

CONTABILIDADE DE GESTÃO EM CABO VERDE: ESTUDO
EMPÍRICO NAS EMPRESAS INDUSTRIAIS CABO-VERDIANAS.

Íris Barros Dias da Fonseca

Dissertação de Mestrado em Contabilidade

Orientadora:

Prof^a Doutora Maria João Cardoso Vieira Machado, Prof^a Auxiliar,

ISCTE Business School, Departamento de Contabilidade.

Outubro 2013.

Resumo

Este estudo visa contribuir para o conhecimento sobre as práticas de contabilidade de gestão nas empresas industriais cabo-verdianas, mais concretamente os métodos de valoração de produtos e avaliação de desempenho utilizados por essas empresas. Como objetivos específicos, busca conhecer o nível de conhecimento e utilização do *Activity-Based Costing* e do *Balanced ScoreCard*, assim como perceber se a dimensão das empresas e o seu destino de produção influenciam a escolha do método utilizado. Para a realização do estudo foram enviados questionários através do correio eletrónico a 80 empresas industriais situadas na cidade da Praia e na ilha de São Vicente, obtendo-se 25 respostas. Os resultados obtidos mostraram que a maioria das empresas reparte seus custos indiretos pelos produtos, e que a maioria das empresas conjuga medidas financeiras e medidas não financeiras na sua avaliação de desempenho. Contudo, verificou-se que apenas uma parcela residual das empresas utiliza o *Activity-Based Costing* como método de valoração de produtos, sendo que nenhuma empresa utiliza o *Balanced Scorecard* como método de avaliação de desempenho. Concluiu-se igualmente que nem a dimensão das empresas, nem o destino de produção exercem influência sobre a escolha dos métodos utilizados.

Palavras-chave: Valoração de produtos. Avaliação de Desempenho. Variáveis contingenciais.

Classificação: JEL: M4, M41.

Abstract

This study aims to produce information about the management accounting practices in cape-verdean industrial enterprises, specifically the products valuation methods and performance evaluation methods used by them. As specific goals, it intends to know the level of knowledge and use of Activity-Based Costing and Balanced Scorecard, as well as knowing if the dimension of the companies and their production destination influence the choice of the method used. For the achievement of the study, questionnaires were sent via email to 80 companies located in Praia city and São Vicente island, with 25 responses received. The results showed that most companies allocate their indirect costs to products, and most companies combine financial measures and non-financial measures in their performance evaluation. However, it was found that only a residual portion of the companies uses ABC as a method of products valuation, and none of the companies uses the Balanced Scorecard as a method of performance evaluation. It was also concluded that neither firm size or the production destination influence the choice of the systems used.

Keywords: Products Valuation. Performance Evaluation. Contingent Variables.

JEL Classification System: M4, M41.

Agradecimentos

Agradeço aos meus pais, por toda a força e apoio incondicional, sem o qual não seria possível a finalização deste trabalho.

Agradeço à minha orientadora, Dra. Maria João Machado, pela orientação e pelo acompanhamento dado ao longo do desenvolvimento e conclusão do trabalho.

Agradeço aos meus familiares e amigos pelo apoio dado, em especial ao Rafael, ao Yannick, ao Alberto, ao Ricardo, à Leonilde, à Cíntia e à Irina.

Agradeço igualmente a todas as empresas que se disponibilizaram para colaborar neste estudo, permitindo que a sua concretização fosse possível.

Por fim, agradeço a todos os que indiretamente contribuíram para o sucesso deste trabalho, destacando a minha entidade patronal.

Obrigada.

Índice

Resumo.....	ii
Abstract	iii
Agradecimentos.....	iv
1. Introdução.....	1
2. Revisão de Literatura	2
2.1. Enquadramento.....	2
2.2. Sistemas de Valoração de Produtos.....	3
2.3. Sistemas de Avaliação de Desempenho	11
3. Metodologia	19
3.1. Paradigma de Investigação	19
3.2. Questões de Estudo.....	20
3.3. Método de recolha de dados	21
4. Estudo Empírico.....	22
4.1. Caraterização dos Respondentes	22
4.1.1. Caraterísticas das Empresas.	22
4.1.2. Caraterísticas dos Responsáveis.....	25
4.2. Métodos de Valoração dos produtos.	28
4.3. Métodos de Avaliação de Desempenho.....	32
5. Conclusão.....	34
6. Bibliografia.....	35
7. Anexos.....	39
7.1. Anexo 1- Questionário.....	39
7.2. Anexo 2- Carta de Apresentação.....	43

Índice de Tabelas

Tabela 1-Medidas descritivas: Trabalhadores.....	23
Tabela 2 - Medidas descritivas: Idade.....	27
Tabela 3- Valoração dos produtos e dimensão da empresa	30
Tabela 4- Valoração dos produtos e destino da produção.....	31

Índice de Gráficos

Gráfico 1- Indústrias.....	23
Gráfico 2- Caixa de Bigodes: Trabalhadores	24
Gráfico 3- Destino da produção	25
Gráfico 4 - Cargo dos respondentes	26
Gráfico 5- Habilitações literárias dos respondentes	26
Gráfico 6 - Idade dos respondentes	27
Gráfico 7- Método de repartição de custos indiretos	28
Gráfico 8- Razões da não utilização do ABC	29
Gráfico 9- Medidas de avaliação de desempenho utilizadas.....	32
Gráfico 10- Razões da não utilização do BSC	33

1. Introdução

Os sistemas de contabilidade de gestão utilizados pelas empresas têm sido alvo de estudos em vários países ao longo dos anos.

O *Activity-Based Costing* (ABC) e o *Balanced ScoreCard* (BSC) são dois sistemas de contabilidade de gestão presentes na história dos negócios, nas organizações industriais e em literaturas estratégicas, no alinhamento das estratégias e das estruturas para vantagens competitivas (Kaplan, 2006).

O presente estudo visa dar um contributo para o conhecimento sobre as práticas de contabilidade de gestão nas empresas industriais cabo-verdianas, relativamente aos métodos de valoração de produtos e avaliação de desempenho utilizados. Para este efeito, tem três objetivos específicos distintos: verificar o grau de utilização do ABC pelas empresas; verificar o grau de utilização do BSC pelas empresas; analisar possíveis associações entre a dimensão das empresas e o seu destino de produção, e os sistemas utilizados.

Em Cabo Verde as práticas de contabilidade de gestão são, devido ao seu carácter facultativo, muito pouco divulgadas nos nossos dias. Deste modo, este tema foi escolhido visando dar um contributo teórico sobre a situação da contabilidade de gestão nesse país, devido à perceptível escassez de conhecimentos disponíveis sobre essas práticas contabilísticas. A sua relevância reside, assim, nas novas informações fornecidas ao meio científico, enriquecendo os conhecimentos sobre as práticas contabilísticas nas empresas industriais cabo-verdianas.

Para realização do estudo baseou-se no paradigma de investigação positivista. Os dados obtidos foram recolhidos por meio de um inquérito direcionado às empresas industriais da cidade da Praia e da ilha de São Vicente. O inquérito foi realizado em duas fases, através do envio de questionários em formato digital a 80 empresas, via correio eletrónico. Obtiveram-se 25 respostas, o que corresponde a uma taxa de resposta de 31%.

Este estudo encontra-se estruturado em quatro partes. A primeira parte engloba esta introdução. A segunda parte destina-se à revisão de literatura, contendo um referencial teórico sobre os sistemas de valoração de produtos e avaliação de desempenho desenvolvidos e utilizados no universo empresarial. Na terceira parte apresenta-se o paradigma de investigação utilizado, as questões de estudo e a metodologia do estudo.

Procede-se igualmente nesta parte à caracterização da amostra estudada e ao estudo empírico desta investigação. Na última parte encontra-se a conclusão do estudo, contendo as principais informações obtidas do estudo empírico, assim como a sua confrontação com a realidade percebida pela revisão de literatura realizada.

2. Revisão de Literatura

2.1. Enquadramento

No ambiente altamente competitivo que se vive nos nossos dias, a gestão de custos tornou-se numa habilidade crítica para a sobrevivência de qualquer empresa. Mas uma simples diminuição de custos não é suficiente, sendo necessário que haja uma gestão estratégica dos mesmos. A gestão estratégica de custos consiste na aplicação de técnicas de gestão de custos de modo que haja simultaneamente uma melhoria da situação estratégica da empresa e uma diminuição dos seus custos (Cooper e Slagmulder, 2003).

Segundo Kaplan (2006), em empresas com múltiplos negócios e unidades de apoio, e com centenas ou milhares de empregados, há uma tendência natural para um funcionamento incoerente das suas diversas áreas. As unidades de negócio introduzem constantemente novos produtos, variedades, canais, clientes e segmentos, tendo por base, normalmente, uma orientação muito fraca por parte dos seus sistemas de mensuração de custos e rendibilidade. Por outro lado, os líderes dos negócios introduzem novas estratégias com pouca noção do seu impacto na empresa, assim como os trabalhadores focam-se em iniciativas locais e específicas de melhoria contínua com pouca noção das prioridades da empresa e do seu impacto global. Líderes de várias organizações enfrentam o desafio de tentar alinhar os esforços locais para que, trabalhando com motivação e em conjunto, os trabalhadores e as unidades de negócio consigam uma melhor performance do que aquilo que conseguem funcionando de forma autónoma (Kaplan, 2006).

O ABC e o BSC são dois sistemas de contabilidade de gestão presentes na história dos negócios, nas organizações industriais e em literaturas estratégicas, no alinhamento das estratégias e das estruturas para vantagens competitivas (Kaplan, 2006).

As inovações contabilísticas do ABC e do BSC constituem, para os líderes, ferramentas que permitem controlar essas tendências de incoerência a níveis individuais e organizacionais,

num ambiente de caos e desordem empresarial. Estas ferramentas conseguiram demonstrar-se eficazes na criação de valor para a empresa, através da criação de informações válidas e pertinentes para a tomada de decisão de milhares de trabalhadores e unidades de negócio, no que diz respeito a produtos, processos, clientes e transações (Kaplan, 2006).

2.2. Sistemas de Valoração de Produtos

Empresas que vendem múltiplos produtos têm tomado decisões importantes sobre preços, *mix* de produtos e processos tecnológicos com base em informações distorcidas. A maioria dessas empresas só deteta esses problemas depois de se ter verificado uma deterioração da sua competitividade e rentabilidade. Essas distorções são resultado de escolhas contabilísticas feitas décadas atrás, quando as empresas produziam uma gama restrita de produtos e os custos da mão-de-obra direta e de matérias diretas, que eram os principais fatores de produção, podiam ser facilmente alocados a produtos individuais (Cooper e Kaplan, 1988b).

Para que os gestores possam tomar decisões sensatas sobre os produtos que comercializam, é fundamental que tenham conhecimento sobre o custo desses produtos. Decisões sobre o *design* dos produtos, introdução de novos produtos e o esforço desenvolvido para levar ao mercado um determinado produto ou linha de produtos são influenciadas pelo valor previsto do seu custo e sua rentabilidade. Uma informação distorcida sobre os custos pode levar uma empresa a seguir uma estratégia inapropriada e não lucrativa (Cooper e Kaplan, 1988a).

Esses custos podem incluir custos com logística, produção, marketing e vendas, distribuição, serviços, tecnologia, gestão financeira, recursos de informação e administração geral (Cooper e Kaplan, 1988b).

Os referidos custos são considerados custos diretos dos produtos quando têm uma relação direta com os produtos (Cooper, 1990). Por outro lado estes custos podem estar relacionados com as demais atividades desenvolvidas, sendo chamados de custos indiretos (Cooper e Kaplan, 1988b). Os custos diretos podem ser associados com facilidade a um objeto de custeio, enquanto que os custos indiretos podem estar relacionados simultaneamente com vários objetos de custeio (Trawiki, 1987). Os custos indiretos, depois de reconhecidos, terão que ser repartidos aos demais objetos de custeio através de um método escolhido pela empresa (Machado, 2009b). A repartição dos custos indiretos pelos produtos é feita visando

que cada produto contenha uma parcela adequada dos custos totais incorridos (Trawiki, 1987).

Esta repartição de custos, nas empresas industriais, tem sido considerada um dilema na contabilidade de gestão por vários autores, devido à problemática relação de causa e efeito entre esses custos e os produtos aos quais são alocados. Para obtenção de informações viáveis sobre os custos é fundamental que haja informações corretas sobre essas relações de causa e efeito (Machado, 2009b). Caso não se verifique essa relação deverá optar-se por outro critério (Trawiki, 1987). Este facto levou ao desenvolvimento contínuo de diversos métodos de imputação dos custos indiretos: utilização de coeficientes de imputação, repartição por departamentos e repartição por atividades (Horngren, 2004).

A maior parte das empresas aloca os seus custos indiretos em duas fases. Inicialmente fazem uma recolha de custos em categorias correspondentes a diferentes centros de custo e atribuem esses custos a departamentos operacionais. O segundo passo consiste em repartir os custos dos diversos departamentos aos produtos individualmente (Cooper e Kaplan, 1988b).

A utilização de uma única base de repartição é a forma mais simples de aplicação do método de coeficientes de imputação (Franco *et al.*, 2005). Este coeficiente é obtido pela divisão do total dos custos indiretos a serem repartidos pela base de repartição escolhida, devendo esta escolhida ter uma forte relação com a origem dos custos indiretos (Machado, 2009b). A base de imputação utilizada com maior frequência é o valor da matéria-prima, a mão-de-obra direta e as horas de trabalho das máquinas (Cooper 1987).

A utilização de múltiplas bases de repartição veio a surgir da dificuldade do método de base única em encontrar uma base que por si só conseguisse traduzir a relação de causa efeito entre a base escolhida e os fatores provocadores dos custos. Neste segundo método são identificados grupos de custos indiretos com características homogéneas, sendo os custos indiretos divididos posteriormente a esses grupos. Este método permite obter valores mais corretos dos custos indiretos inerentes a cada produto, uma vez que nestes custos estarão englobados uma parcela de cada coeficiente (Franco *et al.*, 2005).

Apesar de produzir informações mais completas que o método de base única, o método da base múltipla sofreu diversas críticas (Machado, 2009b). Os custos dos produtos obtidos através deste método são influenciados pela quantidade produzida de cada produto, o que pode não representar um valor realista dos custos. Aos produtos produzidos em maior quantidade são imputados maior parcela dos custos indiretos, num cenário em que ao longo

do processo produtivo existem custos não influenciados pelo volume de produção, cujas bases igualmente não devem estar relacionadas com quantidade produzida. Isto faz com que os custos dos produtos produzidos em maior quantidade estejam sobrevalorizados, e o dos produzidos em menor quantidade subvalorizados, provocando uma distorção dos custos (Cooper, 1988). A informação resultante da utilização dessas bases pode levar os gestores a direcionar, erradamente, os seus recursos aos produtos produzidos em menor quantidade (Machado 2012).

O método da repartição de custos indiretos por departamentos veio a surgir em 1989, integrado no plano contabilístico francês, como um capítulo meramente indicativo da contabilidade interna. Este sistema tem por base a divisão da organização em unidades básicas designadas por centros de análise (Machado, 2009b). Essas unidades são igualmente denominadas centros de responsabilidade ou secções (Lebas, 1994). As secções podem contribuir diretamente para o fabrico do produto, sendo denominadas de secções principais, ou podem ser complementares a outras secções, contribuindo de forma indireta para o fabrico do produto, sendo denominadas de secções auxiliares (Neumann e Cauvin, 2007).

Lebas (1994) dividiu este processo de repartição de custos indiretos em duas etapas: inicialmente os custos indiretos são repartidos pelas demais secções; em seguida se imputam os custos das secções auxiliares às secções principais para as quais trabalharam.

A cada secção deve corresponder uma unidade de medida, denominada unidade de obra, que deverá ser expressa em unidades físicas como hora-homem ou hora-máquinas (Lebas, 1994).

Com a introdução de máquinas mais automatizadas nos processos de fabrico, a mão-de-obra direta passa a estar ligada às funções de instalação e supervisão. Neste cenário, encontram-se frequentemente trabalhadores participando na produção de diferentes produtos ao mesmo tempo, pelo que torna-se impossível atribuir as horas de trabalho de um trabalhador integralmente a um produto (Cooper e Kaplan, 1988a).

Com a diminuição da mão-de-obra direta nos produtos, a parcela dos custos totais representada por custos indiretos aumentou continuamente ao longo do século XX. Adicionalmente a esse fato, várias empresas deixaram de ter estratégias de produção em massa para passar a fornecer mais variedades e opções aos seus clientes (Kaplan e Anderson, 2007).

Oferecer novos produtos, variedades e serviços, implicou um aumento de recursos para a engenharia, calendarização, recebimento, armazenagem, inspeção, produção, instalação, embalagem, distribuição, marketing, entre outros (Kaplan e Anderson, 2007).

Os gastos gerais continuaram, assim, aumentando com a diversificação de linhas de produtos, de clientes, regiões, e nos anos 80 os sistemas de custeio padronizados existentes anteriormente já não refletiam a realidade económica. A essa altura as empresas já operavam com informações muito distorcidas. Em 1980 é então introduzido o sistema ABC, vindo esse sistema a corrigir sérios problemas dos sistemas de custeio tradicional (Kaplan e Anderson, 2007). O aparecimento e desenvolvimento desse novo sistema tiveram forte contribuição de duas organizações: o *Harvard Business School*, por via dos investigadores Robert Kaplan e Robin Cooper, e a *Computer-Aided Manufacturing Internacional* (Machado, 2009a).

Segundo Dalci *et al.* (2010), o tratamento dos custos indiretos no ABC é uma evolução do custeio baseado no volume utilizado pelos sistemas tradicionais. O principal objetivo deste sistema é alocar os custos indiretos de modo que as informações obtidas sobre os custos reflitam de forma mais correta o consumo de recursos dos objetos de custeio de uma organização. Este sistema, quando aplicado corretamente, pode fornecer aos gestores dados mais precisos dos custos dos produtos, dados esses que podem ser utilizados na tomada de decisão sobre melhoria dos processos, política de preços e gestão da relação com os clientes (Stout *et al.*, 2011).

A teoria por trás deste sistema é simples. As atividades empresariais existem para dar suporte à produção e entrega de bens e serviços. Estas devem, portanto, ser todas consideradas no apuramento do custo dos produtos. Uma vez que quase todos os custos de suporte são divisíveis ou separáveis, estes podem ser divididos e imputados aos produtos individualmente ou a famílias de produtos (Cooper e Kaplan, 1988b).

Este novo sistema é baseado num processo de duas etapas. Inicialmente os custos são alocados às atividades, obtendo-se o custo de cada atividade, sendo os custos das atividades posteriormente alocados aos objetos de custeio, obtendo-se o custo unitário de cada produto. Para o cálculo do custo unitário é necessária a utilização de uma unidade de medida para cada atividade que represente o consumo dessa atividade feita por cada produto, sendo essa unidade denominada por Cooper (1990) de condutor de custo. Essa alocação do custo das atividades aos objetos de custeio pode ser feita através de medidas relacionadas ou não com o volume de produção (Kaplan e Anderson, 2007).

O ABC tem início com um entrevista feita por uma equipe aos supervisores e responsáveis de cada departamento com vista a conhecer as diversas atividades executadas (Kaplan e Anderson, 2007). Essa entrevista fornece igualmente informações sobre o tempo de trabalho que os trabalhadores passam em cada atividade, assim como o condutor de custo mais adequado para relacionar o custo de cada atividade aos produtos. É fornecido, por cada departamento, uma matriz explicitando as atividades realizadas e as funções de cada empregado na realização das mesmas (Machado, 2009a). Com base nas informações recolhidas, calcula-se a proporção dos custos inerente a cada atividade desenvolvida (Kaplan e Anderson, 2007).

A fase seguinte consiste na escolha do condutor de custo de cada atividade, de modo a calcular o custo unitário dos produtos (Machado, 2009a).

Entre o custo da atividade e a unidade de medida escolhida deverá haver uma forte correlação (Cooper, 1988). Para compreender essa correlação, foi sugerido por Cooper (1989) o agrupamento das atividades com unidades de medidas correlacionadas. Assim foram identificadas por Cooper e Kaplan (1991) os seguintes grupos de atividades cuja variação de custos depende do mesmo fator:

-Unit level, onde estão englobadas as atividades relacionadas com unidades de produtos, cujos custos variam com a quantidade de unidades produzidas ou vendidas. Os seus condutores de custo devem estar relacionados com a quantidade de produções e vendas.

-Batch-level, onde se enquadram atividades relacionadas com a produção de lotes ou ordens de produção. O custo das atividades varia, então, com a alteração do processo produtivo para a produção de um novo lote.

-Product-Sustaining, relativo a atividades cujos custos não variam com a quantidade produzida, mas com cada novo tipo de produto. O seu condutor de custo deverá estar relacionado com a quantidade de produtos ou linhas de produtos abrangidas e beneficiadas por essa atividade.

-Facility-Sustaining, onde se englobam as atividades cujos custos não originam diretamente da produção dos produtos mas que são comuns a todos os produtos. Cooper e Kaplan sugerem que os custos dessas atividades, devido ao seu difícil tratamento no âmbito do custeio baseado nas atividades, sejam considerados custos do período.

Numa última fase, após o cálculo do custo total e da quantidade de trabalho das atividades, calcula-se, a partir desses dados, a média do condutor de custos para cada atividade (Kaplan e

Anderson, 2007). Com esse apuramento do custo unitário de cada atividade, os diversos objetos de custeio poderão então ser valorizados através da quantidade de condutor de custo utilizada por cada um (Innes e Michael, 1995).

O ABC pode fornecer uma noção do custo dos produtos radicalmente diferente dos sistemas tradicionais (Cooper e Kaplan, 1988b). Vários são os autores que consideram-no como sendo o sistema de valoração de custos de maior fiabilidade, uma vez que nesse sistema a variação de custos relaciona-se com diversos fatores para além do volume de produção, fornecendo assim informações mais corretas sobre a origem dos custos de cada produto (Machado, 2009a).

Um estudo realizado sobre a implementação do ABC numa grande empresa industrial chinesa, mostrou que conseguiram-se obter informações mais corretas sobre os custos para a realização do seu controlo. Passou-se igualmente a ter uma visão mais clara e compreensível das atividades e dos processos (Liu e Pan, 2007).

Foram identificados, num estudo elaborado por Arsénio e Machado (2013) em empresas cotadas na bolsa portuguesa, como principais benefícios obtidos pela utilização do ABC, um melhor controlo e compreensão das causas dos custos e melhor gestão dos recursos.

Porém, apesar de parecer resolver a alocação incorreta dos custos indiretos e de ter uma proposta de valor muito atraente, o ABC não foi universalmente aceite (Kaplan e Anderson, 2007). Resultados apresentados por diversos estudos empíricos já realizados demonstram existir uma baixa taxa de utilização desse sistema (Machado 2012).

Innes *et al.* (2000) investigaram as maiores empresas do Reino Unido, visando conhecer a evolução do ABC nessas empresas entre 1994 e 1999. Os resultados obtidos mostraram que as taxas de utilização do ABC nesse período verificaram variações positivas mas pouco significativas (18%).

Machado (2009a) realizou um estudo com o objetivo de conhecer as taxas de utilização do ABC, abrangendo o estudo 15 países. Os resultados mostraram que o nível de utilização do ABC varia muito consoante o país, verificando-se uma baixa taxa de utilização deste sistema na maioria dos casos analisados.

Foi igualmente realizado por Machado (2009b) uma investigação visando conhecer os métodos de repartição de custos indiretos utilizados por pequenas e médias empresas portuguesas. Com 58 respostas obtidas, a investigação concluiu que 24% das empresas não

repartem seus custos por produtos, e dos que repartem, 64% utiliza uma base de imputação, sendo que nenhuma utiliza o ABC.

Arsénio e Machado (2013) concluíram, no estudo realizado em empresas cotadas na bolsa portuguesa, que as empresas repartem seus custos indiretos, sendo os métodos mais utilizados o método da base múltiplas de imputação e o ABC. Contudo, a percentagem de empresas utilizadoras do ABC é baixa face ao total das empresas.

Machado (2012) realizou recentemente um estudo visando produzir informações sobre o nível de conhecimento e utilização do ABC em pequenas e médias empresas portuguesas. O estudo abrangeu 58 empresas, e os resultados obtidos mostraram que nenhuma delas utiliza o ABC, sendo que na maioria este sistema é desconhecido.

Segundo Kaplan e Anderson (2007), algumas empresas falharam na sua adoção ou abandonaram essa ferramenta devido à resistência face a novas ideias, ao elevado custo que a implementação acarreta, à complexidade da sua manutenção e ao fato de ser pouco flexível. Alguns gestores também acham que esse sistema não consegue captar a grande complexidade das atuais operações de uma empresa, apesar do elevado número de atividades incluídas no seu modelo (Kaplan e Anderson, 2007).

Mevelléc (2001) considera a dificuldade em identificar atividades e selecionar os seus condutores de custo mais adequados como o principal motivo da baixa utilização do ABC nas empresas francesas.

Segundo Stout *et al.* (2011) o ABC não reconhece variações de custos no caso de um pedido de produção com características específicas, sendo a única forma de reconhecer essa variação de custos através da criação de novas atividades, com novos centros de custo e novos condutores de custo. Esses problemas são particularmente mais acentuados em pequenas e médias empresas, uma vez que geralmente não possuem sistemas de processamento de informações sofisticados.

Kaplan e Anderson (2007) exemplificam esta situação considerando a atividade “envio de encomendas para clientes”. Ao invés de assumir um custo constante por cada envio, é preferível que a empresa reconheça as diferenças de custos quando uma encomenda é enviada num camião cheio ou por uma transportadora comercial, entre outras opções. Para permitir as variações nos recursos necessárias às diferentes opções de transporte, novas atividades teriam de ser adicionadas ao modelo, de modo a expandir a sua complexidade.

Um outro problema encontrado no método ABC reside na necessidade de expandir o dicionário de atividades de modo a ser possível refletir, com maior detalhe, as atividades realizadas. Esse fato aumenta a necessidade de modelos informáticos de processamento e armazenamento de dados, o que faz com que diversas ferramentas informáticas excedam a sua capacidade. Neste modelo, os dados são subjetivos, difíceis de ser validados e é dispendioso o seu processo de armazenamento, processamento e relato (Kaplan e Anderson, 2007).

Devido às dificuldades que os *softwares* do ABC convencional apresentam relativamente a modelos empresariais abrangentes, muitas empresas frequentemente criam modelos isolados de ABC para diferentes fábricas, departamentos e negócios, ou criam modelos separados de análise de produtos e clientes, sendo que em ambos os casos não é possível interligar os modelos entre si. Essa proliferação de modelos, não permite às empresas ter uma visão global das questões relacionadas com os custos e a rentabilidade dos produtos. As melhorias são obtidas em termos locais e não justificam os seus elevados custos de manutenção (Kaplan e Anderson, 2007).

Segundo Stout *et al.* (2011), outra limitação desse sistema reside no facto de se depender dos inquéritos feitos aos funcionários sobre o tempo gasto em atividades específicas. Esses inquéritos são normalmente realizados mensalmente antes do processamento e do cálculo do custo dos produtos. Este processo foi encarado como sendo oneroso e os trabalhadores falhavam na atualização mensal dos dados, devido à elevada quantidade de informação obtida mensalmente (Kaplan e Anderson, 2007).

Exemplificando, na empresa *Charles Schwab*, numa fase de utilização do ABC como sistema de valoração, o processo de mensuração mensal do custo dos produtos e da rentabilidade dos clientes requeria setecentos funcionários e mais de cem instalações para submeter os inquéritos mensais sobre o tempo gasto nas atividades. Foi necessária a contratação de catorze funcionários a tempo inteiro para efetuar a coleta e o processamento dos dados e preparar os relatórios de gestão, sendo que os relatórios mensais levavam mais que trinta dias para estar prontos (Kaplan e Anderson, 2007).

Deste processo de entrevistas surge também outro grande problema, uma vez que, ao estimar-se o tempo gasto na realização das atividades atribuídas a cada um dos trabalhadores, uma grande maioria afirma utilizar cem por cento do seu tempo na realização das referidas atividades. Deste modo, quase todos os custos unitários são calculados considerando que os recursos trabalham a cem por cento do seu tempo nas suas atividades, enquanto que operações

na totalidade da capacidade são mais raras que operações realizadas num tempo de atividade inferior (Kaplan e Anderson, 2007).

Arsénio e Machado (2013) apontaram, como principais causas para a baixa utilização do ABC nas empresas cotadas na bolsa portuguesa, a falta de interesse no sistema e a incompatibilidade do método com a estrutura das empresas. Os resultados também mostraram que grande parte das empresas chegou a ponderar a sua implementação, mas desistiu devido aos custos associados.

Alguns estudos realizados focaram-se em variáveis que podem influenciar a adoção de um determinado sistema de valoração de produtos nas empresas.

Machado (2011) realizou um estudo sobre a influência da dimensão da empresa, do tipo de produção e da detenção do capital no método de valoração de produtos adotado pelas pequenas e médias empresas portuguesas. Concluiu que o método utilizado é influenciado pela dimensão da empresa, podendo também sofrer influência do tipo de produção da empresa (por encomendas ou por stock).

Verificou-se igualmente, por Innes *et al.* (2000), a existência maior tendência de utilização do ABC em empresas de maior dimensão.

Apesar do ABC ser considerado, pela teoria, um método que produz informações mais corretas que os métodos de base única, base múltipla e método das secções, é notável o número de estudos que apontam para uma fraca utilização deste sistema.

2.3. Sistemas de Avaliação de Desempenho

A maioria das empresas possui um sistema de controlo operacional e de gestão baseado em medidas e objetivos financeiros (Kaplan e Norton, 2007). Literaturas profissionais e académicas têm afirmado que várias organizações já consideraram as suas medidas de performance financeiras como sendo insuficientes na orientação para a tomada de decisão, no ambiente hipercompetitivo e de rápidas mudanças em que se inserem (Malina e Selto, 2001).

Segundo Malina e Selto (2001), as medidas financeiras, ao serem usadas isoladamente, induzem os gestores a tomarem decisões míopes, focadas unicamente no curto prazo. Estas medidas tendem a focar no impacto corrente das decisões, sem se criar uma ligação clara entre as ações a curto prazo e os objetivos estratégicos. Para Kaplan e Norton (2007), o foco

da maioria das empresas nas medidas financeiras a curto prazo leva a uma maior distância entre o desenvolvimento de uma estratégia e sua implementação.

À medida que empresas em todo mundo adaptam-se a um ambiente de concorrência à base da informação, as suas habilidades na exploração de ativos intangíveis tornam-se mais decisivas que as habilidades em investimentos e em gestão de ativos tangíveis (Kaplan e Norton, 2007). Para que as empresas melhorem a gestão dos seus ativos intangíveis, é necessário integrar a mensuração dos ativos intangíveis nos sistemas de gestão (Kaplan, 2010). Uma maior utilização de medidas não financeiras para a gestão e avaliação das organizações tem sido então recomendada, desde os anos 80, por vários autores (Malina e Selto, 2001).

Com a percepção dessas mudanças, Kaplan e Norton introduziram, em 1992, um conceito chamado *Balanced ScoreCard*, num artigo publicado na revista *Harvard Business Review* (Kaplan, 2010). Este novo conceito veio a revolucionar o pensamento tradicional sobre as medidas de performance nas empresas (Kaplan e Norton, 2007).

Para Kaplan e Norton (1992), as medidas de avaliação de desempenho com base em indicadores financeiros, como o retorno do investimento ou resultado por ação, funcionavam bem na era industrial, mas já não se encontram alinhadas às habilidades e competências que os gestores têm tentado adquirir.

O BSC fornece aos executivos um quadro compreensível capaz de traduzir a visão e a estratégia da empresa num conjunto de medidas de performance coerentes e interligados (Kaplan e Norton, 1996). Um processo de aprendizagem estratégica exige um quadro estratégico partilhado na empresa que comunique a estratégia e permita a todos os colaboradores perceber de que forma as suas atividades individuais contribuem para a estratégia geral da empresa. A ideia do BSC é comunicar um modelo geral e completo, ligando os esforços individuais aos objetivos das unidades de negócio (Johanson *et al.*, 2006).

Este novo sistema inclui as medidas financeiras, que relatam os resultados das ações já realizadas, e é complementado pelas medidas operacionais, que são os orientadores da performance financeira futura (Kaplan e Norton, 1992). Essas medidas originam de objetivos definidos pela estratégia da organização, e são agrupados segundo quatro grandes perspetivas: financeira, cliente, processos internos e aprendizagem e crescimento (Machado, 2013).

A perspetiva financeira relaciona-se com a forma como a empresa é vista pelos acionistas. As medidas de performance financeira indicam se a estratégia da empresa, sua implementação e sua execução contribuem para a melhoria da empresa desde a base do negócio (Kaplan e

Norton, 1992). Estas medidas definem os objetivos das unidades de negócio, e baseiam-se em três abordagens financeiras para alcançar a estratégia do negócio: crescimento e mix das receitas, redução de custos/melhoria da produtividade, utilização de ativos/investimentos estratégicos (Kaplan e Norton, 1996).

A perspetiva de clientes foca na forma como a empresa é vista pelos clientes. O desempenho das empresas perante seus clientes tem sido uma das questões prioritárias da gestão de topo. O BSC permite às empresas traduzir a sua missão geral de serviço a clientes em medidas específicas que refletem aspetos realmente valorizados pelos clientes (Kaplan e Norton, 1992). Nesta perspetiva os gestores identificam segmentos de clientes e de mercado nos quais as unidades de negócio competem, assim como as medidas de desempenho das unidades de negócio desses segmentos. Esta perspetiva inclui geralmente medidas como a satisfação, a retenção, a aquisição e a rendibilidade de clientes, e a quota de mercado e quota de ações nos segmentos-alvo (Kaplan e Norton, 1996).

Na perspetiva dos processos internos foca-se no que a empresa deve ser capaz de realizar com excelência. Os gestores têm que focar nas operações internas críticas de modo a satisfazer as necessidades dos clientes. Um desempenho de qualidade para os clientes deriva de processos, decisões e ações ocorrentes nas organizações (Kaplan e Norton, 1992). O processo de negócio interno crítico permite às unidades de negócio cumprir as propostas de criação de valor aos clientes nos segmentos de mercado alvo e satisfazer as expectativas dos acionistas de obter bons resultados financeiros. As suas medidas devem focar-se nos processos internos de maior impacto na satisfação dos clientes e na concretização dos objetivos financeiros da organização (Kaplan e Norton, 1996).

Enquanto que nas abordagens tradicionais tende-se apenas a monitorizar e melhorar os processos de negócio existentes, o BSC identifica processos completamente novos nos quais a organização deve focar de modo a satisfazer os objetivos financeiros e dos clientes, incorporando-se também processos inovadores na perspetiva dos processos internos do negócio (Kaplan e Norton, 1996).

A quarta perspetiva, aprendizagem e crescimento, procura a forma de melhorar continuamente e criar valor. As medidas para o desempenho perante clientes e negócios internos identificam os parâmetros que as empresas consideram como sendo importantes para a vantagem competitiva. Mas com a intensa competitividade global, verificam-se constantes alterações nos objetivos a atingir para alcançar o sucesso, o que exige que as empresas façam melhorias

contínuas nos seus produtos e processos e tenham a habilidade de introduzir produtos completamente novos (Kaplan e Norton, 1992).

A aprendizagem e o crescimento na organização provêm de três principais fontes: o pessoal, os sistemas e os procedimentos organizacionais. Os objetivos financeiros, de clientes e de processos internos revelam, geralmente, falhas na capacidade do pessoal e referidos sistemas e procedimentos organizacionais. De modo a ultrapassar essas falhas, é necessário que se invista na requalificação dos funcionários, melhorando as tecnologias e sistemas de informação e que se alinhe os procedimentos e as rotinas organizacionais (Kaplan e Norton, 1996).

A perspetiva “aprendizagem e crescimento” originou de uma primeira perspetiva denominada “inovação e aprendizagem”. A sua atual denominação constituiu uma evolução do seu conceito desenvolvida por Kaplan e Norton (Kaplan e Norton, 1992). Depois de várias experiências observadas em empresas adotantes do BSC, estes estudiosos perceberam que este sistema teria o potencial de ser utilizado igualmente como um sistema de gestão estratégica, originando uma evolução do seu conceito e âmbito de utilização (Kaplan e Norton, 1997).

Speckbacher *et al.* (2003) dividiram o grau de utilização do BSC em três níveis: num primeiro nível o BSC é utilizado como um quadro multidimensional específico para a mensuração da performance estratégica, que combina medidas estratégicas financeiras e não financeiras; no segundo nível são adicionadas relações de causa efeito entre as diferentes perspetivas; no terceiro nível acrescenta-se à estratégia de implementação a definição de objetivos, planos de ação, resultados e incentivos.

Os sistemas de mensuração devem ser capazes de traduzir de forma explícita as relações de causa e efeito entre os objetivos das quatro perspetivas, de modo a permitir que estes sejam medidos e validados (Kaplan e Norton, 1996). As medidas criadas para a avaliação do desempenho visaram, inicialmente, controlar o cumprimento dos objetivos estabelecidos para cada perspetiva (Kaplan e Norton, 1992). As metas pretendidas para as medidas e as ações necessárias para atingir essas metas foram introduzidas posteriormente com a evolução da perspetiva “inovação e aprendizagem” para “aprendizagem e crescimento” (Kaplan e Norton, 1992).

Essas quatro perspetivas permitem um equilíbrio entre os objetivos de curto e longo prazo, entre os resultados pretendidos e o desempenho necessário para obter esses resultados e entre

medidas de objetivos severas e medidas mais subjetivas. Apesar da multiplicidade de medidas do BSC parecer confusa para muitos, a sua construção correta contem um objetivo único, uma vez que todas as medidas estão alinhadas a uma estratégia integrada (Kaplan e Norton, 1996).

Os gestores não devem escolher entre medidas financeiras e medidas operacionais. Gestores executivos experientes não se baseiam numa medida em detrimento da outra, uma vez que percebem que nenhuma destas medidas pode fornecer isoladamente uma visão clara das áreas críticas do negócio. Procuram uma apresentação equilibrada entre as duas medidas (Kaplan e Norton, 1992).

Muitos defendem que gestores não conseguem operar com múltiplas medidas da performance das unidades de negócio. Enquanto que reconhecem que medidas financeiras agregadas não são suficientes, defendem que estas são compreensíveis e fornecem objetivos claros nos quais toda a organização se pode focar. Partilham da opinião que múltiplas medidas provocam confusão e conduzem a ideias ambíguas, e por vezes conflituosas, sobre os aspetos valorizados pela empresa (Kaplan e Norton, 1996).

Kaplan e Norton (1996) discordam, comparando as empresas ao *cockpit* de uma aeronave. Nenhum piloto efetuará um voo com apenas um instrumento de orientação de performance da aeronave. Estes têm que processar, ao invés disso, um vasto conjunto de indicadores na operação nas mesmas. Os gestores, estando inseridos num ambiente altamente competitivo, enfrentam dificuldades semelhantes às enfrentadas pelos pilotos.

O BSC deve ser visto como um instrumento direcionado para uma única estratégia, e não como um conjunto de medidas independentes. Esta visão permite a perceção da irrelevância do número de medidas utilizadas nas suas perspetivas (Kaplan e Norton, 1996).

Segundo Kaplan e Norton (2001), gestores de empresas adotantes do BSC resumem a contribuição deste sistema para a melhoria da performance empresarial em duas palavras: alinhamento e foco. Apesar da forma como esse alinhamento estratégico e foco são atingidos variar de empresa para empresa, grande parte das empresas seguiu, para alcançá-los, cinco princípios, denominados por princípios da organização com foco estratégico (Kaplan e Norton, 2001):

1. Tradução da estratégia em ações operacionais.

Este princípio permite tradução da estratégia em mapas estratégicos de modo a especificar de forma detalhada os elementos críticos nas estratégias de crescimento, criando pontos de referência compreensíveis e comuns a todos os funcionários e unidades da organização.

2. Alinhamento da organização à estratégia.

Para que o desempenho das organizações seja mais do que soma dos desempenhos dos seus diferentes departamentos, as estratégias individuais dos demais departamentos têm de estar integradas entre si. Um responsável pela empresa define as ligações necessárias para a criação de sinergias e garante a ocorrência das mesmas. As unidades de negócio, as funções dos colaboradores e as unidades de serviços partilhados deverão estar igualmente alinhados.

3. Transformação da estratégia no trabalho diário de cada funcionário.

Este princípio requer que todos os colaboradores percebam a estratégia da organização e conduzam as suas atividades diárias de modo a contribuir para o seu sucesso. Esse processo é iniciado pelos executivos, através da utilização do BSC para comunicação e educação da organização face à nova estratégia. Essa comunicação é feita de forma holística, passando a estratégia a ser integralmente conhecida pelos colaboradores de níveis hierárquicos inferiores. Estes, por sua vez, são desafiados a desenvolver seus próprios objetivos consoante as prioridades estipuladas.

4. Utilização da estratégia como um processo contínuo;

A maior parte das organizações constrói o seu processo de gestão com foco nos orçamentos e nos planos operacionais. Este processo possibilita uma integração da gestão de táticas com a gestão estratégica, através da utilização de três processos: ligação da estratégia ao orçamento dos processos, através da utilização do BSC como um quadro de avaliação de potenciais investimentos e iniciativas; introdução de reuniões mensais de gestão para a revisão e discussão da estratégia; testes das hipóteses formuladas na estratégia através do reporte anual de resultados fornecido pelos sistemas de feedback.

5. Mobilizar a liderança para a mudança.

Os quatro primeiros princípios focam-se na ferramenta BSC e nos processos necessários para o seu suporte. De modo a tornar-se numa organização com foco na estratégia, é necessário que na organização haja o envolvimento ativo dos executivos. A estratégia implica mudança em todas as áreas da organização e foco contínuo na mudança de iniciativas, sendo indispensável, para que ocorra essa mudança, que os gestores de topo sejam líderes ativos em todo processo.

É benéfico para as empresas, ao atuar num ambiente competitivo, utilizar instrumentos mais abrangentes, principalmente no contexto dos últimos anos em que os ativos intangíveis como

a relação com clientes, pessoal, sistemas, cultura, inovação, qualidade e a performance social transformaram-se na base da diferenciação e das vantagens competitivas. (Kaplan, 2006).

Sem um BSC a maior parte das organizações é incapaz de atingir visões e ações consistentes ao tentarem mudar de direção ou introduzir novas estratégias e processos. O BSC fornece uma visão da empresa na gestão da implementação da estratégia ao mesmo tempo que permite que a estratégia responda às mudanças na sua envolvente (Kaplan e Norton, 2007).

Segundo Johanson *et al.* (2006), existem diferentes resultados em estudos que respeitam ao sucesso ou a insucessos na implementação do BSC, existindo uma maior predominância para o sucesso. Como alguns os fatores que potenciam esse sucesso apontaram-se: o envolvimento da gestão de topo, a participação gestores intermédios e funcionários, uma cultura de desempenho de excelência, treinamentos e formações, visão e estratégia clara, conexão entre a estratégia e incentivos e recursos disponíveis para sua implementação. Os casos de insucesso podem relacionar-se com falta de sistemas de informação desenvolvidos, envolvimento inadequado da gestão ou foco demasiado em objetivos de curto prazo.

Segundo Kaplan e Norton (1992), várias empresas já adotaram o BSC, tendo suas experiências demonstrado que essa ferramenta satisfaz a várias necessidades no processo de gestão. Por um lado, reúne num único relatório diferentes elementos dos planos competitivos das empresas: maior orientação para os clientes e menor tempo de resposta, melhoria na qualidade, maior ênfase no trabalho em equipa e gestão a longo prazo. Por outro lado, leva os gestores a ter uma visão agregada da importância das medidas operacionais, permitindo perceber a influência da melhoria numa determinada área em contrapartida de investimentos em outras áreas (Kaplan e Norton, 1992).

Kaplan (2010) afirmou que nos quinze anos seguintes à sua introdução o BSC foi amplamente adotado por empresas privadas e públicas e organizações não lucrativas por todo o mundo.

Porém, podem-se verificar resultados diferentes e divergentes em diferentes estudos.

Alguns estudos indicam que o conceito de BSC tem sido utilizado em grande escala por grandes empresas americanas e europeias. Uma investigação desenvolvida nas empresas pertencentes à *Fortune1000*, nos Estados Unidos, mostrou que 60% dessas empresas já experimentaram este sistema, e 40% das pertencentes à *Fortune500* também já utilizaram o BSC. Dados mais recentes mostraram que, até o ano 2001, aproximadamente 50% das maiores empresas norte-americanas utilizaram sistemas como o BSC. No Reino Unido, em

57% dos negócios, afirmou-se utilizar o BSC, sendo que 56% dos que ainda não o utilizam ponderam a sua implementação. (Speckbacher *et al.*, 2003).

Foi elaborado, por Kald e Nilsson (2002), um estudo sobre os sistemas de avaliação de desempenho utilizados em 236 unidades de negócios nórdicas, pertencentes aos maiores grupos empresariais dos países Nórdicos. Concluiu-se que apenas 27% das empresas utilizam este sistema.

Speckbacher *et al.* (2003) realizaram um estudo sobre o nível de utilização do BSC nas 200 maiores empresas publicitárias dos países de língua alemã, obtendo-se uma taxa de resposta de 87%. Concluíram que somente uma minoria, constituída por 26% das empresas, utiliza este sistema.

Juhmani (2007) realizou um estudo na Ásia a 83 empresas de Bahraini, sobre a aplicação da abordagem do BSC. Os resultados mostraram que 54 empresas utilizam o BSC, correspondendo a 65% das mesmas. Todas as empresas estudadas consideraram o BSC como sendo um sistema útil.

Foi elaborado, por Amorim (2011), um estudo nas 150 melhores empresas para se trabalhar no Brasil com o objetivo de conhecer a utilização do BSC nessas empresas. A percentagem de empresas utilizadores desse sistema atingiu os 48%.

Informações obtidas por Machado (2013) num estudo realizado em 58 pequenas e médias empresas industriais portuguesas mostraram que apenas uma percentagem residual das empresas utiliza o BCS, sendo que poucas têm conhecimento da sua existência.

Arsénio e Machado (2013) estudaram os sistemas de avaliação de desempenho utilizados nas empresas cotadas na bolsa portuguesa. Os resultados mostraram que a maior parte das empresas não realiza a sua avaliação de desempenho através do BSC, apesar de ser um método bem conhecido pelas mesmas e de muitas empresas já terem ponderado a sua implementação.

Juhmani (2007) apontou, como principal causa da não utilização do BSC, a necessidade de formação dos funcionários, no que diz respeito aos seus custos associados.

No estudo realizado Arsénio e Machado (2013) a razão apontada para a não utilização foi também os elevados custos associados à sua implementação.

Apesar da teoria considerar o BSC o método de avaliação de desempenho mais adequado, é possível verificar alguma discrepância nos resultados de diferentes estudos, no que se refere ao seu grau de utilização, variando essa utilização consoante as regiões estudadas.

3. Metodologia

3.1. Paradigma de Investigação

Segundo Major e Vieira (2009), na realização de um trabalho de investigação três fatores podem influenciar o processo: a posição ontológica, a posição epistemológica e a metodologia do investigador.

A ontologia preocupa-se com a natureza da realidade, buscando diferenciar se a realidade é existente ou produto da mente humana (Burrell e Morgan, 1979). As assunções ontológicas afetam, assim, a forma como o investigador vê o mundo e o que considera como sendo real (Bisman, 2010). Os seus pressupostos podem variar entre a consciência de cada investigador e a realidade concreta na qual o investigador se insere (Major e Vieira, 2009).

A epistemologia aborda a natureza do conhecimento, no que diz respeito à forma que o conhecimento pode tomar e como poderá ser adquirido e passado a terceiros (Burrell e Morgan, 1979). Aborda igualmente os limites do conhecimento e como é aceite pelas pessoas (Bisman, 2010).

A metodologia relaciona-se com as abordagens utilizadas em processos de condução de investigações, podendo ser influenciada pelos fatores anteriores (Burrell e Morgan, 1979).

Com base nesses fatores, a investigação em contabilidade foi classificada em três categorias ou paradigmas: a investigação positivista, a investigação interpretativa e a investigação crítica, podendo estas categorias de investigação variar consoante o objetivo do estudo ou ser complementares em estudos de objetos complexos (Major e Vieira, 2009).

O positivismo consiste numa visão altamente objetiva de uma realidade comum e singular (Bisman, 2010). Defende que a realidade objetiva deve também ser interpretada com objetividade, valorizando-se exclusivamente os factos, sem influências que possam ser exercidas pelos investigadores (Major e Vieira, 2009). A investigação positivista tem o foco no tratamento de dados de forma a confirmar hipóteses previamente definidas e obter

generalizações (Bhimani, 2002). Durante décadas, a construção e verificação de teorias em contabilidade têm sido dominadas pela corrente deste paradigma (Bisman, 2010).

O método interpretativo visa descrever, compreender e interpretar o significado que o ser humano atribui às estruturas da envolvente em que se insere (Burrell e Morgan, 1979). Neste paradigma prevalece a utilização de métodos qualitativos (Bhimani, 2002).

Investigadores que se baseiam na investigação crítica buscam compreender o mundo social e económico (Burrell e Morgan, 1979). O foco desta investigação se situa em torno de questões relacionadas com conflitos sociais e organizacionais (Bhimani, 2002). Neste paradigma, considera-se que a influência das pessoas sob a sua realidade económica e social é limitada por aspetos políticos, culturais e sociais, procurando-se eliminar as causas que dominam os conflitos existentes (Major e Vieira, 2009).

O presente estudo vai ter como base o paradigma positivista da investigação, uma vez que consistirá no estudo de uma realidade concreta e objetiva, e a produção de informações será feita através da recolha e tratamento estatístico de dados empíricos, de modo a responder a questões de estudo previamente formuladas e obter uma generalização sobre a realidade estudada.

3.2. Questões de Estudo.

Neste estudo pretende-se perceber se em Cabo Verde, um país africano e de desenvolvimento médio, tem-se conhecimentos ou utiliza-se o ABC e o BSC, assim como ver se as experiências provenientes da implementação e utilização desses sistemas vão de encontro às vivenciadas pelas demais empresas nos vários países já conhecedores e utilizadores dos mesmos. Procura-se igualmente perceber se a dimensão das empresas e o seu destino de produção poderão influenciar a opção de utilização de cada sistema.

Para a realização do estudo foram elaboradas seis questões de estudo, estando as quatro primeiras relacionadas com o método de valoração dos produtos utilizado e as duas últimas com o método de avaliação de desempenho utilizado:

Questão de estudo A – Quais os métodos de valoração dos produtos utilizados pelas empresas industriais cabo-verdianas?

Questão de estudo B – Quais os fatores associados à utilização do ABC pelas empresas industriais cabo-verdianas?

Questão de estudo C – Existe associação entre o método de valoração dos produtos utilizado e a dimensão das empresas industriais cabo-verdianas?

Questão de estudo D - Existe associação entre o método de valoração dos produtos utilizado e o destino de produção?

Questão de estudo E – Quais os métodos de avaliação de desempenho utilizados pelas empresas industriais cabo-verdianas?

Questão de estudo F- Quais as razões associadas à não utilização do BSC?

3.3. Método de recolha de dados

O presente estudo foi direcionado a empresas industriais cabo-verdianas. Segundo o *site* da Câmara de Comércio, Indústria e Turismo Portugal Cabo Verde, o sector industrial cabo-verdiano é constituído essencialmente por pequenas e médias empresas concentradas maioritariamente na cidade da Praia e na ilha de São Vicente. Para a seleção da amostra optou-se então pelo foco nas empresas industriais situadas nas duas regiões referidas, a cidade da Praia, na ilha de Santiago, e a ilha de São Vicente.

Para a recolha de dados recorreu-se à utilização de um inquérito com base em questionários *on-line*, enviados em formatado Excel às empresas, podendo este ser consultado em anexo (anexo 1). O questionário utilizado consiste na réplica de um questionário utilizado por Marlene Arsénio e Maria João Machado num estudo sobre os métodos e valoração de produtos e avaliação de desempenho utilizados nas empresas cotadas na bolsa portuguesa, publicado em 2013, tendo-se adaptado a réplica aos objetivos específicos do presente estudo. Optou-se por este método devido ao elevado número de empresas existentes e à dispersão geográfica, uma vez que se tratam de ilhas diferentes.

Foi igualmente enviada uma carta de apresentação assinada pela mestranda e pela orientadora da tese, estando esta apresentada em anexo (anexo 2), e uma mensagem explicitando todos os aspetos pertinentes relativos ao estudo efetuado.

Segundo o Instituto Nacional de Estatísticas de Cabo Verde, na cidade da Praia e na ilha de São Vicente existem 80 empresas industriais com endereço de correio eletrónico. Foram enviados, inicialmente, dois questionários piloto para duas empresas industriais situadas na ilha do Sal e na ilha de Santo Antão. Posteriormente enviaram-se 80 questionários às empresas da Praia e de São Vicente, tendo-se recebido o total de 25 respostas, o que corresponde a uma taxa de respostas de 31%.

O envio e o recebimento dos questionários foram procedidos em duas fases. A primeira fase ocorreu no mês de Fevereiro de 2013. Contudo, poucas foram as respostas obtidas, pelo que houve a necessidade de repetir o envio dos mesmos, ocorrendo essa segunda fase em Abril do mesmo ano. Os questionários foram dirigidos aos responsáveis pelo departamento de contabilidade ou departamento financeiro de cada empresa. Essa escolha deveu-se à procura de uma maior fiabilidade dos dados fornecidos, uma vez que estes responsáveis são os que possuem melhores conhecimentos sobre as práticas contabilísticas das empresas.

O questionário é constituído por quatro grupos. O primeiro grupo é destinado a informações sobre o responsável respondente do questionário. O segundo grupo destina-se a informações sobre a empresa inquirida. O terceiro e o quarto grupo visam recolher informações diretamente ligadas ao objetivo do estudo, isto é, visam conhecer os métodos de valoração dos produtos (terceiro grupo) e avaliação de desempenho (último grupo) utilizados por essas empresas.

Para a realização do estudo procedeu-se ao tratamento estatístico dos dados obtidos através da ferramenta estatística SPSS, sendo todos os gráficos e tabelas apresentados produzidos pela autora do estudo.

4. Estudo Empírico

4.1. Caraterização dos Respondentes

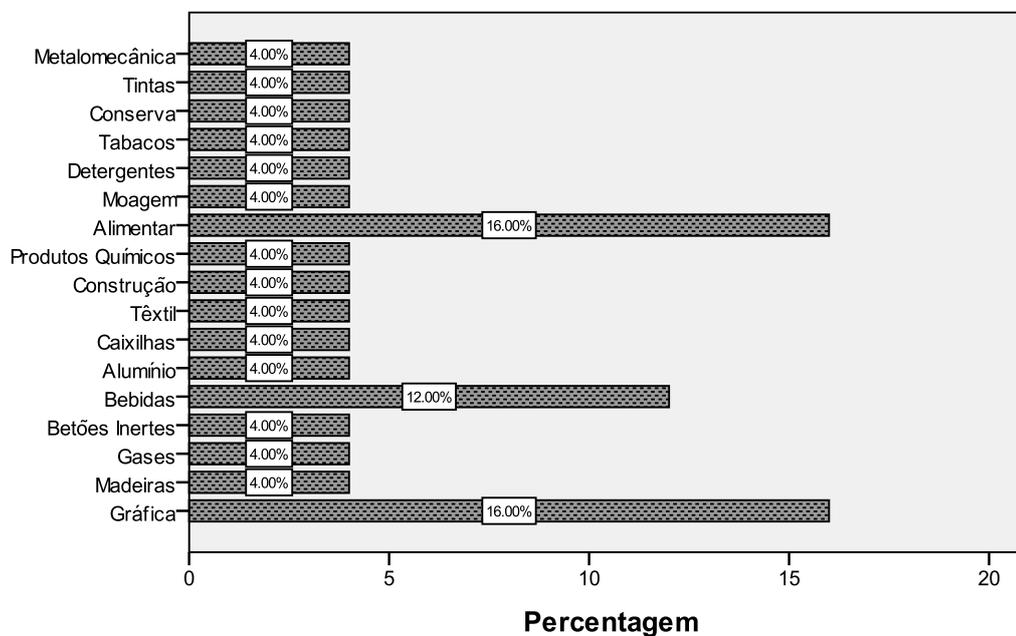
4.1.1. Caraterísticas das Empresas.

As empresas respondentes foram caraterizadas segundo a indústria em que se inserem, sua dimensão e seu destino de produção.

Analisando as indústrias, representadas no gráfico 1, verificou-se que 32% (n=8) das empresas estão inseridas na indústria alimentar e na indústria gráfica. A terceira indústria com

maior concentração de empresas é a indústria de bebidas (n=3), tendo as restantes indústrias (n=1) o mesmo peso no total.

Gráfico 1- Indústrias



A dimensão das empresas foi medida através do seu número de trabalhadores. Para descrever o comportamento da variável “número de trabalhadores” foram utilizadas medidas de tendência central, não central e medidas de dispersão, conforme resumido na tabela 1.

Tabela 1-Medidas descritivas: Trabalhadores

Empresas Respondentes	25
Média	69
Moda	8
Mediana	34
Desvio Padrão	120
Mínimo	8
Máximo	585
Intervalo de variação	577
Percentil 25	12
Percentil 75	62

Analisando as medidas de tendência central, as empresas têm, em média, 69 trabalhadores. A mediana é de 34 trabalhadores, significando que metade das empresas tem, no máximo, 34 trabalhadores. A moda, que representa o número de trabalhadores verificados com mais frequência nas empresas, é de 8 trabalhadores.

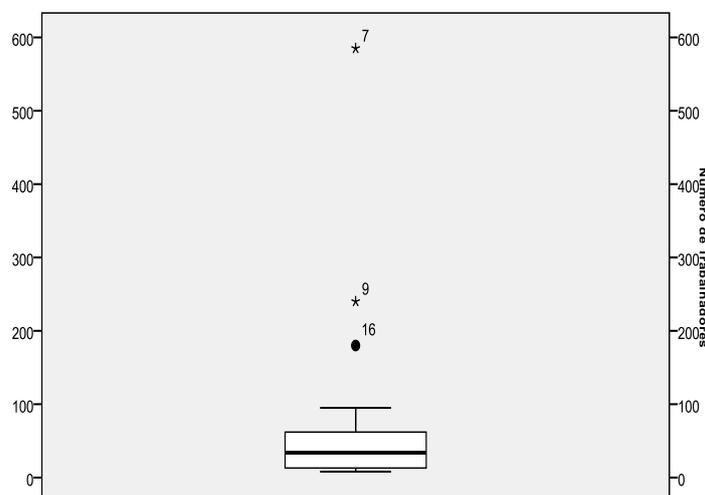
No que diz respeito às medidas de tendência não central, foi feita a análise aos quartis obtendo-se as seguintes informações: 25% das empresas tem no máximo 12 trabalhadores, 50% das empresas tem no máximo 34 trabalhadores (correspondente à mediana) e 75% das empresas tem no máximo 62 trabalhadores. Verifica-se, então, que em metade das empresas o número de trabalhadores varia entre 12 e 62 trabalhadores.

Relativamente às medidas de dispersão, estas mostram que o número de trabalhadores varia entre 8 e 585 trabalhadores, correspondendo a um intervalo de variação de 577 trabalhadores. O desvio padrão, que representa a dispersão em relação à média, é de 120 trabalhadores.

O coeficiente de variação, obtido através do quociente entre o desvio padrão e a média, ascende a 174%. Essa medida adicional foi escolhida uma vez que as anteriores são eficazes na comparação de amostras independentes, mas são insuficientes no caso da análise da dispersão do número de trabalhadores. Verifica-se, então, que essa variável apresenta uma dispersão imensa em relação à sua média, de mais de 100%.

Bryman e Crammer (2003) afirmaram que os *outliers* podem ter grande influência no valor da média, podendo ser maior a influência quando amostra estudada é de pequena dimensão. Dada a grande dispersão verificada, e de modo a saber se algumas dessas estatísticas são influenciadas por *outliers*, verificou-se igualmente a existência de *outliers*, estando o resultado espelhado no gráfico 2.

Gráfico 2- Caixa de Bigodes: Trabalhadores



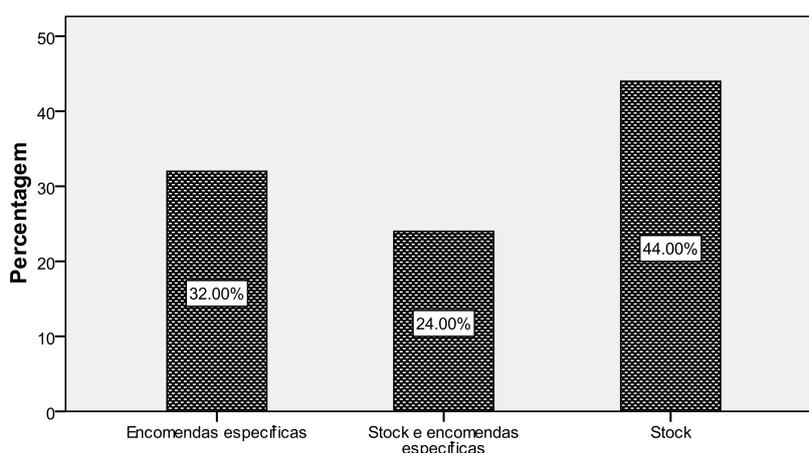
Verifica-se assim a existência de 3 *outliers*, sendo um deles classificado de moderado, por se situar a entre 1,5 a 3 amplitudes interquartil acima do terceiro quartil ou abaixo do primeiro quartil, e os outros dois classificados de severos, por se situarem a mais que 3 amplitudes interquartil acima do terceiro quartil ou abaixo do primeiro (Machado, 2011). O *outlier* moderado é relativo à empresa número 16 e os severos são relativos às empresas número 9 e 7.

Analisou-se assim o impacto nas estatísticas da eliminação dos *outliers*. A média verificou uma diminuição de mais de 50%, passando de 69 trabalhadores para 34 trabalhadores, confirmando a afirmação de Bryman e Crammer (2003). A mediana sofreu igualmente uma diminuição, passando de 34 trabalhadores para 23 trabalhadores. A mesma tendência segue o desvio padrão, diminuindo bruscamente de 120 trabalhadores para 24 trabalhadores.

É perceptível a grande influência dos *outliers* nas estatísticas obtidas. Contudo, tratando-se de dados reais observados nas empresas inquiridas, terão que ser incluídas no estudo (Machado, 2011).

Na análise do destino de produção das empresas foram consideradas três destinos para a produção: produção para *stock*, produção de encomendas com características específicas e a produção de ambos os tipos de produtos. O gráfico 3 mostra que a maioria das empresas produz para *stock* (n=11), seguido da produção para encomendas específicas (n=8) e da produção de ambos os tipos de produtos (n=6).

Gráfico 3- Destino da produção

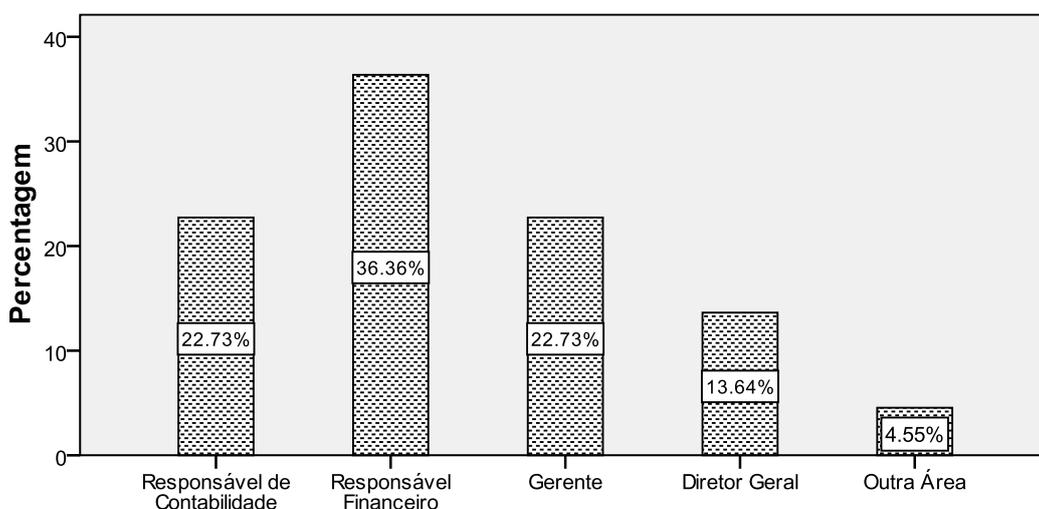


4.1.2. Características dos Responsáveis.

Para a caracterização dos responsáveis respondentes, consideraram-se a função desempenhada na empresa, as habilitações literárias, o género e a idade.

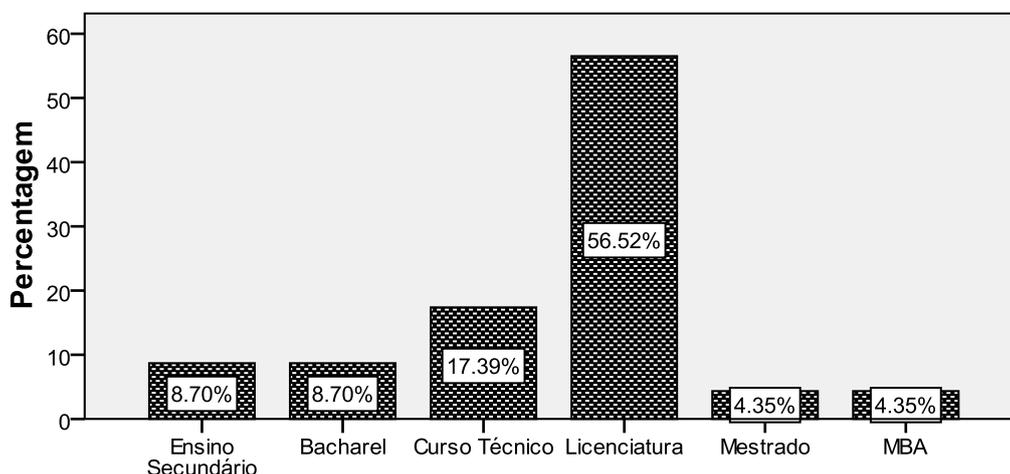
No que diz respeito às funções desempenhadas, mais de metade dos responsáveis respondentes são responsáveis pela área de contabilidade ou área financeira das empresas, o que é benéfico para os objetivos pretendidos. Este campo foi deixado em branco por 12% (n=3) dos respondentes. Dos restantes respondentes foram identificados, além dos cargos de responsável pela contabilidade (n=5) e pela área financeira (n=8), cargos de gerente (n=5), diretor geral (n=3) e outras áreas não especificadas (n=1), estando ilustrados gráfico 4 a seguir apresentado.

Gráfico 4 - Cargo dos respondentes



Relativamente às habilitações literárias, este campo foi deixado em branco por 8% (n=2) dos respondentes. As restantes repostas obtidas, ilustradas no gráfico 5, mostraram que mais que metade dos respondentes (n=13) possui o grau de licenciatura. O segundo nível académico mais verificado foi o curso técnico (n=4). Em seguida encontram-se o bacharel (n=2) e o ensino secundário (n=2), seguidos do mestrado (n=1) e do MBA (n=1).

Gráfico 5- Habilitações literárias dos respondentes



No que diz respeito ao género, verificou-se que 60% (n=15) dos inquiridos são do género masculino, sendo os restantes 40% (n=10) do género feminino.

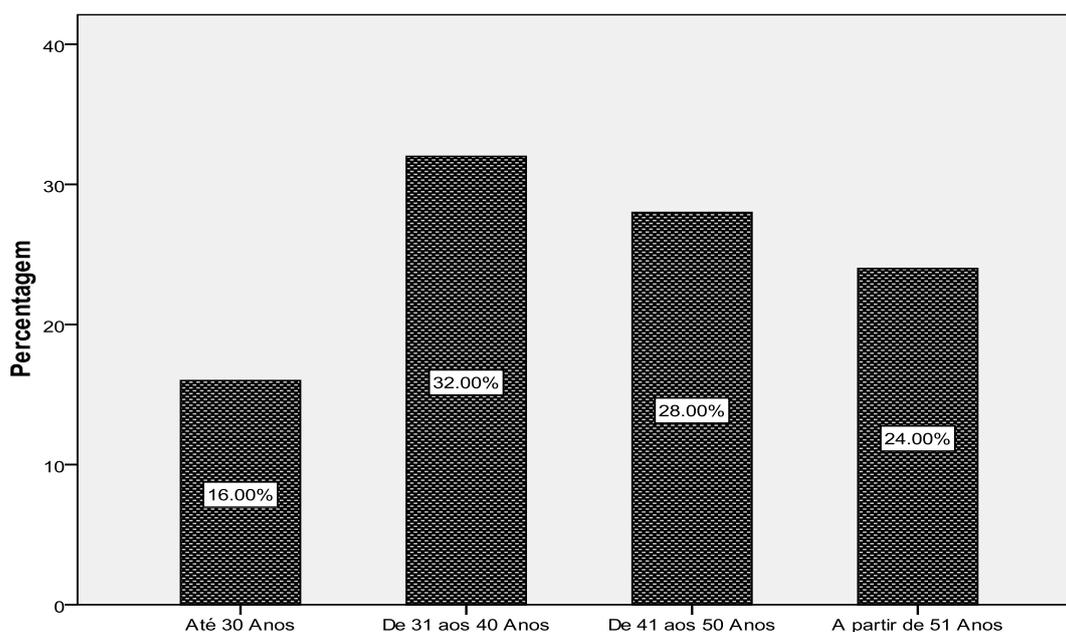
No que se refere à idade, agruparam-se as informações obtidas por faixas etárias. Verificou-se que a faixa etária com mais respondentes situa-se entre os 31 e os 40 anos (n=8). A segunda faixa etária com mais respondentes é a com idades compreendidas entre os 41 e os 50 anos (n=7), seguido dos respondentes com mais de 50 anos (n=6) e menos de 30 anos (n=4).

As idades dos respondentes variam entre os 24 e os 55 anos, e a idade mais verificada é de 41 anos. A média das idades é também de 41 anos, sendo a idade máxima de metade dos trabalhadores de 55 anos. O gráfico 6 e a tabela 2 ilustram os dados obtidos.

Tabela 2 - Medidas descritivas: Idade

Empresas Respondentes	25
Média	41
Moda	41
Mediana	55
Mínimo	24
Máximo	55

Gráfico 6 - Idade dos respondentes



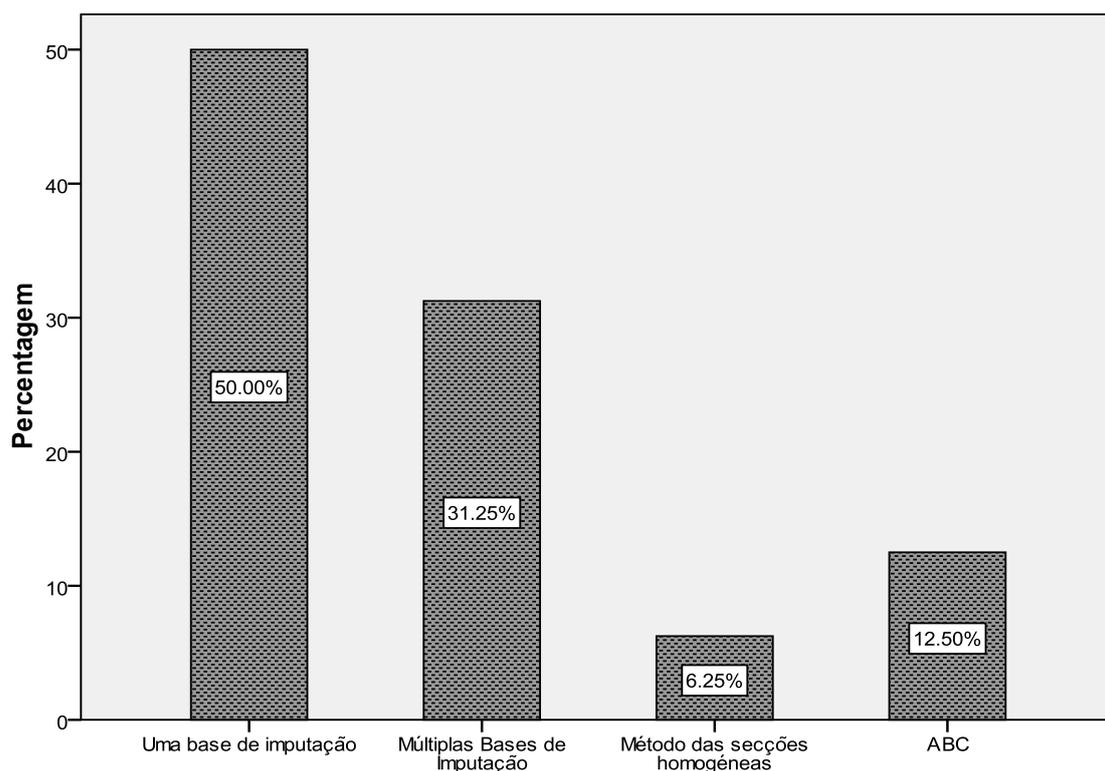
4.2. Métodos de Valoração dos produtos.

Questão de estudo A – Quais os métodos de valoração dos produtos utilizados pelas empresas industriais cabo-verdianas?

Os resultados obtidos da análise de dados mostraram que nem todas as empresas industriais cabo-verdianas realizam a repartição dos seus custos indiretos, sendo que 36% (n=9) das empresas não utilizam qualquer método contabilístico de repartição desses custos.

O gráfico 7 ilustra que, das empresas que repartem seus custos indiretos, metade (n=8) o fazem utilizando uma única base de imputação. O segundo método mais escolhido pelas empresas é o método das múltiplas bases de imputação (n=5), seguido do ABC (n=2) e do método das secções homogéneas (n=1).

Gráfico 7- Método de repartição de custos indiretos



Constata-se, assim, que a utilização do ABC como método de repartição de custos indiretos é muito baixa nas indústrias cabo-verdianas.

Questão de estudo B – Quais os fatores associados à utilização do ABC pelas empresas industriais cabo-verdianas?

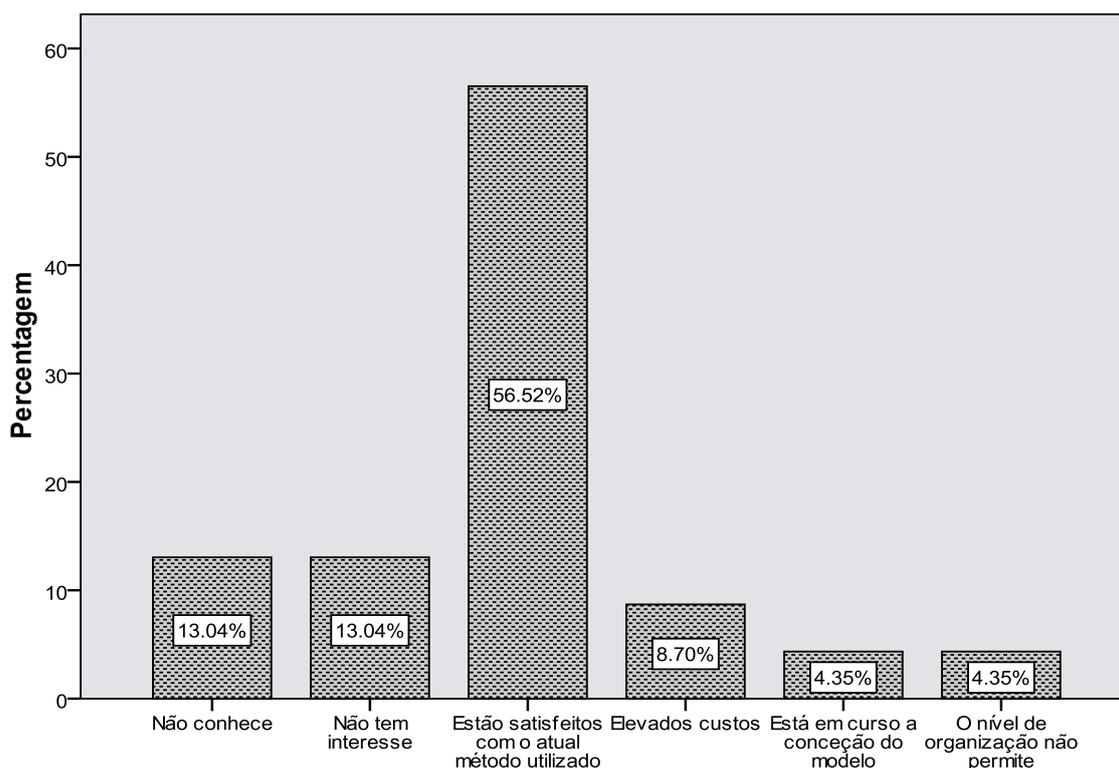
De modo a compreender as escolhas dessas empresas, prosseguiu-se o estudo com o objetivo de conhecer os motivos que se encontram na origem da escolha da utilização do ABC como sistema de repartição de custos indiretos.

Das 23 empresas que não utilizam o ABC, 8,7% (n=2) afirmam que a possibilidade já foi analisada e que futuramente este método será implementado, 8,7% afirmam estar com essa possibilidade em análise e 8,7% ponderaram a sua utilização mas acabaram por rejeitar a hipótese. Os restantes 73,9 % (n=17) nunca chegaram a ponderar a utilização do ABC.

É perceptível a significativa parcela de empresas que optaram por não utilizar o ABC ou que nunca ponderaram a sua utilização. Face a isso é representada, no gráfico 8, a justificação dada para este cenário.

Os motivos apresentados foram o desconhecimento da existência desse sistema (n=3), a falta de interesse na sua utilização, (n=3), a satisfação com as informações obtidas pelo atual sistema utilizado (n=13), os elevados custos de implementação (n=2), as limitações impostas pelo nível de organização da empresa (n=1) e por fim, a não utilização do ABC ainda por ter ainda em curso a conceção do modelo (n=1).

Gráfico 8- Razões da não utilização do ABC



Como referido anteriormente, das 25 empresas inquiridas apenas 8% (n=2) utilizam atualmente o ABC. Ambas justificam a escolha da implementação deste sistema pela necessidade de informação relevante sobre o custo dos produtos.

Para essas duas empresas, a maior dificuldade na implementação do ABC foi encontrar um condutor de custo adequado na imputação dos custos indiretos. Por outro lado, ambas afirmam terem sido beneficiadas pelo novo sistema através da melhoria do controlo dos custos e das suas causas.

Questão de estudo C – Existe associação entre os métodos de valoração dos produtos e dimensão das empresas industriais cabo-verdianas?

Para quantificar a dimensão das empresas foram utilizados o número de trabalhadores de cada empresa, procedendo-se à sua transformação numa variável categórica.

Para o estudo da relação entre a dimensão das empresas e o método de valoração dos produtos utilizado, optou-se por dividir a variável “número de trabalhadores” em duas categorias. Foi escolhida, como elemento de referência para a divisão, a mediana, por se tratar de uma estatística pouco influenciada por valores extremos. Sendo assim, a primeira categoria engloba as empresas com o número máximo de 34 trabalhadores, e a segunda categoria as empresas com mais de 34 trabalhadores.

A Tabela 3 espelha o cruzamento entre as variáveis.

Tabela 3- Valoração dos produtos e dimensão da empresa

		Número de Trabalhadores		Total
		Até 34 Trabalhadores	Mais de 34 Trabalhadores	
Método Utilizado	Uma base de imputação	5	3	8
	Múltiplas Bases de Imputação	4	1	5
	Método das secções homogéneas	0	1	1
	ABC	0	2	2
Total		9	7	16

Recorreu-se ao teste do Qui-Quadrado para a análise da associação entre essas duas variáveis. Obteve-se o valor de 5,130, para três graus de liberdade, e um *p-value* de 0,149 não permitindo a rejeição da hipótese nula da independência entre as variáveis.

Conclui-se assim que não existe associação entre a dimensão das empresas e o método de valoração de produtos utilizado, ou seja, a dimensão das empresas não influencia a escolha do método de valoração de produtos.

Questão de estudo D - Existe associação entre método de valoração dos produtos e destino de produção das empresas industriais cabo-verdianas?

Pretendeu-se também perceber se o destino de produção influencia a escolha do método de valoração dos produtos utilizado pelas empresas. A tabela 4 ilustra o cruzamento dessas variáveis.

Tabela 4- Valoração dos produtos e destino da produção

		Destino da Produção			Total
		Encomendas Específicas	Stock e Encomendas Específicas	Stock	
Método Utilizado	Uma base de imputação	4	2	2	8
	Múltiplas Bases de Imputação	1	2	2	5
	Método das secções homogêneas	0	1	0	1
	ABC	0	0	2	2
Total		5	5	6	16

Recorreu-se igualmente ao teste do Qui-Quadrado para a análise da associação entre essas duas variáveis. Obteve-se o valor de 7,200 para seis graus de liberdade e um *p-value* de 0,353 não permitindo a rejeição da hipótese nula da independência entre as variáveis.

Conclui-se assim, à semelhança da questão de estudo anterior, que não existe associação entre o método de valoração de produtos utilizado e o destino de produção.

A teoria referente aos métodos de valoração de produtos apontam o ABC como um método mais adequado que os métodos cujos custos são influenciados pelo volume de produção. Contudo, estudos revistos mostram que a tendência verificada é de uma baixa taxa de adoção desse sistema pelas empresas. Os resultados obtidos no presente estudo vão de encontro aos resultados verificados na revisão de literatura uma vez que, das 25 empresas analisadas, apenas 2 utilizam o ABC, correspondendo a apenas 8% do total.

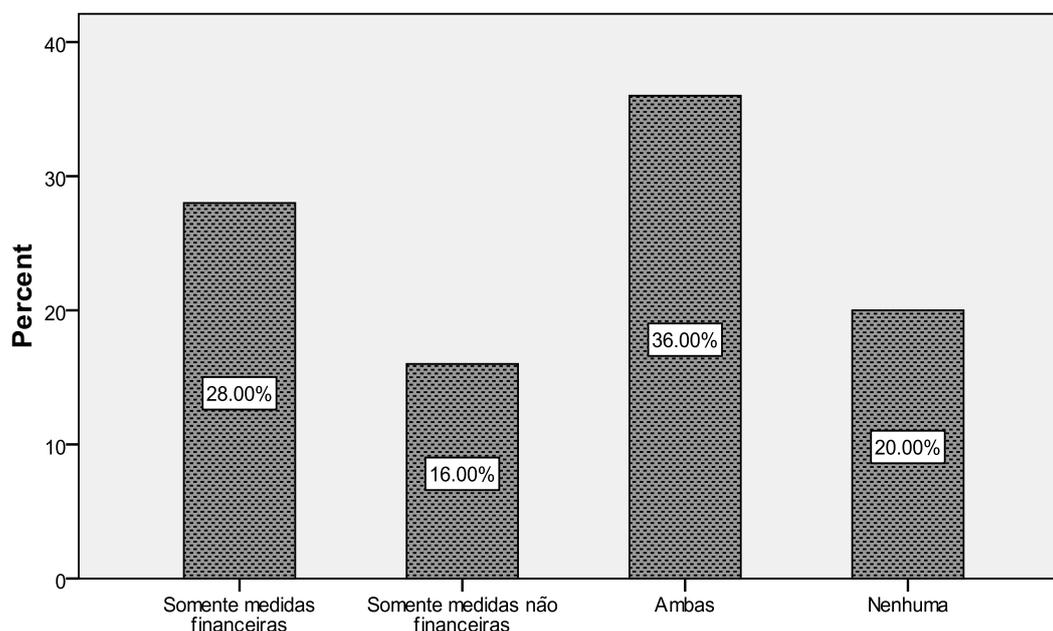
4.3. Métodos de Avaliação de Desempenho

Questão de estudo E – Quais os métodos de avaliação de desempenho utilizados pelas empresas industriais cabo-verdianas?

Para responder a essa questão de estudo procurou-se saber se as empresas analisadas realizam a sua avaliação de desempenho utilizando unicamente medidas financeiras ou se conjugam essas medidas com medidas não financeiras.

As respostas obtidas, ilustradas no gráfico 9, mostraram que a maioria das empresas (n=9) conjuga as medidas financeiras e não financeiras na sua avaliação do desempenho. Encontraram-se igualmente empresas que se baseiam unicamente em medidas financeiras da avaliação de desempenho (n=7), empresas que não realizam uma avaliação de desempenho (n= 5) e empresas que realizam essa avaliação baseando-se unicamente em medidas não financeiras (n=4).

Gráfico 9- Medidas de avaliação de desempenho utilizadas.



Relativamente ao BSC, 52% (n=13) das empresas inquiridas desconhece esse sistema, sendo que, na totalidade das empresas inquiridas, nenhuma utiliza este sistema como sistema de avaliação de desempenho.

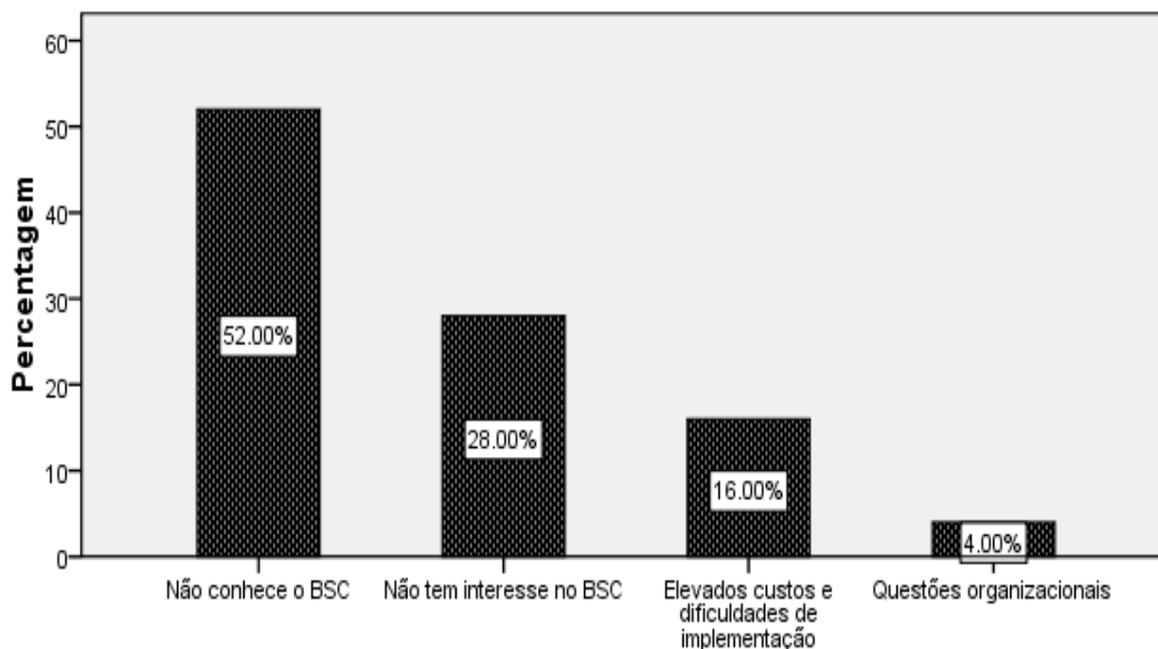
Questão de estudo F- Quais as razões associadas à não utilização do BSC?

No estudo realizado procurou-se saber se alguma dessas empresas já ponderou a implementação do BSC. Os resultados mostraram que apenas 4% (n=1) das empresas ponderaram a sua utilização, pretendendo futuramente implementá-la. Os restantes 96% (n=24) nunca chegaram a ponderar a implementação do BSC como sistema de avaliação de desempenho.

Como referido anteriormente, de todas as empresas inquiridas nenhuma utiliza o BSC como sistema de avaliação de desempenho. As causas apresentadas encontram-se resumidas no gráfico 10.

Como principal causa foi apontada o desconhecimento do BSC por parte das empresas (n=13). A segunda maior causa apontada foi a falta de interesse no sistema (n=7), seguida dos elevados custos e dificuldade de implementação (n=4) e, por fim, limitações impostas por questões organizacionais (n=1).

Gráfico 10- Razões da não utilização do BSC



A teoria referente aos métodos de avaliação de desempenho apontam o BSC como sendo o método mais adequado nos nossos dias, conjugando esse método simultaneamente medidas financeiras e não financeiras. Contudo, a revisão de literatura realizada mostrou que o nível utilização deste sistema varia significativamente consoante o país analisado, encontrando-se regiões com elevadas taxas de utilização, e outras com uma percentagem residual de empresas adotantes do sistema.

Neste estudo encontraram-se empresas que conjugam medidas financeiras e não financeiras, empresas que só utilizam medidas financeiras e empresas que só utilizam medidas financeiras. Contudo, das 25 empresas analisadas, nenhuma utiliza o BSC como medida de avaliação de desempenho.

5. Conclusão

A revisão de literatura realizada sugeriu haver uma baixa taxa de implementação e utilização do sistema ABC pelas empresas desde a sua criação. Sugeriu igualmente haver diferentes níveis de utilização do BSC em diferentes regiões, podendo este sistema ser fortemente utilizado num determinado país, e ser utilizado por uma percentagem residual de empresas noutros países.

Este estudo visa dar um contributo ao conhecimento das práticas de contabilidade de gestão nas empresas industriais cabo-verdianas, mais concretamente os métodos de valoração dos produtos utilizados e de avaliação de desempenho utilizados. Para este efeito, tem três objetivos específicos: conhecer o nível de utilização do ABC nessas empresas; conhecer o nível de utilização do BSC nessas empresas; analisar a associação entre a dimensão das empresas e o seu destino de produção, e os métodos de valoração dos produtos e avaliação de desempenho escolhidos.

Relativamente ao primeiro objetivo específico, os resultados obtidos mostraram que a maioria das empresas imputa seus custos indiretos aos produtos. Contudo, foi muito reduzido o número de empresas que afirmaram utilizar o ABC, sendo que a maioria das empresas nunca chegou a ponderar a sua utilização. As principais razões apontadas pela não utilização do ABC foram: a satisfação com o atual sistema utilizado; a falta de interesse pela sua implementação; o desconhecimento do sistema. As empresas utilizadores do ABC justificaram a sua escolha pela procura de informação relevante sobre o custo dos produtos. Estas apontaram, como maior dificuldade da sua implementação, encontrar um condutor de custo adequado, e, como maior benefício da sua utilização, a melhoria do controlo dos seus custos e suas causas. Relativamente ao estudo da associação entre características da empresa e o método de valoração dos produtos utilizado, verificou-se, ao contrário das experiências reportadas na revisão de literatura, que a dimensão das empresas e o seu destino de produção não influenciam o método escolhido, concluindo-se que não existe associação entre essas

caraterísticas e a escolha dos métodos. Os dados obtidos apresentam assim, à semelhança aos resultados da revisão de literatura realizada, um baixo nível de utilização do ABC pelas empresas industriais cabo-verdianas.

No que diz respeito ao segundo objetivo específico, verificou-se que a maioria das empresas conjuga, na sua avaliação de desempenho, medidas financeiras e medidas não financeiras. Contudo, de todas as empresas inquiridas, nenhuma utiliza o BSC, método considerado mais adequado pela teoria, sendo que quase a totalidade das empresas nunca chegou a ponderar a sua utilização. As principais razões apontadas pela não utilização do BSC foram: o desconhecimento do sistema; a falta de interesse; os elevados custos associados à sua implementação. A revisão de literatura mostrou que o nível de utilização deste método varia consoante a região em que se encontra, podendo ser elevado ou muito baixo. Perante esses dados, Cabo Verde posiciona-se como um país em que as empresas industriais não utilizam o BSC.

Este estudo deu um grande contributo para o conhecimento dos métodos de contabilidade de gestão utilizados pelas empresas industriais em Cabo Verde, uma vez que não se identificou nenhum estudo já realizado abordando o referido tema. O estudo permitiu, assim, concluir que a grande maioria das empresas industriais cabo-verdianas estudadas não utilizam o ABC nem o BSC.

Como limitações do estudo apontam-se o reduzido número de respostas que se conseguiu obter e a escolha de questionários *on-line* como forma de obter os dados, uma vez que se verificou que em grande maioria das empresas não se utilizam os endereços de correio eletrónico empresarial.

Para futuras investigações, sugere-se a realização do estudo nas restantes ilhas de Cabo Verde, de modo a ver se a realidade encontrada aplica-se às outras ilhas cabo-verdianas, nomeadamente a taxa de utilização do ABC e do BSC, e de modo a conhecer as variáveis associadas às suas utilizações, tratando-se, segundo o Instituto Nacional de Estatísticas de Cabo Verde, de ilhas com menos concentração de habitantes e indústrias.

6. Bibliografia

Amorim, D. 2011. *Balanced scorecard no Brasil: Estudo empírico nas “150 melhores empresas pra você trabalhar”*. Tese de mestrado, ISCTE-IUL, Lisboa.

- Arsénio, Marlene; Machado, M. 2013. Contabilidade de Gestão em Portugal: Estudo empírico nas empresas cotadas na bolsa portuguesa. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, 22: 1-20.
- Bhimani, A. 2002. European management accounting research: Traditions in the making. *European Accounting Review*, 11(1): 99-117.
- Bisman, J. 2010. Postpositivism and accounting research: A (personal) primer on critical realism. *Australasian Accounting Business e Finance Journal and Authors*, 4 (4): 3-25.
- Bryman, Alan.; Cramer, D. 2003. *Análise de Dados em Ciências Sociais, Introdução às Técnicas Utilizando o SPSS para Windows*. Oeiras: Celta Editora.
- Burrell, G.; Morgan, G.1979. *Sociological Paradigms and Organisational Analysis*. London: Heinemann Educational Books Ltd.
- Cooper, R.1987. Does your company need a new cost system? *Journal of Cost Management, Spring*: 45-49.
- Cooper, R. 1988. The rise of activity-based costing- part one: What is na activity-based cost system?. *Journal of cost management*: 45-54.
- Cooper, R. 1989. The rise of activity-based costing- part three: How many cost drivers do you need, and how do you select them. *Journal of cost management* : 34-46.
- Cooper, R. 1990. Implementing na activity-based cost system. *Journal of Cost Management*: 33-42.
- Cooper, R.; Kaplan, R. 1988a. How cost accounting distorts product costs. *Management Accountig*, 69 (10): 20-27.
- Cooper, R.; Kaplan, R. 1988b. Measure costs right: Make the right decisions. *Harvard Business Review*: 96-103.
- Cooper, R. Kaplan, R. 1991. Profit priorities from activity-based costing. *Harward Business Review*: 130-135.
- Cooper, R.; Slagmulder, R. 2003. Strategic cost management: Expanding scope and boundaries. *Journal of Cost Management*, 17(1): 23-30.
- Dalci, I., Veyis, T., Kosan, L. 2010. Customer Profitability Analysis with Time-Driven Activity Based Costing: A case study in a hotel. *International Journal of contemporary hospitality Management*, 22 (5): 609 – 637.
- Franco, V.; Oliveira, A.; Morais, A.; Serrasqueiro, R.; Lourenço, I.; Jesus, M.; Major, Maria.; Oliveira, B. 2005. *Contabilidade de Gestão- Volume I. O apuramento do Custo dos Produtos e a Informação de Apoio à Decisão*. Lisboa: Publisher team.
- Horngren, C. 2004. Management accounting: some coments. *Journal of Management Accounting Research*, 16: 207-211.
- Innes, J.; Mitchell, F. 1995. A survey of activity-based costing in the U.K.'s largest companies. *Management Accounting Research*, 6: 137-153.
- Innes, J.; Mitchell, F.; Sinclair, D. 2000. Activity-based costing in the UK's largest companies: A comparison of 1994 and 1999 survey results. *Management Accounting Research*, 11: 349-362.
- Johanson, U.; Skoog, M.; Backlund, A.; Almqvist, R. 2006. Balancing Dilemas of the balanced scorecard. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 19(6): 842-857.

- Juhmani, O. 2007. Usage, motives and usefulness of the balanced scorecard: Evidence from Bahraini. *International Journal of Business Research*, 7: 106-117.
- Kald, M.; Nilsson, F. 2000. Performance measurement at nordic companies. *European Management Journal*, 18(1): 113-127.
- Kaplan, R. 2006. The competitive advantage of management accounting. *Journal of Management Accounting Research*, 18:127-135.
- Kaplan, R. 2010. *Conceptual Foundations of the Balanced Scorecard*. Working paper n° 10-74, Harvard University, Cambridge.
- Kaplan, R; Anderson, S. 2007. The innovation of time-driven ABC. *Cost Management*, 21(2):5-15.
- Kaplan, R.; Norton, D. 1992. The balanced scorecard- Measures that drive performance. *Harvard Business Review* :71-80.
- Kaplan, R.; Norton, D. 1996. Linking the balanced scorecard to strategy. *California Management Review*, 39(1): 53-79.
- Kaplan, R.; Norton, D. 1997. The balanced-scorecard: Translating strategy into action. *Training and Development*, 51(1): 50.
- Kaplan, R.; Norton, D. 2001. Transforming the balanced scorecard from performance measurement to strategic management: Part II. *Accounting Horizons*, 5(2): 147-160.
- Kaplan, R.; Norton, D. 2007 .Using the balanced scorecard as a strategic management system. *Harvard Business Review*, 1-14.
- Lebas, M. 1994. Managerial accounting in France: Overview of past tradition and current practice. *The European Accounting Review*, 3: 471-487.
- Liu, L.; Pan, F. 2007. The implementation fo activity-based costing in China: An innovation action research approach. *The British Accounting Review*, 39: 249-264.
- Machado, M. 2009a. Taxas de utilização do custeio baseado nas actividades.Revisão de estudos empíricos. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, 7(13): 1-15.
- Machado, M. 2009b. Métodos de repartição dos custos indirectos utilizados pelas PME's industriais portuguesas. *Revista Contemporânea de Contabilidade, Revista Científica da Universidade Federal de Santa Catarina*, 1(11): 11-36.
- Machado, M. 2011. Variáveis contingenciais aos métodos de valoração dos produtos: estudo empírico em PME's industriais portuguesas, RBGN - *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, v. 13, n° 41, p. 396-414.
- Machado, M. 2012. Activity Based Costing Knowledge: Empirical study on small and medium size enterprises. *Revista Contemporânea de Contabilidade, Revista Científica da Universidade Federal de Santa Catarina*, v. 9, n° 18, p. 167-186.
- Machado, M. 2013. Balanced scorecard: Empirical study on small and medium size enterprises, RBGN – *Review of Business Management*, v. 15, n° 46, p. 129-148.
- Major, M.; Vieira, R. (Coord) .2009.*Contabilidade e Controlo de Gestão, Teoria, Metodologia e Prática*. Lisboa: Escolar Editora.
- Malina, M.; Selto, F. 2001. Communicating and controlling strategy: An empirical study of the effectiveness of the balanced scorecard. *Journal of Management Accounting Research*, 13: 47-90.

Mevellec, P. 2001. Les difficultés de conception et de mise en oeuvre de systèmes ABC. *Revue Française de Comptabilité*, 338: 1-4.

Neumann, R.; Cauvin, E. 2007. French cost accounting methods: ABC and other structural similarities. *Cost Management*, 21: 35-41.

Speckbacher, G.; Bischof, J.; Pfeiffer, T. 2003. A descriptive analysis on the implementation on balanced scorecards in german-speaking countries. *Management Accounting Research*, 14:361-387.

Stout, D.; D., PH.; Propri, J. 2011. Implementing Time-Driven Activity-Based Costing at a medium-sized electronics company. *Management Accounting Quarterly*, 12(3): 1-11.

Trawicki, D. 1987. SMA 4G: Accounting for indirect production costs. *Management Accounting*, 20-25.

Página da Câmara de Comércio, Indústria e Turismo Portugal- Cabo Verde:
Indústrias/Caraterização

http://www.portugalcaboverde.com/item2_detail.php?lang=1&id_channel=33&id_page=120&id=106

Página do Instituto Nacional de Estatísticas de Cabo Verde: Distribuição da população residente. Publicado em 2010.

<http://www.ine.cv/actualise/dadostat/files/1219bea4-e3a4-4c78-9eda-a28076e3dbf5distribui%C3%A7%C3%A3o%20da%20popula%C3%A7%C3%A3o%20residente%20-%20rgph%202010.pdf>

7. Anexos

7.1. Anexo 1- Questionário

Contabilidade de Gestão em Cabo Verde: Estudo empírico nas empresas industriais cabo-verdianas.

Questionário

Este questionário é realizado no âmbito da minha tese de mestrado em contabilidade, visando recolher informações sobre os sistemas de valoração de produtos e avaliação de desempenho utilizados nas empresas industriais cabo-verdianas. O seu preenchimento tem uma duração aproximada de 5 minutos, sendo que todas as informações obtidas são confidenciais e unicamente utilizadas para o fim do estudo.

Agradeço, desde já, a sua fundamental colaboração neste estudo.

Parte I- Dados do respondente.

1. Sexo:	<input type="radio"/>	Masculino	<input type="radio"/>	Feminino
2. Idade:	<input type="text"/>			
3. Cargo Desempenhado	<input type="text"/>			
4. Formação académica.	<input type="text"/>			

Parte II- Dados da empresa

1. Nome da Empresa:	<input type="text"/>
2. Indique em que indústria a empresa se insere.	<input type="text"/>
3. A produção da empresa destina-se a:	<input type="radio"/> Produtos padronizados para stock e venda posterior; <input type="radio"/> Encomendas com características específicas consoante o pedido dos clientes; <input type="radio"/> Ambos os tipos.
4. Indique o número de trabalhadores da empresa.	<input type="text"/>

Contabilidade de Gestão em Cabo Verde: Estudo empírico nas empresas industriais cabo-verdianas.

Parte III - Valoração de Produtos

1. A empresa utiliza algum método para imputação dos custos indiretos?

- Sim, repartimos os custos indiretos pelos produtos.
- Não, não repartimos os custos indiretos pelos produtos.

2. Se sim, que método de valoração de produtos a empresa utiliza?

- Uma base de imputação.
- Múltiplas bases de imputação.
- Método das secções homogéneas.
- Activity-Based Costing (Custeio Baseado nas Atividades) – ABC (CBA).

Se a empresa não utiliza o ABC responda somente às questões nº 3 e 4.

Caso utilize o ABC responda às questões nº 5, 6 e 7.

3. A empresa já ponderou a implementação do ABC como método de imputação de custos?

- A possibilidade já foi analisada e num futuro próximo irá ser implementado.
- Está em análise a possibilidade da implementação.
- Esta possibilidade já foi ponderada, mas devido aos custos associados e às dificuldades de implementação foi rejeitada.
- Nunca foi ponderada a sua implementação.

4. Qual (is) a (s) razão (ões) para a não utilização do ABC?

- Não conhecem o ABC.
- Não têm interesse na utilização do ABC.
- Estão satisfeitos com o atual método utilizado.
- Devido aos elevados custos associados à implementação deste método
- Outro

5. Qual (is) a (s) razão (ões) para a implementação do ABC?

- Necessidade de uma imputação dos custos indiretos adequada.
- Necessidade de informação relevante e precisa sobre os custos reais de cada produto.

6. Indique as principais dificuldades na implementação do ABC.

- Dificuldade em identificar as diversas atividades.
- Grande dispêndio de recursos, nomeadamente de pessoas e tempo.
- Dificuldade em encontrar condutores de custo mais adequados de cada atividade.

7. A implementação do ABC beneficiou a empresa? Se sim, indique de que forma.

- Não beneficiou a empresa.
- Melhoria da performance financeira.
- Melhoria no controlo dos custos e uma melhor compreensão das suas causas.
- Melhor gestão dos recursos.
- Aumento da comunicação interna e externa.

Contabilidade de Gestão em Cabo Verde: Estudo empírico nas empresas industriais cabo-verdianas.

Parte IV – Avaliação do Desempenho

1. Realizam a avaliação do desempenho da empresa com base em medidas financeiras?

- Sim Não

2. Utilizam medidas não financeiras para a avaliação do desempenho?

- Sim Não

3. Conhecem o Balanced Scorecard (BSC), com o método de avaliação de desempenho?

- Sim Não

4. Utilizam o BSC como método de avaliação do desempenho?

- Sim Não

Se a empresa não utiliza o BSC responda somente às questões n° 5 e 6.

Caso utilize o BSC responda às questões n° 7, 8 e 9.

5. Qual (is) a (s) razão (ões) para a não utilização do BSC?

- Não conhece o BSC.
 Não tem interesse na utilização do BSC.
 Devido aos elevados custos e dificuldades associados a implementação.
 Outro

6. A empresa já ponderou a implementação do BSC?

- A possibilidade já foi analisada e num futuro próximo irá ser implementado.
 Está em análise a possibilidade da implementação.
 Esta possibilidade já foi ponderada, mas devido aos custos associados e às dificuldades de implementação foi rejeitada.
 Nunca foi ponderada a sua implementação.

7. Qual (is) a(s) razão (ões) para a implementação do BSC?

- Necessidade de um método de avaliação de desempenho mais adequado.
 Alinhamento dos objetivos globais da empresa com os objetivos individuais.

8. A implementação do BSC beneficiou a empresa? Se sim, indique de que forma.

- Não beneficiou a empresa.
 Melhoria da performance financeira.
 Sistemas de recompensa e de avaliação mais adequados.
 Alinhamento dos objetivos individuais com os objetivos globais da empresa.
 Aumento da comunicação interna e externa.

Contabilidade de Gestão em Cabo Verde: Estudo empírico nas empresas industriais cabo-verdianas.

9. Utilizam o BSC também como sistema de gestão estratégica da empresa?

Sim

Não

A sua contribuição foi extremamente importante para a realização deste estudo. Muito obrigada pela atenção e pela disponibilidade.

7.2. Anexo 2- Carta de Apresentação.



Boa tarde.

Sou a Íris Fonseca, estudante cabo-verdiana do 2º ano do Mestrado de Contabilidade no ISCTE-IUL, em Lisboa.

Encontro-me em Cabo Verde a realizar a minha tese na área da Contabilidade de Gestão tendo esta como tema “Contabilidade de Gestão em Cabo Verde: Estudo empírico nas empresas industriais cabo-verdianas”. O principal objetivo deste estudo é compreender o grau de conhecimento e utilização de dois sistemas avançados de contabilidade de gestão junto das empresas industriais em Cabo Verde - o método ABC e o Balanced ScoreCard - sendo, por isso, fundamental a sua colaboração.

O questionário é constituído por quatro partes, contendo estas perguntas de respostas diretas e escolhas múltiplas. O seu preenchimento tem uma duração aproximada de 5 minutos, sendo o questionário voluntário e sendo assegurada total confidencialidade de toda a informação obtida.

A resposta ao inquérito deverá ser enviada para irisfonseca89@hotmail.com, e para quaisquer dúvidas ou necessidade de esclarecimentos existentes, por favor contactar-me pelo e-mail referido acima ou pelos números 2623673/9212996.

Agradecemos a sua atenção e relembramos a importância da sua colaboração na realização deste estudo.

Orientada:
Íris Barros Dias da Fonseca

Orientadora:
Profª. Doutora Maria João Machado



Praia, 7 de Fevereiro de 2013.