

**A DIVULGAÇÃO E UTILIZAÇÃO DAS ABORDAGENS POR
ATIVIDADES EM PORTUGAL**

Paula Cristina Rodrigues Alves

Dissertação submetida como requisito parcial para obtenção do grau de
Mestre em Contabilidade

Orientador:

Prof.^a Doutora Maria João Cardoso Vieira Machado, Prof.^a Auxiliar, ISCTE Business
School, Departamento de Contabilidade

abril 2014

Resumo

O objetivo do presente estudo é contribuir para o conhecimento dos métodos de valoração dos produtos/serviços utilizados nas empresas portuguesas. Os objetivos mais específicos são analisar a taxa de conhecimento e utilização das abordagens por atividades, identificar os fatores que levam à sua utilização, identificar se existem associações entre as características dos responsáveis financeiros e o seu conhecimento das abordagens por atividades, e se existem associações entre as características das empresas e os métodos de valoração utilizados. O inquérito foi realizado aos responsáveis financeiros das 500 maiores e melhores empresas nacionais.

Os resultados obtidos na presente investigação sugerem que a maioria das empresas portuguesas conhece pelo menos uma das abordagens por atividades, o ABC. Encontrou-se ainda associação entre o seu conhecimento e as características dos responsáveis financeiros, que compreendem a idade, o género e a formação académica. No que se refere à utilização das abordagens por atividades, a grande maioria das empresas não utiliza nem o ABC, nem o TDABC devido á falta de interesse na sua adoção, elevados custos associados à implementação deste método e a publicidade negativa sobre o método. As poucas empresas que adotam o ABC têm por necessidade a obtenção de informação relevante e precisa sobre os custos reais de cada produto ou serviço e a necessidade de tornar os processos mais eficientes e eficazes. Por último, encontrou-se também a associação entre os métodos de valoração utilizados e as características das empresas, setor de atividade, forma jurídica e a detenção do capital.

Palavras-Chave: Abordagem por atividades; ABC; TDABC; Métodos de valoração de produtos/serviços

Classificação JEL: M4, M41

Abstract

The aim of this study is to contribute to the knowledge of the valuation methods of products/services used in Portuguese firms. The more specific objectives are to analyze the knowledge rate and use of the approaches by activities, identifying the factors that lead to their use, to identify whether there are associations between the characteristics of financial responsibility and his knowledge of the approaches by activities, and if there are associations between business characteristics and valuation methods used. The survey was conducted among financial officers of the 500 largest and best national companies.

The results obtained in this study suggest that most Portuguese companies know at least one of the approaches by activities, ABC. There is also an association between their knowledge and the characteristics of responsible financial, comprising age, gender and educational background. Regarding the use of approaches for activities, the vast majority of companies do not use neither the ABC nor the TDABC due to lack of interest in their adoption, high costs associated with implementation and the negative publicity about the method. The few companies adopting the ABC have the need to obtain relevant and accurate information about the actual costs of each product or service and the need to make them more efficient and effective processes. Finally, we also found an association between the valuation methods used and the characteristics of firms, sector of activity, legal form and the shareholding.

Keywords: Approaches by activities; ABC; TDABC; Valuation methods products/services

JEL classification system: M4, M41

Agradecimentos

Gostaria de agradecer à minha orientadora Maria João Machado, que me apoiou e aconselhou durante a realização da dissertação, com a sua experiência e conhecimentos permitiu a realização da tese e a sua conclusão.

Quero também agradecer ao meu namorado pelo seu apoio e compreensão no decorrer da realização da dissertação, bem como aos meus pais e irmã que estiveram sempre ao meu lado e ajudaram a ultrapassar as fases mais difíceis.

Por último, agradecer também aos intervenientes deste estudo, através das suas respostas aos inquéritos elaborados, de forma a poder desenvolver e concluir a dissertação.

Índice

Resumo	I
Abstract.....	II
Agradecimentos	III
Índice	IV
Índice de Tabelas	V
Índice de Gráficos.....	VI
1. Introdução.....	1
2. Revisão de Literatura	2
2.1. Enquadramento.....	2
2.2. Valoração Produtos através dos Coeficientes de Imputação	3
2.3. Método das Secções Homogéneas.....	5
2.4. Abordagem por Atividades.....	6
2.4.1. ABC	6
2.4.1.1. Descrição do ABC.....	6
2.4.1.2. Implementação do ABC	9
2.4.1.3. Vantagens	10
2.4.1.4. Taxas de Utilização	11
2.4.1.5. Críticas	14
2.4.2. ABM	15
2.4.3. TDABC	16
3. Metodologia	16
4. Estudo Empírico.....	22
5. Conclusão	37
6. Bibliografia.....	41
7. Anexos.....	45

Anexo 1 - Inquérito	45
---------------------------	----

Índice de Tabelas

Tabela 1 Taxas de utilização	14
Tabela 2 Conhecimento da abordagem por atividades dos responsáveis financeiros	22
Tabela 3 Conhecimento da abordagem por atividade segundo género do responsável financeiro	23
Tabela 4 Conhecimento da abordagem por atividade segundo a idade do responsável financeiro	23
Tabela 5 Conhecimento da abordagem por atividade segundo a formação do responsável financeiro	24
Tabela 6 Método de Valoração de produtos/serviços utilizados	26
Tabela 7 Fatores associados à não utilização do ABC	27
Tabela 8 Reflexão sobre a possível utilização do ABC	27
Tabela 9 Fatores associados à utilização do ABC	28
Tabela 10 Dificuldades inerentes à utilização do ABC	28
Tabela 11 Vantagens inerentes à utilização do ABC	29
Tabela 12 Método de valoração de produtos/serviços utilizado segundo o setor de atividade da empresa	29
Tabela 13 Método de valoração de produtos/serviços utilizado segundo a forma jurídica da empresa	31
Tabela 14 Método de valoração de produtos/serviços utilizado segundo a detenção de capital da empresa	32
Tabela 15 Método de valoração de produtos/serviços utilizado segundo o género do diretor financeiro	34
Tabela 16 Método de valoração de produtos/serviços utilizado segundo a idade do diretor financeiro	35
Tabela 17 Método de valoração de produtos/serviços utilizado segundo a formação académica do diretor financeiro	36

Índice de Gráficos

Gráfico 1 Conhecimento das abordagens segundo o género dos diretores financeiros..	23
Gráfico 2 Conhecimento da abordagem por atividade segundo a idade do responsável financeiro.....	24
Gráfico 3 Conhecimento da abordagem por atividade segundo a formação do responsável financeiro	25
Gráfico 4 Método de valoração de produtos/serviços utilizado segundo o setor de atividade da empresa	30
Gráfico 5 Método de valoração de produtos/serviços utilizado segundo a forma jurídica da empresa	31
Gráfico 6 Método de valoração de produtos/serviços utilizado segundo a detenção de capital da empresa	33
Gráfico 7 Método de valoração de produtos/serviços utilizado segundo o género do diretor financeiro	34
Gráfico 8 Método de valoração de produtos/serviços utilizado segundo a idade do diretor financeiro	36
Gráfico 9 Método de valoração de produtos/serviços utilizado segundo a formação académica do diretor financeiro	37

1. Introdução

Esta investigação tem como principal objetivo contribuir de forma a aumentar conhecimento dos métodos de custeio utilizados nas empresas portuguesas. Desta forma, é necessário compreender quais os métodos de custeio utilizados nas empresas portuguesas, especificamente (1) analisar a taxa de conhecimento da abordagem por atividades e identificar se existem associações entre as dos responsáveis financeiros e o seu conhecimento da abordagem de atividades; (2) analisar a taxa de utilização da abordagem por atividades e identificar os fatores associados à decisão sobre a sua utilização; (3) analisar se existem associações entre as características das empresas e os métodos utilizados na valoração de produtos/serviços.

Estes objetivos surgiram pois ao longo das últimas décadas registaram-se grandes mudanças económicas e sociais, desencadeadas pela competição a uma escala global e pelos avanços tecnológicos. E segundo Kaplan, (1988) estas novas exigências levaram à necessidade de se obter informação mais relevante, isto é, informação mais precisa e mais realista dos custos e da performance das atividades, dos processos, dos serviços e dos clientes

E para isso é necessário que as organizações, independentemente do método de contabilidade de gestão que utilizem, tenham determinadas preocupações como encontrar a melhor forma de alocar os custos e de existir bem explícita a relação causa-efeito; alocar os custos indiretos de forma precisa, de forma que a informação seja atempada e que esta informação possa melhorar as tomadas de decisão a nível financeiro, operacional e estratégico (Kallunki e Silvola, 2008; Stratton, *et al.*, 2009).

Desta necessidade surgiu a questão de quais os fatores de que levam as empresas optarem ou não por adotarem o ABC. Apesar de existirem de diversos estudos sobre o método ABC, em Portugal ainda existem poucos estudos desenvolvidos, sobre quais os métodos de valoração de produtos/serviços utilizados e as razões de não adotarem o ABC. E como a divulgação da informação proveniente da contabilidade de gestão não é obrigatória existe a necessidade de obter informação atualizada sobre as práticas de contabilidade de gestão, em especial dos métodos de valoração de produtos/serviços a ser utilizados pelas organizações.

O universo em análise é formado pelas 500 maiores e melhores empresas nacionais, da revista Exame Edição Especial 500 maiores e melhores empresas 2013, 24ª Edição. O método de recolha de dados escolhido foi o inquérito. Estes inquéritos foram realizados numa plataforma online, *surveymonkey*, e enviados por email para o Responsável Financeiro de cada uma das 500 empresas.

O processo de recolha de dados incidiu apenas sobre 300 empresas com endereço electrónico válido na sua página de internet, tendo-se desenvolvido em duas fases. A primeira começou em meados de outubro de 2013, na primeira fase foram respondidos 35 inquéritos, a segunda fase iniciou-se em dezembro de 2013, e em janeiro aumenta para 71 respostas aos inquéritos, tendo-se obtido uma taxa de resposta de 20%. Em todas as fases foram enviados um email em que no corpo do texto apresentava um breve explicação do tema e qual o objetivo da dissertação, e ainda uma carta de apresentação em anexo com o link do questionário online.

2. Revisão de Literatura

2.1. Enquadramento

Desde os meados do ano 1970 registaram-se grandes mudanças económicas e sociais, desencadeadas pela competição a uma escala global e pelos avanços tecnológicos, e que levaram a notáveis inovações no uso de informação financeira e não financeira nas organizações. As novas exigências levaram à necessidade de se obter informação mais relevante, isto é, informação mais precisa e mais *realista* dos custos e da performance das atividades, dos processos, dos serviços e dos clientes (Kaplan, 1988).

Segundo Searcy e Roberts (2007) as organizações precisam de se concentrar em aspetos fundamentais como: incluir todos os dados relevantes; assegurar que os métodos contabilísticos sejam atualizados frequentemente e de preferência, automaticamente; fornecer ferramentas analíticas adequadas e relatórios flexíveis e facultar um interface bem estruturado.

Enquanto Kaplan (1988) defende que as organizações precisam de métodos de valoração de produtos para executar três funções: valoração dos inventários e cálculo dos custos necessários no reporte financeiro; estimar os custos das atividades, produtos, serviços e clientes e fornecer o feedback dos fatores económicos sobre a eficiência e

eficácia dos processos aos gestores e colaboradores da organização. A primeira função está relacionada com o meio externo da organização, devido à necessidade de informar os interessados da organização, investidores, credores, reguladores, autoridade tributária, etc. Enquanto a segunda e terceira funções têm em atenção o meio interno da organização, pois existe a necessidade dos gestores terem informação para compreender os aspetos económicos relacionados com as operações e processos da organização. Com o aumento da competitividade a uma escala global, os interessados na organização exigem que as empresas forneçam informação mais precisa sobre os custos dos processos e dos produtos e dos clientes, e tal não acontece com a utilização dos métodos de valoração de produtos de base única e múltipla e o método secção homogénea (Cooper, 1987a; Kaplan e Cooper, 1998).

Em suma, as preocupações das organizações sobre os métodos de valoração de produtos, independentemente do método de contabilidade de gestão que utilizem, são: encontrar a melhor forma de alocar os custos e se a alocação de custos reflete a forma como os recursos são utilizados (relação causa-efeito); a alocação dos custos indiretos tem de ser o mais preciso possível; a informação tem de ser atempada; a atualização dos métodos contabilísticos permanente; e melhorar as tomadas de decisão a nível financeiro, operacional e estratégico. O método deve ainda fornecer informação sobre os custos/proveitos dos produtos e dos clientes das empresas (Kallunki e Silvola, 2008; Stratton, *et al.*, 2009).

2.2. Valoração Produtos através dos Coeficientes de Imputação

A imputação dos custos indiretos aos produtos pode ser feita através da imputação de base única, em que a imputação dos custos indiretos aos produtos é repartida através de uma única base de imputação escolhida pela empresa (Pereira e Franco, 2001).

As bases de repartição mais utilizadas são valor e quantidade de mão-de-obra direta, quantidade e valor de matérias-primas consumidas, número de horas de trabalho das máquinas e o número de unidades produzidas (Caiado, 2003).

A base única de imputação escolhida é a que possui a maior correlação com os custos indiretos. Porém, existe uma grande dificuldade em escolher uma única base de imputação que traduza uma relação de causa efeito. Então para resolver este problema é

necessário utilizar o coeficiente de imputação de base múltipla, em que os custos indiretos são divididos em grupos homogêneos, e para cada grupo adota-se uma base de imputação que mais se adequa. A utilização da base múltipla permite o cálculo mais rigoroso dos custos dos produtos em relação à utilização da base única (Caiado, 2003; Pereira e Franco, 2001).

Apesar de referir anteriormente que a imputação de base múltipla é melhor que o de base única, ambos são alvos de inúmeras críticas, especialmente de Cooper (1987a;1987b; 1988a) e Cooper e Kaplan (1988a).

Ainda que Cooper (1987a e 1987b) refira que a utilização de bases de imputação múltiplas e da utilização de novas bases de imputação, para além da mão-de-obra direta tenha melhorado a repartição dos custos indiretos pelos produtos, estas continuam a distorcer os custos dos produtos, pois a imputação de custos indiretos é fortemente influenciada pelo volume de produção de cada produto. Esta suposição de que existe uma relação direta entre o volume de produção e os custos indiretos imputados, não é verdadeira. Apesar de se verificar casos em que as atividades estão relacionadas com o volume, há imensos em que os custos variam com a complexidade e diversidade dos produtos, e não com o volume de produção (Cooper, 1988a).

Cooper (1987b) demonstra, através de exemplos, que a utilização de uma única base de imputação não permite repartir os custos indiretos de forma correta, pois não traduz uma relação causa-efeito com os fatores que provocam a existência dos custos. Cooper (1988a) comprova mais uma vez através de exemplos, que os produtos que são produzidos em maior volume, são os que consomem mais bases de imputação relacionadas com matérias-primas (diretas), mão-de-obra direta, ou com outros fatores.

Porém, no decorrer dos processos de produção existem custos que têm origem nos tempos de preparação das máquinas, números de *setups* e de ordens, e que nada têm a ver com o volume de produção. Sendo assim, utilizar os coeficientes de imputação para a valoração dos custos dos produtos, provoca a distorção desse mesmos custos (Cooper, 1988a).

Segundo Cooper e Kaplan (1988a) aquando da valoração dos produtos através de imputação de base múltiplas, se as bases escolhidas estão relacionadas apenas com o

volume de produção, os produtos produzidos em grande quantidade são sobrevalorizados, enquanto os que são produzidos em menores quantidades são subvalorizados. O resultado, desta imputação de custos indiretos, é que os produtos que são produzidos em menor volume são reconhecidos como os mais rentáveis, e os que são produzidos em grande volume são menos rentáveis, fazendo com que os gestores tomem más decisões devido à distorção dos custos calculados.

2.3. Método das Secções Homogéneas

Segundo Franco, *et al* (2005) existe a necessidade de identificar, simultaneamente, os custos por natureza, por função, pelos diferentes objetos de custeio e pela estrutura organizativa. Esta informação é essencial para a gestão das empresas.

Franco, *et al.*, (2005) defende que é relevante conhecer os custos da estrutura organizativa, pois existe a necessidade de controlar os custos e compará-los entre atividades. Mas também de organizar informação de modo a dar resposta às necessidades da empresa.

O método das secções homogéneas é dividido por secções, às quais se determinam os custos de funcionamento, e posteriormente a sua imputação aos objetos de custeio. A criação das secções deve acompanhar a estrutura da empresa e tem de ter em consideração as suas necessidades. As secções devem seguir três princípios: existência de um responsável; cada secção corresponde a um conjunto de tarefas homogéneas e deve ter uma e só uma unidade de medida, à qual chamamos unidade de obra, e que deve ser expressa em unidades físicas (horas homem, horas máquina, toneladas, etc.) (Franco, *et al.*, 2005).

Se as atividades estiverem diretamente relacionadas com produtos ou serviços, designam-se como secções principais, todas as outras são secções auxiliares. Os custos destas secções auxiliares têm ser distribuídos pelas secções principais, antes do apuramento do custo dos produtos. Neste método a valoração dos produtos segue a seguinte estrutura: primeiro regista-se o consumo dos gastos por natureza em cada secção. De seguida, o custo das secções auxiliares é repartido pelas secções principais, que beneficiam da sua atividade – reembolsos. E por último a valoração dos produtos, que está dividido em duas componentes os custos diretos e os custos indiretos, em que

os custos indiretos são imputados através das secções principais, e depois os seus custos são transferidos para os produtos que beneficiem da sua atividade (Machado, 2009b).

Segundo Machado (2009b), comparando o método das secções homogéneas e o coeficiente de imputação, o primeiro distingue-se pelo apuramento mais rigoroso de cada produto, através da utilização da unidade de obra de cada secção efetivamente usada por cada um dos produtos, melhorando a relação causa efeito entre os produtos e os seus custos indiretos.

Para Cooper (1987a) os métodos de valoração de produtos, anteriormente especificados falharam no reporte dos custos por duas razões: os métodos estão desenhados para reportar a valoração dos inventários e não para calcular os custos dos produtos e os modelos utilizados não foram modificados aquando das alterações dos processos de produção. Logo, se estes métodos de valoração de produtos facilitam informação sobre os custos dos produtos e esta informação está distorcida, então os gestores vão tomar decisões erradas.

No entanto existe a mesma problemática no método das secções homogéneas e nos coeficientes de imputação, pois segundo Cooper e Kaplan (1988a) aquando da valoração dos produtos através de bases de imputação, relacionadas apenas com o volume de produção, pode não refletir o verdadeiro consumo dos recursos necessários a cada produto, levando então à situação de que os produtos produzidos em grande quantidade são sobrevalorizados, enquanto os que são produzidos em menores quantidades são subvalorizados.

2.4. Abordagem por Atividades

2.4.1. ABC

2.4.1.1. Descrição do ABC

É então que, nos meados da década de 80, surge o *Activity Based Costing* (ABC) que veio colmatar esta necessidade de melhorar os métodos de contabilidade de gestão, de forma a proporcionar informação mais precisa sobre os custos dos recursos utilizados nas organizações, bem como aumentar o controlo de gestão das empresas (Abdallah e Li, 2008).

Os gestores necessitam de informação precisa e relevante sobre os custos dos produtos e serviços, necessária para a tomada de decisão. Todas as tomadas de decisão, sejam estas sobre *designer* do produto, introdução de novos produtos, linhas de um produto ou mesmo sobre aumentar ou diminuir a oferta desses produtos no mercado, são influenciadas pelos custos e proveitos dos produtos que são obtidos através dos métodos de valoração de produtos que a organização utiliza (Cooper e Kaplan, 1988a).

Sendo assim, o ABC veio resolver a deficiência da alocação dos gastos gerais dos métodos de valoração de produtos referidos nos pontos anteriores, este novo método ABC está dividido em duas etapas. Em que as atividades consomem recursos e os objetos de custo consomem atividade (Cooper e Kaplan, 1988b).

A primeira etapa é o apuramento dos custos de suporte e os custos indiretos dos recursos utilizados, pelas atividades desenvolvidas consoante a utilização desses mesmos recursos. Para executar esta primeira etapa é necessário realizar duas operações, a primeira é a identificação das atividades, através de entrevistas aos trabalhadores, pois é através das entrevistas que são identificadas as atividades e o tempo dos trabalhadores, destinado a cada uma delas. Na segunda operação é necessário identificar quais os recursos consumidos por cada atividade, para determinar o custo total de cada atividade (Machado, 2009a). Quanto à problemática dos gastos comuns a diversas atividades, estes são imputados através dos tempos de trabalho, recolhidos anteriormente nas entrevistas aos trabalhadores.

Segue-se a segunda etapa, que é a distribuição dos custos das atividades, com base no consumo individual de cada produto - valoração dos objetos de custos (Cooper, 1988b; Cooper e Kaplan, 1988b).

A primeira operação desta etapa é identificar o *cost driver* de cada atividade, pois é através da quantidade de *cost driver* consumido pelos produtos, que se calcula o custo destes (Machado, 2009a). Na tentativa de identificar o *cost driver* mais adequado a cada atividade, Cooper (1989) defende que é necessário ter em atenção três fatores: o custo de os mensurar – pois quanto mais baixo o custo, maior é a probabilidade de o *cost driver* ser selecionado; a correlação entre *cost driver* selecionado com o consumo das atividades e o reconhecimento de que o comportamento é induzido pelo uso do *cost driver*.

Cooper (1989) sugere ainda que se criem agrupamentos de atividades, em que estas tenham unidades de medida que estejam perfeitamente correlacionadas. O objetivo está em encontrar o ponto ideal para esta agregação para que o método seja economicamente viável mas não cause excessiva distorção. A relação de peso entre estas duas forças contrárias irá determinar o nível de agregação das atividades e, como tal, o número de *cost drivers* a utilizar. Este mesmo autor explica ainda que quanto maior o número de *cost drivers*, mais rigoroso é o cálculo dos custos das atividades e posteriormente o dos produtos.

Para realizar esta operação é necessário compreender a hierarquia das atividades (Cooper e Kaplan, 1991). Existem então quatro tipos de atividades:

Atividades ao nível de unidade de produto (*unit-level*): as atividades estão relacionadas com as unidades de produto, sendo assim a origem dos custos das atividades está relacionado com as unidades produzidas ou vendidas do produto – exemplo: horas máquina;

Atividades ao nível do lote (*batch-level*): as atividades estão relacionadas com os lotes ou ordens de produção, deve-se ao facto da origem dos custos destas atividades surgirem pelo número de vezes que se altera o processo produtivo para iniciar um novo lote – exemplo: número de *setups*;

Atividades de suporte produto (*product-sustaining*): atividades de apoio ao produto cujo respetivo custo tem origem na produção de cada tipo de produto, independentemente da quantidade produzida ou vendida de cada um deles – exemplo: número de linhas de produto;

Atividades de suporte ao negócio (*facility-sustaining*): atividades de apoio geral, que segundo Cooper e Kaplan (1991) devem ser considerados custos do período – exemplo: custos de recrutamento e segurança.

Por último e de modo a concluir, como segunda etapa é necessário fazer a valoração dos objetos de custo, sejam produtos, clientes, canais de distribuição ou mercados. A valoração dos objetos de custo é feita através da soma dos seus custos diretos, no consumo de matérias diretas e dos seus custos resultantes dos *cost drivers* das atividades (Machado, 2009a).

2.4.1.2. Implementação do ABC

Cooper (1988b) defende que o ABC só deve ser implementado quando os benefícios esperados da sua adoção sejam superiores a todos os custos de conceção e implementação. Cooper (1990) sugere ainda, que antes da implementação do ABC é necessário responder de forma clara a um conjunto de questões: Deve o novo método ser integrado no método de contabilidade financeira?; Haverá necessidade de conceber formalmente o *design* do método ABC?; Quem serão responsáveis por gerir o ABC?; Quão preciso deve ser o novo método ABC?; Deve o ABC reportar informação de natureza histórica ou previsional?; Deve o *design* do novo método ABC ser simples ou complexo?.

Após a resposta a estas questões, decorre então a implementação do novo método ABC. Os três maiores objetivos para o sucesso deste projeto de implementação de um novo método ABC, segundo Cooper (1990) são: garantir que a equipa deste projeto conhece suficientemente a teoria e a prática subjacente à implementação deste método, e que permitirá à equipa desenhar de forma apropriada o plano para a implementação deste método; garantir que os gestores conhecem teoricamente o novo método ABC, de forma que estes aceitem a mudança e aproveitem a informação que o modelo fornece, permitindo a utilização dessa mesma informação para a tomada de decisão; e por último ter a certeza que a fase de *design* e a recolha de dados do projeto de implementação seja desempenhada de forma eficiente.

Kaplan e Cooper (1998) apresentam quatro etapas para a implementação do método ABC:

Etapa 1 Desenvolver o dicionário de atividades, através da identificação das atividades: no desenvolvimento do ABC, a organização identifica inicialmente as atividades executadas. Essa identificação gera um dicionário que permite o relacionamento e a definição de cada atividade executada.

Etapa 2 Determinar os custos de cada uma das atividades existentes na organização (imputar custos a cada atividade). Nesta etapa pressupõe-se que seja criado um mapa que evidencie relações de causa-efeito entre os recursos e as atividades. Para isso são utilizados *cost drivers* de recursos que associam os custos às atividades realizadas.

Etapa 3 Identificar os objetos de custos. Para Kaplan e Cooper (1998) esta etapa deve ser vista como a mais importante, dado que nesta se devem identificar os produtos, serviços e clientes;

Etapa 4 Selecionar *cost drivers* de atividades, os quais irão permitir associar os custos das atividades aos produtos, serviços e clientes da organização.

Aquando da implementação do método ABC é necessário ter em consideração diversos fatores. Os fatores técnicos a serem considerados são: o conhecimento prático da aplicação do ABC dentro de um contexto organizacional que inclui, principalmente, a identificação de um número adequado de *cost drivers*, a seleção de atividades que diz respeito aos produtos; o entendimento da existência de uma ligação entre ABC, a estratégia organizacional e os objetivos da organização; e compreender a capacidade dos métodos informáticos existentes para apoiar os métodos ABC.

Quanto aos fatores organizacionais como o suporte da gestão de topo, o ajustamento dos recursos necessário para a implementação do ABC, a formação dos colaboradores sobre a implementação do método, a dimensão da organização, as remunerações e recompensas dos empregados e por último a estrutura da organização e cultura.

Temos ainda os fatores comportamentais, tais como a participação ativa no processo de desenvolvimento e implementação de ABC e a consciencialização do comportamento dos utilizadores, e os fatores contextuais como a concorrência, a qualidade e relevância da informação de custos necessárias para a tomada de decisão dos gestores, e ainda a necessidade geral de mudança na organização (Liu e Pan, 2007; Major e Hopper, 2005).

2.4.1.3. Vantagens

Os três maiores benefícios do novo método ABC são calcular os custos dos produtos de uma forma mais precisa, aumentar a compreensão dos fatores económicos inerentes ao processo de produção, tanto na sua eficiência com na sua eficácia e por último dar imagem geral das atividades económicas realizadas pela empresa (Cooper, 1988b, 1990). Destacando-se dos métodos mais antigos, que calculam os custos dos produtos tendo em conta o volume de produção, o ABC calcula os custos dos produtos utilizando número de *setups*, número de horas máquina, número de ordens, número de

encomendas, entre outros, respeitando a hierarquia das atividades (Rivero & Emblemavåg, 2007; Cooper, 1988a, 1988b).

Outra das vantagens da informação obtida através do ABC é na gestão da cadeia logística, que permite uma melhoria da performance na cadeia de abastecimento e nas negociações entre as empresas que fazem parte da cadeia e que permite resolver diferentes causas de insuficiência na cadeia de abastecimentos. E aquando da partilha de informação dos custos, entre as partes, durante o processo de negociação permite a ambas atingir melhores resultados no negócio (Masschelein, *et al.*, 2012; Drake e Haka, 2008).

Segundo Lockhart e Taylor (2007) os fatores ambientais externos às organizações influenciam a performance corporativa das empresas, e para tal as organizações necessitam de informação sobre esses fatores e como estes influenciam o custo dos produtos. De tal forma, que o ABC permite reduzir estes custos através da redução da complexidade e para reduzir a complexidade o ABC tem de se focar no maior volume dos produtos utilizando menos recursos para cada unidade.

O ABC permite ainda eliminar grande parte da distorção no cálculo dos custos dos produtos, quando a diversidade de produtos é “média”, segundo o estudo de Schoute (2011) que defende que a diversidade de produtos leva à distorção dos custos nos métodos de valoração de produtos tradicionais.

2.4.1.4. Taxas de Utilização

Existe inúmeros estudos sobre o método ABC e a sua implementação, mas também o conhecimento dos fatores adjacentes à adoção ou não adoção do ABC, bem como das principais dificuldades da implementação e as suas vantagens.

Grande parte destes estudos tem como principal objetivo conhecer as taxas de utilização do ABC, alguns destes estudos realizados nos últimos anos estão apresentados na Tabela 1, com as respetivas taxas de utilização do ABC, bem como o universo de cada uma dos estudos e qual o método de recolha de dados. (Schoute, 2011; Stratton, *et al.*, 2009; Tomás, *et al.*, 2008; Kallunki e Silvola, 2008; Banker, *et al.*, 2008; Sartorius, *et al.*, 2007; Arsénio e Machado, 2013).

O artigo de Schoute, (2011), apresentado na Tabela 1, estuda a associação entre a diversidade dos produtos e a utilização de avançadas tecnologias de produção e adoção do ABC. No entanto os resultados empíricos foram inconclusivos no que diz respeito à relação existente entre a diversidade dos produtos e a adoção do ABC. Neste estudo o método de recolha de dados foi os questionários, realizados a 191 médias empresas do setor industrial, na Holanda. A principal conclusão deste estudo é que 10,5% das médias empresas holandesas utilizam o ABC.

No estudo de Stratton, *et al.*, (2009) a questão que se coloca é se o ABC ainda é relevante?. Deste modo foi realizado um questionário a 348 empresas industriais e de serviço de todo o mundo, de forma a perceber se o ABC ainda cria valor para empresas, numa perspetiva estratégica e operacional. Este estudo foi realizado em 2003 e 2005, e a taxa associada à utilização do ABC é de 50% e 52%, respetivamente. As conclusões a que chegam é que as empresas continuam a utilizar o ABC, pois este proporciona informação necessária para as tomadas de decisão dos gestores. O método ABC fornece ainda um grande suporte para decisões estratégicas, financeiras e operacionais, no que resulta numa melhoria na gestão das organizações, através das ferramentas fornecidas através do método ABC.

Na investigação de Tomás, *et al.*, (2008) o objeto de estudo é ABC/M, e que têm como objetivo analisar o grau de utilização do método entre as 500 maiores empresas não financeiras Portuguesas. O método de recolha de dados foi um questionário. Os resultados a que chegaram foi que 22% das grandes empresas em Portugal, adoptaram o ABC/M e que 27% ainda admite que pretende num futuro próximo vir a utilizar o ABC.

No estudo de Kallunki e Silvola, (2008), o tema a ser investigado é a utilização do ABC nas diferentes etapas do ciclo de vida das organizações. No estudo empírico foi baseado em questionários, que foram realizados a 500 empresas, na Finlândia, de diversos setores e em diferentes etapas do ciclo de vida. Das 500 empresas, apenas 105 empresas utilizam o ABC, 21%.

No artigo de Banker, *et al.*, (2008), o objeto de estudo foi o impacto da adoção ABC nas práticas de Produção de Classe Mundial, *World Class Manufacturing*, e na *performance* das empresas. o método de recolha de dados utilizado foi o questionário a 27. 000 empresas industriais, dos Estados Unidos, e apenas 19,8% das empresas é que

utilizam o ABC. As principais conclusões a que chegaram foi que a utilização do ABC não tem impacto direto significativo no desempenho das empresas, e ainda sugere que a adoção do ABC por si só não melhora o desempenho das empresas.

A investigação de Sartorius, *et al.*, (2007) baseia-se na comparação e compreensão da utilização do ABC e o seu *design* das empresas Sul Africanas e os países desenvolvidos. Os questionários foram o método de recolha de dados utilizado, a 181 empresas sul africanas, com intuito de identificar as razões de implementação e não implementação do ABC e os problemas e fatores críticos de sucesso relacionados com a implementação do ABC. A taxa de utilização das empresas, da África do Sul é de 12%.

Por último o estudo de Arsénio e Machado, (2013) tem como objetivo saber qual o método de valoração dos produtos e serviços utilizado nas empresas cotadas na bolsa portuguesa, e se estas mesmas empresas utilizam métodos de avaliação de desempenho. O método de recolha de dados foi os questionários, realizados às 46 empresas portuguesas cotadas, e no qual se conclui que apenas 31% das empresas utilizam o ABC.

Nos estudos de Tomás, *et al.*, (2008), Arsénio e Machado, (2013) e Sartorius, *et al.*, (2007) determinaram que os principais fatores associados à não adoção do ABC são a complexidade do método, elevados custos de implementação, não tem interesse e a falta de conhecimento do método e satisfação do método que utilizam.

Quanto aos fatores relacionados com adoção do ABC, os estudos Arsénio e Machado, (2013), Sartorius, *et al.*, (2007) e Kallunki e Silvola, (2008) chegam às mesmas conclusões, sendo os fatores relacionados: redução de custos, aumento de competitividade, melhoria da avaliação da *performance* e obtenção de informação precisa para apoio à decisão e torna a imputação de custos indiretos mais precisa.

No estudo de Tomás, *et al.*, (2008) e Arsénio e Machado, (2013) estabeleceram que as principais dificuldades na implementação do ABC consistem na identificação dos *cost drivers* e das atividades e o elevado consumo de recursos. As principais vantagens que decorrem após a implementação do ABC nas organizações são a melhoria do controlo de custos, melhor compreensão das causas dos custos, melhor gestão dos recursos e

melhoria da *performance* financeira, são as conclusões dos estudos de Stratton, *et al.*, (2009) e Arsénio e Machado, (2013).

Tabela 1 Taxas de utilização

Artigo	Universo	Taxa de utilização	Método de Recolha de Dados
Schoute, 2011	191 Empresas industriais holandesas	11%	Questionários
Stratton, <i>et al.</i> , 2009	348 Empresas industriais e serviços a nível global	50%	Questionários
Tomás, <i>et al.</i> , 2008	500 Empresas portuguesas	22%	Questionários
Kallunki e Silvola, 2008	500 Empresas finlandesas	28%	Questionários
Banker, <i>et al.</i> , 2008	27.000 Empresas industriais americanas	20%	Questionários
Sartorius, <i>et al.</i> , 2007	181 Empresas sul-africanas	12%	Questionários
Arsénio e Machado, 2013	46 Empresas portuguesas cotadas	31%	Questionários

2.4.1.5. Críticas

Apesar do ABC ser considerado por muito académicos e profissionais uma das mais importantes inovações na contabilidade de gestão no século XX, e esta popularidade estar relacionada com o facto de a informação ser transmitida de forma mais precisa e detalhada do que nos métodos tradicionais (Nassar, *et al.*, 2011), começam então a surgir inúmeras críticas ao modelo ABC.

As críticas surgem quando muitas empresas decidem adotar o ABC, mas durante processo de implementação do método surgem dificuldades e as organizações abandonam o ABC. Uma das primeiras dificuldades deve-se à necessidade de entrevistar todos os colaboradores das empresas para dizer qual o tempo que dispõe por cada atividade e estas entrevistas utilizam muitos recursos – tempo e dinheiro – e existe outro problema com as entrevistas, os empregados dizem que a capacidade utilizada dos recursos é de 100%, o que na realidade tal não acontece (Hoozée e Bruggeman, 2010; Stout e Propri, 2011; Kaplan e Anderson, 2004). O ABC falha ainda na captação da complexidade das operações, no tempo e custo despendidos na criação e manutenção do modelo ABC, sendo entrave para a utilização do modelo por parte das empresas. (Kaplan e Anderson, 2004, 2007)

Segundo Kaplan e Anderson, (2007), existe outras razões para o abandono do ABC, a resistência comportamental e organizacional à mudança, a implementação deste é dispendiosa, o método ABC é complexo e difícil de modificar, os gestores têm receio

que o método não capte a complexidade das operações. Os dados recolhidos nas entrevistas e pesquisa são subjetivos e o armazenamento, processamento e reporte dos dados são caros. E ainda, o modelo ABC é difícil de atualizar, isto é, é difícil acomodar novas alterações no modelo ABC (Kaplan e Anderson, 2007).

Segundo Keller, (2005) as organizações abandonam simplesmente a implementação do ABC, pois o ABC não se adequa ao estilo de gestão por ser muito complexo.

2.4.2. ABM

No entanto, o método ABC passou a ser também um guia bastante útil na gestão das empresas, que se traduz diretamente no aumento dos lucros. Pois, o ABC permite ter uma visão geral do negócio o que nos leva ao *Activity Based Management* (ABM) – que é todo um conjunto de ações que podem ser tomadas através das informações obtidas pelo método ABC. Estas ações podem levar à tomada de decisões como uma nova análise dos produtos: aumentar o preço dos produtos que utilizem grande parte dos recursos, e preços mais baixos para os produtos que são competitivos no mercado e de produção em massa. Estas ações são tomadas, pois o ABC proporciona informação sobre as atividades que estão ligadas à criação de receitas e recursos consumidos. Tendo como principal objetivo reduzir os recursos consumidos, de forma a ter processos mais eficientes e eficazes, e aumentar os lucros das empresas (Cooper e Kaplan, 1991; Kaplan e Cooper, 1998; Rivero e Emblemståg, 2007; Stratton, *et al.*, 2009; Lockhart e Taylor, 2007; Searcy e Roberts, 2007; Major e Hopper, 2005; Stout e Propri, 2011).

Segundo Kaplan e Cooper (1998) o ABM cumpre o seu objetivo através de aplicativos operacionais e estratégicos. ABM operacional resume-se a trabalhar com eficiência, é a capacidade de produzir mais com menos recursos, ou melhorar a qualidade utilizando os mesmos ou menos recursos (forma como as atividades são realizadas). ABM estratégico torna as atividades eficazes, escolhendo a melhor forma de alcançar determinados resultados (resultados das atividades realizadas). O ABM estratégico engloba decisões sobre o *design* e desenvolvimentos dos produtos, pois permite ver se existe uma possibilidade de reduzir os custos. O modelo ABC indica ainda quando é que individualmente os produtos, serviços e clientes parecem ser altamente rentáveis. Esta informação pode ser utilizada pelo departamento de marketing, vendas e clientes para

explorar se a procura desses produtos, serviços e clientes altamente rentáveis, pode ser estendida para gerar receitas incrementais que excedem os seus custos incrementais.

Segundo Cooper *et al* (1992) o ABM é mais do que um método, é um processo de gestão. Os gestores percebem que a informação do ABC proporciona uma visão global e integrada da empresa, permitindo aos gestores gerirem as atividades e os processos, e ainda tomarem decisões operacionais e estratégicas. As empresas utilizam esta informação para tomar melhores decisões na linha de produtos, nos segmentos de mercado, e nas relações com os clientes, e que em simultâneo estimulam a melhoria dos processos e da gestão das atividades, tendo um grande impacto positivo na performance da empresa (Cooper, *et al.*, 1992; Hoozée e Bruggeman, 2010).

2.4.3. TDABC

No entanto existe uma nova solução o *Time Driven Activity Based Costing* (TDABC), que é uma nova abordagem e que é mais simples, mais económica e mais poderosa do que a abordagem ABC, pois permite atribuir os custos dos recursos pelos processos, produtos, serviços e clientes que consomem as capacidades do recursos, de uma forma simples e precisa (Kaplan e Anderson, 2005). As suas principais vantagens são: não é necessário realizar entrevistas nem pesquisas aos empregados sobre a alocação dos recursos às atividades é mais fácil e rápido criar um modelo mais preciso; pode ser integrado nos ERP e métodos de gestão das relações com os clientes - o método é mais dinâmico; é possível captar com frequência os aspetos económicos das mais recentes operações; dá visibilidade à informação sobre a eficiência dos processos e a utilização da capacidade; aumenta a capacidade de previsão da procura por recursos, permitindo às empresas fazerem um orçamento da capacidade de recursos, com base na quantidade de pedidos previstos e da sua complexidade; é facilmente transposto para modelos organizacionais; permite uma manutenção do modelo rápido e económico (Kaplan e Anderson, 2007; Pineno, 2012).

3. Metodologia

Nas últimas décadas, a investigação em contabilidade tem sofrido grandes alterações, e muitos autores têm-se debruçado sobre estas mudanças. E durante estes anos, foram criadas novas abordagens, por isso os investigadores devem estar atentos a todas estas

alternativas, pois destas não há uma abordagem única e ideal, mas sim uma abordagem adequada a cada investigação e que pode contribuir positivamente para o seu estudo (Vieira, 2009).

Segundo Vieira (2009) a investigação é um processo rigoroso e sistemático de descrever/interpretar a realidade, e para tal exige um conhecimento aprofundado dos métodos e técnicas necessárias a cada investigação. O investigador deve no entanto segui-los de forma consistente e explicitá-los de forma convincente na sua investigação, pois existem critérios de qualidade e rigor metodológico em todas as abordagens existentes.

Esta diversidade de abordagens de investigação em contabilidade leva a uma complementaridade entre elas, e que cria um maior potencial para a compreensão da contabilidade de gestão. Cabe ao investigador escolher qual a melhor abordagem a seguir, e segundo Oliveira, *et al.*, (2009) o investigador deve escolher em função de como alcançam o mundo em geral, e particularmente a contabilidade de gestão; as fronteiras e os problemas do fenómeno a ser estudado, o conhecimento e os caminhos mais consistentes para o gerar, e por último os objetivos da investigação.

Diversos autores, designadamente Chua (1986) classifica a investigação em contabilidade de gestão em três categorias: investigação positivista, investigação interpretativista e investigação crítica.

Segundo Vieira, (2009) a investigação positivista foca um problema real a investigar, de forma a desenvolver teorias e modelos que descrevem e explicam esse mesmo modelo, sempre com objetivo de compreender e prever o comportamento do fenómeno em estudo. A metodologia positivista segue os seguintes passos: observação de um fenómeno real; formulação das hipóteses e o tratamento dos dados empíricos, de forma a criar uma teoria; e proporcionar uma base para generalizações.

A investigação interpretativa tem como objetivo compreender a natureza social das práticas contabilísticas. A investigação interpretativa não procura a generalização, como na investigação positivista, mas sim compreender os acontecimentos presentes no dia-a-dia, a dimensão da estrutura social e o comportamento dos indivíduos, e analisar como estas evoluem ao longo do tempo. Esta interpretação que o investigador faz dos

acontecimentos é o resultado da sua experiência pessoal, e este resultado origina uma descrição de situações concretas e há interpretações alternativas que são testadas, pois existe diversas formas válidas e interessantes de observar o mundo (Vieira, 2009).

A investigação crítica, segundo Vieira (2009), procura compreender o mundo, mas também criar condições para a mudança social acontecer, oferece também um conjunto de interpretações das suas práticas contabilísticas de forma a organização compreender e legitimar algumas das práticas ou das decisões tomadas, no entanto o principal objetivo deste tipo de investigação é facilitar as mudanças sociais, e a preocupação constante com a crítica dos valores e ideologias da organização.

Este estudo segue a metodologia de investigação positivista pois utiliza a formulação de questões de estudo e o tratamento empírico, com o objetivo de responder ao problema em causa, bem como atingir os objetivos definidos.

Segundo Vieira (2009), o processo de investigação segue várias fases: revisão de literatura e formulação das questões de estudo, segue-se a amostragem e recolha de dados posteriormente a sua análise e respetivas conclusões, bem como suas limitações e as direções a seguir para um futuro estudo.

Esta investigação começou com uma problema: a existência de diversos estudos sobre a taxa de utilização do método ABC, porém existe uma necessidade de perceber os fatores de (in)sucesso na adoção do ABC, ou caso contrário o porquê de não adotarem o método de custeio.

Neste sentido, é necessário estabelecer os objetivos da investigação. O principal objetivo é contribuir de forma positiva para o conhecimento dos métodos de custeio utilizado nas empresas com grande impacto na economia portuguesa. Desta forma, é necessário compreender quais os métodos de custeio utilizados nas empresas portuguesas, especificamente (1) analisar a taxa de conhecimento da abordagem por atividades e identificar se existem associações entre as características dos responsáveis financeiros e o seu conhecimento da abordagem de atividades; (2) analisar a taxa de utilização da abordagem por atividades e identificar os fatores associados à decisão sobre a sua utilização; (3) analisar se existem associações entre as características das empresas e os métodos utilizados na valoração de produtos/serviços. Com base nestes

objetivos e após a realização da revisão de literatura foram formuladas questões de estudo para responderem a cada um dos objetivos.

(1) analisar a taxa de conhecimento da abordagem por atividades e identificar se existem associações entre as características dos responsáveis financeiros e o seu conhecimento da abordagem de atividades

Questão 1 - Os responsáveis financeiros conhecem a abordagem por atividades?

Questão 2 - Existem associações entre o conhecimento da abordagem por atividades e as características do responsável financeiro?

(2) analisar a taxa de utilização da abordagem por atividades e identificar os fatores associados à decisão sobre a sua utilização

Questão 3 - Quais os métodos de valoração do produto/serviços utilizados pelas empresas?

Questão 4 - Quais os fatores associados à decisão sobre a utilização da abordagem por atividades?

Questão 5 - Quais as principais dificuldades e vantagens inerentes à utilização da abordagem por atividades?

(3) analisar se existem associações entre as características das empresas e os métodos utilizados na valoração de produtos/serviços

Questão 6 - Existem associações entre os métodos utilizados para a valoração do produto/serviços e as características das empresas?

Questão 7 - Existem associações entre os métodos utilizados para a valoração do produto/serviços e as características do diretor financeiro?

Após a formulação dos objetivos e das questões de estudos, é necessário obter respostas para estas questões, segue-se então a criação de um inquérito.

Segundo Ferreira e Sarmiento (2009) a utilização do inquérito, como instrumento de recolha de informação, tem sido intensificada e tem provado o seu êxito através dos resultados obtidos.

Segundo Vieira, *et al.*, (2009) os questionários são úteis para obter informação sobre um grupo de pessoas e organizações, e tem como vantagem permitir a recolha de informação de uma forma consistente e comparável, e também a existência de diversos meios para a realização de questionário (correio, online, email, etc.).

Outra vantagem dos questionários, segundo Ferreira e Sarmiento (2009) é que permite recolher dados e que posteriormente são introduzidos numa base de dados e são aplicados métodos estatísticos e originam resultados, permitindo a interpretação dos mesmos e fornece informação conclusiva às questões de estudo. Os mesmos autores referem ainda que permite recolher dados e opiniões atualizados.

O inquérito foi o instrumento de recolha de dados utilizado neste estudo, esta opção foi a que prevaleceu face à outra hipótese as entrevistas, pois as entrevistas estas consomem muitos recursos (tempo e capital), e não só, devido ao universo utilizado, as 500 maiores e melhores empresas nacionais, existe a problemática da dispersão geográfica.

Estes inquéritos foram realizados às 500 maiores e melhores empresas nacionais, da revista Exame Edição Especial 500 maiores e melhores empresas 2013, 24ª Edição. Os inquéritos são realizados numa plataforma online, e serão enviados por email para o Responsável Financeiro de cada uma das 500 empresas.

O questionário (Anexo 1) que é constituído por um conjunto de questões e está repartido em três partes, a primeira parte tem como objetivo caracterizar o responsável financeiro, através do género, idade e formação académica. A segunda parte refere-se aos dados da empresa e que permite caracterizá-la através do setor da atividade, a forma jurídica, a detenção do capital. A terceira e última parte tem como objetivo compreender qual o grau de conhecimento e adoção do método ABC, e posteriormente os fatores associados à adoção e não adoção do método, e se utilizam o ABC como método de controlo de gestão. As três partes que contém o inquérito, têm como finalidade a obtenção de dados de forma a responder às questões de estudo.

O processo de recolha de dados teve duas fases, a primeira começou em meados de outubro de 2013, o objetivo seria iniciar a primeira fase mais cedo, mas houve alguns problemas com a plataforma a utilizar. A plataforma utilizada para a recolha de dados

foi o *surveymonkey*. Na primeira fase foram respondidos 35 inquéritos, no entanto são muito poucos em relação ao universo das 500 maiores e melhores empresas nacionais.

A segunda fase iniciou-se em dezembro de 2013, e em janeiro aumenta para 71 respostas aos inquéritos. Em todas as fases foram enviados um email em que no corpo do texto apresentava um breve explicação do tema e qual o objetivo da dissertação, e ainda uma carta de apresentação em anexo com o link do questionário online. Logo de início ficou estabelecido que o questionário seria enviado através de correio electrónico, e que o questionário é respondido apenas na plataforma online, de forma a que a recolha de dados seja o mais rigorosa possível. Porém, o contato ao ser feito através de email exclui todas as empresas que não têm site, nesta situação existem 85 empresas que não foram contactadas, e 15 emails foram devolvidos pois o endereço estava incorreto. Na segunda fase, foram apenas contactadas 300 empresas, pois 100 destas empresas apresentam um site institucional em que não existia no idioma português.

Durante as duas fases houve 10 empresas não poderam responder, por diversas razões mas uma das principais foi a política da empresa e de o departamento de contabilidade não existir, pois é uma entidade externa que tem essa função.

Após as duas fases, obteve-se 71 respostas no entanto, apenas 61 são válidas, o que representa uma taxa de resposta de 20,33%. Para a criação da base de dados, foi utilizado o programa informático IBM SPSS (*Statistical Package for the Social Sciences*), de forma a que posteriormente possa ser feita a análise de dados e posteriormente a interpretação dos resultados, provenientes do tratamento estatístico.

No tratamento dos dados foi feita uma análise descritiva, univariada e bivariada, em que na análise bivariada o objetivo é saber se existe associação entre as variáveis qualitativas, que são maioritariamente nominais. No intuito de saber se existe associação entre as variáveis qualitativas foi utilizado o Teste Qui-Quadrado, porém os pressupostos não são aplicados e foi necessário utilizar o coeficiente de correlação *VCramer*, que pretende testar a existência de relação entre duas variáveis qualitativas nominais (Laureano, 2011).

4. Estudo Empírico

Questão 1 - Os responsáveis financeiros conhecem a abordagem por atividades?

Esta questão utiliza as variáveis resultantes da questão 1, parte III do questionário. A análise da Tabela 2 permite concluir que 41% dos responsáveis financeiros conhecem a abordagem por atividade ABC e com a mesma percentagem apresenta-se os responsáveis financeiros que conhecem o ABC e o TDAB. E apenas 16,4% não conhecem nenhuma das abordagens. Os resultados obtidos permitem concluir que a grande maioria (82%) dos responsáveis financeiros conhece pelo menos uma das abordagens, o ABC.

Tabela 2 Conhecimento da abordagem por atividades dos responsáveis financeiros

Conhecimento das abordagens por atividades	Frequências	Percentagens (%)
ABC	25	41%
TDABC	1	1,60%
Ambos	25	41%
Nenhum	10	16,40%
Total	61	100%

Questão 2 - Existe associação entre o conhecimento da abordagem por atividades e as características do responsável financeiro?

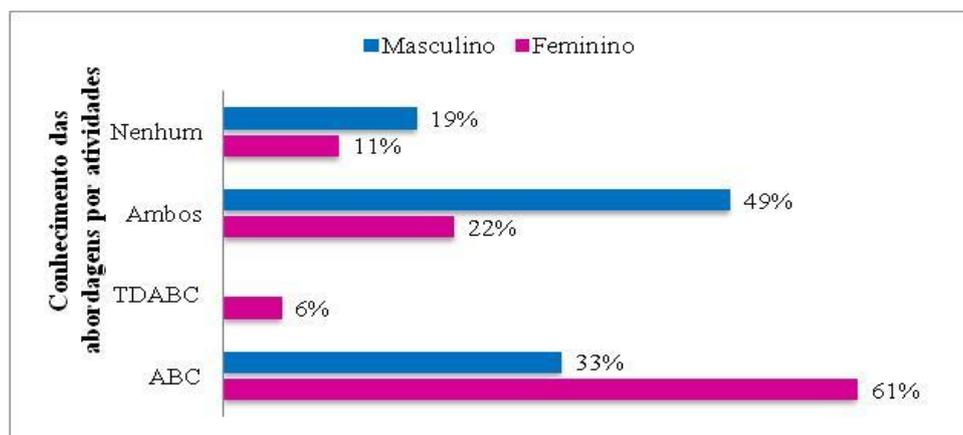
Como características dos responsáveis financeiros vão ser analisadas as variáveis género, idade e formação académica. A resposta a esta questão de estudo é dada através da questão 1, parte III e a Parte I do questionário.

Relativamente à variável género, é possível verificar, na Tabela 3, que 70,5% dos responsáveis financeiros são Homens (n=43) e 29,5% são Mulheres. Como já verificado anteriormente 82% dos responsáveis financeiros conhecem pelo menos uma das abordagens, o ABC. Os resultados que observamos na Tabela 3 são traduzidos graficamente no

Gráfico 1, e que nos permite concluir que 82% dos homens conhece pelo menos uma das abordagens, o ABC. No que se refere às mulheres, 61% das mulheres conhece uma das abordagens, o ABC. E que 19% dos homens não conhece nenhuma das abordagens por atividades, face a 11% de mulheres que não conhecem nenhuma das abordagens.

Tabela 3 Conhecimento da abordagem por atividade segundo género do responsável financeiro

Conhecimento das abordagens por atividades	Feminino	Masculino	Total
ABC	11	14	25
TDABC	1	0	1
Ambos	4	21	25
Nenhum	2	8	10
Total	18	43	61

Gráfico 1 Conhecimento das abordagens segundo o género dos diretores financeiros

Ao analisar a associação entre o conhecimento da abordagem por atividades e as características do responsável financeiro, através do Coeficiente de *VCramer*, calculado pelo *exact test*, podemos concluir que existem evidências estatísticas que sugerem que o conhecimento da abordagem por atividade e o género estão relacionados ($VCramer_{(61)} = 0,352$ e $p\text{-value}=0,041$), pelo que se verifica a influência do género no conhecimento da abordagem, admitindo um erro de 5%.

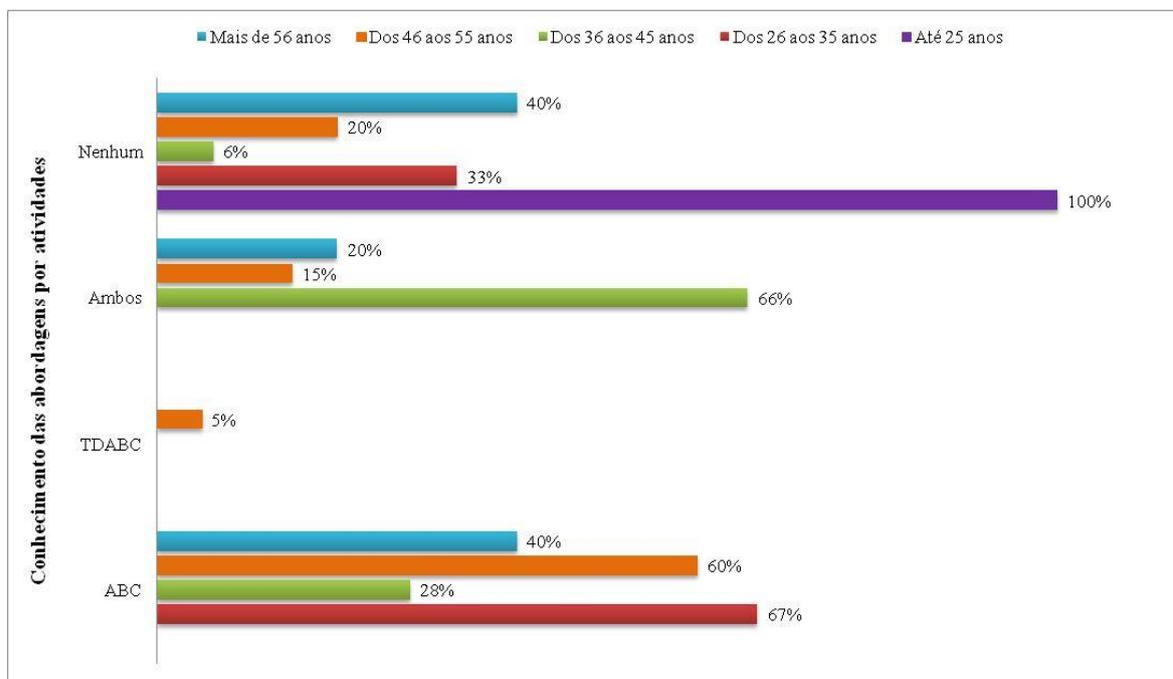
Na Tabela 4 podemos observar que grande parte dos responsáveis tem idades compreendidas entre os 36 e os 45 anos e entre os 46 e 55 anos, respetivamente 52,5% e 32,5%. Os inquiridos com idade igual ou inferior a 35 anos existe apenas 7%, com mais de 56 anos, apenas 8% dos inquiridos.

Tabela 4 Conhecimento da abordagem por atividade segundo a idade do responsável financeiro

Conhecimento das abordagens por atividades	Até 25 anos	Dos 26 aos 35 anos	Dos 36 aos 45 anos	Dos 46 aos 55 anos	Mais de 56 anos	Total
ABC	0	2	9	12	2	25
TDABC	0	0	0	1	0	1
Ambos	0	0	21	3	1	25
Nenhum	1	1	2	4	2	10
Total	1	3	32	20	5	61

No Gráfico 2 podemos observar que 66% dos responsáveis financeiros entre os 36 e 45 anos conhecem ambas as atividades, e que dos 46 anos aos 55 anos e dos 26 anos aos 35 anos, 60% e 67% dos inquiridos conhecem o ABC, respetivamente.

Gráfico 2 Conhecimento da abordagem por atividade segundo a idade do responsável financeiro



Ao estudar a associação entre a variável idade e o conhecimento das abordagens por atividades, os resultados obtidos pelo Coeficiente $VCramer$, calculado pelo *exact test*, obteve-se evidências estatísticas que sugerem a existência de relação entre as variáveis ($VCramer_{(61)} = 0,369$ e $p-value=0,06$), o que significa que existe influência da idade no conhecimento da abordagem por atividades, admitindo um erro de 10%.

Ao analisar a variável formação académica, através da observação da Tabela 5 é possível concluir que 96,7% dos responsáveis financeiros são licenciados, e que apenas 2 inquiridos têm apenas o Ensino Secundário (3,3%). E 45,9% dos responsáveis financeiros têm Mestrado.

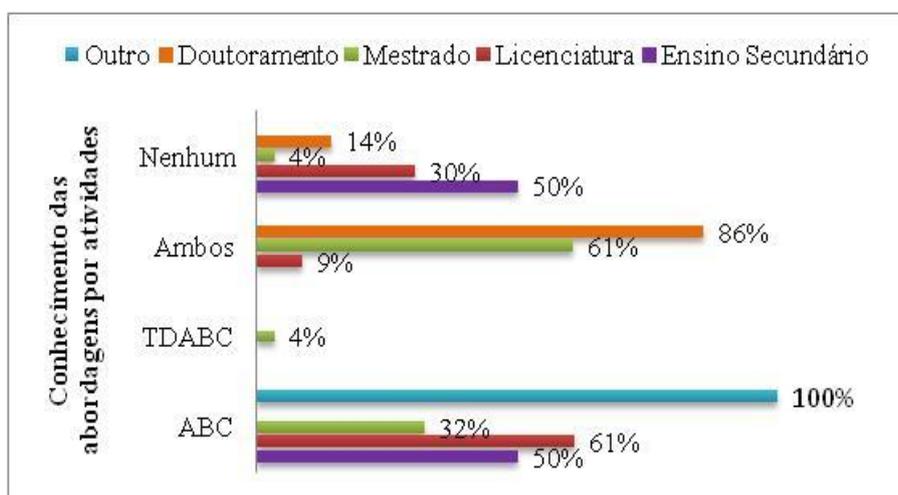
Tabela 5 Conhecimento da abordagem por atividade segundo a formação do responsável financeiro

Conhecimento das abordagens por atividades	Ensino Secundário	Licenciatura	Mestrado	Doutoramento	Outro	Total
ABC	1	14	9	0	1	25
TDABC	0	0	1	0	0	1
Ambos	0	2	17	6	0	25
Nenhum	1	7	1	1	0	10
Total	2	23	28	7	1	61

No Gráfico 3 é possível ver graficamente os dados obtidos na Tabela 5, os resultados observados indicam-nos que os responsáveis financeiros com doutoramento são os que mais conhecem ambas as abordagens, o ABC e o TDABC, com 86% de doutores.

Relativamente aos responsáveis financeiros com ensino secundário, 50% destes não conhecem nenhuma das abordagens. Todos responsáveis financeiros com pós-graduação (outro), e 61% dos responsáveis financeiros com ensino superior conhecem apenas uma das abordagens por atividade, o ABC. E 93% dos responsáveis financeiros com mestrado conhecem pelo menos uma das abordagens, o ABC.

Gráfico 3 Conhecimento da abordagem por atividade segundo a formação do responsável financeiro



Ao estudar os resultados alcançados pelo Coeficiente de $VCramer$ - calculado através do *exact test*, obtivemos evidências estatísticas que sugerem a existência de associação entre o conhecimento da abordagem por atividades e a formação académica dos responsáveis financeiros ($VCramer_{(61)} = 0,391$ e $p-value=0,05$), isto é, existe influência da formação académica no conhecimento da abordagem por atividades admitindo um erro de 5%.

Questão 3 - Quais os métodos de valoração do produto/serviços utilizados pelas empresas?

Os métodos de valoração de produtos/serviços que são objeto de estudo são: os Coeficientes de Imputação de base única e múltipla; o Método das Secções

Homogéneas e as abordagens por atividade, ABC e TDABC. A resposta a esta questão resulta da Parte III, questão 1 do questionário.

Através da observação da Tabela 6 verifica-se que os métodos de valoração de produtos/serviços mais utilizados são o ABC e o Método das Secções Homogéneas, com 25% e 16% respetivamente. Com 11% dos métodos utilizados pelas empresas estão o TDABC e o método de múltiplas bases de imputação. Apenas com 5% de utilização está o método de uma base de imputação. No entanto, é importante destacar que 31% das empresas não utilizam qualquer destes métodos de valoração.

Podemos então concluir que 33% (n=20) das empresas não utilizam nenhuma abordagem por atividades como método de valoração, e que 31% empresas nem utilizam métodos de valoração, isto é, a maioria das empresas inquiridas (64%) não utilizam nenhuma das abordagens por atividades (n=39). E que 36% das empresas utilizam uma das abordagens por atividades, o ABC ou o TDABC.

Tabela 6 Método de Valoração de produtos/serviços utilizados

Métodos de Valoração Utilizados	Frequências	Percentagens (%)
Uma base de imputação	3	5%
Múltiplas bases de imputação	7	12%
Método das secções	10	16%
ABC	15	25%
TDABC	7	11%
Nenhum	19	31%
Total	61	100%

Na Tabela 7 podemos observar quais os fatores associados à não utilização do ABC. Nesta questão era necessário escolher três dos fatores que estavam associados à não adoção do ABC, por isso $N_{Total}=117$. Os três fatores que apresentam maior percentagem são: não tem interesse na sua adoção, com 19% dos inquiridos; devido aos elevados custos associados à implementação deste método, com 18% das empresas; e por último publicidade negativa sobre o método, com 17% das empresas que não utilizam o ABC.

Tabela 7 Fatores associados à não utilização do ABC

Fatores Associados à não utilização do ABC	Frequências	Percentagens (%)
Não tem interesse na sua adoção	22	19%
Estão satisfeitos com o atual método utilizado	19	16%
Muito complexo	17	15%
Devido aos elevados custos associados à implementação deste método	21	18%
Falta de Conhecimento aprofundado sobre o método	18	15%
Publicidade Negativa sobre o método	20	17%
Total	117	100%

Através da observação da Tabela 8 podemos saber se as empresas já ponderaram ou não a utilização do ABC, e os resultados obtidos mostram que 82% das empresas já ponderaram a sua utilização, no entanto devido aos custos elevados e à complexidade do método, foi rejeitado. E com apenas 8% das empresas com intenção de adotar, mas num futuro próximo, e 10% dos inquiridos estão a ponderar essa intenção.

Tabela 8 Reflexão sobre a possível utilização do ABC

Reflexão sobre a possível utilização do ABC	Frequências	Percentagens (%)
Existe a intenção de adotar, mas num futuro próximo	3	8%
Está a ponderar a intenção de adotar	4	10%
Já ponderou adotar o ABC, mas devido aos custos elevados e à complexidade de implementação foi rejeitada	32	82%
Total	39	100%

Questão 4 - Quais os fatores associados à decisão sobre a utilização da abordagem por atividades?

Através da questão 5, Parte III do questionário é dada a resposta à questão em estudo. Ao analisar a Tabela 9, verifica-se que os três principais fatores associados à decisão de utilizar o ABC são: necessidade de obter informação relevante e precisa sobre os custos reais de cada produto, serviço ou cliente (31%); necessidade de tornar os processos mais eficientes e eficazes (29%); e a necessidade de uma imputação de custos indiretos mais adequada (24,4%). É importante referir no questionário era necessário identificar os três fatores associados à decisão sobre a utilização do ABC, por isso $N_{Total}=45$.

Tabela 9 Fatores associados à utilização do ABC

Fatores Associados à utilização do ABC	Frequências	Percentagem (%)
Necessidade de uma imputação de custos indiretos mais adequada	11	24%
Necessidade de obter informação relevante e precisa sobre os custos reais de cada produto, serviço ou cliente	14	31%
Necessidade de tornar os processos mais eficientes e eficazes	13	29%
Aumentar a competitividade	3	7%
Melhorar a avaliação da performance	3	7%
Aumentar a qualidade dos processos	1	2%
Total	45	100%

Questão 5 - Quais as principais dificuldades e vantagens inerentes à utilização da abordagem por atividades?

A resposta a esta questão é dada pela questão 6 e 7, parte III do questionário.

Quanto às dificuldades inerentes à utilização do ABC, como podemos observar na Tabela 10, as três principais dificuldades são: dificuldade em encontrar os *cost drivers* mais adequados de cada atividade (33%); dificuldade em criar um objetivo organizacional claro (27%); e falta de conhecimento do método (18%).

Tabela 10 Dificuldades inerentes à utilização do ABC

Dificuldades Associadas à utilização do ABC	Frequências	Percentagem (%)
Dificuldade em identificar as diversas atividades	6	13%
Elevado consumo de recursos, designadamente de pessoas e tempo	3	7%
Dificuldade em encontrar os <i>cost drivers</i> mais adequados de cada atividade	15	33%
Não acrescenta valor	0	0%
Resistência à mudança dos indivíduos e da organização	1	2%
Dificuldade em criar um objetivo organizacional claro	12	27%
Falta de Conhecimento do método	8	18%
Total	45	100%

No que respeita às vantagens inerentes à adoção do ABC, podemos observar a Tabela 11 onde é possível distinguir as quatro principais vantagens: informação precisa para apoiar aos gestores na tomada de decisão e melhoria dos processos - aumento da qualidade, eficiência e eficácia, ambos com 27%, e ainda a melhoria do controlo dos custos e uma melhor compreensão das causas dos custos e melhor gestão dos recursos, com 18%.

Tabela 11 Vantagens inerentes à utilização do ABC

Vantagens Associadas à utilização do ABC	Frequências	Percentagem (%)
Melhoria da performance financeira	5	10%
Informação precisa para apoiar aos gestores na tomada de decisão	12	27%
Melhoria do controlo dos custos e uma melhor compreensão das causas dos custos	8	18%
Melhor gestão dos recursos	8	18%
Melhoria dos processos - aumento da qualidade, eficiência e eficácia	12	27%
Aumento da comunicação interna e externa	0	0%
Total	45	100%

Questão 6 - Existe associação entre os métodos utilizados para a valoração do produto/serviços e as características das empresas?

Como características das empresas são consideradas as variáveis: setor de atividade, forma jurídica e a detenção do capital da empresa. E para responder à questão de estudo utiliza-se as questões 2, 3 e 4 da Parte II e a questão 2 Parte III do questionário.

No respeito à variável setor de atividade da empresa, como podemos ver na Tabela 12, verifica-se que 66% das empresas pertencem ao setor terciário, seguido pelo setor secundário com 33%, e com apenas 1% o setor primário.

Tabela 12 Método de valoração de produtos/serviços utilizado segundo o setor de atividade da empresa

Método de Valoração Utilizado	Primário	Secundário	Terciário	Total
Uma base de imputação	1	1	1	3
Múltiplas bases de imputação	0	3	4	7
Método das secções	0	4	6	10
ABC	0	1	14	15
TDABC	0	7	0	7
Nenhum	0	4	15	19
Total	1	20	40	61

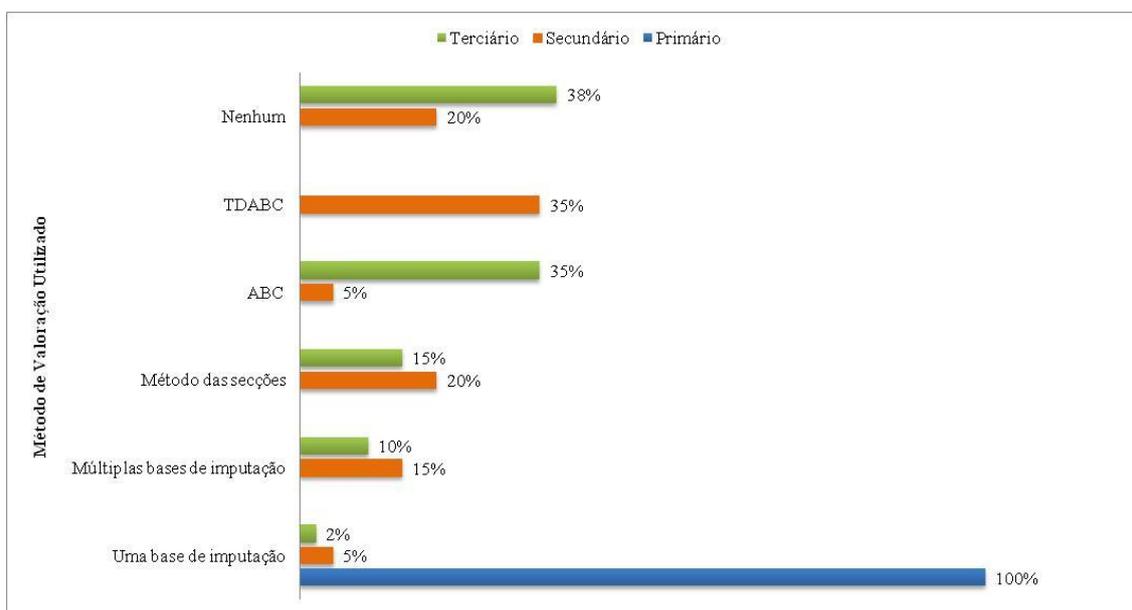
Através da representação gráfica da Tabela 12, Gráfico 4, podemos ver que 35% das empresas que pertencem ao setor terciário utilizam o método ABC, e 5% das empresas do setor secundário utilizam este mesmo método. No entanto, também se pode observar que 38% das empresas que pertencem ao setor terciário não utilizam qualquer método de valoração.

É possível ainda verificar que 35% das empresas do setor secundário destaca-se na utilização do método TDABC, no entanto 20% das empresas do setor secundário também não utilizam qualquer método de valoração de produtos/serviços.

Destaca-se mais uma vez o setor secundário, com 20% e 15% das empresas a utilizarem os métodos das secções homogéneas e múltiplas bases de imputação, respetivamente.

Por último, todas as empresas (100%) que pertencem ao setor primário, utilizam o método de uma base de imputação. Podemos também concluir que 60% das empresas do setor secundário não utilizam nenhuma das abordagens por atividades e o mesmo acontece em 65% das empresas no setor terciário.

Gráfico 4 Método de valoração de produtos/serviços utilizado segundo o setor de atividade da empresa



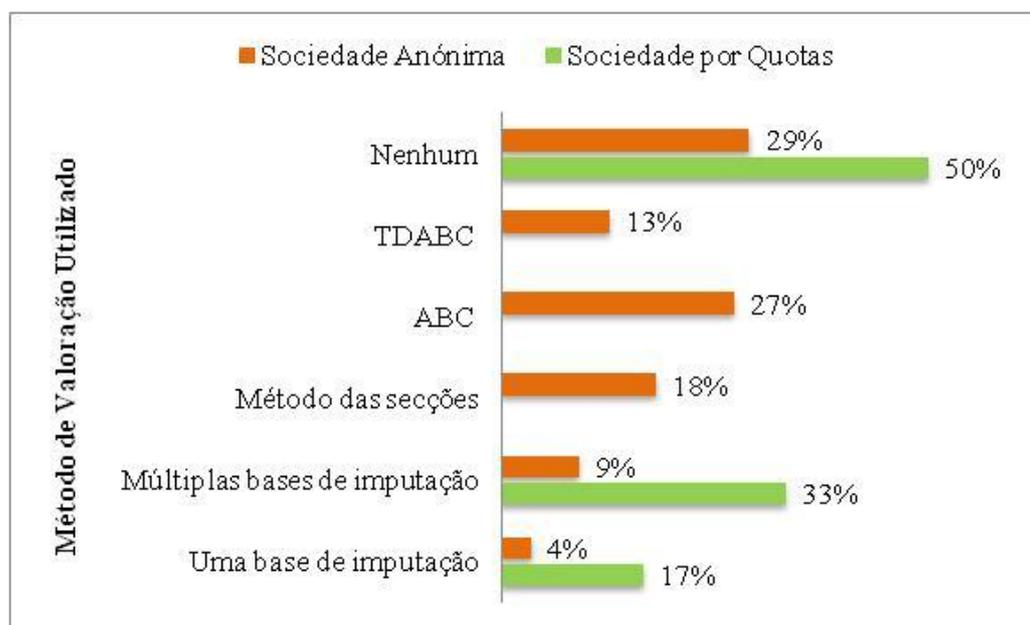
Ao analisarmos os resultados do Coeficiente $VCramer$, através do *exact test*, existem evidências estatísticas que sugerem a relação entre as variáveis ($VCramer_{(61)} = 0,578$ e $p-value=0,000$), o que significa que existe influência do setor de atividade no método de valoração utilizado pela empresa, admitindo um erro de 5%.

Relativamente à forma jurídica da empresa, 90% das organizações é constituída como Sociedade Anónima, e os restantes 10% Sociedade por Quotas, como é visível na Tabela 13.

Tabela 13 Método de valoração de produtos/serviços utilizado segundo a forma jurídica da empresa

Método de Valoração Utilizado	Sociedade por Quotas	Sociedade Anónima	Total
Uma base de imputação	1	2	3
Múltiplas bases de imputação	2	5	7
Método das secções	0	10	10
ABC	0	15	15
TDABC	0	7	7
Nenhum	3	16	19
Total	6	55	61

Através do Gráfico 5, é possível verificar que as sociedades por quotas não utilizam a abordagem por atividades, já o contrário acontece para as sociedades anónimas, em que 40% das sociedades anónimas utilizam uma das abordagens por atividades, o ABC ou TDABC.

Gráfico 5 Método de valoração de produtos/serviços utilizado segundo a forma jurídica da empresa

Ao analisar os resultados do Coeficiente $VCramer$, através do *exact test*, no que respeita à forma jurídica da empresa e o método de valoração utilizado, este sugerem a existência de associação entre variáveis ($VCramer_{(61)} = 0,382$ e $p-value=0,098$), o que significa que existe influência da forma jurídica da empresa no método de valoração utilizado, admitindo um erro de 10%.

No que respeita à detenção de capital da empresa, através da observação da Tabela 14, mais de metade das empresas detém capital maioritariamente português, com 70% das empresas, enquanto os restantes 30% são empresas que o seu capital é detido maioritariamente pelo estrangeiro.

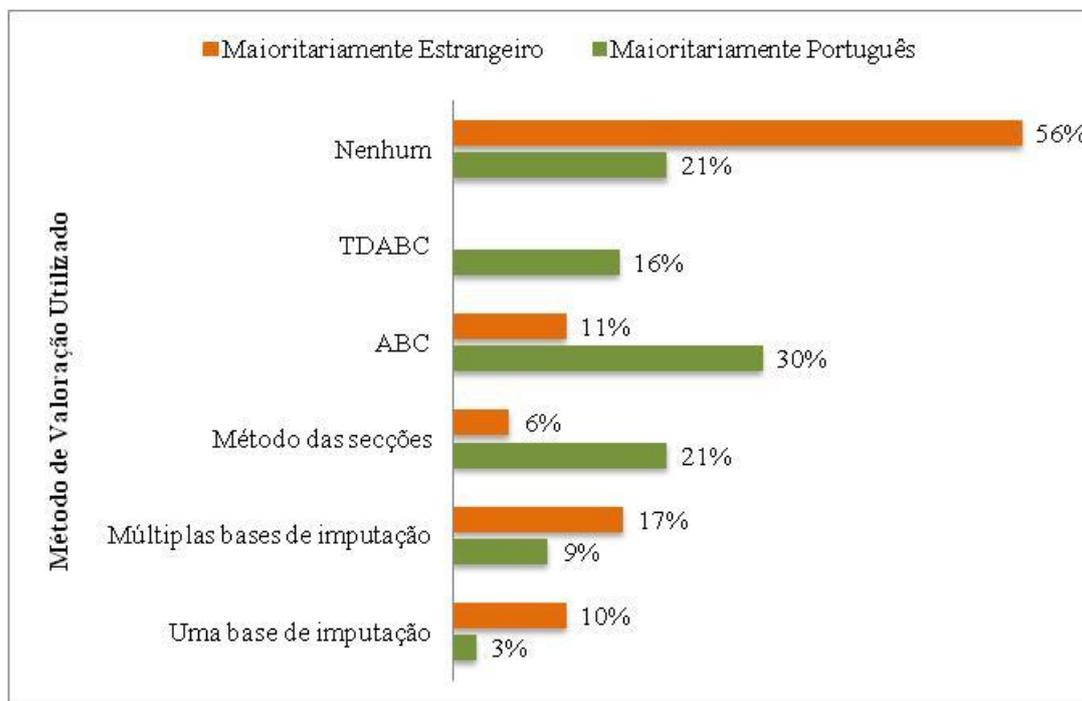
Tabela 14 Método de valoração de produtos/serviços utilizado segundo a detenção de capital da empresa

Método de Valoração Utilizado	Maioritariamente Português	Maioritariamente Estrangeiro	Total
Uma base de imputação	1	2	3
Múltiplas bases de imputação	4	3	7
Método das secções	9	1	10
ABC	13	2	15
TDABC	7	0	7
Nenhum	9	10	19
Total	43	18	61

Através do Gráfico 6, verifica-se que 56% das empresas em que o seu capital é maioritariamente estrangeiro não utilizam qualquer método de valoração e 33% das empresas com capital maioritariamente estrangeiro não utilizam nenhuma das abordagens por atividades, 6% utiliza o método das secções, 17% utiliza o método de múltiplas bases de imputação e 10% utiliza o método de uma única base de imputação. Apenas 11% das empresas com capital maioritariamente estrangeiro utiliza uma das abordagens por atividades, o ABC.

Enquanto 46% das empresas em que o seu capital é maioritariamente português utilizam uma das abordagens por atividades, o ABC (30%) ou TDABC (16%), e 21% das empresas com capital maioritariamente português utiliza o método das secções homogéneas. Podemos então concluir 54% das empresas com capital maioritariamente português não utiliza a abordagem por atividade, e que 21% destas empresas não utiliza qualquer método de valoração de produtos/serviços.

Gráfico 6 Método de valoração de produtos/serviços utilizado segundo a detenção de capital da empresa



Com a análise do Coeficiente $VCramer$, através do *exact test*, é possível obter evidências estatísticas que sugerem a existência de relação entre o método de valoração de produtos/serviços utilizado e a detenção do capital da empresa ($VCramer_{(61)} = 0,481$ e $p-value=0,012$), isto é, existe influência da detenção de capital da empresa no método utilizado para a valoração de produtos/serviços, admitindo um erro de 5%.

Questão 7 - Existe associação entre os métodos utilizados para a valoração do produto/serviços e as características do diretor financeiro?

As características do diretor financeiro compreendem as variáveis género, idade e formação académica. E é através das questões 1, 2 e 3 da Parte I e a questão 2 Parte III que é respondido à questão em cima apresentada. É importante salientar que nas questões de estudo anteriores, questões 2 e 3, já foram caracterizados os responsáveis financeiros, bem como os métodos utilizados para a valoração de produtos/serviços da empresa, respetivamente.

Relativamente à variável género e o método de valoração utilizado, podemos observar o Gráfico 7, que é a representação gráfica da Tabela 15, da qual permite-nos obter algumas conclusões. Em primeiro lugar 50% das mulheres utiliza uma das abordagens

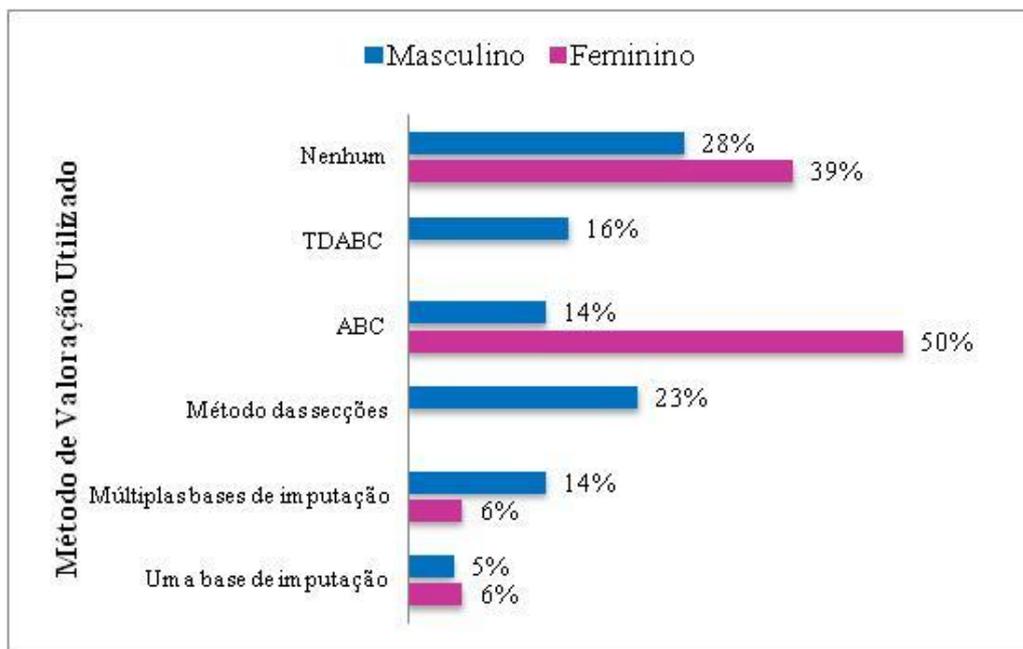
por atividades, o ABC, no entanto 39% das mulheres não utiliza nenhum método de valoração de produtos/serviços, o que significa que 50% das mulheres não utiliza nenhuma das abordagens por atividades.

Enquanto, 30% dos homens utilizam uma das abordagens por atividades, o ABC (14%) ou o TDABC (16%), o que significa que 70% não utiliza nenhuma das abordagens por atividades, destacando-se 28% dos homens que não utilizam nenhum método de valoração de produtos/serviços, e 23% dos homens utilizam o método das secções.

Tabela 15 Método de valoração de produtos/serviços utilizado segundo o género do diretor financeiro

Método de Valoração Utilizado	Feminino	Masculino	Total
Uma base de imputação	1	2	3
Múltiplas bases de imputação	1	6	7
Método das secções	0	10	10
ABC	9	6	15
TDABC	0	7	7
Nenhum	7	12	19
Total	18	43	61

Gráfico 7 Método de valoração de produtos/serviços utilizado segundo o género do diretor financeiro



Ao analisar as evidências estatísticas obtidas pelo Coeficiente *VCramer*, não foi possível comprovar estatisticamente a associação entre ambas as variáveis, porque os dados não permitiram o cálculo do *VCramer* pelo *exact test*.

No que respeita às variáveis idade e o método de valoração utilizado, podemos observar a Tabela 16 e o Gráfico 8, e permite obter resultado como, que todos os responsáveis com idade inferiores ou iguais a 25 anos, não utilizam nenhum método de valoração de produtos/serviços. E 80% dos responsáveis financeiros com mais de 56 anos não utilizam nenhuma das abordagens por atividades, 60% não utiliza nenhum método de valoração e 20% utiliza o método das múltiplas bases de imputação. E os restantes 20% dos responsáveis financeiros utilizam apenas uma abordagem por atividade, o ABC.

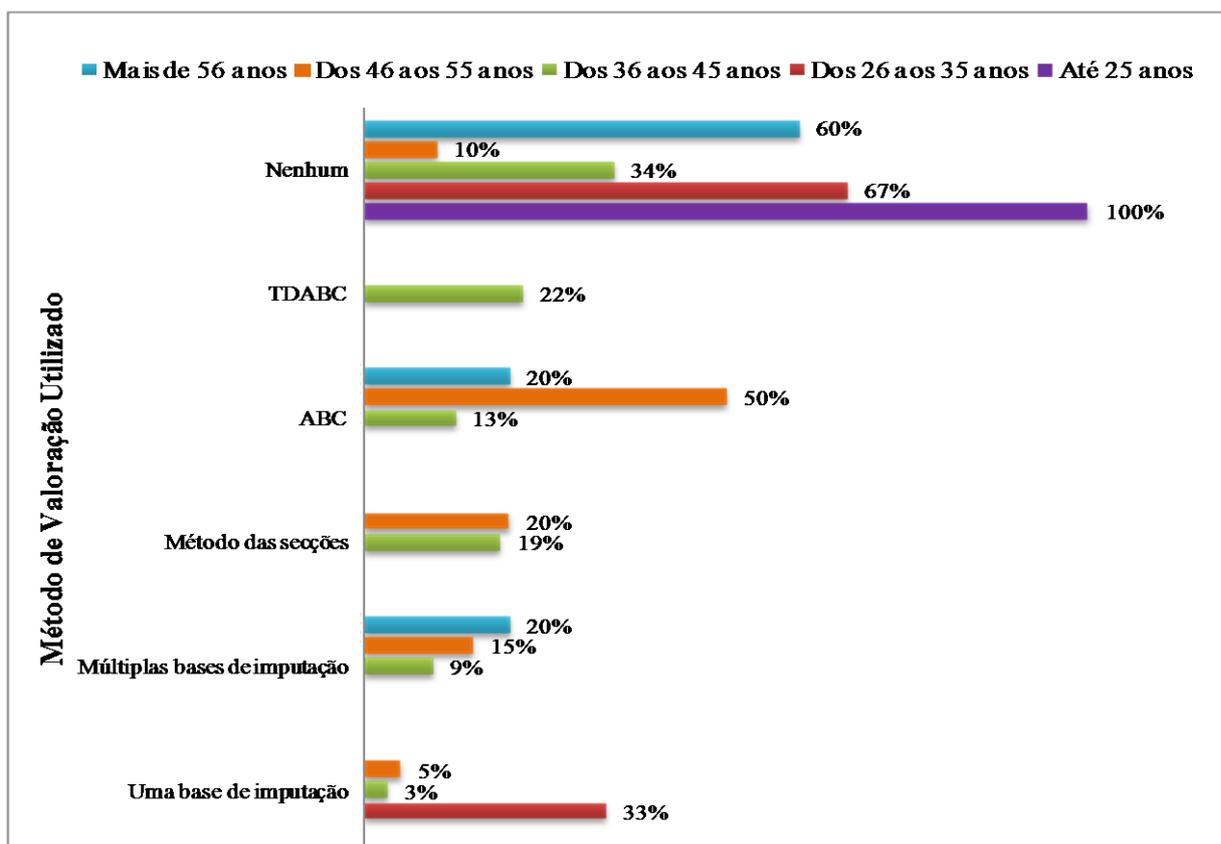
De todos os responsáveis financeiro entre os 26 e os 35 anos não utilizam nenhuma abordagem por atividade, em que 67% não utiliza nenhum método de valoração e 33% utiliza o método de base única de imputação.

E 35% dos responsáveis entre os 36 e os 45 anos utiliza uma das abordagens por atividade, o ABC (12%) ou o TDABC (33%). Enquanto 50% dos responsáveis financeiros entre os 46 e os 55 anos a utilizam uma das abordagens por atividade, ABC, no entanto a outra metade não utiliza nenhuma abordagem por atividades.

Tabela 16 Método de valoração de produtos/serviços utilizado segundo a idade do diretor financeiro

Método de Valoração Utilizado	Até 25 anos	Dos 26 aos 35 anos	Dos 36 aos 45 anos	Dos 46 aos 55 anos	Mais de 56 anos	Total
Uma base de imputação	0	1	1	1	0	3
Múltiplas bases de imputação	0	0	3	3	1	7
Método das secções	0	0	6	4	0	10
ABC	0	0	4	10	1	15
TDABC	0	0	7	0	0	7
Nenhum	1	2	11	2	3	19
Total	1	3	32	20	5	61

Gráfico 8 Método de valoração de produtos/serviços utilizado segundo a idade do diretor financeiro



Ao analisar as evidências estatísticas obtidas pelo Coeficiente $VCramer$, não foi possível comprovar estatisticamente a associação entre ambas as variáveis, pois os dados não permitiram o cálculo do $VCramer$ pelo *exact test*.

Relativamente às variáveis formação académica e o método de valoração, podemos analisar a Tabela 17 e o Gráfico 9, sendo possível observar que, 100% dos responsáveis financeiros que têm o ensino secundário não utilizam nenhum método de valoração de produtos/serviços.

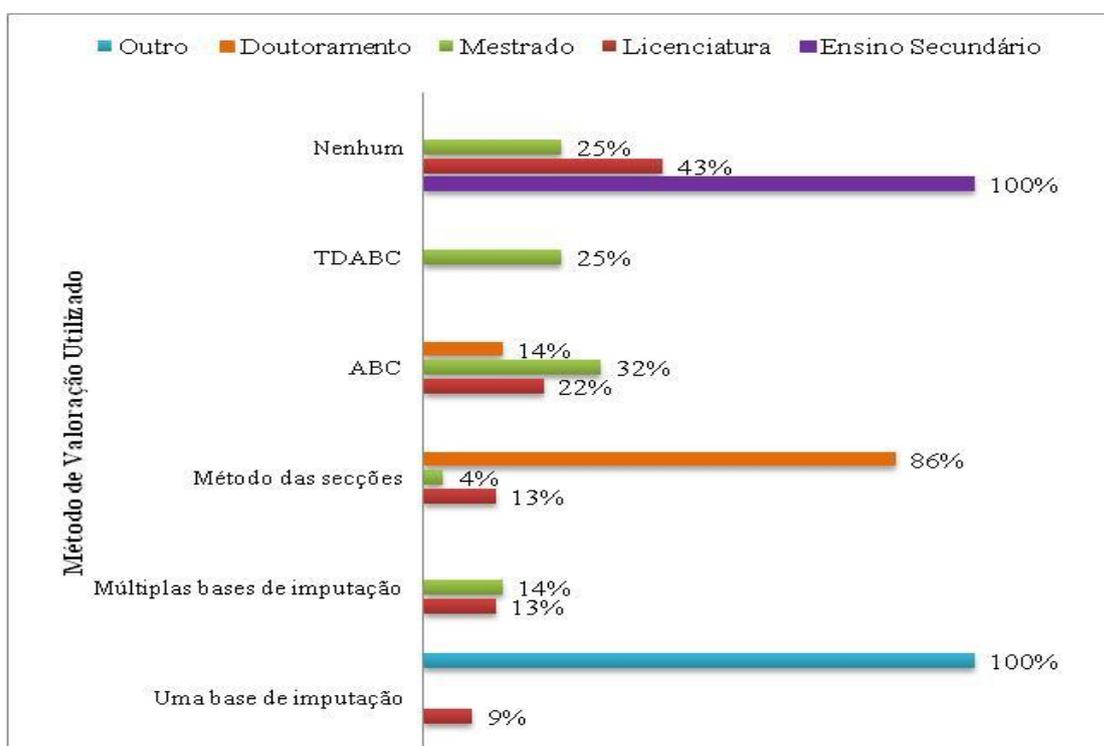
Tabela 17 Método de valoração de produtos/serviços utilizado segundo a formação académica do diretor financeiro

Método de Valoração Utilizado	Ensino Secundário	Licenciatura	Mestrado	Doutoramento	Outro	Total
Uma base de imputação	0	2	0	0	1	3
Múltiplas bases de imputação	0	3	4	0	0	7
Método das secções	0	3	1	6	0	10
ABC	0	5	9	1	0	15
TDABC	0	0	7	0	0	7
Nenhum	2	10	7	0	0	19
Total	2	23	28	7	1	61

Enquanto 57% dos responsáveis que são mestres utilizam uma das abordagens por atividades, o ABC (32%) e o TDABC (25%). Dos responsáveis que têm o doutoramento, 86% utilizam o método das secções, e 100% dos responsáveis pós-graduados (outro) utilizam uma base-imputação.

Dos 22% dos responsáveis que são apenas licenciados utilizam uma abordagem por atividades, o ABC. O que significa que 78% dos que são apenas licenciados não utilizam nenhuma das abordagens por atividades, destacando-se 43% de licenciados que não utilizam qualquer método de valoração.

Gráfico 9 Método de valoração de produtos/serviços utilizado segundo a formação académica do diretor financeiro



Ao analisar as evidências estatísticas obtidas pelo Coeficiente *VCramer*, não foi possível comprovar estatisticamente a associação entre ambas as variáveis, porque os dados não permitiram o cálculo do *VCramer* pelo *exact test*.

5. Conclusão

Este estudo tem como principal objetivo contribuir de forma positiva para o conhecimento dos métodos de valoração de produtos/serviços utilizados, e compreender qual o nível de conhecimento e utilização das abordagens por atividades pelas empresas

portuguesas. O presente estudo apresenta três objetivos específicos: (1) analisar a taxa de conhecimento da abordagem por atividades e identificar a existência de associação entre as características do responsável financeiro das empresas e o seu conhecimento sobre a abordagem por atividades; (2) analisar a taxa de utilização da abordagem por atividades e identificar os fatores associados à decisão da sua utilização; (3) analisar a existência de associação entre as características das empresas e os métodos utilizados na valoração de produtos/serviços. No sentido de responder a estes objetivos foram formuladas sete questões de estudo, com base na revisão de literatura.

No respeito ao primeiro objetivo os resultados alcançados, permitem concluir que a maioria dos responsáveis conhecem pelo menos uma das abordagens por atividades, o ABC ou o TDABC. Os dados recolhidos sugerem uma associação o conhecimento das abordagens por atividade, e as seguintes características dos responsáveis financeiros o género, idade e formação académica. O que significa que as características dos responsáveis financeiros têm influência no conhecimento da abordagem por atividades.

Relativamente ao segundo objetivo os resultados obtidos permitem concluir que o método de valoração de produtos/serviços mais utilizado baseia-se na abordagem por atividades, sendo no entanto o ABC duas vezes mais utilizado pelo TDABC. No entanto, é necessário destacar a existência de um elevado número de empresas que não utilizam qualquer um dos métodos de valoração de produtos/serviços propostos.

Os principais fatores associados à não adoção do ABC são a falta de interesse na sua adoção; elevados custos associados à implementação deste método, e por último publicidade negativa sobre o método. Relativamente à reflexão das empresas sobre a possibilidade de adotarem o ABC, a maioria das empresas já ponderaram a sua utilização, no entanto devido aos custos elevados e à complexidade do método, foi rejeitado. O que está de acordo com a teoria anteriormente revista.

Os principais fatores sugeridos para a decisão da utilização do método ABC são: necessidade obter informação relevante e precisa sobre os custos reais de cada produto, serviço ou cliente; necessidade de tornar os processos mais eficientes e eficazes e por último a necessidade de uma imputação de custos indiretos mais adequada. Estas conclusões são convergentes com os principais fatores que foram referidos na revisão de literatura.

No que respeitas às dificuldades e vantagens associadas à utilização do ABC, as principais vantagens são: informação precisa para apoiar os gestores na tomada de decisão; a melhoria dos processos (aumento da qualidade, eficiência e eficácia); melhoria na gestão dos recursos. Por sua vez, as principais dificuldades associadas à utilização do ABC são: a dificuldade em encontrar os *cost drivers* mais adequados de cada atividade; dificuldade em criar um objetivo organizacional claro. No que respeita às principais dificuldade e vantagens associadas à utilização do ABC, os resultados obtidos são convergentes com a literatura revista.

No que diz respeito ao terceiro e último objetivo os resultados obtidos sugerem a existência de associações entre as características das empresas e os métodos de valoração utilizados. Os métodos de valoração dos produtos/serviços utilizados pelas empresas são influenciados pelas seguintes características setor de atividade, a forma jurídica e a detenção de capital.

Relativamente à variável setor de atividade, os resultados obtidos permitem concluir que as empresas do setor terciário utilizam proporcionalmente mais a abordagem por atividades do que as dos outros setores, sendo o setor primário o que utiliza proporcionalmente menos esta abordagem.

Relativamente à forma jurídica, as sociedades anónimas utilizam proporcionalmente mais a abordagem por atividades do que as sociedades por quotas.

Por último a variável detenção do capital, as empresas em que o seu capital é maioritariamente português utiliza mais a abordagem por atividades do que as empresas em que o seu capital é maioritariamente estrangeiro.

Relativamente às limitações do presente estudo o número limitado de empresas que responderam ao inquérito, o que pode gerar um enviesamento das conclusões levado pela não resposta, e o método de recolha de dados utilizado pode provocar enviesamento nas respostas.

Quanto às contribuições do estudo permite conhecer a existência de evidências estatísticas que demonstram as associações existentes entre as características dos responsáveis financeiros e o conhecimento das abordagens por atividades, bem como as associações existentes entre as características das empresas e a utilização das

abordagens por atividades. Outro dos contributos é o conhecimento do nível de divulgação e de utilização do TDABC, em Portugal.

Como sugestões em futuras investigações seria interessante estudar a evolução, daqui a alguns anos, da divulgação e utilização das abordagens por atividades e ainda a utilização de inquérito num segundo idioma, de forma abranger mais empresas e aumentar a taxa de resposta do estudo.

6. Bibliografia

- Abdallah, A. A.-N. & Li, W., 2008. Why did ABC fail at the bank of China?. *Management Accounting Quarterly*, 9(3), pp. 7-14.
- Arsénio, M. O. & Machado, M. J., 2013. Contabilidade gestão em Portugal: Estudo empírico nas empresas cotadas na bolsa portuguesa. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, 11(22), pp. 1-20.
- Banker, R. D., Bardhan, I. R. & Chen, T.-Y., 2008. The role of manufacturing practices in mediating the impact of activity-based costing on plant performance. *Accounting, Organizations and Society*, 33(1), pp. 1-19.
- Caiado, A. C. P., 2003. *Contabilidade de gestão*. 3ª ed. Lisboa: Áreas Editora.
- Chua, W. F., 1986. Radical developments in accounting thought. *Accounting Review*, LXI(4), pp. 601-632.
- Cooper, R., 1987a. Does your company need a new cost system?. *Journal of Cost Management*, pp. 45-49.
- Cooper, R., 1987b. The two-stage procedure in cost accounting: Part one. *Journal of Cost Management*, pp. 43-51.
- Cooper, R., 1988a. The rise of activity-based costing – part one: What is an activity-based cost system?. *Journal of Cost Management*, pp. 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*, pp. 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*, pp. 33-46.
- Cooper, R., 1990. Implementing an activity-based cost system. *Journal of Cost Management*, 4 (1), pp. 33-42.
- Cooper, R. & Kaplan, R. S., 1988a. How cost accounting distorts products costs. *Management Accounting*, 69 (10), pp. 20-27.
- Cooper, R. & Kaplan, R. S., 1988b. Measure costs right: Make the right decisions. *Harvard Business Review*, pp. 96-104.
- Cooper, R. & Kaplan, R. S., 1991. Profit priorities from activity-based costing. *Harvard Business Review*, pp. 130-135.
- Cooper, R. et al., 1992. From ABC to ABM. *Management Accounting*, 75(5), pp. 54-57.
- Drake, A. R. & Haka, S. F. J., 2008. Does ABC information exacerbate hold-up problems in buyer-supplier negotiations?. *The Accounting Review*, 83(1), pp. 29-60.

Ferreira, L. & Sarmiento, M., 2009. Da investigação quantitativa em contabilidade: Investigação por inquérito. In Major, M. & Vieira, R. (Coord) *Contabilidade e controlo de gestão, teoria, metodologia e prática*:165-208. Lisboa: Escolar Editora.

Franco, V. S. et al., 2005. *Contabilidade de gestão - Volume I. O apuramento do custo dos produtos e a informação de apoio à decisão*. Lisboa: Publisher Team..

Hoozée, S. & Bruggeman, W., 2010. Identifying operational improvements during the design process of a time-driven ABC system: The role of collective worker participation and leadership style. *Management Accounting Research*, 21(3), pp. 185-198 .

Kallunki, J.-P. & Silvola, H., 2008. The effect of organizational life cycle stage on the use of activity-based costing. *Management Accounting Research*, 19(1), pp. 62-79.

Kaplan, R. & Anderson, S., 2004. Time-driven activity-based costing. *Harvard Business Review*, 82(11), pp. 131-138.

Kaplan, R. & Anderson, S., 2005. Time-driven activity-based costing: response. *Harvard Business Review*, 83(2), pp. 144-145.

Kaplan, R. & Anderson, S. R., 2007. *Time-driven activity-based costing: A simpler and more powerful path to higher profits*. Boston, Massachusetts: Harvard Business School Press.

Kaplan, R. S., 1988. One cost system isn't enough. *Harvard Business Review*, 66(1), pp. 61-66.

Kaplan, R. S. & Cooper, R., 1998. *Cost & Effect: Using integrated cost systems to drive profitability and performance*. Boston: Harvard Business School Press.

Keller, A. C., 2005. Simpler than ABC: New ideas for using microsoft excel for allocating costs. *Management Accounting Quarterly*, 6(4), pp. 24-33.

Laureano, R. M. S., 2011. *Testes de hipóteses com SPSS - O meu manual de consulta rápida*. 1ª Edição ed. Lisboa: Edições Sílabo.

Liu, L. Y. J. & Pan, F., 2007. The implementation of activity-based costing in China: An innovation action research approach . *The British Accounting Review*, 39(3), pp. 249-264.

Lockhart, J. & Taylor, A., 2007. Environmental considerations in product mix decisions duing ABC and TOC . *Management Accounting Quarterly*, 9(1), pp. 13-21.

Machado, M. J., 2009a. Taxas de utilização do custeio baseado nas actividades. Revisão de estudos empíricos. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, 7(13), pp. 1-15.

Machado, M. J., 2009b. Métodos de repartição dos custos indirectos utilizados pelas PMEs industriais portuguesas. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 1(11), pp. 11-36.

- Major, M. & Hopper, T., 2005. Managers divided: Implementing ABC in a portuguese telecommunications company . *Management Accounting Research*, 16(2), pp. 204-229.
- Masschelein, S., Cardinaels, E. & Abbeele, A. V. d., 2012. ABC Information, fairness perceptions, and interfirm negotiations. *The Accounting Review*, 87(3), pp. 951-973.
- Nassar, M., Al-Khadash, H. A. & Sangster, A., 2011. The diffusion of activity-based costing in Jordanian industrial companies . *Qualitative Research in Accounting and Management*, 8(2), pp. 180-200.
- Oliveira, J., Pereira, J. & Ribeiro, J., 2009. Investigação em contabilidade de gestão. In Major, M. & Vieira, R. (Coord) *Contabilidade e controlo de gestão, teoria, metodologia e prática*:61-88. Lisboa: Escolar Editora.
- Pereira, C. C. & Franco, V. S., 2001. *Contabilidade analítica*. 6ª ed. Lisboa: Rei dos Livros.
- Pineno, C. J., 2012. Simulation of the weighting of balanced scorecard metrics including sustainability and time-driven ABC based on the product life cycle. *Management Accounting Quarterly*, 13(2), pp. 21-38.
- Rivero, E. J. R. & Emblemståg, J., 2007. Activity-based life-cycle costing in long-range planning . *Review of Accounting & Finance*, 6(4), pp. 370-390.
- Sartorius, K., Eitzen, C. & Kamala, P., 2007. The design and implementation of activity based costing (ABC): a South African survey. *Meditari Accountancy Research*, 15(2), pp. 1-21.
- Schoute, M., 2011. The relationship between product diversity, usage of advanced manufacturing technologies and activity-based costing adoption. *The British Accounting Review*, 43(2), pp. 120-134.
- Searcy, D. L. & Roberts, D., 2007. Will your ABC system have what it takes?. *Management Accounting Quarterly*, 8(3) , pp. 23-26.
- Stout, D. E. & Propri, J. M., 2011. Implementing time-driven activity-based costing at a medium-sized electronics company. *Management Accounting Quarterly*, 12(3), pp. 1-11.
- Stratton, W. O., Desroches, D., Lawson, R. & Hatch, T., 2009. Activity-based costing: Is it still relevant?. *Management Accounting Quarterly*, 10(3), pp. 31-40.
- Tomás, A., Major, M. J. & Pinto, J. C., 2008. Activity-Based Costing and Management (ABC/M) nas 500 Maiores Empresas em Portugal. *Contabilidade e Gestão*.
- Vieira, R., 2009. Paradigmas teóricos da Investigação em Contabilidade. In Major, M. & Vieira, R. (Coord) *Contabilidade e controlo de gestão, teoria, metodologia e prática*:9-34. Lisboa: Escolar Editora.

Vieira, R., Major, M. J. & Robalo, R., 2009. Investigação Qualitativa. In Major, M. & Vieira, R. (Coord) *Contabilidade e controlo de gestão, teoria, metodologia e prática*:129-163. Lisboa: Escolar Editora.

7. Anexos

Anexo 1 - Inquérito

Parte I. Dados do Responsável Financeiro

1. Género
 - a. Feminino
 - b. Masculino
2. Idade
 - a. Até 25 anos
 - b. Dos 26 aos 35 anos
 - c. Dos 36 aos 45 anos
 - d. Dos 46 aos 55 anos
 - e. Mais de 56 anos
3. Formação Académica
 - a. Ensino Secundário
 - b. Licenciatura
 - c. Mestrado
 - d. Doutoramento
 - e. Outro Qual?

Parte II. Dados da Empresa

1. Nome da empresa
2. Qual é o setor de atividade da empresa?
 - a. Primário
 - b. Secundário
 - c. Terciário
3. Qual a forma jurídica da sua empresa?
 - a. Sociedade Por Quotas
 - b. Sociedade Anónima
 - c. Outro Qual?
4. Detenção de capital
 - a. Maioritariamente Português
 - b. Maioritariamente Estrangeiro

Parte III. A adoção ou não adoção do Método ABC

1. Conhece algum destes sistemas de valoração do produto?
 - a. ABC
 - b. TDABC
 - c. Nenhum

2. Qual o sistema de valoração do produto que a empresa adota?
- Uma base de imputação
 - Múltiplas bases de implementação
 - Método das secções
 - ABC
 - TDABC
 - Nenhum

(Questão 3 e 4 para que não adotou o ABC)

3. Quais os fatores associados à não adoção do ABC?
- Não tem interesse na sua adoção
 - Estão satisfeitos com o atual método utilizado
 - Muito complexo
 - Devido aos elevados custos associados à implementação deste método
 - Resistência à mudança por parte dos indivíduos e da organização
 - Falta de conhecimento aprofundado sobre o método
 - Publicidade Negativa sobre o método
4. A empresa já refletiu sobre a adoção do sistema ABC?
- Existe a intenção de adotar, mas num futuro próximo
 - Está a ponderar a intenção de o adotar
 - Já ponderou adotar o ABC, mas devido aos custos elevados e à complexidade de implementação foi rejeitada

(Questões 5, 6, 7 e 8 para quem adotou o ABC)

5. Quais os fatores associados à adoção do ABC?
- Necessidade de uma imputação de custos indiretos mais adequada
 - Necessidade de obter informação relevante e precisa sobre os custos reais de cada produto, serviço ou cliente
 - Necessidade de tornar os processos mais eficientes e eficazes
 - Aumentar a competitividade
 - Melhorar a avaliação da performance
 - Aumentar a qualidade dos processos
6. Quais as principais dificuldades à adoção do ABC?
- Dificuldade em identificar as diversas atividades
 - Elevado consumo de recursos, designadamente de pessoas e tempo
 - Dificuldade em encontrar os *cost drivers* mais adequados de cada atividade
 - Não acrescenta valor
 - Resistência à mudança dos indivíduos e da organização
 - Dificuldade em criar um objetivo organizacional claro

- g. Falta de Conhecimento do sistema
7. Quais as principais vantagens associadas à adoção do ABC?
- a. Melhoria da performance financeira
 - b. Informação precisa para apoiar aos gestores na tomada de decisão
 - c. Melhoria do controlo dos custos e uma melhor compreensão das causas dos custos
 - d. Melhor gestão dos recursos
 - e. Melhoria dos processos - aumento da qualidade, eficiência e eficácia
 - f. Aumento da comunicação interna e externa
8. Utilizam o ABM, isto é, se utilizam o ABC como sistema de controlo de gestão?
- a. Sim
 - b. Não