Dr. Pitt Heitmaier e família, Lucete Fortes, as memórias de Dona Alice e Dona Zinha (ambas falecidas) e a minha mulher (Nély) e filhos (Lisy e Lipe), este trabalho, por constituírem os passos da minha formação pessoal e académico.



## AGRADECIMENTOS

À minha mulher (Nély) e filhos (Lisy e Lipe) pela compreensão e tolerância, pois, sinergias movidas para a concretização deste objectivo foram, em muitos casos, postos acima de interesses familiares, daí, o meu reconhecimento e gratidão.

À minha irmã, Filó Lima e família, pelo seu inestimável “apoio logístico” em S. Vicente, sem o qual esta tarefa teria sido bem mais árdua, dispendiosa e demorada, a minha gratidão.

Ao meu amigo, Emanuel Pires Lima, pela colaboração prestimosa e tolerante que me dispensou durante a “fase de arranque” do curso, aqui expresso a minha amizade e o meu reconhecimento.

À Escola Técnica “João Varela” em Porto Novo que permitiu a minha deslocação diária para S. Vicente, flexibilizando o meu horário de trabalho, a minha gratidão.

Aos Professores do ISCEE (do 1.º ano ao 9.º semestre), pela paciência, compreensão e dedicação, o meu obrigado.

Aqui fica também um agradecimento aos colegas do curso, principalmente, Vânia Fortes, pela pronta disponibilidade em organizar os materiais didácticos que serviram de suporte para a árdua tarefa que agora termine.

Ao Professor/orientador do TFC, Dr. Carlos Rodrigues, aos Professores da Escola Técnica “João Varela” em Porto Novo, em especial o Professor Victor Santos, pelos “infinitos” cuidados postos na revisão e apresentação do trabalho, pela boa vontade com que inseriram os meus acréscimos, pelas críticas construtivas que ajudaram a melhorar este trabalho, a minha gratidão.

Ao gerente da empresa Alfa, pela amabilidade que teve na organização e cedência dos materiais que serviram de suporte para a elaboração do trabalho, a minha gratidão.

Agradeço também, de um modo geral, a todos aqueles que, através das suas sugestões, dúvidas e críticas, me ajudaram a tornar mais completa e clara a informação presente neste trabalho.

Meus agradecimentos.

## RESUMO

Os sistemas de custeio não são mais do que sistemas de informação e de suporte à tomada de decisão. Porém, a contestação em relação aos sistemas ditos de tradicionais levou à emergência de novas abordagens.

Dentre todas, o Custeio Baseado nas Atividades (ABC) tem-se destacado ao nível da literatura e das próprias empresas, sobretudo nas de maiores dimensões.

A compreensão e a aplicação do ABC, em especial nas PMEs e a sistematização de metodologias de implementação, assim como a elaboração de estudos que concluem das reais vantagens e desvantagens deste novo sistema são, ainda, um campo por explorar devidamente.

Este trabalho procura estudar a validade de um sistema ABC ao nível de uma PME Caboverdiana, caracterizadas na sua maior parte por um grande desconhecimento em relação às técnicas e abordagens de custeio.

Para além do trabalho de campo (Parte IV) que aqui é descrito também se realizou um estudo exaustivo da literatura sobre o tema (Parte III). Porém, o ABC não poderia ser entendido, descontextualizado da problemática dos custos e dos sistemas de custeio (Parte I), nem desenquadrado do conjunto de mudanças que se operaram nos últimos anos nos processos produtivos e que proporcionaram o surgimento de outras abordagens não menos interessantes (Parte II).

O estudo de caso, consubstanciado na última parte, visou criar um quadro conceptual de referência que permita a realização de outros estudos semelhantes, alargando o conhecimento científico sobre este tema e providenciando ferramentas úteis para as empresas que seguem de perto estas novas abordagens.

## **ABSTRACT**

A cost system is no more than an information system designed to support decision making processes. Traditional cost systems have been increasingly challenged which has led to new developments in costing.

The Activity Based Costing (ABC) system is one of these new developments whose role has been highlighted in the relevant literature and by certain companies, especially the larger ones.

There are a number of issues in relation to the ABC system that have not yet been addressed. In fact, there is a need for undertaking studies both of implementation methodologies at the SME`s level, and of the actual advantages and disadvantages of the system itself.

The objective of this dissertation is to test the validity of an ABC system on the Cape Verdean SME`s, the majority of which know little of the techniques used by this costing system.

Part I and Part II set the context for the study of the ABC system. Part I discusses costs and costing systems and Part II analyses a set of changes that occurred in production processes, and their consequences for costing purposes.

Part III offers a comprehensive review of the literature concerning the ABC system and

Part IV describes and discusses the case study undertaken in this research.

## ÍNDICE

<b>DEDICATÓRIA</b> .....	I
<b>AGRADECIMENTOS</b> .....	II
<b>RESUMO</b> .....	III
<b>ABSTRACT</b> .....	IV
<b>LISTA DE ABREVIATURAS</b> .....	8
<b>LISTA DE QUADROS E FIGURAS</b> .....	9
<b>CAPÍTULO I - INTRODUÇÃO</b> .....	10
<b>1.1 Tema e problema</b> .....	10
<b>1.2 Objectivos</b> .....	11
<b>1.2.1 Objectivo geral</b> .....	11
<b>1.2.2 Objectivo específicos</b> .....	12
<b>1.3 Justificação e relevância do tema</b> .....	12
<b>1.4 Metodologia</b> .....	13
<b>1.5 Organização do conteúdo</b> .....	14
<b>CAPÍTULO II – FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA</b> .....	15
<b>2.1 Características das empresas de produção por encomenda (EPEs)</b> .....	15
<b>2.2 Sistema de custeio baseado em actividades (sistema ABC)</b> .....	16
<b>2.3 Dificuldades na implementação do sistema ABC</b> .....	19
<b>CAPÍTULO III - DESCRIÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS</b> .....	23
<b>3.1 Estrutura organizacional</b> .....	23
<b>3.2 Gestão da empresa</b> .....	24
<b>3.3 Infra-estrutura de sistemas de informações (SIs)</b> .....	25
<b>3.4 Implementação do sistema ABC na empresa Alfa</b> .....	26
<b>3.5 Dificuldades identificadas:</b> .....	28
<b>3.5.1. na implementação do sistema ABC na empresa Alfa</b> .....	28
<b>3.5.2. na elaboração do trabalho de pesquisa</b> .....	32
<b>CAPÍTULO IV - CONCLUSÕES</b> .....	33
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	36

## **LISTA DE ABREVIATURAS**

ABC – Activity Based Costing

CBA – Custeio Baseado em Actividades

EPEs – Empresas de Produção por Encomendas

ERP – Enterprise Resource Planning

PCP – Planeamento e Controle de Produção

PMEs – Pequenas e Médias Empresas

RH – Recursos Humano

SESMT – Serviço de Segurança Médica do Trabalho

SGP – Sistema Geral de Planeamento

SI – Sistemas de Informação

SME – Small and Media Enterprise

## LISTA DE QUADROS E FIGURAS

### LISTA DE FIGURAS

	Pág.
Figura 1 - Estrutura genérica do ABC	17
Figura 2 - Organograma da Empresa Alfa	24

### LISTA DE QUADROS

	Pág.
Quadro 1 - Principais dificuldades identificadas na literatura para se implementar o sistema ABC	20
Quadro 2: Síntese das dificuldades identificadas para se implementar o sistema ABC na Empresa Alfa	31

# IMPLEMENTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTEIO BASEADO EM ACTIVIDADES (ABC) EM UMA EMPRESA

## CAPÍTULO I - INTRODUÇÃO

### 1.1 Tema e problema

De entre os principais métodos existentes na literatura, o Custeio Baseado nas Actividades (CBA)<sup>1</sup> é indicado por diversos autores, tais como Brimson (1996), Kaplan e Cooper (1998), Boisvert (1999) e Atkinson et al. (2008), de forma geral como superior aos demais, principalmente em termos de capacidade para gerar informações úteis e aperfeiçoadas para auxiliar no processo de tomada de decisões.

Assim, desde a sua criação, o ABC tem-se evoluído no seu âmbito de aplicação, podendo, hoje, ser considerado como uma das duas ou três mais importantes inovações a nível da gestão da contabilidade, daí, torna-se motivante e inovador analisar esta “novidade” e mais ainda, numa altura, em que a tomada de decisões nas empresas, de modo geral, necessita de informações apuradas de custos, uma vez que elas devem representar a realidade evidenciada pela empresa (GARRISON; NOREEN, 2001). Para tanto, a qualidade das informações de custos geralmente se relaciona directamente com o método de custeio utilizado para gerá-las.

O ABC pode ser definido como um método de custeio que tem como função básica alocar custos aos objectos de custos (produtos, serviços, clientes, dentre outros), baseando-se no consumo de recursos pelas actividades da empresa (ATKINSON et al., 2008). Por sua vez, o sistema ABC pode ser conceituado, de modo geral, como um conjunto de partes inter-relacionadas, como pessoas, tecnologia e energia, que visa manter e processar dados quantitativos e qualitativos sobre os recursos consumidos pelas actividades e, conseqüentemente, pelos objectos de custos da empresa (ATKINSON et al., 2008).

---

1) Activity Based Costing (ABC), na terminologia anglo-saxónica. Ao longo do trabalho optar-se-á por ABC em detrimento do resultante da tradução para Custeio Baseado nas Actividades (CBA).

Normalmente, as informações de custos geradas por esse sistema servem de base para que os gestores das empresas possam tomar, com maior eficácia e eficiência, diversas decisões fundamentais, tais como decisões de planejamento, investimento, avaliação de desempenho e elaboração de orçamentos.

Destaca-se que, em empresas de produção por encomenda (EPEs), as informações de custos são, de modo geral, ainda mais relevantes para subsidiar o processo decisório. Isso ocorre porque as informações geralmente auxiliam muitas das decisões fundamentais para a sobrevivência dessas empresas, dentre as quais se destacam aquelas referentes a preços (CAMPOS, 2003). Ressalta-se que, além das decisões de preços, as informações de custos também subsidiam uma série de outras decisões, que geralmente são também de grande importância para as EPEs, como a análise do lucro dos cliente/produtos/serviços e dos custos dos processos produtivos, dentre outras.

Apesar de suas vantagens usualmente ressaltadas na literatura, a grande maioria dos livros textos e artigos acadêmicos não aborda sobre as possíveis dificuldades na implementação do sistema ABC nas empresas. A omissão dessas informações relevantes pode induzir os estudantes e, essencialmente, os gestores das empresas ao adotarem tal sistema tão-somente por suas vantagens, sem considerar suas dificuldades de implementação.

Neste contexto, o problema da pesquisa está relacionado à seguinte questão: Será o método ABC imprescindível, nos tempos que correm, para a obtenção de informações credíveis a cerca dos custos dos produtos e/ou serviços de qualquer organização?

## **1.2 Objectivos**

### **1.2.1 Objectivo geral**

Este trabalho, apresenta os resultados de uma pesquisa que teve como objectivo geral analisar a capacidade de uma empresa por encomenda (EPEs) adequar as circunstâncias da organização e tentar perceber, de que forma os factores como a estrutura da organização, a diversidade e complexidade dos produtos, as relações humanas e a compatibilização entre o sistema de ABC e os objectivos para os quais foi implementado, poderá vir a influenciar o nível de sucesso nesta organização.

### 1.2.2 Objectivo específicos

- ✓ Descrever o custeio baseado em actividades;
- ✓ Inventariar as dificuldades apresentadas nos resultados de pesquisas em empresas que implementaram o sistema ABC;
- ✓ Descrever a estrutura organizacional da empresa estudada;
- ✓ Descrever como é realizada a gestão na empresa estudada;
- ✓ Descrever o processo de implementação do sistema ABC na empresa.

### 1.3 Justificação e relevância do tema

Actualmente, devido à globalização e à instabilidade das economias, a liderança em custos tornou-se uma vantagem competitiva das empresas, devendo fazer parte de sua estratégia. Assim, as empresas devem aumentar o rigor das suas informações de custos, no intuito de melhorar o processo de tomada de decisão.

Para tanto, os sistemas de apuramento de custos denominados tradicionais estão sendo substituídos por outros, tal como o ABC, para permitirem que as empresas alcancem uma vantagem competitiva em um mercado cada vez mais hostil (citado por MAELAH; IBRAHIM, 2007).

De acordo com Cooper (1988), sistemas de custeio tradicionais (em especial o custeio por absorção e o custeio variável) normalmente provêm informações distorcidas de custos dos produtos quando estes consomem uma ampla variedade de recursos. Estas distorções ocorrem porque os sistemas de custeio tradicionais geralmente reportam percentuais de custos dos produtos baseados em critérios usualmente arbitrários, tais como horas de mão-de-obra e horas máquinas.

Ademais, o sistema de custeio variável usualmente não está apto para diferenciar adequadamente recursos indirectos consumidos pelos produtos (KAPLAN; COOPER, 1998).

Em função do aumento dos custos indirectos, notadamente no século XX, surgiram diversos estudos para desenvolver um sistema de custeio que apresentasse resultados mais fidedignos do que os existentes. Não é uma tarefa simples definir o sistema ABC, pois é um estudo que envolve uma pesquisa considerável desde meados da década de 80, tanto na prática quanto na teoria (ARMSTRONG, 2002). Apesar disso, percebe-se

pela literatura que, com os esforços realizados nessa década, principalmente com os professores Cooper e Kaplan da Harvard Business School, tal sistema de custeio se difundiu pelas empresas (COGAN, 1995).

Diante de uma competitividade crescente, tanto para as empresas industriais como para as de serviços, as informações de custos precisas e relevantes são demandadas cada vez mais pelos gestores para auxiliá-los no processo decisório.

Nesse contexto, o sistema ABC tem se apresentado para os gestores como um sistema de custeio que mede com maior exactidão os custos das actividades, produtos, serviços e clientes. Para tanto, em suma, esse sistema atribui os custos dos recursos às actividades executadas pela empresa e, posteriormente, os custos das actividades aos objectos de custos (ATKINSON et al., 2008) Pelo facto de o sistema ABC ser reconhecido na literatura de contabilidade de gestão com um dos melhores na actualidade, é de grande valia principalmente para a gestão de custos das empresas a realização de estudos mais aprofundados sobre um aspecto extremamente relevante para a adopção desse tipo sistema: a sua implementação. Apesar de esse tema ainda não ser estudado no nosso país, diversos trabalhos desenvolvidos no exterior abordam tal perspectiva em diferentes sectores de actuação das empresas, notadamente nas manufacturas.

A elaboração deste trabalho se justifica, pois os conhecimentos adquiridos no decorrer do curso Contabilidade e Administração, para implementar o sistema ABC foram aplicados na prática (estudo de caso), no intuito de perceber e aperfeiçoar o processo de gestão de custos de uma EPE.

#### **1.4 Metodologia**

A pesquisa apresentada neste trabalho incidiu-se num estudo de caso a ser desenvolvido numa empresa por encomenda (EPE) localizada na cidade do Porto Novo, Santo Antão. Tal pesquisa tem um carácter qualitativo e exploratório, pois, de acordo com Cassel e Symon (1994), refere-se à utilização de métodos geralmente associados ao levantamento e à análise de um texto escrito ou falado ou, ainda, uma observação directa de um comportamento pessoal.

Yin (2005) afirma que os estudos de casos caracterizam-se pela observação directa dos acontecimentos contemporâneos, dentro do seu contexto da vida real, principalmente quando os limites entre o fenómeno (teoria) e o contexto prático (real) ainda não estão bem definidos.

Durante o estudo, foram utilizadas diversas técnicas (métodos) para a recolha de dados, tais como entrevistas, pesquisa documental e observação participante. Para Fontana e Frey (2005), na entrevista, o entrevistador utilizar-se-á de um itinerário de entrevista relativamente aberto, o que possibilita maior amplitude do que outros métodos existentes de natureza qualitativa. Por sua vez, conforme Bardin (2002), a pesquisa documental pode ser realizada a partir de qualquer registo escrito ou em meio magnético usado como fonte de informação. Por fim, Tedlock (2005) na observação participante, o pesquisador acompanhará o comportamento das pessoas e desenvolve conversações com alguns ou com todos os participantes destas situações, além de descobrir interpretações que os mesmos têm sobre os acontecimentos observados.

A pesquisa documental fora realizada tomando por base alguns documentos, em meio electrónico e em papel, disponibilizados pela empresa. Esses documentos auxiliarão na verificação dos recursos consumidos na empresa. Por fim, a observação participante consistiu-se num exame presencial dos principais acontecimentos durante o processo de implementação do sistema ABC na empresa estudada. Esta técnica de recolha de dados permitira identificar as principais limitações da gestão, que possa vir a dificultar a implementação do sistema ABC.

Complementarmente, foram pesquisados, em canais de congressos, sites de busca de teses académicas e portais de base de dados, trabalhos que relatam sobre o assunto em estudo.

### **1.5 Organização do conteúdo**

Este trabalho está estruturado em 4 capítulos. Na introdução, capítulo 1, descrevem-se o tema e o problema de pesquisa (secção 1.1), os objectivos geral e específicos (secção 1.2 e subsecções 1.2.1 e 1.2.2), a justificação e a relevância do tema (secção 1.3), a metodologia empregada na pesquisa (secção 1.4) e a organização do conteúdo (secção 1.5). Em seguida, no capítulo 2, destaca-se a fundamentação teórica

do trabalho. Nesse sentido, aborda-se sobre as características fundamentais das EPEs, os conceitos relacionados ao sistema ABC e as dificuldades identificadas no processo de implementação do sistema ABC em pesquisas nacionais e internacionais desenvolvidas por diversos autores.

Posteriormente, capítulo 3, os resultados são descritos e discutidos. Aborda-se sobre a estrutura organizacional da EPE estudada (secção 3.1), a gestão da empresa (secção 3.2), a infra-estrutura de sistemas de informações da empresa estudada (secção 3.3), o processo de implementação do sistema ABC na empresa estudada (secção 3.4) e as dificuldades identificadas (secção 3.5), tanto na implementação do sistema ABC na Empresa estudada (3.5.1) e na elaboração do referido trabalho de pesquisa (3.5.2). Por fim, no capítulo 4, apresentam-se as conclusões.

## **CAPÍTULO II – FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

### **2.1 Características das empresas de produção por encomenda (EPEs)**

As EPEs são empresas que produzem uma alta variedade de produtos em volumes relativamente baixos (MEGLIORINI, 2003). Por elaborar produtos muito personalizados, este tipo de empresa tem o seu processo produtivo significativamente influenciado pelas especificações dos clientes. Soman et al. (2004) apresentam como principais características das EPEs:

- a) oferecem grande variedade de produtos, conforme as especificações dos clientes;
- b) oferecem produtos frequentemente caros, devido ao elevado nível de customização;
- c) têm o planeamento da produção focado nas ordens de fabricação em execução; e
- d) têm sua performance normalmente mensurada com base no tempo médio de resposta aos clientes e nos atrasos.

Empresas responsáveis pela fabricação de móveis, ferramentas/peças especiais e por grandes projectos (construtoras de edifícios, aviões e navios, por exemplo) podem ser citadas como EPEs. Além disso, algumas empresas prestadoras de serviços também

se incluem nessa classificação, como empresas de segurança, buffets e consultórios odontológicos e médicos.

Várias decisões nas EPEs, muitas de carácter estratégico, são usualmente baseadas em informações de custos. Segundo Souza et al. (2005), uma série de decisões que, de modo geral, são fundamentadas em informações de custos e usualmente são de grande importância para as EPEs, podem ser destacadas: subcontratação de serviços ou de segmentos da produção, ampliação da capacidade produtiva, estabelecimento de parcerias, prorrogação de contratos, compra de materiais e máquinas, e formação de preços.

Assim, pode-se concluir que, de modo geral, inúmeras decisões críticas relacionadas à longevidade e à competitividade das EPEs necessitam de informações rigorosas de custos para que as mesmas sejam tomadas adequadamente. Como destacam Kaplan e Cooper (1998), Boisvert (1999), e Atkinson et al. (2008), no caso das empresas, o sistema ABC, pelo fato de fornecer teoricamente as melhores informações de custos, demonstra ser potencialmente uma importante ferramenta de gestão. Neste sentido, conforme Kaplan e Cooper (1998), o sistema ABC é ideal para empresas que actuam em ambientes instáveis, trabalhando com uma grande diversidade de produtos, tal como as EPEs.

## **2.2 Sistema de custeio baseado em actividades (sistema ABC)**

O primeiro caso publicado sobre o sistema ABC ocorreu em 1985 com a obra de Cooper, Weiss e Montgomery. A partir de 1987, os professores Cooper e Kaplan da Harvard Business School publicaram diversos artigos sobre o referido sistema nos periódicos: *Journal of Cost Management* e *Harvard Business Review* (segundo Beaulieu e Lakra, 2005).

O sistema ABC tem como característica principal a imputação dos custos dos recursos às actividades, e destas, aos objectos de custos. Isto ocorre por meio da identificação, classificação e mensuração do consumo de recursos das actividades e, posteriormente, do consumo das actividades pelos objectos de custos, sendo que ambas as mensurações são feitas por meio de direccionadores (BERTO, 2004).

Cokins e Hicks (2007) apresentam uma estrutura genérica do sistema ABC (Ciclo de conceitos do ABC) na Figura 1. No modelo proposto pelos autores, observa-se que parte dos custos é imputada directamente aos objectos de custos (como o custo com matéria-prima), enquanto outros custos (usualmente indirectos) são alocados primeiramente às actividades e dessas para os objectos de custos.

No sistema ABC, as actividades podem ser segregadas em primárias e secundárias.

As actividades primárias estão directamente relacionadas com a criação física do produto e sua venda e transferência para o cliente. De maneira geral, as actividades secundárias, por seu turno, auxiliam as actividades primárias (segundo Cokins e Hicks em referência à BOISVERT, 1999).

Geralmente, actividades do sector produtivo e de vendas são exemplos de actividades primárias e, por outro lado, as actividades do sector financeiro e de manutenção são exemplos de actividades secundárias. Por meio de direccionadores, os custos das actividades secundárias, em geral, são transferidos para as actividades primárias.

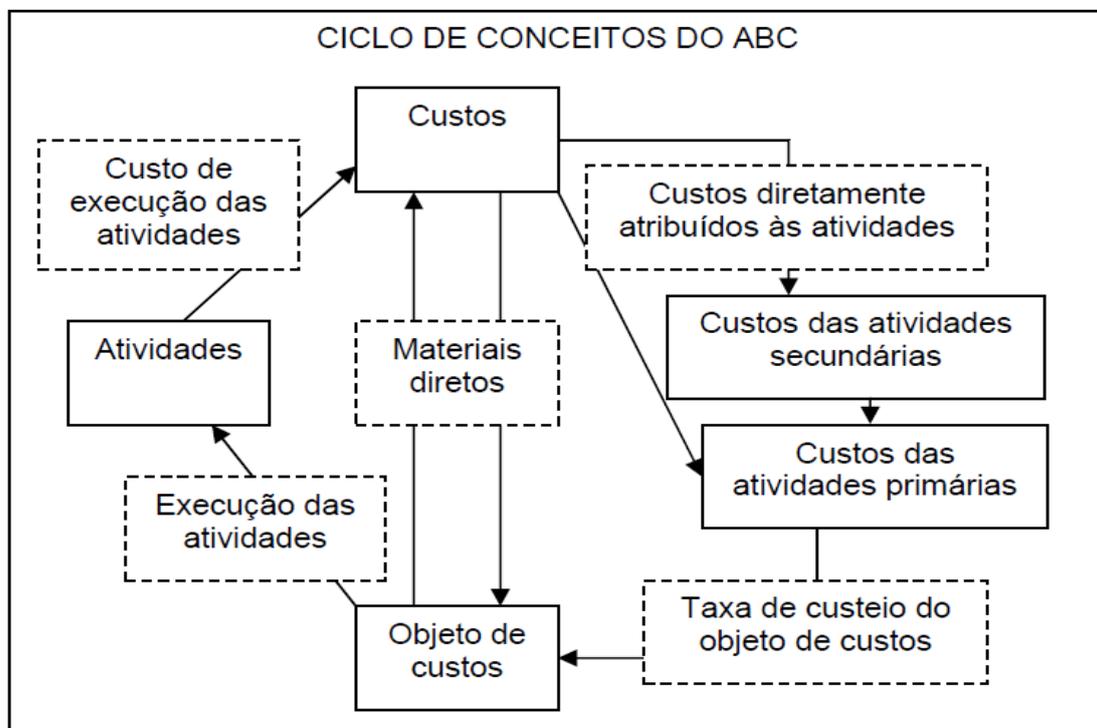


Figura 1: Estrutura genérica do ABC  
 Fonte: Adaptado de Cokins e Hicks (2007)

Para o correcto entendimento do sistema ABC, é necessária uma definição do que são direccionadores. Hansen e Mowen (2006) os conceituam como factores que provocam alterações no consumo de recursos e actividades, ou unidades de medida que identificam a maneira como ocorre o consumo de recursos por actividades e objectos de custeio. Os mesmos autores segregam os direccionadores em dois grupos: de recursos e de custos. Os direccionadores de recursos determinam a maneira como as actividades consomem recursos (custeiam as actividades) e, por sua vez, os direccionadores de custos identificam como os produtos consomem as actividades (custeiam os objectos de custos).

Dentre as vantagens da utilização do sistema ABC, Brimson (1996) ressalta: (a) a imputação dos gastos indirectos aos objectos de custos, por meio dos direccionadores de custos; (b) a minimização/eliminação dos problemas de os produtos serem super custeados ou subcusteados; (c) a melhoria contínua dos processos da empresa; (d) a melhor atribuição de preços aos produtos; e (e) o apuramento da rentabilidade por cliente/mercado. De acordo com o mesmo autor, o sistema ABC supera os sistemas de custeio tradicionais, pois reconhece que os recursos são procurados pelas actividades ou transacções, focando a atenção dos gerentes nos recursos que eles podem controlar.

Entretanto, existem muitas críticas desfavoráveis ao sistema ABC, no que se refere ao seu suporte à tomada de decisão. Citando ainda, Geri e Ronen (2005) destacam que o sistema ABC: a) é baseado em imputações subjectivamente arbitrárias de custos; (b) ignora restrições, além de não diferenciar gargalos de recursos com excesso de capacidade; e (c) considera que a relação entre o nível de uma actividade e o consumo de recursos é linear.

Além dessas críticas ao sistema ABC, podem-se referir as dificuldades de implementação de tal sistema, foco da pesquisa apresentada neste trabalho, assim como ressaltado por diversos autores, tais como Cooper et al. (1992), Cobb et al. (1992) e Gosselin (1997). Todavia, este aspecto, que parece ser muito relevante para os gestores das empresas ao tomarem a decisão de usufruir desse sistema de custeio, conforme relatam Beaulieu e Lakra (2005), quase não é abordado na literatura.

Essa omissão ocorre, principalmente, na maioria dos livros textos relacionados à Contabilidade de Custos e à Contabilidade de Gestão. Segundo Beaulieu e Lakra

(2005), além de destacar estudos de casos de sucesso na implementação do sistema ABC, os livros textos e os artigos académicos deveriam referir os motivos que, em alguns casos, acarretam níveis relevantes de insatisfação dos usuários desse sistema, principalmente em relação às usuais dificuldades em seu processo de implementação.

### **2.3 Dificuldades na implementação do sistema ABC**

Segundo Bezerra e Silveira Neto (2003), os gestores das empresas, a fim de implementar o sistema ABC, devem objectivar o aprimoramento da forma de gerir a própria empresa e não somente alterar a forma de mensurar o custo dos objectos de custos. Dessa maneira, os gestores possivelmente alcançarão os objectivos predeterminados, justificando, assim, os elevados investimentos incorridos nas etapas de implementação do sistema ABC. Nesse sentido, Nair (2002) ressalta que, antes de os gestores decidirem implementar o sistema ABC em suas empresas, devem ser respondidas algumas questões fundamentais: (a) O que se sabe sobre tal sistema? (b) Quais são os objectivos em se implementar esse sistema? (c) Qual é o investimento necessário? e (d) Quais serão os benefícios futuros esperados?

O próximo passo, de acordo com Kaplan e Cooper (1998), é a definição e a consecução das etapas básicas de implementação do sistema ABC em uma empresa. Para esses autores, é necessário realizar o: (1) levantamento dos processos de negócio e posterior identificação das actividades que os compõem; (2) levantamento dos recursos consumidos nos processos; (3) Procurar e identificar os recursos às actividades que os consomem; (4) relacionar as actividades aos objectos de custos definidos; e (5) cálculo dos custos.

Uma das críticas abordadas em alguns artigos, principalmente os elaborados por autores estrangeiros, é a dificuldade em se implementar o sistema ABC, tendo em vista as etapas supracitadas. Dentre estes autores citados, destacam-se: Cooper et al. (1992); Dopuch (1993); Shields (1995); McGowan e Klammer (1997); Gosselin (1997); Krumwiede (1998); Anderson e Young (1999); e Beaulieu e Lakra (2005).

Diante do exposto, no intuito de identificar as principais dificuldades em se implementar o sistema ABC, elaborou-se o Quadro 1, que contempla os autores e as

dificuldades identificadas na implementação do sistema ABC, apresentadas nos resultados de seus respectivos trabalhos.

Percebe-se, com base no Quadro 1, que os principais resultados encontrados se referem à comunicação limitada entre a equipa de implementação do sistema ABC e os funcionários da empresa, no suporte restrito da alta gerência e na ausência de um sistema de informações (SI) robusto. O primeiro se relaciona às usuais restrições em aceder a dados relevantes para a operacionalidade do sistema ABC por parte da equipa de implementação. Isso ocorre, essencialmente, pelo fato dos funcionários da empresa, directa ou indirectamente envolvidos no projecto de implementação do sistema ABC, não transmitirem os dados necessários à equipa de implementação.

De modo geral, isso pode acontecer em virtude de impedimento organizacional, falta de tempo para atender as requisições, dentre outros fatos que podem prejudicar o sucesso do projecto (COOPER et al., 1992; COBB et al., 1992; SHIELDS, 1995).

Nesse sentido, a amplitude da comunicação com os funcionários da empresa pode propiciar melhorias no processo de implementação do sistema ABC, em decorrência do maior conhecimento dos mesmos sobre os processos desenvolvidos na empresa (NAIR, 2002).

<b>DIFICULDADES</b>	<b>AUTORES (ANO DE DIVULGAÇÃO DOS RESULTADOS DA PESQUISA)</b>
Comunicação limitada entre a equipa de implementação do sistema e os funcionários da empresa	Cooper et al. (1992); Cobb et al., (1992); Shields (1995); McGowan e Klammmer (1997); Krumwiede (1998); Malmi (1999); Nair (2002); Filho e Quelhas (2003)
Suporte restrito da alta gerência	Cobb et al. (1992); Shields (1995); Krumwiede (1998); Filho e Quelhas (2003); Brown et al. (2004); Maelah e Ibrahim (2007)
Ausência de um Sistema de informações robusto	Cobb et al. (1992); Krumwiede (1998); Swenson e Barney (2001); Filho e Quelhas (2003); Brown et al. (2004)
Custo elevado de implementação	Cobb et al. (1992); Gosselin (1997); Malmi (1999); Swenson e Barney (2001); Maelah e Ibrahim (2007)
Aspectos culturais na empresa	Hopwood (1999); Malmi (1999); Brown et al. (2004)
Considerável tempo de implementação	Krumwiede (1998); Swenson e Barney

	(2001); Filho e Quelhas (2003)
Estrutura e estratégia organizacional	Gosselin (1997); Malmi (1999)
Dados provenientes de controlo internos ineficazes	Filho e Quelhas (2003)
Consultores Externos	Booth e Giacobbe (1998)
Informações económicas	Dopuch (1993)
Nível de detalhes	Swenson e Barney (2001)

**Quadro 1: Principais dificuldades identificadas na literatura para se implementar o sistema ABC**

**Fonte: Elaborado pelo autor**

Por sua vez, a segunda dificuldade, encontrada com maior ênfase nos trabalhos pesquisados, relaciona-se ao suporte restrito por parte da alta gerência ao projecto de implementação do sistema ABC. De modo geral, os gestores, que teoricamente são os maiores interessados em apurar os custos detalhados dos processos, produtos e clientes da empresa com o maior rigor possível, não prestam o auxílio necessário para a equipe responsável pela implementação do sistema ABC (KRUMWIEDE, 1998). Nesse caso, oferecer recursos infraestruturais necessários para os consultores trabalharem, também se configura como um factor essencial para a eficácia no processo de implementação do sistema supracitado (SWENSON; BARNEY, 2001).

Por fim, a terceira dificuldade encontrada na literatura com maior evidência é a ausência de um SI que auxilie efectivamente o sistema ABC. Este aspecto é bastante relevante, tendo em vista que há um substancial volume de dados a serem recolhidos, armazenados e processados. Esses dados frequentemente necessitam estar personalizados em diversos relatórios emitidos pelo SI. Dessa forma, a existência de um SI que contenha um banco de dados robusto, capaz de subsidiar as necessidades tempestivas dos gestores, torna-se normalmente indispensável para a aplicação óptima do sistema ABC.

Além daquelas dificuldades, dados provenientes de controlo internos ineficazes também é ressaltado na literatura como um factor crítico para a implementação do sistema ABC. Segundo Filho e Quelhas (2003), tanto dados não financeiros (como horas requeridas nas actividades) como financeiros (por exemplo, o consumo dos materiais directos e indirectos) devem ser gerados a partir de controlos internos

eficazes. Os procedimentos para se gerar e disponibilizar os dados financeiros e não-financeiros aos usuários interessados devem ser implantados e controlados continuamente. Assim, a confiança na utilização de dados com rigor, torna-se fundamental para o processo decisório nas empresas.

Neste sentido, Maelah e Ibrahim (2007) salientam que, para o sistema ABC prover informações rigorosas de custos aos gestores, sua implementação normalmente acarreta um considerável investimento, nomeadamente em treino, software e hardware. Além disso, conforme os mesmos autores, o referido sistema também requer investimentos em termos de funcionários capacitados e comités em todos os níveis da organização para auxiliarem a implementação. Portanto, recomenda-se que os gestores das empresas mensurem o custo-benefício do sistema ABC antes de efectivamente implementá-lo (COBB et al., 1992; GOSSELIN, 1997; MALMI, 1999).

## **CAPÍTULO III - DESCRIÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS**

No intuito de resguardar informações sigilosas sobre a empresa estudada, durante a descrição e discussão dos resultados utiliza-se a designação “Empresa Alfa”. Esta empresa, fundada em 2003, localiza-se na cidade do Porto Novo, ilha de Santo Antão, onde produz peças auto e presta todo o tipo de serviço em alumínio, destinado ao mercado quase que, restrito a ilha de Santo Antão. A Empresa Alfa tem cerca de 40 empregados e possui 13 departamentos (sectores) distribuídos de maneira tradicional (Estrutura Simples).

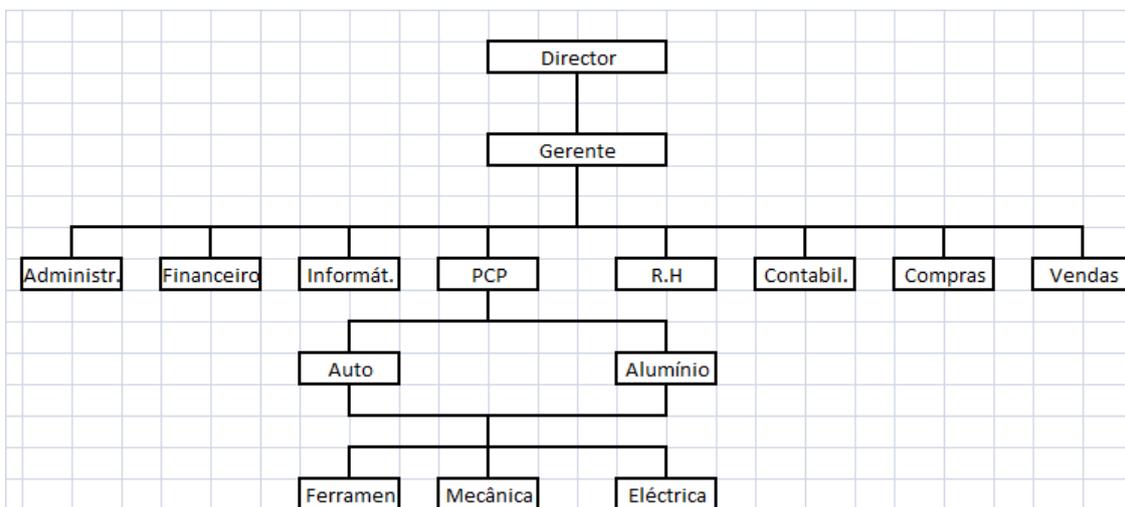
Sua produção e a sua facturação estão voltadas essencialmente para dois clientes (Oficina da Câmara Municipal do Porto Novo e a Empresa Spencer Andrade Construções).

### **3.1 Estrutura organizacional**

Conforme destacado anteriormente, a estrutura organizacional da Empresa Alfa pode ser considerada como Simples, isto é, tem pequena ou nenhuma estrutura, poucos assessores de apoio, divisão do trabalho não rigorosa e pequena hierarquia gerencial. A coordenação dos trabalhos na empresa Alfa é usualmente realizada por meio de supervisão directa, seja do director ou do gerente industrial/administrativo. Identificou-se que o gerente da empresa Alfa acumula duas funções: industrial e administrativa, pois tanto supervisiona o “chão-de-fábrica” quanto a área administrativa (Compras, Financeiro, Contabilidade, Vendas, dentre outros). Verificou-se, assim, que a alta administração da Empresa Alfa é constituída somente por duas pessoas.

Outro facto a ser destacado é que a Empresa Alfa foi organizada com um cunho essencialmente familiar. O director da empresa a constituiu juntamente com sua esposa. Além disso, o director possui um forte vínculo de amizade com seu gerente industrial/administrativo. Neste sentido, quando o director não está presente na empresa, o gerente industrial/administrativo tem a incumbência de tomar as decisões, tanto operacionais (por exemplo, decisões diárias de planeamento da produção) quanto estratégicas (por exemplo, decisões de fabricar ou comprar um determinado produto).

Ademais, salienta-se que a filha do director e o seu cônjuge também trabalham na empresa, mais especificamente, no departamento de Vendas. No intuito de representar a estrutura organizacional da Empresa Alfa, elaborou-se um organograma apresentado na figura 2.



**Figura 2: Organograma da Empresa Alfa**

Fonte: Elaborado pelo autor

Nota-se, pela Figura 2, que a Empresa Alfa é dividida em 13 departamentos, sendo 8 deles no mesmo nível hierárquico, quais sejam: Administração, Financeiro, Informática, PCP - Planeamento e Controle da Produção, RH - Recursos Humanos (absorve os SESMT - Serviço de Segurança Médica do Trabalho), Contabilidade, Compras e Vendas.

Por outro lado, os sectores Auto e Alumínio estão subordinados directamente ao departamento PCP, uma vez que neste sector é delimitada a programação e o controle da produção horária, diária, semanal e mensal daqueles departamentos. Os sectores de Manutenção de Ferramentas, Área Eléctrica e Área Mecânica por sua vez, têm a incumbência de prestar serviços ao departamento Auto e de Alumínio.

### 3.2 Gestão da empresa

A gestão da Empresa Alfa, de maneira geral, é exercida por seu director. Devido a sua ampla experiência no sector auto, na maior parte do tempo, o director auxilia a área produtiva. O gerente administrativo/industrial, conforme apresentado anteriormente,

tem a incumbência de substituí-lo quando aquele se ausenta, sobretudo pela confiança do director em seu trabalho.

O director mantém a comunicação com os funcionários de forma verbal, tanto na área administrativa quanto na área operacional (chão-de-fábrica). Pelo fato de se dedicar intensivamente à área operacional, o director atribuiu ao gerente a incumbência de aplanar os funcionários da área administrativa. Isso se deve essencialmente pelo fato de o gerente deter maior conhecimento técnico por estar cursando Administração de Empresas em uma instituição de ensino superior. Além disso, percebeu-se também que o gerente administrativo/industrial consegue se entender com os funcionários de maneira mais amistosa do que o director. Todavia, diversas informações de interesse da organização usualmente não são transmitidas aos funcionários. Um exemplo disso foi a própria implementação do sistema ABC na empresa, realizada por consultores externos.

Não obstante tais consultores permanecerem na empresa por um período aproximado de 6 meses, em nenhum momento, foi transmitida a informação desse trabalho aos funcionários da área administrativa ou industrial.

Com relação à gestão financeira, percebeu-se que a Empresa Alfa encontra-se em constante dificuldade para arcar com suas exigibilidades. De maneira geral, isso pode ser devido ao fato de os custos estimados para formar o preço de venda dos produtos serem fundamentados em um sistema de custeio tradicional (custeio por absorção). Destaca-se que, para esse fim, o sistema de custeio por absorção é considerado pela literatura inferior a outros (sistema de custeio variável e sistema ABC). Outro factor que pode influenciar negativamente a situação financeira da empresa são os percentuais utilizados no mark-up para se formar o preço, que são previamente acordados com os clientes.

### **3.3 Infra-estrutura de sistemas de informações (SIs)**

No tocante à infra-estrutura de SIs, a empresa utiliza um sistema integrado de gestão (Enterprise Resource Planning – ERP) denominado SGP. Este sistema foi desenvolvido com base nas necessidades internas da Empresa Alfa para auxiliar no processo de tomada de decisões. Tal sistema integra os seguintes sectores:

Compras, Administração, PCP, e Financeiro. Observou-se que há outro sistema (Mastermaq), de abrangência restrita, destinado a dois departamentos:

Recursos Humanos e Contabilidade. Destaca-se ainda que praticamente todos os departamentos supracitados utilizam folhas do Excel para complementar as informações necessárias ao processo decisório. Ademais, os referidos sistemas utilizados na empresa não apresentam custo elevado de implementação ou de manutenção. Ressalta-se que o sector de Informática e a empresa responsável pela implementação do sistema SGP realizam diversas manutenções periódicas no ERP, principalmente em seu banco de dados.

Os usuários de cada departamento têm a responsabilidade de “alimentar” os sistemas com os dados gerados em seus sectores, além de averiguar quaisquer divergências identificadas e propor melhorias. Ademais, cada sector se utiliza de outros softwares da Microsoft Office® (Excel, Word e PowerPoint) com a finalidade de complementar as informações geradas, seja por meio de relatórios ou de apresentações dos resultados aos gestores. Tal fato gera insatisfação por parte dos principais funcionários da empresa em relação ao sistema SGP, tendo em vista que este sistema não fornece muitos dos principais relatórios demandados pelos gestores, provocando uma série de trabalhos.

Embora apresente alguns pontos positivos, principalmente o baixo custo de implementação e manutenção, o sistema SGP possui uma série de aspectos negativos destacados pelos usuários, além dos já ressaltados, tais como: a demora na geração de relatórios e na emissão de notas fiscais, e o fato de o sistema “travar” diversas vezes. Contudo, acredita-se que as principais limitações do sistema são o fato dele não ser integrado aos demais departamentos da empresa, tais como Contabilidade e Recursos Humanos, e ter um banco de dados com capacidade limitada. Por fim, destaca-se que a maior parte dos usuários da Empresa Alfa classifica o referido sistema como sendo muito limitado.

### **3.4 Implementação do sistema ABC na empresa Alfa**

Para a implementação do sistema ABC na Empresa Alfa, as questões definidas por Nair (2002) não foram plenamente consideradas pelos gestores. Por exemplo, para a

primeira questão (“o que se sabe sobre tal sistema?”), verificou-se que os gestores não compreendiam, de forma satisfatória, o novo sistema de custeio a ser implementado, principalmente em virtude do escasso conhecimento técnico relacionado às ferramentas de gestão de custos. Não obstante, percebeu-se que o gerente administrativo/industrial, principalmente pelo fato de conhecer outras empresas no mesmo ramo que se utilizam do sistema ABC, mesmo que de forma parcial, ajudou a gerir o projecto de implementação do sistema ABC.

Os principais objectivos para a empresa (segunda questão), estipulados pelos gestores no que tange à gestão de custos, foram: avaliar e analisar efectivamente sua estrutura de custos e verificar quais são seus produtos e, por conseguinte, seus clientes mais e menos lucrativos. Tais objectivos foram delimitados pelos gestores em virtude da instável situação financeira da empresa e da necessidade de se conhecer detalhadamente sua estrutura de custos e, conseqüentemente, seus possíveis prejuízos com alguns produtos fabricados.

Conforme já descrito, a implementação do sistema ABC foi atribuída a um grupo de 2 consultores externos, por um período estipulado de, aproximadamente 6 meses.

Com relação ao investimento do projecto (terceira questão), verificou-se que não foi elaborado um orçamento contemplando os desembolsos e os benefícios futuros gerados com esse novo sistema de custeio.

Diante do exposto, pode-se dizer que a relação custo/benefício (quarta questão) foi analisada de maneira bastante subjectiva pelos gestores da empresa.

No tocante às etapas realizadas para implementar o sistema ABC na Empresa Alfa, pode-se dizer que foram baseadas naquelas apresentadas por Kaplan e Cooper (1998) – secção 2.3. Primeiramente, foram estudados os processos de negócio da empresa e, posteriormente, foram determinadas as actividades que os compõem.

Para tanto, os consultores externos, por meio de entrevistas semi-estruturadas e não-estruturadas, recolheram dados durante um amplo período de tempo com os principais funcionários de cada departamento destacados na Figura 2. Por conseguinte, os consultores externos determinaram um total de 19 actividades na Empresa Alfa, sendo 8 actividades primárias e 11 secundárias.

A segunda etapa para implementar o sistema ABC, o levantamento dos recursos consumidos nos processos, foi realizada com o auxílio de relatórios provenientes do sistema SGP e com os dados recolhidos nas entrevistas. Ademais, a pesquisa documental também foi desenvolvida nessa etapa, basicamente, para levantar dados financeiros, notadamente os relacionados a custos. Já a procura e a identificação dos recursos às actividades que os consomem foram realizados, assim como a identificação dos processos e das actividades, por meio das entrevistas semi-estruturadas e não-estruturadas realizadas com os principais funcionários de cada sector.

O relacionamento das actividades aos objectos de custos ocorreu com o auxílio dos direccionadores de custos determinados pelos consultores. Os direccionadores de custos, assim como os direccionadores de recursos, foram identificados pelos consultores externos com base nas técnicas de recolha de dados já destacadas neste trabalho. Por fim, o cálculo dos custos dos produtos e clientes da Empresa Alfa foi elaborado com base nos dados recolhidos e nos trabalhos desenvolvidos nas etapas anteriores, por meio de folhas do Excel.

Assim, para o desenvolvimento e a operacionalidade do sistema ABC na Empresa Alfa, os consultores externos utilizaram basicamente folhas do Excel. Estas folhas são “alimentadas” e actualizadas por meio de dados provenientes do sistema Mastermaq, além de diversos relatórios originários do sistema SGP. Estes relatórios são essenciais para se obter as informações referentes aos cálculos dos custos relacionados às actividades e aos objectos de custos. Salienta-se que foram propostas aos gestores diversas alterações no sistema SGP, assim como a integração dos dados oriundos dos departamentos de Recursos Humanos e Contabilidade neste sistema, a fim de otimizar a sistematização do sistema ABC.

Entretanto, os pedidos dos consultores não foram atendidos.

### **3.5 Dificuldades identificadas:**

#### **3.5.1. na implementação do sistema ABC na empresa Alfa**

Conforme relatado na secção 3.1 deste trabalho, a primeira dificuldade encontrada para a implementação do sistema ABC na Empresa Alfa foi a limitada comunicação entre a equipa de consultores externos e os funcionários da empresa. Os gestores

requisitaram aos consultores que mantivessem sigilo absoluto sobre o projecto, pois, na opinião deles, a comunicação sobre o novo sistema de custeio acarretaria relutância dos empregados.

Os gestores também acreditavam que os funcionários, temendo que o referido sistema os prejudicasse, não transmitiriam adequadamente os dados e as informações sobre os gastos realizados por cada departamento. Apesar dessa opinião, o que realmente ocorreu foi a aversão dos funcionários na transmissão de diversos dados e informações essenciais à operacionalidade do sistema ABC, essencialmente pela falta de confiança nos consultores externos e pela ausência de autorização dos gestores.

Em diversos momentos, essa comunicação limitada com os funcionários da Empresa Alfa acarretou a ausência de atendimento a inúmeras solicitações requeridas pelos consultores. Pode-se dizer que, caso houvesse maior participação, envolvimento e auxílio dos funcionários da Empresa Alfa no processo de implementação do sistema ABC, possivelmente a primeira dificuldade seria atenuada. Isso provavelmente possibilitaria a transferência do conhecimento do referido sistema para os funcionários, permitindo, assim, a gestão do sistema ABC após sua efectiva operacionalidade.

O suporte restrito proveniente da alta gerência também foi outro empecilho na implementação do referido sistema, uma vez que, usualmente, os gestores não forneciam a atenção necessária requisitada pelos consultores. Isso ocorria em decorrência de os gestores se dedicarem quase integralmente ao chão-de-fábrica e aos demais processos operacionais e administrativos. Nesse sentido, em diversas reuniões, os gestores não compareciam para acompanhar e avaliar os trabalhos desenvolvidos pelos consultores externos sobre o sistema ABC.

Outro factor de limitação importante a ser realçado foi a escassez de recursos disponibilizados aos consultores, como infra-estrutura física adequada para a realização dos trabalhos na empresa. Ademais, percebeu-se que algumas alterações propostas pelos consultores, conforme relatado anteriormente, principalmente as relacionadas ao sistema SGP, não foram aceitas, principalmente em virtude das decisões tomadas pelo director da empresa. Ele alegou carência de recursos financeiros para tais alterações, além de ressaltar sua aversão a mudanças, uma vez que afectaria o tradicional processo produtivo na empresa.

Além disso, houve uma substancial falta de confiança por parte dos gestores em alguns relatórios preliminares emitidos pelo sistema ABC. Neste caso, na etapa final de implementação (cálculo dos objectos de custos), os gestores julgavam que os produtos estavam subcusteados pelo sistema supracitado.

A ausência de um SI robusto também foi outro obstáculo na implementação do sistema ABC. Como o volume de dados para a operacionalidade desse sistema é substancial, a existência de um SI que contivesse um banco de dados com maior capacidade de registo, armazenamento, processamento e elaboração dos cálculos de forma tempestiva, poderia diminuir o tempo de implementação do sistema ABC.

Provavelmente, tal fato facilitaria a geração de diversos relatórios fundamentais para auxiliar o processo de tomada de decisão dos gestores.

Salienta-se mais uma vez que todo o processo de operacionalização do sistema ABC foi realizado com base em folhas do Excel que, de maneira geral, apesar de ser um sistema flexível e de baixo custo para as empresas, é limitado no que tange, principalmente, ao uso de grande volume de dados e fórmulas.

Ainda, devido a ausência de diversos relatórios no sistema SGP necessários para “alimentar” o sistema ABC, os consultores requisitavam constantemente ao sector de Informática a personalização de vários relatórios. Estes relatórios dificilmente eram exportados para as folhas do Excel, por sua incompatibilidade. Destaca-se que este fato dificultou ainda mais a sistematização tempestiva do grande volume de dados a serem registados e a elaboração dos cálculos para se apurarem os custos das actividades e dos objectos de custos.

Neste contexto, outra dificuldade verificada na implementação do sistema ABC na Empresa Alfa relacionou-se aos dados recolhidos provenientes de controlos internos ineficazes. Notadamente, os controlos internos relacionados ao Administrador não geravam resultados eficazes, uma vez que as requisições em documentos formais, tanto dos materiais directos (chapas de alumínio, chapas de aço, bobinas de aço, arame, dentre outros) quanto dos materiais indirectos (eléctrodos, óleos lubrificantes, lápis, caneta, borracha, dentre outros), não eram executadas de maneira satisfatória. Nesse sentido, o registo do consumo de tais materiais, no sistema SGP ou nas folhas de Excel, ficava prejudicado, pela limitada confiança e rigorosidade dos dados registados.

Assim, principalmente os custos dos materiais indirectos não foram imputados da melhor forma possível nas actividades determinadas pelos consultores.

Nesse sentido, foi identificado por meio da observação participante, alguns dados não-financeiros referentes às tarefas desempenhadas no chão-de-fábrica, tal como o tempo dispendido para se fabricar um determinado produto, disponíveis no sistema SGP, não reflectiam a realidade operacional da empresa. Isso ocorria essencialmente em decorrência da ausência de um controle efectivo dos registos dos tempos de trabalho, pelos responsáveis pelos processos desenvolvidos no chão-de-fábrica.

Demais dados, tais como a quantidade de produtos e materiais desperdiçados e/ou não aproveitáveis, e o custo histórico dos equipamentos utilizados, tanto na área operacional quanto na área administrativa, também foram bastante difíceis de obter. Neste último caso, os consultores realizaram diversas estimativas da vida útil e dos valores residuais dos equipamentos, a fim de calcular os custos com depreciação.

Diante do exposto, a fim de apresentar a síntese das dificuldades identificadas na Empresa Alfa para se implementar o sistema ABC, elaborou-se o Quadro 2.

<b><i>DIFICULDADES IDENTIFICADAS NA PESQUISA PARA SE IMPLEMENTAR O SISTEMA ABC</i></b>	<b><i>SÍNTESE DOS RESULTADOS APRESENTADOS</i></b>
Comunicação limitada entre a equipa de implementação do sistema e os funcionários da empresa	Falta de confiança nos consultores externos; Ausência de autorização dos gestores; Falta de atendimento a inúmeras solicitações.
Suporte restrito da alta gerência	Pouca atenção disponibilizada aos consultores; Ausência em diversas reuniões; Falta de confiança em alguns relatórios preliminares do sistema ABC sobre o cálculo dos produtos.
Ausência de um Sistema de Informações robusto	Ausência de um banco de dados com maior capacidade de registo e elaboração dos cálculos; Sistema ABC baseado em folhas do <i>Excel</i> ; Necessidade de personalização de diversos relatórios.
Dados provenientes de controlos internos ineficazes	Ineficácia do controle interno do Administrador; Alguns dados financeiros e não-financeiros sem rigor; Inexistência de dados financeiros sobre os equipamentos utilizados nas áreas operacional e administ.

**Quadro 2: Síntese das dificuldades identificadas para se implementar o sistema ABC na Empresa Alfa**

Fonte: Elaborado pelo autor

### **3.5.2. na elaboração do trabalho de pesquisa**

Diversas dificuldades foram aparecendo durante a concepção empírica deste trabalho, nomeadamente, pelo facto da pesquisa apresentada neste trabalho, incidir sobre um estudo de caso desenvolvida numa empresa localizada na cidade do Porto Novo, em Santo Antão, concelho este, com um tecido empresarial pouco diversificado, o que determinou e limitou a escolha da empresa em estudo.

A pesquisa documental foi realizada, tomando por base alguns documentos (relatórios e pareceres de consultores), em meio electrónico e em papel, disponibilizados pela empresa. A observação participante fez-se com base em conversas mantidas com o gerente e com os empregados, confrontando-os com factos recolhidos e observados dos principais acontecimentos durante o processo de implementação do sistema ABC na empresa estudada.

Deparou-se também com dificuldades, relacionadas com a bibliografia, primeiramente porque Porto Novo é um concelho desprovido de bibliotecas que relatam assuntos técnicos, por outro lado, para suprir esta carência didáctica, recorreu-se a compra de livros que visava o tema no estrangeiro, pesquisas dos mesmos feitos na Internet, deslocações (quinzenais) para S. Vicente, o que acabou por aumentar os custos da realização do trabalho. Ainda, em termos da bibliografia, deparei muito com o estrangeirismo, (nomeadamente com o Português do Brasil), na medida que, quase todos os livros consultados versavam temas escritos por autores Brasileiros e Ingleses, o que pode representar e/ou justificar o emprego de palavras brasileiras no trabalho.

Outra limitação, não menos importante, tem a ver com o tempo dispendido para se ocupar do trabalho, pelo facto de ser Professor, com uma carga lectiva de 22 horas semanais distribuída por dois períodos (manhã e tarde) e, ainda, acumular as mesmas funções numa escola privada (nocturno).

## CAPÍTULO IV - CONCLUSÕES

Diante de uma crescente competitividade, tanto para as empresas de manufactura quanto para as empresas de serviços, informações precisas e relevantes de custos são recolhidos cada vez mais pelos gestores para auxiliá-los no processo de decisão. Neste contexto, conforme observado na literatura, o sistema ABC se apresenta como um sistema de custeio que mensura com maior exactidão os custos das actividades, dos produtos/serviços e dos clientes, subsidiando relevantemente o processo de tomada de decisão. Desse modo, parece ser de grande valia a realização de estudos mais aprofundados sobre o seu processo de implementação, principalmente sobre as dificuldades relacionadas a esse processo.

Durante a pesquisa, cujos resultados são apresentados neste trabalho, foram identificadas diversas dificuldades na implementação do sistema ABC na empresa estudada. A primeira dificuldade observada foi a limitada comunicação entre os consultores externos responsáveis pela implementação do sistema ABC e os funcionários da empresa, no tocante às informações essenciais para se implementar o novo sistema.

Conclui-se que esse facto impossibilitou que os consultores explicassem aos funcionários da Empresa Alfa sobre os benefícios a serem gerados à organização pelo sistema ABC. Esta constatação corrobora os resultados apresentados por Cooper et al. (1992); Caso houvesse a participação, o envolvimento e o auxílio dos funcionários da Empresa Alfa no processo de implementação do sistema ABC, possivelmente as dificuldades para a sua implementação seriam reduzidas, permitindo a compreensão do referido sistema por parte dos funcionários.

Ademais, a insuficiência de suporte proveniente da alta gerência também foi outro empecilho para a implementação do sistema ABC, uma vez que usualmente os gestores não forneciam atenção necessária aos consultores. Neste caso, em diversas reuniões, por exemplo, os gestores não compareciam para acompanhar e analisar os trabalhos desenvolvidos pelos consultores. Nos resultados apresentados na pesquisa de Filho e Quelhas (2003), tal facto também foi apresentado. Além disso, a falta de confiança por

parte dos gestores em alguns relatórios preliminares emitidos pelo sistema ABC também dificultou o processo de implementação de tal sistema.

A ausência de um SI robusto foi outra dificuldade observada na implementação do sistema ABC. Pela ausência de vários relatórios emitidos no sistema SGP necessários para “alimentar” o sistema ABC, em vários momentos, os consultores requisitavam ao sector de Informática os custos de diversos relatórios. Salienta-se que estes relatórios dificilmente eram exportados para as folhas do Excel, por sua incompatibilidade. Pode-se inferir que esses factos dificultaram a sistematização tempestiva do grande volume de dados a serem registados e a elaboração dos cálculos para se apurarem os custos.

Os dados recolhidos, assim como ressaltado por Filho e Quelhas (2003), foi outro empecilho verificado para a implementação do sistema ABC, notadamente em virtude da ineficácia dos controles internos relacionados ao sector de Administração. Neste sector, o registo do consumo dos materiais directos e indirectos, fundamentais para a apuramento dos custos dos produtos, não era realizado com a eficácia necessária para gerar as informações demandadas pelos consultores responsáveis pela implementação do sistema ABC na empresa Alfa. Ademais, outras informações financeiras e não-financeiras tiveram que ser estimadas, devido à habitual dificuldade de sua obtenção junto a outros departamentos da Empresa estudada.

Tais dificuldades, conforme apresentado, são ratificadas pelos resultados observados na literatura, principalmente em artigos académicos elaborados no exterior. Dessa forma, o objectivo geral deste trabalho foi alcançado com a apresentação dos resultados, notadamente aqueles relacionados à identificação das 4 dificuldades para a implementação do sistema ABC (comunicação limitada entre a equipa de implementação do sistema e os funcionários da empresa, suporte restrito da alta gerência, ausência de um SI robusto e dados recolhidos provenientes de controles internos ineficazes). Os objectivos específicos, por sua vez, também foram alcançados tendo em vista o que foi apresentado nas secções 2.1, 2.2, 2.3, 3.1, 3.2, 3.3 e 3.4 deste trabalho.

Acredita-se que os resultados apresentados neste estudo contribuem relevantemente para a temática da implementação do sistema ABC, notadamente em EPEs, ainda incipiente no nosso país. Para EPEs que contenham uma gestão e uma

infra-estrutura em geral similar à empresa estudada neste trabalho, algumas soluções poderiam atenuar as dificuldades no processo de implementação do sistema ABC, tais como maior suporte da alta gerência, melhoria nos controles internos e otimização da comunicabilidade entre a equipa de implementação do sistema de custeio e os funcionários da empresa.

Ressalta-se que a pesquisa realizada apresenta algumas limitações que devem ser destacadas, como o facto de ser um estudo de caso único e ter sido realizada em uma empresa de cunho familiar. Tais aspectos parecem impedir a generalização dos resultados obtidos em uma abordagem indutiva. Verificou-se também, com esta pesquisa que, os gestores das empresas adoptam o ABC apenas pelas suas vantagens, sem considerar suas dificuldades de implementação não descritas em livros, textos e artigos académicos e cuja omissão possa induzir os estudantes e, essencialmente, os gestores.

Por outro lado, as informações aqui produzidas, servem de base para que os gestores das empresas e a comunidade académica possam tomar, com maior eficácia e eficiência, diversas decisões fundamentais, tais como, as relacionadas com a implementação do sistema ABC.

Porém, novas pesquisas poderiam abordar este tema em um número maior de empresas, especialmente por outros colegas que prossigam os mesmos fins académicos que este trabalho requer, no sentido de ratificar ou não os resultados obtidos nesta pesquisa.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ✓ ARMSTRONG, P. The costs of activity-based management. *Accounting, Organizations and Society*, v. 27 {I-2}: 99-120, 2002.
- ✓ ATKINSON, A. A. et al. *Contabilidade gerencial*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- ✓ BARDIN, L. *Análise de conteúdo*. Lisboa: Edições 70, 2002.
- ✓ BERTO, A. R. *Estimação de custos da actividade de importação: estudos de casos em empresas do Estado do Paraná*. 2004. 265 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Estadual de Londrina, Londrina, 2004.
- ✓ BEZERRA, F. A.; SILVEIRA NETO, M. P. Aspectos relacionados à implementação de sistemas de custeio baseados em actividades. In: X Congresso Brasileiro de Custos, 2003, Guarapari. Anais... Guarapari, 2003. CD-ROM.
- ✓ BOISVERT, H. *Contabilidade por actividades: práticas avançadas*. São Paulo: Atlas, 1999.
- ✓ BRIMSON, J. A. *Contabilidade por actividades: uma abordagem de custeio baseado em actividades*. São Paulo: Atlas, 1996.
- ✓ CAMPOS, R. L. *O capital intelectual e o processo de estimação de custos e formação de preços em empresas de produção por encomenda*. 2003. 152 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2003.
- ✓ CASSEL, C.; SYMON, G. Qualitative Research in Work Contexts. In: CASSEL, C.;
- ✓ COGAN, S. *Activity-Based costing (ABC): a poderosa estratégia empresarial*. 2. ed. São Paulo: Pioneira, 1995.
- ✓ COKINS, G.; HICKS, D. Where does the ABC fit amongst the clutter of managerial accounting? *Cost Management*, v.21, n.2, mar-abr, p. 21-28, 2007.
- ✓ COOPER, R. et al. *Implementing activity-based cost management*. Montvale, NJ: Institute of Management Accountants, 1992.
- ✓ FILHO, N. A.; QUELHAS, O. L. G. Critérios para aplicação de ABC (Activity Based Costing) na indústria naval. *Revista Produção*, v.13, n.1, 2003.

- ✓ FONTANA, A.; FREY, J. H. The interview: from neutral stance to political involvement. In: DENZIN, N. K.; LINCOLN, Y. S. The Sage Handbook of Qualitative Research. 3. ed. California: Sage Publications Inc., 2005, p. 701-703.
- ✓ GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W. Contabilidade gerencial. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.
- ✓ KAPLAN, R. S.; COOPER, R. Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo. São Paulo: Futura, 1998.
- ✓ MEGLIORINI, E. Análise crítica dos conceitos de mensuração utilizados por empresas brasileiras produtoras de bens de produção por encomenda. 2003. 216 f. Tese (Doutorado em Contabilidade e Controle) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2003.
- ✓ MINTZBERG, H. Criando organizações eficazes: estruturas em cinco configurações. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- ✓ NAIR, M. Helping ensure successful implementations of activity-based management. Journal of Corporate Accounting & Finance, v.13, n.2, p. 73-86, 2002.
- ✓ TEDLOCK, B. The observation of participation and the emergence of public ethnography. In: DENZIN, N. K.; LINCOLN, Y. S. The Sage Handbook of Qualitative Research. 3. ed. California: Sage Publications Inc., 2005, p. 474-475.
- ✓ YIN, R. K. Estudo de caso: planejamento e métodos. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.