

Universidade do Minho
Escola de Economia e Gestão

Conceição Ilda da Silva Gomes

**A contabilidade de gestão
e o custeio baseado nas actividades
nas grandes empresas portuguesas
Os determinantes do custeio
baseado nas actividades**

Tese de doutoramento

Ramo de Ciências Empresariais,
Área de Conhecimento de Contabilidade

Trabalho efectuado sob a orientação da
Professora Doutora Lúcia Maria Portela Lima Rodrigues

Março de 2007

DECLARAÇÃO

Nome Conceição Ilda da Silva Gomes

Endereço electrónico: conceicaoogomes@net.sapo.pt Telefone: 962981803 / _____

Número do Bilhete de Identidade: 9498471

Título dissertação /tese

A contabilidade de gestão e o custeio baseado nas actividades nas grandes empresas portuguesas. Os determinantes do custeio baseado nas actividades

Orientador(es): Professora Lúcia Lima Rodrigues

Ano de conclusão: 2007

Designação do Mestrado ou do Ramo de Conhecimento do Doutoramento: Ciências empresariais/Contabilidade

Nos exemplares das teses de doutoramento ou de mestrado ou de outros trabalhos entregues para prestação de provas públicas nas universidades ou outros estabelecimentos de ensino, e dos quais é obrigatoriamente enviado um exemplar para depósito legal na Biblioteca Nacional e, pelo menos outro para a biblioteca da universidade respectiva, deve constar uma das seguintes declarações:

1. É AUTORIZADA A REPRODUÇÃO INTEGRAL DESTA TESE/TRABALHO APENAS PARA EFEITOS DE INVESTIGAÇÃO, MEDIANTE DECLARAÇÃO ESCRITA DO INTERESSADO, QUE A TAL SE COMPROMETE;
2. É AUTORIZADA A REPRODUÇÃO PARCIAL DESTA TESE/TRABALHO (indicar, caso tal seja necessário, nº máximo de páginas, ilustrações, gráficos, etc.), APENAS PARA EFEITOS DE INVESTIGAÇÃO, MEDIANTE DECLARAÇÃO ESCRITA DO INTERESSADO, QUE A TAL SE COMPROMETE;
3. DE ACORDO COM A LEGISLAÇÃO EM VIGOR, NÃO É PERMITIDA A REPRODUÇÃO DE QUALQUER PARTE DESTA TESE/TRABALHO

Universidade do Minho, ___/___/_____

Assinatura: _____

Agradecimentos

À Senhora Professora Doutora Lúcia Rodrigues, minha orientadora, por toda a atenção e cuidados com que me privilegiou na orientação do trabalho proposto e na revisão atenta desta tese.

Ao Pólo da Figueira da Foz da Universidade Católica Portuguesa pelo apoio financeiro concedido.

Aos responsáveis pela contabilidade de gestão nas grandes empresas portuguesas que cooperaram tanto no preenchimento do questionário como no teste ao questionário. Deste modo, foi possível a recolha da informação necessária para a realização da parte empírica.

A todos os colegas do meio académico que me ajudaram a melhorar o questionário, nomeadamente, Professor Aldónio Ferreira, Professora Maria do Céu Alves, Professora Maria Major e Professor Rui Vieira.

A todos aqueles que me ajudaram nas pesquisas bibliográficas, disponibilizando documentos imprescindíveis à elaboração desta dissertação.

Às funcionárias do Pólo da Figueira da Foz da Universidade Católica Portuguesa pela amabilidade que sempre demonstraram.

A todos os colegas e amigos que me incentivaram e apoiaram ao longo do desenvolvimento deste trabalho.

Aos meus pais e irmãs pelo seu encorajamento constante.

Por último, mas não com menos importância, às minhas filhas Patrícia e Joana e ao meu marido José reconheço a mais significativa das dívidas, pela forma como me acompanharam ao longo de todo este trabalho.

A contabilidade de gestão e o custeio baseado nas actividades nas grandes empresas portuguesas

Os determinantes do custeio baseado nas actividades

Resumo

Este trabalho de investigação tem como objectivo analisar a situação da contabilidade de gestão, e, estudar em pormenor a técnica contemporânea designada de custeio baseado nas actividades (CBA), nas grandes empresas portuguesas.

Através da literatura, verificou-se que a contabilidade de gestão tem evoluído constantemente de modo a responder às modificações do meio envolvente onde as empresas estão inseridas. Contudo, a introdução das técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão tem sido muito lenta. O CBA é, dentro das técnicas contemporâneas, a mais utilizada pelas empresas, sendo a sua implementação influenciada por diversos factores identificados na revisão da literatura. Assim, de modo a caracterizar a situação das grandes empresas portuguesas no que respeita à contabilidade de gestão e ao CBA, foram formuladas várias questões e respectivas hipóteses de investigação.

Os dados foram recolhidos através dum inquérito postal efectuado a 321 grandes empresas portuguesas de diversas actividades económicas pertencentes aos três grandes sectores (serviços, indústria e comércio), sendo a taxa de resposta de 34,58%.

De acordo com os resultados obtidos, concluiu-se que as grandes empresas portuguesas ainda possuem um sistema de contabilidade de gestão que assenta na utilização de técnicas tradicionais. Em relação ao CBA, verificou-se que a maior parte das empresas tem conhecimento desta técnica, porém, é utilizada apenas por uma minoria. Detectou-se que a aplicação do CBA pelas empresas é influenciada por alguns determinantes como, por exemplo, o trabalho de equipa, o estilo de tomada de decisão do gestor de topo, a formação dos quadros médios e superiores e a existência duma empresa mãe estrangeira.

Management accounting and activity-based costing in large Portuguese companies

Determinants of activity-based costing

Abstract

The main objective of this research work is to analyse the situation of management accounting and to study in detail the contemporary management accounting technique, the activity-based costing technique (ABC), in large Portuguese companies.

Literature shows that management accounting has steadily evolved so that it fits the modifications of the environment where companies are implanted. However, the introduction of contemporary management accounting techniques has proved to be a slow process. The ABC is the most used contemporary technique by companies, being its implementation influenced by many factors identified in literature review. In order to characterise the situation of large Portuguese companies regarding management accounting and ABC, many questions and research hypothesis were formulated.

The data were gathered through a mail questionnaire made to 321 large Portuguese companies from many activity sectors belonging to the three main ones (services, industry, commerce) being the response rate of 34,58%.

According to the results obtained, we have concluded that large Portuguese companies have a management accounting system that relies on the use of the traditional techniques. Regarding the ABC, it has been verified that most of the companies know this technique although it is only used by few of them. It has also been detected that the use of ABC by companies is influenced by some determinants like, for instance, team work, managerial decision-making style, training of middle and upper management staff and foreign parent company.

ÍNDICE

1.	INTRODUÇÃO	19
1.1.	<i>Cenário para a investigação</i>	19
1.2.	<i>Contributo do estudo</i>	20
1.3.	<i>Investigação</i>	21
1.3.1.	Âmbito da investigação	21
1.3.2.	Objectivos da investigação	21
1.3.3.	Questões de investigação	22
1.3.4.	Desenho da investigação	24
1.4.	<i>Organização do estudo</i>	24
PARTE 1 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA		27
2.	CONTABILIDADE DE GESTÃO	27
2.1.	<i>Evolução da contabilidade de gestão</i>	27
2.2.	<i>A contabilidade de gestão nos diversos países</i>	29
2.3.	<i>A obsolescência do custeio tradicional</i>	34
2.4.	<i>A distribuição de custos</i>	37
2.5.	<i>Indutores de custo</i>	39
2.6.	<i>Estrutura de custos</i>	42
2.6.1.	<i>Evolução da estrutura de custos</i>	43
2.6.2.	<i>A estrutura de custos nas diferentes actividades económicas</i>	44
2.7.	<i>Técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão</i>	48
3.	DESENVOLVIMENTO E APLICAÇÃO DO CBA	53
3.1.	<i>Análise das actividades</i>	55
3.2.	<i>Hierarquia dos custos</i>	57
3.3.	<i>Implementação do CBA</i>	57
3.4.	<i>Utilização de dois sistemas de custeio</i>	61
3.5.	<i>Os indutores de custo e o CBA</i>	62
3.6.	<i>Vantagens e limitações do CBA</i>	63
3.7.	<i>Aplicação do CBA</i>	65
3.7.1.	Diversas utilizações do CBA	65
3.7.2.	Caracterização das empresas que aplicaram o CBA	66
3.7.3.	Caracterização do pessoal que implementou o CBA	67
3.8.	<i>Âmbito da implementação do CBA</i>	67
3.9.	<i>O CBA nos diversos países</i>	68
4.	DETERMINANTES PARA A IMPLEMENTAÇÃO DO CBA NAS EMPRESAS	73
4.1.	<i>Teoria da contingência</i>	79
4.1.1.	Custos industriais e não industriais indirectos	80
4.1.2.	Diversidade de produtos	81
4.1.3.	Diferenciação vertical	82
4.1.4.	Descentralização	83
4.1.5.	Cultura nacional e empresarial	84
4.1.6.	Padronização e formalização	87
4.1.7.	Comunicação interna	88
4.1.8.	Ambientes competitivos e estratégias competitivas	88
4.1.9.	A incerteza dos mercados	91
4.1.10.	Faixa etária das empresas	93
4.1.11.	Actividades económicas	94
4.2.	<i>Teoria institucional</i>	97
4.2.1.	Empresa mãe estrangeira	100
4.2.2.	Formação dos trabalhadores	101
4.2.3.	Consultores, auditores e contabilistas de gestão	102
5.	CONCLUSÃO	103
PARTE 2 – METODOLOGIA		107
6.	METODOLOGIA DA INVESTIGAÇÃO	107
6.1	<i>Enquadramento e hipóteses de investigação</i>	107
6.1.1.	Objectivo da investigação	107
6.1.2.	Questões e hipóteses de investigação	107
6.2.	<i>Definição da população a utilizar</i>	125
6.3	<i>Método de pesquisa e recolha de dados</i>	128
6.3.1.	Recolha de dados	128

6.3.2. Desenho do questionário.....	130
6.3.3. Metodologia utilizada no envio do questionário.....	132
6.3.4. Elaboração do questionário.....	133
6.3.5. Análise quantitativa.....	135
6.3.5.1. Análise descritiva.....	135
6.3.5.2. Teste de hipóteses.....	137
6.3.5.3. Definição de um modelo.....	148
PARTE 3 – INVESTIGAÇÃO EMPÍRICA	151
7. CARACTERIZAÇÃO DA AMOSTRA E DOS RESPONSÁVEIS PELA CONTABILIDADE DE GESTÃO	151
7.1 <i>Caracterização da amostra</i>	151
7.2 <i>Perfil dos responsáveis pela contabilidade de gestão</i>	159
7.3 <i>Representatividade da amostra</i>	159
8. CONTABILIDADE DE GESTÃO EM PORTUGAL	162
8.1 <i>Contabilidade de gestão nas grandes empresas portuguesas</i>	162
8.2 <i>Utilização das técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão nas grandes empresas portuguesas</i>	192
8.3 <i>A estrutura de custos das grandes empresas portuguesas</i>	208
9. O CUSTEIO BASEADO NAS ACTIVIDADES NAS GRANDES EMPRESAS PORTUGUESAS	228
9.1 <i>Caracterização da situação do custeio baseado nas actividades nas grandes empresas portuguesas</i>	228
9.2 <i>Âmbito da implementação do CBA nas grandes empresas portuguesas</i>	237
9.3 <i>Os determinantes para a utilização do CBA nas grandes empresas portuguesas</i>	239
10. MODELO.....	261
10.1 <i>Elaboração do modelo</i>	261
11. DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	267
11.1 <i>Contabilidade de gestão em Portugal</i>	267
11.1.1. <i>Contabilidade de gestão nas grandes empresas portuguesas</i>	267
11.1.2. <i>Utilização das técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão</i>	270
11.1.3. <i>A estrutura de custos das grandes empresas</i>	272
11.2. <i>O custeio baseado nas actividades nas grandes empresas portuguesas</i>	274
11.3. <i>Modelo</i>	284
12. CONCLUSÕES.....	286
12.1 <i>Principais conclusões</i>	286
12.2 <i>Contribuições do estudo</i>	294
12.2.1. <i>Contribuições a nível teórico</i>	294
12.2.2. <i>Contribuições a nível prático</i>	294
12.3. <i>Pontos fortes e limitações do estudo</i>	295
12.4. <i>Recomendações para investigações futuras</i>	296
APÊNDICES	297
REFERÊNCIAS.....	339

Lista de Quadros

QUADRO 2.1 – PERCENTAGEM DE UTILIZAÇÃO DOS CENTROS DE CUSTO NO REINO UNIDO.....	38
QUADRO 2.2 - BASES DE IMPUTAÇÃO UTILIZADAS NAS EMPRESAS.....	40
QUADRO 2.3 - BASES DE IMPUTAÇÃO UTILIZADAS NAS EMPRESAS DOS ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA	41
QUADRO 2.4 – ESTRUTURA DOS CUSTOS TOTAIS.....	44
QUADRO 2.5 – ESTRUTURA DOS CUSTOS INDUSTRIAIS EM VÁRIOS ESTUDOS.....	46
QUADRO 2.6 – ESTRUTURA DE CUSTOS NAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS DO SECTOR DA INDÚSTRIA	47
QUADRO 2.7 – UTILIZAÇÃO DAS TÉCNICAS CONTEMPORÂNEAS DE CONTABILIDADE DE GESTÃO	52
QUADRO 3.1 – SÍNTESE DE ALGUNS ESTUDOS ACERCA DA UTILIZAÇÃO DO CBA.....	72
QUADRO 4.1 – DETERMINANTES REFERIDOS EM VÁRIOS ESTUDOS.....	75
QUADRO 4.2 – INDICADORES DA CULTURA NACIONAL.....	85
QUADRO 4.3 - RESULTADOS DO INQUÉRITO	96
QUADRO 6.1 – SÍNTESE DAS QUESTÕES DE INVESTIGAÇÃO E HIPÓTESES	124
QUADRO 6.2 – AS GRANDES EMPRESAS SEGUNDO AS SECÇÕES DA CAE.....	128
QUADRO 6.3 - TRATAMENTO DAS RESPOSTAS AOS INQUÉRITOS	133
QUADRO 7.1 - RESPOSTAS CLASSIFICADAS SEGUNDO AS SECÇÕES DA CAE.....	151
QUADRO 7.2 CARACTERIZAÇÃO DA ENVOLVENTE EXTERNA.....	156
QUADRO 7.3 - CARACTERIZAÇÃO DAS MUDANÇAS NAS EMPRESAS	157
QUADRO 7.4 – CARACTERIZAÇÃO DE ALGUMAS VARIÁVEIS DA AMOSTRA.....	157
QUADRO 7.5 - CARACTERIZAÇÃO DAS MUDANÇAS DO CUSTEIO DOS PRODUTOS	159
QUADRO 7.6 – REPRESENTATIVIDADE POR GRUPOS DE SECÇÃO.....	160
QUADRO 7.7 – REPRESENTATIVIDADE POR SECÇÃO DA CAE.....	160
QUADRO 7.8 – REPRESENTATIVIDADE NOS DISTRITOS	161
QUADRO 7.9 – REPRESENTATIVIDADE POR GRUPO DE DISTRITOS.....	161
QUADRO 7.10 – REPRESENTATIVIDADE POR GRUPO DE EMPREGADOS	162
QUADRO 7.11 – REPRESENTATIVIDADE POR GRUPO DE VENDAS	162
QUADRO 8.1 - UTILIZAÇÃO DA CONTABILIDADE DE GESTÃO COMPARATIVAMENTE ÀS SECÇÕES DA CAE	163
.....	163
QUADRO 8.2 - FUNÇÕES PARA AS QUAIS A CONTABILIDADE DE GESTÃO É UTILIZADA.....	165
QUADRO 8.3 - ADEQUAÇÃO DA INFORMAÇÃO DA CONTABILIDADE DE GESTÃO ÀS FUNÇÕES	165
QUADRO 8.4 - UTILIZAÇÃO DAS TÉCNICAS TRADICIONAIS DE CONTABILIDADE DE GESTÃO	166
QUADRO 8.5 - COMPARAÇÃO DO PRESENTE ESTUDO COM FERREIRA (2002).....	166
QUADRO 8.6 – COMPARAÇÃO DO PRESENTE ESTUDO COM ALVES	167
QUADRO 8.7 – UTILIZAÇÃO DAS TÉCNICAS TRADICIONAIS DE CONTABILIDADE DE GESTÃO POR SECÇÃO	168
DA CAE.....	168
QUADRO 8.8 – UTILIZAÇÃO DAS TÉCNICAS TRADICIONAIS DE CONTABILIDADE DE GESTÃO POR	169
ACTIVIDADE ECONÓMICA	169
QUADRO 8.9 - SÍNTESE DAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS QUE APRESENTAM A MÁXIMA E MÍNIMA	170
UTILIZAÇÃO DAS TÉCNICAS TRADICIONAIS DE CONTABILIDADE DE GESTÃO	170
QUADRO 8.10 - TESTE KMO E TESTE DE ESFERICIDADE DE <i>BARTLETT</i> EM RELAÇÃO AOS CRITÉRIOS DE	172
DIMENSÃO DUMA EMPRESA	172
QUADRO 8.11 - UTILIZAÇÃO DAS TÉCNICAS TRADICIONAIS DE CONTABILIDADE DE GESTÃO DE ACORDO	173
COM A DIMENSÃO DA EMPRESA	173
QUADRO 8.12 – UTILIZAÇÃO DAS TÉCNICAS TRADICIONAIS DE CONTABILIDADE DE GESTÃO POR IDADE	174
.....	174
QUADRO 8.13 – UTILIZAÇÃO DAS TÉCNICAS TRADICIONAIS DE CONTABILIDADE DE GESTÃO DE ACORDO	175
COM O TIPO DE CAPITAL.....	175
QUADRO 8.14 – UTILIZAÇÃO DAS TÉCNICAS TRADICIONAIS DE CONTABILIDADE DE GESTÃO FACE AO	175
CAPITAL NACIONAL/ESTRANGEIRO	175
QUADRO 8.15 – UTILIZAÇÃO DAS TÉCNICAS TRADICIONAIS DE CONTABILIDADE DE GESTÃO COM O NÍVEL	176
DE EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO DAS EMPRESAS	176
QUADRO 8.16 – UTILIZAÇÃO DAS TÉCNICAS TRADICIONAIS DE CONTABILIDADE DE GESTÃO POR	177
PROCESSO DE PRODUÇÃO.....	177
QUADRO 8.17 – TESTE KMO E TESTE DE ESFERICIDADE DE <i>BARTLETT</i> EM RELAÇÃO ÀS TÉCNICAS	177
TRADICIONAIS DE CONTABILIDADE DE GESTÃO	177
QUADRO 8.18 – TESTE DE <i>ALPHA DE CRONBACH</i> EM RELAÇÃO ÀS TÉCNICAS TRADICIONAIS DE	178
CONTABILIDADE DE GESTÃO.....	178
QUADRO 8.19 – PERCENTAGENS DE RESPOSTAS DAS EMPRESAS POR NÍVEL DE UTILIZAÇÃO DAS TÉCNICAS	178
TRADICIONAIS DE CONTABILIDADE DE GESTÃO	178

QUADRO 8.20 - PERCENTAGEM DAS EMPRESAS POR ESTÁDIOS NO SISTEMA DE DESENHO DE CUSTOS E MEDIDAS DE DESEMPENHO	180
QUADRO 8.21 – NÚMERO DE EMPRESAS POR GRUPOS DE NÚMERO DE PROBLEMAS DETECTADOS	180
QUADRO 8.22 – TESTE KMO E TESTE DE ESFERICIDADE DE <i>BARTLETT</i> EM RELAÇÃO À ADEQUAÇÃO DA INFORMAÇÃO	181
QUADRO 8.23 - TESTE DE <i>ALPHA DE CRONBACH</i> EM RELAÇÃO À ADEQUAÇÃO DA INFORMAÇÃO	181
QUADRO 8.24 – TESTE A <i>KRUSKAL-WALLIS</i> APLICADO À ADEQUAÇÃO DA INFORMAÇÃO	182
QUADRO 8.25 – TESTE <i>KRUSKAL-WALLIS</i> EM RELAÇÃO À ADEQUAÇÃO DA INFORMAÇÃO EM RELAÇÃO À TOMADA DE DECISÃO	182
QUADRO 8.26 – TESTE <i>MANN-WHITNEY</i> EM RELAÇÃO À ADEQUAÇÃO DA INFORMAÇÃO	183
QUADRO 8.27 – TESTE <i>MANN-WHITNEY</i> EM RELAÇÃO À ADEQUAÇÃO DA INFORMAÇÃO EM RELAÇÃO À TOMADA DE DECISÃO	183
QUADRO 8.28 – UTILIZAÇÃO DOS VÁRIOS INDUTORES DE CUSTO	186
QUADRO 8.29 – COMPARAÇÃO DA UTILIZAÇÃO DOS INDUTORES DE CUSTO COM ALVES (2002)	186
QUADRO 8.30 – UTILIZAÇÃO DOS INDUTORES DE CUSTO POR ACTIVIDADE ECONÓMICA	187
QUADRO 8.31 - ASSOCIAÇÃO ENTRE A PERCENTAGEM DO CUSTO DE MÃO-DE-OBRA DIRECTA E A UTILIZAÇÃO DO INDUTOR DE CUSTO HORAS DE MÃO-DE-OBRA DIRECTA.....	190
QUADRO 8.32 - ASSOCIAÇÃO ENTRE O CUSTO DE MÃO-DE-OBRA DIRECTA COM O INDUTOR DE CUSTO VALOR DE MÃO-DE-OBRA DIRECTA	190
QUADRO 8.33 – INDUTORES RELACIONADOS COM O VOLUME DE PRODUÇÃO	192
QUADRO 8.34 - UTILIZAÇÃO DAS TÉCNICAS CONTEMPORÂNEAS DE CONTABILIDADE DE GESTÃO	193
QUADRO 8.35 – COMPARAÇÃO DA UTILIZAÇÃO DAS TÉCNICAS CONTEMPORÂNEAS DE CONTABILIDADE DE GESTÃO COM ALVES (2002)	193
QUADRO 8.36 – UTILIZAÇÃO DAS TÉCNICAS CONTEMPORÂNEAS DE CONTABILIDADE DE GESTÃO POR SECÇÃO DA CAE	195
QUADRO 8.37 – UTILIZAÇÃO DAS TÉCNICAS CONTEMPORÂNEAS DE CONTABILIDADE DE GESTÃO POR ACTIVIDADE ECONÓMICA	196
QUADRO 8.38 - SÍNTESE DAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS QUE APRESENTAM A MÁXIMA E MÍNIMA UTILIZAÇÃO DAS TÉCNICAS CONTEMPORÂNEAS DE CONTABILIDADE DE GESTÃO	197
QUADRO 8.39 - UTILIZAÇÃO DAS TÉCNICAS CONTEMPORÂNEAS DE CONTABILIDADE DE GESTÃO DE ACORDO COM A DIMENSÃO DA EMPRESA	200
QUADRO 8.40 – UTILIZAÇÃO DAS TÉCNICAS CONTEMPORÂNEAS DE CONTABILIDADE DE GESTÃO POR IDADE DAS EMPRESAS	201
QUADRO 8.41 – UTILIZAÇÃO DAS TÉCNICAS CONTEMPORÂNEAS DE CONTABILIDADE DE GESTÃO POR TIPO DE CAPITAL	201
QUADRO 8.42 – UTILIZAÇÃO DAS TÉCNICAS CONTEMPORÂNEAS DE CONTABILIDADE DE GESTÃO POR TIPO DE CAPITAL	202
QUADRO 8.43 – UTILIZAÇÃO DAS TÉCNICAS CONTEMPORÂNEAS DE CONTABILIDADE DE GESTÃO DE ACORDO COM AS EXPORTAÇÕES E AS IMPORTAÇÕES DAS EMPRESAS.....	203
QUADRO 8.44 - UTILIZAÇÃO DAS TÉCNICAS CONTEMPORÂNEAS DE CONTABILIDADE DE GESTÃO DE ACORDO COM O PROCESSO PRODUTIVO	203
QUADRO 8.45 - TESTE KMO E TESTE DE ESFERICIDADE DE <i>BARTLETT</i> EM RELAÇÃO ÀS TÉCNICAS CONTEMPORÂNEAS DE CONTABILIDADE DE GESTÃO	204
QUADRO 8.46 – TESTE DE <i>ALPHA DE CRONBACH</i> EM RELAÇÃO ÀS TÉCNICAS CONTEMPORÂNEAS DE CONTABILIDADE DE GESTÃO	204
QUADRO 8.47 – PERCENTAGEM DE RESPOSTAS POR NÍVEL DE UTILIZAÇÃO DAS TÉCNICAS CONTEMPORÂNEAS DE CONTABILIDADE DE GESTÃO	205
QUADRO 8.48 – TESTE DE <i>ALPHA DE CRONBACH</i> EM RELAÇÃO ÀS TÉCNICAS CONTEMPORÂNEAS DE CONTABILIDADE DE GESTÃO EXCEPTO AS RELACIONADAS COM AS ACTIVIDADES	206
QUADRO 8.49 – TESTE DE <i>ALPHA DE CRONBACH</i> EM RELAÇÃO ÀS TÉCNICAS CONTEMPORÂNEAS DE CONTABILIDADE DE GESTÃO RELACIONADAS COM AS ACTIVIDADES	206
QUADRO 8.50 - FREQUÊNCIAS DE “TECNOVAS1” E “TECNOVAS2”	207
QUADRO 8.51 – MOTIVOS PARA A UTILIZAÇÃO DAS TÉCNICAS CONTEMPORÂNEAS DE CONTABILIDADE DE GESTÃO	207
QUADRO 8.52 - CARACTERIZAÇÃO DA ESTRUTURA DE CUSTOS DAS EMPRESAS.....	209
QUADRO 8.53 – A ESTRUTURA DOS CUSTOS INDUSTRIAIS DAS EMPRESAS POR ACTIVIDADE ECONÓMICA	209
QUADRO 8.54 – ESTRUTURA DE CUSTOS INDUSTRIAIS DA ACTIVIDADE ECONÓMICA 24	212
QUADRO 8.55 - A ESTRUTURA DOS CUSTOS TOTAIS DAS EMPRESAS POR ACTIVIDADE ECONÓMICA	213

QUADRO 8.56 – COMPARAÇÃO COM ALVES (2002) DA ESTRUTURA DE CUSTOS DAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS NA “INDÚSTRIA TRANSFORMADORA”	215
QUADRO 8.57 – COMPARAÇÃO COM ALVES (2002) DOS “CUSTOS NÃO INDUSTRIAIS” POR ACTIVIDADE ECONÓMICA	216
QUADRO 8.58 - ESTRUTURA DOS CUSTOS NÃO INDUSTRIAIS DAS EMPRESAS POR ACTIVIDADE ECONÓMICA	216
QUADRO 8.59 – NÚMERO DE EMPRESAS POR SECÇÃO DA CAE DE ACORDO COM A COMPONENTE “MATERIAL DIRECTO”	219
QUADRO 8.60 – NÚMERO DE EMPRESAS POR SECÇÃO DA CAE DE ACORDO COM A COMPONENTE “MÃO-DE-OBRA DIRECTA”	219
QUADRO 8.61 – NÚMERO DE EMPRESAS POR SECÇÃO DA CAE DE ACORDO COM A COMPONENTE “OUTROS CUSTOS INDUSTRIAIS DIRECTOS”	220
QUADRO 8.62 – NÚMERO DE EMPRESAS POR SECÇÃO DA CAE DE ACORDO COM A COMPONENTE DE CUSTOS INDUSTRIAIS INDIRECTOS	220
QUADRO 8.63 – COMPARAÇÃO DO NÚMERO DE EMPRESAS POR SECÇÃO DA CAE DE ACORDO COM AS GRANDEZAS “MÃO-DE-OBRA DIRECTA” E “CUSTOS INDUSTRIAIS INDIRECTOS”	221
QUADRO 8.64 – COMPARAÇÃO DO NÚMERO DE EMPRESAS POR SECÇÃO DA CAE DE ACORDO COM AS GRANDEZAS “MÃO-DE-OBRA DIRECTA” E “CUSTOS NÃO INDUSTRIAIS”	222
QUADRO 8.65 – VARIAÇÃO DA ESTRUTURA DE CUSTOS DE PRODUÇÃO ENTRE 2000 E 2004	222
QUADRO 8.66 – VARIAÇÃO DA ESTRUTURA DE CUSTOS TOTAIS ENTRE 2000 E 2004	223
QUADRO 8.67 – ESTRUTURA DOS CUSTOS TOTAIS E INDUSTRIAIS EM 2000 E 2004 DAS EMPRESAS QUE REFERIRAM EXISTIR MUDANÇAS NA SUA ESTRUTURA DE CUSTOS	224
QUADRO 9.1 - ATITUDE DAS EMPRESAS FACE AO CBA	228
QUADRO 9.2 - O CBA COMPARATIVAMENTE ÀS SECÇÕES DA CAE	230
QUADRO 9.3 - MOTIVOS NA BASE DA INTRODUÇÃO DO CBA	231
QUADRO 9.4 - CARACTERIZAÇÃO DOS OBJECTIVOS QUE AS EMPRESAS PROCURAM ALCANÇAR COM A IMPLEMENTAÇÃO DO CBA	232
QUADRO 9.5 - PROBLEMAS NA IMPLEMENTAÇÃO DO CBA	232
QUADRO 9.6 - MOTIVOS DA NÃO IMPLEMENTAÇÃO DO CBA	233
QUADRO 9.7 – O CBA VERSUS O CAPITAL FAMILIAR	234
QUADRO 9.8 – ASSOCIAÇÃO ENTRE AS VARIÁVEIS “CBA” E “CFAM”	235
QUADRO 9.9 – ASSOCIAÇÃO ENTRE AS VARIÁVEIS “CBA” E “QINDGRUP”	236
QUADRO 9.10 - TESTE DE <i>MANN-WHITNEY</i> APLICADO AOS INDUTORES DE CUSTO	237
QUADRO 9.11 – NÚMERO DE EMPRESAS POR QUANTIDADE DE CENTRO DE CUSTO	238
QUADRO 9.12 – ÂMBITO DA IMPLEMENTAÇÃO DO CBA	239
QUADRO 9.13 – TESTE <i>MANN-WHITNEY</i> APLICADO AOS “CUSTOS INDUSTRIAIS INDIRECTOS”	240
QUADRO 9.14 - TESTE <i>MANN-WHITNEY</i> AOS “CUSTOS NÃO INDUSTRIAIS INDIRECTOS”	240
QUADRO 9.15 – TESTE DE <i>KOLMOGOROV-SMIRNOV</i> SOBRE A VARIÁVEL “DIVERSIDADE” SEGUNDO A UTILIZAÇÃO DO CBA	241
QUADRO 9.16 – TESTE <i>MANN-WHITNEY</i> APLICADO À DIVERSIDADE DE PRODUTOS/SERVIÇOS	241
QUADRO 9.17 – TESTE <i>KOLMOGOROV-SMIRNOV</i> SOBRE A VARIÁVEL “DIFERENCIAÇÃO” SEGUNDO A UTILIZAÇÃO DO CBA	242
QUADRO 9.18 – TESTE <i>MANN-WHITNEY</i> APLICADO À DIFERENCIAÇÃO VERTICAL	242
QUADRO 9.19 – TESTE <i>KOLMOGOROV-SMIRNOV</i> SOBRE A VARIÁVEL “DESCENTRALIZAÇÃO” SEGUNDO A UTILIZAÇÃO DO CBA	243
QUADRO 9.20 – TESTE <i>MANN-WHITNEY</i> APLICADO À DESCENTRALIZAÇÃO	243
QUADRO 9.21 – TESTE <i>KOLMOGOROV-SMIRNOV</i> SOBRE AS VARIÁVEIS QUE CARACTERIZAM A CULTURA EMPRESARIAL SEGUNDO A UTILIZAÇÃO DO CBA	244
QUADRO 9.22 – TESTE <i>MANN-WHITNEY</i> APLICADO ÀS VARIÁVEIS QUE CARACTERIZAM A CULTURA EMPRESARIAL	244
QUADRO 9.23 – COMPARAÇÃO DA UTILIZAÇÃO DO CBA COM O TIPO DE TOMADA DE DECISÃO	245
QUADRO 9.24 - ASSOCIAÇÃO ENTRE AS VARIÁVEIS “CBA” E “TD”	245
QUADRO 9.25 - TESTE <i>KOLMOGOROV-SMIRNOV</i> SOBRE A VARIÁVEL “ADAPT” SEGUNDO A UTILIZAÇÃO DO CBA	246
QUADRO 9.26 – TESTE DE <i>MANN-WHITNEY</i> APLICADO À HABILIDADE DE SE ADAPTAR A NOVAS SITUAÇÕES	246
QUADRO 9.27 – TESTE <i>KOLMOGOROV-SMIRNOV</i> SOBRE A VARIÁVEL “DESCRIÇÃO” SEGUNDO A UTILIZAÇÃO DO CBA	247
QUADRO 9.28 – TESTE <i>MANN-WHITNEY</i> APLICADO À DESCRIÇÃO DAS TAREFAS E DOS CRITÉRIOS DE AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO	247

QUADRO 9.29 – TESTE <i>KOLMOGOROV-SMIRNOV</i> SOBRE AS VARIÁVEIS RELACIONADAS COM A PADRONIZAÇÃO SEGUNDO A UTILIZAÇÃO DO CBA	248
QUADRO 9.30 – TESTE <i>MANN-WHITNEY</i> APLICADO À PADRONIZAÇÃO	248
QUADRO 9.31 - TESTE <i>KOLMOGOROV-SMIRNOV</i> SOBRE AS VARIÁVEIS RELACIONADAS COM A COMUNICAÇÃO INTERNA DA EMPRESA SEGUNDO A UTILIZAÇÃO DO CBA.....	249
QUADRO 9.32 – TESTE DE <i>MANN-WHITNEY</i> APLICADO À COMUNICAÇÃO	249
QUADRO 9.33 – TESTE - <i>KOLMOGOROV-SMIRNOV Z</i> SOBRE AS VARIÁVEIS RELACIONADAS COM A CONCORRÊNCIA SEGUNDO A UTILIZAÇÃO DO CBA	250
QUADRO 9.34 – TESTE <i>MANN-WHITNEY</i> APLICADO À CONCORRÊNCIA	250
QUADRO 9.35 – TESTE KMO E TESTE DE ESFERICIDADE DE <i>BARTLETT</i> EM RELAÇÃO À INTENSIDADE DA CONCORRÊNCIA.....	251
QUADRO 9.36 - UTILIZAÇÃO DAS ESTRATÉGIAS PELAS GRANDES EMPRESAS PORTUGUESAS	251
QUADRO 9.37 – A UTILIZAÇÃO DO CBA VERSUS AS ESTRATÉGIAS	251
QUADRO 9.38 - ASSOCIAÇÃO ENTRE AS VARIÁVEIS “CBA” E “ESTRATÉGIA”	252
QUADRO 9.39 – TESTE <i>KOLMOGOROV-SMIRNOV</i> SOBRE AS VARIÁVEIS QUE CARACTERIZAM O GRAU DE INCERTEZA DO MERCADO SEGUNDO A UTILIZAÇÃO DO CBA	252
QUADRO 9.40 TESTE DE <i>MANN-WHITNEY</i> APLICADO À “ENVOLVENTE”	253
QUADRO 9.41 TESTE <i>MANN-WHITNEY</i> APLICADO ÀS FORÇAS DO SECTOR	254
QUADRO 9.42 – COMPARAÇÃO DA FORÇA CLIENTE COM A UTILIZAÇÃO DO CBA	254
QUADRO 9.43 – TESTE DE <i>MANN-WHITNEY</i> APLICADO AO GRAU DE EXPANSÃO DO MERCADO	255
QUADRO 9.44 – TESTE DE <i>MANN-WHITNEY</i> APLICADO À IDADE DA EMPRESA	255
QUADRO 9.45 – NÚMERO DE EMPRESAS COM O CBA POR ACTIVIDADE ECONÓMICA.....	256
QUADRO 9.46 – ASSOCIAÇÃO ENTRE AS VARIÁVEIS “CBA” E “ACTIVIDADE ECONÓMICA”	256
QUADRO 9.47 – UTILIZAÇÃO DO CBA DE ACORDO COM A EMPRESA MÃE ESTRANGEIRA	257
QUADRO 9.48 - ASSOCIAÇÃO ENTRE AS VARIÁVEIS “CBA” E “EMPMAE”	257
QUADRO 9.49 - TESTE DE <i>MANN-WHITNEY</i> APLICADO À INFLUÊNCIA DA EMPRESA MÃE	258
QUADRO 9.50 – TESTE <i>MANN-WHITNEY</i> APLICADO AO NÍVEL DE CONHECIMENTOS ACADÉMICOS DOS COLABORADORES A NÍVEL GERAL	258
QUADRO 9.51 – TESTE DE <i>MANN-WHITNEY</i> APLICADO AO NÍVEL DE CONHECIMENTOS ACADÉMICOS DOS COLABORADORES A NÍVEL DE QUADROS MÉDIOS E SUPERIORES.....	259
QUADRO 9.52 TESTE <i>KOLMOGOROV-SMIRNOV</i> SOBRE AS VARIÁVEIS RELACIONADAS COM OS AUDITORES SEGUNDO A UTILIZAÇÃO DO CBA	259
QUADRO 9.53 – TESTE DE <i>MANN-WHITNEY</i> APLICADO ÀS VARIÁVEIS RELACIONADAS COM OS AUDITORES	260
QUADRO 10.1 - EFEITOS ISOLADOS DAS VARIÁVEIS QUANTITATIVAS E QUALITATIVAS NA REGRESSÃO LOGÍSTICA BINÁRIA DA UTILIZAÇÃO DO CBA	263
QUADRO 10.2 – RESULTADOS DA REGRESSÃO LOGÍSTICA BINÁRIA DO MODELO	265

Lista de Gráficos

GRÁFICO 7.1 - REPRESENTAÇÃO DA AMOSTRA POR DISTRITO	152
GRÁFICO 7.2 - CARACTERIZAÇÃO DA AMOSTRA POR IDADE DAS EMPRESAS	153
GRÁFICO 7.3 - CARACTERIZAÇÃO DO CAPITAL ESTRANGEIRO.....	153
GRÁFICO 7.4 - CARACTERIZAÇÃO DA AMOSTRA PELA FORMA JURÍDICA	154
GRÁFICO 7.5 - CARACTERIZAÇÃO DA AMOSTRA EM RELAÇÃO ÀS EXPORTAÇÕES.....	155
GRÁFICO 7.6 - CARACTERIZAÇÃO DA AMOSTRA EM RELAÇÃO ÀS AQUISIÇÕES AO EXTERIOR.....	155
GRÁFICO 7.7 CARACTERIZAÇÃO DA TOMADA DE DECISÃO REALIZADA PELA GESTÃO DE TOPO	158
GRÁFICO 8.1 - NÚMERO DE INDUTORES DE CUSTOS UTILIZADOS PELAS EMPRESAS	185
GRÁFICO 9.1 - FASE DE UTILIZAÇÃO DO CBA PELAS EMPRESAS	229
GRÁFICO 9.2 - NÚMERO DE ACTIVIDADES DEFINIDAS PELAS EMPRESAS.....	230

Lista de Figuras

FIGURA 12.1 – DETERMINANTES DO CBA	292
FIGURA 12.2 – DETERMINANTES DO CBA NO MODELO.....	293

Lista de Apêndices

APÊNDICE 1	298
APÊNDICE 2	299
APÊNDICE 3	300
APÊNDICE 4	301
APÊNDICE 5	316
APÊNDICE 6	326
APÊNDICE 7	327
APÊNDICE 8	328
APÊNDICE 9	329
APÊNDICE 10	330
APÊNDICE 11	331
APÊNDICE 12	332
APÊNDICE 13	333
APÊNDICE 14	334
APÊNDICE 15	336
APÊNDICE 16	337
APÊNDICE 17	338

Lista de siglas

CBA – Custeio Baseado nas Actividades

QCI – Quadro de Comando Integral

PME – Pequenas e Médias Empresas

IFAC – *International Federation of Accountants*

CIMA – *Chartered Institute of Management Accountants*

EVA – *Economic Value Added*

JIT – *Just In Time*

GGF – Gastos Gerais de Fabrico

CAE Rev. 2.1 – Classificação das actividades económicas – Revisão 2.1

Teste K-S – Teste de *Kolmogorov-Smirnov*

KMO – *Kaiser-Meyer-Olkin*

IFAC – *International Federation of Accountants*

SPSS – *Statistics Packages for Social Sciences*

INE – Instituto Nacional de Estatística

1. Introdução

1.1. Cenário para a investigação

A contabilidade de gestão tem sofrido grandes mudanças de modo a responder aos desafios que lhe têm sido colocados (Atkinson *et al.*, 2001). Observando vários países pode concluir-se que o desenvolvimento da contabilidade de gestão é divergente. Adler *et al.* (2000) compararam a contabilidade de gestão em diversos países e concluíram que as empresas adoptam as técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão lentamente. Referem que os gestores ainda confiam nas técnicas tradicionais de contabilidade de gestão.

Um dos grandes problemas da contabilidade de gestão é a distribuição dos custos indirectos pelos objectos de custo (Lukka e Granlund, 1996). Contudo, o custeio tradicional está cada vez mais obsoleto não produzindo informação fiável (Kaplan, 1986; Cooper, 1987; Cooper, 1989b; Cooper e Kaplan, 1992; Steeple e Winters, 1993; Boer e Jeter, 1993; Gupta, 1993; Cornick *et al.*, 1988; Vanderbeck e Nagy, 1999; Horngren *et al.*, 2000). Muitas razões são alegadas para essa obsolescência, mas a principal é a mudança da estrutura de custos, ou seja, os custos de mão-de-obra são cada vez mais diminutos e, em contrapartida, são maiores os custos relacionados com a manutenção, distribuição, logística, *marketing* e desenho dos produtos, os quais são de difícil distribuição (Cooper e Kaplan, 1988; Plossl, 1990). Contudo, Boer e Jeter (1993) e Drury (1999) destacam que a mudança na estrutura de custos da produção tem sido gradual e não de modo abrupto.

Devido às mudanças na estrutura de custos e à dificuldade na distribuição dos custos, o CBA é uma das técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão mais abordada na literatura, não só porque vem colmatar lacunas existentes na distribuição de custos, como também, vem beneficiar a empresa através de outras finalidades inerentes.

O CBA foi desenvolvido por Kaplan e Cooper em meados da década de 80. Caracteriza-se pela acumulação dos custos nas actividades de uma organização, seguindo-se a aplicação desses custos aos produtos/serviços. Tem sido implementado em diversas empresas pertencentes a diferentes actividades económicas. Segundo Innes e Norris (1997), o CBA permitiu uma melhoria nas empresas a vários níveis

como, por exemplo, a nível de conteúdo dos custos e recursos de gestão. Convém salientar, também, que existem empresas que o rejeitaram, não havendo um padrão de utilização de acordo com as actividades económicas. Segundo Gomes e Rodrigues (2003), não há um procedimento geral nos grandes sectores económicos no que diz respeito ao CBA, tendo as empresas comportamentos diferentes causados pelo contexto em que vivem e pelos recursos que têm disponíveis. Existem muitas questões por responder, designadamente, quais são os determinantes que predis põem a utilização do CBA pelas empresas. Será que a implementação do CBA depende do país, da actividade económica ou apenas do tipo de empresa?

Segundo Alves (2002) e Ferreira (2002), em Portugal, as técnicas tradicionais de contabilidade de gestão são mais populares que as contemporâneas. Todavia, não existe um estudo que analise concretamente a contabilidade de gestão, sobretudo em relação à técnica do CBA.

Deste modo, é premente saber qual a situação concreta da contabilidade de gestão portuguesa, e, se Portugal está, ou não, a acompanhar as novas tendências abordadas a nível teórico.

1.2. Contributo do estudo

Este estudo dá várias contribuições tanto a nível teórico como a nível prático.

Em termos teóricos, pretende-se ampliar o conhecimento acerca da situação da contabilidade de gestão em Portugal, enfatizando a técnica do CBA, e, identificar quais são os determinantes que levam a que as empresas estejam predispostas a utilizarem o CBA. A identificação destes determinantes permitirá a elaboração de um modelo que explicará as razões da adopção do CBA por parte das empresas.

A nível prático, pretende-se confirmar se os conceitos e as técnicas desenvolvidas com mais ênfase em termos teóricos são os que assumem maior relevância em termos práticos. Pretende-se também dar conhecimento às empresas se deverão aplicar, ou não, o CBA, esclarecendo dúvidas acerca da implementação do CBA. Este contributo tem relevância quer para o meio empresarial, quer para o académico.

1.3. Investigação

1.3.1. Âmbito da investigação

O objectivo principal deste trabalho de investigação é descrever a contabilidade de gestão das grandes empresas portuguesas. O estudo será pormenorizado em relação à influência de uma técnica de contabilidade de gestão, o CBA, pretendendo determinar quais são os factores que estão subjacentes à adopção pelas grandes empresas desta técnica.

Optou-se pelas grandes empresas porque:

- a “obrigatoriedade” da contabilidade de gestão é só para as empresas que satisfazem dois dos três requisitos do nº 2 do artigo 262º do Código das Sociedades Comerciais. Apesar da obrigatoriedade ser apenas na elaboração da Demonstração de Resultados por Funções, torna-se necessário existir pelo menos um sistema de contabilidade de gestão simplificado, para que este documento possa ser elaborado;

- Portugal é um país com pouca tradição em contabilidade de gestão e, por vezes, o CBA é muitas vezes rejeitado pelas pequenas e médias empresas (PME);

- na revisão da literatura, muitos autores referem que o tamanho da empresa afecta a implementação das técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão. Quanto maior a empresa, maior a tendência para utilizar as técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão, incluindo o CBA (Libby e Waterhouse, 1996; Davila, 2005; Drury, 1998; Clarke *et al.*, 1999; Ask *et al.*, 1996; Lebas, 1996; Adler *et al.*, 2000; Cotton *et al.*, 2003; Pierce e Brown, 2004).

Este estudo foi, também, aplicado às diversas actividades económicas pertencentes aos três grandes sectores (serviços, indústria e comércio), de modo, a analisar se as próprias actividades económicas são determinantes na escolha das técnicas de contabilidade de gestão e do CBA.

1.3.2. Objectivos da investigação

O objectivo principal deste trabalho consiste no estudo da situação portuguesa em relação à contabilidade de gestão. Será analisada pormenorizadamente a utilização do CBA pelas grandes empresas portuguesas, assim como serão determinadas as razões que levaram a essa opção.

Os objectivos específicos são pequenas etapas a percorrer de modo a atingir o objectivo principal. Resumem-se nos seguintes:

- 1) Caracterizar a contabilidade de gestão nas grandes empresas portuguesas;
- 2) Identificar as técnicas de contabilidade de gestão utilizadas;
- 3) Analisar a estrutura de custos das grandes empresas portuguesas;
- 4) Caracterizar o CBA nas grandes empresas portuguesas;
- 5) Identificar quais são as características das grandes empresas que utilizam o CBA.

1.3.3. Questões de investigação

Sendo a contabilidade de gestão um tema pouco explorado em Portugal, foi decidido a realização de um estudo empírico para recolha de dados, de forma a atingir os objectivos definidos neste estudo.

Assim sendo, e para caracterizar a contabilidade de gestão nas grandes empresas portuguesas, pretende-se averiguar qual a percentagem de utilização das técnicas tradicionais de contabilidade de gestão, se os sistemas de custeio são fiáveis e como é realizada a distribuição dos custos. Em resumo, pretende-se determinar qual o estágio do modelo dos quatro estádios de Kaplan e Cooper (1998), em que se encontram as empresas portuguesas. Por outras palavras, necessita-se de informações que permitam responder à seguinte questão:

Q1 - Qual é a situação portuguesa em termos de contabilidade de gestão a nível das grandes empresas?

Depois da contabilidade de gestão estar caracterizada, ir-se-á explorar a sua modernização, ou seja, investigar qual a situação das grandes empresas portuguesas quanto à utilização das técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão. Noutros países, estas técnicas estão a ser introduzidas lentamente. Daí que se elabora a seguinte questão:

Q2 - Que técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão são utilizadas nas grandes empresas portuguesas?

Como a estrutura de custos é algo que está a mudar e influencia a modificação das técnicas de contabilidade de gestão, achou-se que seria conveniente conhecer qual a situação das grandes empresas portuguesas, relativamente à estrutura de custos. Deste modo elaborou-se a seguinte questão:

Q3 - Qual é a estrutura de custos das grandes empresas portuguesas?

Depois de ser caracterizada a contabilidade de gestão e a estrutura de custos, pretende-se apurar qual o grau de utilização do CBA nas grandes empresas portuguesas, uma vez que, através da revisão da literatura, se verifica que consoante os países a situação do CBA é divergente.

Q4 - Qual é a situação portuguesa, em termos de custeio baseado nas actividades, a nível das grandes empresas?

Verifica-se, através da revisão da literatura, que muitas empresas implementam o CBA em paralelo com o antigo custeio. Na maioria das vezes, o CBA não abrange toda a empresa, tornando-se, por esse motivo, importante conhecer a forma como tem sido implementado nas empresas portuguesas.

Q5 - A implementação do CBA numa empresa é realizada em termos gerais ou específicos?

Por fim, o aspecto mais importante é a abordagem acerca dos determinantes que afectam a adopção do CBA pelas empresas. Porque é que as empresas optaram pelo CBA? Será que todas as empresas que o adoptaram tiveram sucesso? Quais são os factores que as empresas deverão possuir de modo que a implementação do CBA seja realizada com sucesso?

Na literatura são focados vários determinantes que, por vezes, divergem conforme os estudos e países. Donde foi elaborada a seguinte questão:

Q6 - Em Portugal, quais são as características das empresas utilizadoras do custeio baseado nas actividades? Quais são os determinantes?

1.3.4. Desenho da investigação

De modo a caracterizar a contabilidade de gestão em Portugal e a utilização do CBA, necessita-se de informação estatística que não está disponível. Para a recolha dos dados optou-se pelo questionário por carta. A presente investigação é um estudo exploratório e uma análise *cross section*.

A base de dados escolhida foi a disponibilizada nas “500 Maiores e Melhores Empresas” na Revista Exame 2003, referente ao ano de 2002. Como Portugal é um país de pouca tradição em contabilidade de gestão, sendo o CBA, muitas das vezes, rejeitado pelas PME, e, porque muitos autores defendem que as grandes empresas estão mais predispostas à mudança nos sistemas de contabilidade de gestão, optou-se por retirar da base de dados, em questão, as PME. Estas empresas foram classificadas de acordo com a definição europeia de PME descrita no Jornal Oficial da União Europeia.

Sucintamente, enumeram-se as diversas fases deste trabalho:

1º Surgimento da ideia: estudar a contabilidade de gestão, destacando o CBA nas grandes empresas portuguesas, analisando as divergências consoante as actividades económicas em questão.

2º Revisão da literatura: acerca da contabilidade de gestão e custeio baseado nas actividades e metodologia aplicada a estudos na área da contabilidade de gestão.

3º Definição da metodologia: elaboração das questões, definição de hipóteses, selecção da amostra, elaboração dos questionários, envio do questionário, recolha e tratamento de dados, elaboração de modelo.

4º Estudo empírico: tratamento dos dados e elaboração do modelo de modo a responder às questões de investigação e testar as hipóteses definidas. Por fim, foram elaborados os resultados.

1.4. Organização do estudo

Este trabalho de investigação é composto por três partes distintas.

A primeira parte, **fundamentação teórica**, diz respeito à revisão da literatura. Consistiu na aquisição de bases teóricas para a realização deste estudo. Primeiro analisou-se a contabilidade de gestão em termos da sua definição, evolução, a situação em diversos países e obsolescência do custeio tradicional. Em segundo lugar,

destacam-se as técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão. Seguidamente, refere-se a estrutura de custos, e procura-se caracterizá-la segundo as diferentes actividades económicas. Em quarto lugar, elabora-se uma vasta revisão acerca do CBA, destacando a sua aplicação, âmbito da implementação e qual a sua situação nos diversos países. Finalmente, realiza-se uma revisão da literatura acerca dos factores que afectam a implementação do CBA nas empresas.

A segunda parte, **metodologia**, consiste na descrição da metodologia utilizada no estudo empírico. Aqui refere-se o objectivo da investigação, as questões e hipóteses de investigação, definição da população a utilizar, método de pesquisa e recolha de dados.

A terceira parte, **investigação empírica**, começa pela caracterização da amostra e dos responsáveis pela contabilidade de gestão. Depois, analisa-se a representatividade da amostra e caracteriza-se a contabilidade de gestão nas grandes empresas portuguesas, bem como, a utilização das técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão. Prossegue-se com a análise da estrutura de custos das grandes empresas portuguesas. No ponto seguinte, caracteriza-se a situação do CBA, o seu âmbito de implementação e os determinantes para a utilização do CBA nas grandes empresas portuguesas. Por último, são apresentadas as principais conclusões obtidas com a investigação desenvolvida, bem como, são sugeridas algumas recomendações para investigações futuras.

Parte 1 Fundamentação teórica

2. Contabilidade de gestão

2.1. Evolução da contabilidade de gestão

A moderna contabilidade de custos é muitas vezes denominada de contabilidade de gestão porque os contabilistas de custos vêem os gestores como os principais clientes da informação contabilística. Os contabilistas estão sensibilizados quanto à qualidade e rapidez necessária na informação fornecida, de modo a que os gestores consigam fazer face ao seu meio envolvente (Horngren *et al.*, 2000). “A contabilidade de gestão assume especial importância como veículo transmissor de uma informação de grande interesse para o utilizador interno, ou seja, para os decisores vinculados à gestão empresarial” (Alves, 2002:95). Para Ferreira (2002), a contabilidade de gestão pode ser vista como um agrupamento de técnicas, onde se podem distinguir as técnicas tradicionais das técnicas contemporâneas.

Através duma revisão da literatura, optou-se por considerar como técnicas tradicionais de contabilidade de gestão as seguintes:

- ponto crítico das vendas;
- planeamento estratégico;
- orçamentos;
- análise de desvio dos orçamentos;
- técnicas de custeio dos produtos;
- análise da rendibilidade dos produtos;
- painel de indicadores (*tableau de bord*);
- rendibilidade do activo (*return on investment*).

No que diz respeito às técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão consideram-se as seguintes:

- quadro de comando integral (*balanced scorecard*);
- orçamento baseado nas actividades;
- custeio baseado nas actividades;
- custo alvo;
- análise da rendibilidade dos clientes;

- *economic value added*;
- custeio do ciclo de vida do produto;
- *benchmarking*;
- *backflush costing*;
- teoria das restrições;
- *kaizen costing*.

Segundo o *International Federation of Accountants* (IFAC) (1998), a evolução da contabilidade de gestão caracteriza-se em quatro fases. A primeira fase situa-se nos anos anteriores a 1950. Baseava-se na determinação dos custos e controlo financeiro através da utilização dos orçamentos e técnicas de contabilidade de gestão. A segunda fase, entre 1950 e 1965, diz respeito ao fornecimento de informação para o planeamento e controlo de gestão. A terceira fase, entre 1965 e 1985, põe em evidência a utilização da análise de processos e gestão de custos de modo a reduzir o desperdício dos recursos que são utilizados nos processos de negócio. Na quarta fase, entre 1985 e 1995, a atenção incide na criação de valor através da utilização de recursos, utilizando técnicas para analisar o valor do cliente, o valor do accionista e o valor da inovação organizacional.

Ao observar-se o meio envolvente, verifica-se que têm ocorrido grandes mudanças a vários níveis: tecnologia, informação, globalização, complexidade, agressividade e competitividade do mercado. Para Atkinson *et al.* (2001) e Giguère (2006), a contabilidade de gestão tem sofrido grandes mudanças de modo a responder aos desafios que lhe têm sido colocados. Hoje, a informação que se necessita da contabilidade de gestão é diferente daquela que era solicitada há algumas décadas. “O foco nos custos incorridos e no valor criado pelas actividades e processos de uma empresa será o ponto central da informação da contabilidade de gestão” (Atkinson *et al.*, 2001:25).

Kaplan (1990b) definiu que as empresas devem passar por quatro fases até atingirem um sistema de informação integrado, o qual, mais tarde, veio a transformar-se no modelo dos quatro estádios nos sistemas de desenho de custos e medidas de desempenho desenvolvido por Kaplan e Cooper (1998). Este modelo descreve os estádios que uma empresa tem de percorrer desde o custeio tradicional até ao CBA. Quando uma empresa atinge o quarto estádio “fornecerá, atempadamente, informação válida que é requisitada pelas organizações para sobreviverem e prosperarem no meio

envolvente, o qual é caracterizado por mercados globais e competitivos, avanços tecnológicos, clientes como ponto central e concorrência baseada no conhecimento” (Kaplan e Cooper, 1998:322). Pormenorizadamente, no estágio I existe um sistema inadequado para elaborar relatórios financeiros. Por outras palavras, neste estágio, as empresas gastam muito tempo e muitos recursos na consolidação de diferentes relatórios para diferentes entidades, existindo desvios inesperados que ocorrem na valorização das existências sem haver integridade no sistema. Este estágio é, também, referido por Cross *et al.* (1997) em que alegam que a empresa apenas possui contabilidade financeira exigida para a elaboração de demonstrações financeiras. No estágio II, já é possível elaborar relatórios financeiros, relatórios de custos distorcidos de produtos e acumular custos por centros de responsabilidade, mas, não, por actividade, nem por processos e nem por clientes. Fornece aos gestores um *feedback* tardio, demasiado financeiro e agregado. No estágio III, existe um sistema financeiro tradicional funcionando bem, que elabora a contabilidade básica e prepara relatórios em curtos períodos de tempo onde mostra o custo das vendas e a valorização das existências. Utiliza o CBA para retirar a informação dos documentos financeiros e imputá-la aos produtos, aos serviços, aos clientes e aos processos. Já existe um sistema de medidas de desempenho que fornece aos gestores um *feedback* com informação atempada, financeira ou não. No estágio IV, há a integração da contabilidade de gestão com os relatórios financeiros. O CBA e os sistemas operacionais de *feedback* estão integrados, fornecendo informações para preparar os documentos financeiros. O CBA torna-se a base para o orçamento da empresa utilizando deste modo o orçamento baseado nas actividades para realizar as comparações com a informação real do ano. O *feedback*, obtido através do sistema operacional, fornece também informação ao CBA para que os indutores de custo sejam actualizados.

2.2. A contabilidade de gestão nos diversos países

Existem diferenças nas práticas da contabilidade de gestão nos diversos países. Granlund e Lukka (1998b) argumentam que essas diferenças são devido a factores culturais e leis governamentais. Estes autores realizaram um estudo a diversos países, nomeadamente, Inglaterra, Alemanha, Estados Unidos da América e Japão, de modo a apurarem as semelhanças existentes nas práticas de contabilidade de gestão.

Concluíram que é fundamental que haja convergência nas práticas da contabilidade de gestão.

Na Irlanda, Clarke *et al.* (1999) alegam que a contabilidade de gestão é marginalizada. Em primeiro lugar, os contabilistas de gestão têm, como principal tarefa, o arquivo de informação, em vez da inovação e do fornecimento de informação para a tomada de decisão. Em segundo lugar, os sistemas tradicionais de contabilidade de gestão recolhem e agregam informação, mas não reflectem ou encorajam as mudanças necessárias no clima actual da indústria.

Nos Estados Unidos da América, as empresas aplicam muitas das técnicas de contabilidade de gestão recomendadas. Contudo, existem diferenças entre a teoria e a prática. A maior parte das empresas utiliza o custeio total em detrimento do custeio variável (Cornick *et al.*, 1988). Recentemente, foi elaborado um estudo, em termos de revisão da literatura, em que se verifica que as técnicas tradicionais de contabilidade de gestão são consideradas de baixo risco comparativamente às técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão. Um outro aspecto a ter em conta, é que as empresas não consideram que a adopção das técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão seja uma prioridade (Douglas e Merwe, 2006).

Na Alemanha, os sistemas de contabilidade de custos têm mudado pouco. O custeio total é o sistema mais importante. Usam o custeio real e, como suplemento, o custeio padrão (Scherrer, 1996).

Na Grécia, normalmente, as empresas possuem contabilidade devido a motivos fiscais. Contudo, nos últimos anos a prática da contabilidade de gestão tem vindo a desenvolver-se pelo facto de ser apelativa e as técnicas contemporâneas não serem desconhecidas nas empresas, levando-as, conseqüentemente, a adoptar essas mesmas técnicas (Ballas e Veniers, 1996).

Na Bélgica, a maioria das empresas PME está a passar por mudanças significativas a nível do sistema contabilidade de gestão. Os sistemas de custeio estão a passar gradualmente para o CBA, embora neste processo sejam pragmáticos. As mudanças no sistema de contabilidade de gestão são iniciadas por acções de formação e pequenos cursos fornecidos pelas universidades e empresas de consultadoria, onde as disfuncionalidades dos sistemas tradicionais são focadas e o valor dos novos métodos é demonstrado (Bruggeman *et al.*, 1996).

Na Dinamarca, existem algumas técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão que estão amplamente utilizadas, mas outras ainda estão na infância. Contudo,

o custeio tradicional é o mais utilizado na maioria das empresas (Israelsen *et al.*, 1996).

Na Finlândia, não existem mudanças significativas a nível da contabilidade de gestão, todavia existem algumas pressões para a mudança e desenvolvimento. Por outras palavras, é reconhecida a necessidade de produzir informação mais fidedigna acerca do custo dos produtos, são valorizados projectos como, por exemplo, o desenvolvimento da gestão baseada nas actividades e existe a necessidade de uma análise de rendibilidade e de custos mais flexível (Virtanen *et al.*, 1996). As empresas que operam num ambiente internacional têm mais necessidade de procedimentos de contabilidade de gestão. Mas o facto das empresas operarem a nível nacional ou a nível internacional não é crucial no que respeita às práticas de contabilidade de gestão dando-se mais ênfase ao tamanho da empresa (Granlund e Lukka, 1998a).

Na França, a contabilidade de gestão sempre foi adaptada às necessidades da gestão, distanciando-se da contabilidade financeira, uma vez que consideram que as técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão não são uma revolução, mas, sim, uma nova fase na evolução contínua da contabilidade de gestão (Lebas, 1996). A contabilidade de gestão em França tem um passado diferente da observada em Inglaterra. Tem sido um problema traduzir o termo *management accounting* para francês visto que as técnicas de contabilidade de gestão eram, habitualmente, designadas por controlo de gestão. A partir de 1995, a denominação de contabilidade de gestão tem-se tornado comum. Contudo, a contabilidade de gestão anglo-saxónica tem sido difícil de transferir para o contexto francês, em grande parte devido ao desenvolvimento dos seus próprios conceitos como o de *tableaux de bord*. Todavia, nestes últimos anos têm-se aproximado da contabilidade de gestão inglesa e japonesa (Roberts, 1995).

Em Itália, apesar de ter havido sempre a tradição da contabilidade de gestão, observou-se a falta de interesse a nível académico e a nível de empresas de consultadoria, o que se tornou num obstáculo à evolução das técnicas de contabilidade de gestão. Só, a partir da década de 60, é que o interesse pelas técnicas de contabilidade de gestão despertou e, mais tarde, tornou-se uma importante ferramenta de gestão porque foram introduzidos nas grandes empresas sistemas de controlo de gestão (Barbato *et al.*, 1996).

Na Holanda, não se têm verificado grandes mudanças a nível da estrutura de custos, sendo as técnicas tradicionais de contabilidade de gestão as mais utilizadas (Groot, 1996).

Em Espanha, há muito interesse nas técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão. Porém, as práticas contabilísticas diferem entre as empresas, dependendo da sua actividade económica e do seu tamanho, embora um número crescente de empresas se tenha apercebido da necessidade da contabilidade de gestão (Torrecilla *et al.*, 1996).

Na Suécia, o custeio padrão é dominante. A maior parte das mudanças realizadas focalizou-se mais no melhoramento das técnicas tradicionais do que na adopção das técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão. Verifica-se uma grande preocupação na distribuição dos custos indirectos, e o interesse nas técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão é significativo (Ask *et al.*, 1996).

No Reino Unido, têm existido importantes transformações a nível da contabilidade de gestão. Contudo, as práticas de contabilidade de gestão não podem ser generalizadas para todas as empresas, visto que aquelas são condicionadas pelo contexto. Por outras palavras, as práticas da contabilidade de gestão são reflexo da cultura da empresa, das limitações funcionais da empresa, das preferências da gestão, das acções estratégicas, bem como de outras forças internas de mudança (Bhimani, 1996).

Na China, desde o final da década de 90, que a utilização da contabilidade de gestão tem aumentado. Concretamente, têm sido aplicadas técnicas ocidentais de contabilidade de gestão. As mudanças a nível do sistema de contabilidade de gestão devem-se, em grande parte, aos programas de privatização das empresas, assim como à abertura dos mercados à concorrência (O'Connor *et al.*, 2004).

Na Índia, as mudanças das práticas de contabilidade de gestão estão associadas às reformas económicas de 1991. Começaram a calcular os custos de forma mais desagregada, ou seja, em custos departamentais e em custos das componentes da produção. A nível de planeamento estratégico existiram mudanças significativas devido ao aumento da competitividade. Os processos para a elaboração de orçamentos têm modificado de modo a serem mais consistentes com as mudanças a nível da estratégia. Cada vez mais as empresas utilizam procedimentos padrão para desenvolver orçamentos, planos a longo prazo, havendo também um grande

envolvimento dos empregados na elaboração do orçamento (Anderson e Lanen, 1999).

Na Nova Zelândia, as técnicas tradicionais de contabilidade de gestão são as mais populares. Porém, no final da década de 90, cerca de 80% das empresas numa amostra de 162, tinham realizado mudanças a nível do seu sistema de gestão de custos. A tendência é para que, no futuro próximo, haja modificações nos sistemas contabilísticos (Adler *et al.*, 2000). Noutro estudo (Waldron, 2005), verificou-se também que as técnicas tradicionais de contabilidade de gestão ainda predominam nas empresas. Neste mesmo estudo, numa amostra de 190 empresas cujos inquiridos foram contabilistas de gestão, verificou-se que cerca de 17,4% das empresas têm implementado, nos últimos anos, grandes mudanças nos sistemas contabilísticos. É ainda de salientar que cerca de 11 empresas mudaram para as técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão, tais como: CBA, EVA e *Backflush costing*.

Em Portugal, na indústria transformadora, segundo Alves (2002), as técnicas de contabilidade de gestão mais utilizadas são as tradicionais, destacando-se a demonstração de resultados, o orçamento, a determinação de resultados esperados e o quadro de indicadores financeiros. Refere, também, que na indústria transformadora a maioria das empresas utiliza o custeio padrão. Ferreira (2002) confirma que a maioria das empresas portuguesas utiliza técnicas tradicionais nos sistemas de controlo e contabilidade de gestão.

Com esta análise da literatura realizada em diversos países, pode concluir-se, a nível geral, que a contabilidade de gestão é uma prática corrente apesar de estar mais desenvolvida nalguns países do que noutros. Todavia, acerca das técnicas utilizadas verifica-se que as técnicas tradicionais de contabilidade de gestão estão em primazia face às técnicas contemporâneas. Esta conclusão vem corroborar a de Adler *et al.* (2000) que apuraram, após uma comparação de vários países, que as empresas adoptam as técnicas de contabilidade de gestão contemporâneas lentamente. Referem que apesar das críticas existentes acerca das técnicas de contabilidade de gestão tradicionais, os gestores ainda continuam a confiar nessas técnicas.

2.3. A obsolescência do custeio tradicional

Através da revisão da literatura, verifica-se que, na maior parte das vezes, se dá ênfase à obsolescência do custeio tradicional. Mas, o que é que se entende por custeio tradicional?

Para Hardy e Hubbard (1992), Letza (1994) e Tseng e Lai (2007), um sistema de custeio tradicional consiste, essencialmente, em:

- valorizar as existências apenas com os materiais directos, mão-de-obra directa e gastos gerais de fabrico;
- considerar os custos de distribuição, administração e financeiros como custo do período, não sendo incluídos no custo dos produtos;
- utilizar as horas de mão-de-obra directa e custos de mão-de-obra directa como bases de imputação, independentemente da percentagem de mão-de-obra na estrutura de custos de produção;
- usar bases de imputação cujo critério de selecção foi a simplicidade e conveniência.

O custeio tradicional, cada vez mais, é considerado impreciso e obsoleto por muitos autores (Kaplan, 1986; Cooper, 1987; Howell e Soucy, 1987; Cornick *et al.*, 1988; Cooper, 1989b; Cooper e Kaplan, 1992; Steple e Winters, 1993; Boer e Jeter, 1993; Gupta, 1993; Lambert e Whiworth, 1996; Vanderbeck e Nagy, 1999; Horngren *et al.*, 2000). O sistema tradicional de custos foi desenhado apenas para satisfazer um dos objectivos do sistema de custos, ou seja, a valorização das existências e a elaboração dos relatórios financeiros, embora muitos outros objectivos tivessem ficado por satisfazer como, por exemplo, o controlo operacional e o apuramento do custo dos produtos (Kaplan, 1988; Khoury e Ancelvicz, 2000). É ainda de salientar que as empresas do sector da indústria estão a sofrer grandes mudanças a nível dos processos produtivos, quer em termos tecnológicos, quer no aspecto organizativo. Deste modo, torna-se necessário um sistema de custeio que escolha as medidas apropriadas, considere um nível de agregação e distribuição de custos adequado. É de salientar que tudo isto deve ser conjugado com a estratégia da empresa e de acordo com os novos processos produtivos. Se os custos de produção forem analisados, verificar-se-á que estes são apenas uma parte dos custos totais de uma empresa. A engenharia, o *marketing*, a contabilidade e a gestão geral são também fundamentais

para a fabricação dos produtos. Acresce dizer que o custeio tradicional nas empresas de serviços é obsoleto visto que os custos não são calculados atempadamente, não existem medidas de avaliação de desempenho e falta informação acerca dos recursos utilizados (Lambert e Whitworth, 1996).

Existem muitos aspectos que estão a influenciar o desempenho do sistema tradicional de custos, nomeadamente as necessidades dos gestores na tomada de decisão não são satisfeitas com o custeio tradicional uma vez que existe distorção nos custos dos produtos (Hardy e Hubbard, 1992; Douglas e Merwe, 2006). A distorção do custo dos produtos deve-se a muitos factores como, por exemplo, à grande diversidade de produtos existentes na empresa (No e Kleiner, 1997; Tseng e Lai, 2007) e à utilização de apenas uma base de imputação ou de várias que estão relacionadas com o volume de produção (como, por exemplo, horas de mão-de-obra directa, custo da mão-de-obra directa e horas máquinas). Como existem custos que não estão relacionados com as quantidades produzidas, mas com os lotes ou com a produção na sua totalidade, o custeio tradicional distorce o custo dos produtos/serviços (Cooper, 1987; Cooper, 1989b; Steeple e Winters, 1993; Horngren *et al.*, 2000; Tseng e Lai, 2007). Um outro aspecto, também focado por Steeple e Winters (1993), pelo Chartered Institute of Managements Accountants (CIMA) (1993), por Horngren *et al.* (2000) e por Tseng e Lai (2007), em relação à distorção dos custos, é que o peso da mão-de-obra directa nos custos de produção diminuiu drasticamente devido à grande automação das empresas industriais. Assim, a base de imputação hora homem ou o custo de mão-de-obra directa deixou de ter qualquer significado. A complexidade dos produtos é também algo que origina a obsolescência do custeio tradicional. Observando o processo produtivo, verifica-se que os produtos complexos necessitam de muito tempo na preparação das máquinas e no seu desenho. Em contrapartida, a hora homem ou hora máquina aplicada nestes produtos é mais baixa ao compararem-se com as dos produtos simples. Logo, haverá uma distorção dos custos dos produtos/serviço visto que não há uma correcta implementação dos custos de preparação e desenho. Deste modo, conclui-se que não se deve utilizar o custeio tradicional no caso de existirem produtos complexos (Cooper e Kaplan, 1992; CIMA, 1993; Vanderbeck e Nagy, 1999). Para finalizar, convém acrescentar que existem outros aspectos que estão a influenciar o desempenho do custeio tradicional, designadamente os enormes custos fixos existentes, a grande mudança tecnológica, a

dimensão dos custos de contabilidade, o crescimento da concorrência e o incremento da desregulamentação (CIMA, 1993).

A obsolescência do custeio tradicional traz diversos problemas às empresas uma vez que poderão não estar a fixar preços apropriados aos seus produtos devido à distribuição dos custos industriais indirectos ser realizada incorrectamente (Cornick *et al.*, 1988). Estão, assim, a encorajar os gestores a adoptar estratégias que travam o desenvolvimento da indústria, despendendo esforços na distribuição de gastos gerais em vez de eliminarem os desperdícios (Boer e Jeter, 1993).

Convém, no entanto, as empresas saberem se o custeio utilizado está obsoleto ou não, pois para Cooper e Kaplan (1988) e Kaplan e Cooper (1998), o grande problema é que muitas empresas detectam a gravidade da situação só depois de terem diminuído a rendibilidade e a competitividade. Isto acontece, porque os gestores tomam decisões com base numa informação distorcida. Todavia, existem gestores que percebem intuitivamente que o seu sistema de custeio distorce o custo dos produtos e, por isso, fazem ajustamentos informais, embora Cooper (1989b) afirme que os sistemas de custeio não se tornam obsoletos de repente, mas sim gradualmente.

Existem muitos autores que referem alguns sinais que poderão alertar para alguns problemas a nível de custeio. Cooper (1987) e Steeple e Winters (1993) referem que um sistema de custeio está obsoleto quando os centros de custo são muito amplos, isto é, quando agrupam muitas actividades, e as empresas simplesmente ignoram os custos de *marketing*. Cooper (1989b) e Raffish (1991) identificam vários sinais de alerta que devem ser levados em consideração na análise do presente sistema de custeio. A saber:

- o desejo dos gestores funcionais em eliminar linhas de produção rendíveis;
- a dificuldade em explicar as margens elevadas;
- os produtos complexos têm margens altas;
- diversos departamentos começam a desenvolver o seu primeiro sistema de custeio;
- o departamento de contabilidade emprega imenso tempo em projectos especiais;
- os preços dos concorrentes são baixos;

- a informação proveniente do sistema de contabilidade de gestão é obtida com atrasos.

Contudo, a mudança de custeio não é instantânea. Glad (1993) refere que é necessário um período de transição para que os sistemas de contabilidade sejam reestruturados. Após vários estudos, verificou que 85% a 90% dos custos são de fácil relacionamento com as actividades. Todavia, a distribuição dos restantes custos é uma tarefa morosa.

Em termos gerais, Gupta (1993) e Datar e Gupta (1994) referem que o problema dos sistemas de custeio está nos métodos utilizados na agregação e distribuição de custos. A heterogeneidade entre as actividades é o maior problema numa empresa com vários produtos. Se os custos forem distribuídos apenas por um produto não há problemas. O problema surge apenas quando os produtos são diferentes e utilizam actividades diferentes, pois os sistemas de custeio têm tipicamente distribuído os gastos gerais pelos produtos através de indutores de custos baseados no volume de produção. Se os produtos requerem recursos que não variam directamente com as quantidades produzidas, os indutores utilizados implicarão uma distorção dos custos dos produtos. Existe, então, o erro de agregação que deriva da distribuição de custos de actividades heterogéneas através do mesmo indutor de custo. Com efeito, novos sistemas de custeio têm sido implementados pelas empresas de modo a identificar melhores indutores de custo e a aumentar o número de centros de custos, com base no pressuposto que isto melhorará a precisão dos custos dos produtos.

Em suma, o custeio tradicional, ao distribuir os custos, baseia-se somente em indutores de custos relacionados com o volume de produção questionando-se cada vez mais a sua qualidade, complexidade e lentidão. Assim, para medir o custo de cada produto ou serviço com precisão, é necessário que as empresas modifiquem o seu sistema de custeio. Se isso não acontecer, haverá uma distorção dos custos dos produtos/serviços, implicando uma quebra na rendibilidade e competitividade.

2.4. A distribuição de custos

A distribuição dos custos é algo a que as empresas dão muita importância. Ask *et al.* (1996) referem, por exemplo, que, na Suécia, a maioria das empresas considera

a distribuição de custos uma área prioritária. Lukka e Granlund (1996) consideram também a distribuição de custos o maior problema na contabilidade de custos.

Em relação à distribuição de custos existe uma longa tradição na utilização de centros de custos como, por exemplo, na Bélgica (Bruggeman *et al.*, 1996). Segundo Duarte (2002), cerca de 59,7% das empresas¹ inquiridas utilizam centros de custo. No que diz respeito ao Reino Unido, Drury e Tayles (2005) realizaram um estudo de modo a analisar o nível de complexidade do sistema de custeio através do número de centros de custo e indutores de custo utilizados. Verificou-se que as empresas têm desenvolvido sistemas de custeio com poucos centros de custo. Numa amostra de 170 empresas, 29% (maior percentagem encontrada) situa-se no intervalo de 11 a 20 centros de custo. A maior parte das empresas utilizam menos de vinte centros de custos como se pode verificar através do Quadro 2.1.

Quadro 2.1 – Percentagem de utilização dos centros de custo no Reino Unido

Intervalos da quantidade de centros de custo utilizada	Percentagem de utilização de centros de custo
1	3%
2-3	2%
4-5	9%
6-10	21%
11-20	29%
21-30	13%
31-50	8%
>50	15%

Fonte: Drury e Tayles (2005)

Na Estónia, foi realizada uma análise de centros de custos de acordo com vários níveis: funcional, negócio, linhas de produção e equipamento de produção. A partir deste estudo, verificou-se que, entre 2000 e 2004, o cálculo dos custos tem sido mais detalhado, sendo que uma maior percentagem de empresas utiliza centros de custo. Contudo, a maior parte dos centros de custo ainda é constituída a nível funcional e de negócio (Laats *et al.*, 2005).

Gupta (1993) refere que o aumento do número dos centros de custo numa empresa reduz a heterogeneidade dentro de cada centro de custo, o que leva a uma maior precisão da informação dos custos. Mas, por vezes, e apesar de existirem muitos centros de custo, os custos dos produtos não são correctos devido à incorrecta agregação dos custos. Quando existe pouca desagregação dos custos é sinal que os

¹ A amostra utilizada era constituída por 62 empresas portuguesas.

sistemas de custeio são fracos. Snyder e Davenport (1997) confirmam que deveriam existir muitos centros de custo numa empresa embora reconheçam que, em termos práticos, a tendência é a utilização de poucos centros de custo. O critério causa-efeito é um ponto de partida para a distribuição dos custos.

2.5. Indutores de custo

Na Holanda, 65% das empresas usam bases de imputação baseadas no volume para distribuir gastos gerais de fabrico. Pormenorizadamente, 20% das empresas utilizam o indutor de custo “horas de mão-de-obra directa”, 9% das empresas utilizam o indutor de custo “horas máquina”, 30% das empresas utilizam o indutor de custo “número de unidades produzidas” e 6% das empresas utilizam o indutor de custo “custo dos materiais consumidos”. As restantes 35% das empresas utilizam métodos mais complexos do que bases de imputação baseadas no volume de produção (Groot, 1996).

Na Suécia, 82,5% das empresas usam um procedimento de dois estágios para distribuir os custos e apenas 16,1% utilizam bases de imputação gerais para distribuir os gastos gerais de fabrico. As bases de imputação mais utilizadas são a “mão-de-obra directa”, os “materiais directos”, a “hora máquina” e o “número de unidades produzidas”. Cerca de 85% das empresas revê os centros de custo e as bases de imputação anualmente (Ask *et al.*, 1996).

No Reino Unido, muitas empresas utilizam ainda bases de imputação relacionadas com o volume de produção. Das empresas automatizadas, 9% escolhem os indutores de custo utilizados no CBA, das não automatizadas, 7% escolhem os indutores de custo utilizados no CBA (Bhimani, 1996). Nicholls (1992) realizou um inquérito a empresas do sector da indústria no Reino Unido em que verificou que 55% das empresas que responderam ao inquérito (62 empresas) ainda utilizam como base de imputação as “horas de mão-de-obra directa”. Recentemente, foi elaborado um estudo onde se verificou que a maioria das empresas ainda utiliza poucos indutores de custo. Em termos percentuais, cerca de 59% das empresas (170) utilizam um ou dois indutores de custo (Drury e Tayles, 2005).

Clarke (1997) analisou as bases de imputação utilizadas nas empresas da Irlanda. Verificou que, apesar da mão-de-obra directa ter o menor peso na estrutura de custos, as “horas de mão-de-obra directa” continuam ainda a ser as mais utilizadas

(ver Quadro 2.2). Refere, também, que a pouca utilização do “custo dos materiais directos” como base de imputação, implica que custos como a recepção, a inspecção e a armazenagem das matérias-primas estejam a ser distribuídos com base nas “horas homem” embora seja difícil de justificar com base no critério da relação de causa-efeito.

Quadro 2.2 - Bases de imputação utilizadas nas empresas

	Hendricks (1989)	Clarke (1997)
Horas de mão-de-obra directa actuais	26%	39%
Horas de mão-de-obra directa padrão	35%	
Custo de mão-de-obra directa actual	20%	13%
Custo de mão-de-obra directa padrão	34%	
Horas máquina actuais	14%	22%
Horas máquina padrão	34%	
Tempo no centro máquina	7%	
Custo de materiais	26%	7%
Unidades produzidas	18%	28%
Outros		22%

Jeans e Morrow (1989) referem que a base de imputação “hora de mão-de-obra directa” é a mais comum para distribuir os gastos gerais de fabrico, apesar do custo de mão-de-obra directa ter diminuído a sua percentagem em relação ao custo total. Snyder e Davenport (1997) referem que as bases de imputação mais utilizadas são as “hora de mão-de-obra directa”, “custo de mão-de-obra directa” e “hora máquina”. No e Kleiner (1997) referem que as bases de imputação mais utilizadas são “horas mão-de-obra directa”, “horas máquina” e “custo de materiais directos”. Hendricks (1989), através da sua pesquisa, diz que dá para concluir que a base de imputação mais utilizada é “as horas de mão-de-obra padrão” (ver Quadro 2.2) seguida pelo “custo de mão-de-obra directa padrão”. Shim e Larkin (1994) verificaram que ao nível das bases de imputação simples, a maior percentagem pertence aos “custos de mão-de-obra directa” (ver Quadro 2.3).

Quadro 2.3 - Bases de imputação utilizadas nas empresas dos Estados Unidos da América

Base de imputação simples	Horas de mão-de-obra directa	12,1%
	Custo da mão-de-obra directa	18,4%
	Horas máquina	0,7%
	Número de unidades produzidas	0,7%
	Material consumido	2,1%
Base de imputação múltipla	Uma base de imputação para cada centro de custo	16,3%
	Uma base de imputação para grupos de centros de custos	28,96%
Baseado nas actividades	Baseada nas actividades	22%

Fonte: Shim e Larkin (1994)

Em Portugal, Alves (2002) constata que na “Indústria transformadora” as bases de imputação mais utilizadas são “hora máquina”, “hora de mão-de-obra directa” e “quantidades produzidas”.

Assim, por actividade económica da “Indústria transformadora”, as bases de imputação mais utilizadas são:

- “custo das matérias consumidas” nas “Indústrias alimentares e das bebidas”;
- “horas de mão-de-obra directa” na “Fabricação de têxteis”;
- “horas de mão-de-obra directa” e “custo das matérias consumidas” na “Indústria do vestuário”;
- “horas máquina” na “Indústria da madeira e da cortiça”;
- “horas máquina” na “Fabricação de pasta de papel e cartão”;
- “horas máquina” e “quantidades produzidas” na “Edição, impressão e reprodução de suportes de informação gravados”;
- “quantidades produzidas” na “Fabricação de produtos químicos”;
- “valor da mão-de-obra directa” e “custo das matérias consumidas” na “Fabricação de artigos de borracha e matérias plásticas”;
- “quantidades produzidas” na “Fabricação de outros produtos minerais não metálicos”;
- “horas de mão-de-obra directa” na “Fabricação de produtos metálicos”;
- “custo das matérias consumidas” na “Fabricação de máquinas e de equipamento, n.e.”;
- “horas de mão-de-obra directa” e “horas máquina” na “Fabricação de máquinas e aparelhos”;
- “quantidades produzidas” na “Fabricação de automóveis”;

- “horas de mão-de-obra directa” e “horas máquina” na “Fabricação de outro material de transporte”;
- “horas máquina” na “Fabricação de mobiliário”.

Lukka e Granlund (1996) referem que, actualmente, uma das preocupações existentes é o discernimento de quando se deve utilizar indutores de custo baseados no volume de produção. Estes indutores são os mais utilizados na Finlândia no que respeita aos custos de produção. Em relação aos custos de *marketing*, administração, pesquisa e desenvolvimento a situação é diferente. Alguns dos indutores de custo utilizados são “o custo industrial” e “o valor de vendas”.

Em suma, através da revisão de literatura apresentada, é possível verificar que a maioria das empresas utiliza indutores de custo baseados no volume de produção para procederem à distribuição dos custos, sendo “as horas de mão-de-obra directa” o indutor de custo mais referido pela maioria dos autores.

2.6. Estrutura de custos

As mudanças na estrutura de custos numa empresa são muitas vezes abordadas na literatura como causa da obsolescência do custeio tradicional, surgindo a necessidade de modificar as técnicas de custeio e os indutores de custo.

Os custos são classificados de maneiras diferentes. Podem ser denominados de custos fixos e variáveis, de produção e do período, directos e indirectos, embora, as classificações tenham vindo a alterar-se ao longo dos anos. A título de exemplo, segundo Lucey (1996), verifica-se que, com o aparecimento do CBA, a classificação de custos em fixos e variáveis se tornou obsoleta referindo a classificação proferida por Kaplan e Cooper nos fins da década de oitenta: variáveis, variáveis de longo prazo e fixos. Atkinson *et al.* (2001) salientam, também, a hierarquia de custos, uma vez que os custos variam com a unidade, o lote, o produto, a empresa e o cliente.

Em relação à estrutura de custos de produção, existem diferentes classificações consoante os autores (Wiener, 1962; Anderson, 1995; Lukka e Granlund, 1996; Alnestig e Segerstedt, 1996; Jiao e Tseng, 1999). Todavia, verifica-se que, na maioria dos autores, os custos de produção são classificados em materiais directos, mão-de-obra directa e gastos de gerais de fabrico (Innes e Mitchell, 1989; Hendricks, 1989; Shim e Larkin, 1994; Clarke, 1997; Drury, 1999; Narayanan e Sarkar, 1999; Lere,

2001; Alves, 2002). Como a estrutura de custos difere de empresa para empresa e, muitas vezes, existem custos industriais directos que não se podem classificar como material, nem como mão-de-obra directa, optou-se, neste estudo, pela classificação anterior com uma ligeira alteração: “materiais directos”, “mão-de-obra directa”, “outros custos industriais directos” e “custos industriais indirectos”², já utilizada por Duarte (2002).

2.6.1. Evolução da estrutura de custos

A estrutura de custos de produção tem-se modificado ao longo dos últimos anos em termos de grandeza das componentes (Cooper e Kaplan, 1988; Eden e Ronen, 1990; Plossl, 1990; Hardy e Hubbard, 1992; Boer e Jeter, 1993; Lukka e Granlund, 1996; Bjornenak, 1997; Borjesson, 1997; Kingsman e Souza, 1997; Innes e Mitchell, 1997; Drury, 1999; Atkinson *et al.*, 2001). Os gastos gerais estão a aumentar e os custos de mão-de-obra a diminuir a sua importância (Cooper e Kaplan, 1988; Eden e Ronen, 1990; Plossl, 1990; Hardy e Hubbard, 1992; Steeple e Winters, 1993; Lukka e Granlund, 1996; Bjornenak, 1997; Drury, 1999; Atkinson *et al.*, 2001; Rodrigues e Martins, 2004). Kidd (1993) refere que na altura em que o custeio tradicional foi desenvolvido, os custos directos eram cerca de 80%. Contudo, no início da década de 90, os custos directos tinham diminuído estando, provavelmente, no intervalo de 10% a 20%.

Muitas razões são focadas para o aumento dos gastos gerais de fabrico como, por exemplo, a diversidade e complexidade do *output*, pela necessidade de assegurar a qualidade e altos níveis de serviço aos clientes, o aumento de competitividade no mercado, mudanças nas estratégias de *marketing* e a automatização (Lukka e Granlund, 1996; Innes e Mitchell, 1997; Kingsman e Souza, 1997).

Em relação à estrutura de custos total, os custos das funções indirectas têm aumentado dramaticamente, sendo maiores os custos relacionados com a manutenção, *marketing*, distribuição e desenho dos produtos (Cooper e Kaplan, 1988; Eden e Ronen, 1990; Plossl, 1990; Borjesson, 1997; Kaplan e Cooper, 1998). Daí que tenha que ser dada atenção aos custos não industriais, nomeadamente os custos de *marketing* que são uma grande componente da estrutura de custos de muitas empresas

² Os custos industriais indirectos também serão designados por gastos gerais de fabrico.

do sector industrial (Foster e Gupta, 1994). Por outro lado, Pohlen e La Londe (1994) mostram que tem também havido um crescimento do custo de logística.

Em relação à estrutura de custos totais, verifica-se que os custos não industriais indirectos possuem uma grande fatia, como se pode confirmar através do Quadro 2.4.

Quadro 2.4 – Estrutura dos custos totais

	Materiais directos	Mão-de-obra directa	Gastos gerais de fabrico	Custos não industriais indirectos	Outros custos industriais variáveis	Outros custos industriais fixos	Outros custos fixos
Clarke (1997)	50%	15%	18%	17%			
Lukka e Granlund (1996)	45%	19%			7%	10%	19%

No entanto, esta evolução da estrutura de custos poderá ser questionada. Lukka e Granlund (1996) concluíram que não existe uma revolução em termos gerais da estrutura de custos no sector da indústria na Finlândia, no que respeita a uma diminuição drástica da “mão-de-obra directa” ou aumento da proporção dos custos fixos. Apesar de na Finlândia, a maioria das empresas referirem que a “mão-de-obra directa” tem diminuído a sua percentagem no custo de produção, esta diminuição não é na grandeza argumentada pelos defensores das técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão. Também, na Holanda, a estrutura de custos não se modificou. O que vem contrastar com alguns aspectos que são defendidos a nível teórico (Groot, 1996). Por outras palavras, a mudança na estrutura de custos da produção tem sido gradual e não de modo abrupto, está em constante mutação (Boer e Jeter, 1993; Drury, 1999).

A evolução da estrutura de custos das actividades económicas pertencentes ao sector do comércio e serviços é pouco abordada na literatura. Talvez, porque as grandes alterações têm sucedido no sector industrial, sendo mais flagrante a sua evolução. As particularidades da estrutura de custos das várias actividades económicas, pertencentes aos três principais sectores, serão abordadas seguidamente.

2.6.2. A estrutura de custos nas diferentes actividades económicas

É defendido, por vários autores, que a estrutura de custos difere consoante a actividade económica (Schwrbach, 1985; Boer e Jeter, 1993; Shields, 1997; Clarke,

1997; Lin *et al.*, 2001; Alves, 2002). Optou-se por analisar a estrutura de custos de acordo com os três grandes sectores: indústria, comércio e serviços.

Como já foi dito, o sector da indústria é o mais abordado em termos de literatura. Mas será que todas as actividades económicas pertencentes ao sector da indústria têm a mesma estrutura de custos? Verifica-se na literatura que a componente dos custos de produção de maior peso é a dos “materiais directos” (Hendricks, 1989; Shim e Larkin, 1994; Lukka e Granlund, 1996; Clarke, 1997; Narayanan e Sarkar, 1999; Drury, 1999; Alves, 2002). A seguir à componente “materiais directos”, deve ocupar-se a atenção com os “gastos gerais de fabrico” visto que é a que se segue em termos de grandeza percentual (Hendricks, 1989; Shim e Larkin, 1994; Clarke, 1997; Drury, 1999). Contudo, a percentagem dos “gastos gerais de fabrico” varia consoante a actividade económica (Boer e Jeter, 1993; Shields, 1997; Kim *et al.*, 1997; Clarke, 1997; Alves, 2002). Nomeadamente, Miller e Vollmann (1985) dizem que, nos Estados Unidos, no sector da indústria, os “gastos gerais de fabrico” correspondem a 35% dos custos de produção, enquanto que no Japão correspondem a 26% dos custos de produção. Hardy e Hubbard (1992) consideram que os “gastos gerais de fabrico” são iguais ou superiores a 50% dos custos de produção. Cooper (1987) refere que os “gastos gerais de fabrico” são superiores a 30% do custo de produção.

Muitas razões podem ser alegadas para justificar este facto como, por exemplo, a estrutura de custos das indústrias dependentes da interacção da indústria e do período de tempo (Shields, 1997), e a exposição a diferentes problemas de gestão de custos (Clarke, 1997). Pode até suceder que duas empresas produzam bens similares e concorram entre si, e a sua estrutura de custos varie significativamente (Sharman, 1998).

No que respeita à “mão-de-obra directa”, Cooper (1987) considera que é inferior a 10% dos custos de produção. Stevenson e Cabell (2002) referem que a “mão-de-obra directa” não é superior a 12% dos custos industriais, ou seja, é uma pequena fracção dos custos totais da empresa (Cooper e Kaplan, 1988; Kaplan e Cooper, 1998).

Em termos gerais, verifica-se que os custos indirectos no sector industrial variam dentro de vários intervalos, tendo em conta as empresas bem como as actividades económicas. Schwrbach (1985) constatou que os custos indirectos variam nas empresas de 2% até 67% dos custos de produção, totalizando uma média de 29%.

“O sector da indústria percorre um grande intervalo de variação, a percentagem mais baixa de gastos gerais é de 1,99% na “36635 Fabricação de fósforos e outros produtos de ignição” e a mais alta é de 85% nas actividades “15613 Transformação de cereais e leguminosas, n.e.” e “26140 Fabricação de fibras de vidro” (Gomes e Rodrigues, 2004:12).

Particularizando a situação para cada actividade económica, passa-se a descrever sucintamente algumas estruturas de custos. Segundo Kim *et al.* (1997), em sistemas de produção avançada, os “gastos gerais de fabrico” são os que têm percentagem mais alta nos custos de produção, entre 50 a 55%. Eden e Ronen (1990) alegam que, no sector da electrónica, os custos indirectos são 70 a 75% do valor adicionado à produção. Cadez (2006) refere que as “Indústrias de metal, produtos alimentares, bebidas e tabaco” possuem menos “custos de mão-de-obra directa” do que as “Indústrias têxtil, couro, madeira e mobília”. No Quadro 2.5, é possível verificar, sem dúvida, que os “materiais directos” estão em primazia na maior parte das actividades económicas, seguindo-se os “gastos gerais de fabrico”.

Quadro 2.5 – Estrutura dos custos industriais em vários estudos

		Materiais directos	Mão-de-obra directa	Gastos gerais de fabrico
Hendricks (1989)	Aeronaves	51,7%	19,3%	29%
	Computadores	69,9%	7,5%	22,5%
	Componentes electrónicas	48,6%	15,1%	36,3%
	Máquinas e tractores	46%	12,8%	41,2%
	Produtos metálicos	52%	15,7%	32,3%
	Componentes e motores para veículos automóveis	63,8%	7,8%	28,4%
	Material fotográfico	52,3%	11,3%	36,5%
Lee (1990)	Placas de circuitos	13%	8%	79%
Foster e Gupta (1990)	Electrónica	54,3%	6,6%	39,1%
Shim e Larkin (1994)	Sector da indústria	46,9%	14,8%	38,3%
Banker <i>et al.</i> (1995)	Electrónica	65,2%	8,4%	26,4%
	Maquinaria	63,6%	10,8%	25,6%
	Componentes de automóveis	67,5%	7,8%	24,7%
Israelsen <i>et al.</i> (1996)	Sector da indústria	57%	22%	21%
Drury (1999)	Sector da indústria	<75%	10-15%	<25%

Já Alves (2002), num estudo realizado às empresas portuguesas do sector industrial (Quadro 2.6), verificou que a “mão-de-obra directa” é superior aos “gastos gerais de fabrico” nas actividades: “Indústria da madeira e cortiça”, “Fabricação de produtos químicos”, “Fabricação de artigos de borracha”, “Fabricação de produtos metálicos”, “Fabricação de máquinas e de equipamento, n.e.”, “Fabricação de outros materiais de transporte” e “Fabricação de mobiliário e outros”.

Quadro 2.6 – Estrutura de custos nas actividades económicas do sector da indústria

	Consumo de matérias	Mão-de-obra directa	Custos industriais indirectos	Custos não industriais
15 Indústrias alimentares e das bebidas	67%	7%	11%	16%
17 Fabricação de têxteis	40%	23%	24%	13%
18- Indústria do vestuário	62%	15%	19%	6%
20 – Indústria da madeira e da cortiça	64%	17%	13%	6%
21- Fabricação da pasta de papel e cartão	61%	9%	13%	15%
22-Edição, impressão e reprodução de suportes de informação gravados	43%	17%	20%	18%
24 – Fabricação de produtos químicos	64%	10%	8%	18%
25- Fabricação de artigos de borracha	50%	20%	18%	13%
26-Fabricação de outros produtos minerais não metálicos	33%	22%	29%	16%
28 – Fabricação de produtos metálicos	49%	27%	14%	9%
29 – Fabricação de máquina e de equipamento, n.e.	62%	15%	11%	13%
31 – Fabricação de máquinas e aparelhos eléctricos.	62%	7%	24%	8%
34 – Fabricação de automóveis	63%	9%	21%	7%
35 – Fabricação de outro material de transporte	40%	40%	20%	0%
36 – Fabricação de mobiliário e outros	55%	21%	12%	13%

Fonte: Alves (2002)

Na literatura, as actividades pertencentes ao sector do comércio são pouco abordadas no que diz respeito à estrutura de custos. Horngren *et al.* (2000) mostram que, no sector do comércio, as empresas têm o custo das mercadorias, sendo os restantes considerados custos do período que englobam custos operacionais, *marketing*, distribuição e apoio ao consumidor. Em termos percentuais, “no sector do comércio verifica-se que existem actividades económicas desde os 2,08% de gastos gerais nos custos operacionais que é a “51110 Agentes de comércio por grosso de matérias-primas agrícolas e têxteis, animais vivos e produtos semiacabados” até aos 85% de gastos gerais nos custos operacionais que é a “51130 Agentes de comércio por grosso de madeira e materiais de construção”” (Gomes e Rodrigues, 2004:12). Daqui, poder-se-á depreender que existe uma grande diversificação da estrutura de custos nas actividades económicas pertencentes ao sector do comércio.

Em termos de literatura, o mesmo acontece com o sector dos serviços. Lin *et al.* (2001), ao compararem o sector da indústria com o dos serviços, constatam que os

“gastos gerais de fabrico” são cerca de 37% dos custos totais no sector da indústria e 66% dos custos totais no sector dos serviços. A maioria dos autores refere que nas empresas de serviços a maior parte dos custos são fixos (Brignall, 1997; Baxendale, 2001). Bromwich e Hong (2000) particularizam a situação em termos de actividade económica mencionando que as telecomunicações possuem imensos custos fixos, e Bjornenak (2000) foca, igualmente, o facto da estrutura de custos das escolas ser complexa. Em termos gerais, Horngren *et al.* (2000) referem que, devido ao facto das empresas de serviços não terem custos de inventários, explica o motivo de todos os custos serem considerados do período. Kaplan e Cooper (1998) mencionam que todos os custos das empresas de serviços são indirectos e têm uma aparência de fixos. Normalmente, as empresas de serviços não possuem “materiais directos”, têm “mão-de-obra directa”, mas a fatia de “gastos gerais” é bem maior comparativamente às empresas do sector industrial.

Em termos percentuais “no sector dos serviços a percentagem de gastos gerais é mais alta, mas apesar de tudo tem também um grande intervalo de variação. Inicia-se nos 24,6% com a “55306 Restaurantes, n.e.” e termina com 100% na “55403 Bares” e “60300 Transportes por oleodutos e gasodutos”” (Gomes e Rodrigues, 2004:12). Verifica-se, assim, que, em termos práticos, não é tudo tão linear como na teoria. Nota-se que há actividades económicas que consideram que têm apenas “gastos gerais” de cerca de 24,6%, não sendo a quantidade de custos indirectos muito elevada.

Em suma, verifica-se que a estrutura de custos varia de actividade económica para actividade económica, independentemente de pertencerem ao sector da indústria, do comércio ou dos serviços. Outro aspecto importante é que as próprias empresas apesar de pertencerem à mesma actividade económica apresentam uma estrutura de custos diversa.

2.7. Técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão

Lukka e Granlund (1996), Israelson *et al.* (1996), Reinsteine e Bayou (1997), Maher *et al.* (1997), Drury (1998), Adler *et al.* (2000), Alves (2002), Ferreira (2002), Albright e Lam (2006), Dutta e Lawson (2006) e Cadez (2006) referem diversas técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão que utilizaram nos seus estudos de investigação.

No presente estudo empírico, serão abordadas as seguintes técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão: “quadro de comando integral” (QCI), “orçamento baseado nas actividades”, “custeio baseado nas actividades” (CBA), “custo alvo”, “análise da rendibilidade dos clientes”, “*economic value added*” (EVA), “custeio do ciclo de vida do produto”, “*benchmarking*”, “*backflush costing*”, “teoria das restrições” e “*kaizen costing*”.

Resumidamente, pode referir-se que:

→ “Quadro de comando integral” (*Balanced scorecard*) é um sistema de avaliação de desempenho que traduz a estratégia duma organização em objectivos claros, medidas, metas e iniciativas organizadas em quatro perspectivas: perspectiva financeira, perspectiva dos clientes, perspectiva dos processos internos e perspectiva da aprendizagem e desenvolvimento organizacional (Kaplan e Norton, 1996).

→ “Orçamento baseado nas actividades” é uma aproximação à orçamentação que incide nos custos das actividades necessárias para produzir e vender produtos e serviços (Horngren *et al.*, 2000).

→ “Custeio baseado nas actividades” é um método de custeio que é utilizado na distribuição de custos. Para Maher *et al.* (1997) e Horngren *et al.* (2000), o CBA caracteriza-se pela acumulação dos custos nas actividades de uma organização, seguindo-se a aplicação dos mesmos aos produtos/serviços através dos indutores de custo.

→ “Custo alvo” é o custo calculado pela diferença entre preço de venda estimado e a margem de lucro desejada. O “custo alvo” será o custo que se espera vir a atingir durante todo o processo produtivo. O “custo alvo” é um *input* para o processo de desenvolvimento do produto e não um *output* deste. Os designers dos produtos desenvolvem produtos de modo a satisfazer os clientes e o custo alvo. O “custo alvo” é uma técnica que serve para gerir estrategicamente os futuros lucros da empresa. A popularidade do “custo alvo” ainda estava a crescer, na década de 90, no Japão (Kato, 1993; Reinstein e Bayou, 1997; Maher *et al.*, 1997; Cooper e Slagmulder, 1999a).

→ “Análise da rendibilidade dos clientes” consiste no apuramento da diferença entre os proveitos e custos de cada cliente relacionando, posteriormente, com o custo de manutenção desses mesmos clientes. Segundo Jones (1989), a análise da rendibilidade dos clientes preenche uma lacuna existente nas ferramentas da contabilidade de gestão. Coloca o cliente no centro de análise e quantifica todas as

relações que dizem respeito à distribuição, calculando, seguidamente, a rendibilidade. Convém acrescentar que, deste modo, os gestores tomam decisões acerca dos clientes com mais segurança.

→ “*Economic value added*” (EVA) corresponde ao resultado operacional após impostos deduzido do custo de capital. O EVA representa a margem gerada por um determinado segmento após terem sido remunerados todos os factores que lhe estão afectos, incluindo o investimento líquido médio e o nível de tributação a que esteja sujeita. Por outras palavras, o EVA considera que para um investimento ser economicamente justificável deve ganhar pelo menos o seu custo de capital (Cooper e Slagmulder, 1999b).

→ “Custeio do ciclo de vida do produto” é a soma de todos os custos de um produto no seu ciclo de vida, isto é, desde a sua pesquisa e desenvolvimento, introdução, crescimento, maturidade, declínio até ao abandono (Horngren *et al.*, 2000). Existem diversas variáveis que influenciam o “custeio do ciclo de vida do produto” como, por exemplo, o perfil do cliente, a vantagem competitiva e a qualidade dos sistemas de informação (Dunk, 2004).

→ “*Benchmarking*” é um processo sistemático e contínuo de medida e comparação das práticas de uma organização com as das líderes mundiais, no sentido de obter informações que a possam ajudar a melhorar o seu nível de desempenho. Trata-se de uma técnica de observação e adaptação das melhores práticas das melhores empresas, que não deve ser confundida com a espionagem industrial. Cadez (2006) define *benchmarking* como a comparação de processos internos face a um padrão ideal.

→ “*Backflush costing*” é um sistema de custeio que só se preocupa em apurar o custo do produto quando este se encontra acabado. Assim, os custos são distribuídos aos produtos vendidos e aos que ficam acabados em *stock*. No cálculo do custo do produto é utilizado o custeio padrão. Normalmente, é aplicável em ambientes de produção JIT (*just in time*). Não havendo *stocks*, os custos podem ser todos imputados aos produtos vendidos originando uma simplificação na contabilização dos custos (Horngren *et al.*, 2000).

→ “Teoria das restrições” tornou-se popular através de Goldratt nos finais da década de 80. Parte do princípio que o objectivo principal de uma empresa é ganhar dinheiro e que esta é, simplesmente, um conjunto de pequenas partes ligadas entre si. Esta teoria assenta no facto de que uma empresa tem pelo menos um recurso

restritivo, no qual tem de se centrar todos os esforços. Assim, é necessário uma análise do processo produtivo para detectar os recursos restritivos, que são o ponto de partida. O sistema de contabilidade de gestão na teoria das restrições é a contabilidade *throughput*. Esta assenta em três conceitos, nomeadamente o *throughput*, o inventário e os custos operacionais. O *throughput* é a diferença entre o valor de venda e o custo das matérias-primas consumidas. O inventário inclui matérias-primas, produtos em vias de fabrico, produtos acabados, ferramentas, equipamento e mobília. Os custos operacionais são definidos como todo o dinheiro gasto para transformar o inventário em *throughput*, tais como mão-de-obra directa, fornecimentos e serviços externos, subcontratações, gestores e juros. Em primeiro lugar, a empresa deve maximizar o *throughput*, em segundo lugar, reduzir o inventário e, por último, minimizar os custos operacionais (Ruhl, 1996; Rahman, 1998; Corbett, 2000).

➔ “*Kaizen costing*” é um conceito de gestão que procura melhoramentos contínuos e obter aumentos incrementais aperfeiçoando todas as componentes do processo produtivo. É um sistema de custeio em que se reduz os custos no processo produtivo do produto durante todo o seu ciclo de vida (Reinstein e Bayou, 1997; Maher *et al.*, 1997).

Através da revisão da literatura, verificou-se que as técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão ainda são pouco utilizadas em diversos países, embora existam autores que referem que houve uma expansão nestas técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão (Albright e Lam, 2006). Em suma, poder-se-á referir que as técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão mais utilizadas divergem consoante os países.

Na Irlanda, não se verifica a utilização de técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão, pois não é detectada uma mudança nas práticas de contabilidade de gestão, em paralelo com a falta de inovação na indústria (Clarke *et al.*, 1999).

O “custo alvo” é uma técnica utilizada em mais de 50% das empresas japonesas, estando as empresas do ocidente a introduzir esta técnica nos processos de desenvolvimento do produto. Verifica-se, também, que o “custo alvo” é utilizado na Dinamarca em cerca de metade das empresas no que respeita ao desenvolvimento de novos produtos (Israelson *et al.*, 1996; Cooper e Slagmulder, 1999a; Adler *et al.*, 2000).

O “*benchmarking*” é a técnica mais utilizada nas empresas da Eslovénia. Cadez (2006), numa amostra de 193 empresas pertencentes a diversas actividades económicas, analisou a utilização de técnicas de contabilidade de gestão estratégica, onde estão incluídas algumas das técnicas utilizadas neste estudo como técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão. Verificou, também, que as técnicas de contabilidade de gestão estratégica são mais utilizadas na indústria, surgindo em segundo lugar o alojamento e a restauração. Em contraste, o *benchmarking*, ainda se encontra na infância na Dinamarca (Israelson *et al.*, 1996).

Adler *et al.* (2000) realizaram um estudo às empresas industriais da Nova Zelândia em que no Quadro 2.7 são apresentadas as percentagens de utilização das diversas técnicas, denotando-se que a técnica mais utilizada é a contabilidade de gestão estratégica.

Quadro 2.7 – Utilização das técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão

Técnicas contemporâneas	% de utilização
CBA	19,4%
Custo do ciclo de vida do produto	3%
Custo alvo	6,7%
Modelização dos custos	16,4%
Custos de qualidade	19,4%
Contabilidade de gestão estratégica	25,5%
<i>Throughput accounting</i>	17%
<i>Backflush costing</i>	9,7%

Fonte: Adler *et al.* (2000)

O CBA é a técnica contemporânea de contabilidade de gestão mais utilizada na Finlândia e nas instituições financeiras do Reino Unido (Lukka e Granlund, 1996; Innes e Mitchell, 1997). Neste último, Lapsley e Wright (2004) realizaram um estudo ao sector público acerca das técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão. A técnica mais utilizada é a avaliação de desempenho seguida pelo CBA.

Em Portugal, as técnicas tradicionais de contabilidade de gestão são mais utilizadas que as contemporâneas (Ferreira, 2002; Alves, 2002). Ferreira (2002) verificou que a técnica contemporânea de contabilidade de gestão mais utilizada, nas grandes empresas portuguesas não financeiras, é o “orçamento baseado nas actividades”, enquanto que Alves (2002) destaca que nas empresas pertencentes à “Indústria transformadora” portuguesa é o “*benchmarking*”.

Resumidamente, verifica-se que, algumas empresas, já utilizam as técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão, apesar de existir, ainda, o predomínio das técnicas tradicionais. Todavia, poder-se-á questionar o que é que as empresas pretendem atingir ao implementarem as técnicas contemporâneas. Normalmente, as empresas têm algum objectivo a concretizar quando modificam as suas técnicas de contabilidade de gestão. Na literatura encontram-se diversos objectivos, nomeadamente a utilização da informação que advém das técnicas contemporâneas na avaliação de desempenho, tomada de decisão, controlo, planeamento (Mitchell, 1994; Foster e Swenson, 1997; Widener, 2004). Convém salientar que Alves (2002) estudou a finalidade da utilização das técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão nas empresas portuguesas da indústria transformadora, apresentando três possíveis finalidades: a tomada de decisão, o planeamento e o controlo. Verificou que a maioria das utilizações das técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão têm como finalidade o controlo. Especificamente, o *benchmarking*, o CBA e o “custo alvo” são utilizados para efeitos de controlo. Já a “análise da rendibilidade dos clientes” é bastante utilizada no controlo e na tomada de decisão, enquanto o “custeio do ciclo de vida do produto” é utilizado na tomada de decisão, no controlo e no planeamento.

3. Desenvolvimento e aplicação do CBA

O CBA é um método de custeio que é utilizado na distribuição de custos. Foi desenvolvido por Kaplan e Cooper em meados da década de 80 (Cooper e Kaplan, 1988). O CBA caracteriza-se pela acumulação dos custos nas actividades de uma organização, seguindo-se a aplicação desses custos aos produtos/serviços, através dos indutores de custo (Cooper e Kaplan, 1988; Chaffman e Talbott, 1990; Sutton, 1991; Raffish, 1991; Pohlen e La Londe, 1994; Foster e Gupta, 1994; Maher *et al.*, 1997; Tollington, 1998; Abrahams e Reavely, 1998; Donath, 1999; Khoury e Ancelvicz, 1999; Brandt *et al.*, 1999; Hicks, 1999; Horngren *et al.*, 2000; Clarke e Mullins, 2001; Rodrigues e Martins, 2004; Homburg, 2004; Khalid, 2005; Collier, 2006; Gautier e Séverac, 2006; Albright e Lam, 2006; Banker *et al.*, 2007).

O CBA, por vezes, é caracterizado de modo diverso por alguns autores, como Chan (1993) e Shapiro (1999), que consideram que o CBA é uma nova aproximação da contabilidade de gestão para determinar correctamente o custo dos produtos,

serviços e clientes. Pelo contrário, Sharman (1998) refere que o CBA não é uma técnica contabilística, mas, sim, uma ferramenta analítica sofisticada que requer um conhecimento abrangente do negócio e suas operações. Isto implica que os contabilistas de gestão devem analisar a situação efectiva da empresa na sua globalidade. Albright e Lam (2006) referem, ainda, que as empresas utilizam esta técnica de modo a terem uma nova visão dos processos produtivos.

O CBA tem subjacente o pressuposto de que as actividades consomem os recursos e os produtos consomem as actividades. Os custos estão relacionados com os produtos através das actividades desempenhadas nos mesmos. Deste modo, existem dois estádios na atribuição dos custos aos produtos, sendo o custo do produto igual ao custo dos materiais mais a soma do custo de todas as actividades requeridas para produzir o produto (Jeans e Morrow, 1989; Sephton e Ward, 1990; Sutton, 1991; No e Kleiner, 1997). “Ter dois estádios é benéfico, porque a informação que está disponível acerca do consumo dos recursos por centro de actividade é muitas vezes diferente da que está disponível por produto” (Cooper, 1989a:41).

Maher *et al.* (1997) referem que existem controvérsias acerca do real valor do CBA, alegando que este método é apenas um prolongamento do método dos centros de custos. Spedding e Sun (1999) explicitam que o CBA pode ajudar a rectificar os problemas do sistema de custeio tradicional, mas não os resolve todos. Abordam, ainda, que o CBA é algo complexo e que consome muito tempo.

Para além disso, existem alguns autores que alegam que o CBA diverge do custeio tradicional. Maher *et al.* (1997) e Horngren *et al.* (2000) referem que o CBA fornece uma informação muito mais detalhada acerca das actividades. Esta informação, segundo Jeans e Morrow (1989), tem muita utilidade para a análise de rendibilidade e medidas de desempenho. Segundo Innes e Mitchell (1989), Innes e Mitchell (1998), Khoury e Ancelvicz (1999), Clarke e Mullins (2001) e Albright e Lam (2006), o CBA difere do sistema de custeio tradicional visto dar um tratamento diferente aos gastos gerais que não variam proporcionalmente com o volume de produção. Por outras palavras, o CBA reconhece mais tipos de bases de imputação (indutores de custo), ou seja, utiliza indutores de custo relacionados com as actividades visto que a distribuição dos custos é feita para as actividades de acordo com a hierarquia de custos. Gering (1999b) confirma a divergência referida atendendo que o CBA foi desenvolvido para dominar as deficiências do custeio tradicional e servir como ferramenta de tomada de decisão estratégica.

O CBA é um sistema de custeio total, pois imputam-se todos os custos aos produtos (Cooper, 1990a). Todavia, Cooper e Kaplan (1988) referem que existem dois tipos de custos que devem ser excluídos do sistema CBA: o custo de excesso de capacidade (que não deve ser imputado aos produtos individualmente) e o custo de pesquisa e desenvolvimento para novos produtos e novas linhas de produção. Daí que aconselhem a separação do custo de pesquisa e desenvolvimento em duas categorias: o custo relacionado com as melhorias e modificações dos produtos e linhas existentes e o custo relacionado com os novos produtos. Os mesmos autores destacam também que o CBA não é desenhado para tomar decisões automáticas, mas sim, para fornecer informação mais correcta acerca das actividades de produção e actividades de manutenção e, ainda, do custo dos produtos. Ajuda, ainda, os gestores a tomarem melhores decisões acerca do desenho do produto, preço, *marketing*, *mix* dos produtos e encoraja os melhoramentos contínuos das operações.

Na prática existem diversas designações com o termo actividades, gerando dúvidas acerca do que é o CBA. Gosselin (1997) veio esclarecer as designações existentes utilizando o termo actividades, classificando a gestão de actividades em vários níveis:

- a análise de actividade que “consiste na identificação das actividades e procedimentos levados a cabo para converter o material, mão-de-obra e outros recursos em *output*” (Gosselin, 1997: 106);
- a análise do custo de actividade que “consiste em identificar os custos de cada actividade e os factores que causam a sua variação” (Gosselin, 1997: 107);
- o CBA que consiste na acumulação dos custos nas actividades seguida da distribuição dos mesmos pelos produtos/serviços.

3.1. Análise das actividades

Segundo Maher *et al.* (1997), Horngren *et al.* (2000) e Gautier e Séverac (2006), uma actividade é um acontecimento, tarefa ou unidade de trabalho com um objectivo específico. No CBA, as actividades são consideradas objectos de custo. Para Brimson e Antos (1994) e Abrahams e Reavely (1998), uma actividade é uma sequência de acontecimentos que converte *inputs* em *outputs* através da utilização de

recursos. Já, Brandt *et al.* (1999) referem que uma actividade é um passo no processo de negócio, é o trabalho que adiciona valor a um produto/serviço e é desempenhado utilizando recursos. Armstrong (2002) alega que uma actividade é um acto rotineiro desempenhado para um objecto de custo. Uma das primeiras tarefas, quando se implementa o CBA numa empresa, é a identificação das actividades. Brimson e Antos (1994) classificam as actividades em repetitivas e não repetitivas, principais e secundárias. As actividades repetitivas são realizadas para todos os *outputs* e as não repetitivas são actividades adicionais visto que são desempenhadas apenas em certos *outputs*. As actividades principais contribuem directamente para a missão da empresa enquanto que as secundárias são actividades gerais, tais como: a administração e a supervisão. Atkinson *et al.* (2001) classificam as actividades em eficientes e ineficientes. As actividades eficientes não consomem recursos em excesso, ao passo que as ineficientes requerem mais recursos para produzir o desejado *output*.

Segundo Brimson e Antos (1994), na identificação de actividades há que ter em conta algumas regras tais como:

- devem ser constituídas por um verbo, objectivo e substantivo;
- devem ter um *output* homogéneo;
- devem ser realizadas por uma pessoa;
- devem representar um nível significativo de gastos;
- devem suportar um processo de gestão;
- não se deve ter em conta o negócio da empresa, isto é, os produtos/serviços duma empresa nunca devem influenciar a definição das actividades;
- devem ser definidas de modo simples.

A identificação das actividades termina com a elaboração de um dicionário de actividades. Este é constituído por uma listagem de actividades e pela descrição do seu desempenho (Kaplan e Cooper, 1998).

Segundo Booth (1993), é necessário fazer um mapa de actividades porque este permitirá dar resposta a determinadas questões, tais como, o tamanho das actividades (pois, por vezes, uma actividade é distribuída por vários departamentos) e a localização das mesmas.

3.2. Hierarquia dos custos

O CBA “identifica e classifica as actividades dum sistema produtivo em quatro categorias: nível unidade, nível lote, nível manutenção do produto (*product-sustaining*) e nível manutenção da empresa (*facility-sustaining*). Os custos das três primeiras categorias de actividades são distribuídos aos produtos usando os indutores de custos que captam o comportamento dos custos que estão a ser distribuídos. Os custos do nível de manutenção da empresa são tratados como custos do período ou são distribuídos ao produto de maneira arbitrária” (Cooper, 1990a:7). Segundo Maher *et al.* (1997), as maiores oportunidades de redução de custos estão nos níveis lote e manutenção do produto.

Cooper e Kaplan (1991), King *et al.* (1994), Foster e Gupta (1994), Norkiewicz (1994), Gunasekaran e Sarhadi (1998), Horngren *et al.* (2000), Lere (2000) e Lere (2001) abordam também a hierarquização das actividades que transmite os graus de dificuldade na determinação da relação causa-efeito. No nível unidade, os recursos são sacrificados em actividades desempenhadas a cada unidade produtiva ou serviços. No nível lote, os recursos são sacrificados em actividades que estão relacionadas com um grupo de unidades produzidas. No nível de manutenção do produto, os recursos são sacrificados em actividades que são utilizadas para suportar produtos ou serviços individuais, não existindo qualquer relação com a unidade ou lote. No nível de manutenção da empresa, os recursos são sacrificados em actividades, mas não podem ser imputados aos produtos ou serviços individualmente, pois são suportados pela organização num todo, sendo difícil estabelecer uma relação causa-efeito com os produtos ou serviços.

É de salientar que Atkinson *et al.* (2001) acrescentam mais um nível à hierarquia de actividades: o nível manutenção do cliente. Na área de *marketing* e vendas encontram-se actividades que estão relacionadas com os clientes, embora independentes do volume de produção/serviços.

3.3. Implementação do CBA

A apreciação acerca da implementação do CBA diverge consoante os autores. Cooper (1989b), Chaffman e Talbott (1990), Innes e Mitchell (1997) e Greeson e Kocakulah (1997) alegam que a implementação do CBA é de elevado custo, é

necessário despende imenso tempo, é algo complexo e exige um grande esforço. Sendo, assim, a aplicação só poderia ser realizada pelas grandes empresas. Pelo contrário, Hicks (1999) defende que o CBA pode também ser usado pelas pequenas e médias empresas. Alega que a implementação não requer muito tempo, nem muitos recursos financeiros e não é necessário nenhum *software* especial.

Para tornar a complexidade da implementação do CBA, tantas vezes alegada, Chaffman e Talbott (1990), Innes e Mitchell (1997) e Greeson e Kocakulah (1997) defendem que é possível estabelecer um projecto-piloto nas empresas acerca do CBA, antes da implementação propriamente dita. Esse projecto já foi realizado e apresentou benefícios substanciais. É ainda de salientar que antes da implementação deve ser feita uma análise custo versus benefício, ou seja, apurar se os benefícios da implementação do CBA são maiores que os custos, e se é viável a identificação das actividades que consomem os recursos (Chan, 1993; Cross *et al.*, 1997). Chan (1993) revela, ainda, a existência de dois tipos de custos associados com qualquer sistema de custeio: custos de medidas e custo dos erros que devem ser analisados para confirmar a viabilidade do CBA. Os custos de medidas incluem os custos de obtenção da informação e os custos de computação. Os custos de medidas são mais altos com o CBA do que com o antigo sistema, visto que o CBA necessita de mais indutores de custo, logo é necessário mais esforços na colecta de informação, bem como no seu tratamento. Os custos dos erros incluem o custo de fabricar um produto de má qualidade, um péssimo investimento em capital e incorrectas decisões orçamentais. Os custos dos erros são maiores nos sistemas antigos do que no CBA, porque a informação é menos correcta. O CBA deverá ser somente implementado quando a diminuição do custo dos erros exceder o aumento do custo das medidas. De facto, o CBA fornece maiores benefícios às empresas que enfrentam uma grande concorrência, uma vez que, neste caso, o custo dos erros no sistema antigo é muito grande.

Para que a implementação do CBA seja exequível nas organizações é necessário ter alguns cuidados já que as empresas devem fornecer recursos suficientes para a identificação dos melhores indutores de custos sendo, para isso, inevitável observar actividades, entrevistar os empregados e desenvolver métodos quantitativos, tais como análises de regressão (Krupnicki e Tyson, 1997). O empenho da gestão de topo é importante para que o CBA esteja relacionado com a estratégia, qualidade e avaliação de desempenho, bem como experiência em meios informáticos (Sá e Jorge,

1998; Gering, 1999a). O contabilista deve também estar integrado no contexto global da empresa já que terá de entender como esta funciona em todas as áreas (Anastas, 1997). Há também a necessidade de usar equipas multifunções (Gering, 1999a). Em suma, para que a implementação do CBA seja possível, dever-se-á estabelecer os passos do processo. Major e Hopper (2005) referem que, na empresa Marconi, o processo de implementação do CBA teve seis passos, a saber: selecção de equipas, formação de equipas, definição de actividade, definição conceptual do modelo, recolha de informação e definição do *software* para o CBA.

Na implementação do CBA, as opiniões divergem no que diz respeito à estruturação, conteúdo e número das diversas fases. Cooper (1989a) defende que o desenho do sistema varia consoante o tipo de empresa (simples ou complexa). O número de fases irá variar de acordo com a complexidade do sistema. Assim, o processo de implementação pode ser simplificado ou tornar-se mais complexo consoante os casos, opinião confirmada por Gautier e Séverac (2006) ao detectarem que o CBA é aplicado de diferentes modos no sector dos serviços: banca e seguros.

Na revisão da literatura, encontram-se diversas abordagens acerca das fases da implementação do CBA que, em princípio, estão entre as quatro e as nove fases. Quando o CBA é implementado em quatro fases, as tarefas inerentes a cada fase variam consoante os autores. O primeiro passo consiste na identificação das actividades que consomem recursos e no modo como são distribuídos os custos a essas actividades, sendo necessário, para isso, que o gestor identifique todas as actividades que têm grande impacte nos custos. O segundo consiste em identificar os indutores de custo associados a cada actividade. O terceiro passo consiste em calcular o coeficiente de imputação dos custos indirectos, sejam estes industriais ou não. Será calculado um coeficiente de imputação para cada centro de actividade. Contudo, um centro de actividade poderá ter mais do que um indutor de custo. O quarto e último passo, consiste na distribuição dos custos pelos produtos, consoante as quantidades de actividades utilizadas pelos mesmos (Maher *et al.*, 1997; Cross *et al.*, 1997). Por vezes, no primeiro passo existe a identificação dos objectos de custo e só depois aparece a análise das actividades (Snyder e Davenport, 1997; Gunasekaran e Sarhadi, 1998). Há também casos em que o primeiro passo se cinge à organização dos custos, seguida por uma classificação. Porém, só no terceiro passo é que os custos são distribuídos às actividades (Abrahams e Reavely, 1998). Para Cooper (1989a) e Cooper (1990b), a implementação do CBA consiste em tomar cinco decisões em

termos de desenho. A primeira decisão relaciona-se com a agregação das acções em actividades. A identificação das actividades é muito importante visto que são os custos de cada actividade que são imputados aos produtos. A segunda decisão diz respeito à reportação dos custos às actividades, pois é indispensável determinar os recursos consumidos por cada actividade. A terceira decisão está relacionada com a selecção dos primeiros indutores de custo, para distribuir o custo dos recursos pelas diferentes actividades. A quarta decisão diz respeito à identificação dos centros de actividade que são segmentos do processo produtivo para os quais os gestores pretendem a determinação dos custos. A quinta decisão está relacionada com a selecção dos indutores de custo para o segundo estágio de distribuição de custos, ou seja, define-se como serão imputados os custos dos centros de actividades aos produtos/serviços. É de salientar, que tanto na terceira fase como na quinta fase, podem utilizar-se duas classes de indutores de custos. Uma das classes considera que os indutores de custos estão relacionados com o volume de produção, enquanto que na outra classe não há qualquer relação entre os indutores de custos e o volume de produção. Norkiewicz (1994) é o autor que apresenta mais passos para a implementação do CBA, existindo, desta forma, uma maior desagregação das etapas. No primeiro passo, há que ter em conta o planeamento que consiste em identificar quatro factores: os problemas críticos da empresa, as decisões difíceis de gestão, a cultura empresarial e a corrente de aproximação à gestão financeira. No segundo passo, os problemas são resolvidos. No terceiro passo, há formação. No quarto passo, são elaborados os procedimentos de trabalho, ou seja, a identificação e a classificação das actividades. No quinto passo, é realizada uma análise de custos. No sexto passo, são seleccionados os indutores do primeiro estágio. No sétimo passo, são escolhidos os indutores do segundo estágio. No oitavo passo, há uma automatização do processo. No nono passo, há formação da gestão.

Contudo, na implementação do CBA aparecem muitos problemas, nomeadamente a quantidade de trabalho envolvido, as outras prioridades na empresa, a falta de tempo, a falta de computadores, a selecção de indutores de custo, a aprovação pelos donos da empresa, a escolha de actividades, as reacções do *staff* de vendas, o apoio da gestão de topo, a formação dos contabilistas, o impacte na estrutura da organização, a recolha da informação acerca dos indutores de custo, a afectação dos indutores de custo aos produtos, a complexidade e a formação dos gestores (Cobb *et al.*, 1992). Daí que haja gestores que rejeitem o CBA devido à

complexidade na sua implementação (Greeson e Kocakulach, 1997). Major e Hopper (2005) argumentam que existiram diversos problemas na implementação do CBA na Marconi. Um deles esteve associado aos custos conjuntos da empresa. A determinação das actividades e a distribuição de custos gerou confusão entre os empregados, implicando distribuições arbitrárias. Este problema foi reforçado pela resistência dos empregados que sentiram ameaçada a sua autonomia. Contudo, fora da área de produção, a implementação do CBA foi considerada um sucesso devido ao apoio da gestão de topo, aos recursos adequados, aos objectivos claros e ao compromisso dos empregados. Os empregados que implementaram o projecto obtiveram formação e houve comunicação. Na área de produção isso não aconteceu, uma vez que os gestores de produção agiram como “porteiros” face à colaboração dos trabalhadores.

Em suma, pode concluir-se que a implementação do CBA é algo flexível, poderá ser simples ou complexa consoante o tipo de empresa a aplicar podendo as fases do processo de implementação ser mais agregadas ou desagregadas. Contudo, para que a implementação tenha sucesso é conveniente ter a informação adequada ao processo de modo a tornear os problemas que possam surgir.

3.4. Utilização de dois sistemas de custeio

Através da revisão da literatura é perceptível que as empresas quando implementam o CBA não optam por uma substituição imediata do custeio tradicional. O CBA tem vindo a ser aplicado paralelamente com o sistema de custeio existente (Pohlen e La Londe, 1994; Innes e Mitchell, 1997; Chenhall e Langfield-Smith, 1998b; Donath, 1999; Lin *et al.*, 2001; Duarte, 2002; Rodrigues e Martins, 2004).

Muitos autores argumentam que o CBA é um complemento ao custeio tradicional (Donath, 1999), e que esta combinação poderá ser eficaz (Chenhall e Langfield-Smith, 1998b). Lin *et al.* (2001) são mais radicais, pois referem que o CBA não substitui os sistemas de contabilidade tradicional, mas, sim, agrega a informação de forma mais vantajosa para a tomada de decisão dos gestores. Contudo, Duarte (2002) menciona que algumas das empresas que utilizam o CBA continuam a usar, em simultâneo, o método dos centros de custos, principalmente, na fase da implementação. É de salientar que uma das empresas referiu estar à espera de aperfeiçoar o CBA para depois abandonar o método dos centros de custo.

Deste modo, pode concluir-se com a seguinte citação “o CBA não pretende ser um substituto dos sistemas tradicionais, mas, sim, um método paralelo e suplementar que permite obter informação correcta e precisa sobre os custos dos produtos, auxiliando os gestores na tomada de decisões. Os sistemas tradicionais continuam a ser necessários para valorizar *stocks* e para dar resposta às exigências financeiras externas das empresas” (Rodrigues e Martins, 2004:150), no entanto, convém alertar para o facto de muitas empresas pensarem utilizar dois sistemas de custeio apenas nos primeiros anos de utilização do CBA.

3.5. Os indutores de custo e o CBA

Comparando o custeio tradicional com o CBA, verifica-se que neste existem mais centros de custo em que cada actividade terá um centro de custo associado (Hardy e Hubbard, 1992; Tollington, 1998; Drury, 1998). Em consequência disso, para distribuir os custos acumulados em cada actividade, será necessário um indutor de custo. Como numa empresa existem múltiplas actividades, então, haverá também múltiplos indutores de custo. Assim, uma empresa que adoptou o CBA, utilizará múltiplos indutores de custo, o que vai permitir um custo dos produtos/serviços mais preciso que no custeio tradicional (Cooper, 1989a; Hardy e Hubbard, 1992; Pohlen e La Londe, 1994; Drury, 1998; Spedding e Sun, 1999; Lere, 2001; Kee e Robins, 2003).

Contudo, Cooper (1989a) e Cooper (1990a) referem que o número de indutores de custo é influenciado por diversos factores: o nível de clareza desejado no relatório dos custos do produto, a diversidade dos produtos, o peso dos custos nas diferentes actividades e a utilização de indutores de custo não correlacionados entre si. No CBA utilizam-se indutores de custo diferentes do custeio tradicional (Cooper, 1990a), sendo também classificados de diferentes modos. A título de exemplo, Cooper (1989a) e Lere (2001) classificam os indutores de custos em dois tipos: os que estão relacionados com o volume de produção e os que não estão relacionados com o volume de produção; por outro lado, No e Kleiner (1997) afirmam que o CBA utiliza indutores de custo que estão relacionados com o nível unidade, lote e produção. Já Turney e Stratton (1992) referem que o CBA utiliza dois tipos de indutores para distribuir os custos às actividades, *outputs* e clientes: os *resource drivers* (distribuem

os custos dos recursos às actividades) e os *activity drivers* (distribuem os custos das actividades aos produtos/clientes).

Todavia, convém referir que, a maior precisão do CBA, como é observado por Spedding e Sun (1999) e Homburg (2004), depende de vários factores tais como: actividades, centros de custo e indutores de custo escolhidos pelos utilizadores. Contudo, é necessário ter cuidado na identificação dos indutores de custo. Segundo Krupnick e Tyson (1997), existem diversos processos para identificar os indutores de custo. São eles: observar actividades, entrevistar os empregados e desenvolver métodos quantitativos. É, então, conveniente verificar quais foram os meios utilizados pelas as empresas para identificar os indutores de custo. Na selecção dos diversos indutores de custos podem ser utilizados diversos critérios: causa-efeito, benefícios recebidos ou justiça (Maher *et al.*, 1997; Cross *et al.*, 1997).

3.6. Vantagens e limitações do CBA

O CBA, como todas as teorias e sistemas de custeio, apresenta vantagens e limitações, que têm vindo a ser apresentadas por diversos autores, depois de terem realizado alguns estudos empíricos.

Dentro das vantagens apontadas pela literatura ao CBA, destacam-se as seguintes (Innes e Mitchell, 1989; Kaplan, 1990a; Sutton, 1991; Cooper e Kaplan, 1992; King *et al.*, 1994; Lucey, 1996; Cross *et al.*, 1997; Maberley, 1998; Hicks, 1999; Brandt *et al.*, 1999; Donath, 1999; Clarke *et al.*, 1999; Gunasekaran *et al.*, 1999c; Lere, 2000; Horngren *et al.*, 2000; Baxendale, 2001; Ittner *et al.*, 2002; Rodrigues e Martins, 2004; Dutta e Lawson, 2006; Tseng e Lai, 2007):

- nos relatórios periódicos aparecem o custo das actividades utilizadas e não utilizadas. Assim, se a actividade utilizada é superior à disponível, é necessário aumentar a oferta de recursos. Se o inverso acontecer, restringe-se a oferta de recursos. Detectam-se, também, quais as actividades que não adicionam valor ao produto, permitindo a eliminação das mesmas;
- melhora a rendibilidade da empresa a vários níveis bem como a sua competitividade;
- fornece uma melhor informação na medida que realiza uma análise detalhada das actividades e utiliza centros de actividade, assim como, vários indutores de

custo. Deste modo, reconhece quais as actividades que consomem recursos e quais os produtos que utilizam as actividades, aproximando os custos dos produtos/serviços da realidade, pois consegue imputar aos produtos/serviços mais custos indirectos, tanto ao nível da produção como da distribuição. Obtém, também, uma melhor percepção do comportamento dos custos;

- permite o cálculo da margem de contribuição incluindo um maior número de custos, ou melhor, integra os custos pertencentes ao nível lote e ao nível manutenção do produto;
- permite uma maior flexibilidade na determinação dos custos ao fornecer um nível de detalhe em relação aos custos unitários;
- há uma melhoria a nível de tomada de decisão na medida que consegue prever o custo variável do produto a longo prazo, fornece medidas financeiras úteis, dá importância a medidas não financeiras, há uma melhoria a nível dos indicadores de desempenho e há uma melhoria no *feedback* para os orçamentos;
- há uma melhoria a nível de gestão e controlo de custos e uma análise mais rigorosa da rentabilidade.

Dentro das limitações apontadas pela literatura ao CBA, distinguem-se as seguintes (Ostrenga e Probst, 1992; King *et al.*, 1994; Innes e Mitchell, 1995b; Lucey, 1996; Lukka e Granlund, 1996; Clarke *et al.*, 1999; Horngren *et al.*, 2000; Clarke e Mullins, 2001; Pierce e Brown, 2004; Rodrigues e Martins, 2004):

- existência de problemas na identificação das actividades, na definição do indutor de custo e na distinção das actividades que adicionam ou não adicionam valor;
- dificuldades na selecção e na colecta de informação quantitativa dos indutores de actividades;
- desprezo pelo comportamento dos custos a curto prazo;
- dificuldade na distribuição dos custos pelas diferentes actividades;
- complexidade visto que tem numerosas actividades e indutores de custo;
- altos custos de implementação face aos benefícios obtidos;
- aumento da carga de trabalho dos diversos funcionários da empresa.

3.7. Aplicação do CBA

3.7.1. Diversas utilizações do CBA

O CBA, além de custear os produtos/serviços, tem diversas aplicações que vêm beneficiar a empresa. É claro, que a utilização mais abordada pelos autores é o custeio dos produtos com o objectivo de valorizar as existências, ou seja, obter um valor de inventário mais correcto (Jeans e Morrow, 1989; King *et al.*, 1994; Mitchell, 1994; Shields, 1995; Bhimani, 1996; Clarke *et al.* 1999; Innes *et al.*, 2000; Lere, 2001; Duarte, 2002; Pierce e Brown, 2004; Tseng e Lai, 2007). Todavia, Mitchell (1994) refere que a relevância do CBA na valorização de *stocks* é pertinente, mas tem sido negligenciada.

Outro aspecto considerado também muito importante é a disponibilização de informação relevante e mais adequada para a tomada de decisão (Chan, 1993; Mitchell, 1994; Swenson, 1995; Lucey, 1996; Bhimani, 1996; Gosselin, 1997; Innes e Norris, 1997; Brandt *et al.*, 1999; Mckenzie, 1999; Innes *et al.*, 2000; Driver, 2001; Duarte, 2002; Banker *et al.*, 2007). Assim, a tomada de decisão é abordada em termos específicos por muitos autores. Segundo Hardy e Hubbard (1992), Christensen e Sharp (1993), Chan (1993), King *et al.* (1994), Swenson (1995), Innes e Mitchell (1995a), Lucey (1996), Bhimani (1996), Innes e Mitchell (1997), Gosselin (1997), Gering (1999b), Innes *et al.* (2000), Vokurka e Lummus (2001), Cotton *et al.* (2003) e Drury e Tayles (2006), o CBA vem associado a diversas áreas, disponibilizando informação para determinadas decisões estratégicas: fixação de preços, análise da rentabilidade dos clientes e dos produtos, selecção dos produtos a desenvolver, a eliminação de actividades, melhorias dos processos, materiais a utilizar, gestão e redução dos custos e medidas de desempenho das actividades.

Cada vez mais as empresas utilizam o CBA para atingir vários objectivos. Muitos autores focam outras utilizações para além da valorização de existências e diferentes tipos de tomada de decisão. Segundo Gunasekaran e Singh (1999), o objectivo principal do CBA é obter informação fiável acerca dos produtos, serviços, actividades, canais de distribuição, processos, clientes, contratos e projectos. Bhimani (1996), Innes e Mitchell (1997) e Pierce e Brown (2004) focam que o CBA tem muito sucesso na elaboração de orçamentos. Gosselin (1997) refere que o CBA permite a melhoria do controlo de custo, tempos mortos mais curtos e *stocks* mais pequenos.

Segundo Cooper e Kaplan (1991), através do CBA, os gestores terão informação que possibilita um grande impacto nos lucros. Segundo Innes e Mitchell (1995a) e Innes e Mitchell (1997), um dos objectivos primordiais da implementação do CBA é a modelização dos custos. King *et al.* (1994) referem ainda que o CBA pode ser dirigido a várias áreas da contabilidade de gestão, uma vez que não traz só benefícios no custeio dos produtos como também fornece uma boa base para a orçamentação dos gastos gerais de fabrico, melhorando o controlo de gestão. Conferem, também, um aperfeiçoamento na avaliação de desempenho, visto que incide na utilização dos recursos e quantifica o *output* por actividade, implicando uma melhoria em termos de *feedback* para o controlo de gestão. Em relação ao desenho dos produtos, o CBA mostra, com clareza e detalhe, várias alternativas à afectação do seu custo. Segundo Abrahams e Reavely (1998), o CBA é uma ferramenta utilizada para identificar os custos dos serviços governamentais provando-se o seu poder no sistema de gestão de desempenho do Estado de Iowa, porque fornece informações imprescindíveis acerca dos custos. Para Driver (2001), o CBA é uma ferramenta de aprendizagem para a organização. Major e Hopper (2005) referem que na empresa Marconi os objectivos do CBA eram satisfazer as normas dos reguladores e melhorar as informações para a fixação do preço e decisão de investimento pelos departamentos comerciais. Innes e Mitchell (1997) acrescentam, como aplicação do CBA, o desenho de novos serviços. Khalid (2005) afirma que o CBA é de grande utilidade na fixação de preços de transferência internos. Tseng e Lai (2007) referem que o CBA tem grande aplicação nas empresas com uma grande percentagem de produtos conjuntos.

Em suma, verifica-se que o CBA para além de valorizar as existências, tem, cada vez mais, uma ampla utilização com os mais diversos fins.

3.7.2. Caracterização das empresas que aplicaram o CBA

Para caracterizar o tipo de empresas que aplicam o CBA, utilizou-se o tipo de capital da empresa, o qual pode ser classificado de diferentes modos. As conclusões retiradas de diversos estudos empíricos divergem ligeiramente. Segundo Duarte (2002), o tipo de capital numa empresa não afecta a implementação do CBA, mas, para Ferreira (2002), as empresas com controlo familiar são as que menos utilizam as novas técnicas dos sistemas de controlo e contabilidade de gestão. Williams e Melhuish (1999) afirmam também que as empresas que pertencem ao sector público

ou ao sector privado têm fins diferentes, olhando as privadas mais para o lucro enquanto que as públicas olham mais para os serviços, embora, os dois tipos de empresas utilizem o CBA.

Resumidamente, a propriedade da empresa parece não afectar a implementação do CBA, apesar de haver uma tendência para uma menor utilização nas empresas com controlo familiar.

3.7.3. Caracterização do pessoal que implementou o CBA

Através da literatura, verificou-se que os contabilistas internos das próprias empresas tiveram um papel fulcral na implementação do CBA (Pierce e Brown, 2004; Innes e Mitchell, 1995a; Major e Hopper, 2005). Porém, existem autores que alegam que os contabilistas não dispõem de tempo para aprender o CBA e, assim, a implementação do CBA é realizada por consultores (King *et al.*, 1994). Os actores da implementação do CBA que ocupam o segundo lugar divergem consoante os casos. Para Pierce e Brown (2004) são os trabalhadores dos sistemas de informação, enquanto que para Innes e Mitchell (1995a) e Major e Hopper (2005) são os consultores externos.

Sucintamente, verifica-se que os maiores actores na implementação do CBA são os contabilistas, os consultores e os trabalhadores dos sistemas de informação.

3.8. Âmbito da implementação do CBA

Através de uma revisão da literatura, verifica-se que o CBA é implementado maioritariamente na área de produção. Contudo, muitos autores alegam que seria de extrema importância a sua extensão às outras áreas das empresas. Pormenorizadamente:

- Gunasekaran e Singh (1999) referem que os benefícios do CBA só podem ser atingidos se este for implementado em toda a empresa;
- Demmy e Talbott (1998) dizem que, na maior parte das empresas, o CBA é aplicado somente na área da produção e não ao *marketing*/engenharia e a outras áreas. A implementação do CBA tem incidido na produção, mas o custo dos produtos/serviços seria mais

preciso se o CBA fosse também implementado em áreas não industriais;

- Major e Hopper (2005) referem que o CBA teve impacte diferente na área de produção e na área comercial. Na área comercial, os gestores ficaram satisfeitos, enquanto que na área de produção os trabalhadores resistiram ao CBA e os engenheiros de produção foram relutantes em utilizá-lo donde se depreende que os trabalhadores da produção tiveram dificuldade em perceber o CBA;
- Para Barbato *et al.* (1996), em Itália, ainda nenhuma empresa aplicou o CBA à totalidade da empresa. Muitas vezes, as aplicações do CBA são realizadas em áreas de gestão específicas, ou direccionadas para resolver determinados problemas;
- No estudo realizado por Pohlen e La Londe (1994), o CBA foi implementado pela maioria das empresas na área de produção e na área de logística. Todavia, a maior parte das empresas pensava expandir o CBA para outras áreas.

É de salientar uma excepção encontrada no estudo de Duarte (2002):

“...indagou-se em que departamentos da empresa aplicavam, ou pretendiam vir a aplicar o CBA. Três quartos dos inquiridos responderam que o CBA estava presente em toda a empresa, enquanto que apenas um quarto o aplicava no departamento produtivo” (Duarte, 2002:98).

3.9. O CBA nos diversos países

O CBA não tem evoluído de forma idêntica nos diversos países (Rodrigues e Martins, 2004), daí que, através da literatura, se tivesse elaborado uma análise do comportamento do CBA nalguns países.

Na França, em 1994, o CBA era considerado um novo estágio na evolução do sistema de contabilidade de gestão. O CBA é utilizado como uma ferramenta motivacional e estratégica e não como uma ferramenta de custeio. Cerca de 33% das empresas, duma amostra constituída por 70, utilizam o CBA (Lebas, 1996).

Na Bélgica, na década de 90, as empresas multinacionais são as maiores utilizadoras do CBA e os sistemas de contabilidade de gestão diferem de acordo com

as actividades da empresa. As empresas estão gradualmente a mudar para o CBA, mas é um processo que tende a ser pragmático. Muitas empresas implementam o CBA (Quadro 3.1) como uma correcção rápida para problemas de distribuição de gastos gerais de fabrico (Bruggeman *et al.*, 1996).

Na Irlanda, em 1999, uma percentagem mínima de empresas utilizavam o CBA (Quadro 3.1). As empresas irlandesas irão certamente melhorar nas técnicas contemporâneas quando os contabilistas de gestão passarem a ter acesso às mesmas oportunidades existentes noutros países, ou seja, formação profissional, revistas especializadas na prática da contabilidade de gestão, programas de mestrado e introdução de melhorias no ensino da contabilidade (Clarke *et al.*, 1999). Clarke e Mullins (2001) realizaram, também, um estudo acerca da utilização do CBA em empresas que não pertenciam ao sector da indústria e constataram uma ligeira melhoria na percentagem de utilização (Quadro 3.1). Contudo, no estudo de Pierce e Brown (2004), a percentagem de utilização do CBA pelas empresas sofreu um grande aumento, verificando-se portanto uma expansão do CBA na Irlanda (Quadro 3.1).

Na Alemanha, em 1994, o CBA tinha pouca relevância. Existia apenas em 3% das empresas, numa amostra constituída por 199 (Scherrer, 1996). Convém salientar que, segundo MacArthur (2006), este país tem a sua própria versão do CBA.

Em Itália, cerca de 30% das empresas³ estavam a adoptar o CBA. As grandes empresas italianas estão receptivas a um CBA com o objectivo de melhorar a distribuição de custos indirectos, isto é, uma técnica que permita múltiplas bases de imputação. O CBA é visto como um fardo para os administradores devido aos custos de implementação e à sua inflexibilidade em relação às mudanças vindas do ambiente dinâmico dos negócios (Barbato *et al.*, 1996).

Na Suécia, na década de 90, cerca de 40% das empresas, numa amostra constituída por 140, ou seja, 56 empresas, estavam a utilizar ou a pensar em adoptar o CBA num futuro próximo (Ask *et al.*, 1996).

Na década de 90, as grandes empresas com capital espanhol são pouco receptivas ao CBA. Poucas empresas estavam a utilizar o CBA, e mesmo nalgumas, aparecia, simplesmente, como um projecto-piloto (Torrecilla *et al.*, 1996).

Na Finlândia, na década de 90, entre as técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão, o CBA é a técnica que tem alguma implementação nas

³ Estudo de Collini e Stefani (1994) que é referido por Barbato *et al.* (1996).

empresas, tendo as outras técnicas uma implementação reduzida (Virtanen *et al.*, 1996). Granlund e Lukka (1998b) referem que, em 1998, o número de implementações do CBA estava a aumentar na Finlândia. Existe uma expansão de sistemas de informação em que o CBA é a solução para a contabilidade de gestão. Focam que os dois maiores motivos para a adopção do CBA são a falta de confiança no sistema tradicional e as falhas do sistema antigo na satisfação das necessidades da gestão corrente. Um outro argumento, que é evidente para a utilização do CBA, é a sua aparição por todo o mundo industrializado. A cultura nacional da empresa poderia ser uma limitação ao seu desenvolvimento, contudo está a perder influência na medida em que as comunicações se intensificaram a nível internacional. Os autores afirmam, em termos gerais, que as práticas da contabilidade de gestão estão orientadas para uma convergência a nível global. Pode observar-se o estudo de Malmi (1999), que apresenta uma taxa de utilização do CBA de 21,22% (Quadro 3.1).

No Reino Unido, Innes e Mitchell (1995b) verificaram que entre 1990 e 1994 a utilização do CBA cresceu apesar de algumas empresas o terem rejeitado (Quadro 3.1). Innes e Mitchell (1997) mencionam que as instituições financeiras se converteram ao CBA, tardiamente, mas de forma entusiástica. Também, Bhimani (1996) reporta-se a um estudo de Davies e Sweeting (1991) onde o CBA é das técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão mais utilizadas. Pormenorizadamente, 60 empresas estão a utilizar o CBA; 52 empresas os custos de qualidade; 46 empresas a utilizar o custo alvo; 44 empresas a utilizar a contabilidade de gestão estratégica; 40 empresas a utilizar a teoria das restrições; 24 o *backflush costing* e 11 o custeio do ciclo de vida do produto. No estudo de Banerjee e Kane (1996), é referido que apenas 22% dos contabilistas de gestão, numa amostra constituída por 870, utilizam o CBA na década de 90. Os contabilistas consideram-no bom, mas de difícil implementação.

No Canadá, no início da década de 90, cerca de 14% das empresas, numa amostra constituída por 352, tinham implementado o CBA. Os resultados indicaram que o CBA foi bem aceite e que correspondeu às expectativas (Armitage e Nicholson, 1993). Ainda em relação ao Canadá, referente ao período de 1995 a 1996, Gosselin (1997) constata que o processo de difusão do CBA não tem sido intenso, apesar da sua projecção a nível académico. Porém, o estudo já apresenta uma percentagem de 30,43% de empresas que adoptaram o CBA (Quadro 3.1).

Nos Estados Unidos, o CBA apresenta algum risco para os novos utilizadores, embora seja considerado familiar para as empresas que já o utilizam (Douglas e Merwe, 2006).

No Brasil, no fim da década de 90, 18% das empresas, que responderam ao questionário, ou seja, 50 empresas, numa amostra constituída por 283 empresas, estavam a utilizar ou a implementar o CBA. Constatou-se que a utilização do CBA é bastante recente. Algumas empresas, apenas, tinham adoptado o CBA seis meses antes da pesquisa realizada (Khoury e Ancelvicz, 1999).

Na Arábia Saudita, em 2003, o CBA apresentava uma taxa de utilização de 33,3%, numa amostra constituída por 39 empresas (Quadro 3.1). Neste país, os maiores incentivos para a adopção do CBA referidos pelas empresas são a precisão dos custos dos produtos/serviços e o cálculo da rentabilidade do cliente (Khalid, 2005).

Na Austrália, verificou-se que 78% das empresas, numa amostra constituída por 246 empresas (Quadro 3.1), utilizavam o CBA, no período de 2002 a 2003 (Baird *et al.*, 2004).

Adler *et al.* (2000) revelam alguns estudos realizados em vários países em que as taxas de adopção do CBA são baixas, variando num intervalo de 14% a 24%. Apenas na Austrália é que o CBA já é utilizado em 56% das empresas do sector da indústria.

Em Portugal, no estudo de Ferreira (2002), o CBA estava na décima segunda posição no *ranking* das diversas técnicas de contabilidade de gestão. É utilizado acima da média em cerca de 38% das empresas, numa amostra constituída por 122 grandes empresas. Cerca de 18% utilizam o CBA em termos médios. No estudo de Duarte (2002), apenas 5 empresas (8,1%) utilizam o CBA, sendo de salientar que o CBA estava em fase de implementação em mais 6 empresas (Quadro 3.1). Estas empresas pertenciam à base das Maiores e Melhores empresas. Alves (2002), numa amostra de 69 empresas cujos inquiridos ascenderam a 138, verificou que o CBA é utilizado por 73% dos inquiridos, contudo, apenas 22% (30), o utilizam com alguma frequência. As empresas pertenciam à “Indústria transformadora”, possuíam mais de 100 trabalhadores e faziam parte das 1 000 maiores empresas portuguesas da edição do Jornal Expresso de 1999. Todavia, o autor diz que os resultados são surpreendentes, obrigando a uma análise mais profunda, uma vez que nenhum dos inquiridos na área financeira referiu a utilização do CBA como método de custeio dos produtos.

Quadro 3.1 – Síntese de alguns estudos acerca da utilização do CBA

	Innes e Mitchell (1995b)	Bruggeman <i>et al.</i> (1996)	Gosselin (1997)	Malmi (1999)	Clarke <i>et al.</i> (1999)	Clarke e Mullins (2001)	Duarte (2002)	Baird <i>et al.</i> (2004)	Pierce e Brown (2004)	Khalid (2005)
Nº População	439		415	1240	511		500	400	550	100
Nº de respostas	251	88	161	490	208		62	246	122	39
Percentagem de implementação do CBA	19,5%	19,5%	30,43%	21,22%	12%	19%	17,74%	78%	27,9%	33,3%
Percentagem de conhecimento do CBA	27,1%	49,5%	17,39%	15,3%	20%	41%	62,29%	16,7%	9%	7,7%
Percentagem de rejeição do CBA	13,2%			0,41%	13%	5%	4,84%		10,7%	23%
Percentagem das empresas que nunca consideraram o CBA	40,2%	31%	52,18%	63,07%	55%	35%	15,13%	5,3%	64%	35,9%

Após esta explanação acerca da situação do CBA nos diversos países, constatam-se algumas divergências. Nalguns países, o CBA está pouco desenvolvido como, por exemplo, na Alemanha e na Espanha. Note-se, também, o caso da Irlanda em que num estudo apresentava uma percentagem de utilização reduzida, embora tenha vindo a aumentar nos estudos mais recentes. Noutros países, o CBA já apresenta uma aplicação média, nomeadamente França, Bélgica, Itália, Suécia, Finlândia, Brasil e Portugal. Os países em que se notou que o CBA tinha um grande desenvolvimento são: Reino Unido, Canadá, Estados Unidos da América, Arábia Saudita e Austrália. Relativamente a estes últimos seria interessante apurar o que é que estes países têm em comum para que o CBA tivesse um maior desenvolvimento. Através dos estudos sintetizados no Quadro 3.1, pode observar-se que a implementação do CBA varia, em termos percentuais, entre os 12% e os 78%. Destaca-se o estudo de Baird *et al.* (2004) cuja percentagem de utilização do CBA é bem mais elevada que nos restantes estudos. Referem que esta percentagem deve-se ao facto de ser um estudo recente e cada vez mais as empresas estarem a utilizar esta técnica. Algo que é, também, corroborado por Stevenson e Cabell (2002) que referem que o número de empresas a utilizar o CBA continua a crescer. Porém, a percentagem máxima é demasiado elevada perante todos os outros estudos. Baird *et al.* (2004) justificam alegando que esta técnica já está no mercado há cerca de quinze anos e dão alguma importância à forma como as questões

foram colocadas no questionário utilizado. Verificou-se, também, uma associação forte entre a utilização do CBA pelas empresas e as distorções existentes nos custos dos produtos/serviços (devido à percentagem de gastos gerais de fabrico e à diversidade dos produtos/serviços).

Em relação a Portugal, foram considerados três estudos de diferentes tipos de empresas. Duarte (2002) analisou empresas pertencentes a uma base constituída por grandes, médias e pequenas empresas. Apenas encontrou 5 empresas (8,1%) a utilizar o CBA. Alves (2002) analisou médias e grandes empresas pertencentes à “Indústria transformadora”, em que apenas 22% utilizavam o CBA com alguma frequência. Por outro lado, Ferreira (2002) encontrou uma percentagem mais alta de utilização do CBA acima da média, tendo considerado grandes empresas pertencentes a todas as actividades económicas excepto as financeiras. Será que se pode afirmar que em Portugal as grandes empresas utilizam mais o CBA, e que a utilização do CBA não é centralizada na “Indústria transformadora”? Os resultados de Alves (2002) e Ferreira (2002) são surpreendentes face aos de Duarte (2002) e de restantes estudos em relação à utilização do CBA. Contudo, como estes estudos não eram dirigidos, exclusivamente, ao CBA as respostas poderão estar enviesadas. Esse aspecto será analisado neste trabalho, confrontando os inquiridos de forma a detectar-se se sabem realmente o que é o CBA.

4. Determinantes para a implementação do CBA nas empresas

Na literatura encontram-se vários estudos que referem determinantes que impelem as empresas a optar pelo CBA ou a rejeitá-lo, assim como a existência de determinantes que levam as empresas a modificar as suas técnicas de contabilidade de gestão. Não há um modelo de contabilidade universal, ou seja, um modelo ideal para todas as circunstâncias, assim, o sistema interno de contabilidade deve ser realizado de acordo com a estratégia da empresa e da produção. Deste modo, verifica-se que não é vantajoso aplicar o CBA em todas as empresas como, por exemplo, nas empresas que produzem apenas um produto ou a maioria dos custos dos produtos são directos. Nestes casos, o custeio tradicional é suficiente e o custo de implementação do CBA será superior aos benefícios obtidos (Kaplan, 1986). Segundo Atkinson *et al.* (1997), a contabilidade de gestão pode ser vista como um sistema que suporta a

informação, o que vem facilitar a comunicação, motivação e avaliação de desempenho dentro de várias estruturas organizacionais. Por isso, devem ser definidos os factores que afectam as escolhas entre as opções dos sistemas de informação.

Deste modo, o Quadro 4.1 sintetiza os vários estudos sobre os determinantes ou grupos de determinantes que implicam a aplicação do CBA ou mudanças ao nível dos sistemas de contabilidade de gestão nas empresas.

Quadro 4.1 – Determinantes referidos em vários estudos

	Variáveis organizacionais	Ambientes competitivos	Diversidade de produtos	Estrutura de custos	Variáveis comportamentais	Estratégia de negócio	Consultores, auditores e contabilistas de gestão	Cultura	Influência da empresa mãe	Actividade económica	Faixa etária das empresas	Incerteza dos mercados
Hopwood (1983)	*											
Cooper (1989b)		*	*									
Elmore (1990)	*	*										
Sephton e Ward (1990)		*	*									
Abrahamson (1991)							*					
Lal (1991)	*											
Nicholls (1992)				*								
Booth (1993)				*								
Pohlen e La Londe (1994)			*	*								
Estrin <i>et al.</i> (1994)			*									
Shields (1995)	*				*	*						
Bhimani (1996)	*					*						
Lukka e Granlund (1996)		*		*								
Shields e Mckwen (1996)					*	*						
Adams (1996)	*	*	*	*								
Torrecilla <i>et al.</i> (1996)							*	*	*			
Libby e Waterhouse (1996)	*							*				
Tayles e Walley (1997)		*										
McGowan e Klammer (1997)	*				*							
Gosselin (1997)	*					*		*				
Bjonernak (1997)				*								
Clarke (1997)				*								
Gunasekaran e Sarhadi (1998)	*				*							
Shields (1998)		*			*		*			*		
Granlund e Lukka (1998b)	*	*			*	*		*	*			
Kaplan e Cooper (1998)			*	*								
Capettini <i>et al.</i> (1998)		*	*									
Colbert e Spicer (1998)	*											
Gunasekaran <i>et al.</i> (1999a)	*			*								
Gunasekaran <i>et al.</i> (1999c)						*						
Malmi (1999)	*	*	*	*			*	*				
Anderson e Young (1999)	*				*			*				
Khoury <i>et al.</i> (2000)		*	*									
Williams e Seaman (2001)	*									*		
Vokurka e Lummus (2001)				*								
Ittner <i>et al.</i> (2002)				*								
Ferreira (2002)	*	*			*		*					*
Latshaw e Danile (2002)				*								
Chenhall (2003)	*				*	*		*				
Luft e Shields (2003)	*	*	*		*	*	*					
O'Connor <i>et al.</i> (2004)	*							*		*		
Baird <i>et al.</i> (2004)			*	*				*				
Laitinen (2005)	*				*							*
Laats <i>et al.</i> (2005)	*				*							
Drury e Tayles (2005)	*		*						*			
Khalid (2005)			*									
Silvola (2005)										*		
Naranjo-Gil e Hartmann (2006)					*	*						

De modo sucinto, explicar-se-á o Quadro 4.1, apresentando os diversos determinantes.

As variáveis organizacionais são indicadas por muitos autores como se pode verificar através do Quadro 4.1. Afirmam que mudanças a nível de comunicação,

coordenação, diferenciação vertical, controlo, descentralização, formalização e padronização afectam a procura de informação pela organização, implicando a modificação nos sistemas de contabilidade de gestão (Elmore, 1990; Luft e Shields, 2003). A organização pode ser orgânica ou mecanicista. Para as distinguir, Gosselin (1997) estudou três variáveis que afectam a estrutura organizacional: centralização, formalização e diferenciação vertical. O autor referiu que as organizações mecanicistas tendem a utilizar mais o CBA atendendo ao facto de serem mais centralizadas, com maior diferenciação vertical e mais formais, quando comparadas com as organizações orgânicas. Todavia, existem factores dúbios. Chenhall (2003), citando Gosselin (1997), refere que o CBA é implementado pelas empresas com estruturas mecanicistas, enquanto que a análise das actividades e análise de custos das actividades estão associadas às estruturas orgânicas. Assim, uma organização terá de transitar de uma estrutura para outra de modo a passar da análise de custos das actividades para o CBA.

O facto das empresas estarem num mercado com concorrência elevada propicia-se à utilização do CBA. É um determinante focado por muitos estudos como se pode verificar no Quadro 4.1. Deste modo, se a empresa tem uma nova posição competitiva do seu negócio é lógico que necessita de uma nova técnica de contabilidade de gestão (Tayles e Walley, 1997).

Como se pode observar, através do Quadro 4.1, muitos autores referem que uma empresa que possui uma grande diversidade de produtos está na presença dum factor importante para a implementação do CBA. Daí que se alega a diversidade de produtos como um determinante. É de salientar Drury e Tayles (2005) que defendem que quanto maior a diversidade dos produtos, maior será o nível de complexidade do sistema de custeio, ou seja, há tendência para aplicar o CBA.

Em relação ao determinante estrutura de custos, o aspecto que muitas vezes é referenciado está relacionado com os gastos gerais de fabrico. Quando a percentagem dos gastos gerais de fabrico é elevada, implica que as empresas adoptem o CBA (Nicholls, 1992). Alguns autores referem a estrutura de custos em termos gerais, argumentando que mudanças na estrutura de custos pressionam mudanças na contabilidade de gestão (Lukka e Granlund, 1996). Ittner *et al.* (2002) mencionam, também, que a utilização do CBA apresenta uma associação indirecta com a redução dos custos industriais através dos melhoramentos da qualidade e do ciclo do tempo.

As variáveis comportamentais têm um papel crítico na implementação do

CBA e são focadas por alguns autores como se pode observar no Quadro 4.1. O sucesso do CBA está fortemente correlacionado com as variáveis comportamentais (McGowan e Klammer, 1997). Como variáveis comportamentais poder-se-á indicar o apoio da gestão de topo, a formação dos empregados, os incentivos e motivação dos empregados, a participação do pessoal que não pertence à contabilidade (Shields, 1995; Shields e Mckwen, 1996; Gunasekaran e Sarhadi, 1998; Anderson e Young, 1999). Existem, ainda, outros autores que em vez de focarem o grupo de determinantes, indicam apenas um ou dois. Como, por exemplo, Shields (1998) e Granlund e Lukka (1998b) afirmam que a formação dos trabalhadores influencia as práticas da contabilidade de gestão e Laats *et al.* (2005) e Naranjo-Gil e Hartmann (2006) referem que a gestão de topo está positivamente relacionada com a utilização dos sistemas de contabilidade de gestão.

A estratégia de negócio é abordada por muitos autores como se pode observar no Quadro 4.1. A empresa que tem uma estratégia prospectora está inserida num ambiente incerto e imprevisível, necessitando, pois, de mais informação (Gosselin, 1997). Deste modo, as empresas prospectoras tendem a implementar o CBA, o que é também referido por Naranjo-Gil e Hartmann (2006) alegando que os sistemas de contabilidade de gestão estão positivamente relacionados com a mudança estratégica.

As empresas de consultadoria são consideradas como um determinante para a aplicação do CBA por alguns autores, como se pode constatar no Quadro 4.1.

A cultura organizacional e nacional é alegada como um factor que influencia as práticas de contabilidade de gestão (Libby e Waterhouse, 1996; Gosselin, 1997; Granlund e Lukka, 1998b; Anderson e Young, 1999; Chenhall, 2003; Baird *et al.*, 2004).

A empresa mãe conduz muitas vezes à implementação do CBA ou, então, à modificação das técnicas de contabilidade de gestão. Algo que é referido por alguns autores, como se pode observar no Quadro 4.1.

A actividade económica é também considerada, por alguns autores, um determinante fundamental para a implementação do CBA, argumentando que as empresas do sector financeiro e serviços têm sistemas de custeio mais complexos do que as empresas do sector industrial.

A faixa etária das empresas é também algo que influencia as empresas a utilizarem o CBA, ou seja, as que se encontram numa faixa etária avançada estão mais predispostas a utilizarem o CBA (O' Connor *et al.*, 2004; Silvola, 2005).

A incerteza dos mercados leva a que as empresas tenham necessidade em ampliar a sua informação. Assim, existe uma maior pressão para introduzir as técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão (Ferreira, 2002; Laitinen, 2005).

Após esta apresentação sintética dos determinantes mais abordados ao nível da literatura, convém referir as teorias que suportam a influência destes determinantes na adopção do CBA pelas empresas. De acordo com Geiger e Ittner (1996), a teoria da contingência e a teoria institucional têm sido utilizadas para explicar as diferentes técnicas de contabilidade de gestão usadas nas diversas empresas. Estas duas teorias, a partir de diferentes perspectivas, apresentam diversos determinantes das técnicas de contabilidade de gestão. Deste modo, obtêm-se dois conjuntos de determinantes que influenciam o desenho e a utilização dos sistemas de contabilidade de gestão. A teoria da contingência argumenta que as práticas organizacionais são influenciadas pelos factores ambientais com o fim de aumentar a eficiência e a eficácia duma empresa (Geiger e Ittner, 1996). Já a teoria institucional defende que as empresas ganham legitimidade se se adaptarem às expectativas externas, ou seja, existe pressão para a introdução de determinadas técnicas de contabilidade de gestão sem ter em conta se isso será benéfico, ou não, para as empresas (Geiger e Ittner, 1996).

A grande diferença, entre estas duas teorias, focada por Geiger e Ittner (1996) é que os defensores da teoria institucional acreditam que as organizações são pressionadas a adoptar determinadas técnicas da contabilidade de gestão, contudo não têm nenhuma garantia que a eficiência da empresa venha a aumentar. Já, segundo a teoria da contingência, as empresas adoptam técnicas que irão melhorar a eficácia e eficiência da empresa. A teoria da contingência justifica os seguintes determinantes: ambiente competitivo, estratégias de negócio, cultura, incerteza dos mercados, faixa etária das empresas, descentralização, diferenciação vertical, padronização, formalização, comunicação, diversidade dos produtos, estrutura de custos e actividade económica (Hopper e Powell, 1985; Geiger e Ittner, 1996; Mitchell e Walker, 1997; Ittner e Larker, 2001; Ferreira, 2002; Chenhall, 2003; Luft e Shields, 2003; Laats *et al.*, 2005; Drury e Tayles, 2005; Germain, 2005; Silvola, 2005; Davila, 2005). Enquanto que a teoria institucional justifica os seguintes determinantes: influência da empresa mãe, formação dos trabalhadores, consultores, auditores e contabilistas de gestão (Luft e Shields, 2003; O' Connor *et al.*, 2004; Drury e Tayles, 2005; Yazdifar *et al.*, 2006). Seguidamente, serão apresentadas estas duas teorias, assim como, os respectivos determinantes.

4.1. Teoria da contingência

A teoria da contingência tem raízes na teoria da organização, e baseia-se no facto da eficácia e eficiência duma organização depender da relação entre a organização e o seu meio envolvente. Esta teoria procura identificar as relações entre as características internas e externas duma organização e a sua capacidade de gestão (Hopper e Powell, 1985; Anderson e Lanen, 1999; Ferreira, 2002; Ryan *et al.*, 2002; Chenhall, 2003; Silvola, 2005; Byrne e Pierce, 2006; Yazdifar *et al.*, 2006).

A ideia básica da teoria da contingência é que não há uma melhor forma de planear, organizar ou controlar. Os gestores têm de encontrar diferentes modos para enfrentar diversas situações (Laats *et al.*, 2005).

Através da teoria da contingência pode relacionar-se os sistemas de contabilidade de gestão com factores internos e externos duma organização que influenciam as mudanças nos sistemas de contabilidade de gestão. Por outras palavras, esta teoria não define as práticas ideais de contabilidade de gestão, mas, sim, define um conjunto de práticas de contabilidade de gestão que será benéfico em determinadas situações (Mitchell e Walker, 1997; Silvola, 2005; Germain, 2005; Laats *et al.*, 2005).

A teoria da contingência tem sido uma fonte de inspiração para os investigadores da contabilidade de gestão, contribuindo para perceber os sistemas de contabilidade de gestão, ou melhor, porque é que as organizações implementam uma nova técnica de contabilidade de gestão. A pesquisa baseada na teoria da contingência confirma a existência de relações entre as características internas e externas da empresa e os sistemas de contabilidade de gestão (Luft e Shields, 2003; Germain, 2005). Para identificar estas relações são utilizados estudos *cross-section*. Dado que apenas se identifica a relação entre as variáveis num determinado ponto do tempo, não se consegue justificar donde advêm estas relações (Ryan *et al.*, 2002).

Nos pontos seguintes identificam-se algumas relações existentes entre factores internos e externos organizacionais com o CBA justificadas através da teoria da contingência, nomeadamente: custos industriais indirectos, custos não industriais indirectos, diversidade de produtos/serviços, diferenciação vertical, descentralização, cultura nacional e empresarial, padronização, formalização, comunicação interna, ambiente competitivo, estratégias competitivas, incerteza dos mercados, faixa etária

das empresas e actividade económica.

4.1.1. Custos industriais e não industriais indirectos

Os custos industriais indirectos são considerados um determinante para a aplicação do CBA na empresa. Através da revisão da literatura, verifica-se que muitos autores consideram que uma empresa com uma percentagem elevada de gastos gerais de fabrico deve aplicar o CBA (Nicholls, 1992; Booth, 1993; Pohlen e La Londe, 1994; Adams, 1996; Bjornak, 1997; Clarke, 1997; Kaplan e Cooper, 1998; Gunasekaran *et al.*, 1999a; Malmi, 1999; Vokurka e Lummus, 2001; Latshaw e Danile, 2002; Baird *et al.*, 2004). Vokurka e Lummus (2001) aprofundaram o tema realizando um estudo de modo a descobrirem qual o nível de gastos gerais de fabrico que uma empresa deve possuir, para que seja propensa a aplicar o CBA. Neste estudo, concluíram que “com GGF à volta dos 15% ou mais em relação ao custo total, parece que o CBA seria benéfico. Para níveis inferiores a 15% deverá ser feita uma análise custo-benefício para investigar com maior profundidade os benefícios da implementação nessa situação específica” (Vokurka e Lummus, 2001:47).

Alguns argumentos podem ser focados, de modo, a justificar que uma alta percentagem de gastos gerais de fabrico implica a implementação do CBA, nomeadamente a *Willie Sutton rule* que consiste em estabelecer que se deverá realizar a aplicação do CBA em empresas com elevados gastos gerais. Pormenorizadamente, define que se deve aplicar o CBA nas áreas com grandes custos indirectos e com muitos recursos de manutenção, principalmente, quando estas despesas têm tendência a crescer (Kaplan e Cooper, 1998). Outro argumento apresentado é que o custeio tradicional deixa de ser aceitável quando os custos indirectos são superiores aos directos (Booth, 1993; Kaplan e Cooper, 1998; Latshaw e Danile, 2002). Latshaw e Danile (2002) explicam este argumento referindo que nas empresas tradicionais de trabalho intensivo, os gastos gerais de fabrico são diminutos e, assim, todos os custos podem ser directamente relacionados com o produto. Mesmo havendo erros na imputação dos gastos gerais de fabrico aos produtos, os erros terão pouco impacto visto que os valores são diminutos. Por outro lado, as empresas de capital intensivo têm uma estrutura de custos completamente diferente. Os gastos gerais de fabrico representam 50% ou mais do custo dos produtos, e, deste modo, a má distribuição de custos poderá ter um impacto dramático.

Contudo, existem, também, opiniões contrárias, como, por exemplo, Clarke *et al.* (1999), Khalid (2005) e Drury e Tayles (2005) que apuraram que o montante de custos industriais indirectos não influencia as empresas a utilizarem o CBA, ou até mesmo a escolherem o sistema de custeio.

Em relação à estrutura de custos, e de uma forma geral, existem autores que argumentam que as empresas utilizadoras do CBA têm uma estrutura de custos diferente das não utilizadoras (Bjonernak, 1997) e os sistemas de custeio devem ser adequados à estrutura de custos (Clarke, 1997). Assim, se existir uma mudança na estrutura de custos, a contabilidade de gestão deverá ser modificada.

É importante referir que a elevada percentagem de custos não industriais indirectos é também considerada um determinante para o CBA. De acordo com Jeans e Morrow (1989), os custos não industriais indirectos como desenho do produto, controlo de qualidade, serviço de clientes, planeamento de produção e processamento das vendas são tão importantes para o cliente, como o processo de produção. Nalguns produtos a maior causa do seu elevado custo está na distribuição e noutras funções de *marketing* (Lewis, 1991). Hoje em dia, os custos de mão-de-obra são cada vez mais pequenos, e, em contrapartida, os custos relacionados com a manutenção, distribuição, logística, *marketing* e desenho dos produtos são maiores, ou seja, os custos industriais estão a descer e os não industriais a subir, levando à aplicação do CBA (Cooper e Kaplan, 1988; Plossl, 1990; Ittner *et al.*, 2002).

A título de conclusão, pode referir-se que a estrutura de custos é um determinante para o CBA ser implementado nas empresas, quando existe uma percentagem elevada de custos industriais indirectos ou de custos não industriais indirectos.

4.1.2. Diversidade de produtos

A diversificação é uma estratégia que leva a empresa para novos mercados produtos/serviços. A existência de uma diversidade de produtos numa empresa é considerada um factor determinante para a adopção do CBA (Cooper, 1989b; Sephton e Ward, 1990; Estrin *et al.*, 1994; Pohlen e La Londe, 1994; Adams, 1996; Kaplan e Cooper, 1998; Capettini *et al.*, 1998; Malmi, 1999; Khoury *et al.*, 2000; Baird *et al.*, 2004; Khalid, 2005). Kaplan e Cooper (1998) definiram a *High-diversity rule* que

consiste em afirmar que se deve aplicar o CBA em empresas onde exista grande diversidade de produtos, clientes e processos.

Outros autores apenas referem que a diversidade de produtos é uma variável a ter em conta quando se determina o tipo de custeio a ser considerado (Shields, 1998; Latshaw e Danile, 2002; Luft e Shields, 2003). Por outras palavras, quanto maior for a diversidade dos produtos, maior deverá ser a complexidade do sistema de custeio (Drury e Tayles, 2005). Deste modo, conclui-se que uma empresa que possua uma grande diversidade de produtos, deverá implementar o CBA.

4.1.3. Diferenciação vertical

A diferenciação vertical está relacionada com a estrutura organizacional. Quantifica a amplitude dos níveis de autoridade, em termos de tomada de decisão, em que a organização está dividida. Por outras palavras, a diferenciação vertical reflecte o número de níveis hierárquicos existentes numa estrutura organizacional, ou seja, quando existem muitos níveis hierárquicos a diferenciação vertical é alta, se existirem poucos níveis hierárquicos a diferenciação vertical é baixa (Wilson e Rosenfeld, 1990; Gosselin, 1997).

Damanpour (1991) estudou a associação existente entre as inovações e a diferenciação vertical. Primeiro referiu que existia uma associação negativa entre estas duas variáveis, visto que o aumento de níveis hierárquicos torna a comunicação mais difícil, e assim, o fluxo de ideias inovadoras é mais complicado. Contudo, no seu estudo empírico, verificou que a diferenciação vertical tem uma associação positiva com as inovações administrativas. Deste modo, é legítimo defender que a diferenciação vertical é muito importante na implementação de sistemas de contabilidade de gestão (Gosselin, 1997; Vieira, 2003; Luft e Shields, 2003; Chenhall, 2003). Portanto, pode defender-se que o CBA é mais facilmente introduzido em empresas com um alto nível de diferenciação vertical, já que o CBA é um tipo de inovação muito formal. Em termos de associação estatística, verificou-se que a alta diferenciação vertical está positivamente associada com a adopção do CBA (Gosselin, 1997).

4.1.4. Descentralização

A centralização mede o grau de concentração da tomada de decisão na gestão de topo (Pugh, 1973; Gosselin, 1997). Na literatura é tanto utilizado o termo centralização como o seu antónimo, a descentralização.

A descentralização/centralização é um determinante indicado por muitos autores para a aplicação do CBA nas empresas como, por exemplo: Lal (1991), Libby e Waterhouse (1996), Gosselin (1997), Colbert e Spicer (1998), Malmi (1999), Gunasekaran *et al.* (1999a), Williams e Seaman (2001), Luft e Shields (2003), Chenhall (2003) e Laitinen (2005). Porém, em relação à centralização/descentralização, não existem opiniões consistentes na literatura. Alguns autores defendem que é a descentralização que leva à adopção do CBA, enquanto outros defendem que é a centralização.

Os defensores da descentralização alegam que as empresas adoptam o CBA devido à tomada de decisão ser realizada por diversas pessoas dentro da própria empresa (Gunasekaran *et al.*, 1999a) e utilizarem preços de transferência internos. O CBA fornece mais informação para a fixação dos preços de transferência internos (Colbert e Spicer, 1998). Libby e Waterhouse (1996) defendem também que a descentralização é uma variável relevante na mudança dos sistemas de contabilidade de gestão, não conseguindo estabelecer essa relação empiricamente. Convém salientar que Damanpour (1991) encontrou uma relação positiva entre a descentralização e a inovação.

Por sua vez, os defensores da centralização alegam que é a centralização que está associada significativamente com a implementação do CBA nas empresas (Gosselin, 1997; Malmi, 1999; Chenhall, 2003).

Williams e Seaman (2001) modificam a sua opinião consoante os sectores em questão. Analisaram os determinantes das mudanças nos sistemas de controlo e contabilidade de gestão⁴, onde verificaram que a centralização é o determinante mais consistente. Contudo, o impacto é diferente consoante os sectores. Enquanto no sector da indústria uma maior centralização implica mais mudanças ao nível dos sistemas de contabilidade de gestão, no sector dos serviços uma menor centralização implica mais mudanças ao nível do sistema de contabilidade de gestão.

⁴ Considera-se que a aplicação do CBA é uma mudança no sistema de controlo e contabilidade de gestão.

Depois destas constatações teóricas divergentes é difícil concluir se será a descentralização ou a centralização que influencia as empresas a aplicarem o CBA. Poderá talvez depender da conjugação da variável descentralização/centralização com outra variável.

4.1.5. Cultura nacional e empresarial

A cultura pode ser interpretada de duas formas: a cultura nacional e a cultura empresarial. Em relação ao impacto da cultura nacional nas técnicas de contabilidade de gestão pelas empresas, as opiniões divergem. Segundo alguns autores, as técnicas de contabilidade de gestão variam de acordo com a cultura nacional de cada país (Steeple e Winter, 1993; Granlund e Lukka, 1998b; Williams e Seaman, 2001; Morakul e Wu, 2001; Chenhall, 2003; Joseph, 2006; Yang *et al.*, 2006; MacArthur, 2006). Por exemplo, pode referir-se que os métodos de contabilidade japoneses não combinam com as técnicas ocidentais (Steeple e Winters, 1993); na China, a contabilidade de gestão apresenta aspectos que não são consistentes com os dos Estados Unidos da América (Yang *et al.*, 2006); e, ainda, detectou-se que as técnicas contabilísticas utilizadas na Alemanha não se adaptam aos Estados Unidos da América (MacArthur, 2006).

Deste modo, alguns autores defendem que as técnicas de contabilidade de gestão num país necessitam de ser modificadas para serem utilizadas noutro país (Morakul e Wu, 2001), ou seja, no caso do CBA, para este ter sucesso deverá ser modificado de acordo com a cultura nacional (Adams, 1996; Ballas e Veniers, 1996). Por exemplo, na Alemanha existe uma versão própria do CBA (MacArthur, 2006). A cultura nacional está associada ao desenho dos sistemas de controlo de gestão (Chenhall, 2003).

Para descrever a cultura nacional utiliza-se Hofstede (1991) que caracteriza a cultura nacional através de cinco indicadores:

- individualismo versus colectivismo;
- grande ou pequena distância de poder;
- forte ou fraca fuga à incerteza;
- masculinidade versus feminilidade;
- orientação de longo prazo versus orientação de curto prazo.

No Quadro 4.2 comparam-se os diversos indicadores entre alguns países, onde existem empresas utilizadoras do CBA. Verificam-se grandes divergências.

Quadro 4.2 – Indicadores da cultura nacional

	Índice de distância hierárquica	Individualismo	Masculinidade	Controlo incerteza
França	68	71	43	86
Grã-Bretanha	35	89	66	35
Bélgica	65	75	54	94
Irlanda	28	70	68	35
Portugal	63	27	31	104
Estados Unidos da América	40	91	62	46
Austrália	36	90	61	51

Fonte: Hofstede (1991)

Morakul e Wu (2001), de acordo com os indicadores referidos por Hofstede (1991), compararam a Tailândia com os Estados Unidos da América. Chegaram à conclusão que numa cultura com o índice de distância hierárquica elevado, sendo o CBA um sistema que origina delegação de poder, a sua adopção implicará um alto nível de resistência. Se tiver o índice de distância hierárquica reduzido, a resistência será mais baixa. Em relação ao indicador individualismo, o CBA origina aumento de esforço de trabalho, bem como, trabalho em equipa. Deste modo, numa cultura com um índice de individualismo baixo há altos níveis de resistência ao CBA na medida que os trabalhadores terão de mudar de equipa e, assim, poderão sentir que estão a trair os membros da primeira equipa. Comparando Portugal com Estados Unidos da América onde o CBA teve origem, verifica-se que a distância hierárquica é maior em Portugal do que nos Estados Unidos da América, originando portanto uma maior resistência em termos de implementação do CBA. Quanto ao índice de individualismo verifica-se uma grande diferença entre EUA (91) e Portugal (27). Os EUA são altamente individualistas, enquanto Portugal gosta de trabalhar em equipa, sendo colectivista. Segundo as ideias de Morakul e Wu (2001), em Portugal, os trabalhadores tendem a oferecer maior resistência à implementação do CBA visto que o índice de individualismo é baixo.

Também, Ferreira (2000) analisou o Quadro de Comando Integral (QCI) em relação à cultura nacional e concluiu que, de acordo com os indicadores de Hofstede (1991), uma organização típica portuguesa não terá condições necessárias para adoptar e implementar o QCI, na medida que possui um índice de distância hierárquica médio/alto, um índice de individualismo baixo, um índice de masculinidade baixo e um forte índice de controlo de incerteza. Os índices da cultura

portuguesa são diferentes dos índices dos Estados Unidos da América, onde teve origem o CBA e o QCI.

Todavia, analisando uma empresa multinacional, esta tem uma cultura empresarial baseada em práticas comuns, não existindo influência da cultura nacional. Existem diversos trabalhadores com culturas nacionais distintas, mas o que os mantém juntos é a cultura empresarial (Hofstede, 1993). A cultura empresarial influencia o contexto onde estão inseridas as pessoas da organização. Logo, os gestores de topo e os empregados decidem quais as inovações administrativas de acordo com o contexto (Shields, 1995; Malmi, 1997). Por outras palavras, a cultura empresarial reside em todos os membros da organização e não só nos gestores de topo. Consoante a cultura empresarial, as organizações podem ser classificadas em três tipos: profissional, produção e burocrática (Hofstede, 1998).

Podem ser consideradas três dimensões da cultura empresarial: a inovação, a orientação para o resultado e o controlo com normas (*tight*) ou sem normas (*loose*). As empresas com uma orientação para o resultado adoptam mais facilmente o CBA, visto que este facilita melhorias nos processos, melhora o desempenho e competitividade. As empresas com um controlo com normas estão, também, mais dispostas a adoptar o CBA, o que já foi confirmado empiricamente (Baird *et al.*, 2004). Em relação à inovação, Baird *et al.* (2004) referem que as empresas que têm habilidade para se adaptar a novas situações, são inovadoras. As empresas inovadoras gostam de experimentar novas técnicas, não existindo deste modo resistência à mudança. As empresas que consideram importante a inovação têm habilidade para fazer face às mudanças de mercados, condição essencial para implementar o CBA (Libby e Waterhouse, 1996; Gosselin, 1997; Anderson e Young, 1999; Gunasekaran *et al.*, 1999b; Baird *et al.*, 2004). Contudo, por vezes, nas empresas existe uma resistência à mudança a nível dos trabalhadores, o que poderá implicar no futuro uma rejeição do CBA (Major e Hopper, 2003; Vieira, 2003). É referido que os gestores que desejam maximizar a satisfação dos empregados com a implementação do CBA, devem escolher procedimentos de implementação que permitam a participação de todos os utilizadores no processo, como também, deverá ocorrer numa altura de mudança na estrutura de gestão (McGowan e Klammer, 1997; Gunasekaran *et al.*, 1999a).

Em resumo, a aplicação do CBA é influenciada pela cultura nacional e organizacional. De acordo com Hofstede (1991), verifica-se que os indicadores que

caracterizam a cultura nacional divergem entre países, implicando que empresas instaladas nalguns países sejam mais propensas à aplicação do CBA. Contudo, esta conclusão poder-se-á alterar na medida em que se advoga que numa empresa multinacional as práticas são comuns, não existindo influência da cultura nacional. Em relação à cultura empresarial, convém salientar a dimensão “inovação”. As empresas inovadoras são as que oferecem menor resistência à mudança, sendo as mais predispostas a aplicar o CBA.

4.1.6. Padronização e formalização

A burocracia tem diversas dimensões, entre as quais, a padronização e a formalização. A padronização está relacionada com o grau em que os cargos, funções, rotinas e procedimentos são padronizados e homogeneizados na organização. A formalização indica o grau em que as normas, as instruções, os procedimentos e as comunicações são transmitidas por escrito em manuais ou outros registos (Chiavenato, 1993). Tanto a burocracia, como estas suas duas dimensões são consideradas determinantes da adopção do CBA pelas empresas. A formalização é considerada um determinante muito importante, em relação à utilização do CBA pelas empresas (Elmore, 1990; Lal, 1991; Gosselin, 1997; Gunasekaran *et al.*, 1999b; Williams e Melhuish, 1999; Vieira, 2003; Luft e Shields, 2003; Chenhall, 2003; O’Connor *et al.*, 2004; Laitinen, 2005). Contudo, existem opiniões contraditórias quanto ao seu impacte na adopção do CBA pelas empresas. Alguns autores defendem que quanto maior a formalização, mais apta está a empresa para adoptar o CBA (Elmore, 1990; Lal, 1991; Gosselin, 1997; Vieira, 2003; Luft e Shields, 2003; Chenhall, 2003; Laitinen, 2005). Outros autores defendem que para implementar o CBA tem de haver poucas normas e pouca burocracia (Gunasekaran *et al.*, 1999b; Williams e Melhuish, 1999; O’Connor *et al.*, 2004).

Em termos empíricos, Gosselin (1997) provou que a formalização está associada positivamente, de modo significativo, com a implementação do CBA nas empresas.

A segunda dimensão, a padronização, é considerada um factor importante para a utilização do CBA pelas empresas (Elmore, 1990; Lal, 1991; Drury e Tayles, 2005). É de salientar, Drury e Tayles (2005) que referem que quanto maior a padronização

maior é a complexidade dos sistemas de custeio, logo maior será a tendência para aplicar o CBA.

Resumidamente, a burocracia é um determinante para a aplicação do CBA pelas empresas, tanto em termos gerais como no que diz respeito a duas das suas dimensões, formalização e padronização. Todavia, existem algumas inconsistências nas opiniões acerca do impacte destas duas dimensões em relação ao CBA.

4.1.7. Comunicação interna

A comunicação interna é referida como um determinante para a utilização com sucesso do CBA pelas empresas (Cross *et al.*, 1997; McGowan e Klammer, 1997; Elmore, 1990; Gunasekaran *et al.*, 1999b; Luft e Shields, 2003). Para que o CBA tenha sucesso é necessário maximizar a satisfação dos empregados, e isso só é possível, com a participação destes no processo, sendo, assim, necessária a comunicação (McGowan e Klammer, 1997).

Convém salientar, também, Gunasekaran *et al.* (1999a) que defendem que o CBA deve ser implementado nas empresas que se focalizam em estratégias de longo prazo, baseadas numa melhor comunicação e num ambiente de trabalho em equipa. Assim, quanto maior for a comunicação, mais apta está a empresa a aplicar o CBA.

4.1.8. Ambientes competitivos e estratégias competitivas

Um factor importante para a aplicação do CBA é o facto das empresas operarem em ambientes altamente competitivos (Cooper, 1989b; Jeans e Morrow, 1989; Elmore, 1990; Sephton e Ward, 1990; Adams, 1996; Lukka e Granlund, 1996; Maher *et al.*, 1997; Innes e Mitchell, 1998; Shields, 1998; Capettini *et al.*, 1998; Granlund e Lukka, 1998b; Malmi, 1999; Cooper e Slagmulder, 1999b; Khoury *et al.*, 2000; Ferreira, 2002; Luft e Shields, 2003). Quanto maior o nível de competição que a empresa enfrenta, maior será a probabilidade de se interessar pelo CBA (Mabberley, 1998; Cooper e Slagmulder, 1999b; Khoury *et al.*, 2000).

Quando a competitividade aumenta existe a tendência para a maioria das empresas aumentar a complexidade dos produtos, expandir as tecnologias de informação e aumentar a automação. Deste modo, existe um maior número de actividades a nível lote e manutenção do produto, sendo também minimizados os

custos na utilização de um maior número de indutores de custo. Assim, as empresas encontram-se num ambiente propício à implementação do CBA (Cooper e Slagmulder, 1999c). Existe, também, o caso particular das instituições financeiras que operam num mercado muito competitivo. Estas instituições necessitam de vantagens competitivas e, para isso, precisam de informações que podem ser disponibilizadas pelo CBA (Mabberley, 1998). Esta razão é corroborada, em termos gerais, por Nyamori *et al.* (2001) que argumentam que o CBA pode ajudar as empresas a terem informação acerca dos preços, da qualidade e da funcionalidade, bem como manter a vantagem competitiva.

Outros autores não afirmam, directamente, que um ambiente competitivo implica a adopção do CBA. Apenas referem que o ambiente competitivo influencia os sistemas de contabilidade de gestão, sendo necessário um tipo diferente de informação (Libby e Waterhouse, 1996; Mitchell e Walker, 1997; Williams e Seaman, 2001; Vieira, 2003) que vem beneficiar a tomada de decisão (Mia e Clarke, 1999). Convém referir Williams e Seaman (2001) que verificaram que a alta competitividade, apenas, implica mudanças a nível dos sistemas de contabilidade de gestão do sector dos serviços. Mitchell e Walker (1997) baseiam-se na teoria da contingência para referirem que há uma associação entre a competitividade e o desenho dos sistemas de contabilidade de gestão.

Em termos estatísticos, verifica-se a existência duma associação positiva entre a concorrência e a utilização de um sistema de contabilidade de gestão sofisticado. Todavia, a relação difere atendendo aos três tipos de concorrência: é baixa em relação à concorrência de preço, é positiva e modesta em relação à concorrência de distribuição e é grande e positiva em relação à concorrência do produto (Khandwalla, 1972). Tayles e Walley (1997) referem, também, que existe uma relação directa entre os sistemas de contabilidade de gestão e a habilidade das empresas para competir.

Contudo, existem autores que não consideram a concorrência uma variável importante para a selecção de sistemas de custeio (Cardinaels *et al.*, 2004; Drury e Tayles, 2005). Pormenorizadamente, pode referir-se Cardinaels *et al.* (2004) que começam por mencionar que o CBA traz benefícios para as empresas monopolistas, e, não, para as empresas que actuam num mercado competitivo. Justificam que num mercado monopolista a informação é fraca, e o CBA permite a obtenção de informação que será utilizada para a fixação dos preços. Já num mercado de concorrência, os preços são fixados pelo mercado. No entanto, verificaram que isto

não é verdade em todas as situações. Pode, também, acontecer, por exemplo, existirem empresas num mercado competitivo que desprezam a informação do mercado. Aí os preços serão fixados de acordo com os custos, sendo importante o CBA.

Por sua vez, as empresas para fazerem face à competitividade seguem determinadas estratégias. “Estratégia é definida como um conceito multidimensional o qual vai ao coração do negócio das organizações. Está relacionado com todas as actividades críticas ou questões relacionadas com o negócio fornecendo um caminho de acção para fazer face aos desafios da organização” (Nyamori *et al.*, 2001:64).

Existem diversos modos de classificar a estratégia. Gosselin (1997) indica quatro estratégias de negócio, nomeadamente a prospectora⁵, a defensora⁶, a analisadora⁷ e a reactiva⁸, enquanto que Carú e Cugini (1999) referem as duas estratégias competitivas de Michael Porter: liderança em custos (atingir os custos mais baixos, face aos concorrentes através de diversos factores) e diferenciação (do produto/serviço em relação aos concorrentes). Contudo, apesar de se estar na presença de duas classificações que aparecem usualmente na literatura relacionadas com os sistemas de contabilidade de gestão, é possível estabelecer uma relação entre as duas. Miller (1987) associa a estratégia prospectora à estratégia da diferenciação, bem como, Govindarajan (1986) relaciona a estratégia da diferenciação com a estratégia prospectora e a estratégia da liderança em custos com a estratégia defensora.

Ao longo da literatura, encontram-se diversas relações do sistema de contabilidade de gestão ou do CBA com estes dois tipos de classificação de estratégias. Quanto à primeira classificação, existem diversos autores que defendem que há uma relação entre as estratégias de negócio e o CBA (Shields, 1995; Bhimani, 1996; Shields e Mckwen, 1996; Gosselin, 1997; Granlund e Lukka, 1998b; Gunasekaran *et al.*, 1999c; Chenhall, 2003; Luft e Shields, 2003; Naranjo-Gil e Hartmann, 2006). Gosselin (1997) e Naranjo-Gil e Hartmann (2006) defendem que os sistemas de contabilidade de gestão, em particular o CBA, estão positivamente relacionados com a estratégia prospectora.

⁵ Prospectora: significa que a empresa tem uma dinâmica em procurar oportunidades de mercado, capacidade de ir ao encontro das necessidades dos clientes, desenvolver novos produtos, realiza muita pesquisa e desenvolvimento e valorização do trabalho em equipa.

⁶ Defensora: opera num nicho de mercado, produção em massa e pouco diversificada. Compete agressivamente no preço, qualidade e serviço ao cliente. Fazem pouca pesquisa e desenvolvimento, dão mais ênfase na eficiência do que na inovação.

⁷ Analisadora: está numa posição intermédia.

⁸ Reactora: não segue uma estratégia.

Em relação às estratégias competitivas, alguns autores defendem que estas têm impacto no desenho dos sistemas de contabilidade de gestão afectando deste modo a escolha das técnicas de contabilidade de gestão (Atkinson *et al.*, 1997; Nyamori *et al.*, 2001). Nyamori *et al.* (2001) aprofundam este assunto, através duma revisão da literatura, onde concluíram que diferentes tipos de informação contabilística são exigidos consoante a estratégia é de liderança em custos ou de diferenciação. Acrescentam, também, que a aquisição de uma vantagem competitiva sustentada é acompanhada pelo desenvolvimento de uma série de técnicas de contabilidade. Por outras palavras, referem que diferentes tipos de empresas requerem sistemas de contabilidade de gestão diversos. Existem autores que defendem que o CBA está relacionado com a estratégia de diferenciação, é o caso de Abernethy e Lillis (1995) e Baines e Lanfield-Smith (2003). Afirmam que a adopção de uma estratégia de diferenciação exige novos procedimentos na contabilidade de gestão, ou melhor, um aumento na utilização das técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão. Por outro lado, Brignall (1997) e Chenhall e Langfield-Smith (1998b) referem que as empresas que utilizam a estratégia de liderança em custos é que têm benefícios em utilizar o CBA. Contudo, Chenhall e Langfield-Smith (1998b) verificaram, também, que na estratégia da diferenciação eram importantes técnicas baseadas nas actividades, bem como Malmi (1999) não conseguiu estabelecer correlação entre a adopção do CBA e a estratégia de liderança em custos. Por seu lado, Maberley (1998) defende que para as duas estratégias competitivas o CBA é importante.

Resumidamente, a alta competitividade influencia as empresas a adoptarem o CBA, ou a modificarem os sistemas de contabilidade e controlo de gestão. Verifica-se, também, que os sistemas de contabilidade e controlo de gestão são influenciados pelas estratégias de negócio ou estratégias competitivas adoptadas pela empresa. Todavia, a opinião entre os autores não é unânime em relação à adopção do CBA, de acordo com as estratégias. A tendência é para as empresas que possuem uma estratégia prospectora/diferenciação utilizarem o CBA, em detrimento das que optaram pela defensora/liderança em custos.

4.1.9. A incerteza dos mercados

Actualmente, os mercados e as tecnologias modificam-se, rapidamente, implicando maiores mudanças no desenho do produto e constantes mudanças no

processo produtivo. Por outras palavras, existem factores externos que influenciam os sistemas de contabilidade de gestão (Elmore, 1990; Bhimani, 1996; Chong, 1996; Ferreira, 2002; Chenhall, 2003; Laitinen, 2005).

É problemático quando uma empresa está inserida num ambiente de grande incerteza, ou seja, um conjunto de acontecimentos em que não há probabilidades associadas. Neste caso, é necessário a utilização duma informação mais lata do sistema de contabilidade de gestão, para que a empresa tenha decisões de gestão eficazes e, conseqüentemente, um melhor desempenho na gestão (Chong, 1996; Libby e Waterhouse, 1996; Chenhall, 2003). Contudo, Ferreira (2002) refere que a incerteza não é problema, desde que a empresa consiga antecipar os acontecimentos do meio ambiente com confiança.

Podem ser utilizados dois conceitos acerca da incerteza. O PEU (*perceived environmental uncertainty*) que agrupa todos os factores ambientais que têm impacte no desenho do sistema de contabilidade de gestão como, por exemplo, turbulência, hostilidade, diversidade, complexidade, dinamismo e ambiguidade. É, também, o mais utilizado na literatura (Ferreira, 2002; Chenhall, 2003; Laitinen, 2005). O segundo conceito é o PES (*perceived environmental stimuli*) que está relacionado com os estímulos que as empresas recebem do meio envolvente. Este conceito agrupa vários factores do meio ambiente, a saber: a heterogeneidade, hostilidade, turbulência, grau de sofisticação tecnológica e restrições (Ferreira, 2002).

Se há um aumento do PEU ou do PES significa que a empresa necessita duma informação ampla, e, deste modo, a utilização das técnicas contemporâneas será maior. Por outras palavras, quanto maior for o estímulo recebido do meio ambiente, maior será a pressão para a empresa introduzir as técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão. Ainda, poder-se-á referir que os gestores que trabalham num ambiente de incerteza, normalmente, não têm toda a informação disponível, sendo necessário procurar informação adicional (Chong, 1996; Ferreira, 2002; Chenhall, 2003). É conveniente referir que os sistemas de contabilidade de gestão são uma resposta ao PEU, de modo a construir um conjunto de informação para agir contra a incerteza (Laitinen, 2005). Ferreira (2002) e Laitinen (2005) verificaram empiricamente esta hipótese, ou seja, concluíram que as empresas que estão num ambiente mais estimulante, utilizam um maior número de técnicas contemporâneas.

4.1.10. Faixa etária das empresas

No que respeita à faixa etária das empresas, verificou-se que existe uma associação positiva e significativa entre a idade da empresa e os sistemas de controlo de gestão (O'Connor *et al.*, 2004; Davila, 2005; Silvola, 2005). Em termos empíricos, O'Connor *et al.* (2004) verificaram que, na China, quanto mais velhas são as empresas, mais aplicam as técnicas de contabilidade de gestão ocidentais. Davila (2005) confirma, também, esta associação, argumentando que as empresas mais antigas têm tendência a melhorar os sistemas de controlo de gestão, atendendo a uma maior aprendizagem da gestão.

Já Moores e Yuen (2001) têm uma opinião ligeiramente diferente, mas não analisaram, directamente, a idade da empresa com os sistemas de contabilidade de gestão. Estes autores analisaram o desenho do sistema de contabilidade de gestão de acordo com as fases do ciclo de vida de uma empresa. Desse estudo, concluíram que as empresas que estão na fase de crescimento e maturidade cercam-se de uma maior gama de técnicas contabilísticas, e o crescimento é a fase em que se exige que o desenho dos sistemas de contabilidade de gestão seja mais formal. Assim, é nesta fase de crescimento e de maturidade que as empresas se encontram predispostas a implementar o CBA. De acordo com estes autores, tentou-se estabelecer uma relação entre as fases do ciclo de vida da empresa e a idade. Apenas, se concluiu que a fase do nascimento é quando a empresa tem menos de 10 anos e a fase do crescimento está entre os 10 anos e os 29 anos. Para as restantes fases é muito complexo estabelecer uma relação com a idade da empresa. Apenas pode afirmar-se que uma empresa que está entre os 10 e os 29 anos se encontra mais predisposta à implementação do CBA. Convém acrescentar que Silvola (2005) relacionou, também, o CBA com a idade da empresa através do ciclo de vida da empresa. Contudo, concluiu que as empresas que adoptam o CBA são as que estão na fase da maturidade.

Resumidamente, existe uma divergência de opiniões. De uma forma geral, as empresas que se encontram numa faixa etária mais avançada é que estão mais predispostas a utilizar o CBA. Contudo, de acordo com Moores e Yuen (2001) que analisaram as diversas fases do ciclo de vida de uma empresa, afirmam que a faixa etária a considerar é a dos 10 aos 29 anos.

4.1.11. Actividades económicas

Através da revisão da literatura, verifica-se que muitas vezes é considerada a hipótese da actividade económica da empresa influenciar ou não a adopção do CBA, bem como da viabilidade do CBA em qualquer actividade económica.

O CBA teve origem no sector industrial, mas, hoje em dia, é utilizado pelo sector de serviços, sector do comércio e entidades públicas (Innes e Mitchell, 1989; Rotch, 1990; Chaffman e Talbott, 1990; King *et al.*, 1994; Mitchell, 1994; Adams, 1996; Snyder e Davenport, 1997; Williams e Melhuish, 1999; Khoury e Anceleviez, 1999; Clarke *et al.*, 1999; Gunasekaran *et al.*, 1999c; Adler *et al.*, 2000; Atkinson *et al.*, 2001; Clarke e Mullins, 2001; Armstrong, 2002; Pierce e Brown, 2004; Khalid, 2005).

Muitas vezes, surge a questão da viabilidade do CBA no sector dos serviços. Contudo, o sector de serviços aplicou o CBA mais tarde, porque o seu meio envolvente não era tão competitivo, não havendo, deste modo, grande exigência na informação (Kaplan e Cooper, 1998; Atkinson *et al.*, 2001). Realmente, nas empresas de serviços é difícil definir o objecto de custo visto que a sua definição deve incorporar vários aspectos dos serviços e estes, por sua vez, são intangíveis como, por exemplo, a velocidade de entrega, o grau de conforto (King *et al.*, 1994). No entanto, verifica-se que muitas empresas de serviços implementaram o CBA com sucesso (Chan, 1993; King *et al.*, 1994; Adams, 1996; Kaplan e Cooper, 1998; Clarke e Mullins, 2001; Atkinson *et al.*, 2001; Rodrigues e Martins, 2004). O CBA pode até ser uma solução para a problemática dos custos dos serviços (Chan, 1993; Brignall, 1997; Baxendale, 2001; Hussain e Gunasekaran, 2001; Rodrigues e Martins, 2004). Como, por exemplo, é legítima a aplicação do CBA aos seguros (Adams, 1996), serviços de saúde (CIMA, 1993; Capettini *et al.*, 1998; Armstrong, 2002), serviços financeiros e educação (Armstrong, 2002) e gestão de projectos (Kinsella, 2002).

Poder-se-á questionar se a actividade económica é um determinante para a aplicação do CBA. Se a resposta for afirmativa em que sentido afecta a aplicação do CBA? Acerca deste assunto encontram-se duas posições opostas. Existem os autores que defendem que a utilização do CBA não depende da actividade económica (Swenson, 1995; Innes e Mitchell, 1998; Clarke *et al.*, 1999; Duarte, 2002). Empiricamente, Duarte (2002) verificou que existe independência entre estas duas variáveis, a actividade económica e a utilização do CBA. Deste modo, verifica-se que

pertencer ao sector da indústria, do comércio ou dos serviços não inviabiliza a aplicação do CBA. Mas, apesar da viabilidade do CBA nos diversos sectores, muitas vezes não é recomendável para todas as empresas, não havendo um procedimento geral. As empresas têm comportamentos diferentes, causados tanto pelo contexto em que vivem como pelos recursos que têm disponíveis. As próprias empresas têm características intrínsecas, as quais influenciam as técnicas de contabilidade de gestão a utilizar. Pode citar-se que “diferenças entre as empresas de serviços são pelo menos tão grandes como as diferenças entre as empresas de serviços e as industriais num todo. Contudo, empresas de serviços e industriais podem apresentar problemas similares” (Rotch, 1990: 13).

Oposta a esta ideia existem os autores que defendem que a utilização do CBA depende da actividade económica. Torrecilla *et al.* (1996), Shields (1998), Ittner e Larker (2001), Williams e Seaman (2001) e Drury e Tayles (2005) sugerem que as práticas de contabilidade de gestão diferem entre empresas consoante a actividade económica. Argumentam que as causas desta variação são: o ciclo de vida dos produtos, a estrutura de custos, a diversidade da produção, a incerteza, a tecnologia, a intensidade da concorrência a nível dos *inputs* e *outputs*, a flexibilidade de preço, as estratégias competitivas e os desenhos organizacionais (Shields, 1998). Drury e Tayles (2005) alegam que empresas do sector financeiro e serviços possuem sistemas de custeio mais complexos comparativamente com as empresas do sector da indústria. A influência da actividade económica nas práticas da contabilidade de gestão utilizadas pelas empresas é justificada pela maioria dos autores através da teoria da contingência. A actividade económica é considerada um factor contingencial que afecta os princípios organizacionais duma empresa, bem como, os sistemas de contabilidade de gestão (Hopper e Powell, 1985; Ittner e Larker, 2001). As empresas por pertencerem a uma actividade económica possuem determinadas características que acabam por influenciar a adopção do CBA (Torrecilla *et al.*, 1996; Shields, 1998; Williams e Seaman, 2001; Drury e Tayles, 2005). Contudo, Drury e Tayles (2005) referem que, quando se trata da difusão de inovações, as empresas têm tendência em imitar as empresas da mesma actividade económica, e sendo assim, poderão adoptar inovações contabilísticas como o CBA (verifica-se neste caso a aplicação da teoria institucional através do isomorfismo mimético). Daí que se possa justificar a utilização de diferentes técnicas de contabilidade de gestão entre empresas de diversas actividades económicas.

Através de vários estudos empíricos, pode observar-se as diferenças percentuais de utilização do CBA a nível dos grandes sectores e consequentemente das actividades económicas. Nalguns estudos, verifica-se que a taxa de adopção do CBA é maior no sector da indústria como, por exemplo, no Reino Unido (Cobb *et al.*, 1992), no Canadá (Armitage e Nicholson, 1993), no Brasil (Khoury e Anceleviez, 1999), na Nova Zelândia (Cotton *et al.*, 2003) e na Irlanda (Pierce e Brown, 2004). Contudo, no Reino Unido foram elaborados diversos estudos e Innes e Mitchell (1997) verificaram que a taxa de adopção pelo CBA nas instituições financeiras é mais alta que nas actividades económicas do sector da indústria. Aspecto que foi confirmado mais tarde por Innes *et al.* (2000).

Diversas actividades utilizam o CBA. Innes e Mitchell (1989) referem alguns sectores onde já foi aplicado o CBA: controlos pneumáticos, colchetes para roupa, banca de retalho, engenharia, distribuição de energia eléctrica, fabricação de papel, testes electrónicos e instrumentos de medição, engenharia eléctrica, quadros de circuito electrónico e produção de vidro. Innes e Mitchell (1995a) desagregaram a informação da utilização e rejeição do CBA por actividade económica, conforme se pode constatar no Quadro 4.3.

Quadro 4.3 - Resultados do inquérito

	Utilizadores do CBA	Quem rejeitou o CBA	Quem está a considerar a implementação do CBA	Quem ainda não considerou o CBA	Total
Fabricação cerveja	2		1	1	4
Serviços de comércio	2	1		1	4
Fabricação de produtos químicos	2	2	8	2	14
Construção	2	2	4	13	21
Diversos	1		3	6	10
Electricidade	3	1	6	3	13
Equipamento electrónico e eléctrico	4	1	1	12	18
Indústria extractiva		1			1
Indústrias alimentares e das bebidas	3	1	7	7	18
Actividades de saúde humana	3	2	7	2	14
Materiais industriais, engenharia e metais	8	13	13	11	45
Alojamento e restauração		1		2	3
Media	1	2	2	9	14
Exploração e produção de petróleo	2	1	1	5	9
Impressão	1	1	4	5	11
Retalho	4	1	6	10	21
Telecomunicações	2	1			3
Fabricação de têxteis	2		1	1	4
Indústria do tabaco	1				1
Distribuição e transporte	3	2	3	11	19
Água	3		1		4
Total	49	33	68	101	251

Fonte: Innes e Mitchell (1995a)

Observando os resultados do Quadro 4.3, verifica-se que, normalmente, o número das empresas que rejeitam o CBA é inferior às que o utilizam, excepto nas actividades económicas de: “Materiais industriais, engenharia e metais”; “*Media*”; “Alojamento e restauração”; “Indústria extractiva”. Nestas duas últimas actividades não se encontra nenhuma empresa que utilize o CBA. A actividade económica que possui mais empresas a utilizarem o CBA é a de “Materiais industriais, engenharia e metais”.

No estudo de Adler *et al.* (2000), a percentagem de utilização do CBA não difere muito dentro das actividades económicas, variando num intervalo de 14% (“Indústria têxtil”) a 23% (“Indústria da madeira” e “Indústria química”).

Em Portugal, num estudo realizado por Duarte (2002), o CBA é aplicado nas seguintes actividades económicas: “Telecomunicações”, “Metalomecânica e metalúrgica”, “Indústria química” e “Minerais não metálicos”. O mesmo estudo refere que está a ser implementado nas actividades: dos “Correios”, de “Distribuição de gás canalizado, de água, electricidade e gás”, de “Transportes”, de “Minas” e de “Material eléctrico de precisão”. Alves (2002) verificou na “Indústria transformadora”, numa análise sectorial, que a frequência de utilização das técnicas de contabilidade de gestão varia muito de sector para sector. O sector de actividade que mais utiliza o CBA é a “Fabricação de pasta, de papel, de cartão e seus artigos”, sendo o que menos utiliza a “Fabricação de artigos de borracha e de matérias plásticas”.

Sucintamente, o sector da indústria foi o pioneiro na aplicação do CBA, e é o que mais utiliza o CBA. Contudo, em todos os outros sectores já existem empresas que aplicam o CBA. No que respeita às actividades económicas, não se consegue, em termos gerais, concluir sobre qual é a que mais utiliza o CBA. A maioria dos autores argumenta que a actividade económica não está correlacionada com a utilização do CBA pelas empresas. Advogam que na mesma actividade económica as empresas mostram opiniões diferentes acerca do CBA.

4.2. Teoria institucional

A teoria da contingência, apresentada no ponto 4.1 não é considerada suficiente para explicar todos os determinantes da aplicação do CBA, explicitados nesta presente investigação, mais concretamente no Quadro 4.1 (Luft e Shields, 2003).

Daí que se irá também utilizar a teoria institucional que já foi usada por muitos autores (Geiger e Ittner, 1996; Chua e Petty, 1999; Vieira, 2002; Major, 2002; Luft e Shields, 2003; Hillman e Wan, 2005; Lowrey, 2005). Segundo Major (2002), a teoria institucional é a mais pertinente na justificação da escolha das empresas pelo CBA, porque torna visível as pressões a que as organizações estão sujeitas na adopção de novas técnicas de gestão. Normalmente, a teoria institucional é utilizada quando se estuda a adopção de práticas ou estratégias na organização, pois, como forma de sobrevivência, as organizações adaptam-se aos sistemas ambientais. A teoria institucional é considerada um óptimo meio para estudar as técnicas de contabilidade de gestão, principalmente, nas empresas subsidiárias (Hillman e Wan, 2005) e nas empresas públicas (Geiger e Ittner, 1996).

A teoria institucional alega que as organizações ganham legitimidade tornando-se semelhantes ao adaptarem as técnicas de contabilidade de gestão às expectativas externas (Geiger e Ittner, 1996; Hillman e Wan, 2005; Lowrey, 2005). Por outro lado, poder-se-á referir que as empresas estão relacionadas com outras empresas de diversos modos, e, assim, estas relações servem de mecanismo para a difusão de ideias e técnicas (Chua e Petty, 1999). A teoria institucional estuda a forma como as organizações são pressionadas pelo ambiente. No caso concreto desta investigação, a teoria institucional ajuda a explorar o porquê da adopção do CBA. Por outras palavras, o CBA pode ser aplicado como um produto de pressões impostas às organizações. Como, por exemplo, pedidos e expectativas dos colaboradores duma organização (Major, 2002).

As empresas procuram legitimidade através de processos de isomorfismo (semelhança entre as características internas da organização e o seu ambiente). O isomorfismo institucional leva a que o ambiente institucional influencie a homogeneização dos *outputs*. É um processo que obriga uma unidade da população a assemelhar-se às outras unidades que enfrentam o mesmo meio ambiente. Existem duas razões que justificam a tendência das empresas serem isomorfas em relação aos seus ambientes. Em primeiro lugar, as empresas são sistemas abertos, adoptando procedimentos e estruturas comuns para facilitar a comunicação entre organizações. Em segundo lugar, as empresas são um *output* directo dos seus ambientes institucionais (Levitt e Nass, 1989; Major, 2002; Vieira, 2003; Lorey, 2005).

Existem três tipos de isomorfismo, designadamente, o mimético, o coercivo e o normativo. O isomorfismo mimético descreve a tendência que uma organização

enfrenta num ambiente de incerteza para imitar outras organizações que têm sucesso, que são vistas como modelos. Por outras palavras, é uma imitação de um modelo de sucesso, em que, até, se poderá referir tratar-se de uma moda (Levitt e Nass, 1989; Chua e Petty, 1999; Major, 2002; Alves, 2002; Lowrey, 2005; Leiter, 2005). Existem alguns factores que induzem a este tipo de isomorfismo, designadamente, a incerteza, o declínio, a mudança e a ambiguidade entre os objectivos (Leiter, 2005). Como é referido por O'Connor *et al.* (2004) pode ser o caso de quando as empresas estrangeiras são vistas como modelos a seguir. O isomorfismo coercivo é uma forma de pressão ou de coacção que poderá advir do Estado, da empresa mãe (estrangeira ou não) ou de outras entidades (sindicatos, concentração de clientes e fornecedores) e até de expectativas culturais. Esta pressão ou coacção pode aparecer, por exemplo, sob a forma de regulamentos (Levitt e Nass, 1989; Alves, 2002; Major, 2002; O'Connor *et al.*, 2004; Leiter, 2005; Lowrey, 2005; Yazdifar *et al.*, 2006). O isomorfismo normativo advém da influência de profissionais, especialistas, formação universitária e conteúdos e tópicos inseridos nos manuais. Reconhece que as profissões, assim como a classe profissional têm um papel importante em difundir determinadas orientações. Pode até acontecer que os profissionais sejam pressionados para seguirem um conjunto de normas ou regras. A formação dos colaboradores numa empresa implica a utilização de determinadas técnicas (Levitt e Nass, 1989; Major, 2002; Alves, 2002; Leiter, 2005; Lowrey, 2005; Yazdifar *et al.*, 2006). Como factores que induzem a este tipo de isomorfismo podem ser indicados os consultores e a formação dos gestores (Leiter, 2005).

No que respeita ao CBA, os defensores da teoria institucional alegam que as empresas adoptam esta técnica devido ao isomorfismo coercivo, mimético e normativo. Segundo a teoria institucional, a adopção do CBA é vista como um acréscimo de hipóteses de sobrevivência e sucesso. No caso analisado por Major (2002), a adopção do CBA é explicada através do isomorfismo coercivo devido à pressão da empresa mãe e do regulador do sector. No presente estudo considera-se, através do isomorfismo coercivo, o determinante influência da empresa mãe, e do isomorfismo normativo, os determinantes formação dos trabalhadores, consultores, auditores e contabilistas de gestão.

4.2.1. Empresa mãe estrangeira

Existem diversos factores que influenciam a difusão das técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão. Os diferentes tipos de relacionamento entre empresas podem actuar como mecanismos de difusão das novas ideias e técnicas (Chua e Petty, 1999). As técnicas de contabilidade, enquanto tecnologia, têm sucesso na transferência dum país para outro. Carnegie e Parker (1996) analisaram, historicamente, o sucesso das transferências de técnicas contabilísticas do Reino Unido para a Austrália, Nova Zelândia e África do Sul. A instalação de subsidiárias de empresas britânicas nestes países conduziu à transferência de pessoas e valores culturais, possibilitando a transferência das técnicas contabilísticas britânicas. Alegam, também, que a transferência não é possível unicamente pela importação de livros ou ideias. Por outras palavras, existe uma tendência para harmonizar as práticas de contabilidade de gestão entre as empresas mãe estrangeira e suas subsidiárias (Anderson e Lanen, 1999).

Existem autores que justificam a influência da empresa mãe estrangeira nas práticas de contabilidade de gestão das empresas subsidiárias, através do isomorfismo coercivo, visto que as empresas subsidiárias têm um sistema de contabilidade de gestão imposto pela empresa mãe (Major, 2002; Yazdifar *et al.*, 2006). As empresas subsidiárias têm de satisfazer as exigências que lhe são impostas, mesmo que isso seja inconsistente com a empresa. Porém, os sistemas de contabilidade de gestão têm mais sucesso quando a empresa mãe tem em conta o meio onde a empresa está inserida (Yazdifar *et al.*, 2006). A teoria institucional reconhece que as empresas subsidiárias estão confrontadas com pressões de isomorfismo internas e externas. Por outras palavras, há um isomorfismo coercivo relacionado com as estratégias da empresa mãe, mas também um isomorfismo relacionado com os factores do meio ambiente da empresa subsidiária (Hillman e Wan, 2005).

É referido por muitos autores que as subsidiárias multinacionais têm tendência a adoptar técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão, como, por exemplo, o CBA (Clarke *et al.*, 1999; Malmi, 1999; Clarke e Mullins, 2001; O' Connor *et al.*, 2004). Assim, O' Connor *et al.* (2004) verificaram que as empresas chinesas fundidas com empresas estrangeiras utilizam muito mais as técnicas de contabilidade gestão ocidentais que as restantes; Malmi (1999) refere que as primeiras empresas a adoptar

o CBA na Finlândia eram subsidiárias das multinacionais dos Estados Unidos da América.

Pierce e Brown (2004) estudaram o facto de serem as empresas multinacionais as que utilizam mais o CBA, não conseguindo, no entanto, confirmá-lo empiricamente. Contudo, a literatura tem vindo a considerar que um dos factores que influencia a utilização do CBA é a existência de uma empresa mãe estrangeira, ou seja, as subsidiárias de grupos estrangeiros são, em muitos casos, as primeiras a adoptar, num determinado país, o CBA. Esta situação acontece em muitos países como, por exemplo: Espanha, segundo Torrecilla *et al.* (1996); Grécia segundo Ballas e Veniers (1996); Bélgica segundo Bruggeman *et al.* (1996); Dinamarca segundo Israelson *et al.* (1996); Granlund e Lukka (1998b); e Finlândia segundo Malmi (1999). Uma outra importante justificação, para que o CBA seja utilizado em subsidiárias de grupos estrangeiros, está relacionada com uma maior correcção na fixação de um preço de transferência interno entre novas subsidiárias de grupos estrangeiros (Stevenson e Cabell, 2002).

Em suma, as relações entre empresas influenciam a utilização de determinadas práticas de contabilidade de gestão, principalmente, se existir uma empresa mãe estrangeira. Esta utilização é justificada através do isomorfismo coercivo. Em muitos estudos, as primeiras empresas a aplicarem o CBA são subsidiárias de grupos estrangeiros. Assim, verifica-se uma transferência de pessoas e valores culturais, o que possibilita a aplicação, neste caso, do CBA.

4.2.2. Formação dos trabalhadores

Na introdução das técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão os trabalhadores necessitam de formação. Clarke *et al.* (1999) estudaram as diversas barreiras existentes na Irlanda à utilização do CBA. Verificaram que a principal estava a nível da educação. Existe falta de formação acerca das técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão nas licenciaturas, pós-graduações e mestrados. Referiram, também, que deveria existir uma interacção entre as escolas e as empresas. Concretizando a situação para o caso do CBA, verifica-se que muitos autores consideram que um dos factores de sucesso do CBA é a formação dos trabalhadores (Shields, 1995; McGowan e Klammer, 1997; Gunasekaran e Sarhadi, 1998; Malmi, 1999; Clarke e Mullins, 2001). Em muitos casos há mesmo relutância em adoptar o

CBA, devido à falta de conhecimento das suas vantagens (Clarke e Mullins, 2001). Em termos empíricos, diversos autores verificaram que a utilização do CBA é maior nas empresas onde os trabalhadores têm mais formação, e onde há uma maior proporção de especialistas (Malmi, 1999). No caso concreto da China, verifica-se que a utilização das técnicas de contabilidade de gestão ocidentais aumenta quanto maior for a formação dos trabalhadores nas empresas (O'Connor *et al.*, 2004). Há, também, o caso concreto da formação do presidente da empresa, onde se refere que quanto mais avançado for a sua formação maior será a tendência para aplicar o CBA.

Concluindo, para que o CBA seja utilizado numa empresa com sucesso, é necessário que os trabalhadores tenham formação acerca do CBA. Alguns estudos empíricos permitiram verificar que a formação dos trabalhadores é um determinante da aplicação do CBA nas empresas.

4.2.3. Consultores, auditores e contabilistas de gestão

Muitas empresas experimentam o CBA por indicação de empresas de consultoria/auditoria (Abrahamson, 1991; Torrecilla *et al.*, 1996; Barbato *et al.*, 1996). As empresas de consultoria originam a convergência das técnicas de contabilidade de gestão. Existem cada vez mais empresas que oferecem uma linha completa de serviços em contabilidade. Estes consultores têm políticas e métodos de contabilidade semelhantes (Shields, 1998). Em muitos estudos empíricos, verifica-se o envolvimento dos consultores externos na implementação do CBA (Innes e Mitchell, 1995a; Ferreira, 2002; Major e Hopper, 2005). Ferreira (2002) detectou que existe uma correlação positiva e significativa entre a influência dos auditores e a introdução do CBA nas empresas. Às vezes a ajuda dos consultores é muitas vezes solicitada de modo a evitar conflitos na gestão (Gunasekaran e Sarhadi, 1998).

Na maioria dos casos, o papel principal da implementação do CBA pertence aos contabilistas de gestão (Innes e Mitchell, 1995a; Major e Hopper, 2005). Os contabilistas de gestão possuem potencial para terem um papel activo na implementação de programas de mudança nas empresas, ou seja, a implementação do CBA. É claro que os contabilistas de gestão que têm uma orientação de negócio⁹ e se encontram orientados para a aprendizagem, estão mais predispostos a introduzir as

⁹ Obtêm recompensas se a unidade de negócio atingir os objectivos.

técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão, neste caso concreto, o CBA (Coad, 1999; Emsley, 2005).

Em suma, verificou-se que os contabilistas de gestão têm um papel fundamental na implementação do CBA, mas, por vezes, com a ajuda de consultores.

5. Conclusão

A contabilidade de gestão é, cada vez mais, uma fonte de informação importantíssima para os gestores. Ao longo de vários anos, tem sofrido grandes transformações devido às mudanças no meio envolvente a vários níveis: tecnologia, informação, agressividade e competitividade do mercado.

Comparando as práticas da contabilidade de gestão nos diversos países, encontram-se muitas diferenças existindo, no entanto, uma tendência para a convergência.

A maioria das empresas utiliza as técnicas tradicionais de contabilidade de gestão, apesar de nalguns países as técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão já terem iniciado a sua difusão. É certo, que os gestores ainda confiam nas técnicas tradicionais, estando as técnicas contemporâneas a ser adoptadas lentamente. A utilização das técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão diverge, também, consoante os países. Contudo, é de salientar que o custeio tradicional está a tornar-se cada vez mais obsoleto, e as empresas já o demonstram. Deste modo, torna-se premente a modificação dos sistemas de custeio tradicionais.

A distribuição de custos é uma matéria da contabilidade de gestão considerada muito complexa. Para a distribuição de custos são necessários indutores de custos. Através da revisão da literatura, verificou-se que a maioria das empresas utiliza indutores de custo relacionados com o volume de produção, sendo o mais referido pela maioria dos autores as “horas de mão-de-obra directa”.

Em relação à estrutura de custos, verificou-se que existem muitas classificações de custos de produção. Neste estudo optou-se por: “materiais directos”, “mão-de-obra directa”, “outros custos industriais directos” e “custos industriais indirectos” (gastos gerais de fabrico). Em relação aos custos totais optou-se por: “custos industriais directos”, “custos industriais indirectos”, “custos não industriais directos” e “custos não industriais indirectos”.

Verificou-se que, nas empresas industriais, a componente de maior peso, em termos de custos de produção, é a dos “materiais directos”. O mais notório é o aumento dos “gastos gerais de fabrico” em detrimento da “mão-de-obra directa”. Todavia, através de estudos empíricos focados na literatura, detectou-se que o aumento dos “gastos gerais de fabrico” não é na grandeza indicada pelos defensores das técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão. Destaca-se, sim, a existência de uma mudança gradual nos custos de produção.

Verificou-se, também, que a estrutura de custos tanto varia com o tipo de actividade económica como entre as empresas pertencentes à mesma actividade económica.

O CBA é uma técnica contemporânea de contabilidade de gestão e uma das mais abordadas a nível teórico. Esta técnica caracteriza-se pela acumulação dos custos nas actividades de uma organização, seguindo-se a aplicação desses custos aos produtos/serviços através dos indutores de custos.

A implementação do CBA poderá ser simples ou complexa e isso depende do tipo de empresa em que é aplicada. Na fase da implementação do CBA é usual as empresas manterem o sistema de custeio tradicional. Na maior parte dos casos, o CBA é implementado na área de produção.

O CBA é utilizado pelas diversas empresas para atingirem vários objectivos, a saber: valorização de existências, tomada de decisão, modelos de custos, orçamentação, desenho de novos serviços e fixação de preços.

Numa análise a vários países, verificou-se que o CBA está mais desenvolvido nalguns países como, por exemplo, Reino Unido, Canadá, Estados Unidos da América, Arábia Saudita e Austrália.

Através duma revisão da literatura, tendo em conta a teoria da contingência e a teoria institucional, encontraram-se vários factores que afectam a escolha dos sistemas de contabilidade de gestão e que, por sua vez, influenciam as empresas a adoptar ou não o CBA. De acordo com a teoria da contingência, os determinantes considerados primordiais são: custos industriais indirectos, custos não industriais indirectos, diversidade de produtos/serviços, ambiente competitivo, estratégias competitivas, diferenciação vertical, descentralização, cultura nacional e empresarial, faixa etária das empresas, incerteza dos mercados, padronização, formalização, comunicação interna e actividade económica. Com base na teoria institucional, os determinantes considerados mais importantes são: influência da empresa mãe estrangeira (baseada

no isomorfismo coercivo), formação dos trabalhadores, consultores e auditores (baseados no isomorfismo normativo). Contudo, esta sistematização dos determinantes não é rígida já que os factores que afectam a escolha dos sistemas de contabilidade de gestão interagem entre si.

Parte 2 – Metodologia

6. Metodologia da investigação

6.1 Enquadramento e hipóteses de investigação

6.1.1. Objectivo da investigação

O objectivo geral deste trabalho visa colmatar algumas lacunas existentes na área de investigação da contabilidade de gestão em Portugal. Pretende-se caracterizar a situação portuguesa em termos da contabilidade gestão e analisar o impacte das técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão nas grandes empresas portuguesas, incidindo, particularmente, no custeio baseado nas actividades (CBA). Posteriormente, pretende-se apurar os determinantes que levam as empresas a utilizar o CBA.

6.1.2. Questões e hipóteses de investigação

Numa primeira análise, e em concordância com os objectivos definidos, pretendeu-se colocar as questões a investigar e, com base em constatações teóricas, formular hipóteses de investigação.

Existem vários estudos realizados em diversos países que apuram qual a situação da contabilidade de gestão, nomeadamente: Bruggeman *et al.* (1996) à Bélgica, Israelsen *et al.* (1996) à Dinamarca, Virtanen *et al.* (1996) e Granlund e Lukka (1998a) à Finlândia, Roberts (1995) e Lebas (1996) à França, Scherrer (1996) à Alemanha, Ballas e Veniers (1996) à Grécia, Barbato *et al.* (1996) à Itália, Groot (1996) à Holanda, Torrecilla *et al.* (1996) à Espanha, Ask *et al.* (1996) à Suécia, Bhimani (1996) ao Reino Unido, Clarke *et al.* (1999) à Irlanda, Chenhall e Langfield-Smith (1998a) à Austrália, Anderson e Lanen (1999) à Índia, Cornick *et al.* (1988) e Douglas e Merwe (2006) aos Estados Unidos da América, O' Connor *et al.* (2004) à China, Adler *et al.* (2000) e Waldron (2005) à Nova Zelândia.

Em Portugal, poucos estudos empíricos foram realizados na área da contabilidade de gestão. Existem algumas teses de doutoramento acerca do CBA

como, por exemplo: Major (2002), Vieira (2002) e Pereira (2004). Existe o artigo de Major e Hopper (2005). Em termos mais abrangentes da contabilidade de gestão, foram, também, realizadas duas teses de doutoramento, a saber: Ferreira (2002) e Alves (2002). Foram, ainda, elaboradas algumas teses de mestrado acerca do CBA, nomeadamente: Vicente (1998), Pereira (2000), Duarte (2002), Afonso (2002) e Martins (2004). É conveniente destacar a tese de mestrado de Duarte (2002) e as teses de doutoramento de Alves (2002) e Ferreira (2002), visto que, como esta tese, são estudos quantitativos que caracterizam a situação portuguesa da contabilidade de gestão. São estudos de referência e, como tal, serão utilizados não só como base comparativa como também para caracterizar a evolução portuguesa da contabilidade de gestão. Duarte (2002) é um estudo quantitativo que aborda numa primeira análise o CBA nas empresas portuguesas utilizando como base o inquérito de Innes e Mitchell (1995a) e Innes *et al.* (2000). Alves (2002) é uma tese de doutoramento no âmbito da contabilidade de gestão cuja população escolhida para o questionário pertencia à indústria transformadora portuguesa. Na tese de doutoramento de Ferreira (2002), acerca do desenho dos sistemas de controlo e contabilidade de gestão, foi também realizado um inquérito às grandes empresas portuguesas não financeiras.

Num primeiro passo pretende-se responder à seguinte questão:

Q1 - Qual é a situação portuguesa em termos de contabilidade de gestão a nível das grandes empresas?

Nos últimos anos, a contabilidade de gestão tem sofrido grandes mudanças de modo a responder às modificações observadas no meio envolvente.

Através da análise da contabilidade de gestão em vários países, verificou-se que a contabilidade tradicional é a mais utilizada apesar de já existirem empresas a utilizarem as técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão. Por outras palavras, as técnicas tradicionais de contabilidade de gestão são as mais utilizadas inclusive em Portugal (Alves, 2002; Ferreira, 2002).

Quanto à evolução da contabilidade de gestão numa empresa, esta pode ser sintetizada através do modelo dos quatro estádios nos sistemas de desenho de custos e medidas de desempenho desenvolvido por Kaplan e Cooper (1998). De acordo com este modelo, e tendo em conta que as técnicas tradicionais de contabilidade de gestão são as mais utilizadas, pode concluir-se que a maioria das empresas de diversos países

se situa no estágio II, onde é possível elaborar relatórios financeiros, relatórios de custos distorcidos de produtos e acumular custos por centros de responsabilidade, mas, não, por actividade, nem por processos e nem por clientes.

Um outro facto a ter em consideração, é o custeio tradicional estar a tornar-se impreciso e obsoleto (Kaplan, 1986; Cooper, 1987; Cornick *et al.*, 1988; Cooper, 1989b; Cooper e Kaplan, 1992; Steeple e Winters, 1993; Boer e Jeter, 1993; Gupta, 1993; Vanderbeck e Nagy, 1999; Horngren *et al.*, 2000). O custeio tradicional não satisfaz as necessidades da gestão para a tomada de decisão, distorce o custo dos produtos/serviços e utiliza bases de imputação baseadas no volume de produção. Isto implica, por exemplo, a diminuição da rendibilidade e da competitividade das empresas. Logo, é importante analisar se os custeios estão com problemas através dos sinais de alerta focados por Cooper (1989b) e Raffish (1991).

A distribuição de custos é considerada uma área prioritária (Ask *et al.*, 1996), e existe uma longa tradição na utilização de centros de custos como, por exemplo, na Bélgica e Portugal (Bruggeman *et al.*, 1996; Duarte, 2002).

No que respeita aos indutores de custo, a maioria das empresas utiliza poucos indutores de custo, e a maioria destes são baseados no volume de produção (Groot, 1996; Bhimani, 1996; Lukka e Granlund, 1996). O indutor de custo, mais utilizado, é “as horas de mão-de-obra directa” (Hendricks, 1989; Jeans e Morrow, 1989; Nicholls, 1992; Clarke, 1997; Snyder e Davenport, 1997; No e Kleiner, 1997; Alves, 2002).

De acordo com a literatura, a contabilidade de gestão utiliza em demasia técnicas tradicionais, e, nalguns casos, o custeio tradicional está a tornar-se inviável visto não produzir informação suficiente. Apesar da distribuição de custos ser considerada muito importante, as “horas de mão-de-obra directa” são o indutor de custo mais utilizado. Daí que se formularam as seguintes hipóteses de forma a responder à questão atrás elaborada.

H1: A maioria das grandes empresas portuguesas utiliza técnicas tradicionais na contabilidade de gestão.

H2: A maioria das grandes empresas portuguesas está localizada no estágio II.

H3: Na maioria das grandes empresas portuguesas os sistemas de custeio estão com problemas.

H4: A maioria das grandes empresas portuguesas não está consciente das falhas de informação.

H5: A maioria das grandes empresas portuguesas utiliza os centros de custo para proceder à afectação de custos.

H6: Os indutores de custo utilizados pela maioria das grandes empresas portuguesas estão relacionados com o volume de produção.

Depois de ser analisada a situação das grandes empresas portuguesas, em termos de contabilidade de gestão, julga-se conveniente focalizar a atenção nas técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão. Daí que se elaborou a seguinte questão:

Q2 – Que técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão são utilizadas nas grandes empresas portuguesas?

Depois de uma revisão da literatura, verificou-se que as técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão são pouco utilizadas pelas empresas. As que mais se destacam, em termos de primazia na sua utilização, são: “custo alvo” (Cooper e Slagmulder, 1999a; Israelson *et al.*, 1996; Adler *et al.*, 2000), “CBA” (Lukka e Granlund, 1996; Innes e Mitchell, 1997), “orçamento baseado nas actividades” (Ferreira, 2002) e “*benchmarking*” (Alves, 2002; Cadez, 2006).

É claro, que as empresas ao optarem pela modificação das técnicas de contabilidade de gestão têm sempre algum objectivo a atingir, nem que seja por estar na moda como refere Abrahamson (1996). Através da literatura, verificou-se que muitos objectivos são focados, nomeadamente: vantagem competitiva (Dunk, 2004), avaliação de desempenho (Foster e Swenson, 1997), disponibilizar melhores informações (Widener, 2004), tomada de decisão, planeamento e controlo (Alves, 2002; Widener, 2004). De todos estes objectivos o que mais se destacou como motivação para a utilização das técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão é o controlo (Alves, 2002).

Com base na literatura, elaboraram-se as seguintes hipóteses, com o fim de respondermos à Q2.

H7: As técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão não têm impacte na maioria das grandes empresas portuguesas.

H8: A finalidade principal para a utilização das técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão pelas grandes empresas portuguesas é o controlo de gestão.

Um dos factores indicado por vários autores que afecta os sistemas de contabilidade de gestão e, nomeadamente, a utilização de técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão, salientando o CBA, é a estrutura de custos (Nicholls, 1992; Booth, 1993; Pohlen e La Londe, 1994; Adams, 1996; Lukka e Granlund, 1996; Bjonernak, 1997; Clarke, 1997; Kaplan e Cooper, 1998; Gunasekaran *et al.*, 1999a; Malmi, 1999; Vokurka e Lummus, 2001; Latshaw e Danile, 2002; Baird *et al.*, 2004). Daí que se elaborou a seguinte questão:

Q3- Qual é a estrutura de custos das grandes empresas portuguesas?

Através da revisão da literatura, verificou-se que existem diversas classificações de custos. Na presente investigação optou-se por desagregar os custos de produção em: “materiais directos”, “mão-de-obra directa”, “outros custos industriais directos” e “custos industriais indirectos”. Os custos totais foram desagregados em: “custos industriais directos”, “custos industriais indirectos”, “custos não industriais directos” e “custos não industriais indirectos” (Atkinson *et al.*, 2001; Duarte, 2002). Por sua vez, os custos não industriais classificam-se em: logística, vendas, *marketing*, pós-venda, pesquisa e desenvolvimento, gerais e administrativos (Atkinson *et al.*, 2001).

Em relação aos custos industriais verificou-se, no que diz respeito ao sector da indústria, que a componente “materiais directos” é a maior em termos percentuais (Hendricks, 1989; Shim e Larkin, 1994; Lukka e Granlund, 1996; Clarke, 1997; Narayanan e Sarkar, 1999; Drury, 1999; Alves, 2002).

Por outro lado, os “gastos gerais de fabrico” têm vindo a aumentar em detrimento da “mão-de-obra directa” (Cooper e Kaplan, 1988; Eden e Ronen, 1990;

Plossl, 1990; Hardy e Hubbard, 1992; Steeple e Winters, 1993; Lukka e Granlund, 1996; Bjornenak, 1997; Drury, 1999; Atkinson *et al.*, 2001; Rodrigues e Martins, 2004). Segundo Hendricks (1989), Lee (1990), Foster e Gupta (1990), Shim e Larkin (1994), Banker *et al.* (1995), Clarke (1997) e Drury (1999), actualmente os “gastos gerais de fabrico” são superiores à “mão-de-obra directa”.

No que respeita à estrutura dos custos totais, os “custos não industriais” têm aumentado a sua importância (Cooper e Kaplan, 1988; Kaplan e Cooper, 1998). Segundo Clarke (1997), os “custos não industriais” são superiores à “mão-de-obra directa”.

Em termos de evolução da estrutura de custos, alguns autores defendem que existiram grandes modificações (Cooper e Kaplan, 1988; Eden e Ronen, 1990; Plossl, 1990; Hardy e Hubbard, 1992; Boer e Jeter, 1993; Lukka e Granlund, 1996; Bjornenak, 1997; Borjesson, 1997; Kingsman e Souza, 1997; Innes e Mitchell, 1997; Drury, 1999; Atkinson *et al.*, 2001), enquanto outros referem que, em termos práticos, não é assim tão linear (Lukka e Granlund, 1996; Groot, 1996), visto que nalgumas actividades económicas, ou nalgumas empresas, não existe uma mudança percentual nas componentes dos custos de produção e totais, como é defendido por muitos. Daí ser referido que a estrutura de custos difere consoante a actividade económica (Schwartzbach, 1985; Boer e Jeter, 1993; Shields, 1997; Clarke, 1997; Lin *et al.*, 2001; Alves, 2002) e consoante a empresa (Schwartzbach, 1985; Clarke, 1997; Sharman, 1998; Gomes e Rodrigues, 2004).

Resumidamente, em função da pesquisa da literatura, pode constatar-se que o “custo dos materiais directos” é uma componente de custos muito elevada no sector da indústria, seguida dos “gastos gerais de fabrico”. Um outro aspecto a ter em conta, e ao qual deve, também, ser dada atenção, são os “custos não industriais indirectos”, visto terem aumentado a sua grandeza relativamente aos custos totais. De facto, existe uma evolução na estrutura de custos, só que esta é gradual e não atinge todas as actividades económicas e empresas ao mesmo tempo. É de salientar que não é apenas a actividade económica que dita qual é a estrutura de custos, mas, sim, a própria empresa. Deste modo, elaboraram-se as seguintes hipóteses:

H9: Na maior parte das grandes empresas portuguesas os materiais directos são a maior fatia dos custos de produção.

H10: Nas grandes empresas portuguesas, os custos industriais indirectos são sempre superiores à mão-de-obra directa.

H11: Grande parte das grandes empresas portuguesas tem os custos não industriais superiores à mão-de-obra directa.

H12: As grandes empresas portuguesas modificaram a estrutura de custos nos últimos anos.

H13: A estrutura de custos difere consoante as actividades económicas.

O presente estudo focaliza-se apenas numa técnica contemporânea de contabilidade de gestão, o CBA, visto que é das mais utilizadas em termos práticos e mais abordada em termos teóricos. Desse modo, elaborou-se a seguinte questão:

Q4 - Qual é a situação portuguesa em termos de custeio baseado nas actividades a nível das grandes empresas?

Após uma análise de vários estudos (Armitage e Nicholson, 1993; Innes e Mitchell, 1995b; Lebas, 1996; Bruggeman *et al.*, 1996; Barbato *et al.*, 1996; Scherrer, 1996; Ask *et al.*, 1996; Torrecilla *et al.*, 1996; Virtanen *et al.*, 1996; Banerjee e Kane, 1996; Bhimani, 1996; Innes e Mitchell, 1997; Gosselin, 1997; Granlund e Lukka, 1998b; Clarke *et al.*, 1999; Malmi, 1999; Khoury e Ancelvicz, 1999; Adler *et al.*, 2000; Clarke e Mullins, 2001; Duarte, 2002; Alves, 2002; Ferreira, 2002; Baird *et al.*, 2004; Pierce e Brown, 2004; MacArthur, 2006; Douglas e Merwe, 2006) que referem a situação do CBA em diversos países, pode retirar-se diversas conclusões. Verificou-se que, em França, o CBA é utilizado como ferramenta motivacional e estratégica e não como ferramenta de custeio. Na Bélgica, as empresas multinacionais são as maiores utilizadoras do CBA. Na Alemanha e Espanha, o CBA tem pouca relevância. O CBA apresenta uma aplicação média na França, Bélgica, Itália, Suécia, Finlândia, Brasil e Portugal. Na Austrália, Canadá, Arábia Saudita, Estados Unidos da América e Reino Unido existe uma percentagem razoável de empresas a utilizar o CBA. É de realçar os casos da Finlândia e da Irlanda onde a implementação do CBA está em

franca expansão. Em Portugal, os estudos divergem e alguns obrigam a uma análise mais profunda.

Em relação aos estudos de Innes e Mitchell (1995b), Bruggeman *et al.* (1996), Gosselin (1997), Malmi (1999), Clarke *et al.* (1999), Clarke e Mullins (2001), Duarte (2002), Pierce e Brown (2004) e Khalid (2005), a utilização do CBA varia em termos percentuais entre os 12% e os 33,3%.

A propriedade do capital das empresas parece não determinar a adopção do CBA, com excepção das empresas com controlo familiar, que são as que menos utilizam o CBA, de acordo com Ferreira (2002).

Analisando os actores da implementação do CBA, verificou-se que, normalmente, são os contabilistas com auxílio dos consultores. Contudo, King *et al.* (1994) alegam que os contabilistas não têm tempo para aprender, logo o CBA acaba por ser implementado por consultores.

Segundo Cooper (1989a), Hardy e Hubbard (1992), Pohlen e La Londe (1994), Drury (1998), Lere (2001) e Kee e Robins (2003), uma empresa que adopta o CBA irá utilizar múltiplos indutores de custo o que implica um custo dos produtos/serviços mais preciso. Um outro aspecto é que além de se possuir múltiplos indutores de custo, estes são diferentes dos utilizados no custeio tradicional, ou seja, passa-se também a utilizar indutores de custo que não estão relacionados com o volume de produção (Cooper, 1989a; Lere, 2001).

Daí que se elaboraram as seguintes hipóteses:

H14: A maior parte das grandes empresas portuguesas não utiliza o CBA.

H15: O CBA não é aplicado nas grandes empresas portuguesas com controlo familiar.

H16: O CBA foi implementado na maior parte das grandes empresas portuguesas por pessoas externas.

H17: As grandes empresas portuguesas que utilizam o CBA são as que utilizam a maior quantidade de indutores de custo e parte destes não está relacionada com o volume de produção.

Um outro aspecto interessante a abordar consiste em determinar em que termos é realizada a implementação do CBA numa empresa. O CBA apareceu para custear os produtos com uma maior precisão, mas cada vez mais as empresas utilizam o CBA para atingir vários objectivos em diversas áreas. Assim, poder-se-á questionar qual é a situação portuguesa.

Q5 – A implementação do CBA numa grande empresa é realizada em termos gerais ou específicos?

Através da revisão da literatura, verificou-se que as empresas quando implementam o CBA não optam por uma substituição imediata do custeio tradicional. Passam a utilizar os dois custeios em paralelo, principalmente, na fase da implementação (Pohlen e La Londe, 1994; Innes e Mitchell, 1997; Chenhall e Langfield-Smith, 1998b; Donath, 1999; Lin *et al.*, 2001; Duarte, 2002; Rodrigues e Martins, 2004).

As empresas ao implementarem o CBA têm diversos objectivos a atingir. Aquele que é mais referido por vários autores é o custeio dos produtos com a finalidade de valorizar as existências (Jeans e Morrow, 1989; King *et al.*, 1994; Mitchell, 1994; Shields, 1995; Bhimani, 1996; Clarke *et al.*, 1999; Innes *et al.*, 2000; Lere, 2001; Duarte, 2002; Pierce e Brown, 2004; Tseng e Lai, 2007).

Foi, também, analisado, através da literatura, as áreas das empresas em que o CBA é implementado. Observou-se que o CBA é implementado maioritariamente na área de produção (Pohlen e La Londe, 1994; Demmy e Talbott, 1998), contudo é afirmado que seria de extrema importância a sua extensão às outras áreas da empresa (Pohlen e La Londe, 1994; Demmy e Talbott, 1998; Gunasekaran e Singh, 1999). Todavia, encontrou-se uma excepção no estudo de Duarte (2002). A maioria das empresas que implementaram o CBA fizeram-no em toda a empresa. Como neste estudo poucas empresas utilizavam o CBA, é um ponto a explorar.

Sucintamente, conclui-se que as empresas apesar de utilizarem o CBA nunca abandonaram o custeio tradicional. O CBA é implementado com o objectivo principal de valorizar as existências e, por consequência, é implementado maioritariamente na área da produção. Há, então, a necessidade de elaborar as seguintes hipóteses:

H18: A principal finalidade do CBA, na maior parte das grandes empresas portuguesas que usufruem desta técnica, é a valorização de stocks.

H19: Na maior parte das grandes empresas portuguesas o CBA, é implementado conjuntamente com outro sistema de custeio

H20: Na maioria das grandes empresas portuguesas, o CBA é aplicado somente na área de produção.

Através da revisão da literatura, verificou-se a existência de determinantes nas empresas que influenciam a adopção das técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão, nomeadamente o CBA, o que leva a questionar qual será a situação portuguesa. Deste modo elaborou-se a questão Q6, última questão da presente investigação.

Q6 – Em Portugal, quais são as características das empresas utilizadoras do CBA? Quais são os determinantes?

Através do Quadro 4.1 apresentado no capítulo 4, verifica-se a existência de diversos grupos de determinantes que afectam a adopção do CBA. A escolha dos determinantes de adopção por parte das empresas do CBA baseou-se em duas teorias, a teoria da contingência e a teoria institucional, considerando-se que a utilização apenas duma teoria não era suficiente. A teoria da contingência sustenta os seguintes determinantes: custos industriais indirectos, custos não industriais indirectos, diversidade dos produtos, diferenciação vertical, descentralização, cultura nacional e empresarial, padronização, formalização, comunicação interna, ambiente competitivo e estratégias competitivas, a incerteza dos mercados, faixa etária das empresas e actividades económicas. A teoria institucional justifica os seguintes determinantes: empresa mãe estrangeira, formação dos trabalhadores, consultores e auditores. A presente investigação incidiu sobre estes factores e estas duas teorias considerando contudo que a sistematização apresentada não deve ser considerada de forma rígida já que os factores interagem entre si.

A estrutura de custos das empresas é uma variável que é geralmente considerada um determinante da aplicação do CBA pelas empresas. Diversos autores

defendem que uma empresa detentora de uma percentagem elevada de “custos industriais indirectos” deve utilizar o CBA (Nicholls, 1992; Booth, 1993; Pohlen e La Londe, 1994; Adams, 1996; Bjonernak, 1997; Clarke, 1997; Kaplan e Cooper, 1998; Gunasekaran *et al.*, 1999a; Malmi, 1999; Vokurka e Lummus, 2001; Latshaw e Danile, 2002; Baird *et al.*, 2004). Outros autores defendem que é a elevada percentagem de “custos não industriais indirectos” que influencia a aplicação do CBA (Cooper e Kaplan, 1988; Jeans e Morrow, 1989; Plossl, 1990; Lewis, 1991).

Contudo, existem também autores que defendem que não é o montante de “custos industriais indirectos” que influencia a adopção do CBA pelas empresas (Clarke *et al.*, 1999; Khalid, 2005; Drury e Tayles, 2005).

Resumidamente, as altas percentagens de gastos gerais estão a generalizar-se nas empresas, excepto naquelas em que o custo dos materiais é importante. É de salientar que está também a existir uma transferência de custos de produção para outras áreas funcionais como, por exemplo, a investigação e desenvolvimento, distribuição, etc. Por estas razões, muitas empresas estão com dificuldades na imputação dos custos, visto os sistemas de custeio utilizados estarem obsoletos. Deste modo, prevalece que a estrutura de custos é um determinante para a utilização do CBA pelas empresas, principalmente, a nível dos “custos industriais indirectos” e dos “custos não industriais indirectos”. Daí a elaboração das seguintes hipóteses:

H21: As grandes empresas portuguesas que utilizam o CBA são as que possuem os custos industriais indirectos superiores.

H22: As grandes empresas portuguesas que utilizam o CBA são as que têm custos não industriais indirectos superiores.

A diversidade de produtos é considerada um factor importante na escolha do tipo de custeio, principalmente, quando se trata de optar pelo CBA (Cooper, 1989b; Sephton e Ward, 1990; Estrin *et al.*, 1994; Pohlen e La Londe, 1994; Adams, 1996; Kaplan e Cooper, 1998; Capettini *et al.*, 1998; Shields, 1998; Malmi, 1999; Khoury *et al.*, 2000; Latshaw e Danile, 2002; Luft e Shields, 2003; Baird *et al.*, 2004; Khalid, 2005). Esta constatação deu origem à seguinte hipótese:

H23: As grandes empresas portuguesas que utilizam o CBA são as que têm maior diversidade de produtos e serviços.

É muito importante considerar a diferenciação vertical na implementação dos sistemas de contabilidade de gestão (Gosselin, 1997; Vieira, 2003; Luft e Shields, 2003; Chenhall, 2003). Nomeadamente, Gosselin (1997) considera que existe uma associação positiva entre a alta diferenciação vertical e a implementação do CBA. Assim considerou-se a seguinte hipótese:

H24: As grandes empresas portuguesas que utilizam o CBA são as que possuem uma alta diferenciação vertical.

Em vários estudos apresentados, a descentralização/centralização é considerada um determinante muito importante na adopção do CBA pelas empresas, contudo, existem opiniões divergentes. Uns acreditam que a descentralização é que influencia a aplicação do CBA (Damanpour, 1991; Libby e Waterhouse, 1996; Colbert e Spicer, 1998; Gunasekaran *et al.*, 1999a), enquanto que outros são defensores da centralização (Gosselin, 1997; Malmi, 1999; Chenhall, 2003). O que originou a hipótese seguinte:

H25: As grandes empresas portuguesas que utilizam o CBA são as que possuem um elevado grau de descentralização.

Apesar de existirem opiniões divergentes acerca da cultura nacional, prevalece a ideia que as técnicas de contabilidade de gestão variam de acordo com a cultura nacional de cada país e como tal a aplicação do CBA varia também consoante o país (Steeple e Winters, 1993; Granlund e Lukka, 1998b; Williams e Seaman, 2001; Morakul e Wu, 2001; Chenhall, 2003; Joseph, 2006; Yang *et al.*, 2006; MacArthur, 2006).

De acordo com os indicadores de Hofstede (1991), verificou-se que existem culturas nacionais distintas e, segundo Morakul e Wu (2001), existem alguns indicadores que influenciam a adopção do CBA. Segundo as ideias de Morakul e Wu (2001), se Portugal for comparado com os Estados Unidos da América verificam-se diferenças a nível de indicadores que poderão afectar a implementação do CBA no

país, o que vem confirmar a conclusão de Ferreira (2000) que refere que uma organização típica portuguesa não terá as condições necessárias para adoptar e implementar o QCI. Contudo, esta conclusão acerca da cultura nacional altera-se no caso de uma empresa multinacional, em que se advoga que as práticas são comuns entre as diversas subsidiárias, não existindo influência da cultura nacional (Hofstede, 1993).

Em relação à cultura organizacional, destaca-se a dimensão inovação, uma vez que as empresas que não são resistentes à mudança são as inovadoras, estando predispostas a introduzir as técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão. Logo, elaboraram-se as seguintes hipóteses:

H26: A implementação do CBA depende da cultura empresarial

H27: As grandes empresas portuguesas que utilizam o CBA são as que possuem uma estrutura organizacional com elevado grau de habilidade para se adaptar a novas situações.

A burocracia e as suas duas dimensões (formalização e padronização) são consideradas determinantes na adopção do CBA pelas empresas.

Alguns autores defendem que a burocracia deve ser diminuta para o CBA ser implementado (Gunasekaran *et al.*, 1999b; Williams e Melhuish, 1999; O'Connor *et al.*, 2004), enquanto que Gosselin (1997) tem uma opinião contrária.

Em relação às duas dimensões, refere-se na literatura que quanto maior a formalização mais apta está a empresa a adoptar o CBA (Elmore, 1990; Lal, 1991; Gosselin, 1997; Luft e Shields, 2003; Chenhall, 2003; Vieira, 2003), assim como quanto maior for a padronização maior é a tendência das empresas utilizarem o CBA (Drury e Tayles, 2005). Foram, então, elaboradas as seguintes hipóteses:

H28: As grandes empresas portuguesas que utilizam o CBA são as que têm uma formalização mais alta.

H29: As grandes empresas portuguesas que utilizam o CBA são as que têm um alto grau de padronização.

Através da revisão da literatura, verificou-se que a comunicação interna é um determinante para a aplicação do CBA, bem como para o seu sucesso (Elmore, 1990; Cross *et al.*, 1997; McGowan e Klammer, 1997; Gunasekaran *et al.*, 1999b; Luft e Shields, 2003). O que originou a hipótese seguinte:

H30: As grandes empresas portuguesas que utilizam o CBA são as que possuem um elevado grau de comunicação interna.

Ambientes altamente competitivos geram mudanças a nível dos sistemas de contabilidade e controlo de gestão (Khandwalla, 1972; Libby e Waterhouse, 1996; Tayles e Walley, 1997; Mitchell e Walker, 1997; Mia e Clarke, 1999; Williams e Seaman, 2001; Vieira, 2003). Pormenorizadamente, as empresas que operam em ambientes altamente competitivos estão predispostas a implementar o CBA (Cooper, 1989b; Jeans e Morrow, 1989; Sephton e Ward, 1990; Adams, 1996; Lukka e Granlund, 1996; Maher *et al.*, 1997; Innes e Mitchell, 1998; Shields, 1998; Capettini *et al.*, 1998; Granlund e Lukka, 1998b; Maberley, 1998; Malmi, 1999; Cooper e Slagmulder, 1999b; Khoury *et al.*, 2000; Nyamori *et al.*, 2001; Ferreira, 2002; Luft e Shields, 2003). Considerou-se, então, a seguinte hipótese:

H31: As grandes empresas portuguesas que utilizam o CBA são as que estão inseridas num ambiente mais competitivo.

Relativamente às estratégias de negócio (prospectoras e defensoras) e estratégias competitivas (liderança em custos e diferenciação), diversos autores referem que têm impacte nos sistemas de contabilidade e controlo de gestão (Abernethy e Lillis, 1995; Shields, 1995; Bhimani, 1996; Shields e Mckwen, 1996; Brignall, 1997; Atkinson *et al.*, 1997; Gosselin, 1997; Chenhall e Langfield-Smith, 1998b; Granlund e Lukka, 1998b; Malmi, 1999; Gunasekaran *et al.*, 1999c; Nyamori *et al.*, 2001; Chenhall, 2003; Luft e Shields, 2003; Baines e Langfield-Smith, 2003; Naranjo-Gil e Hartmann, 2006). Contudo, a opinião não é unânime acerca de qual é a estratégia que implica a maior utilização do CBA. Alguns autores indicam que é a estratégia de liderança em custos/defensora que influencia a adopção do CBA pelas empresas (Brignall, 1997; Chenhall e Langfileld-Smith, 1998b), apesar de Chenhall e Langfield-Smith (1998b) referirem também que o CBA é importante nas empresas

que optam pela estratégia da diferenciação. Convém salientar que outros autores defendem que é a estratégia da diferenciação/prospectora que influencia as empresas a aplicarem o CBA (Abernethy e Lillis, 1995; Gosselin, 1997; Baines e Langfield-Smith, 2003; Naranjo-Gil e Hartmann, 2006). Em suma, como existe uma maior tendência para as empresas que utilizam a estratégia da diferenciação de adoptarem o CBA, elaborou-se a seguinte hipótese:

H32: As grandes empresas portuguesas que utilizam o CBA são as que utilizam a estratégia da diferenciação.

Os mercados têm-se modificado rapidamente, transformando-se em ambientes de grande incerteza. Os ambientes dinâmicos e de grande incerteza necessitam dum extenso conjunto de informação dos sistemas de contabilidade de gestão o que poderá levar as empresas a aplicarem o CBA (Chong, 1996; Libby e Waterhouse, 1996; Chenhall, 2003). Verificou-se empiricamente que as empresas, que estão inseridas num ambiente de incerteza ou num ambiente mais estimulante, utilizam um maior número de técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão (Ferreira, 2002; Laitinen, 2005). Então, surgiu a seguinte hipótese:

H33: As grandes empresas portuguesas que utilizam o CBA estão inseridas num mercado com alto grau de incerteza.

Relativamente à faixa etária das empresas, verificou-se que existe uma associação positiva e significativa com os sistemas de controlo de gestão (O'Connor *et al.*, 2004; Davila, 2005; Silvola, 2005). Estes autores detectaram que as empresas quanto mais velhas, mais propensas estão à utilização das técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão.

Todavia, Moores e Yuen (2001) referem que as empresas que estão na fase de crescimento e de maturidade é que costumam mostrar interesse num vasto conjunto de técnicas de contabilidade de gestão, enquanto que Silvola (2005) refere que isso apenas acontece com as empresas que estão na fase da maturidade. Relacionar as fases com a faixa etária é algo complexo. A fase de crescimento é a mais fácil, pois relaciona-se com a faixa etária dos 10 aos 29 anos. A maturidade varia de acordo com as empresas.

De acordo com a literatura, as empresas mais velhas têm tendência a utilizar o CBA incluindo as que estão na faixa dos 10 aos 29 anos. Elaborou-se, assim, a seguinte hipótese:

H34: A implementação do CBA depende da faixa etária em que se situam as grandes empresas portuguesas.

Em relação à actividade económica, encontram-se, na literatura, duas opiniões divergentes. Muitos autores defendem que o CBA é viável nos diversos sectores, ou seja, nos sectores da indústria, serviços e do comércio. Se, de acordo com a CAE, os grandes sectores forem desagregados em actividades económicas, a opinião destes autores mantém-se (Innes e Mitchell, 1989; Rotch, 1990; Chaffman e Talbott, 1990; King *et al.*, 1994; Mitchell, 1994; Swenson, 1995; Adams, 1996; Snyder e Davenport, 1997; Innes e Mitchell, 1998; Williams e Melhuish, 1999; Khoury e Anceleviez, 1999; Clarke *et al.*, 1999; Gunasekaran *et al.*, 1999c; Adler *et al.*, 2000; Atkinson *et al.*, 2001; Clarke e Mullins, 2001; Armstrong, 2002; Duarte, 2002; Pierce e Brown, 2004; Khalid, 2005).

Existem autores, embora em menor número, que defendem que a actividade económica afecta a adopção do CBA pelas empresas porque as práticas de contabilidade de gestão diferem entre as empresas consoante a actividade económica (Torrecilla *et al.*, 1996; Shields, 1998; Williams e Seaman, 2001; Alves, 2002; Drury e Tayles, 2005).

Comparando diversos estudos, encontraram-se diferentes percentagens de utilização do CBA nas actividades económicas. É ainda de salientar que dentro duma mesma actividade económica as empresas têm comportamentos diferentes face ao CBA (Rotch, 1990; Sharman, 1998; Gunasekaran *et al.*, 1999c; Williams e Melhuish, 1999).

Na maioria dos estudos publicados defende-se que a actividade económica não é um determinante para a utilização do CBA, uma vez que dentro duma actividade económica as empresas têm comportamentos diferentes em relação ao CBA, donde se conclui que existem outros determinantes mais importantes. Deste modo, elaborou-se a hipótese seguinte:

H35: A implementação do CBA é independente da actividade económica.

As empresas estão relacionadas de diversos modos, o que muitas vezes influencia as práticas de contabilidade de gestão utilizadas (Chua e Petty, 1999; Anderson e Lanen, 1999). A relação que é considerada mais importante por diversos autores é a existência duma empresa mãe estrangeira. Por outras palavras, são as subsidiárias de empresas estrangeiras que têm tendência a adoptar o CBA (Torrecilla *et al.*, 1996; Ballas e Veniers, 1996; Israelson *et al.*, 1996; Bruggeman *et al.*, 1996; Granlund e Lukka, 1998b; Malmi, 1999; Clarke *et al.*, 1999; Clarke e Mullins, 2001; O'Connor *et al.*, 2004). Daí a elaboração da seguinte hipótese:

H36: As grandes empresas portuguesas que utilizam o CBA são as que possuem uma empresa mãe estrangeira.

Através da revisão da literatura, verificou-se que a educação tem um papel importante na expansão das técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão (Shields, 1998; Clarke *et al.*, 1999; O'Connor *et al.*, 2004). Assim, para que o CBA seja aplicado com sucesso, é necessário que haja formação dos trabalhadores, tanto ao nível de implementação como ao nível das vantagens do CBA (Shields, 1995; McGowan e Klammer, 1997; Gunasekaran e Sarhadi, 1998; Malmi, 1999; Clarke e Mullins, 2001). Deste modo foi elaborada a seguinte hipótese:

H37: A utilização do CBA pelas grandes empresas depende da formação superior dos seus colaboradores.

Através da literatura, verificou-se que os consultores têm um papel bastante importante na implementação do CBA, tanto a nível de envolvimento, como de ajuda (Abrahamson, 1991; Innes e Mitchell, 1995a; Torrecilla *et al.*, 1996; Barbato *et al.*, 1996; Gunasekaran e Sarhadi, 1998; Major e Hopper, 2005). Deste modo, elaborou-se a seguinte hipótese:

H38: A utilização do CBA nas grandes empresas portuguesas depende da influência dos seus consultores e auditores.

O Quadro 6.1 sintetiza não só as questões da investigação, como também, as respectivas hipóteses.

Quadro 6.1 – Síntese das questões de investigação e hipóteses

Q1 Qual é a situação portuguesa em termos de contabilidade de gestão a nível das grandes empresas?	H1: A maioria das grandes empresas portuguesas utiliza técnicas tradicionais na contabilidade de gestão.
	H2: A maioria das grandes empresas portuguesas está localizada no estágio II.
	H3: Na maioria das grandes empresas portuguesas os sistemas de custeio estão com problemas.
	H4: A maioria das grandes empresas portuguesas não está consciente das falhas de informação.
	H5: A maioria das grandes empresas portuguesas utiliza centros de custo para proceder à afectação de custos.
	H6: Os indutores de custo utilizados pela maioria das grandes empresas portuguesas estão relacionados com o volume de produção.
Q2 Que técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão são utilizadas nas grandes empresas portuguesas?	H7: As técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão não têm impacto na maioria das grandes empresas portuguesas.
	H8: A finalidade principal para a utilização das técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão pelas grandes empresas portuguesas é o controlo de gestão.
Q3 Qual é a estrutura de custos das grandes empresas portuguesas?	H9: Na maior parte das grandes empresas portuguesas os materiais directos são a maior fatia dos custos de produção.
	H10: Nas grandes empresas portuguesas os custos industriais indirectos são sempre superiores à mão-de-obra directa.
	H11: Grande parte das grandes empresas portuguesas tem os custos não industriais superiores à mão-de-obra directa.
	H12: As grandes empresas portuguesas modificaram a estrutura de custos nos últimos anos.
	H13: A estrutura de custos difere consoante as actividades económicas.
Q4 Qual é a situação portuguesa em termos de custeio baseado nas actividades, a nível das grandes empresas?	H14: A maior parte das grandes empresas portuguesas não utiliza o CBA.
	H15: O CBA não é aplicado nas grandes empresas portuguesas com controlo familiar.
	H16: O CBA foi implementado na maior parte das grandes empresas portuguesas por pessoas externas.
	H17: As grandes empresas portuguesas que utilizam o CBA são as que utilizam a maior quantidade de indutores de custo e parte destes não está relacionada com o volume de produção.
Q5 A implementação do CBA numa empresa é realizada em termos gerais ou específicos?	H18: A principal finalidade do CBA, na maior parte das grandes empresas portuguesas que usufruem desta técnica, é a valorização de <i>stocks</i> .
	H19: Na maior parte das grandes empresas portuguesas o CBA é implementado conjuntamente com outro sistema de custeio.

	H20: Na maioria das grandes empresas portuguesas o CBA é aplicado somente na área de produção.
Q6 Em Portugal, quais são as características das empresas utilizadoras do custeio baseado nas actividades? Quais são os determinantes?	H21: As grandes empresas portuguesas que utilizam o CBA são as que possuem os custos industriais indirectos superiores.
	H22: As grandes empresas portuguesas que utilizam o CBA são as que têm custos não industriais indirectos superiores.
	H23: As grandes empresas portuguesas que utilizam o CBA são as que têm diversidade de produtos e serviços.
	H24: As grandes empresas portuguesas que utilizam o CBA são as que possuem uma alta diferenciação vertical.
	H25: As grandes empresas portuguesas que utilizam o CBA são as que possuem um elevado grau de descentralização.
	H26: A implementação do CBA depende da cultura empresarial.
	H27: As grandes empresas portuguesas que utilizam o CBA são as que possuem uma estrutura organizacional com elevado grau de habilidade para se adaptar a novas situações.
	H28: As grandes empresas portuguesas que utilizam o CBA são as que têm uma formalização mais alta.
	H29: As grandes empresas portuguesas que utilizam o CBA são as que têm um alto grau de padronização.
	H30: As grandes empresas portuguesas que utilizam o CBA são as que possuem um elevado grau de comunicação interna.
	H31: As grandes empresas portuguesas que utilizam o CBA são as que estão inseridas num ambiente mais competitivo.
	H32: As grandes empresas portuguesas que utilizam o CBA são as que utilizam a estratégia da diferenciação.
	H33: As grandes empresas portuguesas que utilizam o CBA estão inseridas num mercado com alto grau de incerteza.
	H34: A implementação do CBA depende da faixa etária em que se situam as grandes empresas portuguesas.
	H35: A implementação do CBA é independente da actividade económica.
	H36: As grandes empresas portuguesas que utilizam o CBA são as que possuem uma empresa mãe estrangeira.
	H37: A utilização do CBA pelas grandes empresas depende da formação superior dos seus colaboradores.
H38: A utilização do CBA nas grandes empresas portuguesas depende da influência dos seus consultores e auditores.	

6.2. Definição da população a utilizar

No presente estudo, optou-se pela base de dados de grandes empresas disponibilizada nas “500 Maiores & Melhores Empresas” da Revista Exame 2003, referente ao ano de 2002. Todas as empresas incluídas nessa base têm vendas líquidas superiores a 27 623 mil euros e encontram-se ordenadas de acordo com as vendas

líquidas. Contudo, este estudo tinha como objectivo empresas que possuíssem, em princípio, contabilidade de gestão. O Decreto-Lei nº 44/99, de 12 de Fevereiro, tornou obrigatória a elaboração da Demonstração de Resultados por Funções, porém o DL 79/2003 veio alterar o anterior Decreto-Lei citado, “em virtude de algumas lacunas e dificuldades de interpretação condicionarem a sua interpretação.” De acordo com o artigo 1º¹⁰ optou-se, então, por observar se as empresas em questão satisfaziam os requisitos¹¹ do nº 2 do artigo 262º do Código das Sociedades Comerciais, o que implica a obrigatoriedade da apresentação da Demonstração de Resultados por Funções, surgindo a necessidade de uma contabilidade de gestão nem que seja numa forma simplificada. De acordo com esse procedimento encontrou-se apenas uma empresa que não satisfazia dois dos limites apresentados, não sendo, portanto, nada de significativo. Todavia, como Portugal é um país de pouca tradição em contabilidade de gestão, sendo o CBA muitas vezes rejeitado pelas PME, achou-se que seria conveniente eliminar as pequenas e médias empresas, de modo a obter um estudo mais consistente.

No que respeita à relação do tamanho da empresa com as técnicas de contabilidade de gestão, as opiniões divergem. Contudo, a maioria dos autores refere que o tamanho da empresa (quantificado em termos de vendas ou de número de empregados) implica mudanças nos sistemas de contabilidade de gestão, entre as quais a adopção do CBA (Libby e Waterhouse, 1996; Ask *et al.*, 1996; Lebas, 1996; Drury, 1998; Clarke *et al.*, 1999; Adler *et al.*, 2000; Cotton *et al.*, 2003; Pierce e Brown, 2004; Khalid, 2005; Davila, 2005)¹². Deste modo, optou-se por retirar as PME da base em questão.

¹⁰ Artigo 1º 1- As entidades às quais é aplicável, nos termos da legislação em vigor, o Plano Oficial de Contabilidade ficam obrigadas, nas condições previstas no presente diploma: a) A adoptar o sistema de inventário permanente na contabilização das suas existências; b) A elaborar a demonstração de resultados por funções referida no nº 2.3 do capítulo 2 do Plano Oficial de Contabilidade e prevista no seu capítulo 7 (...).

2- As obrigações previstas nas alíneas a), b) e c) do número anterior não se aplicam às entidades nele referidas desde que não ultrapassem, no período de um exercício, dois dos limites indicados no nº 2 do artigo 262º do Código das Sociedades Comerciais, deixando essa dispensa de produzir efeitos no segundo exercício seguinte, inclusive, àquele em que os limites sejam ultrapassados.

¹¹a) Total de balanço: 897 836,2€;

b) Total de vendas líquidas e outros proveitos: 1 845 552€;

c) Número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 50.

¹² Contudo, convém salientar Williams e Seaman (2001) que, no seu estudo empírico, o tamanho não foi considerado uma variável significativa no que respeita à aplicação do CBA nas empresas.

Para classificar as PME existem duas definições, nomeadamente, a nacional e a europeia. Segundo a definição nacional¹³, são PME “as empresas que, cumulativamente, preenchem os seguintes requisitos: empreguem até 500 trabalhadores (600, no caso de trabalho por turnos regulares); não ultrapassem 11 971 149 euros de vendas anuais; e não possuam nem sejam possuídas em mais de 50% por outra empresa que ultrapasse qualquer dos limites definidos nos pontos anteriores”. A definição europeia de acordo com o Jornal Oficial da União Europeia¹⁴: “as médias empresas possuem menos de 250 trabalhadores e valor de vendas menor ou igual a 50 milhões de euros ou activo com menos de 43 milhões de euros. Pequenas empresas possuem menos de 50 trabalhadores e valor de vendas menor ou igual a 10 milhões de euros ou total de balanço inferior ou igual a 10 milhões de euros.” Observando as duas definições, verifica-se que ao contrário da definição europeia a portuguesa não distingue as pequenas das médias empresas. Note-se que a necessidade de harmonização de conceitos no seio da União Europeia leva à utilização, na maioria das situações, da definição europeia.

Deste modo, usando a definição europeia acerca das PME, encontrou-se, na base de dados escolhida, 11 pequenas empresas e 168 médias empresas. Excluindo estas empresas, a população ficou com 321 grandes empresas, a qual pode ser observada no Quadro 6.2 distribuída segundo as secções da CAE. Esta população foi submetida a um inquérito via postal.

¹³ Despachos Normativos nº 52/87, nº 38/88 e aviso constante do DR nº 102/93, Série III.

¹⁴ Artigo 2º nº 1, Jornal Oficial da União Europeia, 20/5/2003.

Quadro 6.2 – As grandes empresas segundo as secções da CAE¹⁵

	Nº de empresas inquiridas
Agricultura, produção animal, caça e silvicultura	1
Pesca	1
Indústrias extractivas	1
Indústrias transformadoras	132
Produção e distribuição de electricidade, gás e água	8
Construção	47
Comércio por grosso e a retalho; reparação de veículos automóveis, motociclos e de bens de uso pessoal e doméstico	80
Alojamento e restauração	9
Transportes, armazenagem e comunicações	21
Actividades imobiliárias, alugueres e serviços prestados às empresas	18
Saúde e acção social	1
Outras actividades de serviços colectivos, sociais e pessoais	2
	321

6.3 Método de pesquisa e recolha de dados

6.3.1. Recolha de dados

Este estudo é um dos primeiros a ser realizado em Portugal. Já foram realizados alguns, designadamente, Alves (2002) que aborda a contabilidade de gestão em Portugal, Ferreira (2002) que refere os sistemas de contabilidade e controlo de gestão e Duarte (2002) explicitando o CBA, mas de forma sintética. Estes estudos servem para comparar aspectos semelhantes. É conveniente salientar que a presente investigação é a primeira a se debruçar sobre o estudo dos determinantes da aplicação do CBA nas empresas portuguesas. Trata-se dum estudo exploratório e de uma análise *cross section*, visto tratar-se da análise das grandes empresas portuguesas num determinado período de tempo. Na parte deste trabalho de investigação em que se estuda quais os determinantes que impelem as empresas a optar pelo CBA ou a rejeitá-lo, utilizou-se a teoria da contingência e a teoria institucional. Estas duas teorias consideram diferentes perspectivas, que levam a que se apresentem dois conjuntos de determinantes. A teoria da contingência argumenta que os factores ambientais influenciam as mudanças das técnicas da contabilidade de gestão de modo a que a empresa seja mais eficaz e eficiente, enquanto que a teoria institucional refere

¹⁵ Optou-se por organizar a população e as respostas obtidas segundo as secções da CAE – Rev. 2.1 (Classificação Portuguesa das Actividades Económicas - Revisão 2.1).

que as empresas são pressionadas por vários factores a modificar as suas técnicas de contabilidade de gestão.

A presente investigação incide essencialmente em questões do tipo **Quem? O quê? Onde? Quanto? Quantos?** Entre as duas opções, questionário ou estudo de caso, optou-se pelo questionário, pois todas as questões podem ser respondidas pelo método do questionário (Yin, 2003).

Os questionários apresentam vantagens e desvantagens. Pode caracterizar-se como vantagens dos questionários: o custo mais baixo (tempo e dinheiro), a maior facilidade de análise, os inquiridos poderem responder quando lhes convier, a redução da influência do investigador, a possibilidade de confidencialidade, o fornecimento de informação estimulante para testar as hipóteses (Gillham, 2002). Como desvantagens, são apresentadas as seguintes: a qualidade da informação (não responderem ao questionário na totalidade), as baixas taxas de respostas, a impossibilidade de correcção da má interpretação das questões, o inquirido poder ser alguém diferente da pessoa a quem foi dirigido o questionário, falta de controlo na ordem e contexto das respostas (Gillham, 2002). Depois de ponderadas as vantagens e desvantagens (algumas das quais podem ser atenuadas com a elaboração de um bom questionário), e uma vez que se pretende testar um modelo de contingência, foi dada prioridade ao questionário.

Em relação ao questionário apresentam-se diversas opções: carta, telefone, entrevista (Fink, 1995). Neste caso, optou-se pelo envio do questionário por carta. O grande ponto forte do questionário enviado por carta, relativamente às outras opções, é minimizar a influência do investigador/entrevistador, evitando-se que o inquirido responda o que o investigador quer ouvir (Salant e Dillman, 1994).

Neste caso, o método dos questionários era adequado, uma vez que se possui os endereços, os contactos telefónicos e o questionário podia ser facilmente direccionado ao responsável da contabilidade de gestão¹⁶.

Para uma melhor implementação dos questionários optou-se por confirmar telefonicamente as moradas e a indicação dos responsáveis pela contabilidade de gestão nas várias empresas. O inquérito foi, também, testado no meio académico, assim como em duas empresas utilizadoras do CBA, com o fim de testar a percepção e clareza das questões. Após o envio dos questionários foram efectuados contactos

¹⁶ Pessoa que seria capaz de responder adequadamente ao inquérito.

telefônicos a confirmar a sua boa recepção e a questionar se os inquiridos teriam dúvidas no seu preenchimento, com a finalidade de evitar o erro das não respostas.

Gillham (2002) estabelece uma escala em relação aos questionários de não estruturados a estruturados. No presente trabalho optou-se pelo extremo dos estruturados, nos quais os questionários são estruturados, simples, específicos e com questões fechadas. Este método foi já utilizado e testado em diversos estudos empíricos, nomeadamente por Schwarzbach (1985), Hendricks (1988), Nicholls (1992), Armitage e Nicholson (1993), Shim e Larkin (1994), Innes e Mitchell (1995a), Shields (1995), Bjornenak (1997), Clarke (1997), Malmi (1999), Clarke *et al.* (1999), Innes *et al.* (2000), Clarke e Mullins (2001), Duarte (2002), Alves (2002), Ferreira (2002), Cotton *et al.* (2003) e Pierce e Brown (2004).

6.3.2. Desenho do questionário

A construção do questionário e a formulação das questões é uma fase muito importante num inquérito. Segundo Salant e Dillman (1994), um questionário necessita de boas questões, sendo necessário ter em conta alguns pontos: evitar palavras que influenciem uma determinada resposta, as questões devem ser compreensíveis, as questões devem ser capazes de fornecer informação fidedigna, os inquiridos devem ser capazes de responder às questões e os inquiridos devem estar dispostos a fornecer informação solicitada. Deste modo, é necessário escolher o tipo de questões a colocar. Optou-se por questões fechadas, visto que as modalidades de resposta são impostas. Neste tipo de questões optou-se por uma diversidade de modalidades:

- resposta única em que o inquirido escolhe apenas uma resposta;
- resposta múltipla em que o inquirido escolhe várias modalidades de respostas;
- respostas de escala que permitem atenuar as respostas quando estas podem variar do nenhum ao muito elevado, de acordo com a questão estabelecida;
- questões semi-abertas em que se dá a possibilidade de responder a alternativa do outro.

Segundo Fink (1995), as questões fechadas são preferidas por certos inquiridos que têm dificuldades em se expressar. Uma outra vantagem é que as questões fechadas fornecem informações padrão o que permite serem tratadas estatisticamente.

No que respeita às escalas, utilizou-se uma escala do tipo nominal, ou seja, as respostas são codificadas de modo a facilitar a análise por meio de técnicas estatísticas, sendo atribuído um número a cada categoria para codificar a resposta. Utilizou-se, também, uma escala ordinal, em que se verifica a existência de uma relação de ordem entre as respostas não sendo contudo, possível medir a magnitude das diferenças entre as categorias (Fink, 1995). Segundo Cox (1980), no que diz respeito às escalas ordinais, o número óptimo de alternativas de resposta varia caso a caso, devendo situar-se no intervalo de 5 a 9, sendo o número ímpar de respostas preferível. Ou seja, as escalas de 5, 7 ou 9 são as mais apropriadas. Optou-se por 7, seguindo Ferreira (2002).

Segundo Salant e Dillman (1994), no questionário por carta é muito importante motivar as pessoas a responder. A primeira página deverá atrair o interesse do inquirido de modo a convencê-lo que vale a pena despende o seu tempo no preenchimento do inquérito. É também muito importante o formato e a impressão do questionário.

Gilham (2002) sugere, também, alguns cuidados a ter para maximizar as respostas, a saber: questionário claro e bem desenhado, entrega pessoal, identificação, ou seja, a pesquisa suportada por uma instituição (universidade), bons envelopes com nomes e endereços dactilografados, correio prioritário, envelopes timbrados da universidade, incluir um envelope endereçado para a resposta e envio no início da semana.

Quando a primeira versão do questionário é redigida, torna-se necessário verificar se o questionário permite responder às questões de investigação e a testar todas as hipóteses definidas. É, também, importante combater as não respostas. Salant e Dillman (1994) dizem que o pré-teste é necessário, de modo a verificar se as questões estão perceptíveis, se as respostas obtidas são as desejadas, se são interpretadas do mesmo modo por todos, se cria uma impressão positiva. Deste modo, foram necessários os seguintes cuidados na elaboração do questionário:

- o presente inquérito teve a forma de um *booklet* com capa atractiva de modo a tornar-se apelativo;

- na capa eram focadas as duas instituições relacionadas com a investigação (Universidade do Minho e Universidade Católica Portuguesa);
- em relação à colocação das questões, teve-se o cuidado de não separar as questões com traços, de colocar questões completas na mesma página e de elaborar o questionário na vertical;
- quando necessário foram colocadas setas para passar às questões seguintes;
- as instruções principais foram colocadas no início do questionário e as instruções específicas ao pé das questões respectivas;
- para motivar a resposta ao questionário foi utilizado um incentivo, que consistiu num relatório da primeira análise do estudo;
- foi garantida confidencialidade ao inquérito;
- o inquérito foi testado no meio académico, e o *feedback* obtido conduziu à sua melhoria. Situação esta aconselhada por Fink (1995) que diz que os questionários devem ser revistos por peritos;
- posteriormente testou-se em duas empresas, que já possuem o CBA, com o propósito de verificar se havia algum problema a nível de percepção e se seria necessário acrescentar ou modificar alguma coisa. Neste teste presenciou-se o preenchimento do questionário de modo a observar a reacção dos inquiridos;
- foram realizados contactos telefónicos às 321 grandes empresas para tomar conhecimento de quem era o responsável pela contabilidade de gestão, de modo a personalizar o contacto, aumentando assim o número de respostas;
- no envio dos questionários foram utilizados envelopes timbrados da Universidade Católica Portuguesa, com os endereços dos destinatários dactilografados;
- foi incluído um envelope de correio azul endereçado para ser enviada a resposta.

6.3.3. Metodologia utilizada no envio do questionário

Primeiro foi estabelecido um contacto telefónico em Setembro 2004 com o objectivo de confirmar o endereço postal fornecido pela revista “Exame”, bem como identificar o responsável pela contabilidade de gestão na respectiva empresa.

A 13 de Outubro de 2004, foram enviados os questionários às 321 empresas. Junto dos inquéritos foi enviada uma carta de apresentação (Apêndice 1), onde era explicado o projecto e solicitava-se o preenchimento do inquérito, e um envelope de correio azul endereçado para a devolução do inquérito depois de preenchido. Duas semanas depois, contactou-se as empresas de modo a confirmar a recepção do inquérito.

Na primeira semana de Novembro de 2004 enviou-se uma carta a solicitar a resposta do inquérito (Apêndice 2). Duas semanas mais tarde, contactou-se novamente, por telefone, de modo a questionar as empresas se existiriam dúvidas no preenchimento do questionário.

No início de Dezembro de 2004, voltou-se a enviar uma carta (Apêndice 3) juntamente com uma segunda via do inquérito onde foi estabelecido novo prazo de resposta que se prolongou até 21 de Janeiro de 2005.

Após este procedimento, foram obtidas 111 respostas a que corresponde a uma taxa de resposta de 34,58% (Quadro 6.3).

Quadro 6.3 - Tratamento das respostas aos inquéritos

	Quantidade	Percentagem
Respostas utilizáveis	111	34,58%
Informaram que não iam responder	41	12,77%
Não responderam	169	52,65%
Total inquéritos	321	100%

As empresas que informaram da sua não resposta apresentaram diversos motivos, tais como: falta de tempo, o inquérito ser extenso, não se aplicar à actividade económica visto se tratar de empresas comerciais, fusão de empresas, o responsável da contabilidade de gestão já tinha respondido ao inquérito noutra empresa.

6.3.4. Elaboração do questionário

O questionário elaborado apresenta como título “Custeio Baseado nas Actividades (CBA), Activity-based Costing (ABC) nas grandes empresas portuguesas” e foi enviado aos responsáveis da contabilidade de gestão. No título colocou-se a terminologia inglesa e portuguesa de modo a clarificar o questionário.

No início do questionário foram colocadas as instruções de modo a explicar aos inquiridos como deverão responder às questões. As perguntas contidas neste questionário estão organizadas em seis partes distintas, a saber:

- A primeira parte resume-se à caracterização da empresa, tendo como objectivo recolher dados acerca do capital, da influência da empresa mãe na empresa, da sua forma jurídica, da sua relação com o mercado externo e do processo de produção utilizado.
- Na segunda parte procurou-se caracterizar a contabilidade de gestão existente na empresa. Foram colocadas questões sobre quem era o responsável pela contabilidade de gestão, para que funções a contabilidade era utilizada, se a informação fornecida era adequada para as funções, quais as técnicas de contabilidade de gestão utilizadas pela empresa, qual o sistema de custeio utilizado pela empresa e informação acerca da distribuição de custos. Com estas perguntas pretendia-se responder às questões de investigação **Q1 - Qual é a situação portuguesa em termos de contabilidade de gestão a nível das grandes empresas?** e **Q2 - Que técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão são utilizadas nas grandes empresas portuguesas?**, bem como obter informação para testar as respectivas hipóteses.
- Na terceira parte pretendia-se a caracterização da estrutura de custos das várias empresas, tanto a nível do custo de produção, como do custo total e se tinha registado alguma modificação nos últimos anos. O objectivo era responder à questão **Q3 - Qual é a estrutura de custos neste momento das empresas portuguesas?**, e testar as respectivas hipóteses.
- A quarta parte incidia sobre o custeio baseado nas actividades e a maior parte das perguntas destinava-se às empresas que utilizam o CBA. Pretendia-se determinar em que fase se encontram as empresas que utilizam este método, quem implementou, o âmbito da implementação, o seu grau de sucesso, os motivos que estão na base da introdução do CBA, os objectivos que a empresa procurou alcançar, o grau em que o CBA é utilizado para os diversos tipos de tomada de decisão, que benefícios o CBA trouxe às empresas, que problemas, qual o interesse dos colaboradores, que tipo de formação foi realizada, as empresas que não utilizam por que é que não implementaram, ou rejeitaram. Depois pretendia-se saber, quantos indutores de custo existiam na empresa,

quais e as razões para a sua selecção. Com esta parte pretendia-se essencialmente responder à **Q4 - Qual é a situação portuguesa em termos de custeio baseado nas actividades a nível das grandes empresas?** e **Q5 - A implementação do CBA numa empresa é realizada em termos gerais ou específicos?** bem como testar as hipóteses. É claro que se obteve, também, alguma informação que ajuda a testar H5.

- A quinta parte incidiu sobre as características do mercado e da empresa. Aqui pretendia-se obter informação que ajudasse a obter os determinantes da utilização do CBA, ou seja, responder à **Q6 - Em Portugal, quais são as características das empresas utilizadoras do custeio baseado nas actividades? Quais são os determinantes?** e testar as suas hipóteses.
- A última parte destinava-se apenas a informações gerais da empresa, e se gostariam de receber uma cópia do relatório com os principais resultados deste estudo.

6.3.5. Análise quantitativa

6.3.5.1. Análise descritiva

A informação obtida através dos inquéritos foi introduzida na base de dados do SPSS (*Statistics Packages for Social Sciences*). Este programa foi utilizado para a análise descritiva, para testar as hipóteses e para a elaboração do modelo.

Realizou-se uma análise de dados que se pode subdividir em diversas fases. Primeiro, procedeu-se à verificação e correcção de erros provocados pela má introdução dos dados, tendo sido executada na base de dados, empresa a empresa. Em segundo lugar, realizou-se uma análise univariada em que se estudou as variáveis isoladamente. Os resultados foram apresentados através de gráficos e tabelas de frequências absolutas e relativas, havendo uma ordenação das respostas de acordo com as escalas definidas, como também, foram focadas algumas estatísticas: a média, moda, desvio padrão. Além das variáveis retiradas directamente do questionário, foram, também, criadas algumas variáveis. Para isso, utilizou-se a análise factorial que tem como objectivo simplificar os dados, reduzindo as variáveis, as quais são observáveis no que se chama de factor. Assim, é exigida correlação entre as variáveis,

de modo a verificar se podem partilhar de factores comuns. Utilizou-se a estatística de *Kaiser-Meyer-Olkin* que indica quanto mais próximo de 1 for o seu valor, melhor é a opção pela análise factorial. Se pelo contrário for próximo de zero, então esta opção é inaceitável. Elaborou-se, também, o teste de esfericidade de *Bartlett* para verificar a viabilidade da análise factorial. Quando esta análise é realizada com variáveis ordinais, é necessário verificar a consistência interna de cada factor através do *alpha de Cronbach*. Este coeficiente varia entre 0 e 1 (se for superior a 0,9, a consistência é muito boa; se estiver entre 0,8 e 0,9, a consistência é boa; se estiver entre 0,7 e 0,8 a consistência é razoável; se estiver entre 0,6 e 0,7 a consistência é fraca e se for inferior a 0,6 é inadmissível) (Pestana e Gageiro, 2003). Posteriormente, avançou-se para a análise bivariada, onde se recorreu a tabelas de frequência, correlações, a associações e comparações entre grupos. Relativamente à correlação entre variáveis ordinais ou de nível superior utilizou-se o Ró de *Spearman* que, de acordo com Pestana e Gageiro (2003), mede a intensidade da relação entre as variáveis. Fink (1995) reafirma que o Ró de *Spearman* é utilizado para descrever a relação entre duas variáveis ordinais ou uma ordinal e outra numérica. Como é um coeficiente que não é sensível a assimetrias na distribuição, não exige que as populações sejam normais. Este coeficiente coloca a informação em ordem, atribui uma pontuação e varia entre -1 e $+1$. Quanto mais próximo estiver destes extremos, maior será a correlação no *rank* entre as variáveis (do que no seu valor numérico). Segundo Guimarães e Cabral (1997), o Ró de *Spearman* traduz formas mais gerais de relacionamento que se incluem na designação de grau de associação. No que diz respeito às comparações entre grupos, os testes utilizados dependem do tipo de variáveis a utilizar, bem como, do número de grupos. Quando são utilizadas variáveis ordinais, optou-se pelos testes não paramétricos, os que são geralmente utilizados nestes casos. Os testes não paramétricos baseiam-se na ordem dos dados e não no seu valor intrínseco. Quando se está na presença de dois grupos, utilizou-se o teste de *Mann-Whitney* que compara o centro de localização das duas amostras como forma de determinar as diferenças entre as duas populações correspondentes. Quando se está na presença de três ou mais grupos, utilizou-se o teste de *Kruskal-Wallis* que, como o anterior, é utilizado para testar a hipótese de igualdade no que se refere à localização nos vários grupos (Pestana e Gageiro, 2003). No caso das variáveis utilizadas serem numéricas, em primeiro lugar, optou-se pelos testes paramétricos, nomeadamente o teste t de *Student*. Contudo, o teste t exige que os grupos tenham uma distribuição normal. Para amostras

grandes, observações superiores a 30 (Pestana e Gageiro, 2003), verifica-se a normalidade à luz do teorema do limite central (Guimarães e Cabral, 1997). Para amostras pequenas é necessário testar a normalidade através do teste de *Shapiro-Wilk*. Nos casos em que a normalidade é rejeitada, utilizou-se os testes não paramétricos alternativos já atrás descritos (Pestana e Gageiro, 2003).

A análise descritiva tem como objectivo caracterizar os seguintes aspectos:

- Contabilidade de gestão nas grandes empresas;
- Quais as funções para a qual a contabilidade de gestão é utilizada;
- Se a informação da contabilidade é adequada às funções;
- Quais são as técnicas de contabilidade de gestão mais utilizadas pelas empresas;
- Quais são as técnicas de contabilidade de gestão mais utilizadas de acordo com a actividade económica;
- Quais são os indutores de custo mais utilizados por empresa, e por actividade económica;
- Determinar qual a estrutura de custos das empresas segundo as secções e actividades económicas da CAE;
- Determinar qual a atitude das empresas face ao CBA;
- Caracterização das empresas que utilizam o CBA: quais os motivos que levam ou não à implementação do CBA e problemas encontrados.

6.3.5.2. Teste de hipóteses

Os dados do questionário tinham como objectivo principal responder às questões de investigação, e, para isso, seria necessário testar as hipóteses anteriormente formuladas. O questionário encontra-se no apêndice 4 onde se pode observar as questões utilizadas para testar as diversas hipóteses.

Em termos gerais, para testar as hipóteses utilizou-se tanto uma análise univariada como bivariada. Por outras palavras, utilizou-se gráficos, tabelas de frequências absolutas e relativas, assim como algumas estatísticas como, por exemplo, a média. Foram, também, criadas variáveis, utilizando-se a análise factorial já atrás descrita. Para estudar a independência entre variáveis, ou associação, no caso de duas variáveis nominais utilizou-se o teste de independência do qui-quadrado ou de

Pearson (cujo objectivo é de verificar se as duas variáveis em questão estão ou não relacionadas), a medida de associação *Phi* (quando as variáveis são nominais do tipo 2x2) e a medida de associação *V* de *Cramer* (quando as variáveis são nominais do tipo nxr). No caso de se estar na presença de uma variável ordinal e uma dicotómica, utilizou-se o teste K-S (*Kolmogorov-Smirnov*) que tem como finalidade analisar a distribuição de uma variável ordinal nas categorias de uma variável dicotómica, bem como utilizou-se o teste de independência do qui-quadrado ou de *Pearson*, na medida que podem utilizar-se testes adequados ao nível mais baixo das duas variáveis. Em relação à associação de variáveis ordinais e quantitativas, utilizou-se o *Ró* de *Spearman* já atrás descrito. Na comparação de grupos, tratando-se de variáveis ordinais, utilizou-se os testes não paramétricos *Kruskal-Wallis* (três ou mais grupos) e *Mann-Whitney* (dois grupos). Quando as variáveis são quantitativas, seguiram-se os passos descritos no capítulo 6.3.5.1. No caso em que as observações das duas amostras são emparelhadas e na presença de uma variável quantitativa, utilizou-se o teste *t* para duas amostras emparelhadas, quando as amostras têm mais de 30 observações. Segundo *Pestana e Gageiro (2003)*, este teste deve ser utilizado quando o mesmo grupo de sujeitos é analisado duas vezes, antes e depois de uma ocorrência. Neste teste é comparada a média das diferenças entre os pares das observações de duas variáveis, com o valor zero de modo a constatar, ou não, se há modificação significativa nos valores desses pares. Uma elevada correlação entre os procedimentos adoptados pelas empresas antes e depois duma determinada ocorrência, torna vantajoso o recurso ao teste *t* para amostras emparelhadas. Nos casos em que as observações das amostras são inferiores a 30, primeiro analisou-se a normalidade, e, se esta foi rejeitada, opta-se pelo teste não paramétrico alternativo, o teste de *Wilcoxon*.

Em relação à **Q1 - Qual é a situação portuguesa em termos de contabilidade de gestão a nível das grandes empresas?** apresentam-se a testar seis hipóteses.

Em relação à H1 utilizou-se os dados fornecidos pela questão 2.7.. Esta foi elaborada com base no estudo de *Ferreira (2002)* que definiu estas técnicas de contabilidade de gestão como tradicionais. Primeiro, observou-se a frequência individual de cada técnica tradicional de contabilidade de gestão. Posteriormente, optou-se por criar uma variável “tétradicionais” que agrupasse as características da utilização das técnicas tradicionais, como em *Alves (2002)*. Para isso, aplicou-se o

modelo de análise factorial (Pestana e Gageiro, 2003), bem como, verificou-se a consistência interna utilizando o *Alpha de Cronbach*. Posteriormente, analisou-se a percentagem das respostas das empresas por nível de utilização das técnicas tradicionais de contabilidade de gestão.

Para a hipótese H2 utilizou-se a questão 2.8.. Esta questão foi elaborada com base nas características definidas por Kaplan e Cooper (1998) para as empresas, em cada estágio dos sistemas de informação de contabilidade de gestão. Aqui apenas se utilizou a frequência relativa das respostas.

Relativamente à H3 utilizou-se a questão 2.10. que foi elaborada com base num conjunto de sinais de alerta que indicam que o sistema de contabilidade da empresa está com problemas, nomeadamente: há o desejo dos gestores funcionais em eliminar linhas de produção rendíveis, há dificuldade em explicar as margens elevadas, os produtos complexos têm margens altas, diversos departamentos começam a desenvolver o seu primeiro sistema de custeio, o departamento de contabilidade despende imenso tempo em projectos especiais, os preços dos concorrentes são baixos, a informação proveniente do sistema de contabilidade de gestão é obtida com atrasos. Este conjunto foi indicado por Cooper (1989b), Raffish (1991) e Kidd (1993). Para testar esta hipótese utilizaram-se as frequências relativas.

Segue-se a H4 em que se utilizou a questão 2.10. bem como a questão 2.6.. Esta última, foi elaborada com base em Atkinson *et al.* (2001) e Alves (2002) que referem que a contabilidade de gestão deve fornecer informação para: definir os custos, fixar os preços, tomar decisões, avaliação de desempenho dos trabalhadores, análise de rentabilidade dos produtos, análise de rentabilidade dos clientes, análise de rentabilidade de mercados. Para testar esta hipótese, primeiro agruparam-se as empresas em três grupos de acordo com os problemas da questão 2.10.. Designadamente, o grupo das empresas sem problemas, o grupo das empresas com um problema e o grupo das empresas com mais que um problema. Posteriormente, as empresas foram também agrupadas em dois grupos, as que não tinham problemas e as que possuíam pelo menos um problema. Depois, com base na questão 2.6. criaram-se duas variáveis, designadamente a “infadequada” e a “infld”, de modo a caracterizar a adequação da informação. Como existiam grupos de empresas sujeitos a comparação, optou-se pelo teste não paramétrico de *Kruskal-Wallis* no caso de três grupos e pelo teste não paramétrico de *Mann-Whitney* no caso de dois grupos (Pestana e Gageiro, 2003).

Em relação à H5, utilizou-se a questão 2.12. em que se agrupou o número de centros de custos por classes. De acordo com os testes do questionário no meio académico e nas empresas, chegou-se à conclusão que os intervalos dos centros de custo seriam os apresentados no questionário, e que a pergunta devia ser formulada em classes e não numa pergunta aberta. Para testar a hipótese, foram utilizadas frequências relativas.

Relativamente, à H6 utilizaram-se as questões 4.26. e 4.27.. No que respeita à 4.27. analisou-se a frequência de cada indutor de custo. Em relação à questão 4.26., as respostas foram agrupadas em três grupos (as empresas que indicam que menos de 50% dos indutores de custo estão relacionados com o volume de produção, as empresas que indicam que 50% dos indutores de custo estão relacionados com o volume de produção, as empresas que indicam que mais de 50% dos indutores de custo estão relacionados com o volume de produção). Posteriormente, utilizou-se a frequência relativa de cada grupo para testar a hipótese.

No que respeita à **Q2 - Que técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão são utilizadas nas grandes empresas portuguesas?** apresentam-se a testar duas hipóteses.

Para testar a H7 utilizou-se a questão 2.14.. Esta foi elaborada com base nas técnicas contemporâneas utilizadas em Ferreira (2002), em que se acrescentou mais três técnicas que são abordadas na literatura: *Backflush costing*, teoria das restrições e *Kaizen costing*. O *Backflush costing* e a teoria das restrições são utilizados por Adler *et al.* (2000) na sua investigação como técnicas contemporâneas. O *Kaizen costing* é abordado por Maher *et al.* (1997). Estas técnicas contemporâneas são, também, abordadas em Nielsen *et al.* (2004). Com base na informação desta questão analisou-se cada técnica isoladamente em termos de frequência relativa. Criou-se a variável “tecnovas” de modo a agrupar as características da utilização das técnicas contemporâneas, como em Alves (2002). Para isso aplicou-se o modelo de análise factorial (Pestana e Gageiro, 2003), verificando-se a consistência interna através do *Alpha* de *Cronbach*. Depois, analisou-se a percentagem de respostas por nível de utilização das técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão.

Em relação à H8, utilizou-se a questão 2.15., que tinha como finalidade aferir os objectivos que levaram as empresas a optar pelas técnicas contemporâneas. Os motivos tomada de decisão, controlo de gestão e planear foram baseados em Alves (2002). Maher *et al.* (1997) refere, também, que a contabilidade de gestão fornece

informação para: tomada de decisão, planeamento, controlo de gestão e avaliação de desempenho. As técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão são, também, introduzidas com o desejo de obter melhores informações, principalmente, quando estão inseridas num ambiente competitivo. O motivo “influência da empresa mãe” baseou-se em Stede (2001), que refere que as empresas multinacionais têm uma influência significativa da empresa mãe. Logo, um dos motivos para utilizar as técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão poderá ser a influência da empresa mãe, pois Stede (2001) concluiu que as práticas das sucursais convergem com as práticas da empresa mãe. Para testar a hipótese utilizou-se as frequências relativas para cada técnica e na totalidade das técnicas.

Segue-se a **Q3 - Qual é a estrutura de custos neste momento das grandes empresas portuguesas?** em que se apresentam a testar cinco hipóteses.

Para a H9 e H10 utilizou-se a questão 3.1.. Esta questão foi elaborada de acordo com a estrutura de custos de produção já atrás definida na fundamentação destas hipóteses e de acordo com Duarte (2002). A H9 foi testada com base numa variável binária que toma o valor de um quando a componente “materiais directos” é a que possui a percentagem mais elevada e zero quando isso não acontece. De seguida, analisaram-se as frequências absolutas. Em relação, à H10 criou-se uma variável binária que toma o valor de um quando o “custo industrial indirecto” é superior à “mão-de-obra directa” e de zero quando sucede o inverso. Depois, foi analisada a frequência absoluta.

Para a H11 utilizou-se a questão 3.2. que já foi elaborada com base em Atkinson *et al.* (2001) e Duarte (2002) que realizaram uma classificação dos custos por funções segundo os “Generally Accepted Accounting Principles” (GAAP). Os custos são distinguidos em industriais e não industriais, que, por sua vez, podem ser directos ou indirectos. Para testar esta hipótese criou-se uma variável que toma o valor de um quando o “custo não industrial” é superior à “mão-de-obra directa” e de zero quando sucede o inverso. Posteriormente, foram analisadas as frequências absolutas.

No que respeita à H12 utilizou-se as questões 3.1., 3.2. e 3.5.. Como o objectivo era comparar a estrutura de custos entre 2000 e 2004 utilizou-se o teste t para amostras emparelhadas e o teste não paramétrico de *Wilcoxon*, consoante as situações (Pestana e Gageiro, 2003).

Na H13 utilizaram-se as questões 3.1, 3.2., 3.3. em que esta última foi elaborada com base em Howell e Soucy (1987) e Atkinson *et al.* (2001) que diz em

que os custos industriais representam apenas uma parte da proporção dos custos totais da empresa, pois existem os custos não industriais que estão também relacionados com os produtos, tais como: *marketing*, pesquisa e desenvolvimento, administrativos, venda, logística, pós-venda. Estes custos são, também, abordados por Cooper e Kaplan (1988) e Atkinson *et al.* (2001). Para testar a hipótese foram utilizados os testes não paramétricos de *Kruskal-Wallis* e de *Mann-Whitney*.

Em relação à **Q4 - Qual é a situação portuguesa em termos de custeio baseado nas actividades a nível das grandes empresas?**, foram definidas quatro hipóteses.

Para testar a H14 utilizou-se a questão 4.3. que se caracteriza por ser uma pergunta fechada que questiona directamente se a empresa utiliza o CBA ou não. Como por vezes, nas empresas existe alguma confusão em termos de conceitos, optou-se por realizar um cruzamento de informação com a questão 4.1., a qual tinha como objectivo apurar o que o inquirido entendia por CBA. Esta questão foi elaborada baseando-se nalgumas definições referidas na literatura, bem como a reacção das pessoas quando se refere o CBA como, por exemplo, no contacto telefónico para confirmar a morada e informar do questionário. Swenson (1995), Maher *et al.* (1997), Gunasekaran *et al.* (1999c), Hornegren *et al.* (2000) caracterizam o CBA como uma técnica de custeio que utiliza as actividades para distribuir os custos pelos produtos/serviços. Referem, também, uma outra definição em que é uma técnica de custeio que utiliza múltiplas bases de imputação para distribuir os custos indirectos. Em muitos estudos empíricos é considerada uma técnica contemporânea de contabilidade de gestão. Contudo, em termos práticos, é usual as pessoas confundirem o CBA com uma técnica de gestão de *stocks*, assim como pensarem que é um novo *software*. Em termos de teste da hipótese utilizaram-se as frequências relativas.

Em relação à H15 utilizou-se a questão 1.2., onde se procura caracterizar o capital privado da empresa. Foram utilizadas três variáveis: “CBA” (variável nominal que tem o valor de um quando as empresas utilizam o CBA e de zero quando não utilizam), “cnfamiliar” (variável nominal que tem o valor de 1 quando o capital é de 0% a 20% não familiar, o valor 2 quando o capital é de 20% a 40% não familiar, o valor 3 quando o capital é de 40% a 60% não familiar, o valor 4 quando o capital é de 60% a 80% não familiar e o valor 5 quando o capital é de 80% a 100% não familiar) e “cfam” (que tem o valor de 1 quando tem capital familiar e o valor de 0 quando não

tem capital familiar). Para testar a hipótese utilizaram-se as frequências absolutas, o teste de independência do qui-quadrado e a medida de associação *Phi*.

Para a H16 utilizou-se a informação da questão 4.7. cuja elaboração se fundamentou em Maher *et al.* (1997) em que refere que existem pessoas chave a nível financeiro numa empresa como, por exemplo: administrador, *controller*, gestor financeiro, contabilista de gestão e auditores. Assim, o responsável pela implementação do CBA seria uma destas pessoas. Acrescentou-se, também, a categoria de director de planeamento e controlo de gestão que foi aconselhada numa entrevista ao realizar-se o teste ao questionário. Para testar a hipótese apenas foram utilizadas as frequências relativas.

Na H17 foi necessária informação proveniente das questões 4.24. e 4.27.. Os indutores de custos aqui indicados foram baseados em Clarke (1997), Hussain *et al.* (1998), Demmy e Talbott (1998), Innes e Mitchell (1998) e Alves (2002). Utilizam-se as variáveis “CBA”, “qind” (variável nominal que toma o valor 1 quando são utilizados menos de cinco indutores, o valor 2 quando são utilizados entre 5 e 10 indutores, o valor 3 quando são utilizados entre 11 e 20 indutores, o valor 4 quando são utilizados entre 21 e 30 indutores e o valor 5 quando são utilizados mais de 30 indutores) e “qindgrup” (variável nominal que toma o valor de 1 quando os indutores são inferiores a cinco e de dois para quando os indutores são superiores a cinco). O teste realizado à hipótese baseou-se em análise de frequências relativas, médias de utilização dos indutores, teste de independência do qui-quadrado, medida de associação *Phi* e teste de *Mann-Whitney*.

Segue-se a **Q5 - A implementação do CBA numa empresa é realizada em termos gerais ou específicos?** com três hipóteses.

Para testar a H18 utilizou-se a questão 4.12. em que se questiona os objectivos que a empresa procurou alcançar com a implementação do CBA. Esta questão foi baseada em Innes *et al.* (2000) e Duarte (2002). Apenas se utilizou uma escala ordinal de 1 a 7 de modo a medir a importância dos objectivos. A escala de 1 a 7 teve como objectivo aumentar a variância, ou seja, conseguir recolher mais diferenças nas respostas. Esta hipótese foi testada com base na média e frequências relativas.

Na H19 utilizou-se a questão 2.12., na medida que se pressupôs que o facto da empresa utilizar centros de custo, significa que estão a utilizar um sistema de custeio diferente do CBA. Deste modo, foram utilizadas apenas as frequências relativas para testar esta hipótese.

Na H20 utilizou-se a questão 4.9., onde se questiona qual o âmbito da implementação do CBA na empresa. Foi baseada em Duarte (2002) tendo sido acrescentado a área de aprovisionamento e logística devido a Goldsby e Closs (2000) que referem que a utilização do CBA na logística tem aumentado nos anos recentes assim como o CBA é importante em termos de aprovisionamento (Lin *et al.*, 2001). Para testar a hipótese foram utilizadas frequências relativas.

Finalmente, a **Q6 - Em Portugal, quais são as características das empresas utilizadoras do custeio baseado nas actividades? Quais são os determinantes?** com as restantes hipóteses.

A partir desta questão passou-se a utilizar, sempre, a variável CBA que caracteriza a utilização do CBA pelas empresas, ou melhor, que toma o valor de 1 quando as empresas utilizam o CBA e de 0 quando não utilizam.

Na H21 utilizou-se a questão 3.1. donde foi criada a variável “cindind” (percentagem de “custos industriais indirectos” na estrutura de custos de produção. Para testar a hipótese utilizou-se o teste não paramétrico de *Mann-Whitney*.

Em relação à H22 utilizou-se a questão 3.2. donde foi criada a variável “ctnindind” (percentagem dos “custos não industriais indirectos” na estrutura dos custos totais). Para testar a hipótese utilizou-se o teste não paramétrico de *Mann-Whitney*.

Em relação à H23 utilizou-se a questão 5.8. que é referida no questionário de Ferreira (2002), donde se criou a variável “diversidade”. Para testar a hipótese utilizou-se o teste K-S (*Kolmogorov-Smirnov*) e o teste não paramétrico de *Mann-Whitney*.

Em relação à H24 utilizou-se a questão 5.12., onde é solicitado às empresas para contabilizar os níveis hierárquicos. É algo que serve para quantificar a diferenciação vertical. Deste modo foi criada a variável “diferenciação”. Para testar a hipótese utilizou-se o teste K-S e o teste não paramétrico de *Mann-Whitney*.

A H25 foi testada com base na questão 5.11. que caracteriza o grau de centralização/descentralização da empresa numa escala de 1 a 7. Esta questão foi baseada em Anderson (1995) que foca factores organizacionais que influenciam a implementação do CBA como, por exemplo o grau de centralização. Deste modo foi criada a variável “descentralização”. Para testar a hipótese foram utilizados o teste K-S e o teste não paramétrico de *Mann-Whitney*.

No que respeita a H26 foram utilizadas diversas questões que procuravam testar a cultura da empresa: 5.15., 5.16., 5.17., 5.20. e 5.21.. Com base nestas questões foram criadas as variáveis “desacordo”, “níveltd”, “tdecisão”, “td”, “risco” e “equipa”, respectivamente. A 5.15. caracteriza a hesitação dos colaboradores numa empresa em expressar desacordo face aos seus superiores. Foi elaborada com base em Hofstede (1991) que coloca várias questões para determinar o índice de distância hierárquica. Com a 5.15. pretende-se analisar se existe muita distância hierárquica. A 5.16. é para caracterizar a que nível hierárquico são tomadas a maior parte das decisões operacionais. Esta questão foi utilizada no inquérito de Ferreira (2002). A questão 5.17. é para caracterizar a tomada de decisão da gestão de topo da empresa. Foi baseada em Abernethy *et al.* (2004) que, no seu estudo, determina o tipo de autoridade existente na empresa. Para isso caracterizou a tomada de decisão através da elaboração de questões aos gestores de divisão para analisar a influência dos superiores. A questão 5.20. caracteriza as empresas na sua atitude face ao risco. Foi baseada em Hofstede (1991) que caracteriza a cultura organizacional numa empresa referindo que os sistemas de contabilidade são afectados pelo controlo de incerteza que é realizado na empresa. As sociedades de baixo controlo da incerteza darão mais liberdade ao sistema de contabilidade. Uma empresa que é propensa ao risco realiza menos controlo logo é mais liberta para implementar as técnicas contemporâneas. Finalmente, a questão 5.21., que caracteriza as empresas em termos de trabalho em equipa, é baseada em Robbins (1998) que refere que uma das características para definir a cultura da empresa está relacionada com a ênfase no grupo. Daí a importância de caracterizar a empresa em termos de trabalho de equipa. Os testes utilizados para testar esta hipótese foram: o teste K-S, o teste não paramétrico de *Mann-Whitney*, o teste de independência do qui-quadrado, a medida de associação *Phi* e frequências relativas.

Prosseguindo para a H27, necessita-se da questão 5.19. que classifica a estrutura organizacional da empresa em termos de habilidade em se adaptar a novas situações. Esta questão teve origem em Anderson e Young (1999) e Williams e Seaman (2001) que referem que a capacidade da empresa para mudar é fundamental para efectuar modificações nos sistemas de contabilidade de gestão. Com base nesta questão foi criada a variável “adapt”. Os testes utilizados para testar a hipótese em questão foram o teste K-S e o teste não paramétrico de *Mann-Whitney*.

No que diz respeito à H28 utilizou-se a questão 5.14. em que se caracteriza o grau de descrição formal das actuais especificações das tarefas de trabalho e dos critérios de avaliação de desempenho numa empresa. Esta questão já tinha sido utilizada por Ferreira (2002). A partir desta questão foi criada a variável “descrição”. Para testar esta hipótese foram usados o teste K-S e o teste não paramétrico de *Mann-Whitney*.

Em relação à H29, observou-se os dados referentes à questão 5.13. que foi elaborada com base em Hofstede (1991) que evidencia três níveis de padronização: processo de trabalho, competências e resultados. Mais tarde, Germain (2005) referiu, também, mecanismos de controlo para diferentes formas organizacionais, tais como: burocracia a que corresponde a padronização a nível do processo de trabalho, a burocracia profissional a que corresponde a padronização das competências, e a formalização das divisões a que corresponde a padronização dos resultados. Deste modo, foram retiradas as variáveis seguintes: “padraopt”, “padraoc” e “padror”. Os testes utilizados para testar a hipótese foram o teste K-S e o teste não paramétrico de *Mann-Whitney*.

Para a H30 utilizou-se a questão 5.18. que caracteriza a comunicação dentro da empresa tanto a nível vertical como a nível horizontal. Foi baseada em Anderson (1995) que aborda a comunicação como um factor organizacional que afecta a implementação do CBA. Este autor distingue a comunicação vertical da horizontal, defendendo que a vertical ajuda a implementação do CBA enquanto que a horizontal foi considerada crítica. Da questão 5.18. foram retiradas as variáveis “comunhori” e “comunvert”. Para testar esta hipótese foram utilizados o teste K-S e o teste não paramétrico de *Mann-Whitney*.

Para a H31 utilizou-se as questões: 5.1. e 5.2.. A questão 5.1. teve como finalidade caracterizar o sector de actividade em que a empresa estava inserida. Para isso utilizou-se o modelo das forças competitivas de Michael Porter. “Todas as cinco forças competitivas em conjunto determinam a intensidade da concorrência na indústria, bem como a rendibilidade, sendo que a força ou as forças mais acentuadas predominam e tornam-se cruciais do ponto de vista da formulação de estratégias” (Porter, 1986: 24). Deste modo, foi criada a variável “fscs” (caracteriza a competição do sector da empresa). A questão 5.2. foi elaborada com base em Ferreira (2002) tendo sido acrescentada a alínea 4, de acordo com Khandwalla (1972). Chong e Rundus (2004), ao medirem a intensidade da concorrência, optaram, também, por uma

escala de 1 a 7. Mediram através de um factor que era constituído por quatro itens: intensidade da concorrência no mercado, intensidade da concorrência no preço, intensidade da concorrência do produto e intensidade da concorrência em termos de promoção. De acordo com a questão 5.2. foram criadas as variáveis “intconcp” (intensidade da concorrência no preço), “intconcpt” (intensidade da concorrência por força de trabalho), “intconcmp” (intensidade da concorrência na compra de matérias-primas) e “intconcprom” (intensidade da concorrência na promoção). Foi também criada a variável “intensidadec” através da média simples das quatro variáveis que medem a intensidade da concorrência. Para testar a hipótese utilizaram-se o teste K-S e o teste não paramétrico de *Mann-Whitney*.

A H32 foi testada com base na questão 5.4.. Nesta questão são apresentadas duas alternativas de estratégias competitivas, a liderança em custos, a diferenciação dos produtos e uma alternativa em aberto, para o caso das empresas utilizarem outra estratégia. A elaboração desta questão está relacionada com Porter (1986), que, num sentido amplo, refere três estratégias competitivas genéricas: liderança em custos, diferenciação e focalização. Estas estratégias têm como finalidade superar os concorrentes num determinado sector. Na questão 5.4. apenas se colocou duas estratégias: a diferenciação dos produtos e a liderança em custos, porque o objectivo era analisar a empresa no seu todo e o seu relacionamento, em termos amplos, com toda a indústria (ou seja, na actividade económica) e não apenas num segmento particular. A focalização destina-se a um alvo limitado combinando ou com a liderança em custos ou com a diferenciação. Pizzini (2006), Auzair e Langfield-Smith (2005), no seu questionário, distinguiram, também, as estratégias em liderança de custos e diferenciação de modo a caracterizar a estratégia. Para testar a hipótese foram utilizadas frequências absolutas, o teste de independência do qui-quadrado ou de *Pearson* e a medida de associação V de *Cramer*.

Para a H33 utilizaram-se as questões 5.1., 5.3. e 5.5. com o objectivo de determinar o grau de incerteza do mercado. A questão 5.1., como já foi referido, foi elaborada com base em Porter (1986). A questão 5.3. caracteriza a envolvente externa enfrentada pela empresa em termos de homogeneidade e heterogeneidade. A questão 5.5. analisa o grau de expansão do principal mercado onde a empresa está inserida. Estas duas últimas questões já foram utilizadas no questionário elaborado por Ferreira (2002). Deste modo, foram criadas as variáveis “mercado”, “fscs”, “fsaes”, “fsaps”, “fsf”, “fsestado”, “fsc”, “envolco”, “envolms” e “envolc”. Nesta hipótese utilizou-se o

teste K-S e o teste não paramétrico de *Mann-Whitney*. É de salientar a utilização da análise factorial para a criação duma variável que caracterize a envolvente externa com base na questão 5.3., a “envolvente”.

No que respeita à H34 utilizou-se a idade da empresa, questão colocada na secção das informações gerais. Para testar a hipótese foi utilizado o teste não paramétrico de *Mann-Whitney*.

Para a H35 utilizou-se a CAE indicada pelas empresas na parte do questionário das informações gerais. Para testar a hipótese utilizou-se frequências absolutas, o teste de independência do qui-quadrado e a medida de associação V de *Cramer*.

Em relação à H36 utilizou-se a questão 1.5. onde se apura se a empresa depende de empresa mãe estrangeira ou não. Esta questão já foi elaborada por Ferreira (2002) no seu questionário. Foi criada a variável “empmãe” (variável nominal que toma o valor de um quando a empresa possui empresa mãe estrangeira e toma o valor de zero quando isso não acontece). Para testar as hipóteses utilizou-se o teste de independência do qui-quadrado, a medida de associação *Phi* e o teste não paramétrico de *Mann-Whitney*.

No que respeita à H37 foi utilizada a questão 5.26. onde era solicitado a percentagem dos colaboradores da empresa em cada nível de conhecimentos académicos. Utilizou-se os níveis de conhecimento actuais, tanto a nível geral como a nível de quadros médios e superiores. Para testar a hipótese optou-se pelo teste não paramétrico de *Mann-Whitney*.

A H38 baseou-se nas questões 5.23. e 5.24., donde se obteve as variáveis “auditor” e “srauditor”. Estas tinham sido utilizadas no questionário de Ferreira (2002). Para testar a hipótese aplicaram-se o teste K-S e o teste não paramétrico de *Mann-Whitney*.

6.3.5.3. Definição de um modelo

De modo a se verificar quais são as variáveis que afectam a utilização do CBA nas empresas portuguesas, optou-se pela realização de um modelo onde se terá um conjunto de variáveis independentes a influenciar a variável dependente que é a utilização do CBA.

Optou-se por um modelo de regressão logística binário visto que a variável dependente é categórica, possuindo apenas dois valores sendo as variáveis

independentes categóricas ou quantitativas. Uma vez que se tinha muitas variáveis disponíveis e apesar de já ter sido testada a reacção de algumas variáveis nas hipóteses, optou-se por testar primeiro se a variável independente isoladamente tinha influência na variável dependente. Depois, de se verificar quais as variáveis que eram significativas, elaboraram-se diversos modelos já com diversas variáveis independentes de modo a verificar qual o mais significativo. O objectivo é determinar os factores que em conjunto influenciam a utilização do CBA nas empresas portuguesas.

Para se analisar a validade do modelo utilizou-se os testes seguintes:

- o teste *Wald* para analisar se as variáveis são significativas;
- o coeficiente *Nagelkerke R square* que quantifica a variação da variável dependente que é explicado pelo modelo;
- o teste *Hosmer e Lemeshow* de modo a verificar se o modelo é adequado.

Parte 3 – Investigação empírica

7. Caracterização da amostra e dos responsáveis pela contabilidade de gestão

7.1 Caracterização da amostra

A amostra¹⁷, em estudo, é constituída pelas empresas que responderam ao inquérito (111).

De acordo com as secções das actividades económicas da CAE, às quais pertencem as empresas da população analisada, verifica-se que algumas secções não possuem qualquer empresa com resposta. Importa referir que um número mínimo de empresas estavam nessas condições, como se pode observar no Quadro 7.1. Constatase, também, que a secção com menor percentagem de respostas não nula é a de “Comércio por grosso e a retalho reparação de veículos automóveis, motociclos e de bens de uso pessoal e doméstico”.

Quadro 7.1 - Respostas classificadas segundo as secções da CAE18

Secções da CAE	Nº de empresas inquiridas	Nº de respostas	% respostas em cada sector	% em relação ao total
Agricultura, produção animal, caça e silvicultura	1	0	0,00%	0,00%
Pesca	1	0	0,00%	0,00%
Indústrias extractivas	1	0	0,00%	0,00%
Indústrias transformadoras	132	48	36,36%	43,24%
Produção e distribuição de electricidade, gás e água	8	4	50,00%	3,60%
Construção	47	23	48,94%	20,72%
Comércio por grosso e a retalho; reparação; de veículos automóveis, motociclos e de bens de uso pessoal e doméstico	80	16	20,00%	14,41%
Alojamento e restauração	9	3	33,33%	2,70%
Transportes, armazenagem e comunicações	21	12	57,14%	10,81%
Actividades imobiliárias, alugueres e serviços prestados às empresas	18	5	27,78%	4,50%
Saúde e acção social	1	0	0,00%	0,00%
Outras actividades de serviços colectivos, sociais e pessoais	2	0	0,00%	0,00%
	321	111	-	100%

Na amostra analisada, a grande maioria das empresas pertence à secção “Indústrias transformadoras”, seguida da secção “Construção” com 43,24% e 20,72%, respectivamente (Quadro 7.1).

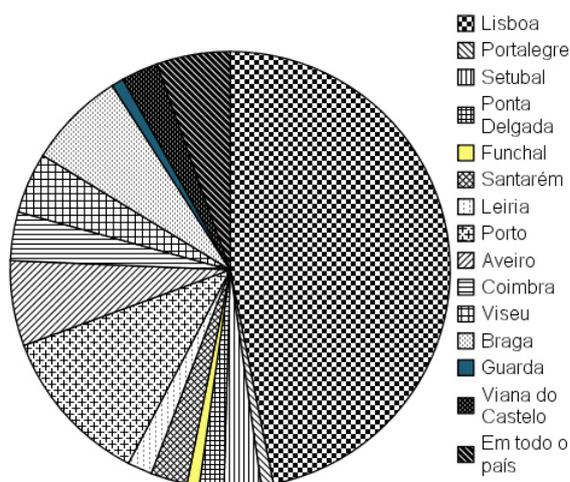
¹⁷ Entende-se por amostra a totalidade das empresas que responderam a este questionário.

¹⁸ A população e as respostas obtidas estão organizadas de acordo com as secções da Classificação das Actividades Económicas, rev. 2.1. Segundo o Decreto-lei nº 197/2003, é a Classificação Portuguesa das Actividades Económicas que se aplica a todo o território nacional. Nesta classificação as actividades económicas estão agrupadas por secções.

Ao analisar as empresas por actividade económica segundo a CAE Rev.2.1 a dois dígitos, verifica-se que a maioria das respostas obtidas pertence à “45 - Construção”.

Quanto à localização geográfica das empresas que responderam, destaca-se o distrito de Lisboa com 52% das respostas, logo seguido do Porto com 13%, como se pode observar no Gráfico 7.1.

Gráfico 7.1 - Representação da amostra por distrito

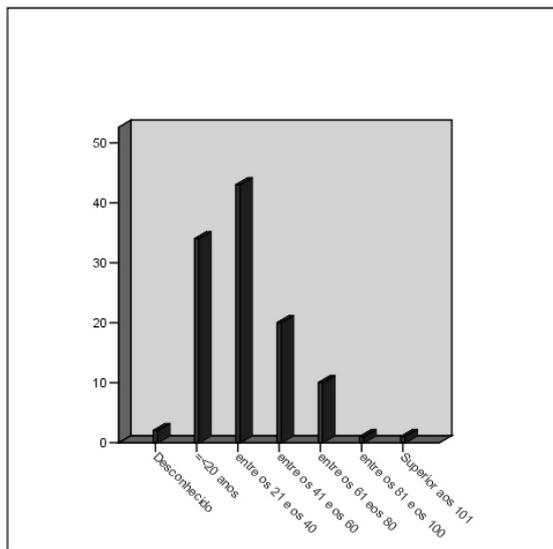


Apesar do inquérito ter sido apenas realizado às grandes empresas, pode caracterizar-se a amostra consoante a dimensão da empresa, isto é pelo número de empregados e valor de vendas. Verifica-se que 11,7% das empresas inquiridas possuem menos de 250 empregados e 27% registam vendas abaixo dos 50 milhões de euros¹⁹ (Apêndice 6).

Em relação à idade das empresas, a maior parte situa-se entre os 21 e os 40 anos (43%), como se pode observar no Gráfico 7.2.

¹⁹ De acordo com o artigo 2º, do Jornal Oficial da União Europeia 20/5/2003, as empresas da amostra são consideradas grandes empresas. Contudo, eram exigidos que dois dos limites tinham de ser respeitados simultaneamente. Nalguns casos apenas se verificava um limite sendo, então, as empresas classificadas de grandes. Assim, nesta amostra pode agrupar-se as empresas consoante o limite do número de empregados e o limite do valor de vendas.

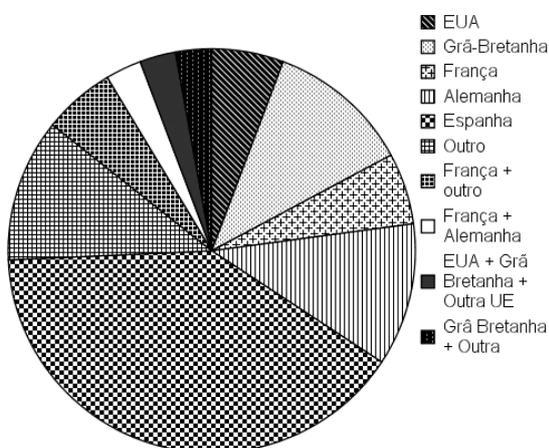
Gráfico 7.2 - Caracterização da amostra por idade das empresas



No que respeita ao capital, 89% das empresas da amostra possui capital privado dentro do intervalo dos 80% aos 100%. Considerando a nacionalidade dos titulares do capital, 67,6% das empresas encontram-se no intervalo de 80% a 100% de capital nacional. Quanto à classificação de capital familiar e não familiar, 71,2% das empresas possuem capital não familiar no intervalo dos 80% aos 100% (Apêndice 7).

Em relação às empresas que possuem capital estrangeiro, verifica-se que a maioria possui capital de outro país da União Europeia, destacando-se a Espanha de acordo com os inquéritos (Gráfico 7.3).

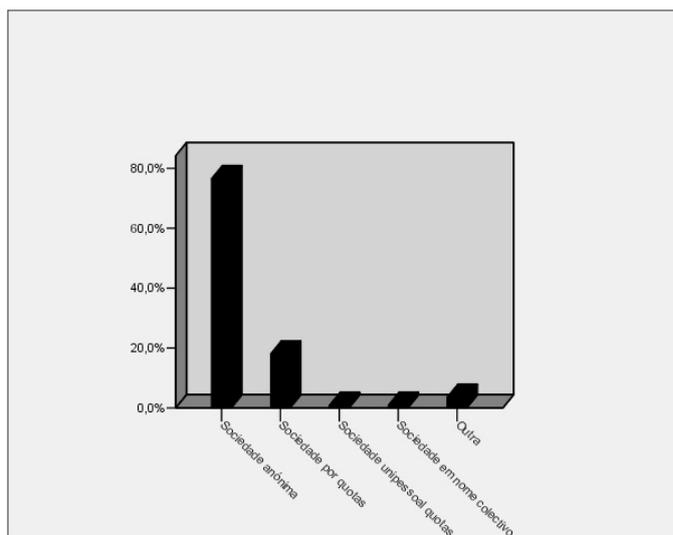
Gráfico 7.3 - Caracterização do capital estrangeiro



Detecta-se que cerca de 50% das empresas não são subsidiárias. Da fatia das subsidiárias, a maior parte pertence a empresas mãe nacionais. Além disso, a maioria das empresas não está cotada no mercado de capitais (Apêndice 8).

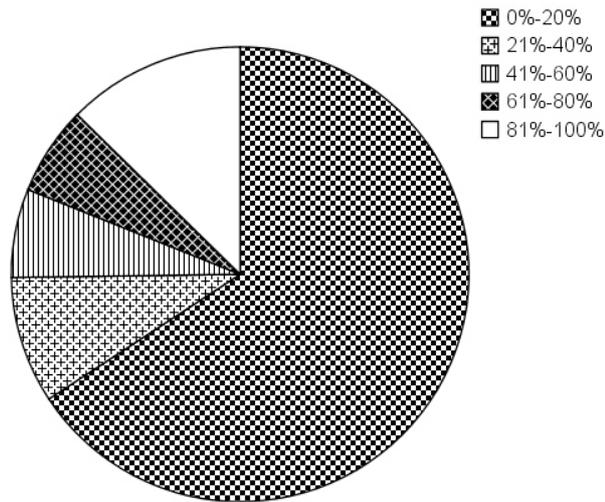
De acordo com a forma jurídica, as sociedades anónimas predominam (76,6%), segundo o Gráfico 7.4.

Gráfico 7.4 - Caracterização da amostra pela forma jurídica



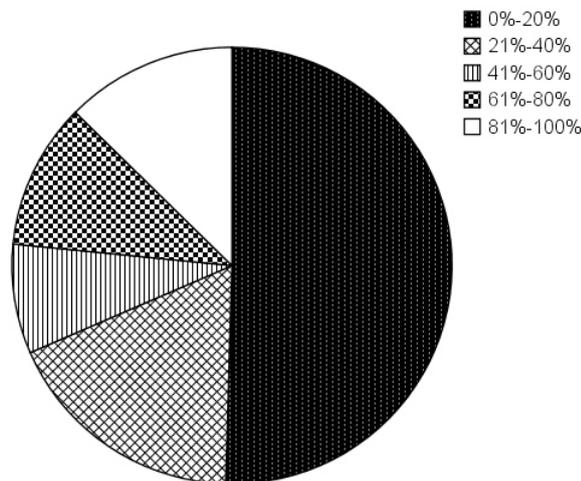
Observa-se, também, que o relacionamento das empresas com o mercado externo é pouco significativo, quer por meio das exportações ou por meio das importações. Assim, em cerca de 65,8% das empresas as exportações encontram-se no intervalo de 0-20% do seu volume de vendas (Gráfico 7.5).

Gráfico 7.5 - Caracterização da amostra em relação às exportações



Para cerca de 50% das empresas, as compras ao exterior encontram-se no intervalo de 0% a 20% das suas aquisições (Gráfico 7.6).

Gráfico 7.6 - Caracterização da amostra em relação às aquisições ao exterior



Verifica-se uma maior relação com o mercado externo em termos de importações do que de exportações.

Em relação aos processos produtivos utilizados pelas empresas, a maioria seleccionou a opção “outro”. Isto deve-se ao facto de algumas das respostas serem de empresas comerciais e de prestação de serviços. No que respeita aos processos

referidos na questão 1.11. do questionário, as maiores fatias pertencem à produção contínua e à produção por encomenda (Apêndice 9).

Em 2002, 42,3% das empresas da amostra apresentavam um crescimento dos lucros superior a 20%, enquanto que 36,9% das empresas apresentavam um decréscimo nos lucros. Cerca de 38,7% das empresas possuíam uma rendibilidade entre os 0 e os 10%, porém a rendibilidade negativa afecta apenas uma pequena parte das empresas (Apêndice 10).

Seguidamente, caracteriza-se os mercados e as empresas da amostra, em relação ao ano em que foi elaborado o inquérito.

Ao analisar-se as cinco forças competitivas de Porter mais a sexta, que é o Estado, verifica-se, de uma forma genérica, que a força que tem maior poder potencial de actuação nas empresas é a competição no sector, ou seja, as empresas concorrentes com um valor médio de 5,39, seguida do poder negocial dos clientes. Nestas duas forças competitivas a moda é 6, ou seja, na escala ordinal estabelecida, o maior número de inquiridos considera estas forças como “quase muito elevadas”. Estas são, amplamente, consideradas na tomada de decisões estratégicas das empresas (Apêndice 11).

No que respeita à intensidade da concorrência, esta é mais elevada em termos de preço em produto/mercado. A moda é de 6 (quase muito elevada), ou seja, é o item pelo qual o maior número de empresas optou. Ao caracterizar-se a envolvente externa quanto aos clientes, concorrentes e mercado do sector, verifica-se que não há homogeneidade, nem heterogeneidade, pois o maior número das empresas optou pelo valor 4, em todos os itens focados (Quadro 7.2).

Quadro 7.2 Caracterização da envolvente externa

Envolvente externa (Escala: 1 muito homogéneo...7 muito heterogéneo)	N	<4	4	>4	Média	Moda
Clientes	111	27%	27,9%	45,1%	4,27	4
Concorrentes	111	36,9%	27,9%	35,2%	3,95	4
Mercado do sector	111	32,4%	36%	31,6%	4,05	4

O mesmo acontece, relativamente, ao facto do mercado estar estagnado ou em expansão. A moda é de 4, logo, a maior parte das empresas considera que o mercado nem está estagnado, nem em expansão, visto que consideram um valor médio de 3,95. A principal estratégia seguida pelas empresas é a diferenciação dos produtos. Quanto

à determinação dos preços há uma tendência para que estes preços sejam determinados pelo mercado, dado que se obtém uma moda de 6.

Como o ambiente externo está em constante mutação, é curioso apurar as alterações ocorridas nas grandes empresas portuguesas (Quadro 7.3). A grande mudança está relacionada com o sistema de informação e 60,9% das empresas classificam-na “mais que elevada”. A mudança a nível tecnológico é também considerada para 44,5% das 111 empresas como “mais que elevada”.

Quadro 7.3 - Caracterização das mudanças nas empresas

Mudanças (Escala: 1 nenhum...7 muito elevado)	N	<4	4	>4	Média	Moda
Mudanças nos métodos de produção	111	58,2%	15,3%	26,4%	3,2	3
Mudanças nas carteiras de produtos	111	52,7%	20,76%	26,4%	3,35	4
Mudanças tecnológicas	111	30%	25,2%	44,5%	4,24	4
Mudanças nos sistemas de informação	111	21,8%	17,1%	60,9%	4,69	5
Mudanças na diversidade dos produtos	111	42,7%	22,5%	34,5%	3,62	4
Mudanças dos custos não industriais	111	52,7%	26,1%	20,9%	3,21	4

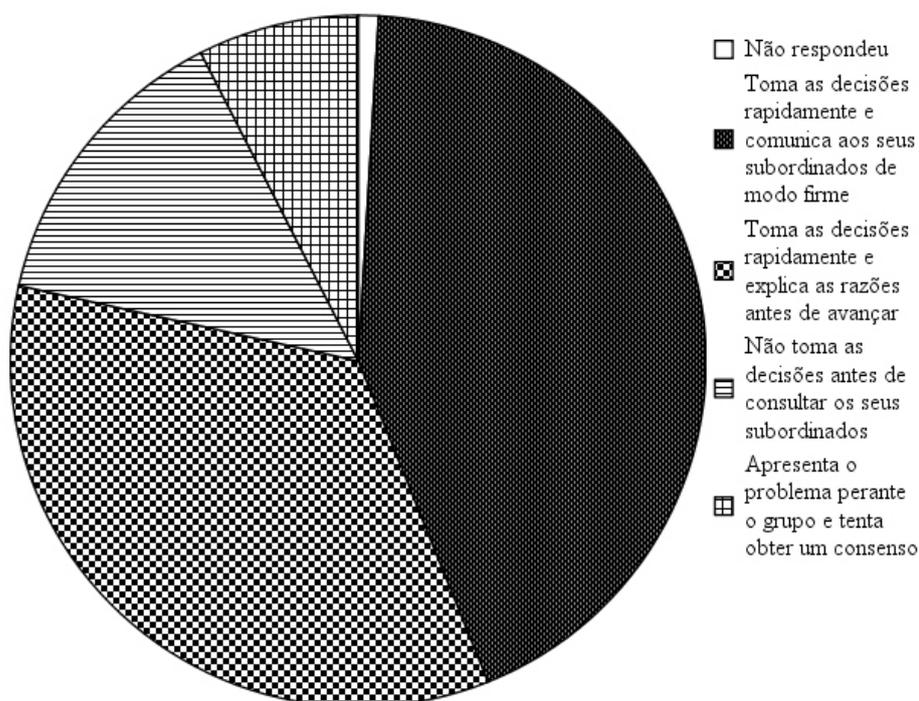
Caracterizando a gestão das empresas, verifica-se que nem há centralização, nem descentralização pura, visto que a moda é 4, mas existe uma elevada padronização no processo de trabalho, competências e resultados. Nota-se, também, uma tendência para uma descrição formal clara e completa das tarefas e critérios de avaliação de desempenho, dado que a moda é de 6. A comunicação tanto a nível horizontal, como vertical, tende a ser fluida, visto a moda ser de 5 e 6, respectivamente (ver Quadro 7.4).

Quadro 7.4 – Caracterização de algumas variáveis da amostra

(Escala: 1 nenhum...7 muito elevado)	N	<4	4	>4	Média	Moda
Centralização – Descentralização	111	35,8%	28,4%	35,8%	3,94	4
Padronização do processo de trabalho	111	15,5%	21,8%	62,7%	4,75	5
Descrição formal das tarefas de trabalho e dos critérios de avaliação de desempenho	111	23,6%	10%	66,4%	4,71	6
Comunicação horizontal	111	18,9%	22,5%	58,6%	4,68	6
Comunicação vertical	111	18%	27,9%	54,1%	4,54	5
Audidores efectuem recomendações	111	69,4%	12,6%	18%	2,9	2
Empresas seguem recomendações dos auditores	111	18,9%	18,9%	62,2%	4,77	6

Através da questão 5.16., verificou-se que a tomada de decisão operacional é exercida na maior parte das empresas, num nível muito próximo ou pela própria gestão de topo, na medida que 71% das empresas pontuou nos níveis máximos da escala que indica ao nível da gestão de topo. De acordo com a questão 5.17., que foi elaborada com base em Abernethy *et al.* (2004), onde são definidos tipos de autoridade, observou-se que a tomada de decisão realizada pela gestão de topo é caracterizada em cerca de 43,2% da amostra, como uma tomada de decisão rápida e comunicada aos subordinados de modo firme (Gráfico 7.7).

Gráfico 7.7 Caracterização da tomada de decisão realizada pela gestão de topo



Um outro aspecto, está relacionado com os auditores que de um modo geral apresentam poucas recomendações às empresas acerca do tipo de sistemas de contabilidade de gestão e controlo a adoptar (moda=2), no entanto, se estas forem fornecidas, a maioria das empresas (62,2% (69 empresas)) está disposta a seguir muito frequentemente as recomendações (ver Quadro 7.4).

Em relação ao custeio dos produtos, a única mudança que em termos médios é considerada importante, com valor de 4,28, é o aumento dos custos fixos (Quadro 7.5). Segue-se o aumento dos gastos gerais de fabrico com apenas 3,85 de pontuação, abaixo do valor neutro.

Quadro 7.5 - Caracterização das mudanças do custeio dos produtos

Mudanças (Escala: 1pouco importante...7muito importante)	N	<4	4	>4	Média	Moda
Aumento dos gastos gerais de fabrico	110	40%	8,1%	51,8%	3,85	1
Aumento dos custos fixos	110	34,5%	9,4%	56,4%	4,28	1
Diminuição da proporção dos custos de mão-de-obra directa em relação aos custos industriais	110	40%	18,1%	41,8%	3,65	1
Aumento dos custos não industriais indirectos	110	44,5%	13,5%	41,8%	3,65	1
Custo dos produtos tem de ser recalculado mais vezes	110	58,2%	15,3%	26,4%	3,01	1
Os custos padrão têm de ser verificados mais vezes	110	59,1%	13,5%	27,3%	2,97	1

Analisando os conhecimentos académicos dos colaboradores das empresas em questão, verifica-se que a maioria possui o secundário, enquanto que no nível de quadros médios e superiores a maioria possui a licenciatura (Apêndice 12).

Grande parte dos colaboradores das empresas encontra-se na faixa etária dos 26 aos 35 anos, enquanto que grande parte dos quadros médios e superiores se situa entre os 36 e os 45 anos (Apêndice 13).

7.2 Perfil dos responsáveis pela contabilidade de gestão

Os responsáveis pela contabilidade de gestão são na sua maioria trabalhadores da empresa há mais de cinco anos. Quase todos os inquiridos ocupam a sua posição actual nas empresas há mais de um ano, designadamente 42,3% dos inquiridos há mais de cinco anos e 45% dos inquiridos encontram-se no intervalo de um a cinco anos. Cerca de 29,7% das respostas foram enviadas pelo director financeiro, seguidas por 14,4% efectuadas pelos técnicos oficiais de contas. Os restantes inquiridos estão dispersos por diversas posições (administrador, *controller*, assessor, director, subdirector, director de controlo de gestão, responsável da área de informação de gestão). As habilitações literárias dos responsáveis pela contabilidade de gestão, na sua maioria, são: a licenciatura com a maior percentagem 59,5% e as pós-graduações/mestrados com 18% (Apêndice 14).

7.3 Representatividade da amostra

Com o objectivo de apurar se as conclusões retiradas neste estudo podem ser aplicadas a todas as grandes empresas portuguesas, analisou-se a amostra de modo a

verificar se é representativa relativamente aos sectores, distrito, empregados e vendas. Comparou-se as respostas com as não respostas e com o total da população (a quem foram enviados os inquéritos). Para testar a representatividade, utilizou-se o teste de aderência do qui-quadrado para o qual são definidas as seguintes hipóteses: **H0**: A proporção das actividades económicas (ou distritos, ou empregados, ou vendas) segue a distribuição especificada e **Ha**: A proporção das actividades económicas (ou distritos, ou empregados, ou vendas) não segue a distribuição especificada.

Dado que os pressupostos para a realização do teste do qui-quadrado não eram verificados, utilizando as secções da CAE, optou-se por agrupá-las em três grupos de forma harmonizada, de acordo com os conceitos do INE (Instituto Nacional de Estatística). O primeiro grupo é constituído pelas secções pertencentes à agricultura e à indústria, o segundo grupo pelas secções pertencentes ao comércio e o terceiro grupo pelas secções pertencentes aos serviços (Quadro 7.6).

Quadro 7.6 – Representatividade por grupos de secção

Secções agrupadas	Respostas		Não Respostas		Total	
	N	%	N	%	N	%
A+B+C+D+E+F	75	67,57%	115	54,76%	190	59,19%
G	16	14,41%	64	30,48%	80	24,92%
H+I+K+N+O	20	18,02%	31	14,76%	51	15,89%
Total	111	100%	210	100%	321	100%
Qui-quadrado			13,55		6,527	
Nível de significância			0,01		0,038	

Para um nível de significância de 0,05 rejeita-se a hipótese nula, logo a amostra não é representativa em termos de actividades económicas.

Quadro 7.7 – Representatividade por secção da CAE

Secção	Respostas	Não Respostas	Total
Secção A - Agricultura, produção animal, caça e silvicultura	0	1	1
Secção B - Pesca	0	1	1
Secção C - Indústrias extractivas	0	1	1
Secção D - Indústrias transformadoras	48	84	132
Secção E - Produção e distribuição de electricidade, gás e água	4	4	8
Secção F - Construção	23	24	47
Secção G - Comércio por grosso e a retalho; reparação de veículos automóveis, motociclos e de bens de uso pessoal e doméstico	16	64	80
Secção H - Alojamento e restauração	3	6	9
Secção I - Transportes, armazenagem e comunicações	12	9	21
Secção K - Actividades imobiliárias, alugueres e serviços prestados às empresas	5	13	18
Secção N - Saúde e acção social	0	1	1
Secção O - Outras actividades de serviços colectivos, sociais e pessoais	0	2	2
Total	111	210	321

A não representatividade em relação às actividades económicas pode ser justificada com base na Secção G em que um número reduzido de empresas responderam ao inquérito, sendo a taxa de resposta de 20% a mais baixa, em relação às secções que têm mais empresas. A razão principal foi o facto de considerarem que o CBA não estava relacionado com a sua actividade, o que acabou por afectar a presente amostra em relação às empresas por secção. A secção G, que representava 24,92% do total de empresas, passou a ter um peso de 14,41% na amostra. Em contrapartida, a Secção F, que tinha 14,64% de empresas em relação ao total, passou para 20,72%, ultrapassando a secção G (Quadro 7.7).

Em relação à representatividade por distrito elaborou-se o Quadro 7.8.

Quadro 7.8 – Representatividade nos distritos

Distrito	Respostas	Não Respostas	Total
Castelo Branco	0	3	3
Lisboa	57	118	175
Porto	13	33	46
Santarém	3	4	7
Braga	9	10	19
Coimbra	4	2	6
Funchal	1	1	2
Setúbal	3	10	13
Viana do Castelo	3	0	3
Aveiro	7	18	25
Leiria	2	2	4
Guarda	1	0	1
Ponta Delgada	2	4	6
Bragança	0	1	1
Viseu	5	0	5
Portalegre	1	1	2
Beja	0	2	2
Faro	0	1	1
Total	111	210	321

Como não se verificavam os pressupostos do teste do qui-quadrado, optou-se por agrupar os distritos em três grupos (Quadro 7.9).

Quadro 7.9 – Representatividade por grupo de distritos

Distritos agrupados	Respostas		Não respostas		Total	
	N	%	N	%	N	%
Lisboa	57	51,35%	118	56,19%	175	54,52%
Porto	13	11,71%	33	15,71%	46	14,33%
Outros	41	36,94%	59	28,1%	100	31,15%
Total	111	100%	210	100%	321	100%
Qui-quadrado			4,674		1,893	
Nível de significância			0,097		0,388	

De acordo com o Quadro 7.9, não se rejeita a hipótese nula, sendo a amostra representativa.

No que respeita à representatividade da dimensão das empresas por número de empregados e vendas, optou-se por agrupar as empresas em dois grupos, de acordo com os limites definidos no artigo 2º do Jornal Oficial da União Europeia 20/5/2003 no que respeita à classificação de PME.

Quadro 7.10 – Representatividade por grupo de empregados

Grupo de empregados	Respostas		Não respostas		Total	
	N	%	N	%	N	%
<250 empregados	13	11,71%	58	27,6%	71	22,1%
>=250 empregados	98	88,29%	152	72,4%	250	77,9%
Total	111	100%	210	100%	321	100%
Qui-quadrado			14,023		6,958	
Nível de significância			0,000		0,008	

De acordo com o Quadro 7.10, rejeita-se a hipótese nula, o que significa que a amostra não é representativa em relação à dimensão das empresas por número de empregados.

Quadro 7.11 – Representatividade por grupo de vendas

Grupo de vendas	Respostas		Não respostas		Total	
	N	%	N	%	N	%
< 50 000 €.	30	27,03%	54	25,7%	83	25,9%
>= 50 000€.	81	72,97%	156	74,3%	238	74,1%
Total	111	100%	210	100%	321	100%
Qui-quadrado			0,102		0,073	
Nível de significância			0,749		0,786	

Considerando os dados do Quadro 7.11, a hipótese nula não é rejeitada, sendo a amostra representativa no que respeita ao valor de vendas. Conclui-se, portanto, que a amostra é representativa, excepto em relação às actividades económicas e à dimensão das empresas por número de empregados. Assim, qualquer conclusão pontual que seja retirada acerca das actividades económicas e da dimensão das empresas por número de empregados, não poderá ser alargada a toda a população.

8. Contabilidade de gestão em Portugal

8.1 Contabilidade de gestão nas grandes empresas portuguesas

Através da informação recolhida com o inquérito realizado às empresas da amostra atrás descrita, procurou-se responder às questões colocadas no Quadro 6.1. A

primeira questão está relacionada com a caracterização da situação portuguesa, em termos de contabilidade de gestão, ao nível das grandes empresas. De acordo com a metodologia definida, procurou-se responder à questão testando as hipóteses definidas: H1, H2, H3, H4, H5, H6 (Quadro 6.1).

Das 111 empresas que responderam ao inquérito cerca de 96,4% (107) possuem contabilidade de gestão. Devido à obrigatoriedade da elaboração da demonstração de resultados por funções, apurou-se qual o tipo de informação em que se baseavam as 4 empresas que responderam não possuir contabilidade de gestão. A resposta foi unânime: a demonstração de resultados por funções é elaborada com base na contabilidade geral.

Das empresas que responderam e disseram não possuir contabilidade de gestão, duas pertenciam à secção das “Indústrias transformadoras”, uma à secção de “Alojamento e restauração” e a restante à secção dos “Transportes, armazenagem e comunicações” (Quadro 8.1).

Quadro 8.1 - Utilização da contabilidade de gestão comparativamente às secções da CAE

Secções	Nº de empresas	Utilizam contabilidade de gestão
Indústrias transformadoras	48	46
Produção e distribuição de electricidade, gás e água	4	4
Construção	23	23
Comércio por grosso e a retalho; reparação de veículos automóveis, motociclos e de bens de uso pessoal e doméstico	16	16
Alojamento e restauração	3	2
Transportes, armazenagem e comunicações	12	11
Actividades imobiliárias, alugueres e serviços prestados às empresas	5	5
	111	107

Ao serem exploradas as características inerentes às empresas não utilizadoras de contabilidade de gestão, detecta-se que o capital é privado e nacional, no intervalo de 80% a 100% e em três das empresas o capital é familiar no intervalo dos 80% aos 100%. Nenhuma das empresas está cotada no mercado de capitais, sendo três sociedades anónimas e uma sociedade por quotas. Em relação à dimensão (valor de vendas), as empresas situam-se entre os 29 e os 64 milhões de euros. O mercado onde as empresas não utilizadoras de contabilidade de gestão actuam é caracterizado por elevada competição, sendo baixo o poder negocial dos fornecedores. Há uma elevada intensidade de concorrência de preços a nível de mercados/produtos. A maioria opta pela estratégia da diferenciação de produtos, sendo os preços determinados pelo

mercado. Os auditores destas empresas raramente efectuam recomendações. Quanto ao tipo de gestão, estas empresas apresentam na sua maioria uma gestão de topo caracterizada por decisões rápidas comunicando-as aos subordinados de modo firme, levando à hesitação por parte dos subordinados em mostrar desacordo. Existem poucos níveis hierárquicos e não há descrição formal das tarefas de trabalho e dos critérios de avaliação de desempenho. Comparando com a maioria das empresas que possuem contabilidade de gestão as grandes diferenças que se destacam são ao nível do capital e da descrição formal das tarefas. Ao nível do capital, observa-se que a maioria das empresas que não possui contabilidade de gestão o capital é familiar e não existe a participação de capital estrangeiro, verificando-se o oposto na maioria das empresas que possui contabilidade de gestão. Ao nível da descrição formal, clara e completa das tarefas e dos critérios de avaliação de desempenho, é algo inexistente nas empresas que não têm contabilidade de gestão, ao contrário do que se verifica nas empresas com contabilidade de gestão.

No caso das empresas que possuem contabilidade de gestão, verifica-se, normalmente, que a responsabilidade desta recai sobre o departamento de contabilidade de gestão.

Após o apuramento da utilização ou não da contabilidade de gestão procurou-se caracterizá-la, ou seja, não só conhecer as funções em que a contabilidade de gestão é utilizada, como também se a informação fornecida é adequada, quais as técnicas utilizadas e em que estágio dos sistemas de contabilidade de gestão se encontram as grandes empresas portuguesas.

Teoricamente foram tecidas diversas considerações acerca das finalidades da contabilidade de gestão, agora, verificar-se-á se confirmam em termos práticos. Neste estudo, detectou-se como funções principais da contabilidade de gestão, as seguintes (Quadro 8.2): os sistemas de informação de controlo de gestão e a tomada de decisões.

Quadro 8.2 - Funções para as quais a contabilidade de gestão é utilizada

Funções por ordem de importância	Porcentagem
Sistemas de informação de controlo de gestão	79.4%
Tomar decisões	77.6%
Elaborar a demonstração de resultados por funções	72%
Elaborar orçamentos	71%
Apurar a margem de contribuição dos produtos/serviços	70.1%
Apurar o custo dos produtos	65.4%
Avaliar o desempenho dos colaboradores	29.9%
Dar resposta a imperativos de ordem regulamentar	27.1%
Fixar os preços de venda	25.2%
Outra	2.8%

Analisando o facto da informação fornecida pela contabilidade de gestão ser adequada a todas as funções (Quadro 8.3), constata-se que as empresas consideram que em média se produz uma informação adequada tanto para a tomada de decisão como para a definição de custos com uma pontuação de 5,49 e 5,48, respectivamente. Fornece, no entanto, uma informação quase inadequada, tanto para a avaliação de desempenho e para a fixação de preços, apresentando, nestes casos, uma pontuação de 3,66 e 3,76, respectivamente.

Quadro 8.3 - Adequação da informação da contabilidade de gestão às funções

Funções (Escala: 1 inadequada ...7 adequada)	Obs.	<4	4	>4	Média	Desvio padrão
Definição de custos	107	9,3%	9,3%	81,3%	5,48	1,443
Fixação de preços	107	42,1%	19,6%	38,3%	3,76	1,873
Tomada de decisão	107	3,7%	10,3%	86%	5,49	1,136
Avaliação de desempenho dos trabalhadores	107	36,4%	26,2%	37,4%	3,66	1,806
Análise de rentabilidade dos produtos	107	21,5%	9,3%	69,2%	4,97	1,871
Análise de rentabilidade dos clientes	107	40,2%	16,8%	43%	3,93	2,080
Análise de rentabilidade dos mercados	107	41,1%	17,8%	41,1%	3,87	2,097

Ao comparar-se com o estudo realizado por Alves (2002), verificou-se que na sua investigação acerca da contabilidade de gestão, na “Indústria transformadora” (actividades económicas compreendidas entre 15 e 36 de acordo com a CAE) apenas 10% dos inquiridos não possuíam contabilidade de gestão. Nesta presente investigação que é muito mais abrangente no que se refere às actividades económicas, encontra-se uma melhoria na utilização da contabilidade de gestão, em termos percentuais. À semelhança deste estudo, Alves (2002) concluiu como principais objectivos da contabilidade analítica os seguintes: a determinação dos custos, a elaboração dos orçamentos e a elaboração de instrumentos de controlo interno. A informação produzida pela contabilidade de gestão foi considerada adequada, verificando-se assim uma homogeneidade de conclusões entre os dois estudos.

A contabilidade de gestão possui técnicas consideradas tradicionais. As mais utilizadas pelas empresas portuguesas são os “orçamentos” e a “análise de desvios” (Quadro 8.4), com 83,2% e 84% das empresas, respectivamente, utilizando-as acima do valor médio da escala. A técnica tradicional menos utilizada é o “ponto crítico das vendas”, cuja pontuação média é inferior a quatro. Contudo, ao analisar-se a moda, verifica-se que a técnica de “painel de indicadores” apresenta um maior número de empresas a optar pela pontuação máxima da escala fixada, 7. Para Alves (2002), as técnicas tradicionais mais utilizadas são: “demonstração de resultados”, “orçamentos”, “determinação dos resultados esperados” e “painel de indicadores”.

Quadro 8.4 - Utilização das técnicas tradicionais de contabilidade de gestão

Técnicas (Escala: 1 nada...7 muito)	Obs.	<4	4	>4	Média	Moda
Ponto crítico das vendas	107	43,9%	16,8%	39,3%	3,71	1
Planeamento estratégico	107	34,6%	15,9%	49,5%	4,20	1
Orçamentos	107	9,3%	7,5%	83,2%	5,66	6
Análise de desvio de orçamentos	107	9,3%	6,5%	84,1%	5,63	6
Técnicas de custeio dos produtos	107	33,6%	13,1%	53%	4,29	1
Análise de rentabilidade dos produtos	107	26,2%	16,8%	57%	4,64	6
Painel de indicadores	107	25,2%	5,6%	69,2%	4,93	7
Rentabilidade do activo	107	35,5%	15,9%	48,6%	4,10	1

Para Ferreira (2002), as técnicas mais utilizadas são os “orçamentos” e a “análise de desvio de orçamento” (como no presente estudo) cuja média é de 5,44 e 5,26, respectivamente. Convém salientar que a média de utilização destas técnicas, neste estudo, é ligeiramente superior, como se pode ver no Quadro 8.5. A menos utilizada é o “ponto crítico das vendas”.

Quadro 8.5 - Comparação do presente estudo com Ferreira (2002)

Técnicas (Escala: 1 nada...7 muito)	Obs.	<4	4	>4	Média
Ponto crítico das vendas	107	43,9%(39%*)	16,8%(20%*)	39,3%(41%*)	3,71(3,99*)
Planeamento estratégico	107	34,6%(39%*)	15,9%(15%*)	49,5%(46%*)	4,20(4,09*)
Orçamentos	107	9,3%(13%*)	7,5%(11%*)	83,2%(76%*)	5,66(5,44*)
Análise de desvio de orçamentos	107	9,3%(16%*)	6,5%(8%*)	84,1%(76%*)	5,63(5,26*)
Técnicas de custeio dos produtos	107	33,6%(17%*)	13,1%(19%*)	53%(64%*)	4,29(4,88*)
Análise de rentabilidade dos produtos	107	26,2%(20%*)	16,8%(14%*)	57%(66%*)	4,64(4,94*)
Painel de indicadores	107	25,2%(36%*)	5,6%(18%*)	69,2%(46%*)	4,93(4,19*)
Rentabilidade do activo	107	35,5%(28%*)	15,9%(23%*)	48,6%(49%*)	4,10(4,34*)

* Ferreira (2002)

Comparando com Alves (2002), verifica-se que, em média, a utilização das técnicas tradicionais é semelhante para a totalidade das empresas da amostra (Quadro 8.6).

Quadro 8.6 – Comparação do presente estudo com Alves

Técnicas tradicionais	Inquérito Escala 1 a 7	Alves (2002) Escala de 1 a 5
Ponto crítico das vendas	3,71 (2,65**)	2,9
Planeamento estratégico	4,20	-
Orçamentos	5,66 (4,04**)	3,96
Análise de desvio de orçamentos	5,63	-
Técnicas de custeio dos produtos	4,29	-
Análise de rendibilidade dos produtos	4,64	-
Painel de indicadores	4,93 (3,52**)	3,62
Rendibilidade do activo	4,10 (2,93**)	2,75

** Escala de 1 a 5

Para analisar as diferenças entre as médias de utilização das técnicas tradicionais de contabilidade de gestão por secção das actividades económicas, utilizou-se o teste não paramétrico de *Kruskal-Wallis*, onde as hipóteses definidas para este teste são: **H₀**: As distribuições das técnicas tradicionais de contabilidade de gestão nas secções da CAE são iguais em tendência central e **H_a**: Existe pelo menos uma secção que difere em tendência central em termos das técnicas tradicionais de contabilidade de gestão. Rejeita-se a hipótese nula no caso da “técnica de custeio dos produtos” para um nível de significância de 0,01. Passa-se a rejeitar a hipótese nula em relação às técnicas “análise de rendibilidade dos produtos” e “rendibilidade do activo”, para um nível de significância de 0,05 e de 0,1, respectivamente. As técnicas tradicionais de contabilidade de gestão que têm uma utilização semelhante entre as diversas secções segundo a CAE são: “ponto crítico das vendas”, “planeamento estratégico”, “orçamentos”, “análise de desvios de orçamentos” e “painel de indicadores” (Quadro 8.7).

Quadro 8.7 – Utilização das técnicas tradicionais de contabilidade de gestão por secção da CAE

Técnicas tradicionais	Indústrias transformadoras	Produção e distribuição de electricidade, gás e água	Construção	Comércio por grosso e a retalho; reparação de veículos automóveis, motociclos e de bens de uso pessoal e doméstico	Alojamento e restauração	Transportes, armazenagem e comunicações	Actividades imobiliárias, alugueres e serviços prestados às empresas
Ponto crítico das vendas	4,07	1,5	3,83	3,69	3,5	3,09	3,2
Planeamento estratégico	4,57	4	4,09	3,69	3	3,55	5
Orçamentos	5,78	6,75	5,74	5,13	6	5,45	5,4
Análise de desvio de orçamentos	5,67	6,75	5,52	5,19	6,5	5,64	5,8
Técnicas de custeio dos produtos	5,37	1	3,43	3,13	3,5	4,27	5
Análise de rentabilidade dos produtos	5,24	2,25	4	4,31	3,5	4,91	5
Painel de indicadores	5,28	5	4,65	4,5	6	4,55	4,6
Rendibilidade do activo	4,7	3,5	4,13	3,38	6	2,45	4,2

Ao realizar a comparação entre actividades económicas agrupadas nas actividades económicas a dois dígitos, definiram-se as seguintes hipóteses: **H0**: As distribuições das técnicas tradicionais de contabilidade de gestão nas actividades económicas são iguais em tendência central e **Ha**: Existe pelo menos uma actividade económica que difere em tendência central em termos das técnicas tradicionais de contabilidade de gestão. Neste caso, apenas se rejeita a hipótese nula na “técnica do custeio dos produtos” para um nível de significância de 0,05, ou seja, a “técnica do custeio dos produtos” difere na sua utilização de acordo com a actividade económica em questão. Em relação a todas as outras técnicas, a utilização é semelhante nas diversas actividades económicas a dois dígitos (Quadro 8.8).

Quadro 8.8 – Utilização das técnicas tradicionais de contabilidade de gestão por actividade económica

Actividades económicas (2 dígitos)	Ponto crítico das vendas	Planeamento estratégico	Orçamentos	Análise de desvio de orçamentos	Técnicas de custeio dos produtos	Análise de rentabilidade dos produtos	Painel de indicadores	Rentabilidade do activo
15-Indústrias alimentares e das bebidas	4,25	4,38	5,5	5,5	4,5	4,38	4,88	4
17-Fabricação de têxteis	3	4	6,5	5,5	6	6	6	4
18-Indústria do vestuário; preparação, tingimento e fabricação de artigos de peles com pêlo	3	4	4	5	5	5	3	3
20-Indústrias da madeira e da cortiça e suas obras, excepto mobiliário; fabricação de obras de cestaria e de espartaria	1	3,5	6	6	6	6	3,5	3
21-Fabricação de pasta, de papel e cartão e seus artigos	6	6	6	6	5	3	4	5
22-Edição, impressão e reprodução de suportes de informação gravados	4	2	5	5	5	3	4	4
23-Fabricação de coque, produtos petrolíferos refinados e tratamento de combustível nuclear	5	5	5	5	5	5	5	5
24-Fabricação de produtos químicos	4,5	5,5	6,33	6,5	6,5	6,33	5,67	4,67
25-Fabricação de artigos de borracha e de matérias plásticas	5	1	5	4	1	4	5	1
26-Fabricação de outros produtos minerais não metálicos	3,5	4,75	6,13	6,25	5,63	4,88	5,5	5,5
28-Fabricação de produtos metálicos, excepto máquinas e equipamento	4,33	5	5,33	5,67	5,67	6,67	7	6
29-Fabricação de máquinas e de equipamento, n.e.	4,5	4,5	7	6	6	5,5	3,5	3,5
30-Fabricação de máquinas de escritório e de equipamento para o tratamento automático da informação	5	5	6	6	6	6	4	3
31-Fabricação de máquinas e aparelhos eléctricos, n.e.	5	5	5	6	4	6	7	6
34-Fabricação de veículos automóveis, reboques e semi-reboques	4,5	4,83	6,33	6	5,83	5,67	6,67	6
36-Fabricação de mobiliário; outras indústrias transformadoras	4	4	3	1,5	4	4	3,5	5
40-Produção e distribuição de electricidade, de gás, de vapor e água quente	1,67	3	6,67	6,67	1	2,67	4,33	3
41-Captação, tratamento e distribuição de água	1	7	7	7	1	1	7	5
45-Construção	3,83	4,09	5,74	5,52	3,43	4	4,65	4,13
50-Comércio, manutenção e reparação de veículos automóveis e motociclos; comércio a retalho de combustíveis para veículos	3,14	3,14	5	5,86	3,71	5,43	4,14	3,71
51-Comércio por grosso e agentes do comércio excepto de veículo	4,67	4,67	5	5	3,5	4	5	3,33
52-Comércio a retalho; reparação de bens pessoais e domésticos	3	3	5,67	4	1	2,33	4,33	2,67
55-Alojamento e restauração	3,5	3	6	6,5	3,5	3,5	6	6
60-Transportes terrestres; transportes por oleodutos ou gasodutos	3,25	3,25	5,25	5,25	4	4,25	2,75	1
62-Transportes aéreos	1	1	6	6	1	6	6	1
63- Actividades anexas e auxiliares dos transportes; agências de viagens e de turismo e de outras actividades de apoio turístico	3,5	3,5	5,5	6,5	4	4	6,5	2
64-Correios e telecomunicações	3,25	4,5	5,5	5,5	5,5	5,75	5	4,5
70-Actividades imobiliárias	1	4	3	5	3	3	1	1
72-Actividades informáticas e conexas	6	6	6	7	6	5	5	4
74-Outras actividades de serviços prestados principalmente às empresas	3	5	6	5,67	5,33	5,67	5,67	5,33

O Quadro 8.8 mostra quais as actividades económicas onde as técnicas tradicionais de contabilidade de gestão são mais ou menos utilizadas e, por sua vez, o Quadro 8.9 sintetiza essa informação, em termos de mínimos e máximos.

Quadro 8.9 - Síntese das actividades económicas que apresentam a máxima e mínima utilização das técnicas tradicionais de contabilidade de gestão

Técnicas tradicionais de contabilidade de gestão	Actividades económicas que apresentam a utilização máxima	Actividades económicas que apresentam a utilização mínima
Ponto crítico das vendas	- Actividades informáticas e conexas.	- Indústrias da madeira e da cortiça e suas obras, excepto mobiliário; fabricação de obras de cestaria e de espartaria; - Captação, tratamento e distribuição de água; - Transportes aéreos; - Actividades imobiliárias.
Planeamento estratégico	- Captação, tratamento e distribuição de água.	- Fabricação de artigos de borracha e de matérias plásticas; - Transportes aéreos.
Orçamentos	- Fabricação de máquinas e de equipamento, n.e.; - Captação, tratamento e distribuição de água.	- Fabricação de mobiliário; - Outras indústrias transformadoras; - Actividades imobiliárias.
Análise de desvios de orçamentos	- Captação, tratamento e distribuição de água; - Actividades informáticas e conexas.	- Fabricação de mobiliário; - Outras indústrias transformadoras.
Técnica de custeio dos produtos	- Fabricação de produtos químicos.	- Fabricação de artigos de borracha e de matérias plásticas; - Produção e distribuição de electricidade, de gás, de vapor e água quente; - Captação, tratamento e distribuição de água; - Comércio a retalho; reparação de bens pessoais e domésticos; - Transportes aéreos.
Análise de rendibilidade dos produtos	- Fabricação de produtos metálicos, excepto máquinas e equipamento.	- Captação, tratamento e distribuição de água.
Painel de indicadores	- Fabricação de produtos metálicos, excepto máquinas e equipamento; - Fabricação de máquinas e aparelhos eléctricos, n.e.; - Captação, tratamento e distribuição de água.	- Actividades imobiliárias.
Rendibilidade do activo	- Fabricação de produtos metálicos, excepto máquinas e equipamento; - Fabricação de máquinas e aparelhos eléctricos, n.e.; - Fabricação de veículos automóveis, reboques e semi-reboques; - Alojamento e restauração.	- Transportes aéreos; - Actividades imobiliárias; - Transportes terrestres; transportes por oleodutos ou gasodutos; - Fabricação de artigos de borracha e de matérias plásticas.

Em conformidade com o teste não paramétrico de *Kruskal-Wallis* verificou-se que apenas a “técnica de custeio do produto” é que difere a sua utilização de acordo com as actividades económicas a dois dígitos, de modo significativo. Com base no Quadro 8.9 verifica-se que é pouco utilizada nas actividades de “Transportes aéreos”, “Produção e distribuição de electricidade, de gás, de vapor e água quente”, “Captação, tratamento e distribuição de água”, “Comércio a retalho”, “Reparação de bens pessoais e domésticos” e “Fabricação de artigos de borracha e de matérias plásticas”. Pode alegar-se que isto acontece nas actividades que, na sua maioria, têm pouca tradição em custear produtos/serviços. Contudo, não se pode referir que esta técnica não é aplicável a estas actividades. Observou-se, também, que os máximos e os mínimos encontrados pertencem a actividades de dois dígitos que só possuem uma empresa. De forma mais desagregada, verificou-se que o valor mínimo pertencia à “25230 – Fabricação de artigos de plástico para a construção”. Verificou-se que esta empresa dá primazia ao “custeio do ciclo de vida do produto” e ao “*backflush costing*”. A razão de não utilizar esta técnica deve-se às características da própria empresa e não à actividade económica. Depreendeu-se que a actividade económica que apresenta valor máximo é a “63210 – Outras actividades auxiliares de transporte terrestre”, mais uma vez o facto de utilizar esta técnica não está relacionado com a actividade, mas com outras características intrínsecas à própria empresa como, por exemplo, a influência da empresa mãe. Analisando, isoladamente, as empresas que classificaram a utilização desta técnica em termos mínimos e máximos, apurou-se que existe uma tendência para os valores máximos nas empresas do sector da indústria e valores mínimos no sector do comércio. Corroborar em parte com a conclusão retirada por Ferreira (2002), em relação à secção de comércio, ou seja, que esta secção tinha comportamentos diferentes no que respeita à utilização das técnicas. Contudo, nesta investigação, este resultado não é estatisticamente significativo.

Seguidamente, investigou-se se haveria diferença na utilização das técnicas tradicionais de acordo com a dimensão da empresa. Assim, optou-se por criar uma única variável que caracterizasse o tamanho da empresa (“dimensão”). Teve-se em conta os critérios considerados na selecção de empresas, que estão de acordo com a definição europeia, a saber: o número de empregados, o valor das vendas e o total do balanço. Apesar das empresas consideradas na amostra serem classificadas de grandes

empresas, existe a possibilidade de ordená-las em termos de dimensão. Optou-se pela análise das componentes principais cujo objectivo é a redução de variáveis. Primeiro verificou-se a possibilidade de aplicar o modelo factorial. Através da estatística *Kaiser-Meyer-Olkin*, utilizando a tabela de Pestana e Gageiro (2003), verifica-se que existe uma correlação média entre as variáveis (Quadro 8.10). De acordo com o teste de *Bartlett*, as variáveis estão correlacionadas entre si (Quadro 8.10) para um nível de significância de 0,05.

Quadro 8.10 - Teste KMO e teste de esfericidade de *Bartlett* em relação aos critérios de dimensão
duma empresa

<i>Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.</i>		,692
Teste de esfericidade de <i>Bartlett</i>	<i>Approx. Chi-Square</i>	258,329
	df	3
	Sig.	,000

Através da análise factorial encontrou-se, apenas, uma componente principal que explica 85,9% da variância dos dados. A matriz das componentes apresenta a correlação de cada variável com o factor, e como todas têm um valor superior a 0,5, então, existe associação entre variáveis e o factor. Deste modo, criou-se a variável “dimensão” através da análise factorial, cuja média é igual a zero.

Para analisar a existência de correlação entre a utilização de cada técnica tradicional e a variável “dimensão” utilizou-se o ró de *Spearman*. Contudo, não se conseguiu estabelecer nenhuma correlação significativa, logo, pode depreender-se que não há associação entre a dimensão da empresa e a utilização das técnicas tradicionais a nível das grandes empresas portuguesas. Com o fim de se confirmar esta conclusão, considerou-se a utilização do teste de *Mann-Whitney*. De forma a agrupar as empresas em dois grupos, de acordo com a sua dimensão, criou-se uma variável nominal que toma o valor de um quando a variável “dimensão” é positiva (são as empresas de maior dimensão) e toma o valor de zero quando a variável “dimensão” é negativa (são as empresas de menor dimensão). De seguida, testou-se as hipóteses: **H0**: As distribuições das técnicas tradicionais de contabilidade de gestão nos dois grupos de empresas são iguais em tendência central e **Ha**: Os dois grupos de empresas não são iguais em tendência central em termos das técnicas tradicionais de contabilidade de gestão. Como H0 não é rejeitada, significa que o grau de utilização das técnicas tradicionais não depende da dimensão da empresa.

Através do Quadro 8.11 pode observar-se a utilização média das técnicas tradicionais de contabilidade de gestão de acordo com a dimensão da empresa. De forma não significativa, pode referir-se que as técnicas “planeamento estratégico”, “orçamentos”, “análise de desvio de orçamentos”, “técnica de custeio dos produtos” e “análise de rendibilidade dos produtos” são mais utilizadas nas empresas de maior dimensão, enquanto que as restantes técnicas são mais utilizadas nas de menor dimensão.

Quadro 8.11 - Utilização das técnicas tradicionais de contabilidade de gestão de acordo com a dimensão da empresa

Técnicas tradicionais	Maior dimensão	Menor dimensão
Ponto crítico das vendas	3,55	3,75
Planeamento estratégico	4,3	4,17
Orçamentos	5,95	5,6
Análise de desvio de orçamentos	5,85	5,57
Técnicas de custeio dos produtos	4,6	4,22
Análise de rendibilidade dos produtos	4,8	4,61
Painel de indicadores	4,75	4,97
Rendibilidade do activo	4	4,13

Alves (2002) refere “ao considerar o critério volume de vendas constata-se que de um modo geral existe uma maior utilização das técnicas “tradicionais” nas empresas de maior dimensão” (Alves, 2002:216). Para Alves (2002), os “orçamentos”, o “painel de indicadores”, o “ponto crítico das vendas” e a “rendibilidade do activo” são as técnicas tradicionais de contabilidade de gestão mais utilizadas pelas grandes empresas. Neste estudo, só se confirma para os “orçamentos” de modo não significativo. Por outro lado, através do critério dos empregados, Alves (2002) verificou que o “ponto crítico das vendas” era mais utilizado no conjunto das empresas com menos empregados, o que se confirma, em termos de dimensão, apesar de ser a técnica menos utilizada pelas empresas. Em suma, não se conseguiu estabelecer nenhuma relação significativa entre a utilização das técnicas tradicionais e o tamanho das empresas. Talvez, porque a amostra utilizada já é de grandes empresas, e a maior parte das diferenças encontradas a nível de literatura situa-se entre PME e grandes empresas.

Para a análise da utilização das técnicas de acordo com a idade das empresas, agrupou-se as empresas em várias classes etárias. Utilizou-se o teste de *Kruskal-Wallis* para testar as seguintes hipóteses: **H0**: As distribuições das técnicas tradicionais de contabilidade de gestão nas classes de idades são iguais em tendência

central e **Ha**: Existe pelo menos uma classe que difere em tendência central em termos das técnicas tradicionais de contabilidade de gestão. Para um nível de significância de 0,05, não se rejeita H0, ou seja, a utilização das técnicas tradicionais não é afectada pela idade da empresa. Se, por outro lado, for utilizado o nível de significância de 0,1, rejeita-se H0 em relação ao “ponto crítico das vendas” que é mais utilizado nas empresas com idade superior aos 101 anos (Quadro 8.12).

Quadro 8.12 – Utilização das técnicas tradicionais de contabilidade de gestão por idade

Técnicas tradicionais	=<20	21-40	41-60	61-80	81-100	>101
Ponto crítico das vendas	3,53	4,05	2,75	4,9	3	5
Planeamento estratégico	4,29	4,62	3,05	4,7	3	5
Orçamentos	5,74	5,67	6	5,1	6	5
Análise de desvio de orçamentos	5,88	5,44	5,95	5,2	7	5
Técnicas de custeio dos produtos	4,71	4,03	4,15	4,1	5	1
Análise de rendibilidade dos produtos	4,91	4,23	4,45	5,3	5	5
Painel de indicadores	5	4,82	5,3	4,3	7	5
Rendibilidade do activo	3,76	4,72	3,75	4,1	5	1

Ao observar-se a utilização das técnicas tradicionais de contabilidade de gestão de acordo com o tipo de controlo que as empresas têm, familiar ou não familiar, optou-se mais uma vez por utilizar o teste de *Mann-Whitney*. Verifica-se que, para um nível de significância de 0,05, que a utilização das técnicas é semelhante neste dois grupos, excepto a técnica de “análise de desvios dos orçamentos”, utilizada principalmente nas que não têm controlo familiar. Comparando a utilização das técnicas tradicionais de contabilidade de gestão em relação ao capital público e privado, analisou-se apenas as empresas com 100% privado e com 100% público visto que as empresas com capital misto, público e privado eram escassas (1 no intervalo de 20% a 40% de capital privado e 1 no intervalo de 60% a 80% de capital privado). Através do teste de *Mann-Whitney*, verifica-se, para um nível de significância de 0,05, que a utilização das técnicas tradicionais é semelhante, excepto para a técnica da “análise da rendibilidade do produto” que é utilizada principalmente pelas empresas com 100% de capital privado (Quadro 8.13).

Quadro 8.13 – Utilização das técnicas tradicionais de contabilidade de gestão de acordo com o tipo de capital

Técnicas tradicionais	Controlo familiar	Não controlo familiar	Público	Privado
Ponto crítico das vendas	3,3	3,64	3,3	3,81
Planeamento estratégico	4,03	4,26	4,1	4,21
Orçamentos	5,34	5,78	5,5	5,66
Análise de desvio de orçamentos	5,1	5,82	5,3	5,65
Técnicas de custeio dos produtos	4,14	4,35	3,7	4,38
Análise de rentabilidade dos produtos	4,66	4,64	3,3	4,81
Painel de indicadores	4,41	5,12	4,7	4,97
Rendibilidade do activo	3,83	4,21	3,6	4,17

Ao analisar-se face ao capital ser nacional ou estrangeiro verifica-se, através do teste de *Kruskal-Wallis*, que as empresas têm o mesmo comportamento face às técnicas tradicionais excepto nas técnicas: “orçamento”, “análise de desvio dos orçamento” e “técnicas de custeio dos produtos”. As duas primeiras são mais utilizadas nas empresas que possuem entre 60 a 80% de capital nacional e a “técnica de custeio dos produtos” é mais utilizada nas empresas com 100% capital estrangeiro (Quadro 8.14). À primeira vista o tipo de capital parece não afectar a utilização das técnicas tradicionais de contabilidade de gestão. Contudo, estatisticamente existe alguma influência do capital estrangeiro na utilização da “técnica de custeio dos produtos”, o que já não se observa de modo notório em relação ao “orçamento” e “análise de desvios”. Porém, as empresas, onde estas técnicas são mais utilizadas, têm pelo menos 20% de capital estrangeiro. Talvez, se possa concluir que as técnicas tradicionais de contabilidade de gestão são mais utilizadas nas empresas com alguma influência de capital estrangeiro.

Quadro 8.14 – Utilização das técnicas tradicionais de contabilidade de gestão face ao capital nacional/estrangeiro

Técnicas tradicionais	Estrangeiro 100%	Nacional 40-60	Nacional 60-80	Nacional 100%
Ponto crítico das vendas	4,04	3,57	2	3,65
Planeamento estratégico	4,54	3,86	5	4,08
Orçamentos	6,15	5,43	7	5,47
Análise de desvio de orçamentos	6,35	4,57	7	5,43
Técnicas de custeio dos produtos	5,38	3,43	2,5	4,03
Análise de rentabilidade dos produtos	5,31	4,29	6	4,4
Painel de indicadores	5,04	5,14	7	4,81
Rendibilidade do activo	4,5	4,86	5,5	3,85

Para analisar mais a fundo a questão do impacte da internacionalização na contabilidade de gestão das empresas, optou-se por analisar a utilização das técnicas tradicionais de contabilidade de gestão pelas empresas face às suas exportações e

importações. Em relação às exportações, agrupou-se as empresas em dois grupos. Um grupo são as que não exportam, ou melhor, estão situadas no intervalo de 0 a 20%. Ao outro grupo pertencem as empresas que exportam, onde se considerou as restantes classes indicadas. Através do teste de *Mann-Whitney*, verifica-se que os dois grupos têm comportamentos semelhantes no que respeita à utilização das técnicas tradicionais de contabilidade de gestão excepto em relação à técnica de “análise de rendibilidade dos produtos” para um nível de significância de 0,1. Quem exporta é que utiliza mais esta técnica. Em relação às importações o procedimento foi semelhante e novamente é a técnica da “análise de rendibilidade dos produtos” que difere a sua utilização. As empresas que importam utilizam mais esta técnica em comparação com as empresas que não importam, para um nível de significância de 0,05 (Quadro 8.15). Em termos gerais e estatísticos a utilização das técnicas tradicionais de contabilidade de gestão entre os dois grupos é semelhante de modo significativo, tanto em relação às exportações como em relação às importações, a tendência, em termos médios de utilização, é que as empresas que exportam e importam utilizam mais as técnicas tradicionais de contabilidade de gestão (Quadro 8.15). Pode concluir-se que quanto maior a internacionalização da empresa, maior é a utilização das técnicas tradicionais.

Quadro 8.15 – Utilização das técnicas tradicionais de contabilidade de gestão com o nível de exportação e importação das empresas

Técnicas tradicionais	Exportam	Não exportam	Importam	Não importam
Ponto crítico das vendas	4,06	3,54	3,88	3,55
Planeamento estratégico	4,34	4,13	4,1	4,29
Orçamentos	5,69	5,65	5,65	5,67
Análise de desvio de orçamentos	5,6	5,64	5,62	5,64
Técnicas de custeio dos produtos	4,86	4,01	4,62	3,98
Análise de rendibilidade dos produtos	5,26	4,35	5,25	4,07
Painel de indicadores	5,31	4,74	5,17	4,69
Rendibilidade do activo	4,57	3,88	4,25	3,96

Segundo Alves (2002), as empresas que exportam são as que utilizam mais os “orçamentos”, o “painel de indicadores”, o “ponto crítico das vendas” e a “rendibilidade do activo”. No presente estudo, esta situação confirma-se como se pode verificar no Quadro 8.15, contudo, as diferenças existentes não são significativas, como acontece em relação à “análise de rendibilidade dos produtos”.

Por fim, para apurar se a utilização das técnicas variava consoante o processo produtivo adoptado, aplicou-se o teste de *Kruskal-Wallis* onde se verifica que a

possível criar uma variável que agrupa todas as técnicas tradicionais, ou seja, criar um índice através do cálculo da média simples das variáveis. No entanto, é necessário verificar a consistência interna que pode ser avaliada usando o *alpha de Cronbach*.

Quadro 8.18 – Teste de *Alpha de Cronbach* em relação às técnicas tradicionais de contabilidade de gestão

<i>Alpha de Cronbach</i>	<i>Alpha de Cronbach</i> baseado em itens estandardizados	Nº de itens
,805	,805	8

Segundo o Quadro 8.18, a consistência interna é boa. Observando também o valor de *Alpha* eliminando cada variável em questão, constata-se que o valor da consistência interna nunca aumenta. Logo, todas as variáveis devem fazer parte do factor porque aumenta a sua consistência. Constituiu-se, então, uma variável (“tctradicionais”) que consiste no cálculo de uma média simples de todos os valores de utilização das diversas técnicas.

Através do Quadro 8.19 que consiste nas percentagens de respostas das empresas por nível de utilização das técnicas tradicionais de contabilidade de gestão (variável “tctradicionais”), em que de 107 empresas se obteve nas técnicas tradicionais cerca de 856 respostas, verifica-se que a maioria das respostas se concentra na escala nos valores de 5 a 7, ou seja, opções “mais que alguma utilização” a “muita utilização” das técnicas. A média desta variável é de 4,64. Conclui-se, assim, que as grandes empresas utilizam técnicas tradicionais na contabilidade de gestão (Quadro 8.19).

Quadro 8.19 – Percentagens de respostas das empresas por nível de utilização das técnicas tradicionais de contabilidade de gestão

“tctradicionais”	% de respostas
1	16,12%
2	2,92%
3	8,18%
4	12,27%
5	15,42%
6	23,83%
7	21,26%

Ao realizar-se o Ró de *Spearman* da variável “tctradicionais” com outras variáveis (“dimensão”, “capitalprivado”, “capital nacional”, “exportações”, “importações”) verifica-se que existem apenas associações fracas, pois o coeficiente

de correlação é sempre inferior a 0,3. Contudo, como o sinal das correlações é positivo, pode referir-se, de uma forma geral, que as empresas que utilizam mais técnicas tradicionais são as que possuem mais capital privado, mais capital estrangeiro, mais exportações e mais importações. Em relação à variável “dimensão” o *Ró de Spearman* é negativo e não é significativo, sendo assim inconclusivo.

Para testar a *H1: A maioria das grandes empresas portuguesas utiliza técnicas tradicionais na contabilidade de gestão*, optou-se por analisar cada técnica tradicional isoladamente através das frequências, onde se verifica que a maioria das empresas as utiliza. Na maioria das empresas o grau de utilização das técnicas é elevado, apesar deste variar consoante as técnicas, pois os orçamentos e a análise de desvios aos orçamentos são as mais utilizadas. Através da variável “técnicas tradicionais” atinge-se uma conclusão semelhante na medida que a maioria das respostas se concentra na escala nos valores de 5 a 7.

Kaplan e Cooper (1998) introduziram o modelo dos quatro estádios nos sistemas de desenho de custos e medidas de desempenho. Uma das grandes questões que se coloca é qual o estádio em que as grandes empresas portuguesas se situam. A resposta à questão 2.8. do questionário ajuda a analisar esta situação. Apesar de 12% (13) das empresas já terem atingido o quarto estádio, o máximo número de respostas situa-se no item que refere que há uma integração da contabilidade de gestão com os relatórios financeiros (44,9%). É seguido do item em que a acumulação dos custos é feita por centros de responsabilidade, mas não por actividade, nem processos nem clientes, com 27,1%. Note-se que no item que se obteve mais respostas, analisou-se se as empresas utilizavam ou não o CBA, de modo a classificar as empresas pelos estádios. Posteriormente, detecta-se que a grande maioria ainda se situa no segundo estádio, ou seja, existe a possibilidade de elaborar relatórios financeiros, relatórios de custos de produtos distorcidos e acumular custos por centros de responsabilidade, mas não por actividade, nem processos, nem clientes. Fornece aos gestores um *feedback* tardio, muito financeiro e demasiado agregado.

Ao ser testada a hipótese formulada *H2: A maioria das grandes empresas portuguesas está localizada no estádio II*, verifica-se que não é rejeitada, visto que mais de 50% das grandes empresas portuguesas se encontram no estádio II (Quadro 8.20).

Quadro 8.20 - Percentagem das empresas por estádios no sistema de desenho de custos e medidas de desempenho

Estádios	%das empresas
I	5,6%
II	58,9%
III	23,4%
IV	12,1%

Em relação ao sistema de custeio utilizado, a média é de 4,45, mostrando que as empresas têm tendência para utilizar os dois sistemas em complementaridade, evitando as formas puras. No custeio por encomenda puro existem cerca de 3,7% das empresas e no de processo puro 6,5% das empresas.

Por vezes, as empresas necessitam de modificar o seu sistema de contabilidade de gestão, mas não estão predispostas a essa situação. Investigou-se, então, se nas empresas era usual existirem alguns indicadores que mostrassem o grau de urgência na mudança do sistema de custeio. Verifica-se que nalgumas empresas é urgente a sua modificação. O maior problema detectado é o dos concorrentes apresentarem preços mais baixos.

Para testar a *H3: Na maioria das grandes empresas portuguesas os sistemas de custeio estão com problemas*, utilizou-se a questão 2.10. (Apêndice 4). Nesta questão são descritos vários sinais de alerta, que na hipótese de serem seleccionados pelos inquiridos significaria que as empresas estavam com problemas. Das 107 empresas que possuem contabilidade de gestão, 81 (75,7%) indicaram pelo menos um problema. O que leva a concluir que na maioria das empresas os sistemas de custeio estão com problemas.

Quadro 8.21 – Número de empresas por grupos de número de problemas detectados

Grupos	Número de empresas
Não tem problemas	26
Tem um problema	48
Tem mais que um problema	33

Colocou-se, então, a questão se as empresas estariam conscientes desses problemas nos sistemas de custeio. Para responder a esta questão, agrupou-se as empresas em três grupos: as que têm um problema, as que têm mais que um problema e as que não têm problemas (Quadro 8.21). Posteriormente, relacionou-se com a questão 2.6., ou seja, se as empresas agrupadas consideram que a sua informação de contabilidade de gestão é adequada ou não para testar a *H4: A maioria das grandes empresas portuguesas não está consciente das falhas de informação*.

Criou-se uma variável que caracterizasse a adequação da informação (de acordo com a questão 2.6.). Primeiro, verificou-se a possibilidade de aplicar o modelo factorial através da estatística de *Kaiser-Meyer-Olkin* e do teste de esfericidade de *Bartlett*, já atrás descritos.

Quadro 8.22 – Teste KMO e Teste de esfericidade de *Bartlett* em relação à adequação da informação

<i>Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.</i>		,784
Teste de esfericidade de <i>Bartlett</i>	Approx. Chi-Square	236,091
	Df	21
	Sig.	,000

Através do KMO e utilizando a tabela de Pestana e Gageiro (2003), verifica-se que a análise factorial é média. De acordo com o teste de *Bartlett*, as variáveis estão correlacionadas entre si para um nível de significância de 0,05 (Quadro 8.22).

Ao realizar-se a análise factorial, esta estabeleceu que deviam existir duas componentes, as quais explicariam 61,6% da variância dos dados. Na matriz das componentes *rotated*, seleccionou-se as variáveis que fariam parte de cada componente, de acordo com a correlação de cada variável com o factor, escolhendo as que possuíam um valor superior a 0,5, que demonstra a existência de associação entre estas variáveis e o factor. Criou-se uma componente composta pela definição de custos, fixação de preços, avaliação de desempenho dos trabalhadores, análise de rendibilidade dos produtos, análise de rendibilidade dos clientes, análise de rendibilidade dos mercados. A outra componente apenas foi constituída pela variável tomada de decisão. Analisou-se, então, a hipótese de criar um índice que consistiria no cálculo da média simples através do *Alpha de Cronbach*.

Quadro 8.23 - Teste de *Alpha de Cronbach* em relação à adequação da informação

<i>Alpha de Cronbach</i>	<i>Alpha de Cronbach</i> baseado em itens estandardizados	Nº de itens
,814	,809	6

Segundo o Quadro 8.23, a consistência interna é boa. De modo a verificar se todos os itens em questão deveriam fazer parte da variável, calculou-se o valor de *Alpha* eliminando um item diferente de cada vez. Porém, o valor da consistência interna nunca aumentou, donde se conclui que todos os itens, excepto a tomada de decisão, devem fazer parte do factor porque aumenta a sua consistência. Assim, criou-

se, então, uma variável que consiste no cálculo de uma média simples dos seis itens em questão, a “infadequada”. Para comparar os três grupos de empresas, já atrás definidos segundo o número de problemas, de modo a verificar a adequação da informação, optou-se por um teste não paramétrico o *Kruskal-Wallis* cuja **H0**: As distribuições da “infadequada”(ou “tomada de decisão”) nos grupos de empresas são iguais em tendência central e **Ha**: Existe pelo menos um grupo que difere em tendência central em termos da variável “infadequada” (ou “tomada de decisão”). Para a variável “infadequada”, não se rejeita a hipótese nula, os vários grupos têm tendências centrais iguais, o que significa que as empresas tendo problemas ou não, a sua opinião face à adequação da informação é semelhante (Quadro 8.24). Visto que em termos gerais as empresas consideram que a informação da contabilidade de gestão é adequada pode referir-se que numa maneira geral as empresas não estão conscientes dos problemas existentes ou que, por outro lado, estes problemas não afectam a adequação da informação para a contabilidade de gestão.

Quadro 8.24 – Teste a *Kruskal-Wallis* aplicado à adequação da informação

	infadequada (média da informação adequada sem tomada de decisão)
Chi-Square	3,188
Df	2
Asymp. Sig.	,203

Ao analisar-se a variável “inftd” (informação adequada à tomada de decisão) em relação aos três grupos de empresas através do teste de *Kruskal-Wallis*, verifica-se que para um nível de significância de 0,05, rejeita-se a hipótese nula, os grupos têm tendência central diversa (Quadro 8.25). Através das médias das respostas acerca da adequação da informação para a tomada de decisão, observa-se que o grupo que não tem problemas, tem informação mais adequada.

Quadro 8.25 – Teste *Kruskal-Wallis* em relação à adequação da informação em relação à tomada de decisão

	inftd (informação adequada à tomada de decisão)
Chi-Square	6,412
Df	2
Asymp. Sig.	,041

De modo a confirmar as conclusões retiradas, decidiu-se separar as empresas em dois grupos. As que não têm problemas e as que apresentam pelo menos um problema. Deste modo, utilizou-se o teste não paramétrico de *Mann-Whitney*, em que foram definidas as seguintes hipóteses: **H₀**: As distribuições da variável “infadequada” (ou “tomada de decisão”) nos dois grupos de empresas são iguais em tendência central e **H_a**: Os dois grupos não são iguais em tendência central em termos da variável “infadequada” (ou “tomada de decisão”). Para a variável “infadequada” não se rejeita H₀. Os dois grupos são iguais em termos de tendência central (Quadro 8.26).

Quadro 8.26 – Teste *Mann-Whitney* em relação à adequação da informação

	infadequada (média informação adequada sem tomada de decisão)
Mann-Whitney U	1023,500
Wilcoxon W	4344,500
Z	-,214
Asymp. Sig. (2-tailed)	,830

Em relação à informação adequada para a tomada de decisão, rejeita-se H₀. Os grupos têm tendência central diferente para um nível de significância de 0,05. O grupo que não tem problemas é o que tem informação mais adequada (Quadro 8.27). Todas estas conclusões vêm confirmar as já retiradas com a utilização de três grupos de empresas.

Quadro 8.27 – Teste *Mann-Whitney* em relação à adequação da informação em relação à tomada de decisão

	inftd (informação adequada à tomada de decisão)
Mann-Whitney U	724,000
Wilcoxon W	4045,000
Z	-2,500
Asymp. Sig. (2-tailed)	,012

Em resumo, existem duas situações. Em relação à informação ser adequada à definição de custos, fixação de preços dos produtos, avaliação de desempenho dos trabalhadores, análise de rendibilidade dos produtos, análise de rendibilidade dos

mercados, análise de rendibilidade dos clientes, as empresas que têm problemas e as que não têm problemas, têm a mesma opinião acerca da adequação da informação. Pode referir-se que as empresas não estão conscientes dos problemas que possuem. Quanto à informação adequada para a tomada de decisão, a reacção é diferente. Entre os vários grupos existem reacções diferentes e significativas. Verifica-se que as empresas sem problemas têm informação mais adequada para a tomada de decisão do que as com problemas. Por outras palavras, quando se trata de tomar decisões, as empresas são mais exigentes em termos de informação da contabilidade de gestão, acabando por estar mais conscientes dos problemas existentes.

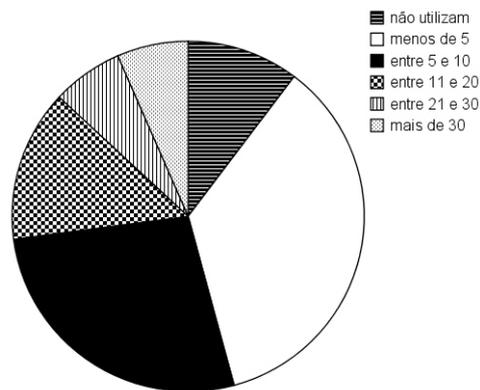
A distribuição dos custos é considerada nas empresas como um factor muito importante, uma vez que 34,6% das empresas considera algo extremamente importante e 43% quase extremamente importante, totalizando 77,6%.

Em relação aos centros de custo, verifica-se que são amplamente utilizados pelas grandes empresas portuguesas. Apenas 5,6% das empresas não os utilizam. É de salientar que cerca de 26,2% utilizam mais de 50 centros de custo (Apêndice 15). Das empresas que utilizam os centros de custo, verifica-se que 65,3% das empresas já os utiliza há mais de 10 anos. Existe uma tradição, logo não é algo recente. Testando a *H5: A maioria das grandes empresas portuguesas utiliza centros de custo para proceder à afectação de custos*, verifica-se que não é rejeitada, pois a maioria utiliza centros de custos. Das empresas inquiridas e que possuem contabilidade de gestão, 94,4% utilizam centros de custos.

Ao analisar-se as que não utilizam centros de custos, para se detectar se haveria alguma característica comum, nota-se que apenas uma das empresas que não usa centros de custos é que é utilizadora do CBA. Tudo indica que acumula os custos por actividade tendo abandonado os centros de custo. Os não utilizadores de centros de custo pertencem a diversas actividades económicas e são empresas novas com menos de 40 anos. A maioria das empresas possui 100% de capital privado, 100% de capital nacional, não realiza importações, nem exportações, possui mais de 250 empregados e mais de 50 000 mil euros em vendas. Na amostra de Duarte (2002), apenas 59,7% das empresas é que utilizavam centros de custos o que vem contrastar um pouco com a percentagem da presente investigação. Isto pode estar relacionado com o facto de não terem sido retiradas as empresas que não utilizam contabilidade de gestão e as PME, como foi realizado no presente estudo.

Em relação aos indutores de custos (bases de imputação), as grandes empresas portuguesas utilizam uma quantidade diminuta. Nas respostas à questão 4.24. (apêndice 4) cerca de 11 empresas não responderam. Na medida em que, também, não responderam em relação ao grau de utilização de diversos indutores de custo indicados, considerou-se que não utilizavam indutores de custo. Daí que uma fatia no Gráfico 8.1 diz respeito às empresas que não utilizam indutores de custo. Porém, estas empresas consideram que a distribuição de custos é importante. Observa-se no mesmo gráfico que a maior fatia está na utilização de menos 5 indutores. Apenas 7 empresas utilizam mais de 30 indutores de custo.

Gráfico 8.1 - Número de indutores de custos utilizados pelas empresas



Os indutores de custo, normalmente, são revistos anualmente em 55,1% das empresas, semestralmente em 15,9% das empresas e mensalmente em 10,3% das empresas. Através da questão 4.27. do questionário, conseguiu-se apurar que os indutores de custo mais utilizados em relação à média são as “horas de mão-de-obra directa” e o “número de unidades produzidas” (Quadro 8.28).

Quadro 8.28 – Utilização dos vários indutores de custo

Indutores de custo	N	<4	4	>4	Média	Desvio padrão	Número de empresas
Horas de mão-de-obra directa	89	51,4	9,3	39,3	3,82	2,264	58
Valor da mão-de-obra directa	89	58,9	9,3	31,8	3,42	2,220	52
Horas máquina	89	59,8	9,3	30,8	3,38	2,333	48
Matérias-primas consumidas	89	59,8	6,5	33,6	3,49	2,546	45
Custo das matérias-primas consumidas	89	57,9	8,4	33,6	3,52	2,468	47
Número de unidades produzidas	89	57	8,4	33,6	3,63	2,442	50
Área ocupada	89	72	5,6	37,4	2,78	1,976	42
Número de trabalhadores	89	53,3	12,1	34,6	3,55	2,231	53
Horas de limpeza	89	91,6	1,9	6,5	1,66	1,356	15
Horas de preparação	89	83,2	5,6	11,2	2,02	1,732	23
Outro	89	91,6	0	8,4	1,49	1,501	9

Se, em vez de se observar a média, for analisada a percentagem de utilização, verifica-se que os indutores de custo mais utilizados pelas empresas são: as “horas de mão-de-obra directa”, o “número de trabalhadores”, o “valor da mão-de-obra directa” e as “quantidades produzidas”.

Quadro 8.29 – Comparação da utilização dos indutores de custo com Alves (2002)

Bases de imputação	Média do inquérito Escala 1 a 7	Inquérito % utilizações	Alves (2002) Escala de 1 a 5	Alves (2002) % utilizações
Horas de mão-de-obra directa	3,82 (2,73)*	67,4% ⁺	3,18	75%
Valor de mão-de-obra directa	3,42 (2,44)*	61,8% ⁺	2,7	63%
Horas máquina	3,38 (2,41)*	58,4% ⁺	3,32	82%
Matérias-primas consumidas	3,49	55,1% ⁺	-	-
Custo das matérias consumidas	3,52 (2,51)*	57,3% ⁺	3	63%
Unidades produzidas	3,63 (2,59)*	60,7% ⁺	3,18	73%
Área ocupada	2,78 (1,99)*	53,9% ⁺	2,05	48%
Número de trabalhadores	3,55 (2,54)*	62,9% ⁺	2,39	54%
Horas de limpeza	1,66	27% ⁺	-	-
Horas de preparação	2,02	32,6% ⁺	-	-
Outra	1,49	10,1% ⁺	-	-

* Escala de 1 a 5

⁺ Nesta percentagem não foram consideradas as não respostas. Considera-se que os utilizadores são os que responderam na escala de 2 a 7.

Neste estudo, os indutores relacionados com a mão-de-obra directa são em número superior ao estudo de Alves (2002), no qual as “horas de mão-de-obra directa” aparecem na segunda posição e o “valor da mão-de-obra directa” na quinta posição. Outra grande diferença está relacionada com o “número de trabalhadores”. É um indutor de custo muito utilizado nas empresas desta amostra, enquanto que em Alves (2002) é um dos menos utilizados. No presente estudo, pertencem aos menos

utilizados: “outro” e “horas de limpeza” (Quadro 8.29). Como, estas diferenças podiam estar relacionadas com as actividades económicas em estudo, realizou-se uma comparação da utilização dos indutores de custo nas actividades económicas da “Indústria transformadora” (Quadro 8.30).

Quadro 8.30 – Utilização dos indutores de custo por actividade económica

Actividades económicas (2 dígitos)	Horas de mão-de-obra directa	Valor de mão-de-obra directa	Horas máquina	Custo das matérias consumidas	Unidades produzidas	Área ocupada	Número de trabalhadores	Matéria-prima consumida	Horas de limpeza	Horas de preparação	Outro
15-Indústrias alimentares e das bebidas	4,71 (3,36*) 3,43 ⁺	4,29 (3,06*) 3,57 ⁺	4,71 (3,36*) 3 ⁺	4,86 (3,47*) 4,29 ⁺	5,57 (3,98*) 3,29 ⁺	2,86 (2,04*) 2,43 ⁺	4,86 (3,47*) 2,57 ⁺	5,14	2,86	4,29	1
17-Fabricação de têxteis	1 (0,71*) 4,14 ⁺	3 (2,14*) 3 ⁺	3,5 (2,5*) 3,71 ⁺	3,5 (2,5*) 3,14 ⁺	6 (4,29*) 2,71 ⁺	3,5 (2,5*) 2,29 ⁺	5,5 (3,93*) 2,29 ⁺	3,5	1	1	1
18-Indústria do vestuário; preparação, tingimento e fabricação de artigos de peles com pêlo	5 (3,57*) 5 ⁺	6 (4,29*) 3 ⁺	4 (2,86*) 3,5 ⁺	6 (4,29*) 5 ⁺	5 (3,57*) 4,5 ⁺	3 (2,14*) 3,5 ⁺	2 (1,43*) 4,5 ⁺	6	2	4	1
20-Indústrias da madeira e da cortiça e suas obras, excepto mobiliário; fabricação de obras de cestaria e de espartaria	2 (1,43*) 3 ⁺	2 (1,43*) 2,33 ⁺	4 (2,86*) 4,33 ⁺	2 (1,43*) 3 ⁺	6 (4,29*) 3,67 ⁺	3 (2,14*) 1,67 ⁺	2,5 (1,79*) 3 ⁺	5,5	1	1	1
21-Fabricação de pasta, de papel e cartão e seus artigos	1,5 ⁺	1,75 ⁺	2,75 ⁺	2 ⁺	2 ⁺	1,5 ⁺	1,5 ⁺	-	-	-	-
22-Edição, impressão e reprodução de suportes de informação gravados	4 (2,86*) 2,33 ⁺	1 (0,71*) 1,33 ⁺	4 (2,86*) 3,33 ⁺	1 (0,71*) 1 ⁺	3 (2,14*) 3,33 ⁺	1 (0,71*) 2 ⁺	1 (0,71*) 2,33 ⁺	1	1	1	1
24-Fabricação de produtos químicos	3 (2,14*) 1,4 ⁺	3,4 (2,43*) 3 ⁺	2,6 (1,86*) 2 ⁺	4,4 (3,14*) 3 ⁺	4,2 (3*) 4,4 ⁺	2,2 (1,57*) 2 ⁺	3,4 (2,43*) 2 ⁺	4,8	1,4	2	1
25-Fabricação de artigos de borracha e de matérias plásticas	1 (0,71*) 3 ⁺	5 (3,57*) 5 ⁺	5 (3,57*) 3 ⁺	5 (3,57*) 5 ⁺	5 (3,57*) 3 ⁺	4 (2,86*) 3 ⁺	4 (2,86*) 3 ⁺	1	1	1	1
26-Fabricação de outros produtos minerais não metálicos	2,38 (1,7*) 3,6 ⁺	1,75 (1,25*) 2,6 ⁺	3,63 (2,59*) 3,6 ⁺	1,75 (1,25*) 2 ⁺	5,5 (3,93*) 4,2 ⁺	1 (0,71*) 1,8 ⁺	1,88 (1,34*) 1,8 ⁺	2,88	1,25	1,75	1,5
28-Fabricação de produtos metálicos, excepto máquinas e equipamento	7 (5*) 4 ⁺	1 (0,71*) 2,6 ⁺	7 (5*) 3 ⁺	1 (0,71*) 2 ⁺	2 (1,43*) 2 ⁺	3,5 (2,5*) 1,6 ⁺	4 (2,86*) 2,4 ⁺	4	1	4	1
29-Fabricação de máquinas e de equipamento, n.e.	5,5 (3,93*) 3 ⁺	5,5 (3,93*) 3 ⁺	2,5 (1,79*) 3 ⁺	7 (5*) 3,75 ⁺	6 (4,29*) 2,75 ⁺	1 (0,71*) 2,25 ⁺	3,5 (2,5*) 2,25 ⁺	6,5	1	1	1
31-Fabricação de máquinas e aparelhos eléctricos, n.e.	6 (4,29*) 3,5 ⁺	6 (4,29*) 1,5 ⁺	6 (4,29*) 3,5 ⁺	7 (5*) 3 ⁺	2 (1,43*) 3 ⁺	3 (2,14*) 2 ⁺	7 (5*) 3 ⁺	7	5	5	1
34-Fabricação de veículos automóveis, reboques e semi-reboques	4 (2,86*) 3,5 ⁺	5 (3,57*) 2,5 ⁺	5,2 (3,71*) 4,25 ⁺	4 (2,86*) 3,25 ⁺	4,8 (3,43*) 4,75 ⁺	5 (3,57*) 2,25 ⁺	5,2 (3,71*) 3,5 ⁺	2,6	3	2,8	3,2
35-Fabricação de outro material de transporte	5 ⁺	1 ⁺	5 ⁺	1 ⁺	1 ⁺	1 ⁺	1 ⁺	-	-	-	-
36-Fabricação de mobiliário; outras indústrias transformadoras	3,5 (2,5*) 2 ⁺	3,5 (2,5*) 2 ⁺	2 (1,43*) 4 ⁺	3,5 (2,5*) 3 ⁺	3,5 (2,5*) 1 ⁺	1,5 (1,07*) 1 ⁺	3,5 (2,5*) 1 ⁺	3,5	1,5	2	1
40-Produção e distribuição	5,33	5,33	1	3	1	3,33	4	3	1	1	2,3

de electricidade, de gás, de vapor e água quente											3
41-Captação, tratamento	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
45-Construção	4,05	3,37	4,11	3,53	2,42	1,95	2,63	3,47	1,37	1,53	1,32
50-Comércio, manutenção e reparação de veículos automóveis e motociclos; comércio a retalho de combustíveis para veículos	3	3	1	4	2	4,2	2,8	3	1,2	2	2,8
51-Comércio por grosso e agentes do comércio excepto de veículo	4,5	4,5	3,5	5	2,75	3	5,25	3,75	2,75	2,75	1
52-Comércio a retalho; reparação de bens pessoais e domésticos	3	3	1	3	1	2,5	3	1	1	1	3,5
55-Alojamento e restauração	3	3,5	1,5	5	5,5	1	5	4,5	2	2	1
60-Transportes terrestres; transportes por oleodutos ou gasodutos	3,5	2,25	2	1,75	2,25	4	4	2,5	2,25	1,25	1
62-Transportes aéreos	6	1	7	1	6	5	1	1	1	1	1
63-Actividades anexas	3,5	3	3	1,5	3	3	6	1,5	1,5	3,5	3,5
64-Correios e telecomunicações	6,67	4,33	3,33	4	5	5,33	5,33	3	1,33	1,33	1
70-Actividades imobiliárias	1	1	1	7	7	7	1	7	1	1	1
72-Actividades informáticas e conexas	6	6	1	2	2	2	4	2	1	1	1
74-Outras actividades de serviços prestados principalmente às empresas	3	3,5	2	2,5	2	3,55	4	2,5	2	2	1

* Escala de 1 a 5

+ Alves (2002)

Através do Quadro 8.30, numa amostra de 89 empresas (número de empresas que responderam à questão 4.27.), apurou-se quais os indutores de custo mais utilizados por cada actividade económica.

“Horas de mão-de-obra directa” é mais utilizado nas actividades económicas de: “Edição, impressão e reprodução de suportes de informação gravados”, “Fabricação de produtos metálicos, excepto máquinas e equipamento”, “Fabricação de mobiliário e outras indústrias transformadoras”, “Produção e distribuição de electricidade, de gás, de vapor e água quente”, “Correios e telecomunicações” e “Actividades informáticas e conexas”.

“Valor de mão-de-obra directa” é mais utilizado nas actividades de: “Indústria do vestuário; preparação, tingimento e fabricação de artigos de peles com pêlo”, “Fabricação de artigos de borracha e matérias plásticas”, “Fabricação de mobiliário e outras indústrias transformadoras”, “Produção e distribuição de electricidade, de gás, de vapor e água quente” e “Actividades informáticas e conexas”.

“Horas máquina” é mais utilizado nas actividades de: “Edição impressão e reprodução de suportes de informação gravados”, “Fabricação de artigos de borracha e de matérias plásticas”, “Fabricação de produtos metálicos, excepto máquinas e

equipamento”, “Fabricação de veículos automóveis, reboques e semi-reboques”, “Construção” e “Transportes aéreos”.

“Custo das matérias consumidas” é mais utilizado nas actividades de: “Indústria do vestuário; preparação, tingimento e fabricação de artigos de peles com pêlo”, “Fabricação de artigos de borracha e matérias plásticas”, “Fabricação de máquinas e de equipamento, n.e.”, “Fabricação de máquinas e aparelhos eléctricos”, “Fabricação de mobiliário e outras indústrias transformadoras”, “Comércio por grosso e agentes do comércio excepto de veículo” e “Actividades imobiliárias”.

“Unidades produzidas” é mais utilizado nas actividades de: “Indústrias alimentares e das bebidas”, “Fabricação de têxteis”, “Indústrias de madeira e da cortiça e suas obras, excepto mobiliário; fabricação de obras de cestaria e espartaria”, “Fabricação de artigos de borracha e de matérias plásticas”, “Fabricação de outros produtos minerais não metálicos”, “Fabricação de mobiliário, outras indústrias transformadoras” e “Alojamento e restauração”.

“Área ocupada” é mais utilizado nas actividades de: “Comércio, manutenção e reparação de veículos automóveis e motociclos; comércio a retalho de combustíveis para veículos”, “Transportes terrestres, transportes por oleodutos ou gasodutos” e “Actividades imobiliárias”.

“Número de trabalhadores” é mais utilizado nas actividades de: “Fabricação de máquinas e aparelhos eléctricos”, “Fabricação de veículos automóveis, reboques e semi-reboques”, “Fabricação de mobiliário, outras indústrias transformadoras”, “Transportes terrestres, transportes por oleodutos ou gasodutos”, “Actividades anexas” e “Outras actividades de serviços prestados principalmente às empresas”.

“Matéria-prima consumida” é mais utilizado nas actividades de: “Indústria do vestuário; preparação, tingimento e fabricação de artigos de peles com pêlo”, “Fabricação de produtos químicos”, “Fabricação de máquinas e aparelhos eléctricos”, “Fabricação de mobiliário”, “Outras indústrias transformadoras” e “Actividades imobiliárias”.

“Horas de limpeza” não é a mais utilizado em nenhuma actividade económica.

“Horas de preparação” não é a mais utilizado em nenhuma actividade económica.

“Outros indutores” são mais utilizados na actividade de “Comércio a retalho, reparação de bens pessoais e domésticos”.

Ao comparar-se os dois estudos verifica-se que existem diferenças a nível de utilização dos indutores de custo, bem como, a nível do indutor de custo mais utilizado em cada actividade económica. Pode concluir-se que estas diferenças estão relacionadas com as empresas em estudo em cada actividade económica. Como o indutor de custo mais utilizado é as “horas de mão-de-obra directa”, decidiu-se analisar se haveria alguma relação com a estrutura de custos, mais concretamente, com a percentagem de “mão-de-obra directa”.

Para apurar a associação existente entre o “custo de mão-de-obra directa” e as “horas de mão-de-obra directa” utilizou-se o Ró de *Spearman*. Conseguir-se uma associação linear baixa e negativamente significativa, isto é, não há grande associação entre as variáveis e a pouca que há refere que quando diminui o “custo de mão-de-obra directa” se utilizam mais as “horas de mão-de-obra directa” como indutor de custo (Quadro 8.31). Para Alves (2002), havia uma associação moderadamente positiva entre “o valor de mão-de-obra directa” e a utilização do indutor de custo, “horas de mão-de-obra directa”.

Quadro 8.31 - Associação entre a percentagem do custo de mão-de-obra directa e a utilização do indutor de custo horas de mão-de-obra directa.

Ró de Spearman		Percentagem do custo de mão-de-obra directa em relação aos custos industriais	Indutor “Horas de mão-de-obra directa”
Percentagem do custo de mão-de-obra directa em relação aos custos industriais	Coefficiente de correlação Sig. (2-tailed)	1,000 -	-,058 ,614
Indutor “Horas de mão-de-obra directa”	Coefficiente de correlação Sig. (2-tailed)	-,058 ,614	1,000 -

Relacionando agora com o indutor de custo, “valor de mão-de-obra directa”, encontra-se uma associação linear baixa positiva e significativa (Quadro 8.32). Aqui já se verifica que quanto maior for “o custo de mão-de-obra directa”, maior é a sua utilização como indutor de custo. Em Alves (2002) não havia associação significativa.

Quadro 8.32 - Associação entre o custo de mão-de-obra directa com o indutor de custo valor de mão-de-obra directa

Ró de Spearman		Percentagem do custo de mão-de-obra directa em relação aos custos industriais	Indutor “Valor de mão-de-obra directa”
Percentagem do custo de mão-de-obra directa em relação aos custos industriais	Coefficiente de correlação Sig. (2-tailed)	1,000 -	,052 ,656
Indutor “Valor de mão-de-obra directa”	Coefficiente de correlação Sig. (2-tailed)	,052 ,656	1,000 -

As diferenças encontradas entre estes dois estudos podem justificar-se devido ao facto de em Alves (2002) existirem apenas actividades económicas ligadas à “Indústria transformadora”, e, no presente estudo, as actividades económicas são mais abrangentes. Por exemplo, existem empresas de serviços em que o indutor de custo, “horas de mão-de-obra directa”, é o mais utilizado e na sua estrutura de custos o “custo de mão-de-obra directa” é baixo. Em relação à associação ser positiva entre o “valor de mão-de-obra directa” e o “custo de mão-de-obra directa” mostra que as empresas utilizam este indutor quando têm um “custo de mão-de-obra directa” elevado em relação aos custos industriais, contudo a associação é baixa.

Em termos estatísticos consegue-se encontrar uma maior associação entre o “custo de materiais directos” e o indutor de custo, “matéria-prima consumida”, como também entre o “custo dos materiais directos” e o indutor de custo, “custo dos materiais directos”. Contudo, a associação apesar de ser positiva e significativa ainda continua a ser baixa.

Visto que as associações, atrás analisadas, ou são baixas ou não são significativas, verificou-se a necessidade de analisar a razão das empresas optarem por determinados indutores de custo. A razão principal para a escolha dos indutores de custo é a associação lógica, com excepção do “número de trabalhadores” que é por simplicidade e conveniência. O “outro indutor” referido pelas empresas é devido a uma forte associação estatística. Neste caso, confirmam-se as conclusões do estudo de Alves (2002) em que os indutores de custo são escolhidos com base nos motivos de associação lógica, simplicidade e conveniência. Em suma, as empresas escolhem os indutores de custo com base numa associação lógica, não tendo cuidados estatísticos na sua escolha.

No que respeita à *H6: Os indutores de custo utilizados pela maioria das grandes empresas portuguesas estão relacionados com o volume de produção*, já se verificou que os indutores de custo seleccionados pelas empresas estão relacionados com o volume de produção, na medida em que os mais utilizados, “horas de mão-de-obra directa” e “número de unidades produzidas”, são indutores relacionados com o volume de produção, de acordo com a literatura. Contudo, optou-se por confirmar a hipótese através da questão 4.26., que questiona directamente as empresas sobre o grau de envolvimento dos indutores de custo utilizados com o volume de produção. Através do Quadro 8.33, verifica-se que a maioria das grandes empresas se situa no

intervalo maior que quatro, ou seja, os indutores de custo estão relacionados com o volume de produção.

Quadro 8.33 – Indutores relacionados com o volume de produção

	<4	4	>4
Percentagem de empresas	24,3%	24,3%	34,6%

Após toda esta exposição, poder-se-á dizer que a maior parte das grandes empresas portuguesas possui contabilidade de gestão e as suas funções principais são: os sistemas de informação e controlo de gestão e a tomada de decisão. As técnicas tradicionais de contabilidade de gestão são amplamente utilizadas destacando-se os “orçamentos” e “análise de desvios”. Verificou-se, também, que mais de 50% das grandes empresas portuguesas se situam no estágio II do modelo dos quatro estádios nos sistemas de desenhos de custos e medidas de desempenho de Kaplan e Cooper (1998). De acordo com os sinais de alerta questionados, observou-se que na maior parte das grandes empresas portuguesas os sistemas de custeio estão obsoletos e as empresas estão conscientes disso quando precisam de informação para a tomada de decisão. Os centros de custo são amplamente utilizados pelas grandes empresas, porém a maior parte utiliza menos de cinco indutores de custo. Estes, por sua vez, estão relacionados com o volume de produção, e os mais utilizados são as “horas de mão-de-obra directa” e o “número de unidades produzidas”.

8.2 Utilização das técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão nas grandes empresas portuguesas

Neste capítulo, de acordo com a metodologia definida, procurou-se responder à segunda questão definida no quadro 6.1, assim como testar as hipóteses 7 e 8.

Em relação às técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão, existe um cenário oposto às técnicas tradicionais. Todas as técnicas aqui focadas têm uma pontuação de utilização média abaixo do valor neutro, ou seja, quatro. Mostra que qualquer uma destas técnicas ainda é pouco utilizada nas grandes empresas portuguesas. As mais utilizadas, têm uma pontuação entre o três e o quatro, sendo em termos médios: o “orçamento baseado nas actividades”, o “custeio baseado nas actividades”, a “análise de rendibilidade dos clientes” e o “*benchmarking*”. Analisou-

se a moda, e verifica-se que em todas as técnicas o valor é 1. A mediana também é baixa. Analisando quantas empresas é que utilizam de modo muito elevado as técnicas contemporâneas, encontrou-se a técnica do “CBA” com 10 empresas, seguida do “EVA” com 8 empresas. Nenhuma empresa utiliza em termos muito elevados as técnicas “*backflushcosting*”, “teoria das restrições” e “*kaizen costing*”.

Quadro 8.34 - Utilização das técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão

Técnicas (Escala: 1 nenhum ...7 muito elevado)	Obs.	<4	4	>4	Média	Moda	Mediana
Quadro de comando integral	107	70,1%(71%)*	7,5%(11%)*	22,4%(20%)*	2,71(2,67)*	1	2
Orçamento baseado nas actividades	107	56,1%(36%)*	6,5%(11%)*	37,4%(52%)*	3,34(4,17)*	1	3
Custeio baseado nas actividades	107	53,3%(44%)*	8,4%(18%)*	38,3%(38%)*	3,43(3,7)*	1	3
Custo alvo	107	82,2%(54%)*	5,6%(17%)*	12,1%(38%)*	2,10(3,35)*	1	1
Análise da rentabilidade dos clientes	107	52,3%(41%)*	17,8%(20%)*	29,9%(39%)*	3,23(4)*	1	3
EVA	107	67,3%(70%)*	13,1%(11%)*	19,6%(20%)*	2,75(2,7)*	1	2
Custeio do ciclo de vida do produto	107	82,2%(56%)*	7,5%(19%)*	10,3%(25%)*	1,98(3,18)*	1	1
<i>Benchmarking</i>	107	58,9%(43%)*	17,8%(16%)*	23,4%(40%)*	3,02(3,78)*	1	3
<i>Backflushcosting</i>	107	87,9%	10,3%	1,9%	1,56	1	1
Teoria das restrições	107	93,5%	3,7%	2,8%	1,40	1	1
<i>Kaizen costing</i>	107	91,6%	3,7%	4,7%	1,48	1	1

* Ferreira (2002)

Segundo o Quadro 8.34, verifica-se que neste estudo as técnicas contemporâneas têm menor utilização nas grandes empresas do que em Ferreira (2002). É algo que se deve questionar. Apesar de nos dois estudos se tratar de grandes empresas, pode não se estar a abordar as mesmas empresas, como também algumas empresas poderão já ter rejeitado as técnicas.

Quadro 8.35 – Comparação da utilização das técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão com Alves (2002)

Técnicas contemporâneas	Inquérito Escala 1 a 7	Alves (2002) Escala de 1 a 5
Quadro de comando integral	2,71	-
Orçamento baseado nas actividades	3,34	-
Custeio baseado nas actividades	3,43 (2,45)*	2,61
Custo alvo	2,1(1,5)*	2,54
Análise da rentabilidade dos clientes	3,23(2,31)*	3
EVA	2,75	-
Custeio do ciclo de vida do produto	1,98(1,41)*	2,29
<i>Benchmarking</i>	3,02(2,16)*	3,09
<i>Backflushcosting</i>	1,56	-
Teoria das restrições	1,4	-
<i>Kaizen costing</i>	1,48	-

* Escala de 1 a 5

Em Alves (2002) verifica-se a mesma situação, ou seja, a utilização média das técnicas contemporâneas é superior à do presente estudo (Quadro 8.35). Existe um abrandamento na utilização das técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão. É algo que merece atenção, contudo é de ter em conta que as empresas inquiridas não são as mesmas.

Para analisar as diferenças entre as médias das secções das actividades económicas segundo a CAE em relação à utilização das técnicas contemporâneas, utilizou-se o teste não paramétrico de *Kruskal-Wallis*. Verificou-se que o “*benchmarking*” e a “análise da rendibilidade de clientes” têm uma utilização diferenciada entre as secções da CAE, para um nível de significância de 0,1. Em relação a estas duas técnicas contemporâneas poder-se-á afirmar que as actividades económicas influenciam a sua utilização. A técnica de “*benchmarking*” é mais utilizada pelas secções: “Indústrias transformadoras”, “Alojamento e restauração”, “Transportes, armazenagem e comunicações” e “Actividades imobiliárias, alugueres e serviços prestados às empresas”. A técnica da “análise de rendibilidade dos clientes” é mais utilizada por “Indústrias transformadoras”, “Comércio por grosso e a retalho reparação de veículos automóveis e motociclos; comércio a retalho de combustíveis para veículos”, “Transportes, armazenagem e comunicações” e “Actividades imobiliárias, alugueres e serviços prestados às empresas” (Quadro 8.36). As restantes técnicas contemporâneas têm uma utilização semelhante entre as secções da CAE.

Quadro 8.36 – Utilização das técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão por secção da CAE

Técnicas contemporâneas	Indústrias transformadoras	Produção e distribuição de electricidade, gás e água	Construção	Comércio por grosso e a retalho; reparação de veículos automóveis, motociclos e de bens de uso pessoal e doméstico	Alojamento e restauração	Transportes, armazenagem e comunicações	Actividades imobiliárias, alugueres e serviços prestados às empresas
Quadro de comando integral	2,98	1,5	2,52	2,31	3,5	2,09	4,4
Orçamento baseado nas actividades	3,2	3,5	3,35	4	3,5	3,36	2,2
Custeio baseado nas actividades	3,2	5,25	2,87	3,81	3	4,45	2,8
Custo alvo	2,7	1	1,48	1,81	3	1,64	2
Análise da rentabilidade dos clientes	3,78	1,5	2,22	3,25	2,5	3,73	3,4
EVA	3	2,5	2,48	2,5	2	2,36	3,8
Custeio do ciclo de vida do produto	2,57	1	1,65	1,5	1,5	1,73	1,2
<i>Benchmarking</i>	3,61	2,75	1,87	2,5	3	3,73	3,2
<i>Backflushcosting</i>	1,87	1	1,43	1,13	2,5	1,09	1,8
Teoria das restrições	1,54	1	1,43	1,06	2	1,09	1,8
<i>Kaizen costing</i>	1,72	1	1,39	1,06	2	1,09	2

Realizou-se, também, a comparação entre actividades económicas a dois dígitos, através do teste de *Kruskal-Wallis*. Neste, apurou-se que as técnicas contemporâneas são utilizadas do mesmo modo por todas as actividades económicas, para um nível de significância de 0,05. Apenas a técnica “*Kaizen costing*” é utilizada de modo diferenciado pelas actividades económicas, para um nível de significância de 0,1. A técnica é mais utilizada pela: “Fabricação de pasta, de papel e cartão e seus artigos” e “Actividades informáticas e conexas”.

Quadro 8.37 – Utilização das técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão por actividade económica

Actividade económica (2 dígitos)	Quadro de comando integral	Orçamento baseado nas actividades	Custeio baseado nas actividades	Custo alvo	Análise da rentabilidade dos clientes	EVA	Custeio do ciclo de vida do produto	Benchmarking	Backflushcosting	Teoria das restrições	Kaizen costing
15-Indústrias alimentares e das bebidas	2,25	2,5	2,38	2,38	4,13	2,75	2,75	3,13	2	1,75	1,75
17-Fabricação de têxteis	2,5	5,5	3	3,5	5,5	3,5	1	2,5	2,5	3	1
18-Indústria do vestuário; preparação, tingimento e fabricação de artigos de peles com pêlo	3	6	3	2	3	2	2	2	2	2	2
20-Indústrias da madeira e da cortiça e suas obras, excepto mobiliário; fabricação de obras de cestaria e de espartaria	3,5	2	1,5	1	2,5	3,5	1	1	1	1	1
21-Fabricação de pasta, de papel e cartão e seus artigos	2	5	5	4	4	4	6	6	6	5	6
22-Edição, impressão e reprodução de suportes de informação gravados	1	1	1	3	1	1	3	3	3	1	1
23-Fabricação de coque, produtos petrolíferos refinados e tratamento de combustível nuclear	5	3	4	1	5	2	1	6	1	1	1
24-Fabricação de produtos químicos	2,33	4,33	3,67	2,5	4,83	4	2,67	3,5	1,33	1,33	1,17
25-Fabricação de artigos de borracha e de matérias plásticas	3	1	1	1	1	1	4	3	4	1	1
26-Fabricação de outros produtos minerais não metálicos	4,13	2,25	3,38	1,88	3,13	2,13	2,13	4,63	1,38	1,5	1,63
28-Fabricação de produtos metálicos, excepto máquinas e equipamento	3	3,33	3,33	1,33	4,33	3	1,67	3,33	2	1	1
29-Fabricação de máquinas e de equipamento, n.e.	2,5	4,5	3	4,5	2,5	2,5	4,5	4,5	1	1	1
30-Fabricação de máquinas de escritório e de equipamento para o tratamento automático da informação	1	2	3	3	4	3	6	3	2	2	2
31-Fabricação de máquinas e aparelhos eléctricos, n.e.	3	3	1	1	6	3	1	4	3	1	1
34-Fabricação de veículos automóveis, reboques e semi-reboques	4	4	4	4,67	3,67	3,5	3,17	3,83	2,17	1,5	3,33
36-Fabricação de mobiliário; outras indústrias transformadoras	2	2	6	5	3,5	5	1,5	3,5	1	1	1
40-Produção e distribuição de electricidade, de gás, de vapor e água quente	1,33	4	6,67	1	1,33	3	1	3,33	1	1	1
41-Captação, tratamento e distribuição de água	2	2	1	1	2	1	1	1	1	1	1
45-Construção	2,52	3,35	2,87	1,48	2,22	2,48	1,65	1,87	1,43	1,43	1,39
50-Comércio, manutenção e reparação de veículos automóveis e motociclos; comércio a retalho de combustíveis para veículos	1,71	4,71	3,71	1,71	3	1,71	1,57	2	1,14	1,14	1,14
51-Comércio por grosso e agentes do comércio excepto de veículo	3,33	3	3,67	2,33	4	3,17	1,67	3,33	1,17	1	1
52-Comércio a retalho; reparação de bens pessoais e domésticos	1,67	4,33	4,33	1	2,33	3	1	2	1	1	1
55-Alojamento e restauração	3,5	3,5	3	3	2,5	2	1,5	3	2,5	2	2
60-Transportes terrestres; transportes por oleodutos ou gasodutos	1,75	4	4	1,75	2,5	2	1	2,5	1	1	1
62-Transportes aéreos	1	3	3	1	1	1	1	3	1	1	1
63- Actividades anexas e auxiliares dos transportes; agências de viagens e de turismo e de outras actividades de apoio turístico	3	3,5	3,5	1,5	3,5	1,5	1,5	2,5	1,5	1,5	1,5

64-Correios e telecomunicações	2,25	2,75	5,75	1,75	5,75	3,5	2,75	5,75	1	1	1
70-Actividades imobiliárias	1	1	4	3	1	1	1	1	1	1	1
72-Actividades informáticas e conexas	6	6	6	3	6	5	1	4	4	4	4
74-Outras actividades de serviços prestados principalmente às empresas	5	1,33	1,33	1,33	3,33	4,33	1,33	3,67	1,33	1,33	1,67

Através do Quadro 8.37 observam-se as técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão mais e menos utilizadas por actividade económica. Assim, sintetizou-se a informação no Quadro 8.38, no que respeita à utilização máxima e mínima.

Quadro 8.38 - Síntese das actividades económicas que apresentam a máxima e mínima utilização das técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão

Técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão	Actividades económicas que apresentam a utilização máxima	Actividades económicas que apresentam a utilização mínima
Quadro de comando integral	- Actividades informáticas conexas.	- Edição, impressão e reprodução de suportes de informação gravados; - Fabricação de máquinas de escritório e de equipamento; - Transportes aéreos; - Actividades imobiliárias.
Orçamento baseado nas actividades	- Indústria do vestuário; preparação, tingimento e fabricação de artigos de peles com pêlo; Actividades informáticas conexas.	- Edição, impressão e reprodução de suportes de informação gravados; - Fabricação de artigos de borracha e de matérias plásticas; - Actividades imobiliárias.
Custeio baseado nas actividades	- Produção e distribuição de electricidade, de gás, de vapor e água quente.	- Edição, impressão e reprodução de suportes de informação gravados; - Fabricação de artigos de borracha e de matérias plásticas; - Fabricação de máquinas e aparelhos eléctricos; - Captação, tratamento e distribuição de água.
Custo alvo	- Fabricação de mobiliário, outras indústrias transformadoras.	- Indústrias de madeira e da cortiça e suas obras, excepto mobiliário; fabricação de obras de cestaria e de espartaria; - Fabricação de coque, produtos petrolíferos refinados; - Fabricação de artigos de borracha e de matérias plásticas; - Fabricação de máquinas e aparelhos eléctricos; - Produção e distribuição de electricidade, de gás, de vapor e água quente; - Captação, tratamento e distribuição de água; - Comércio a retalho, reparação de bens pessoais e domésticos; - Transportes aéreos.
Análise da rentabilidade dos clientes	- Fabricação de máquinas e aparelhos eléctricos; - Actividades informáticas e conexas.	- Edição, impressão e reprodução de suportes de informação gravados; - Fabricação de artigos de borracha e de matérias plásticas; - Transportes aéreos; - Actividades imobiliárias.
EVA	- Fabricação de mobiliário; outras indústrias transformadoras; - Actividades informáticas e conexas.	- Edição, impressão e reprodução de suportes de informação gravados; - Fabricação de artigos de borracha e de matérias plásticas; - Captação, tratamento e distribuição de

		água; - Transportes aéreos; - Actividades imobiliárias.
Custeio do ciclo de vida do produto	- Fabricação de pasta, de papel e cartão e seus artigos; - Fabricação de máquinas de escritório e de equipamento.	Muitas actividades.
<i>Benchmarking</i>	- Fabricação de pasta, de papel e cartão e seus artigos; - Fabricação de coque, produtos petrolíferos refinados;	Muitas actividades.
<i>Backflushcosting</i>	- Fabricação de pasta, de papel e cartão e seus artigos.	Muitas actividades.
Teoria das restrições	- Fabricação de pasta, de papel e cartão e seus artigos.	Muitas actividades.
<i>Kaizen costing</i>	- Fabricação de pasta, de papel e cartão e seus artigos.	Muitas actividades.

As técnicas contemporâneas são pouco utilizadas daí que não se tenham salientado as actividades que não utilizam as técnicas que estão situadas no fim do Quadro 8.38, visto serem demasiadas. São técnicas ainda com pouca expansão. Para analisar o comportamento das técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão nas actividades económicas, optou-se por comparar tanto as secções da CAE, como as actividades económicas a dois dígitos, através do teste de *Kruskal-Wallis*. Verificou-se que o comportamento das técnicas contemporâneas é semelhante nas actividades económicas a dois dígitos, com a excepção da técnica “*Kaizen costing*”. Observou-se, também, que o comportamento das técnicas contemporâneas é semelhante nas secções da CAE excepto para as técnicas “análise da rendibilidade dos clientes” e o “*benchmarking*”. Em relação à técnica “*Kaizen costing*”, cuja utilização é diminuta, verifica-se que é mais utilizada nas actividades económicas a dois dígitos seguintes: “21 – Fabricação de pasta, de papel e cartão e seus artigos”, “72 – Actividades informáticas e conexas” e “34 – Fabricação de veículos automóveis, reboques e semi-reboques” (Quadro 8.37). Ao nível das secções da CAE, o “*benchmarking*” e a “análise da rendibilidade dos clientes” são mais utilizadas nas secções de “Transportes, armazenagem e comunicações” e “Indústrias transformadoras”(Quadro 8.36). Verifica-se uma primazia de utilização destas técnicas na indústria, a qual é um dos sectores mais focados a nível da literatura para analisar o desenvolvimento de várias técnicas de contabilidade de gestão. É também de salientar o facto de algumas empresas pertencentes à actividade das “Telecomunicações” utilizarem o “*benchmarking*” e “análise de rendibilidade dos clientes” em termos máximos, talvez devido à intensidade da concorrência que se faz sentir nos últimos anos neste sector. Este estudo não confirma a conclusão retirada por Ferreira (2002) que argumentava a

existência de uma diferente utilização das técnicas de contabilidade de gestão nas secções de “Construção” e “Comércio” em relação às restantes secções.

Seguindo o mesmo procedimento adoptado com as técnicas tradicionais de contabilidade de gestão, analisou-se as diferenças na utilização das técnicas contemporâneas de acordo com o tamanho da empresa, com base na variável “dimensão”. No que respeita à correlação entre a utilização de cada técnica contemporânea e a variável “dimensão”, com base no Ró de *Spearman*, não se conseguiu encontrar nenhuma correlação significativa, excepto no que diz respeito ao CBA, em que se verifica um Ró de *Spearman* de 0,177 o qual é estatisticamente significativo para um erro tipo I de 0,1. Verifica-se uma associação baixa e positiva, ou seja, o CBA é mais utilizado nas empresas de maior dimensão. Para confirmar as conclusões retiradas aplicou-se o teste de *Mann-Whitney* utilizando os dois grupos de empresas (maior e menor dimensão) já definidos nas técnicas tradicionais. Verificou-se que o grau de utilização das técnicas contemporâneas não difere consoante a dimensão da empresa, excepto no que diz respeito às técnicas de “*benchmarking*”, “*backflush costing*” e “teoria das restrições” que apresentam um grau de utilização diferente nos dois grupos, para um nível de significância de 0,1. A técnica de “*benchmarking*” é mais utilizada pelas empresas de maior dimensão, enquanto que as técnicas de “*backflush costing*” e “teoria das restrições” são mais utilizadas pelas empresas de menor dimensão (Quadro 8.39).

Segundo Alves (2002), o “*benchmarking*”, a “análise de rendibilidade dos clientes”, o “custeio baseado nas actividades”, o “custo alvo” e o “custeio do ciclo de vida do produto” são mais utilizados pelas grandes empresas a nível de volume de vendas. Já de acordo com o critério do número de empregados, a “análise de rendibilidade dos clientes” e o “custo alvo” são mais utilizadas pelas empresas que possuem menos empregados. O “custeio do ciclo de vida do produto” é utilizado pelas que têm mais empregados. As restantes técnicas têm a mesma utilização.

Quadro 8.39 - Utilização das técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão de acordo com a dimensão da empresa

Técnicas contemporâneas	Maior dimensão	Menor dimensão
Quadro de comando integral	2,45	2,77
Orçamento baseado nas actividades	2,95	3,43
Custeio baseado nas actividades	3,95	3,28
Custo alvo	2	2,13
Análise da rendibilidade dos clientes	3,25	3,23
EVA	2,8	2,74
Custeio do ciclo de vida do produto	1,7	2,05
<i>Benchmarking</i>	3,75	2,85
<i>Backflushcosting</i>	1,2	1,64
Teoria das restrições	1,2	1,45
<i>Kaizen costing</i>	1,25	1,53

Através do Quadro 8.39 verifica-se que, em termos de utilização média, o “custeio baseado nas actividades”, a “análise de rendibilidade dos clientes”, o EVA e o “*benchmarking*” são as técnicas contemporâneas mais utilizadas pelas empresas de maior dimensão (Quadro 8.39). Contudo, não se consegue retirar algo de conclusivo entre a utilização das técnicas contemporâneas e a dimensão das empresas. Primeiro apenas se verificou uma associação estatisticamente significativa entre a “dimensão” e o CBA. Porém, o teste de *Mann-Whitney* não indicou diferenças a nível de tendência central acerca do CBA nos dois grupos de empresas (maior e menor dimensão). Apenas foram detectadas diferenças em relação às técnicas “*benchmarking*”, “*backflush costing*” e “teoria das restrições”. Apenas se corrobora as conclusões de Alves (2002) a nível do “CBA” e “*benchmarking*”.

Analisou-se, também, se a utilização das técnicas ocorre da mesma forma consoante a idade das empresas. Utilizou-se o teste de *Kruskal-Wallis* para testar as seguintes hipóteses: **H0**: As distribuições das técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão nas classes de idades são iguais em tendência central e **Ha**: Existe pelo menos uma classe de idades que difere em tendência central em termos das técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão.

Para todas as técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão não se rejeita a hipótese nula, ou seja, a utilização é semelhante para todas as técnicas de contabilidade de gestão nos diversos grupos etários das grandes empresas portuguesas (Quadro 8.40).

Quadro 8.40 – Utilização das técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão por idade das empresas

Técnicas contemporâneas	=<20	21-40	41-60	61-80	81-100	>101
Quadro de comando integral	2,91	2,36	2,9	3	2	2
Orçamento baseado nas actividades	3,41	3,23	3	4,5	2	5
Custeio baseado nas actividades	4,03	3	2,55	3,9	6	5
Custo alvo	2,09	2,13	2,05	2,2	1	1
Análise da rentabilidade dos clientes	3,24	3,31	2,6	3,9	4	1
EVA	3,12	2,87	2,1	2,5	3	2
Custeio do ciclo de vida do produto	2,15	2,03	1,65	2,3	1	1
<i>Benchmarking</i>	3,38	2,92	2,25	3,1	4	2
<i>Backflushcosting</i>	1,56	1,67	1,45	1,6	1	1
Teoria das restrições	1,38	1,54	1,2	1,5	1	1
<i>Kaizen costing</i>	1,59	1,46	1,2	1,5	1	1

Observou-se, também, se a utilização das técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão é influenciada pelo tipo de capital (Quadro 8.41). Em relação ao controlo familiar, através do teste de *Mann-Whitney* para um nível de significância de 0,05, verifica-se que a utilização das técnicas é semelhante nas empresas com controlo familiar e não familiar, excepto para a técnica de “*benchmarking*”, utilizada principalmente pelas que não têm controlo familiar. No que respeita ao capital público e privado, comparando os grupos de empresas com 100% privado ou 100% público (visto que nas outras categorias apenas se encontra uma empresa), verifica-se que a utilização das técnicas contemporâneas é análoga através do teste de *Mann-Whitney*.

Quadro 8.41 – Utilização das técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão por tipo de capital

Técnicas contemporâneas	Controlo familiar	Controlo não familiar	Público	Privado
Quadro de comando integral	2,48	2,79	1,9	2,78
Orçamento baseado nas actividades	3,52	3,27	3,2	3,35
Custeio baseado nas actividades	3,07	3,53	3,2	3,41
Custo alvo	1,72	2,24	2,4	2,09
Análise da rentabilidade dos clientes	3,38	3,18	2,1	3,36
EVA	2,52	2,83	2	2,83
Custeio do ciclo de vida do produto	1,93	2	1,3	2,07
<i>Benchmarking</i>	2,03	3,38	2,6	3,04
<i>Backflushcosting</i>	1,41	1,62	1,3	1,6
Teoria das restrições	1,45	1,38	1,1	1,44
<i>Kaizen costing</i>	1,24	1,56	1,1	1,53

Realizando a análise, tendo em conta o facto do capital ser nacional ou estrangeiro, verifica-se através do teste de *Kruskal-Wallis*, com o nível de significância de 0,05, que as empresas têm o mesmo comportamento face à utilização das técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão, excepto nas técnicas: “EVA”

e “*benchmarking*”. São mais utilizadas nas empresas que se situam no intervalo de 60% a 80% de capital nacional, ou melhor, no intervalo de 20% a 40% de capital estrangeiro (Quadro 8.42).

Quadro 8.42 – Utilização das técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão por tipo de capital

Técnicas contemporâneas	Nacional	Nacional 40-60	Nacional 60-80	Estrangeiro
Quadro de comando integral	2,57	3,71	1,5	2,92
Orçamento baseado nas actividades	3,19	3	1,5	3,96
Custeio baseado nas actividades	3,26	3	6	3,69
Custo alvo	1,89	2,57	1,5	2,62
Análise da rendibilidade dos clientes	3,14	2,86	4,5	3,5
EVA	2,56	4,43	7	2,5
Custeio do ciclo de vida do produto	1,9	2,71	2	2
<i>Benchmarking</i>	2,74	4,57	5,5	3,19
<i>Backflushcosting</i>	1,4	2,57	1	1,77
Teoria das restrições	1,28	2	1	1,62
<i>Kaizen costing</i>	1,32	2,29	1	1,73

Com o objectivo de detectar se a internacionalização afecta o sistema de contabilidade de gestão das empresas, decidiu-se comparar as empresas de acordo com as exportações e importações. Em relação às exportações, separou-se as empresas em dois grupos. Um grupo constituído pelas empresas que se situam no intervalo de 0 a 20%, sendo estas as que não exportam ou, então, exportam uma percentagem mínima. O outro grupo é constituído pelas restantes empresas nas outras classes. Através do teste de *Mann-Whitney*, observa-se a existência duma utilização semelhante das técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão nos dois grupos, para um nível de significância de 0,05, excepto para a técnica “análise da rendibilidade dos clientes”, em que as empresas que exportam utilizam mais esta técnica. Considerando um nível de significância de 0,1, passa-se a encontrar diferenças na utilização das técnicas: “quadro de comando integral”, “custo alvo”, “custo de ciclo de vida do produto”, “*backflush costing*” em que as empresas que exportam utilizam mais estas técnicas. Em relação às importações aplicou-se o mesmo procedimento e verifica-se uma utilização semelhante nos dois grupos de empresas, para um nível de significância de 0,05. Por outro lado, utilizando um nível de significância de 0,1, verificam-se diferentes utilizações nas técnicas de: “análise da rendibilidade dos clientes” e na técnica do “custo alvo”. As empresas que importam utilizam mais estas técnicas. Conclui-se que normalmente a utilização das técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão são semelhantes entre os diversos grupos de empresas. Contudo, quando são detectadas diferenças significativas, são as

empresas com mais interacção com o exterior que utilizam mais essas técnicas (Quadro 8.43).

Quadro 8.43 – Utilização das técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão de acordo com as exportações e as importações das empresas

Técnicas contemporâneas	Exportam	Não exportam	Importam	Não importam
Quadro de comando integral	3,09	2,53	2,79	2,64
Orçamento baseado nas actividades	3,49	3,26	3,5	3,18
Custeio baseado nas actividades	3,46	3,38	3,48	3,33
Custo alvo	2,66	1,83	2,5	1,73
Análise da rendibilidade dos clientes	4	2,86	3,63	2,85
EVA	3,03	2,61	3	2,51
Custeio do ciclo de vida do produto	2,4	1,78	2,27	1,71
<i>Benchmarking</i>	3,4	2,83	3,19	2,85
<i>Backflushcosting</i>	1,86	1,42	1,71	1,42
Teoria das restrições	1,4	1,4	1,44	1,36
<i>Kaizen costing</i>	1,77	1,33	1,58	1,38

Segundo Alves (2002), o “*benchmarking*” e o “custeio do ciclo de vida do produto” é mais utilizado pelas empresas que exportam, mas a “análise de rendibilidade dos clientes” e o “custo alvo” são mais utilizadas pelas empresas que não exportam. Em relação às restantes técnicas de contabilidade de gestão a utilização é semelhante.

Como foi realizado em relação às técnicas tradicionais de contabilidade de gestão, apurou-se a variação da utilização das técnicas contemporâneas consoante o processo produtivo adoptado. Aplicando o teste de *Kruskal-Wallis*, não se encontra diferenças na utilização das técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão de acordo com o processo produtivo, para um nível de significância de 0,05. Já para um nível de significância de 0,1, passa-se a encontrar diferença na utilização da técnica do “orçamento baseado nas actividades”, a qual é mais utilizada na produção em lotes e na produção por encomenda (Quadro 8.44).

Quadro 8.44 - Utilização das técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão de acordo com o processo produtivo

Técnicas contemporâneas	Produção contínua	Produção em lotes	Produção por projecto	Produção por stock	Produção por encomenda	Outro
Quadro de comando integral	2,5	2,75	3	4,5	2,6	2,71
Orçamento baseado nas actividades	2,96	4,25	2,38	3	4,28	3,29
Custeio baseado nas actividades	3,38	2,5	2,69	3,5	3,76	3,59
Custo alvo	2,31	1,5	2	2	2,56	1,74
Análise da rendibilidade dos clientes	3,38	4	3	2,5	3,12	3,26
EVA	2,69	2,5	2,75	3	2,68	2,85
Custeio do ciclo de vida do produto	1,77	2,25	2,19	2	2,48	1,65
<i>Benchmarking</i>	3,31	4,25	2,63	2,5	2,48	3,26
<i>Backflushcosting</i>	1,5	1,75	1,38	2,5	1,92	1,35
Teoria das restrições	1,5	1,75	1,38	2	1,44	1,24
<i>Kaizen costing</i>	1,5	1,5	1,75	2	1,52	1,26

Em relação a todas as técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão, e de modo a testar a H7, seria conveniente criar uma variável que englobasse as características de todas as técnicas contemporâneas. Então, mais uma vez, optou-se por utilizar a análise factorial confirmatória, algo que já tem sido feito na literatura, como já foi referido.

Primeiro analisou-se a possibilidade de aplicar o modelo factorial, através da estatística de *Kaiser-Meyer-Olkin* e do teste de esfericidade de *Bartlett*. Verifica-se que a análise factorial é boa e que as variáveis estão correlacionadas entre si (Quadro 8.45).

Quadro 8.45 - Teste KMO e teste de esfericidade de *Bartlett* em relação às técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão

<i>Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.</i>		,803
Teste de esfericidade de <i>Bartlett</i>	Approx. Chi-Square	459,724
	Df	55
	Sig.	,000

Ao realizar-se a análise factorial estabelecendo o desejo apenas de um factor, verifica-se que este explicava 39,8% da variância dos dados. Na matriz das componentes, a correlação de cada variável com o factor é superior a 0,5, excepto para duas técnicas cujo valor mais baixo é 0,363 (algo a ser explorado) o que mostra que existe associação entre estas variáveis e o factor. Então, pode criar-se um índice que agrupa todas as técnicas contemporâneas, calculado através da média simples. No entanto, é necessário verificar a consistência interna através do *alpha* de *Cronbach*.

Quadro 8.46 – Teste de *Alpha de Cronbach* em relação às técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão

<i>Alpha de Cronbach</i>	<i>Alpha de Cronbach</i> baseado em itens estandardizados	Nº de itens
,815	,842	11

Segundo o Quadro 8.46, a consistência interna é boa. Observou-se, também, o valor de *Alpha* eliminando cada variável em questão, e verifica-se que o valor da consistência interna nunca aumenta. Logo, todas as variáveis devem fazer parte do factor porque aumenta a sua consistência. Deste modo, criou-se a variável “tecnovas”,

que consistiu no cálculo de uma média simples de todos os valores de utilização das diversas técnicas.

Para testar a *H7: As técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão não têm impacte na maioria das grandes empresas portuguesas*, analisou-se cada técnica contemporânea, isoladamente. Através das frequências, verifica-se que a maioria das empresas não as utiliza ou utiliza pouco, ou seja, o grau de utilização das técnicas contemporâneas é baixo. Em termos de escala, existem algumas que são as mais utilizadas, nomeadamente: o “custeio baseado nas actividades”, o “orçamento baseado nas actividades”, a “análise de rendibilidade dos clientes” e o “*benchmarking*”.

Através da variável “tecnovas” atinge-se a mesma conclusão. De acordo com o Quadro 8.47, que apresenta as frequências da “tecnovas”, observa-se que a maioria das respostas se concentram na escala no valor de 1, ou seja, nenhuma utilização das técnicas. A média desta variável é de 2,45. Pode, assim, afirmar-se que as grandes empresas utilizam pouco as técnicas contemporâneas na contabilidade de gestão. Logo, as técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão não têm impacte na maioria das empresas portuguesas.

Quadro 8.47 – Percentagem de respostas por nível de utilização das técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão

Tecnovas Escala	% de respostas
1	52,9%
2	10,3%
3	9,1%
4	9,3%
5	6,3%
6	8,8%
7	3,2%

Calculando o *Ró* de *Spearman* desta nova variável (“tecnovas”), com as mesmas variáveis que se utilizou para as técnicas tradicionais (“dimensão”, “capital privado”, “capital nacional”, “exportações”, “importações”), verifica-se que as conclusões são semelhantes. Encontrou-se um coeficiente de correlação de 0,574 entre a variável “tctradicionais” e a variável “tecnovas”. Deste modo, existe uma associação forte entre estas duas variáveis, implicando que as empresas que utilizam mais as técnicas tradicionais são as que utilizam mais as técnicas contemporâneas. Esta conclusão vem corroborar a de Alves (2002).

Posteriormente, decidiu-se agrupar as técnicas contemporâneas de modo a analisar quais as mais utilizadas. Optou-se pela análise factorial e, verificou-se que

seriam necessárias três componentes. Mas, como existiram problemas a nível de consistência numa delas, optou-se por dividir em duas componentes: a “tecnovas1” e “tecnovas2”. De acordo com os valores dados para a correlação, a “tecnovas1”, com um nível de consistência 0,828 (Quadro 8.48), é constituída por: “quadro de comando integral”, “custo alvo”, “análise da rendibilidade dos clientes”, EVA, “custeio do ciclo de vida do produto”, “*benchmarking*”, “*backflushcosting*”, “teoria das restrições”, “*kaizen costing*”.

Quadro 8.48 – Teste de *Alpha de Cronbach* em relação às técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão excepto as relacionadas com as actividades

<i>Alpha de Cronbach</i>	<i>Alpha de Cronbach</i> baseado em itens estandardizados	Nº de itens
,828	,851	9

A outra componente, “tecnovas2”, com um nível de consistência de 0,725 (Quadro 8.49), é constituída por: “orçamento baseado nas actividades” e “custeio baseado nas actividades”.

Quadro 8.49 – Teste de *Alpha de Cronbach* em relação às técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão relacionadas com as actividades

<i>Alpha de Cronbach</i>	<i>Alpha de Cronbach</i> baseado em itens estandardizados	Nº de itens
,725	,725	2

Comparando as duas componentes a nível de médias e de percentagens de utilizações, verifica-se que a segunda componente, “tecnovas2” é a mais utilizada (3,37) pelas empresas portuguesas em detrimento da primeira componente (2,25), ou seja, as técnicas relacionadas com as actividades parece que estão mais desenvolvidas que as outras, apesar da sua utilização ainda ser diminuta (Quadro 8.50).

Quadro 8.50 - Frequências de “tecnovas1” e “tecnovas2”

	Respostas tecnovas1		% casos	Respostas tecnovas2		% casos
	N	%		N	%	
Nenhum	550	57,1%	514,0%	73	34,1%	68,2%
Pouco	101	10,5%	94,4%	20	9,3%	18,7%
Algum	83	8,6%	77,6%	24	11,2%	22,4%
Mais que algum	93	9,7%	86,9%	17	7,9%	15,9%
Quase elevado	48	5,0%	44,9%	26	12,1%	24,3%
Elevado	64	6,6%	59,8%	40	18,7%	37,4%
Muito elevado	24	2,5%	22,4%	14	6,5%	13,1%
Total	963	100,0%	900,0%	214	100,0%	200,0%

Para as empresas que utilizam estas técnicas, apurou-se quais os motivos dessa utilização. Excluiu-se desta análise as empresas que não utilizavam ou utilizavam pouco, visto que estas não indicaram os motivos no questionário. O controlo de gestão é a grande motivação da utilização das técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão, excepto para a “análise da rendibilidade dos clientes”, “EVA”, “custeio do ciclo de vida do produto”, o “*backflush costing*” e a “teoria das restrições” em que o grande motivo é a tomada de decisão. É de referir também que o maior motivo para a utilização do “*benchmarking*” é a obtenção de melhores informações conjuntamente com a tomada de decisão.

Em termos gerais, o controlo de gestão é o motivo mais premente, seguido da tomada de decisão, como se verifica no Quadro 8.51.

Quadro 8.51 – Motivos para a utilização das técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão

Motivos	Percentagens das finalidades de utilização
Tomada de decisão	20,22%
Controlo de gestão	20,32%
Avaliação de desempenho	13,33%
Obter melhores informações	17,05%
Planear	15,10%
Influência da empresa mãe	8,01%
Outro	5,96%

Através da informação atrás referida, verifica-se que não se rejeita a *H8*: A finalidade principal para a utilização das técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão pelas grandes empresas portuguesas é o controlo de gestão.

Em suma, no que diz respeito à Q2, verifica-se que as técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão são pouco utilizadas nas grandes empresas portuguesas. O “orçamento baseado nas actividades” e o “custeio baseado nas

actividades” são as mais utilizadas, sendo a motivação principal indicada pelas empresas para utilização destas técnicas o controlo de gestão. É, ainda de referir que as empresas utilizadoras das técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão são as utilizadoras das técnicas tradicionais de contabilidade de gestão.

8.3 A estrutura de custos das grandes empresas portuguesas

A terceira questão colocada é de qual é a estrutura de custos das grandes empresas portuguesas. Procura-se responder a esta questão testando H9, H10, H11, H12, e H13, hipóteses apresentadas no quadro 6.1.

A análise da estrutura de custos das empresas é extremamente importante pois os custos que têm uma maior percentagem são os que devem ter maior controlo, segundo Sandretto (1985).

Nas empresas do sector industrial na estrutura de custos de produção, a componente que apresenta uma percentagem mais alta é os “materiais directos” (Hendricks, 1989; Shim e Larkin, 1994; Clarke, 1997; Naraynan e Sarkar, 1999; Drury, 1999).

O estudo empírico realizado por Alves (2002) às empresas pertencentes à “Indústria transformadora” veio confirmar a literatura. Verificou, também, que a componente “materiais directos” é a mais elevada na estrutura de custos das actividades económicas, excepto na actividade económica de “Fabricação de outro material de transporte”, onde os “materiais directos” são iguais à “mão-de-obra directa”. Referiu, ainda, que havia diferenças significativas entre sectores ao nível da “mão-de-obra directa”, “materiais directos” e “gastos gerais de fabrico”.

Neste estudo empírico, nas questões da parte 3 do questionário, procurou-se caracterizar a estrutura de custos das empresas inquiridas a vários níveis. Primeiro, caracterizou-se os custos industriais, seguindo-se os custos totais e finalmente os custos não industriais. Optou-se por analisar não só as empresas do sector industrial, bem como, do comércio e dos serviços. Verifica-se que os “materiais directos” variam de 0 a 84,33%, a “mão-de-obra directa” dos 0 aos 90%, os “outros custos industriais directos” dos 3% aos 98% e os “custos industriais indirectos” dos 0 aos 50%.

Ao caracterizar a estrutura de custos industriais (prestações de serviços) das empresas, agrupando as empresas em secções da CAE, nota-se que as empresas têm uma estrutura de custos diferente, mas o mais curioso é que os “custos industriais

indirectos” estão abaixo dos 17%, inclusive. Visto que as secções são constituídas por várias empresas, as percentagens apresentadas são médias, ocultando de certa forma os valores individuais das empresas. Assim, apurou-se se existiam empresas com “custos industriais indirectos” superiores a 17%. Encontraram-se 17 empresas pertencentes às secções “Indústrias transformadoras”, “Construção”, “Alojamento e restauração” e “Transportes, armazenagem e comunicações”. A percentagem mais alta encontrada dentro destas secções é de 50% pertencente à actividade económica de “Actividades anexas e auxiliares dos transportes; agências de viagens e de turismo e de outras actividades de apoio turístico”.

Na secção das “Indústrias transformadoras” e do “Comércio por grosso e a retalho; reparação de veículos automóveis, motociclos e de bens de uso pessoal e doméstico”, verifica-se que a maior percentagem dos custos está nos “materiais directos” (Quadro 8.52). O que vem confirmar a literatura, cuja componente “custo dos materiais directos” é a maior em termos percentuais no sector da indústria.

Quadro 8.52 - Caracterização da estrutura de custos das empresas

Secções	% Materiais Directos	% Mão-de-obra Directa	% Outros Custos Industriais Directos	% Custos industriais indirectos
Indústrias transformadoras	59%	14%	14%	13%
Produção e distribuição de electricidade, gás e água	40%	10%	45%	5%
Construção	19%	13%	57%	11%
Comércio por grosso e a retalho; reparação de veículos automóveis, motociclos e de bens de uso pessoal e doméstico	76%	13%	6%	5%
Alojamento e restauração	18%	24%	46%	12%
Transportes, armazenagem e comunicações	20%	28%	35%	17%
Actividades imobiliárias, alugueres e serviços prestados às empresas	2%	45%	52%	1%

Quadro 8.53 – A estrutura dos custos industriais das empresas por actividade económica

Actividades económicas (2 dígitos)		Materiais directos	Mão-de-obra directa	Outros custos industriais directos	Custos industriais indirectos
15-Indústrias alimentares e das bebidas	Média	78,29	6,43	8,14	7,14
	Obs.	7	7	7	7
17-Fabricação de têxteis	Média	44	20	31	5
	Obs.	1	1	1	1
18-Indústria do vestuário; preparação, tingimento e fabricação de artigos de peles com pêlo	Média	60,7	12,3	6,25	20,75
	Obs.	2	2	2	2
20-Indústrias da madeira e da cortiça e suas obras, excepto mobiliário; fabricação de obras de cestaria e de espartaria	Média	74	9	7	10

Actividades económicas (2 dígitos)		Materiais directos	Mão-de-obra directa	Outros custos industriais directos	Custos industriais indirectos
	Obs.	1	1	1	1
21-Fabricação de pasta, de papel e cartão e seus artigos	Média	42	0	18	40
	Obs.	1	1	1	1
22-Edição, impressão e reprodução de suportes de informação gravados	Média	10	50	20	20
	Obs.	1	1	1	1
23-Fabricação de coque, produtos petrolíferos refinados e tratamento de combustível nuclear	Média	83,55	2,36	5,85	8,25
	Obs.	1	1	1	1
24-Fabricação de produtos químicos	Média	56	16,56	17,46	9,98
	Obs.	5	5	5	5
25-Fabricação de artigos de borracha e de matérias plásticas	Média	55	20	10	15
	Obs.	1	1	1	1
26-Fabricação de outros produtos minerais não metálicos	Média	40,71	17,45	20,02	21,82
	Obs.	8	8	8	8
28-Fabricação de produtos metálicos, excepto máquinas e equipamento	Média	54,33	11,67	20	14
	Obs.	3	3	3	3
29-Fabricação de máquinas e de equipamento, n.e.	Média	75,5	10	9	5,5
	Obs.	2	2	2	2
30-Fabricação de máquinas de escritório e de equipamento para o tratamento automático da informação	Média	60	20	10	10
	Obs.	1	1	1	1
34-Fabricação de veículos automóveis, reboques e semi-reboques	Média	68,06	13,14	9,4	9,4
	Obs.	5	5	5	5
36-Fabricação de mobiliário; outras indústrias transformadoras	Média	71	15,5	9,5	4
	Obs.	2	2	2	2
40-Produção e distribuição de electricidade, de gás, de vapor e água quente	Média	39,67	9,87	45,33	5,13
	Obs.	3	3	3	3
45-Construção	Média	18,59	12,47	56,5	10,67
	Obs.	21	21	21	21
50-Comércio, manutenção e reparação de veículos automóveis e motociclos; comércio a retalho de combustíveis para veículos	Média	74	18	3	5
	Obs.	5	5	5	5
51-Comércio por grosso e agentes do comércio excepto de veículos	Média	84,33	7	5,67	2,67
	Obs.	3	3	3	3
52-Comércio a retalho; reparação de bens pessoais e domésticos	Média	58,5	6,2	23,4	11,9
	Obs.	1	1	1	1
55-Alojamento e restauração	Média	18,33	24,33	45,67	11,67
	Obs.	3	3	3	3
60-Transportes terrestres; transportes por oleodutos ou gasodutos	Média	32,25	38,25	15,8	13,7
	Obs.	4	4	4	4
62-Transportes aéreos	Média	0	0	65	35
	Obs.	1	1	1	1

Actividades económicas (2 dígitos)		Materiais directos	Mão-de-obra directa	Outros custos industriais directos	Custos industriais indirectos
63-Actividades anexas e auxiliares de transportes; agências de viagens e de turismo e de outras actividades de apoio turístico	Média	0	0	50	50
	Obs.	1	1	1	1
64-Correios e telecomunicações	Média	14,2	37,1	50,4	1
	Obs.	2	2	2	2
70-Actividades imobiliárias	Média	0	2	98	0
	Obs.	1	1	1	1
72-Actividades informáticas e conexas	Média	0	90	9	1
	Obs.	1	1	1	1
74-Outras actividades de serviços prestados principalmente às empresas	Média	5	45	50	0
	Obs.	2	2	2	2

Observando os “materiais directos” (Quadro 8.53), de modo a analisar se esta componente era importante na estrutura de custos, verifica-se que na secção da “Indústria transformadora” todas as actividades económicas têm a componente dos “materiais directos” mais alta, excepto na “Edição, impressão e reprodução” na qual a “mão-de-obra directa” é a mais alta.

Na actividade económica da “Produção e distribuição de electricidade” e da “Construção”, a componente mais elevada são os “outros custos industriais directos”. No sector dos serviços a componente dos “materiais directos” não é importante. A componente, “outros custos industriais directos”, é mais elevada nas actividades económicas de: “Alojamento e restauração”, “Transportes aéreos”, “Correios e telecomunicações”, “Actividade imobiliária”, “Outras actividades de serviços prestados principalmente às empresas”. Por outro lado, a “mão-de-obra directa” é importante nas actividades económicas de: “Transportes terrestres, transportes por oleodutos ou gasodutos” e “Actividades informáticas conexas”. Na “Actividades anexas e auxiliares de transportes; agências de viagens e de turismo e de outras actividades de apoio turístico” existe uma percentagem igual tanto nos “outros custos industriais directos” como nos “custos industriais indirectos”.

Comparando a “mão-de-obra directa” com os “custos industriais indirectos”, neste estudo, esta é superior nas seguintes actividades económicas: “Fabricação de têxteis”, “Edição, impressão e reprodução de suportes de informação gravados”, “Fabricação de produtos químicos”, “Fabricação de artigos de borracha e de matérias plásticas”, “Fabricação de máquinas e de equipamento, n.e.”, “Fabricação de máquinas de escritório e de equipamento”, “Fabricação de veículos automóveis,

reboques e semi-reboques”, “Fabricação de mobiliário; outras indústrias transformadoras”, “Produção e distribuição de electricidade, de gás, de vapor e água quente”, “Construção”, “Comércio, manutenção e reparação de veículos automóveis e motociclos; comércio a retalho de combustíveis para veículos”, “Comércio por grosso e agentes do comércio excepto de veículo”, “Alojamento e restauração”, “Transportes terrestres; transportes por oleodutos ou gasodutos”, “Correios e telecomunicações”, “Actividades imobiliárias”, “Actividades informáticas e conexas”, “Outras actividades de serviços”. Verifica-se que a “mão-de-obra directa” ainda é superior aos “custos industriais indirectos” em muitas actividades económicas. Parece que o que tem acontecido em muitos países ainda não é notório em Portugal.

Convém salientar que a análise da estrutura de custos foi realizada em termos médios, por secção e por actividade económica a dois dígitos o que implica que as percentagens observadas não se verificam em todas as empresas. Isto, só acontece nas secções e actividades económicas constituídas apenas por uma empresa. As que são constituídas por várias empresas verifica-se um comportamento diverso, ou seja, de empresa para empresa a estrutura de custos difere em termos percentuais. Vem confirmar a opinião de Sharman (1998) que diz que as empresas apesar de pertencerem ao mesmo sector de actividade podem divergir na sua estrutura de custos.

Através do seguinte exemplo, verifica-se que a actividade económica “24 – Fabricação de produtos químicos” é constituída por cinco empresas cuja média dos “materiais directos” é de 56%, mas através do Quadro 8.54 observa-se uma grande diversidade em termos de estrutura de custos.

Quadro 8.54 – Estrutura de custos industriais da actividade económica 24

	Materiais directos	Mão-de-obra directa	Outros custos industriais directos	Custos industriais indirectos
24151	40%	30%	20%	10%
24410	40%	30%	27%	3%
24421	100%	0%	0%	0%
24143	80%	2,8%	10,3%	6,9%
24130	20%	20%	30%	30%
Média	56%	16,56%	17,46%	9,98%

Confirma-se a conclusão que havia sido retirada em Gomes e Rodrigues (2004).

“No sector do comércio verificámos que existem actividades económicas que vão desde os 2,08% de gastos gerais nos custos operacionais que é a 51110 “Agentes de comércio por grosso de matérias-primas agrícolas e têxteis, animais vivos e produtos semiacabados” até aos 85% de gastos

gerais nos custos operacionais que é a 51130 “Agentes de comércio por grosso de madeira e materiais de construção”.

O sector da indústria também percorre um grande intervalo, a percentagem mais baixa de gastos gerais é de 1,99% na 36635 “Fabricação de fósforos e outros produtos de ignição” e a mais alta é de 85% nas actividades 15613 “Transformação de cereais e leguminosas, n.e.” e 26140 “Fabricação de fibras de vidro”.

No sector dos serviços, a percentagem de gastos gerais é mais alta, mas apesar de tudo ainda tem um grande intervalo. Inicia-se nos 24,6% com a 55306 “Restaurantes, n.e.” e termina com 100% na 55403 “Bares” e 60300 “Transportes por oleodutos e gasodutos.” (Gomes e Rodrigues, 2004 : 12)

No presente estudo, continua-se a estar perante a mesma situação, isto é, nos três grandes sectores, as actividades económicas percorrem diversas estruturas de custos.

Alves (2002) apurou numa análise sectorial que os custos com a “mão-de-obra directa” variam dos 7% aos 40%, os “consumos de matérias” vão dos 33% aos 67%, os “gastos gerais de fabrico” variam dos 8% aos 29% e os “outros custos não industriais” variam dos 0% aos 18%.

É claro que a classificação de custos do presente estudo é diferente da de Alves (2002), aproximando-se apenas no que diz respeito aos custos totais. Neste caso, os “custos industriais directos” variam dos 0% aos 95%, os “custos industriais indirectos” variam dos 0% aos 34,68%, os “custos não industriais directos” variam dos 0% aos 19,75% e os “custos não industriais indirectos” dos 0% aos 66,5% (Quadro 8.55).

Quadro 8.55 - A estrutura dos custos totais das empresas por actividade económica

Actividade económica (2 dígitos)		Custos industriais directos	Custos industriais indirectos	Custos não industriais directos	Custos não industriais indirectos
15-Indústrias alimentares e das bebidas	Média	69,42	11,26	12,29	7,04
	Obs.	7	7	7	7
17-Fabricação de têxteis	Média	65	17	18	0
	Obs.	1	1	1	1
18-Indústria do vestuário; preparação, tingimento e fabricação de artigos de peles com pêlo	Média	44,8	20,85	19,75	14,6
	Obs.	2	2	2	2
20-Indústrias da madeira e da cortiça e suas obras, excepto mobiliário; fabricação de obras de cestaria e de espartaria	Média	78	11	11	0
	Obs.	1	1	1	1
21-Fabricação de pasta, de papel e cartão e seus artigos	Média	51	34	9	6
	Obs.	1	1	1	1
22-Edição, impressão e reprodução de suportes de informação gravados	Média	50	25	0	25
	Obs.	1	1	1	1

23-Fabricação de coque, produtos petrolíferos refinados e tratamento de combustível nuclear	Média	24,57	34,68	15,94	24,8
	Obs.	1	1	1	1
24-Fabricação de produtos químicos	Média	65,5	23,18	3,5	7,83
	Obs.	4	4	4	4
25-Fabricação de artigos de borracha e de matérias plásticas	Média	57	16	9	18
	Obs.	1	1	1	1
26-Fabricação de outros produtos minerais não metálicos	Média	51,4	21,09	15,06	12,44
	Obs.	7	7	7	7
28-Fabricação de produtos metálicos, excepto máquinas e equipamento	Média	79	12,5	7	1,5
	Obs.	2	2	2	2
29-Fabricação de máquinas e de equipamento, n.e.	Média	85	2,5	7,5	5
	Obs.	2	2	2	2
34-Fabricação de veículos automóveis, reboques e semi-reboques	Média	71,5	11,5	7,75	9,25
	Obs.	4	4	4	4
36-Fabricação de mobiliário; outras indústrias transformadoras	Média	77,5	11	6,5	5
	Obs.	2	2	2	2
40-Produção e distribuição de electricidade, de gás, de vapor e água quente	Média	86,33	1,43	12,23	0
	Obs.	3	3	3	3
41- Captação, tratamento e distribuição de água	Média	0	33,5	0	66,5
	Obs.	1	1	1	1
45-Construção	Média	75,43	13,14	3,54	7,91
	Obs.	20	20	20	20
50-Comércio, manutenção e reparação de veículos automóveis e motociclos; comércio a retalho de combustíveis para veículos	Média	48	21	14,2	16,8
	Obs.	5	5	5	5
51-Comércio por grosso e agentes do comércio excepto de veículo	Média	63,34	30,46	0,8	5,4
	Obs.	5	5	5	5
52-Comércio a retalho; reparação de bens pessoais e domésticos	Média	29,37	27,67	19,67	23,3
	Obs.	3	3	3	3
55-Alojamento e restauração	Média	88	3,33	4,5	4,17
	Obs.	3	3	3	3
60-Transportes terrestres; transportes por oleodutos ou gasodutos	Média	65,75	21,75	4	8,5
	Obs.	4	4	4	4
63-Actividades anexas e auxiliares de transportes; agências de viagens e de turismo e de outras actividades de apoio turístico	Média	25	25	0	50
	Obs.	1	1	1	1
64-Correios e telecomunicações	Média	63,55	10,55	17,95	7,95
	Obs.	2	2	2	2
70-Actividades imobiliárias	Média	95	0	4	1
	Obs.	1	1	1	1
72-Actividades informáticas e conexas	Média	90	10	0	0
	Obs.	1	1	1	1
74-Outras actividades de serviços prestados principalmente às empresas	Média	58,93	24,17	0	16,9
	Obs.	3	3	3	3

Verifica-se, no Quadro 8.55, que em todas as actividades económicas os “custos industriais directos” são os mais elevados em relação aos custos totais,

excepto em relação às actividades económicas: “23 – Fabricação de coque, produtos petrolíferos refinados”, “41 – Captação, tratamento e distribuição de água” e “63 – Actividades anexas e auxiliares de transportes; agências de viagens e de turismo e de outras actividades de apoio turístico”. Nestas os “custos não industriais indirectos” são os mais elevados menos para a “23 – Fabricação de coque, produtos petrolíferos refinados” em que a percentagem mais elevada está nos “custos industriais indirectos”.

Ao comparar-se a estrutura de custos do presente estudo com a de Alves (2002), obtém-se o Quadro 8.56, que diz respeito à “Indústria transformadora”.

Quadro 8.56 – Comparação com Alves (2002) da estrutura de custos das actividades económicas na “Indústria transformadora”

Actividade económica (2 dígitos)	Consumo de matérias Alves (2002)	Mão-de-obra directa Alves (2002)	Custos industriais directos Alves (2002)	Custos industriais directos	Custos industriais indirectos Alves (2002)	Custos industriais indirectos
15 Indústrias alimentares e das bebidas	67	7	74	69	11	11
17 Fabricação de têxteis	40	23	63	65	24	17
18- Indústria do vestuário	62	15	77	45	19	21
20 – Indústria da madeira e da cortiça	64	17	81	78	13	11
21- Fabricação da pasta de papel e cartão	61	9	70	51	13	34
22-Edição, impressão e reprodução de suportes de informação gravados	43	17	60	50	20	25
24 – Fabricação de produtos químicos	64	10	74	66	8	23
25- Fabricação de artigos de borracha	50	20	70	57	18	16
26-Fabricação de outros produtos minerais não metálicos	33	22	55	51	29	21
28 – Fabricação de produtos metálicos	49	27	76	79	14	13
29 – Fabricação de máquina e de equipamento, n.e.	62	15	77	85	11	3
31 – Fabricação de máquinas e aparelhos eléctricos.	62	7	69		24	
34 – Fabricação de automóveis	63	9	72	72	21	12
35 – Fabricação de outro material de transporte	40	40	80		20	
36 – Fabricação de mobiliário e outros	55	21	76	78	12	11

Os “custos industriais directos” são muito semelhantes, em muitas actividades económicas, nos dois estudos. No entanto, existem grandes diferenças em algumas actividades económicas como, por exemplo, “Indústria do vestuário”, “Fabricação da pasta de papel e cartão”, “Edição, impressão e reprodução de suportes de informação gravados”, “Fabricação de artigos de borracha”. Tudo indica que os “custos industriais directos” têm vindo a diminuir.

Em relação aos “custos industriais indirectos” verificam-se grandes diferenças nas actividades económicas: “Fabricação da pasta de papel e cartão”, “Edição, impressão e reprodução de suportes de informação gravados”, “Fabricação de produtos químicos”, “Fabricação de máquina e de equipamento, n.e.”. Mas, não existe

um aumento dos “custos industriais indirectos” em todas as actividades económicas. Consta-se casos em que há diminuição como, por exemplo, “Fabricação de têxteis”, “Indústria da madeira e da cortiça”, “Fabricação de artigos de borracha”, “Fabricação de outros produtos minerais não metálicos”, “Fabricação de produtos metálicos”, “Fabricação de máquinas e de equipamento, n.e.”, “Fabricação de automóveis” e “Fabricação de mobiliário e outros”.

Quadro 8.57 – Comparação com Alves (2002) dos “custos não industriais” por actividade económica

Actividade económica (2 dígitos)	Custos não industriais Alves (2002)	Custos não industriais
15 Indústrias alimentares e das bebidas	16	19
17 Fabricação de têxteis	13	18
18- Indústria do vestuário	6	34
20 – Indústria da madeira e da cortiça	6	11
21- Fabricação da pasta de papel e cartão	15	15
22-Edição, impressão e reprodução de suportes de informação gravados	18	25
24 – Fabricação de produtos químicos	18	11
25- Fabricação de artigos de borracha	13	27
26-Fabricação de outros produtos minerais não metálicos	16	28
28 – Fabricação de produtos metálicos	9	9
29 – Fabricação de máquina e de equipamento, n.e.	13	13
31 – Fabricação de máquinas e aparelhos eléctricos.	8	-
34 – Fabricação de automóveis	7	17
35 – Fabricação de outro material de transporte	0	-
36 – Fabricação de mobiliário e outros	13	12

A nível de “custos não industriais”, verifica-se que as grandes diferenças estão nas actividades económicas de “Indústria do vestuário”, “Fabricação de artigos de borracha”, “Fabricação de outros produtos minerais não metálicos”, “Fabricação de automóveis”, notando-se um aumento destes custos (Quadro 8.57). De modo a que se possa entender estes aumentos e a que nível de custos, desagregou-se no Quadro 8.58 os “custos não industriais” por actividade económica.

Quadro 8.58 - Estrutura dos custos não industriais das empresas por actividade económica

Actividade económica (2 dígitos)		Logística	Venda	Marketing	Pós-venda	P&D	Gerais e adm.	Outro
15-Indústrias alimentares e das bebidas	Média	15,47	18,04	19,51	2,14	4,71	34,97	5,14
	Obs.	7	7	7	7	7	7	7
17-Fabricação de têxteis	Média	0	20	2	0	3	15	60
	Obs.	1	1	1	1	1	1	1
18-Indústria do vestuário; preparação, tingimento e fabricação de artigos de peles com pêlo	Média	10,4	24,55	10	2,5	2,5	15	35,05
	Obs.							

	Obs.	2	2	2	2	2	2	2
20-Indústrias da madeira e da cortiça e suas obras, excepto mobiliário; fabricação de obras de cestaria e de espartaria	Média	6	38	0	0	3	53	0
	Obs.	1	1	1	1	1	1	1
21-Fabricação de pasta, de papel e cartão e seus artigos	Média	51,1	11	4	1	3	30	0
	Obs.	1	1	1	1	1	1	1
22-Edição, impressão e reprodução de suportes de informação gravados	Média	10	10	5	0	0	75	0
	Obs.	1	1	1	1	1	1	1
23-Fabricação de coque, produtos petrolíferos refinados e tratamento de combustível nuclear	Média	0	60,9	0	0	0	4,8	34,2
	Obs.	1	1	1	1	1	1	1
24-Fabricação de produtos químicos	Média	11,1	25,8	13	0,2	3	41,84	5,06
	Obs.	5	5	5	5	5	5	5
25-Fabricação de artigos de borracha e de matérias plásticas	Média	22	25	7	1	5	37	3
	Obs.	1	1	1	1	1	1	1
26-Fabricação de outros produtos minerais não metálicos	Média	18,46	13,50	9,47	1,01	6,91	46,2	4,43
	Obs.	7	7	7	7	7	7	7
28-Fabricação de produtos metálicos, excepto máquinas e equipamento	Média	11	4	1	1	1	82	0
	Obs.	2	2	2	2	2	2	2
29-Fabricação de máquinas e de equipamento, n.e.	Média	9,5	0	0	0,5	0	82,5	7,5
	Obs.	2	2	2	2	2	2	2
34-Fabricação de veículos automóveis, reboques e semi-reboques	Média	23,3	5,4	1	1,2	16,32	41,98	0
	Obs.	5	5	5	5	5	5	5
36-Fabricação de mobiliário; outras indústrias transformadoras	Média	12	45,5	0	1,5	2,5	32	6,5
	Obs.	2	2	2	2	2	2	2
40-Produção e distribuição de electricidade, de gás, de vapor e água quente	Média	7,57	29,73	0	6,67	4,03	52	0
	Obs.	3	3	3	3	3	3	3
41-Captação, tratamento e distribuição de água	Média	0	45,7	0	0	0	49	5,3
	Obs.	1	1	1	1	1	1	1
45-Construção	Média	7,46	12,57	3,31	5,16	1,02	64,55	5,88
	Obs.	19	19	19	19	19	19	19
50-Comércio, manutenção e reparação de veículos automóveis e motociclos; comércio a retalho de combustíveis para veículos	Média	10	26,96	12,68	5	0	45,53	0
	Obs.	4	4	4	4	4	4	4
51-Comércio por grosso e agentes do comércio excepto de veículo	Média	25	28,1	2,5	1,25	0	12,28	5,88
	Obs.	4	4	4	4	4	4	4
52-Comércio a retalho; reparação de bens pessoais e domésticos	Média	1,77	46,07	0,33	0	0	30,07	21,43
	Obs.	3	3	3	3	3	3	3
55-Alojamento e restauração	Média	16,67	25	15	3,33	0	40	0
	Obs.	3	3	3	3	3	3	3

60-Transportes terrestres; transportes por oleodutos ou gasodutos	Média	22,6	25,6	7	3,2	11,60	24,2	5,8
	Obs.	5	5	5	5	5	5	5
62-Transportes aéreos	Média	25	50	0	0	0	25	0
	Obs.	1	1	1	1	1	1	1
63-Actividades anexas e auxiliares de transportes; agências de viagens e de turismo e de outras actividades de apoio turístico	Média	0	0	0	25	0	75	0
	Obs.	1	1	1	1	1	1	1
64-Correios e telecomunicações	Média	3,73	11,03	7,97	3,33	6,7	36,83	30,4
	Obs.	3	3	3	3	3	3	3
70-Actividades imobiliárias	Média	0	0	0	0	0	75	25
	Obs.	1	1	1	1	1	1	1
72-Actividades informáticas e conexas	Média	1	0	0	0	0	1	98
	Obs.	1	1	1	1	1	1	1
74-Outras actividades de serviços prestados principalmente às empresas	Média	0	50,5	0	0	0	43,77	5,73
	Obs.	3	3	3	3	3	3	3

Ao observar-se os “custos não industriais” desagregados nas suas categorias, verifica-se que os custos administrativos são aqueles que apresentam maior percentagem (Quadro 8.58). Os custos que a literatura considera a sua imputação em relação a produtos/serviços mais problemática.

De acordo com a questão já atrás definida, foram elaboradas diversas hipóteses para testar. Em relação à *H9: Na maior parte das grandes empresas portuguesas os materiais directos são a maior fatia dos custos de produção*, criou-se uma variável que toma o valor de 1 quando os “materiais directos” são a maior componente dos custos de produção e o valor de zero quando existe uma outra componente superior. Analisando as frequências das 89 empresas que responderam à questão 3.1., verifica-se que, na maior parte delas, os “materiais directos” são a maior fatia dos custos de produção, ou seja, verifica-se esta situação em 48 empresas. Nas restantes 41 empresas isto não se verifica (Quadro 8.59). Deste modo, não se rejeita *H9*.

Quadro 8.59 – Número de empresas por secção da CAE de acordo com a componente “material directo”

Secções	Nº de empresas em que MD é o maior	Nº de empresas em que MD não é o maior
Indústrias transformadoras	34	7
Produção e distribuição de electricidade, gás e água	2	1
Construção	1	20
Comércio por grosso e a retalho; reparação de veículos automóveis, motociclos e de bens de uso pessoal e doméstico	8	1
Alojamento e restauração	1	2
Transportes, armazenagem e comunicações	2	6
Actividades imobiliárias, alugueres e serviços prestados às empresas	0	4

Com base no Quadro 8.59, verifica-se que as secções da CAE cuja maior parte das empresas possui a componente “materiais directos” em primazia na sua estrutura de custos são: “Indústria transformadora”, “Produção e distribuição de electricidade, gás e água” e “Comércio por grosso e a retalho; reparação de veículos automóveis, motociclos e de bens de uso pessoal e doméstico”.

Em seguida, observou-se qual a situação das restantes componentes da estrutura de custos industriais nas secções da CAE.

Quadro 8.60 – Número de empresas por secção da CAE de acordo com a componente “mão-de-obra directa”

Secções	Nº de empresas em que MOD é o maior	Nº de empresas em que MOD não é o maior
Indústrias transformadoras	1	40
Produção e distribuição de electricidade, gás e água	0	3
Construção	0	21
Comércio por grosso e a retalho; reparação de veículos automóveis, motociclos e de bens de uso pessoal e doméstico	0	9
Alojamento e restauração	1	2
Transportes, armazenagem e comunicações	3	5
Actividades imobiliárias, alugueres e serviços prestados às empresas	2	2

Através do Quadro 8.60, verifica-se que não há nenhuma secção em que a maior parte das empresas apresente a “mão-de-obra directa” com a percentagem mais alta na estrutura de custos de produção. De todas as secções apresentadas, apenas sete empresas é que apresentam a “mão-de-obra directa” como a maior componente dos custos de produção.

Quadro 8.61 – Número de empresas por secção da CAE de acordo com a componente “outros custos industriais directos”

Secções	Nº de empresas em que a fatia outros custos industriais directos é a maior	Nº de empresas em que a fatia outros custos industriais directos não é a maior
Indústrias transformadoras	3	38
Produção e distribuição de electricidade, gás e água	1	2
Construção	19	2
Comércio por grosso e a retalho; reparação de veículos automóveis, motociclos e de bens de uso pessoal e doméstico	0	9
Alojamento e restauração	1	2
Transportes, armazenagem e comunicações	2	6
Actividades imobiliárias, alugueres e serviços prestados às empresas	2	2

A seguir aos “materiais directos”, a componente da produção que tem maiores custos é a dos “outros custos industriais directos”, com cerca de 28 empresas. Aqui, salienta-se a secção “Construção”, na qual a maior parte das empresas apresenta os “outros custos industriais directos” como a componente superior dos custos de produção (Quadro 8.61).

Quadro 8.62 – Número de empresas por secção da CAE de acordo com a componente de custos industriais indirectos

Secções	Nº de empresas em que a fatia custos industriais indirectos é a maior	Nº de empresas em que a fatia custos industriais indirectos não é a maior
Indústrias transformadoras	2	39
Produção e distribuição de electricidade, gás e água	0	3
Construção	1	20
Comércio por grosso e a retalho; reparação de veículos automóveis, motociclos e de bens de uso pessoal e doméstico	0	9
Alojamento e restauração	0	3
Transportes, armazenagem e comunicações	0	8
Actividades imobiliárias, alugueres e serviços prestados às empresas	0	4

Através do Quadro 8.62, verifica-se que não há nenhuma secção em que a maior parte das empresas apresente os “custos industriais indirectos” como a maior componente nos custos de produção. Os “custos industriais indirectos” só são a maior componente em 3 empresas que pertencem às seguintes actividades económicas: “45212 – Construção e engenharia civil”, “26302 – Fabricação de ladrilhos, mosaicos e placas de cerâmicas”, “26510 – Fabricação de cimento, da secção construção e das secção indústrias transformadoras”. Sucintamente, em cerca de 48 empresas, a

componente dos “materiais directos” é a maior, seguindo-se os “outros custos industriais directos” em 28 empresas, a “mão-de-obra directa” em 7 empresas e, por fim, os “custos industriais indirectos” em 3 empresas. O que acontece às restantes empresas é que alguns custos de produção têm a mesma proporção não se destacando deste modo como os maiores.

Seguidamente, testou-se a *H10: Nas grandes empresas portuguesas, os custos industriais indirectos são sempre superiores à mão-de-obra directa*. Deste modo, criou-se uma variável binária em que toma o valor de 1 quando o “custo industrial indirecto” é superior à “mão-de-obra directa” e o valor de 0 no inverso.

Quadro 8.63 – Comparação do número de empresas por secção da CAE de acordo com as grandezas “mão-de-obra directa” e “custos industriais indirectos”

Secções	Nº de empresas em que custos industriais indirectos são superiores à mão-de-obra directa	Nº de empresas em que custos industriais indirectos não são superiores à mão-de-obra directa
Indústrias transformadoras	18	23
Produção e distribuição de electricidade, gás e água	1	2
Construção	7	14
Comércio por grosso e a retalho; reparação de veículos automóveis, motociclos e de bens de uso pessoal e doméstico	2	7
Alojamento e restauração	0	3
Transportes, armazenagem e comunicações	2	6
Actividades imobiliárias, alugueres e serviços prestados às empresas	0	4

Apenas em 30 empresas é que os “custos industriais indirectos” são superiores à “mão-de-obra directa”. Nas outras 59 acontece o inverso, ou seja, a “mão-de-obra directa” é superior. Logo, não se pode afirmar que os “custos industriais indirectos” são sempre superiores, porque isso não acontece na maioria das empresas (Quadro 8.63). Em Portugal, ainda existem muitas empresas intensivas na utilização da mão-de-obra directa, sendo este o seu principal custo. Ainda não se verifica, o que já acontece nalguns países, um aumento dos “custos industriais indirectos” em detrimento da “mão-de-obra directa”.

Na *H11: Grande parte das grandes empresas portuguesas tem os custos não industriais superiores à mão-de-obra directa*, optou-se por elaborar o Quadro 8.64, onde se analisa quantas empresas é que possuem “custos não industriais” superiores à “mão-de-obra directa”. Verifica-se que a maior parte das empresas possui os “custos

não industriais” superiores à “mão-de-obra directa”. Porém, isso não se verifica em todas as secções como, por exemplo, na “Construção”, no “Alojamento e restauração” e nos “Transportes, armazenagem e comunicações”. Todavia, a nível geral da amostra não se rejeita H11, logo os “custos não industriais” têm aumentado a sua importância face à “mão-de-obra directa” na maior parte das grandes empresas portuguesas.

Quadro 8.64 – Comparação do número de empresas por secção da CAE de acordo com as grandezas “mão-de-obra directa” e “custos não industriais”

Secções	Nº de empresas em que custos não industriais são superiores à mão-de-obra directa	Nº de empresas em que custos não industriais não são superiores à mão-de-obra directa
Indústrias transformadoras	27	9
Produção e distribuição de electricidade, gás e água	2	1
Construção	9	11
Comércio por grosso e a retalho; reparação de veículos automóveis, motociclos e de bens de uso pessoal e doméstico	7	3
Alojamento e restauração	1	2
Transportes, armazenagem e comunicações	3	4
Actividades imobiliárias, alugueres e serviços prestados às empresas	2	2

Através da revisão da literatura, verifica-se que a estrutura de custos tem sofrido algumas mudanças. Estudou-se, então, se nestes últimos quatro anos as empresas modificaram a sua estrutura de custos, testando *H12: As grandes empresas portuguesas modificaram a estrutura de custos nos últimos anos.*

Optou-se por analisar a estrutura dos custos de produção, bem como a dos custos totais, de modo a apurar se houve alteração de 2000 para 2004.

Ao comparar-se, em termos percentuais, os custos industriais, detecta-se através do Quadro 8.65 que as diferenças são mínimas, isto é, não se verifica um grande aumento dos “custos industriais indirectos”.

Quadro 8.65 – Variação da estrutura de custos de produção entre 2000 e 2004

Custos de produção	2004	2000
Materiais Directos	43,29%	42,76%
Mão-de-obra directa	16,36%	17,35%
Outros custos industriais directos	28,8%	28,19%
Custos industriais indirectos	11,17%	11,67%

Ao analisar-se a estrutura de custos totais entre 2000 e 2004, verifica-se que as mudanças não são significativas (Quadro 8.66). Ligeira quebra dos “outros custos

industriais directos” implica ligeiro aumento nos “custos industriais indirectos” e nos “custos não industriais indirectos”.

Quadro 8.66 – Variação da estrutura de custos totais entre 2000 e 2004

Custos totais	2004	2000
Custos Industriais Directos	65,29%	70,13%
Custos Industriais Indirectos	16,62%	13,27%
Custos Não Industriais Directos	7,86%	7,8%
Custos Não Industriais indirectos	10,23%	8,19%

Utilizou-se o teste t para duas amostras emparelhadas para analisar se havia diferença na estrutura de custos das empresas entre 2000 e 2004, ou seja, comparou-se as quatro componentes da produção. Observou-se a existência de uma correlação significativa e uma elevada associação entre a percentagem dos “materiais directos”, “mão-de-obra directa”, “outros custos industriais directos” e “custos industriais indirectos” obtidos nos dois momentos. Deste modo, é vantajosa a utilização do teste t para amostras emparelhadas. Assim, este teste foi aplicado às quatro componentes da produção, donde se formulou as seguintes hipóteses: **H0**: A média das diferenças emparelhadas da componente de produção “materiais directos” (“mão-de-obra directa”, “outros custos industriais directos” e “custos industriais indirectos”) é igual a zero e **Ha**: A média das diferenças emparelhadas da componente de produção “materiais directos” (“mão-de-obra directa”, “outros custos industriais directos” e “custos industriais indirectos”) é diferente de zero. Verifica-se a não rejeição da H0 para as quatro componentes de produção, ou seja, conclui-se que a estrutura de custos não se modificou entre os anos de 2000 e 2004, verificando-se apenas ligeiras alterações.

Em relação aos custos totais procedeu-se exactamente do mesmo modo, onde se verificou que a correlação era significativa e que existia uma elevada associação linear nos “custos industriais directos”, os “custos industriais indirectos”, os “custos não industriais directos” e os “custos não industriais indirectos” entre o ano de 2000 e 2004. No que respeita ao teste t para amostras emparelhadas elaborou-se as seguintes hipóteses: **H0**: A média das diferenças emparelhadas da componente da estrutura dos custos totais “custos industriais directos” (“custos industriais indirectos”, “custos não industriais directos” e “custos não industriais indirectos”) é igual a zero e **Ha**: A média das diferenças emparelhadas da componente da estrutura dos custos totais “custos industriais directos” (“custos industriais indirectos”, “custos não industriais

directos” e “custos não industriais indirectos”) é diferente de zero. Verificou-se que H_0 não é rejeitada para as quatro componentes, assim a estrutura dos custos totais é semelhante em 2000 e 2004. Através desta informação rejeita-se H_{12} . Na verdade, entre 2000 e 2004 as empresas não modificaram a sua estrutura de custos.

Para confirmar esta afirmação utilizou-se a questão 3.5., onde se questionava directamente as empresas, se tinham sofrido mudanças a nível de estrutura de custos. Das empresas que responderam à questão, 71,2% dizem não ter modificado os seus custos de produção, enquanto que 28,8% modificaram os custos de produção.

Relativamente aos custos totais, existem 57,7% das empresas que não modificaram a estrutura dos seus custos, enquanto que 42,3% das empresas afirmaram que a sua estrutura de custos sofreu alterações.

Como nos testes anteriores não se tinha encontrado mudanças significativas, optou-se por comparar a estrutura de custos entre 2000 e 2004 em relação às empresas que responderam afirmativamente à mudança na sua estrutura de custos.

Realizou-se o teste não paramétrico para duas amostras emparelhadas, o teste de *Wilcoxon*, em que foram formuladas as seguintes hipóteses: **H_0** : A estrutura de custos de 2000 é igual a 2004 e **H_a** : A estrutura de custos de 2000 é diferente de 2004. Confirma-se as conclusões já conhecidas. Para um nível de significância de 0,1, não se rejeita H_0 , ou seja, a estrutura de custos a nível de produção e a nível total de 2000 é igual a 2004. As mudanças que as empresas inquiridas dizem existir, não são significativas (Quadro 8.67).

Quadro 8.67 – Estrutura dos custos totais e industriais em 2000 e 2004 das empresas que referiram existir mudanças na sua estrutura de custos

Custos totais e industriais	2004	2000
Materiais Directos	46,69%	42,69%
Mão-de-obra directa	20,77%	21,66%
Outros custos industriais directos	21,64%	23,81%
Custos industriais indirectos	10,89%	11,84%
Custos Industriais Directos	66,08%	72,33%
Custos Industriais Indirectos	18,15%	12,74%
Custos Não Industriais Directos	5,49%	6,25%
Custos Não Industriais indirectos	10,29%	8,68%

Para se comparar a estrutura de custos com as actividades havia sido colocada a seguinte hipótese: H_{13} : *A estrutura de custos difere consoante as actividades económicas.*

Comparou-se as actividades por secções segundo a CAE, ou seja, verificou-se a estrutura de custos das seguintes secções: “Indústrias transformadoras”, “Produção e

distribuição de electricidade, gás e água”, “Construção”, “Comércio por grosso e a retalho; reparação de veículos automóveis, motociclos e de bens de uso pessoal e doméstico”, “Alojamento e restauração”, “Transportes, armazenagem e comunicações” e “Actividades imobiliárias, alugueres e serviços prestados às empresas”.

Optou-se por utilizar o teste não paramétrico *Kruskal-Wallis* em que foram elaboradas as seguintes hipóteses: **H₀**: As distribuições da estrutura de custos nas secções da CAE são iguais em tendência central e **H_a**: Existe pelo menos uma secção que difere em tendência central em termos da estrutura de custos.

Em relação aos custos de produção, verifica-se que a percentagem da “mão-de-obra directa” é semelhante em todas as secções. Os “materiais directos”, os “outros custos industriais directos” e os “custos industriais indirectos” divergem na comparação das secções da CAE. Ao comparar os custos totais, verifica-se que os “custos industriais directos”, os “custos industriais indirectos” e os “custos não industriais indirectos” são semelhantes entre as secções. Os “custos não industriais directos” é que divergem. No que respeita aos “custos não industriais”, verifica-se que venda, *marketing*, pós-venda, administração e outros são semelhantes. Divergem, apenas, os de logística e os de pesquisa e desenvolvimento. Como, através deste teste para rejeitar a hipótese nula basta que haja uma diferença entre duas secções, surge a necessidade de se saber onde se encontram as diferenças. Optou-se, então, por utilizar o teste não paramétrico de *Mann-Whitney*, de modo a comparar os custos que são diferentes entre as secções para apurar quais são as que diferem entre si. Comparou-se as secções aos pares de modo a testar as hipóteses: **H₀**: As distribuições da estrutura de custos nas duas secções são iguais em tendência central e **H_a**: As duas secções não são iguais em tendência central em termos de estrutura de custos.

Nos “materiais directos”, apura-se que as secções que divergem são:

- “Industria transformadora” com a “Construção”, com “Alojamento e restauração”, com “Transportes, armazenagem e comunicações” e com “Actividades imobiliárias, alugueres e serviços prestados às empresas”;
- “Construção” com “Comércio por grosso e a retalho; reparação de veículos automóveis, motociclos e de bens de uso pessoal e doméstico” e com “Alojamento e restauração”;

- “Comércio por grosso e a retalho; reparação de veículos automóveis, motociclos e de bens de uso pessoal e doméstico” com “Transportes, armazenagem e comunicações”, com “Actividades imobiliárias, alugueres e serviços prestados às empresas” e com “Alojamento e restauração”.

Nos “outros custos industriais directos”, apura-se que as secções que divergem são:

- “Indústrias transformadoras” com “Construção” e com “Comércio por grosso e a retalho; reparação de veículos automóveis, motociclos e de bens de uso pessoal e doméstico”;
- “Produção e distribuição de electricidade, gás e água” com “Comércio por grosso e a retalho; reparação de veículos automóveis, motociclos e de bens de uso pessoal e doméstico” e com “Actividades imobiliárias, alugueres e serviços prestados às empresas”;
- “Comércio por grosso e a retalho; reparação de veículos automóveis, motociclos e de bens de uso pessoal e doméstico” com “Construção”, com “Alojamento e restauração” e com “Transportes, armazenagem e comunicações”.

Nos “custos industriais indirectos”, diferem:

- “Indústria transformadora” com “Comércio por grosso e a retalho; reparação de veículos automóveis, motociclos e de bens de uso pessoal e doméstico” e com “Actividades imobiliárias, alugueres e serviços prestados às empresas”;
- “Construção” com “Actividades imobiliárias, alugueres e serviços prestados às empresas”.

Nos “custos não industriais directos”, difere a “Indústria transformadora” com a “Construção” e com as “Actividades imobiliárias, alugueres e serviços prestados às empresas”.

Na “logística”, diferem:

- “Indústria transformadora” com “Comércio por grosso e a retalho; reparação de veículos automóveis, motociclos e de bens de uso pessoal e doméstico” e com as “Actividades imobiliárias, alugueres e serviços prestados às empresas”;

- “Transportes, armazenagem e comunicações” com as “Actividades imobiliárias, alugueres e serviços prestados às empresas”.

Na “pesquisa e desenvolvimento”, diferem:

- “Indústria transformadora” com a “Construção”, com o “Comércio por grosso e a retalho; reparação de veículos automóveis, motociclos e de bens de uso pessoal e doméstico” e com “Actividades imobiliárias, alugueres e serviços prestados às empresas”;
- “Construção” com “Comércio por grosso e a retalho; reparação de veículos automóveis, motociclos e de bens de uso pessoal e doméstico” e com “Transportes, armazenagem e comunicações”;
- “Transportes, armazenagem e comunicações” com “Alojamento e restauração”, com “Actividades imobiliárias, alugueres e serviços prestados às empresas” e com “Comércio por grosso e a retalho; reparação de veículos automóveis, motociclos e de bens de uso pessoal e doméstico”.

Sucintamente, pode concluir-se que as grandes empresas portuguesas ainda não sofreram as mudanças a nível da estrutura de custos que são abordadas na literatura. Verificou-se que os “custos industriais indirectos” estão abaixo dos 13%, uma percentagem que se pode considerar baixa relativamente à literatura. Em muitas actividades económicas, notou-se ainda, que a “mão-de-obra directa” é superior aos “custos industriais indirectos”. Os “materiais directos” é que têm a primazia na estrutura de custos industriais na secção das “Industrias transformadoras” e “Comércio por grosso e a retalho; reparação de veículos automóveis, motociclos e de bens de uso pessoal e doméstico”. Em termos da estrutura dos custos totais verificou-se que os “custos industriais directos” possuem uma percentagem elevada apesar de já se notar uma ligeira diminuição. Contudo, não se observou uma mudança significativa na estrutura de custos entre 2000 e 2004 nas grandes empresas portuguesas. Um outro aspecto a salientar é que ao nível de algumas componentes da estrutura de custos, tanto industrial como total, verificam-se diferenças significativas entre as secções da CAE, o que poderá originar comportamentos diferentes nas empresas consoante a secção em que se inserem.

9. O custeio baseado nas actividades nas grandes empresas portuguesas

9.1 Caracterização da situação do custeio baseado nas actividades nas grandes empresas portuguesas

A quarta questão colocada é: Qual a situação portuguesa em termos de custeio baseado nas actividades a nível das grandes empresas portuguesas? De acordo com a metodologia definida testou-se H14, H15, H16 e H17 (hipóteses apresentadas no Quadro 6.1) de modo a responder a esta questão.

Da amostra em análise considera-se apenas as empresas que possuem contabilidade de gestão e analisou-se o número de empresas que dizem utilizar o CBA.

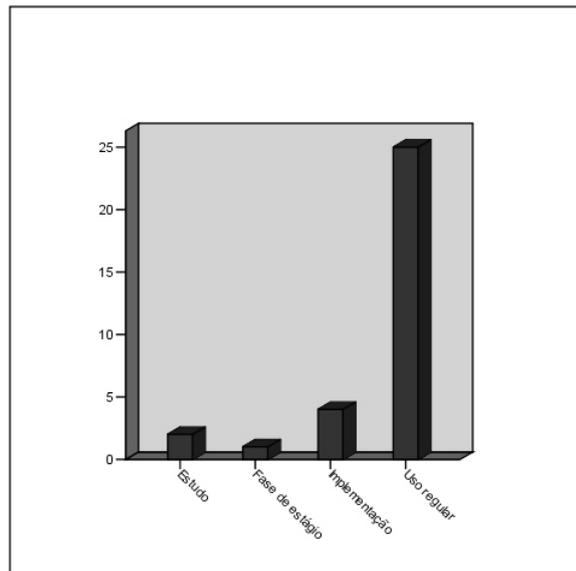
Quadro 9.1 - Atitude das empresas face ao CBA

Atitude das empresas	Nº de empresas
Utilizam o CBA	32
Pensam vir a utilizar	42
Rejeitaram o CBA	4
Não consideraram o CBA até à data	29
Total	107

Cerca de 32 empresas utilizam o CBA e 42 pensam vir a utilizar. É de referir que quatro empresas já utilizaram o CBA e, por alguma razão, rejeitaram-no (Quadro 9.1). No estudo de Duarte (2002), apenas 5 (8,1%) das 62 empresas em estudo é que utilizavam o CBA. Apesar das amostras serem diferentes tanto no tamanho como no tipo de empresas (grandes e PME), parece notar-se uma evolução na utilização do CBA no início do século XXI.

Ao observar-se as empresas que utilizam o CBA, verifica-se que a grande maioria já o utiliza de forma regular. Como excepção, existem duas em fase de estudo, uma em fase de estágio e quatro encontram-se na implementação (Gráfico 9.1).

Gráfico 9.1 - Fase de utilização do CBA pelas empresas



O custeio baseado nas actividades não é desconhecido nas grandes empresas, pois 80,4% sabe que é uma técnica de custeio que utiliza as actividades para distribuir os custos pelos produtos/serviços. O grande problema está nas que consideraram que é uma técnica de gestão de *stocks* (4) ou escolheram a hipótese de outra. A informação acerca do CBA foi obtida em 43% dos casos em cursos de formação e em 35,5% na licenciatura.

Através da questão 4.5. verifica-se que 40,6% das empresas começaram a utilizar o CBA na década de 90; porém em 53,2% das empresas isso só ocorreu no século XXI. Pode concluir-se que na contabilidade de gestão portuguesa, o CBA é algo que ainda não está enraizado, visto que só recentemente é que as grandes empresas iniciaram a sua implementação.

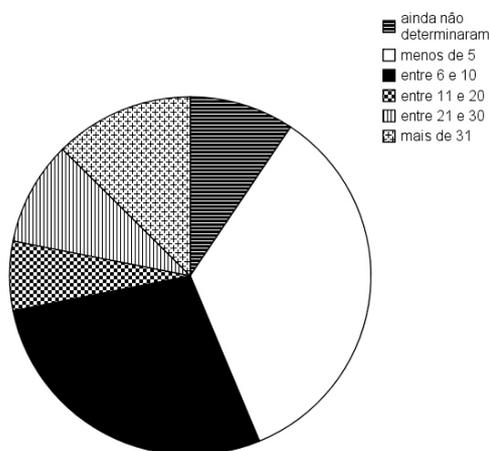
Das 32 empresas que utilizam o CBA, o maior número pertence à secção das “Indústrias transformadoras”, seguida da secção da “Construção”. Estas secções são as que apresentam maior número de empresas na amostra (Quadro 9.2). Se a análise for realizada em termos relativos, verifica-se que as secções da CAE que possuem maior percentagem de utilizadores do CBA são: “Transportes, armazenagem e comunicações” e “Produção e distribuição de electricidade, gás e água”.

Quadro 9.2 - O CBA comparativamente às secções da CAE

Secções	Número de empresas que utilizam contabilidade de gestão	Número de empresas que utilizam o CBA	% de empresas que utilizam o CBA por secção
Indústrias transformadoras	46	12	26,09%
Produção e distribuição de electricidade, gás e água	4	2	50%
Construção	23	8	34,78%
Comércio por grosso e a retalho; reparação de veículos automóveis, motociclos e de bens de uso pessoal e doméstico	16	3	18,75%
Alojamento e restauração	2	0	0%
Transportes, armazenagem e comunicações	11	6	54,55%
Actividades imobiliárias, alugueres e serviços prestados às empresas	5	1	20%
	107	32	29,91%

Ao analisar-se o CBA nas empresas, observa-se que a maioria das empresas utilizam poucas actividades, isto é, menos de cinco actividades. Algo que se pode considerar de anormal, dado que na literatura se verifica que as empresas que implementam o CBA utilizam muitas actividades. Com mais de 31 actividades, existem apenas 12,5% das empresas que utilizam o CBA (Gráfico 9.2).

Gráfico 9.2 - Número de actividades definidas pelas empresas



Em relação à pessoa responsável pelo CBA na empresa, a maior percentagem (28,2%) pertence ao director do planeamento e controlo de gestão, logo seguido do *controller* com 28,1%.

Como se observou na revisão da literatura, o sucesso do CBA depende essencialmente da gestão de topo. Estudou-se, então, qual o seu envolvimento. Em

termos médios, verifica-se uma pontuação de 5,13, o que mostra que a gestão de topo tem um grande envolvimento na implementação do CBA.

Em grande parte das empresas, o CBA foi aplicado à totalidade da empresa (63,3%). Contudo, é de salientar que é na área de produção que o CBA apresenta forte implementação (33,3%). Vem confirmar o que é mencionado por Duarte (2002) que refere que 75% das empresas aplicou este método a toda a empresa e, apenas 25%, no departamento de produção. Em relação ao sucesso da aplicação do CBA à totalidade da empresa, a pontuação é de 4,7 em termos médios, isto é, pode classificar-se como quase sucesso. A produção é a que apresenta maior índice de sucesso com uma média de 5,45. A área que apresenta pior pontuação é a do aprovisionamento com uma média de 3,59 (Apêndice 16).

Os motivos, que levaram estas empresas a optar pelo CBA, estão listados no Quadro 9.3 por ordem de importância. É de destacar que o mais importante foi a “necessidade do apuramento de um custo mais correcto dos produtos” com 68,8%, seguido pela “afecção dos custos” com 50%. É de referir que existem dois motivos que não foram escolhidos por nenhuma das empresas, a “moda” e o “facto dos concorrentes utilizarem o CBA”.

Quadro 9.3 - Motivos na base da introdução do CBA

Motivos	Percentagem
Necessidade do apuramento mais correcto de um custo mais correcto dos produtos	68,8%
Afectação dos custos	50%
Solicitação da empresa mãe	28,1%
Resultados de uma análise custo-benefício	28,1%
Dar resposta a imperativos de ordem regulamentar	12,5%
O sistema de custeio existente não era útil para a gestão	12,5%
Desejo de tentar uma nova ferramenta	9,4%
Aumento dos custos indirectos	6,3%
Sugestão do auditor/consultor	3,1%
Outras unidades da empresa utilizavam o CBA	3,1%
Outra	3,1%
Moda	0
Concorrentes utilizavam o CBA	0

Relativamente aos objectivos que a empresa procurou alcançar, a “melhoria da tomada de decisão” tem a maior pontuação, em termos médios, logo seguida da “elaboração de orçamentos” (Quadro 9.5).

Quadro 9.4 - Caracterização dos objectivos que as empresas procuram alcançar com a implementação do CBA

Objectivos (Escala: Inenhum...7muito elevado)	N	<4	4	>4	Média	Desvio Padrão
Valorização das existências	29	65,5%	0	34,5%	2,9	2,242
Melhorar a política de fixação de preços	29	48,3%	6,9%	44,8%	3,79	2,366
Redução de custos	29	37,9%	17,2%	46,7%	3,97	2,096
Melhoria na avaliação de desempenho	29	37,9%	13,8%	48,3%	3,69	2,285
Elaboração de orçamentos	29	24,1%	10,3%	65,5%	4,72	2,068
Melhoria na tomada de decisão	29	10,3%	0	89,7%	5,59	1,722
Desenvolver novos produtos/serviços	29	72,4%	3,4%	24,1%	2,59	2,062
Análise de rentabilidade dos clientes	29	41,4%	3,4%	55,2%	3,72	2,266
Outro	29	96,6%	0	3,4%	1,14	,743

No que respeita à tomada de decisão, que é um factor importante na adopção do CBA, investigou-se o grau de importância do CBA consoante o tipo de tomada de decisão. É considerado mais importante para a “gestão e redução de custos” com a pontuação de 5,2, seguida das “medidas de desempenho das actividades”.

O maior benefício detectado, com a utilização do CBA, foi a “estimação e controlo da rentabilidade das actividades”, seguido pela “identificação dos factores que são responsáveis pela criação de custos” (Apêndice 17).

Quando as empresas implementaram o CBA surgiram alguns problemas, os quais são descritos e ordenados em percentagens no Quadro 9.5. O maior problema ocorrido foi a “recolha de informação”.

Quadro 9.5 - Problemas na implementação do CBA

Problemas	Percentagens
Recolha da informação	43,3%
Tempo	36,7%
Dificuldade na identificação das actividades chave	30%
Seleccção do software	23,3%
Dificuldade em encontrar os indutores apropriados	20%
Resistência pessoal em mudar para um novo sistema	16,7%
Adequação de recursos solicitados	6,7%
Consultores	0%
Outro	0%

As pessoas envolvidas no processo de implementação pertenciam a diversas áreas como, por exemplo: controlo de gestão, contabilidade, produção, sistemas de informação, comercial. Ao analisar-se o seu interesse pelo CBA, verifica-se que os mais interessados são os gestores de topo, seguidos dos contabilistas. Os gestores

comerciais são os que demonstram menos interesse. Contudo, através da questão 4.18., observou-se que praticamente não foi facultada formação sobre CBA nas grandes empresas portuguesas. Acerca do sistema CBA implementado nas empresas, apurou-se que, de uma maneira geral, houve uma integração do CBA com o sistema de informação.

Em relação às empresas que nunca implementaram o CBA, apuraram-se quais as principais razões desta opção. A principal reside no facto de se encontrarem “satisfeitos com o sistema de contabilidade de gestão existente” (Quadro 9.6). O que vem confirmar o estudo de Duarte (2002) onde se dizia que os três factores principais para as empresas nunca terem implementado o CBA eram: o sistema tradicional satisfatório, o processo de implementação e funcionamento do CBA é extremamente complexo e a exigência de investimentos elevados.

Quadro 9.6 - Motivos da não implementação do CBA

Motivação (Escala: 1nenhum...7muito bom)	N	<4	4	>4	Média	Desvio padrão
Nunca ouvi falar	71	91,5%	7%	1,4%	1,35	,927
Altos custos de implementação	71	81,7%	9,9%	8,5%	1,85	1,555
Complexidade da implementação	71	57,7%	8,5%	33,8%	3,00	2,210
Falta de conhecimento acerca de como implementar	71	85,9%	11,3%	2,8%	1,72	1,289
O sistema de custeio não é uma prioridade	71	81,7%	8,5%	9,9%	1,87	1,629
Estão satisfeitos com o sistema de contabilidade de gestão existente	71	32,4%	9,9%	57,7%	4,13	2,117
A gestão de topo não estava interessada	71	70,4%	14,1%	15,3%	2,21	1,698
Não estão convencidos da eficiência do CBA	71	80,3%	11,3%	8,5%	1,93	1,467
Não há tempo para apreciar convenientemente o CBA para a nossa empresa	71	78,9%	7%	14,1%	2,08	1,811
Não tem recursos suficientes para a implementação do CBA	71	70,4%	14,1%	15,5%	2,44	1,834
Os colaboradores não aceitariam o CBA	71	90,1%	9,9%	0	1,45	,953
Cultura da empresa	71	63,4%	18,3%	18,3%	2,51	1,970
Outros factores	71	78,9%	2,8%	18,3%	2,07	2,140

As quatro empresas que rejeitaram o CBA focaram diversas razões, pontuadas numa escala ordinal de 1 a 7. Em termos médios, a razão que tem uma média mais alta é a “dificuldade na recolha de informação acerca dos indutores de custo”, seguida da “dificuldade na selecção de indutores de custo”. Mas também, as empresas pontuaram com 6: “quantidade de tempo envolvido”, “falta de formação dos contabilistas”, “falta de formação dos gestores”, “complexidade do CBA” e “muito cara a sua manutenção na empresa”. A insuficiência da formação foi, também, algo focado por Duarte (2002).

Daqui resulta que a *H14: A maior parte das grandes empresas portuguesas não utiliza o CBA* não é rejeitada. Apenas uma pequena percentagem das grandes empresas portuguesas dizem utilizar o CBA, cerca de 29,91% (32 empresas). Contudo, ao fazer-se o cruzamento da informação com a questão “O que é que entende por CBA”, algumas destas empresas dizem que é uma técnica de gestão de *stocks*. Pode depreender-se que, na verdade, estas empresas não utilizam o CBA. Assim, o número de empresas a utilizar o CBA é de 30 em vez de 32.

De acordo com Ferreira (2002), as empresas com controlo familiar são as que menos utilizam os sistemas de controlo e contabilidade de gestão, porque preferem técnicas mais informais. Neste sentido, foi formulada a hipótese *H15: O CBA não é aplicado nas grandes empresas portuguesas com controlo familiar*.

Contudo, de acordo com a presente informação, a rejeição da hipótese é imediata visto que, segundo o Quadro 9.7, existem empresas com controlo familiar a 100% a utilizarem o CBA. É claro que a maioria das empresas que utilizam o CBA, o seu capital é não familiar (existem 5 empresas com controlo familiar, face a 25 empresas de controlo não familiar). Devido a esta discrepância, optou-se por analisar se existiria alguma relação entre a utilização do CBA e o controlo familiar das empresas.

Quadro 9.7 – O CBA versus o capital familiar

		Capital familiar ou não familiar			Total
		0%-20% Não familiar	40%-60% não familiar	80%-100% não familiar	
CBA	Não utiliza	22	2	53	77
	Utiliza	5	0	25	30
Total		27	2	78	107

Utilizaram-se duas variáveis, o “CBA” (variável nominal que tem o valor de 1 quando as empresas utilizam o CBA e de 0 quando não o utilizam) e “cnfamiliar” (variável nominal que tem o valor de 1 quando o capital é de 0% a 20% não familiar, o valor 2 quando o capital é de 20% a 40% não familiar, o valor 3 quando o capital é de 40% a 60% não familiar, o valor 4 quando o capital é de 60% a 80% não familiar e o valor 5 quando o capital é de 80% a 100% não familiar).

Optou-se pelo teste de independência do qui-quadrado ou de *pearson*, onde se formularam as seguintes hipóteses: **H0**: As variáveis “CBA” e “cnfamiliar” são independentes e **Ha**: Existe relação entre as variáveis “CBA” e “cnfamiliar”. Todavia,

encontrou-se uma violação dos pressupostos do teste de independência do qui-quadrado. Deste modo, criou-se uma nova variável, “cfam” que tem o valor de 1 quando tem capital familiar e o valor de 0 quando não tem capital familiar.

Quadro 9.8 – Associação entre as variáveis “CBA” e “cfam”

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	2,298(b)	1	,130
Continuity Correction(a)	1,623	1	,203
Likelihood Ratio	2,453	1	,117
Linear-by-Linear Association	2,277	1	,131
N° de observações	107		

Não se rejeita H_0 , logo as variáveis são independentes e o comportamento de uma é aleatório em relação à outra (Quadro 9.8). Calculando a medida de associação *Phi*, cujo valor é de -0,147, verifica-se que a associação é fraca. Deste modo, confirma-se que a utilização do CBA é independente do controlo familiar das empresas.

Proseguindo para a hipótese seguinte, *H16: O CBA foi implementado na maior parte das grandes empresas portuguesas por pessoas externas*, optou-se por utilizar a questão 4.7.. Ao analisar-se as empresas que utilizam o CBA, verifica-se que, apenas em 13,3%, a responsabilidade de implementação foi duma pessoa externa. Logo, rejeita-se a hipótese definida. Na maior parte das empresas portuguesas a pessoa responsável pela implementação do CBA é interna à empresa.

Avançando para a *H17: As grandes empresas portuguesas que utilizam o CBA são as que utilizam a maior quantidade de indutores de custo e parte destes não está relacionada com o volume de produção*, optou-se, primeiro, por observar as frequências absolutas da questão 4.24..

Ao analisar-se as frequências absolutas, verifica-se a existência de 9 empresas que utilizam o CBA, mas o número de indutores de custo utilizados é inferior a 5. As restantes 21 empresas utilizam mais de cinco indutores de custo. Decidiu-se, então, verificar se existia associação entre as variáveis, através do teste de independência do qui-quadrado ou de *pearson*. Utilizaram-se as variáveis “CBA”, já atrás descrita, e “qind” (variável nominal que toma o valor 1 quando são utilizados menos de cinco indutores, o valor 2 quando são utilizados entre 5 e 10 indutores, o valor 3 quando são

utilizados entre 11 e 20 indutores, o valor 4 quando são utilizados entre 21 e 30 indutores e o valor 5 quando são utilizados mais de 30 indutores). Formularam-se as seguintes hipóteses: **H₀**: As variáveis “CBA” e “qind” são independentes e **H_a**: Existe relação entre as variáveis “CBA” e “qind”. Contudo, há uma violação dos pressupostos do teste de independência do qui-quadrado. Deste modo, criou-se uma nova variável, “qindgrup”, em que se agregou as categorias existentes, ou seja, toma o valor de 1 quando os indutores são inferiores a cinco e de dois quando os indutores são superiores a cinco.

Quadro 9.9 – Associação entre as variáveis “CBA” e “qindgrup”

	Value	Df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	1,676(b)	1	,195
Continuity Correction(a)	1,144	1	,285
Likelihood Ratio	1,712	1	,191
Linear-by-Linear Association	1,658	1	,198
Nº de observações	96		

Não se rejeita H₀ para um nível de significância de 0,05, logo as variáveis em questão são independentes. O comportamento de uma é aleatório em relação à outra (Quadro 9.9). Ao observar-se a medida de associação *Phi*, cujo valor é de 0,132, verifica-se que a associação é fraca. Logo, não existe relação entre a utilização do CBA pelas grandes empresas e a quantidade de indutores de custo utilizada. Assim, rejeita-se a H₁₇. De modo a validar esta conclusão, ainda se utilizou o teste de *Mann-Whitney* com a finalidade de observar se a utilização dos vários indutores de custo (questão 4.27.) diferia nos dois grupos de empresas (utilizadoras e não utilizadoras de CBA). De acordo com o Quadro 9.10, verifica-se que os únicos indutores de custo que diferem nos dois grupos de empresas, em termos de tendência central, são as “horas de mão-de-obra directa” e a “área ocupada”. Pormenorizadamente, verifica-se que estes indutores de custo são mais utilizados nas empresas utilizadoras de CBA. Em relação aos restantes indutores de custo (excepto para o indutor de custo “custo da matéria-prima consumida”) verifica-se também que a sua utilização média é superior nas empresas utilizadoras de CBA, porém esta diferença não é significativa. Convém salientar que as “horas de mão-de-obra directa” é o indutor de custo mais utilizado pelas grandes empresas portuguesas. Analisou-se, também, o peso dos indutores de

custo relacionados com o volume de produção nos dois grupos de empresas. Contudo, a tendência central é semelhante nos dois grupos. Assim, não se consegue retirar nenhuma conclusão acerca da relação da utilização do CBA com os indutores de custos relacionados com o volume de produção.

Como conclusão, pode referir-se que o número de indutores de custo não está relacionado com a utilização do CBA pelas empresas. Porém, nota-se diferença na utilização de dois indutores de custo, as “horas de mão-de-obra directa” e a “área ocupada”. Estes indutores de custo são mais usados nas empresas utilizadoras do CBA.

Quadro 9.10 - Teste de *Mann-Whitney* aplicado aos indutores de custo

Indutores de custo	Teste de <i>Mann-Whitney</i>	Nível de significância
Horas de mão-de-obra directa	432,000	0,000
Valor de mão-de-obra directa	779,500	0,595
Horas máquina	674,000	0,129
Matéria-prima consumida	744,500	0,383
Custo da matéria-prima consumida	811,500	0,811
Unidades produzidas	752,000	0,431
Área ocupada	515,500	0,002
Número de trabalhadores	702,000	0,213
Horas de limpeza	745,000	0,293
Horas de preparação	666,000	0,067
Outro	824,000	0,824

9.2 Âmbito da implementação do CBA nas grandes empresas portuguesas

A quinta questão que se colocou nesta investigação resume-se a: A implementação do CBA numa empresa é realizada em termos gerais ou específicos? Para apurar a resposta utilizou-se H18, H19, H20, apresentadas no Quadro 6.1. Para testar a *H18: A principal finalidade do CBA, na maior parte das grandes empresas portuguesas que usufruem desta técnica, é a valorização de stocks*, utilizou-se a questão 4.12. para indagar sobre os objectivos que as empresas procuraram alcançar com a implementação do CBA, entre os quais se inclui a valorização de *stocks*.

Ao analisar-se o Quadro 9.4, verifica-se que a “valorização de existências” é um dos objectivos que tem a média mais baixa. A maioria das empresas não deu pontuação positiva a este objectivo, ou melhor, 65,5% das empresas classificou este

objectivo abaixo de 4 valores (pouca importância). Sem dúvida, que a “melhoria na tomada de decisão” é o objectivo mais bem classificado com 5,59 de média, em que 89,9% das empresas pontuou acima de 4 valores, considerando-o de grande importância. Logo, o principal objectivo das empresas na utilização do CBA não é a “valorização das existências”, uma vez que este objectivo apresenta a média mais baixa. Assim, a H18 é rejeitada. O grande objectivo que leva as grandes empresas portuguesas a implementarem e utilizarem o CBA é a “melhoria na tomada de decisão”.

Acerca da H19: *Na maior parte das grandes empresas portuguesas o CBA é implementado conjuntamente com outro sistema de custeio*, foi necessário apurar se as empresas possuíam outro sistema de custeio. Deste modo, pressupôs-se que o facto das empresas utilizarem centros de custo, significa que estão a utilizar um sistema de custeio diferente do CBA. O argumento para este pressuposto baseia-se no facto de existirem empresas que implementaram o CBA nos últimos dez anos, e ao questionar-se “Há quantos anos utilizam centros de custo” responderem “há mais de dez anos”. De 30 empresas isto acontece em 21, logo as empresas que utilizam o CBA e, ainda, referem que utilizam centros de custo, significa que estão a usar paralelamente dois sistemas de custeio. Assim, elaborou-se o Quadro 9.11, onde se pode analisar quantas empresas é que implementaram o CBA e, ainda, utilizam centros de custo.

Quadro 9.11 – Número de empresas por quantidade de centro de custo

Quantidade de centros de custos	Nº de empresas que utilizam o CBA
Não utiliza	1
1-4	4
5-10	3
11-20	7
21-50	8
Mais de 50	7

Observa-se que das empresas que utilizam o CBA apenas uma é que não usa centros de custo (Quadro 9.11). De acordo com o pressuposto elaborado, pode concluir-se que a maioria das empresas (96,7%) utiliza outro sistema de custeio paralelamente ao CBA. Se este pressuposto não se verificar, isso significa que continuam a designar as actividades por centros de custo. Em relação à H20: *Na maioria das grandes empresas portuguesas o CBA é aplicado somente na área de*

produção, testou-se através da questão 4.9., onde se perguntou qual o âmbito de implementação do CBA na empresa.

Quadro 9.12 – Âmbito da implementação do CBA

Âmbito	Nº de empresas	Percentagem
Totalidade	19	63,3%
Produção	10	33,3%
Outra	1	3,3%

Na maioria das grandes empresas portuguesas, o CBA é aplicado à totalidade da empresa. Apenas, em 33,33% das empresas é aplicado somente na área de produção e num caso esporádico noutra área não indicada (Quadro 9.12). Assim, a H20 é rejeitada.

9.3 Os determinantes para a utilização do CBA nas grandes empresas portuguesas

A última questão desta investigação e, não menos importante, resume-se no seguinte: Em Portugal, quais são as características das empresas utilizadoras do custeio baseado nas actividades? Quais são os determinantes? Para ser dada uma resposta, foram testadas diversas hipóteses apresentadas no Quadro 6.1. Para todas estas hipóteses foi utilizada a variável “CBA” (variável nominal que toma o valor de 1 quando as empresas utilizam o CBA e o valor 0 quando não utilizam o CBA).

Começou-se com a H21: *As grandes empresas portuguesas que utilizam o CBA são as que possuem os custos industriais indirectos superiores*, em que se comparou a variável “cindind” (percentagem de custos industriais indirectos) nas empresas utilizadoras e não utilizadoras do CBA.

Segundo Vokurka e Lummus (2001), as empresas com “custos industriais indirectos” superiores ou iguais a 15% em relação aos custos totais, devem sem dúvida nenhuma utilizar o CBA. Observando os dados do Quadro 8.55 verifica-se que algumas actividades têm “custos industriais indirectos” inferiores a 15%, todavia empresas pertencentes a estas actividades utilizam o CBA.

Observando as médias dos “custos industriais indirectos”, verifica-se que as empresas não utilizadoras do CBA têm uma percentagem de “custos industriais indirectos” ligeiramente superior (0,1161) face às utilizadoras do CBA (0,1006).

Deste modo, optou-se pelo teste não paramétrico de *Mann-Whitney* para analisar se as empresas utilizadoras, ou não, do CBA têm tendência central dos “custos industriais indirectos” semelhante. Verifica-se, através do Quadro 9.13, que não há diferenças significativas na percentagem dos “custos industriais indirectos”. Assim, não é a maior percentagem de “custos industriais indirectos” que influencia a utilização do CBA, logo rejeita-se H21.

Quadro 9.13 – Teste *Mann-Whitney* aplicado aos “custos industriais indirectos”

	(Cindind) % dos custos industriais indirectos em relação aos custos industriais
<i>Mann-Whitney U</i>	677,000
<i>Wilcoxon W</i>	953,000
<i>Z</i>	-,465
<i>Asymp. Sig. (2-tailed)</i>	,642

No que respeita à H22: *As grandes empresas portuguesas que utilizam o CBA são as que têm custos não industriais indirectos superiores*, optou-se por utilizar o teste não paramétrico de *Mann-Whitney* para comparar a variável “ctnindind” (percentagem de “custos não industriais indirectos”) nas empresas utilizadoras e não utilizadoras do CBA. De acordo com o teste realizado, verificou-se que as empresas utilizadoras e não utilizadoras do CBA têm tendência central semelhante, ou seja, a percentagem dos “custos não industriais indirectos” não afecta a utilização do CBA (Quadro 9.14). Assim rejeita-se H22, apesar das empresas que não utilizam o CBA terem uma média de “custos não industriais indirectos” sensivelmente mais alta.

Quadro 9.14 - Teste *Mann-Whitney* aos “custos não industriais indirectos”

	% dos custos não industriais indirectos em relação aos custos totais
<i>Mann-Whitney U</i>	660,500
<i>Wilcoxon W</i>	891,500
<i>Z</i>	-,010
<i>Asymp. Sig. (2-tailed)</i>	,992

Em relação à H23: *As grandes empresas portuguesas que utilizam o CBA são as que têm diversidade de produtos e serviços*, utilizou-se a questão 5.8., em que é

questionado qual o grau de diversidade existente nos lotes de produção da empresa, criando-se assim a variável “diversidade”. Utilizou-se o teste K-S (*Kolmogorov-Smirnov*) de modo a saber se há semelhança entre as distribuições da diversidade dos produtos/serviços nos dois grupos de empresas (as utilizadoras e as não utilizadoras do CBA), daí que se formulou as seguintes hipóteses: **H0**: As variáveis “CBA” e “diversidade” são independentes, isto é, os grupos de empresas (utilizadoras e não utilizadoras do CBA) não se distinguem na diversidade dos produtos/serviços e **Ha**: As variáveis “CBA” e “diversidade” não são independentes, isto é, os grupos de empresas (utilizadoras e não utilizadoras do CBA) distinguem-se na diversidade dos produtos/serviços.

Quadro 9.15 – Teste de *Kolmogorov-Smirnov* sobre a variável “diversidade” segundo a utilização do CBA

	(diversidade) grau de diversidade nos lotes
Most Extreme Differences Absolute	,139
Positive	,139
Negative	-,059
Kolmogorov-Smirnov Z	,641
Asymp. Sig. (2-tailed)	,806

Para um nível de significância de 0,05, não se rejeita H0, logo as duas variáveis “CBA” e “diversidade” são independentes (Quadro 9.15). Decidiu-se, também, verificar se os dois grupos tinham a mesma tendência central e, então, optou-se pelo teste de *Mann-Whitney*.

Quadro 9.16 – Teste *Mann-Whitney* aplicado à diversidade de produtos/serviços

	(diversidade) grau de diversidade nos lotes
Mann-Whitney U	1004,000
Wilcoxon W	3779,000
Z	-,778
Asymp. Sig. (2-tailed)	,437

Para um nível de significância de 0,05, observa-se que as empresas que utilizam e não utilizam o CBA têm uma tendência central semelhante, em termos da variável diversidade de produtos/serviços (Quadro 9.16).

Em relação à *H24: As grandes empresas portuguesas que utilizam o CBA são as que possuem uma alta diferenciação vertical*, analisou-se se as variáveis “CBA” e “diferenciação” (elaborada de acordo com a questão 5.12.) eram independentes, através do teste K-S. Com base no Quadro 9.17 verifica-se que as variáveis são independentes, ou seja, a variável “diferenciação” não está relacionada com a variável “CBA”.

Quadro 9.17 – Teste *Kolmogorov-Smirnov* sobre a variável “diferenciação” segundo a utilização do CBA

		diferenciação
Most Extreme Differences	Absolute	,142
	Positive	,142
	Negative	-,019
Kolmogorov-Smirnov Z		,658
Asymp. Sig. (2-tailed)		,780

Comparou-se também os dois grupos de empresas (utilizadoras e não utilizadoras do CBA) no que diz respeito à diferenciação vertical através do teste de *Mann-Whitney*, onde se verifica que as empresas têm tendências centrais semelhantes, (Quadro 9.18). Por outras palavras, observa-se que os níveis hierárquicos não afectam a utilização do CBA.

Quadro 9.18 – Teste *Mann-Whitney* aplicado à diferenciação vertical

	diferenciação
Mann-Whitney U	1045,500
Wilcoxon W	4048,500
Z	-,789
Asymp. Sig. (2-tailed)	,430

Prosseguindo para a *H25: As grandes empresas portuguesas que utilizam o CBA são as que possuem um elevado grau de descentralização*, utilizou-se a questão 5.11. donde se obteve a variável “descentralização”. Primeiro analisou-se se as variáveis “CBA” e “descentralização” eram independentes, através do teste K-S. Através do Quadro 9.19 apura-se que são independentes.

Quadro 9.19 – Teste *Kolmogorov-Smirnov* sobre a variável “descentralização” segundo a utilização do CBA

		descentralização
Most Extreme Differences	Absolute	,147
	Positive	,147
	Negative	-,040
Kolmogorov-Smirnov Z		,679
Asymp. Sig. (2-tailed)		,746

Posteriormente, comparou-se os dois grupos de empresas (utilizadoras e não utilizadoras do CBA) através do teste de *Mann-Whitney*, onde se verifica que as empresas utilizadoras e não utilizadoras do CBA têm tendência central semelhante no que diz respeito ao grau de descentralização (Quadro 9.20). O grau de descentralização parece não afectar a opção das empresas pelo CBA e, assim, rejeita-se a H25.

Quadro 9.20 – Teste *Mann-Whitney* aplicado à descentralização

	descentralização
Mann-Whitney U	977,000
Wilcoxon W	3827,000
Z	-1,074
Asymp. Sig. (2-tailed)	,283

A H26: A implementação do CBA depende da cultura empresarial, leva a analisar a cultura que é algo complexo. Optou-se por caracterizá-la através de um conjunto de variáveis, obtido através das questões: 5.15., 5.16., 5.17., 5.20. e 5.21. (“desacordo”, “níveltd”, “tdecisão”, “risco” e “equipa”, respectivamente). O objectivo era analisar se a utilização do CBA variava com o facto dos colaboradores mostrarem hesitação em discordar face aos seus superiores, com o nível hierárquico em que são tomadas as decisões, com o tipo de tomada de decisão do gestor de topo, com a atitude das empresas face ao risco e com o trabalho em equipa.

Através do Quadro 9.21, verifica-se que as variáveis “desacordo”, “níveltd” e “risco” são independentes face à variável “CBA”, porém a variável “equipa” é considerada dependente visto que a hipótese nula do teste K-S (**H0**: As variáveis “equipa” e “CBA” são independentes, isto é, os grupos de empresas (utilizadoras e não utilizadoras do CBA) não se distinguem em relação ao trabalho de equipa) é rejeitada.

Quadro 9.21 – Teste *Kolmogorov-Smirnov* sobre as variáveis que caracterizam a cultura empresarial segundo a utilização do CBA

		(desacordo) colaboradores têm hesitação em manifestar o seu desacordo	(níveltd) a que nível hierárquico são tomadas a maior parte das decisões	(Risco) atitude face ao risco	(equipa) trabalho de equipa
Most Extreme Differences	Absolute	,156	,153	,149	,427
	Positive	,026	,077	,149	,427
	Negative	-,156	-,153	-,064	,000
Kolmogorov-Smirnov Z		,724	,712	,684	1,985
Asymp. Sig. (2-tailed)		,671	,691	,737	,001

Na comparação da distribuição das variáveis “desacordo”, “níveltd”, “risco”, “equipa” nos dois grupos de empresas (utilizadoras e não utilizadoras do CBA), através do teste de *Mann-Whitney*, apenas a variável “equipa” é que possui uma tendência central diferente nos dois grupos, ou seja, a variável “equipa” exerce alguma influência na utilização do CBA pelas empresas (Quadro 9.22).

Quadro 9.22 – Teste *Mann-Whitney* aplicado às variáveis que caracterizam a cultura empresarial

	(desacordo) colaboradores têm hesitação em manifestar o seu desacordo	(níveltd) a que nível hierárquico são tomadas a maior parte das decisões	(Risco) atitude face ao risco	(equipa) trabalho de equipa
Mann-Whitney U	919,000	1113,000	985,500	645,500
Wilcoxon W	1384,000	1578,000	3988,500	3648,500
Z	-1,680	-,303	-,959	-3,644
Asymp. Sig. (2-tailed)	,093	,762	,337	,000

As empresas que utilizam o CBA têm muito mais trabalho em equipa que as que não utilizam o CBA. Logo, pode deprender-se que uma cultura empresarial que assenta em trabalho de equipa leva à implementação do novo custeio, o CBA.

Em relação ao tipo de tomada de decisão, verifica-se através do Quadro 9.23 que, na maioria das grandes empresas portuguesas, os gestores de topo têm uma tomada de decisão rápida sem consultar os subordinados. Contudo, comparando as empresas utilizadoras do CBA face às não utilizadoras, observa-se que as empresas utilizadoras do CBA têm uma percentagem superior de gestores de topo que tomam decisões após a consulta dos subordinados.

Quadro 9.23 – Comparação da utilização do CBA com o tipo de tomada de decisão

Tipo de tomada de decisão	Não utiliza o CBA	Utiliza o CBA
Toma as decisões rapidamente	84,4%	62,1%
Consulta os subordinados antes de tomar as decisões	15,6%	37,9%

Em relação à variável que caracteriza a tomada de decisão da gestão de topo (“tdecisão”), ao realizar-se o teste de independência do qui-quadrado verificou-se que não satisfazia os pressupostos. Então, criou-se uma nova variável “td” em que se agrupou as respostas da questão 5.17. em dois grupos segundo a literatura (tem o valor igual a 1 quando as respostas são no item 1 ou 2, tem o valor igual a 2 quando as respostas são no item 3 ou 4). Aqui ao realizar-se o teste de independência do qui-quadrado para um nível de significância de 0,05 rejeita-se a hipótese nula (**H0**: As variáveis “CBA” e “td” são independentes), logo as duas variáveis são dependentes, ou seja, sabendo o comportamento de uma das variáveis, pode prever-se o comportamento da outra (Quadro 9.24). O *Phi* é de 0,242, mostrando uma associação quase média.

Quadro 9.24 - Associação entre as variáveis “CBA” e “td”

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	6,192(b)	1	,013
Continuity Correction(a)	4,946	1	,026
Likelihood Ratio	5,755	1	,016
Linear-by-Linear Association	6,133	1	,013
Nº de observações	106		

Em relação à H26, que estabelece uma relação entre a cultura e o CBA, pode depreender-se que a cultura influencia a utilização do CBA por parte das empresas a nível do trabalho de equipa e do tipo de tomada de decisão.

Prosseguindo para a H27: *As grandes empresas portuguesas que utilizam o CBA são as que possuem uma estrutura organizacional com elevado grau de habilidade para se adaptar a novas situações*, utilizou-se a questão 5.19. (variável “adapt”) para testar esta hipótese. Através do teste K-S, verifica-se que as variáveis “CBA” e “adapt” são independentes (Quadro 9.25).

Quadro 9.25 - Teste Kolmogorov-Smirnov sobre a variável “adapt” segundo a utilização do CBA

		(adapt) habilidade em se adaptar a novas situações
Most Extreme Differences	Absolute	,100
	Positive	,100
	Negative	-,002
Kolmogorov-Smirnov Z		,463
Asymp. Sig. (2-tailed)		,983

Com o teste de *Mann-Whitney* não se rejeita a hipótese nula (**H0**: As distribuições da variável “adapt” nos dois grupos de empresas são iguais em tendência central), ou seja, a medida de tendência central é semelhante no grupo de empresas que utiliza o CBA e não utiliza o CBA (Quadro 9.26). Deste modo, a H27 é rejeitada, ou seja, uma estrutura organizacional com elevado grau de habilidade para se adaptar a novas situações não influencia a utilização do CBA pelas empresas.

Quadro 9.26 – Teste de *Mann-Whitney* aplicado à habilidade de se adaptar a novas situações

	(adapt) habilidade em se adaptar a novas situações
<i>Mann-Whitney U</i>	1022,000
<i>Wilcoxon W</i>	4025,000
<i>Z</i>	-,967
<i>Asymp. Sig. (2-tailed)</i>	,334

Relativamente à H28: *As grandes empresas que utilizam o CBA são as que têm uma formalização mais alta*, analisou-se esta hipótese através da questão 5.14., onde se pergunta se estão formalmente descritas as actuais especificações das tarefas de trabalho e dos critérios de avaliação de desempenho na empresa. Deste modo, obteve-se a variável “descrição”. Então, analisou-se a independência das variáveis “CBA” e “descrição” através do teste K-S. Observando o Quadro 9.27, verifica-se que as variáveis são independentes.

Quadro 9.27 – Teste *Kolmogorov-Smirnov* sobre a variável “descrição” segundo a utilização do CBA

		(descrição) descrição das tarefas e dos critérios de avaliação
<i>Most Extreme Differences</i>	<i>Absolute</i>	,222
	<i>Positive</i>	,222
	<i>Negative</i>	,000
<i>Kolmogorov-Smirnov Z</i>		1,030
<i>Asymp. Sig. (2-tailed)</i>		,239

Comparando as empresas que utilizam o CBA e não utilizam o CBA, através do teste de *Mann-Whitney*, verifica-se que possuem tendência central diferente em relação à variável “descrição” (Quadro 9.28).

Quadro 9.28 – Teste *Mann-Whitney* aplicado à descrição das tarefas e dos critérios de avaliação de desempenho

	(descrição) descrição das tarefas e dos critérios de avaliação
<i>Mann-Whitney U</i>	783,000
<i>Wilcoxon W</i>	3786,000
<i>Z</i>	-2,668
<i>Asymp. Sig. (2-tailed)</i>	,008

Verifica-se que as empresas que utilizam o CBA têm uma descrição mais formal das tarefas e dos critérios de desempenho (5,4) que as que não utilizam o CBA (4,55). Deste modo, não se rejeita H28, ou seja, as grandes empresas que utilizam o CBA são as que têm uma formalização mais alta.

Prosseguindo para H29: *As grandes empresas portuguesas que utilizam o CBA são as que têm um alto grau de padronização*, utilizou-se a questão 5.13. para testá-la, donde se retirou as variáveis “padraopt”, “padraoc” e “padror”.

Realizou-se o teste de *Kolmogorov-Smirnov*, em que no Quadro 9.29 se observa que qualquer uma das variáveis acerca da padronização é independente em relação à variável “CBA”.

Quadro 9.29 – Teste *Kolmogorov-Smirnov* sobre as variáveis relacionadas com a padronização segundo a utilização do CBA

		(padraopt) padronização do processo de trabalho	(padraoc) padronização das competências	(padraor) padronização dos resultados
<i>Most Extreme Differences</i>	<i>Absolute</i>	,161	,119	,129
	<i>Positive</i>	,161	,119	,129
	<i>Negative</i>	-,003	-,020	-,028
<i>Kolmogorov-Smirnov Z</i>		,746	,553	,601
<i>Asymp. Sig. (2-tailed)</i>		,634	,920	,862

Comparando as variáveis relacionadas com a padronização nos dois grupos de empresas (utilizadoras e não utilizadoras do CBA), através do teste de *Mann-Whitney*, verifica-se que os dois grupos são semelhantes em termos de tendência central, logo não se pode dizer que a padronização afecta a utilização do CBA (Quadro 9.30). Assim, H29 é rejeitada.

Quadro 9.30 – Teste *Mann-Whitney* aplicado à padronização

	(padraopt) padronização do processo de trabalho	(padraoc) padronização das competências	(padraor) padronização dos resultados
<i>Mann-Whitney U</i>	1010,500	1019,000	947,000
<i>Wilcoxon W</i>	4013,500	4022,000	3950,000
<i>Z</i>	-1,034	-,969	-1,495
<i>Asymp. Sig. (2-tailed)</i>	,301	,333	,135

Segue-se a H30: *As grandes empresas portuguesas que utilizam o CBA são as que possuem um elevado grau de comunicação interna.* Para testar esta hipótese utilizou-se a questão 5.18. que caracteriza a comunicação dentro das empresas, tanto a nível horizontal, como a nível vertical. Obtiveram-se as variáveis “comunvert” e “comunhori”, e posteriormente estudou-se a relação destas variáveis com a variável “CBA” através do teste de *Kolmogorov-Smirnov*. Através do Quadro 9.31, verifica-se que as variáveis são independentes.

Quadro 9.31 - Teste *Kolmogorov-Smirnov* sobre as variáveis relacionadas com a comunicação interna da empresa segundo a utilização do CBA

		(comunvert) comunicação vertical	(comunhori) comunicação horizontal
Most Extreme Differences	Absolute	,061	,028
	Positive	,061	,028
	Negative	-,012	,000
Kolmogorov-Smirnov Z		,286	,131
Asymp. Sig. (2-tailed)		1,000	1,000

Comparando os dois grupos de empresas (utilizadoras e não utilizadores do CBA), através do teste de *Mann-Whitney*, verifica-se que a medida de tendência central é semelhante (Quadro 9.32). Pode concluir-se que a comunicação interna não afecta a utilização do CBA pelas empresas, logo rejeita-se H30.

Quadro 9.32 – Teste de *Mann-Whitney* aplicado à comunicação

	(comunvert) comunicação vertical	(comunhori) comunicação horizontal
<i>Mann-Whitney U</i>	1088,500	1124,000
<i>Wilcoxon W</i>	4091,500	4127,000
<i>Z</i>	-,476	-,222
<i>Asymp. Sig. (2-tailed)</i>	,634	,825

Em relação à H31: *As grandes empresas portuguesas que utilizam o CBA são as que estão inseridas num ambiente mais competitivo*, observou-se o ambiente competitivo das empresas através das questões colocadas no inquérito, 5.2. e 5.1.1.. A primeira questão caracteriza a intensidade da concorrência em diversas matérias (variáveis: “intconcp”, “intconcf”, “intconcmp” e “intconcprom”) e a segunda questão caracteriza a competição do sector da empresa (variável “fscs”).

Em primeiro lugar optou-se pelo teste K-S para analisar se as variáveis “intconcp”, “intconcf”, “intconcmp”, “intconcprom” e “fscs” são independentes, ou não, face à variável “CBA”.

Quadro 9.33 – Teste - *Kolmogorov-Smirnov Z* sobre as variáveis relacionadas com a concorrência segundo a utilização do CBA

	(intconcp) intensidade da concorrência no preço	(intconcft) intensidade da concorrência por força de trabalho	(intconcmp) intensidade da concorrência na compra de matérias- primas	(intconcprom) intensidade da concorrência na promoção	(fscs) força do sector de actividade – competição no sector
<i>Most Extreme Absolute Differences</i>	,128	,172	,113	,110	,205
<i>Positive</i>	,101	,054	,000	,015	,205
<i>Negative</i>	-,128	-,172	-,113	-,110	-,081
<i>Kolmogorov-Smirnov Z</i>	,593	,799	,523	,511	,953
<i>Asymp. Sig. (2-tailed)</i>	,873	,547	,947	,957	,323

Verifica-se que todas as variáveis indicadas para a concorrência são independentes, face à variável “CBA” (Quadro 9.33), ou seja, a intensidade da concorrência enfrentada pelas empresas portuguesas parece não afectar a sua opção pela utilização do CBA.

Para confirmar, optou-se por comparar os dois grupos das empresas utilizadoras e não utilizadoras do CBA, com o objectivo de analisar se diferiam em termos de tendência central acerca da concorrência. Através do teste de *Mann-Whitney*, os dois grupos igualam-se em termos de tendência central (Quadro 9.34).

Quadro 9.34 – Teste *Mann-Whitney* aplicado à concorrência

	(intconcp) intensidade da concorrência em preço	(intconcft) intensidade da concorrência a por força de trabalho	(intconcmp) intensidade da concorrência na compra de matérias-primas	(intconcprom) intensidade da concorrência na promoção	(fscs) força do sector de actividade – competição no sector
Mann-Whitney U	1085,500	1129,500	1046,000	1026,000	958,000
Wilcoxon W	4088,500	1594,500	1511,000	1491,000	3961,000
Z	-,503	-,181	-,771	-,912	-1,412
Asymp. Sig. (2-tailed)	,615	,856	,441	,362	,158

Para caracterizar a intensidade da concorrência através duma só variável optou-se por realizar a análise factorial para verificar se era possível, e, em quantas componentes. Em termos médios, de acordo com o teste KMO, e de acordo com o teste de esfericidade de *Bartlett* é possível reduzir para uma componente (Quadro 9.35).

Quadro 9.35 – Teste KMO e Teste de esfericidade de *Bartlett* em relação à intensidade da concorrência

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		,717
Teste de esfericidade de <i>Bartlett</i>	Approx. Chi-Square	70,959
	df	6
	Sig.	,000

Verificou-se a consistência interna deste grupo de variáveis através do *Alpha* de *Cronbach* cujo valor é de 0,687, ou seja, existe uma consistência quase razoável. Criou-se a variável “intensidadec”, através duma média simples das quatro variáveis que medem a intensidade da concorrência. Aplicando o teste de *Mann-Whitney* a esta nova variável, observou-se que os resultados se mantinham e, assim, rejeita-se H31.

Em relação à H32: *As grandes empresas portuguesas que utilizam o CBA são as que utilizam a estratégia da diferenciação*, analisou-se a questão 5.4., donde se retirou a variável “estratégia”. Observando-se o Quadro 9.36, verifica-se que a maioria das empresas optou pela estratégia da diferenciação.

Quadro 9.36 - Utilização das estratégias pelas grandes empresas portuguesas

Estratégias	Percentagem
Liderança de custos	28%(30)
Diferenciação	44%(47)
Outra	28%(30)

Relativamente às empresas que utilizam o CBA, verifica-se que a maioria optou pela estratégia de “outra” (utilizam a liderança de custos e a diferenciação em simultâneo), a seguir liderança de custos e, por fim, a diferenciação de custos (Quadro 9.37).

Quadro 9.37 – A utilização do CBA versus as estratégias

CBA	Liderança de custos	Diferenciação de custos	Outra
Utiliza o CBA	10	9	11
Não utiliza o CBA	20	38	19

Contudo, optou-se por analisar se as duas variáveis nominais estariam relacionadas ou não através do teste de independência do qui-quadrado ou de *Pearson*.

Quadro 9.38 - Associação entre as variáveis “CBA” e “estratégia”

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	3,365(a)	2	,186
Likelihood Ratio	3,440	2	,179
Linear-by-Linear Association	,082	1	,775
N° de observações	107		

Conclui-se que as variáveis são independentes. O comportamento de uma é aleatório em relação à outra (Quadro 9.38). Através da medida de associação *V de Cramer*, cujo valor é de 0,177, verifica-se que a associação é fraca. Conclui-se que a estratégia seguida pela empresa não afecta a implementação do CBA, e, assim, rejeita-se H32.

Segue-se a H33: *As grandes empresas portuguesas que utilizam o CBA estão inseridas num mercado com alto grau de incerteza*. Analisou-se o mercado através das questões 5.1., 5.3. e 5.5., que foram transformadas em variáveis (“mercado”, “fscs”, “fsaes”, “fsaps”, “fsf”, “fsestado”, “fsc”, “envolco”, “envolms” e “envolc”) que caracterizam a expansão do mercado, as forças do sector e a envolvente externa, respectivamente. Optou-se pelo teste de *Kolmogorov-Smirnov*, para analisar a relação destas variáveis com a utilização do CBA pelas empresas. Como se pode verificar, através do Quadro 9.39, as variáveis são independentes face à utilização do CBA, por isso, a variação das variáveis indicadas não determina a utilização do CBA pelas empresas. Verifica-se, no entanto, uma relação de dependência entre a “força cliente” e a utilização do CBA.

Quadro 9.39 – Teste *Kolmogorov-Smirnov* sobre as variáveis que caracterizam o grau de incerteza do mercado segundo a utilização do CBA

	<i>Kolmogorov-Smirnov Z</i>	<i>Asymp. Sig. (2-tailed)</i>
(mercado) caracterização do mercado	0,386	0,998
(fscs) força do sector – competição	0,953	0,323
(fsaes) força do sector – entrada	0,557	0,915
(fsaps) força do sector - substitutos	0,453	0,987
(fsf) força do sector – fornecedor	0,825	0,505
(fsestado) força do sector – Estado	0,694	0,721
(fsc) força do sector - cliente	1,416	0,036
(envolco) envolvente - concorrência	0,445	0,989
(envolms) envolvente – mercado	0,591	0,876
(envolc) envolvente externa - cliente	0,549	0,924

Através da análise factorial, optou-se por criar apenas uma variável que caracterizasse o meio envolvente em termos de heterogeneidade (“envolvente”). Foi calculada a medida KMO, onde se verificou que a análise factorial era de aplicação

razoável, e elaborado o teste de esfericidade de *Bartlett*, que permitiu constatar a existência de correlação entre as três componentes. Assim, apenas foi extraída uma componente principal. Visto que se estava na presença de itens classificados através duma escala ordinal, criou-se a variável “envolvente”, calculando a média dos vários itens. Para verificar a viabilidade desta variável “envolvente” foi necessário observar o *alpha* de *Cronbach* (0,751) o qual mostra a existência de uma consistência razoável entre os três itens. Posteriormente, aplicou-se o teste de *Mann-Whitney* com o fim de analisar se existia diferenças a nível de envolvente externa entre as empresas utilizadoras ou não do CBA. Observando o Quadro 9.40, nota-se que os dois grupos de empresas têm uma tendência central semelhante.

Quadro 9.40 Teste de *Mann-Whitney* aplicado à “envolvente”

	envolvente
<i>Mann-Whitney U</i>	1105,500
<i>Wilcoxon W</i>	4108,500
<i>Z</i>	-,345
<i>Asymp. Sig. (2-tailed)</i>	,730

No que respeita às forças do sector (competição, ameaça de entradas, ameaça de produtos substitutos, fornecedores, clientes, Estado) optou-se pela criação de uma única variável que as caracterizasse. Contudo, o *KMO* mostra que há uma má correlação entre as variáveis apesar do teste de esfericidade de *Bartlett* indicar a existência de correlação. Verificou-se que deveriam ser criadas duas componentes, uma constituída pelas forças: competição do sector, ameaça de entrada de concorrentes e ameaça de produtos substitutos, e a outra componente seria constituída pelas forças: fornecedores, clientes e Estado. Como se está na presença duma escala ordinal, optou-se por criar dois índices através de médias simples, sendo necessário analisar a consistência interna através do *alpha* de *Cronbach*. Porém, Pestana e Gageiro (2003) referem que a consistência interna é inadmissível quando o *alpha* é inferior a 0,6, que é o caso da primeira componente. Em relação à segunda componente, encontrou-se uma consistência interna fraca. Assim, optou-se por aplicar o teste de *Mann-Whitney* a cada força do sector isoladamente.

Quadro 9.41 Teste *Mann-Whitney* aplicado às forças do sector

	(fscs) força do sector de actividade - concorrência	(fsaes) força do sector de actividade – ameaça de entradas	(fsaps) força do sector de actividade – produtos substitutos	(fsf) força do sector de actividade - fornecedores	(fsc) força do sector de actividade - cliente	(fsestado) força do sector de actividade - estado
<i>Mann-Whitney U</i>	958,000	1004,000	1094,500	965,000	949,500	936,500
<i>Wilcoxon W</i>	3961,000	4007,000	4097,500	3968,000	3952,500	3939,500
<i>Z</i>	-1,412	-1,069	-,426	-1,340	-1,469	-1,533
<i>Asymp. Sig. (2-tailed)</i>	,158	,285	,670	,180	,142	,125

Através do Quadro 9.41, verifica-se que a tendência central das forças do sector é semelhante nos dois grupos de empresas (utilizadoras e não utilizadoras do CBA). Visto se ter verificado que existia uma relação de dependência entre a força cliente e a utilização do CBA, explorou-se um pouco mais esta variável através do Quadro 9.42, onde se detecta uma grande concentração das empresas que utilizam o CBA na classificação 6 e 7, cerca de 73,4%. Pode referir-se que a “força cliente” tem uma grande influência na utilização do CBA, apesar de não ser significativo o teste de *Mann-Whitney*.

Quadro 9.42 – Comparação da força cliente com a utilização do CBA

Força Cliente	Não utilizam o CBA	Utilizam o CBA
1	5,2%	13,3%
2	5,2%	0%
3	5,2%	0%
4	11,7%	10%
5	29,9%	3,3%
6	26%	56,7%
7	16,9%	16,7%

Ao se aplicar o teste de *Mann-Whitney*, em relação ao “mercado”, de modo a comparar-se os dois grupos de empresas (utilizadoras e não utilizadoras do CBA), nota-se que têm uma medida de tendência central semelhante (Quadro 9.43). A expansão do mercado é semelhante tanto a nível de empresas utilizadoras, ou não, do CBA.

Quadro 9.43 – Teste de *Mann-Whitney* aplicado ao grau de expansão do mercado

	(mercado) caracterização do principal mercado
<i>Mann-Whitney U</i>	1085,500
<i>Wilcoxon W</i>	1550,500
<i>Z</i>	-,503
<i>Asymp. Sig. (2-tailed)</i>	,615

Prosegue-se à *H34: A implementação do CBA depende da faixa etária em que se situam as grandes empresas portuguesas*. Comparou-se a idade das empresas nos dois grupos de empresas (utilizadoras e não utilizadoras do CBA). Optando-se pelo teste não paramétrico de *Mann-Whitney*, verifica-se que a medida de tendência central é semelhante nos dois grupos. A idade das empresas não afecta a utilização do CBA (Quadro 9.44), logo a *H34* é rejeitada.

Quadro 9.44 – Teste de *Mann-Whitney* aplicado à idade da empresa

	idade da empresa
<i>Mann-Whitney U</i>	1095,000
<i>Wilcoxon W</i>	4021,000
<i>Z</i>	-,050
<i>Asymp. Sig. (2-tailed)</i>	,960

Através da literatura e de alguns estudos já elaborados, tinha sido concluído que a actividade económica não influenciava a implementação do CBA, daí a elaboração da *H35: A implementação do CBA varia independentemente da actividade económica*.

Quadro 9.45 – Número de empresas com o CBA por actividade económica

Actividade económica	Número de empresas com o CBA
15-Indústrias alimentares e das bebidas	1
24-Fabricação de produtos químicos	2
26-Fabricação de outros produtos minerais não metálicos	3
28-Fabricação de produtos metálicos, excepto máquinas e equipamento	2
34-Fabricação de veículos automóveis, reboques e semi-reboques	3
40-Produção e distribuição de electricidade, de gás, de vapor e água quente	2
45-Construção	7
50-Comércio, manutenção e reparação de veículos automóveis	3
60-Transportes terrestres	2
63- Actividades anexas	1
64-Correios e telecomunicações	3
72-Actividades informáticas e conexas	1

Ao observar-se o Quadro 9.45, verifica-se que existe uma diversidade de actividades económicas com empresas a utilizarem o CBA.

Optou-se por analisar se a variável “actividade económica” (a dois dígitos e secção) estaria relacionada com a variável “CBA” através do teste de independência do qui-quadrado ou de *pearson*. Ao utilizarem-se as actividades económicas classificadas a dois dígitos ou, por secção, existia a violação dos pressupostos do teste do qui-quadrado. Logo, optou-se por agrupar as secções da CAE em três grupos (Grupo1 (A+B+C+D+E+F), Grupo2 (G), Grupo3 (H+I+K+L+N+O)).

Quadro 9.46 – Associação entre as variáveis “CBA” e “actividade económica”

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
<i>Pearson Chi-Square</i>	1,749(a)	2	,417
<i>Likelihood Ratio</i>	1,741	2	,419
<i>Linear-by-Linear Association</i>	,459	1	,498
Nº de observações	107		

Através do Quadro 9.46 conclui-se que as variáveis são independentes. O comportamento de uma é aleatório em relação à outra. De acordo com a medida de associação *V de Cramer*, cujo valor é de 0,128, verifica-se que a associação é fraca. Pode, então, concluir-se que a actividade económica das empresas não afecta a implementação do CBA, assim, não se rejeita a H35.

No que respeita à *H36: As grandes empresas portuguesas que utilizam o CBA são as que possuem uma empresa mãe estrangeira*, começou-se por analisar os dados do Quadro 9.47 em que se verifica que as empresas cuja empresa mãe é estrangeira se repartem em igual número nas empresas que utilizam e não utilizam o CBA.

Quadro 9.47 – Utilização do CBA de acordo com a empresa mãe estrangeira

CBA	Tem empresa mãe estrangeira	Não tem empresa mãe estrangeira
Utiliza o CBA	13	17
Não utiliza o CBA	13	64

Utilizou-se o teste de independência do qui-quadrado ou de *pearson* para verificar se as variáveis “CBA” e “empmãe” (variável nominal que toma o valor de 1 quando a empresa possui uma empresa mãe estrangeira e toma o valor de 0 quando a empresa não possui uma empresa mãe estrangeira) eram independentes. Verifica-se, através do Quadro 9.48, que se rejeita a hipótese nula (**H0**: As variáveis “CBA” e “empmae” são independentes), o que leva a afirmar que as duas variáveis são dependentes, ou seja, sabendo o comportamento de uma das variáveis, pode prever-se o comportamento da outra. Através da medida de associação *Phi*, cujo valor é de 0,277, observa-se que existe uma associação quase média.

Quadro 9.48 - Associação entre as variáveis “CBA” e “empmae”

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	8,211	1	,004
Likelihood Ratio	7,689	1	,006
Linear-by-Linear Association	8,134	1	,004
Nº de observações	107		

Assim, decidiu-se analisar cuidadosamente as empresas que possuíam empresa mãe estrangeira, de modo a analisar se as que utilizavam o CBA eram as que tinham mais influência da empresa mãe a nível do processo de adopção, implementação e uso de técnicas de contabilidade de gestão e controlo na sua empresa. Comparando as médias, verifica-se que as empresas que utilizam o CBA apresentam uma influência da empresa mãe ligeiramente superior às que não utilizam. Todavia, optou-se pelo teste não-paramétrico de *Mann-Whitney*, para comparar os dois grupos de empresas (utilizadoras e não utilizadoras do CBA). Porém, as medidas de tendência central são semelhantes nos dois grupos para um nível de significância de 0,05. Contudo, para um

nível de significância de 0,1 verifica-se que a tendência central é diferente nos dois grupos no que respeita à influência da empresa mãe para os próximos três anos (Quadro 9.49). As empresas utilizadoras do CBA são as mais influenciadas pela empresa mãe em termos de adopção, implementação e uso de técnicas de contabilidade de gestão e controlo nos próximos três anos.

Quadro 9.49 - Teste de *Mann-Whitney* aplicado à influência da empresa mãe

	Influência da empresa mãe na contabilidade de gestão nos últimos 3 anos	Influência da empresa mãe na contabilidade de gestão nos próximos 3 anos
Mann-Whitney U	56,000	46,000
Wilcoxon W	147,000	137,000
Z	-1,249	-1,838
Asymp. Sig. (2-tailed)	,212	,066

Segue-se a *H37: A utilização do CBA pelas grandes empresas portuguesas depende da formação superior dos seus colaboradores*, onde se utiliza a questão 5.26. no teste não paramétrico de *Mann-Whitney*. Em termos de conhecimentos académicos dos colaboradores a nível geral os dois grupos têm uma tendência central semelhante (Quadro 9.50).

Quadro 9.50 – Teste *Mann-Whitney* aplicado ao nível de conhecimentos académicos dos colaboradores a nível geral

	(coladou) Nível geral doutoramento	(colames) Nível geral mestrado	(collec) Nível geral licenciatura	(colbac) Nível geral Bacharelato	(colsec) Nível geral Secundário	(col3) Nível geral 3º ciclo	(col2) Nível geral 2º ciclo	(col1) Nível geral 1º ciclo
Mann-Whitney U	774,000	769,000	761,500	753,500	760,000	742,500	777,000	716,000
Wilcoxon W	1074,000	2914,000	2906,500	2898,500	1060,000	2887,500	1077,000	1016,000
Z	-,112	-,137	-,171	-,247	-,185	-,347	-,028	-,599
Asymp. Sig. (2-tailed)	,911	,891	,864	,805	,853	,728	,978	,549

Em relação aos quadros médios a situação já é oposta. Em algumas categorias já se verifica a medida de tendência central diferente nos dois grupos de empresas (utilizadoras e não utilizadoras do CBA). A nível de mestrado e licenciatura, as percentagens são significativamente diferentes. As empresas que utilizam o CBA possuem mais quadros médios e superiores habilitados com mestrado e licenciatura. Em relação ao secundário, a tendência central é também diferente nos dois grupos de empresas, contudo, a situação é oposta, ou seja, as empresas que não utilizam o CBA

possuem mais quadros médios e superiores habilitados com o secundário (Quadro 9.51).

Quadro 9.51 – Teste de *Mann-Whitney* aplicado ao nível de conhecimentos académicos dos colaboradores a nível de quadros médios e superiores

	(coladouq) Nível quadro Doutoramento	(colamesq) Nível quadro Mestrado	(collecq) Nível quadro Licenciatura	(colbacq) Nível quadro Bacharelato	(colsecq) Nível quadro Secundário	(col3q) Nível quadro 3ª ciclo	(col2q) Nível quadro 2º ciclo	(col1q) Nível quadro 1º ciclo
Mann-Whitney U	667,000	522,000	470,000	649,500	465,500	615,50 0	654,000	652,000
Wilcoxon W	2378,000	2233,000	2181,000	2360,500	765,500	915,50 0	954,000	952,000
Z	-,574	-2,151	-2,306	-,478	-2,416	-1,186	-,753	-,925
Asymp. Sig. (2-tailed)	,566	,031	,021	,633	,016	,236	,451	,355

Deste modo, não se rejeita H37, visto que a formação dos colaboradores dos quadros médios e superiores influencia a utilização do CBA pelas empresas.

Em relação à H38: *A utilização do CBA nas grandes empresas portuguesas depende da influência dos seus consultores e auditores*, onde para testar esta hipótese se recorreu às questões 5.23. e 5.24., donde se obteve as variáveis “auditor” e “srauditor”, respectivamente.

Para testar a independência das variáveis “auditor” e “srauditor” versus “CBA”, recorreu-se ao teste de *Kolmogorov-Smirnov*, onde se verifica através do Quadro 9.52 que as variáveis são independentes. Não se consegue estabelecer uma associação entre elas.

Quadro 9.52 Teste *Kolmogorov-Smirnov* sobre as variáveis relacionadas com os auditores segundo a utilização do CBA

		auditor frequência que os auditores efectuam recomendações	srauditor seguidas as recomendações do auditor
<i>Most Extreme Differences</i>	<i>Absolute</i>	,111	,116
	<i>Positive</i>	,111	,116
	<i>Negative</i>	-,084	-,023
<i>Kolmogorov-Smirnov Z</i>		,515	,539
<i>Asymp. Sig. (2-tailed)</i>		,954	,933

Comparando os dois grupos de empresas (utilizadoras e não utilizadoras do CBA), através do teste de *Mann-Whitney*, verifica-se que a tendência central dos dois grupos é semelhante (Quadro 9.53). Assim, rejeita-se a H38.

Quadro 9.53 – Teste de *Mann-Whitney* aplicado às variáveis relacionadas com os auditores

	(auditor) frequência que os auditores efectuam recomendações	(srauditor) frequência em que são seguidas as recomendações do auditor
<i>Mann-Whitney U</i>	1097,000	1041,500
<i>Wilcoxon W</i>	4100,000	4044,500
<i>Z</i>	-,411	-,807
<i>Asymp. Sig. (2-tailed)</i>	,681	,420

Neste capítulo verificou-se que em Portugal, no início do século XXI, existe uma evolução positiva na implementação por parte das grandes empresas do CBA. Contudo, a maioria das grandes empresas portuguesas ainda não o utiliza, apesar de não ser desconhecido. O CBA é aplicado tanto em empresas com capital “familiar” como com capital “não familiar”, apesar da maioria das empresas se incluir neste último tipo de capital. Porém, não foi possível estabelecer uma relação entre a utilização do CBA e o tipo de capital utilizado pelas grandes empresas. Também, não foi possível estabelecer uma relação entre as empresas utilizadoras do CBA e a utilização duma maior quantidade de indutores de custo. Na maior parte das grandes empresas portuguesas, a pessoa responsável pela implementação do CBA é interna à própria empresa, e o principal objectivo do CBA é a “melhoria na tomada de decisão”. As grandes empresas além de utilizarem o CBA continuam a utilizar outro sistema de custeio paralelamente, considerando o pressuposto que a utilização de centros de custo significa usar outro sistema de custeio. Verificou-se, também, que na maioria das grandes empresas portuguesas o CBA é aplicado à empresa na sua globalidade.

Depois da análise de todas as hipóteses que dizem respeito aos determinantes do CBA, concluiu-se que existem alguns cuja influência é significativa na utilização do CBA pelas grandes empresas portuguesas. À luz da teoria da contingência observou-se que as variáveis “equipa” (trabalho em equipa), “td” (tipo de tomada de decisão), “descrição” (descrição formal das tarefas) e “fsc” (força de clientes) eram significativas. Por outras palavras, uma empresa está mais predisposta a utilizar o CBA se tiver muito trabalho em equipa, se a tomada de decisão tiver em conta a opinião dos subordinados, se possuir uma descrição formal das tarefas e dos critérios de desempenho e se a força potencial dos clientes for grande. À luz da teoria

institucional são significativas as variáveis “colamesq” (colaboradores com mestrado), “collecq” (colaboradores com licenciatura), “colsecq” (colaboradores com secundário), e a “empmae” (possui empresa mãe estrangeira ou não). Por outras palavras, uma empresa está mais predisposta a utilizar o CBA se estiver subordinada a uma empresa mãe estrangeira e se uma grande percentagem dos seus colaboradores tiverem conhecimentos académicos a nível de mestrado e licenciatura, em detrimento do ensino secundário.

10. Modelo

10.1 Elaboração do modelo

Com base na informação retirada da literatura e das conclusões das hipóteses atrás formuladas, elaborou-se um modelo com o fim de saber que variáveis ou conjugação de variáveis fazem com que as empresas utilizem o CBA. Visto que a variável dependente é dicotómica, não se pode utilizar um modelo de regressão linear. Deste modo, optou-se por um modelo de regressão logística binário em que a variável dependente só tem dois valores e as variáveis independentes podem ser categóricas ou quantitativas.

A variável dependente é “CBA” que caracteriza a utilização do CBA pelas empresas. As variáveis independentes são aquelas que foram consideradas significativas no estudo bivariado das hipóteses.

Primeiro, começou-se por incluir isoladamente cada variável independente, de modo a observar-se se esta era significativa no modelo de regressão logística binária. Convém referir que o *software* SPSS assume por defeito que as variáveis independentes são quantitativas. Deste modo, quando se trata de variáveis qualitativas é necessário indicar, e automaticamente são criadas $k-1$ (k é o número de categorias da variável) variáveis dicotómicas, em que a categoria que tiver o código mais alto é considerada a categoria de referência face às variáveis criadas.

Através do Quadro 10.1, considerando um nível de significância de 0,05 nos testes *Likelihood ratio* e *Wald*, verifica-se que as variáveis “colamesq”, “fsc”, e

“descrição” não são significativas, ou seja, não estão relacionadas com a variável “CBA”. Assim, foram imediatamente desprezadas, e ao elaborar-se o modelo considerou-se apenas as significativas, ou seja, “td”, “empmae”, “collecq”, “colsecq” e “equipa”. Contudo, a variável “equipa” possui muitas categorias, tendo sido transformada em várias variáveis como se pode observar no Quadro 10.1. Todavia, verifica-se, através do teste *Wald*, que nem todas as variáveis são significativas. Deste modo, transformou-se a variável “equipa” numa variável dicotômica a “equipagrupo” que se pode observar no Quadro 10.1 que é significativa.

Quadro 10.1 - Efeitos isolados das variáveis quantitativas e qualitativas na regressão logística binária da utilização do CBA

Variáveis	<i>Likelihood ratio test</i>	<i>Wald's tests</i>	<i>Odd-ratio</i>	Intervalo de confiança para <i>odd-ratio</i> a 95%
empmae	$X^2(1) = 7,689$ Nível de significância = 0,006	$X^2(1) = 7,698$ Nível de significância = 0,006	0,266	0,104 – 0,678
colamesq	$X^2(1) = 2,843$ Nível de significância = 0,092	$X^2(1) = 2,501$ Nível de significância = 0,114	4516,284	0,13 – 2E+0,08
collecq	$X^2(1) = 5,927$ Nível de significância = 0,015	$X^2(1) = 5,079$ Nível de significância = 0,024	11,662	1,377 – 98,752
colsecq	$X^2(1) = 6,834$ Nível de significância = 0,009	$X^2(1) = 4,611$ Nível de significância = 0,032	0,028	0,001- 0,733
td	$X^2(1) = 5,755$ Nível de significância = 0,016	$X^2(1) = 5,844$ Nível de significância = 0,016	0,302	0,114 – 0,797
fsc	$X^2(6) = 21,748$ Nível de significância = 0,001	$X^2(6) = 9,647$ Nível de significância = 0,14		
1 - 7		$X^2(1) = 1,175$ Nível de significância = 0,278	2,6	0,462 – 14,63
2 - 7		$X^2(1) = 0$ Nível de significância = 0,999	0	0
3 - 7		$X^2(1) = 0$ Nível de significância = 0,999	0	0
4 - 7		$X^2(1) = 0,028$ Nível de significância = 0,866	0,867	0,164 – 4,579
5 - 7		$X^2(1) = 3,5999$ Nível de significância = 0,058	0,113	0,012 – 1,075
6 - 7		$X^2(1) = 1,63$ Nível de significância = 0,202	2,21	0,654 – 7,466
descrição	$X^2(6) = 10,69$ Nível de significância = 0,098	$X^2(6) = 3,433$ Nível de significância = 0,753		
1 - 7		$X^2(1) = 0$ Nível de significância = 0,999	0	0
2 - 7		$X^2(1) = 0$ Nível de significância = 0,999	0	0
3 - 7		$X^2(1) = 2,311$ Nível de significância = 0,128	0,182	0,02 – 1,638
4 - 7		$X^2(1) = 0,855$ Nível de significância = 0,355	0,375	0,047 – 2,998
5 - 7		$X^2(1) = 1,174$ Nível de significância = 0,279	0,375	0,064 – 2,211
6 - 7		$X^2(1) = 0,291$ Nível de significância = 0,59	0,619	0,108 – 3,539
equipa	$X^2(5) = 19,829$ Nível de significância = 0,001	$X^2(5) = 13,794$ Nível de significância = 0,017		
2 - 7		$X^2(1) = 0$	0	0

		Nível de significância = 0,999		
3 - 7		X ² (1) = 1,565 Nível de significância = 0,211	0,267	0,034 - 2,116
4 - 7		X ² (1) = 5,993 Nível de significância = 0,014	0,111	0,019 - 0,645
5 - 7		X ² (1) = 7,616 Nível de significância = 0,006	0,099	0,019 - 0,511
6 - 7		X ² (1) = 0,519 Nível de significância = 0,471	0,588	0,139 - 2,491
equipagrupa	X ² (1) = 4,745 Nível de significância = 0,029	X ² (1) = 4,139 Nível de significância = 0,042	0,331	0,114 - 0,96

O passo seguinte consistiu em arranjar uma combinação óptima das variáveis que fossem significativas, isoladamente, para estimar a variável dependente.

A melhor combinação encontrada foi a seguinte:

$$Z = \beta_0 + \beta_1 \text{equipagrupa}(1) + \beta_2 \text{empmae}(1) + \beta_3 \text{collecq} + \beta_4 \text{td}(1)$$

Em que:

“equipagrupa” - é uma variável nominal que foi criada com base na variável equipa. Toma o valor de 0 quando a pontuação da variável equipa varia entre 1 e 4 inclusive e o valor de 1 quando a pontuação da variável equipa varia entre 5 e 7 inclusive. No modelo aparece a variável “equipagrupa(1)” (variável que é o inverso da variável “equipagrupa”, e que foi criada pelo SPSS devido à variável “equipagrupa” ser qualitativa) cujo coeficiente é interpretado comparando com a variável “equipagrupa”;

“td” - é uma variável nominal criada com base na variável que caracteriza a tomada de decisão realizada pela gestão de topo, toma o valor 1 quando toma as decisões de modo firme sem consulta dos seus subordinados e o valor 2 quando toma decisões depois de consultar os seus subordinados. No modelo aparece a variável “td(1)” (variável que é o inverso da variável “td”, e que foi criada pelo SPSS devido à variável “td” ser qualitativa) cujo coeficiente é interpretado comparando com a variável “td”;

“collecq” - variável quantitativa que caracteriza a percentagem de licenciados nos quadros da empresa;

“empmae” - é uma variável nominal que foi criada a partir da questão 1.5.. Toma o valor de 0 quando a empresa não é detida por uma empresa mãe estrangeira e

toma o valor de 1 quando a empresa possui empresa mãe estrangeira. No modelo aparece a variável “empmae(1)” (variável que é o inverso da variável “empmae”, e que foi criada pelo SPSS devido à variável “empmae” ser qualitativa) cujo coeficiente é interpretado comparando com a variável “empmae”.

Quadro 10.2 – Resultados da regressão logística binária do modelo

		B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)	95,0% C.I. for EXP(B)	
								Lower	Upper
Step 1(a)	equipagruppo(1)	-2,335	,915	6,515	1	,011	,097	,016	,582
	empmae(1)	-1,701	,681	6,230	1	,013	,183	,048	,694
	collecq	3,620	1,358	7,108	1	,008	37,344	2,608	534,634
	td(1)	-1,574	,776	4,116	1	,042	,207	,045	,948
	Constante	-,379	1,003	,143	1	,705	,684		

De acordo com o Quadro 10.2 o modelo obtido é o seguinte:

$$Z = -0,379 - 2,335\text{equipagruppo}(1) - 1,701\text{empmae}(1) + 3,62\text{collecq} - 1,574\text{td}(1)$$

Segundo o teste de *Wald*, todas as variáveis são significativas para um nível de significância de 0,05.

As modificações na estatística *-2loglikelihood* servem para analisar se o modelo com as variáveis independentes é melhor face à utilização apenas de uma constante. Pode utilizar-se o teste *model* do qui-quadrado em que a **H0**: Os coeficientes para todos os termos no modelo corrente, excepto a constante, são iguais a zero. Neste modelo em questão rejeita-se H0 para um nível de significância de 0,001. Os coeficientes das variáveis apresentadas no modelo são diferentes de zero.

O coeficiente *Nagelkerke R square* é igual a 0,441. Este coeficiente quantifica a proporção da variação explicada pelo modelo, logo 44,1% da variação da variável dependente é explicada pelo modelo.

Para verificar se o modelo é adequado, comparando se as probabilidades observadas estão próximas das previstas, realizou-se o teste *Hosmer e Lemeshow* em que as hipóteses definidas são: **H0**: Não há diferença entre os valores observados e os valores previstos e **Ha**: Há diferença entre os valores previstos e observados. O valor obtido foi de 2,821 com um nível de significância de 0,945 o que implica não rejeitar H0, e, assim, o modelo é adequado à informação disponibilizada neste trabalho de investigação.

Relativamente à interpretação dos coeficientes das variáveis do modelo, apresentados no Quadro 10.2, retiram-se diversas conclusões. Em relação à variável

“collecq” verifica-se que quanto maior a percentagem de quadros licenciados numa empresa maior é a probabilidade das grandes empresas utilizarem o CBA. Em relação à “empmae” verifica-se que as empresas que são detidas por uma empresa mãe estrangeira estão mais predispostas a utilizar o CBA que as empresas que não possuem empresa mãe estrangeira. Analisando a “equipagruppo” detecta-se que as empresas que têm mais trabalho em equipa são as que estão mais predispostas a utilizar o CBA face às que têm pouco trabalho em equipa. No que respeita à variável “td”, verifica-se que as empresas que tomam as decisões de modo firme sem consulta dos subordinados têm tendência a utilizar menos o CBA face àquelas que tomam decisões depois de consultar os subordinados. Deste modo, conclui-se que as empresas que tomam as decisões depois de consultar os seus subordinados têm uma maior probabilidade de utilizar o CBA.

A partir deste modelo pode concluir-se que as grandes empresas portuguesas que têm maior probabilidade de utilizarem o CBA são aquelas que apresentam conjuntamente um gestor de topo que não toma decisões antes de consultar os seus subordinados, uma grande percentagem de quadros médios e superiores licenciados, uma grande utilização de trabalho em equipa e a empresa mãe é estrangeira. A utilização do CBA é explicada através da teoria da contingência (“equipagruppo” e “td”) e da teoria institucional (“empmae” e “collecq”).

11. Discussão dos resultados

11.1. Contabilidade de gestão em Portugal

11.1.1. Contabilidade de gestão nas grandes empresas portuguesas

Na caracterização da contabilidade de gestão nas grandes empresas portuguesas, foi realizada não só uma análise descritiva como também foram formuladas várias hipóteses.

Das 111 empresas que responderam ao inquérito apenas 96,4% (107) possuem contabilidade de gestão. Comparando as empresas que não possuem contabilidade de gestão com as que possuem contabilidade de gestão, destacam-se diferenças a nível do capital e da descrição formal, clara e completa das tarefas e critérios de avaliação de desempenho. A nível do capital, observa-se que na maioria das empresas que não possui contabilidade de gestão, o capital é familiar e não existe participação de capital estrangeiro, enquanto que o oposto é observado nas empresas que possuem contabilidade de gestão. A descrição formal das tarefas de trabalho e dos critérios de avaliação de desempenho é inexistente nas empresas que não possuem contabilidade de gestão, enquanto que, pelo contrário, é observada nas empresas com contabilidade de gestão.

Em relação às 107 empresas que possuem contabilidade de gestão, os objectivos principais indicados são: obter um sistema de informação de controlo de gestão e a tomada de decisão. Verificou-se, também, que a informação do sistema de contabilidade de gestão é adequada (pontuação de 5,49 e 5,48, respectivamente) para a tomada de decisão e para a definição de custos, e quase inadequada (pontuação de 3,66 e 3,76, respectivamente) para a avaliação de desempenho e para a fixação de preços. Comparando com o estudo de Alves (2002), verifica-se uma homogeneidade nas conclusões.

Relativamente às técnicas tradicionais de contabilidade de gestão, as mais utilizadas pelas grandes empresas portuguesas são: os “orçamentos” e a “análise de desvios de orçamentos”. Em relação à utilização das técnicas tradicionais pelas secções da CAE e pelas actividades económicas a dois dígitos, verifica-se que a maioria das secções e das actividades económicas as aplica de forma semelhante. Apenas a “técnica de custeio dos produtos” é que diverge tanto nas secções da CAE

(para um nível de significância de 0,01) como também nas actividades económicas a dois dígitos da CAE (para um nível de significância de 0,05).

A “técnica de custeio dos produtos” é mais utilizada nas “Actividades anexas e auxiliares dos transportes; agências de viagens e de turismo e de outras actividades de apoio turístico” e menos utilizada na “Fabricação de artigos de borracha e de matérias plásticas”, na “Produção e distribuição de electricidade, de gás, de vapor e água quente”, na “Captação, tratamento e distribuição de água”, no “Comércio a retalho; reparação de bens pessoais e domésticos” e nos “Transportes aéreos”.

Ao comparar-se a utilização das técnicas tradicionais de contabilidade de gestão tendo em conta a dimensão da empresa, através da variável “dimensão”, verificou-se que as técnicas tradicionais de contabilidade de gestão têm uma utilização semelhante nos dois grupos de empresas (maior e menor dimensão). Deste modo, não se confirma a conclusão de Alves (2002) que alega que as técnicas tradicionais de contabilidade de gestão são mais utilizadas pelas empresas de maior dimensão.

Em relação ao tipo de controlo que as empresas têm, familiar ou não familiar, verificou-se que há uma diferença na utilização da técnica de “análise de desvios de orçamentos”, sendo esta mais utilizada pelas empresas de controlo não familiar. No que respeita ao capital ser público ou privado, a diferença situa-se na técnica da “análise da rendibilidade dos produtos”, a qual é preferida pelas empresas com capital privado. No caso do capital ser nacional ou estrangeiro, encontraram-se diferenças a nível das técnicas de “orçamentos” e “análise de desvios dos orçamentos”. Estas são mais utilizadas pelas empresas cujo capital é na sua maioria nacional, excepto a “técnica de custeio dos produtos” que é mais aplicada pelas empresas com 100% de capital estrangeiro.

No que respeita às exportações e importações das grandes empresas portuguesas, constatou-se que a utilização das técnicas tradicionais de contabilidade de gestão não diverge excepto a técnica da “análise de rendibilidade dos produtos” que é mais utilizada pelas empresas que realizam importações e exportações.

Na revisão da literatura apurou-se que em diversos países, a contabilidade de gestão tradicional é a mais utilizada, acontecendo o mesmo em Portugal. De acordo com Alves (2002) e Ferreira (2002), as técnicas tradicionais de contabilidade de gestão são as mais utilizadas. Deste modo, foi elaborada a *H1: A maioria das grandes empresas portuguesas utiliza técnicas tradicionais na contabilidade de gestão*. Empiricamente, confirma-se esta hipótese. Verifica-se que a maioria das grandes

empresas utilizam as técnicas tradicionais de contabilidade de gestão, variando a sua percentagem de utilização. As técnicas dos “orçamentos” e “análise dos desvios aos orçamentos” são as mais utilizadas.

A *H2: A maioria das grandes empresas portuguesas está localizada no estágio II* foi elaborada com base no modelo dos quatro estádios de Kaplan e Cooper (1998). Na revisão da literatura, verificou-se que a maioria das empresas, em diversos países se situava no estágio II. Empiricamente, confirma-se este facto, pois, mais de 50% das grandes empresas portuguesas encontram-se no estágio II.

A *H3: Na maioria das grandes empresas portuguesas os sistemas de custeio estão com problemas*, foi definida tendo em conta Kaplan (1986), Cooper (1987), Cornick *et al.*, (1988), Cooper (1989b), Cooper e Kaplan (1992), Steeple e Winters (1993), Boer e Jeter (1993), Gupta (1993), Vanderbeck e Nagy (1999) e Horngren *et al.* (2000). Estes autores referem que os sistemas de custeio tradicionais estão cada vez com mais problemas o que leva à sua obsolescência. No questionário foram colocados alguns problemas, que se traduzem em sinais de alerta, para os inquiridos indicarem se estes se manifestavam na sua empresa. Cerca de 75,7% das empresas indicaram pelo menos um problema, como acontece em várias empresas referidas na literatura.

A *H4: A maioria das grandes empresas portuguesas não está consciente das falhas de informação* foi colocada com base em Cooper e Kaplan (1988) e Kaplan e Cooper (1998). Estes referem que as empresas não detectam a obsolescência dos sistemas de custeio. Normalmente, só verificam a gravidade da situação quando existe uma diminuição da rendibilidade e competitividade dado que os gestores tomaram decisões baseando-se em informações distorcidas. No presente estudo empírico, verificaram-se duas situações que divergem consoante o objectivo a que é adequada a informação. Quanto ao facto de a informação ser adequada à definição de custos, fixação de preços dos produtos, avaliação de desempenho dos trabalhadores, análise de rendibilidade dos clientes, análise de rendibilidade dos mercados, análise de rendibilidade dos produtos, tanto as empresas com problemas como as que não têm problemas manifestam a mesma opinião acerca da adequação da informação. De um modo geral, pode referir-se que as empresas não estão conscientes dos problemas existentes, ou, que, por outro lado, estes problemas não afectam a adequação da informação para a contabilidade de gestão, confirmando-se o que é referido por Cooper e Kaplan (1988) e Kaplan e Cooper (1998). Contudo, a interpretação em

relação à informação ser adequada à tomada de decisão é diferente. Entre os dois grupos encontraram-se posições diferentes. As empresas sem problemas têm informação mais adequada para a tomada de decisão face às que possuem problemas, ou seja, no que se refere à tomada de decisão as empresas estão mais alerta contrariando as opiniões da revisão da literatura.

A H5 supunha que a maioria das grandes empresas portuguesas utiliza centros de custo para proceder à afectação de custos, o que se confirmou para 94,4% das grandes empresas portuguesas que possuem contabilidade de gestão. Esta constatação está de acordo com Bruggeman *et al.* (1996) e Duarte (2002) que alegam a existência duma longa tradição na utilização de centros de custos.

As grandes empresas portuguesas ainda não utilizam muitos indutores de custo. Os indutores de custo mais utilizados, em relação à média, são “horas de mão-de-obra directa” e “número de unidades produzidas”. Em termos de percentagem de utilização, o indutor “horas de mão-de-obra directa” é também o mais utilizado. Comparando com o estudo de Alves (2002), que analisou os indutores de custo mais utilizados na “Indústria de transformadora”, encontram-se divergências. As “horas de mão-de-obra directa” não estão na primeira posição em termos de utilização, mas sim as “horas máquina”. Porém, o presente estudo confirma a literatura em que o indutor de custo “horas de mão-de-obra directa” é o mais utilizado (Hendricks, 1989; Jeans e Morrow, 1989; Nicholls, 1992; Clarke, 1997; Snyder e Davenport, 1997; No e Kleiner, 1997; Alves, 2002).

A H6 pressupunha que os indutores de custo, utilizados pela maioria das grandes empresas portuguesas, estão relacionados com o volume de produção. Empiricamente, verificou-se que a maioria das grandes empresas portuguesas utilizam indutores de custo relacionados com o volume de produção, confirmando deste modo a literatura.

11.1.2. Utilização das técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão

Nas técnicas contemporâneas, encontrou-se um cenário oposto às tradicionais. Qualquer uma das técnicas contemporâneas estudada é pouco utilizada nas grandes empresas portuguesas. Em média, a técnica mais utilizada é o CBA, o que coincide com os estudos de Lukka e Granlund (1996) e Innes e Mitchell (1997). No presente estudo verificou-se que as técnicas contemporâneas têm menor utilização nas grandes

empresas do que em Ferreira (2002) e do que nas empresas da “Indústria transformadora” em Alves (2002). A utilização das técnicas contemporâneas é semelhante por actividade económica, por dimensão da empresa e nos diversos grupos etários. Este resultado contrasta com o obtido no estudo de Adler *et al.* (2000) que concluem que as maiores empresas em termos de vendas são as que utilizam maior quantidade de técnicas contemporâneas na Nova Zelândia. Em relação ao tipo de capital, a situação é também semelhante, excepção feita às técnicas de “*benchmarking*” e “EVA” que são mais utilizadas pelas empresas que não têm controlo familiar, tendo entre 60% e 80% de capital nacional e o restante estrangeiro. Relativamente às empresas que exportam e importam a utilização das técnicas contemporâneas é semelhante, excepto para a técnica “análise da rendibilidade dos clientes” que é mais aplicada nas empresas que exportam.

A H7: *As técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão não têm impacte na maioria das empresas portuguesas* foi elaborada com base na literatura onde é referido que as técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão são pouco utilizadas. Destas, a sua utilização diverge de país para país. Esta hipótese não foi rejeitada, ou seja, as técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão não têm impacte nas grandes empresas portuguesas. As técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão mais utilizadas são o “orçamento baseado nas actividades” e o “CBA”. É de salientar que as empresas que utilizam mais as técnicas tradicionais de contabilidade de gestão são aquelas que utilizam mais as técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão, confirmando-se, assim, a conclusão retirada por Alves (2002).

Da revisão da literatura o objectivo que mais se destaca como motivação para a utilização das técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão é o controlo. Daí que foi elaborada a H8: *A finalidade principal para a utilização das técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão pelas grandes empresas portuguesas é o controlo de gestão*. No presente estudo, detectou-se que o motivo varia consoante as técnicas em questão. O “controlo de gestão” é a grande motivação para: “quadro de comando integral”, “orçamento baseado nas actividades”, “custeio baseado nas actividades”, “custo alvo”, “*Kaizen costing*”. A “tomada de decisão” é o principal motivo alegado para as técnicas: “análise de rendibilidade dos clientes”, “EVA”, “custeio do ciclo de vida do produto”, o “*backflush costing*” e a “teoria das

restrições”. A “obtenção de melhores informações” é considerada para o “*benchmarking*”.

11.1.3. A estrutura de custos das grandes empresas

A estrutura de custos diverge consoante as actividades económicas, as empresas e os países, sendo, por estas razões, usualmente apresentada através de intervalos. Neste estudo, no que diz respeito aos custos de produção, verifica-se que os “materiais directos” variam de 0% a 84,33%, a “mão-de-obra directa” dos 0% aos 90%, os “outros custos industriais directos” dos 3% aos 98% e os “custos industriais indirectos” dos 0% aos 50%. Note-se que os “custos industriais indirectos”, em termos médios por secção da CAE, estão abaixo dos 17% inclusive (Quadro 8.52). Os “custos industriais indirectos” são apresentados na literatura com percentagens mais elevadas. Porém, convém salientar que as empresas pertencentes a uma determinada secção da CAE apresentam estruturas de custos diferentes. A análise à estrutura de custos foi realizada em termos médios, não correspondendo à verdade em todas as empresas duma actividade económica. Assim, confirma-se a opinião de Sharman (1998) que dizia que as empresas apesar de pertencerem à mesma actividade económica podem divergir na sua estrutura de custos.

Na estrutura de custos totais, os “custos industriais directos” variam entre 24,57% e 95%, os “custos industriais indirectos” variam entre 0 e 34,68%, os “custos não industriais directos” variam entre 0 e 19,75% e os “custos não industriais indirectos” entre os 0 e os 66,5%.

No que respeita aos custos não industriais desagregados, os custos administrativos são aqueles que apresentam maior percentagem.

A *H9*: Na maior parte das grandes empresas portuguesas os materiais directos são a maior fatia dos custos de produção foi elaborada com base em Hendricks (1989), Shim e Larkin (1994), Lukka e Granlund (1996), Clarke (1997), Drury (1999), Narayanan e Sarkar (1999) e Alves (2002), os quais referem que a componente “materiais directos” é a maior em termos percentuais, no que diz respeito ao sector da indústria. No presente estudo empírico, ao analisar-se as frequências das 89 empresas que responderam à questão, verificou-se que na maior parte das empresas (48) os “materiais directos” são a maior fatia dos custos de produção. Confirma-se, deste modo, as conclusões retiradas através da revisão da literatura. As secções em

que a maior parte das empresas possuem a componente “materiais directos” em primazia na sua estrutura de custos são: “Indústria transformadora”, “Produção e distribuição de electricidade, gás e água” e “Comércio por grosso e a retalho; reparação de veículos automóveis, motociclos e de bens de uso pessoal e doméstico”.

A *H10: Nas grandes empresas portuguesas os custos industriais indirectos são sempre superiores à mão-de-obra directa* foi elaborada com base em Hendricks (1989), Lee (1990), Foster e Gupta (1990), Shim e Larkin (1994), Banker *et al.* (1995), Clarke (1997) e Drury (1999). Estes autores referem que os “custos industriais indirectos” são superiores à “mão-de-obra directa”. O presente estudo empírico vem contrariar a revisão da literatura, visto que os “custos industriais indirectos” são superiores à “mão-de-obra directa” apenas em 30 empresas. Na maioria das grandes empresas, a “mão-de-obra directa” é superior aos “custos industriais indirectos”. Verificou-se que em muitas das grandes empresas portuguesas, a “mão-de-obra directa” possui uma percentagem elevada, na estrutura dos custos de produção.

A *H11: Grande parte das grandes empresas portuguesas tem os custos não industriais superiores à mão-de-obra directa* baseou-se no facto da estrutura de custos ter sofrido algumas modificações (Clarke, 1997). Neste estudo, encontraram-se 51 grandes empresas (duma amostra de 83 empresas) em que ocorre esta situação. Esta hipótese não é rejeitada na medida que “os custos não industriais indirectos” têm aumentado a sua importância face à “mão-de-obra directa” na maior parte das grandes empresas portuguesas.

A *H12: As grandes empresas portuguesas modificaram a estrutura de custos nos últimos anos* foi baseada na revisão da literatura em que é referido que existiram grandes modificações na estrutura de custos nos últimos anos (Cooper e Kaplan, 1988; Plossl, 1990; Eden e Ronen, 1990; Hardy e Hubbard, 1992; Boer e Jeter, 1993; Lukka e Granlund, 1996; Bjornenak, 1997; Borjesson, 1997; Kingsman e Souza, 1997; Innes e Mitchell, 1997; Drury, 1999; Atkinson *et al.*, 2001). Na presente investigação, verifica-se que as grandes empresas portuguesas entre 2000 e 2004 não modificaram a sua estrutura de custos. Assim, contesta-se o que foi referido, teoricamente, isto é, que as empresas estavam a alterar a estrutura de custos. Deste modo, pode concluir-se que estas modificações ainda não atingiram Portugal, ou, estão a ser realizadas gradualmente o que implica que as diferenças entre 2000 e 2004 sejam mínimas.

A H13: *A estrutura de custos difere consoante as actividades económicas* foi baseada em Schwrbach (1985), Boer e Jeter (1993), Shields (1997), Clarke (1997), Lin *et al.* (2001) e Alves (2002). Estes autores defendem que a estrutura de custos difere consoante a actividade económica. Na prática, esta situação apenas foi confirmada para algumas categorias de custos. Em relação à estrutura de custos de produção, os “materiais directos”, os “outros custos industriais directos” e os “custos industriais indirectos” diferem entre as várias secções da CAE, enquanto que a “mão-de-obra directa” é semelhante. Na estrutura dos custos totais verifica-se divergência apenas nos “custos não industriais directos”, ou seja, os “custos industriais directos”, os “custos industriais indirectos” e os “custos não industriais indirectos” têm comportamentos semelhantes nas várias secções da CAE. Nas diversas categorias dos custos não industriais, divergem entre as secções, os de logística e os de pesquisa e desenvolvimento, enquanto que os de “venda”, “marketing”, “pós-venda”, “gerais e administrativos” e “outro” têm um comportamento semelhante nas várias secções.

11.2. O custeio baseado nas actividades nas grandes empresas portuguesas

De modo a caracterizar a situação do custeio baseado nas actividades, nas grandes empresas portuguesas, utilizou-se uma análise descritiva e testaram-se várias hipóteses.

Das 107 empresas que possuem contabilidade de gestão existem 32 que utilizam o CBA sendo este conhecido por cerca de 80% das grandes empresas portuguesas. Das 32 empresas que utilizam o CBA, o maior número pertence à secção das “Indústrias transformadoras” logo seguida da “Construção”.

A necessidade dum “apuramento mais correcto do custo dos produtos” e a “afecção dos custos” são os motivos considerados como os mais importantes que levaram as empresas a implementar o CBA. Vem corroborar o estudo de Adler *et al.* (2000) que referem que o custo do produto é um dos motivos mais importantes seguido pela fixação de preços. Estas empresas tinham como objectivos alcançar a “melhoria da tomada de decisão” e a “elaboração de orçamentos”. Estes objectivos são referidos na literatura, nomeadamente a tomada de decisão por Chan (1993), Mitchell (1994), Swenson (1995), Bhimani (1996), Lucey (1996), Gosselin (1997), Innes e Norris (1997), Brandt *et al.* (1999), Mckenzie (1999), Innes *et al.* (2000),

Driver (2001) e Duarte (2002) e a elaboração de orçamentos por Bhimani (1996), Brandt *et al.* (1999) e Pierce e Brown (2004).

O CBA é utilizado para diferentes tipos de tomada de decisão enunciados teoricamente por Christensen e Sharp (1993), Chan (1993), King *et al.* (1994), Swenson (1995), Innes e Mitchell (1995a), Lucey (1996), Bhimani (1996), Innes e Mitchell (1997), Gosselin (1997), Gering (1999b), Innes *et al.* (2000), Vokurka e Lummus (2001) e Cotton *et al.* (2003). As grandes empresas portuguesas utilizam o CBA em maior grau para a tomada de decisão relacionada com a “gestão e redução de custos” e “medidas de desempenho das actividades”.

Relativamente aos benefícios do CBA, o mais pontuado foi a “estimação e controlo da rendibilidade das actividades”, seguido pela “identificação dos factores que são responsáveis pela criação de custos”. Vem contrastar com o estudo de Adler *et al.* (2000) que referem que os benefícios mais pontuados são a “redução de custos” e “melhoramento da rendibilidade dos produtos”.

Quanto aos problemas na implementação do CBA, os mais seleccionados foram: a “recolha de informação” e o “tempo”. As pessoas que estiveram mais envolvidas no processo de implementação, pertenciam a diversas áreas, mas os mais interessados foram os gestores de topo e os contabilistas.

As empresas que nunca implementaram o CBA alegaram como motivos principais a “satisfação com o sistema de contabilidade de gestão existente” e a “complexidade da implementação”. O que vem corroborar o estudo de Duarte (2002), mas, não, com o de Adler *et al.* (2000), onde referem que as razões principais são: o “custo da mudança em relação aos recursos humanos e o tempo” assim como “falta de competências técnicas”.

Foram, também, encontradas 4 empresas que rejeitaram o CBA cujas razões principais apontadas foram: a “dificuldade na recolha de informação acerca dos indutores de custo” e a “dificuldade na selecção de indutores de custo”. O que vem confirmar as razões já focadas por Innes e Mitchell (1995b), Lukka e Granlund (1996) e Clarke *et al.* (1999).

Em relação à *H14: A maior parte das grandes empresas portuguesas não utiliza o CBA*, foi elaborada com base na percepção de vários autores em que afirmam que o CBA ainda é pouco utilizado como, por exemplo, Duarte (2002) e Ferreira (2002). Em relação aos estudos de Innes e Mitchell (1995b), Bruggeman *et al.* (1996), Gosselin (1997), Clarke *et al.* (1999), Malmi (1999), Clarke e Mullins (2001) e Pierce

e Brown (2004), a utilização do CBA varia em termos percentuais entre os 12% e os 30,43%. A H14 não é rejeitada dado que apenas 28% (30) das grandes empresas portuguesas utilizam²⁰ o CBA.

A H15 foi definida de acordo com Ferreira (2002) que alega que em Portugal as empresas com controlo familiar são as que menos utilizam o CBA. No presente estudo verifica-se que há empresas com controlo familiar (5) que utilizam o CBA, contudo, são em menor número que as que não têm controlo familiar (25).

A H16: *O CBA foi implementado na maior parte das grandes empresas portuguesas por pessoas externas* foi baseada na literatura, onde é referido que o CBA, na maior parte dos casos, é implementado por consultores externos, ou, noutros casos prestam auxílio na sua implementação (King *et al.*, 1994). Todavia, o presente estudo contradiz esta hipótese visto que apenas em 13% das grandes empresas portuguesas é que a implementação do CBA foi realizada sob a responsabilidade de uma pessoa externa. Na maior parte das grandes empresas portuguesas, a pessoa responsável pela implementação do CBA pertence aos quadros da empresa.

A H17: *As grandes empresas portuguesas que utilizam o CBA são as que utilizam a maior quantidade de indutores de custo e parte destes não está relacionada com o volume de produção* baseia-se em Cooper (1989a), Pohlen e La Londe (1994), Drury (1998), Lere (2001), Kee e Robins (2003) e Hardy e Hubbard (1992). Cooper (1989a) e Lere (2001) referem que uma empresa que adopta o CBA irá utilizar múltiplos indutores de custo, em que uma parte dos indutores não está relacionada com o volume de produção. De uma forma empírica, verificou-se que as grandes empresas que utilizam o CBA não são as que utilizam maior quantidade de indutores de custo. Contudo, no que respeita à utilização dos indutores de custo, encontrou-se apenas dois indutores de custo que possuem uma utilização diferenciada estatisticamente significativa nos dois grupos de empresas (utilizadoras e não utilizadoras do CBA). Os indutores de custo “horas de mão-de-obra directa” e “área ocupada” são mais utilizados pelas empresas com o CBA. Isto vem contradizer Cooper (1990a) que refere que no CBA utilizam-se indutores de custo diferentes do custeio tradicional, visto que o indutor de custo “horas de mão-de-obra directa” é típico do custeio tradicional. Contudo, em termos gerais, verificou-se que as empresas utilizadoras do CBA têm uma utilização média superior dos diversos indutores de

²⁰ Visto termos retirado aquelas que disseram utilizar, mas tinham uma percepção diferente do que era o CBA.

custo indicados no questionário, face às empresas não utilizadoras de CBA. Em relação à utilização do CBA versus o peso dos indutores de custo relacionados com o volume de produção, não se conseguiu retirar nenhuma conclusão estatisticamente significativa.

A H18 foi elaborada de acordo com a revisão da literatura, em que Christensen e Sharp (1993), Chan (1993), King *et al.* (1994), Swenson (1995), Innes e Mitchell (1995a), Lucey (1996), Bhimani (1996), Innes e Mitchell (1997), Gosselin (1997), Gering (1999b), Innes *et al.* (2000), Vokurka e Lummus (2001), Cotton *et al.* (2003) e Pierce e Brown (2004) alegam que a valorização de existências é um dos grandes objectivos que se pretende atingir com a implementação do CBA tem a atingir. Neste estudo, verificou-se que a valorização de existências tem uma média muito baixa em relação à pontuação dada pelas empresas quanto à sua importância como objectivo. Existem outros objectivos que as grandes empresas portuguesas consideram de maior importância face à valorização de existências. O objectivo mais pontuado pelas grandes empresas portuguesas é a “melhoria na tomada de decisão”.

Na H19 defende-se que o CBA é implementado conjuntamente com outro sistema de custeio. É algo que é fundamentado na literatura por Pohlen e La Londe (1994), Innes e Mitchell (1997), Chenhall e Langfield-Smith (1998b), Donath (1999), Lin *et al.* (2001) e Duarte (2002). Este estudo corrobora esta hipótese na medida que se verificou que as empresas utilizam um outro sistema de custeio paralelamente ao CBA, considerando o pressuposto elaborado, ou seja, que as empresas que utilizam centros de custos, estão a utilizar um sistema de custeio diferente do CBA.

A H20 refere que, na maioria das grandes empresas portuguesas, o CBA é implementado apenas na área da produção. Algo que é defendido por Pohlen e La Londe (1994) e Demmy e Talbott (1998), pois, referem que o CBA é implementado maioritariamente na área de produção. Através deste estudo, verificou-se que, na maioria das grandes empresas portuguesas, o CBA é aplicado à totalidade da empresa. O que vem confirmar o estudo de Duarte (2002).

Quanto aos determinantes que levam as empresas a optar pelo CBA de acordo com a teoria da contingência e teoria institucional, foram elaboradas cerca de 18 hipóteses, discutindo-se de seguida os resultados obtidos.

A H21: *As grandes empresas portuguesas que utilizam o CBA são as que possuem os custos industriais indirectos superiores* baseou-se em Nicholls (1992), Booth (1993), Pohlen e La Londe (1994), Adams (1996), Bjonernak (1997), Clarke

(1997), Kaplan e Cooper (1998), Gunasekaran *et al.* (1999a), Malmi (1999), Vokurka e Lummus (2001), Latshaw e Danile (2002) e Baird *et al.* (2004). Estes autores defendem que uma empresa que possui elevados “custos industriais indirectos” deve utilizar o CBA. No presente estudo, analisou-se se haveria alguma relação entre as empresas que utilizam o CBA e a percentagem dos “custos industriais indirectos” na estrutura de custos de produção. Depois de alguns testes estatísticos, verificou-se que, entre as empresas utilizadoras e não utilizadoras do CBA, não há diferença significativa em termos de percentagem dos “custos industriais indirectos”, ou seja, a alta percentagem dos “custos industriais indirectos” não afecta as grandes empresas portuguesas a utilizarem o CBA. Esta conclusão confirma a de Clarke *et al.* (1999) que referem que a adopção do CBA não está relacionada com a percentagem dos “custos industriais indirectos”.

Com base em Cooper e Kaplan (1988), Jeans e Morrow (1989), Plossl (1990) e Lewis (1991) elaborou-se a *H22: As grandes empresas portuguesas que utilizam o CBA são as que têm custos não industriais indirectos superiores*. Estes autores defendem que é a elevada percentagem de “custos não industriais indirectos” que influencia a aplicação do CBA. Em termos práticos, nas grandes empresas portuguesas, verificou-se que a percentagem dos “custos não industriais indirectos” não influencia as empresas a optarem pelo CBA, daí que esta hipótese é rejeitada.

Na *H23: As grandes empresas portuguesas que utilizam o CBA são as que têm uma diversidade de produtos e serviços*, ou seja, defende-se que a diversidade de produtos e serviços influencia as empresas a utilizarem o CBA. Segundo os autores Cooper (1989b), Sephton e Ward (1990), Pohlen e La Londe (1994), Estrin *et al.* (1994), Adams (1996), Shields (1998), Kaplan e Cooper (1998), Capettini *et al.* (1998), Malmi (1999), Khoury *et al.* (2000), Latshaw e Danile (2002), Luft e Shields (2003) e Baird *et al.* (2004), a diversidade dos produtos é um factor muito importante que influencia as empresas na opção pelo CBA. Neste estudo empírico, detectou-se que a opção pelo CBA é independente da diversidade dos produtos existentes numa empresa.

A *H24: As grandes empresas portuguesas que utilizam o CBA são as que possuem uma alta diferenciação vertical* é referida por Gosselin (1997), Vieira (2003), Luft e Shields (2003) e Chenhall (2003), na medida que referem que a diferenciação vertical é algo a ter em conta na implementação dos sistemas de

contabilidade de gestão. Neste estudo, existe uma independência entre estas duas variáveis, pelo que não se consegue obter qualquer conclusão.

Prosseguindo para a *H25: As grandes empresas portuguesas que utilizam o CBA são as que possuem um elevado grau de descentralização* que foi baseada na revisão da literatura em que é defendido que a descentralização/centralização é algo que influencia as empresas na opção pelo CBA. Contudo, as opiniões são divergentes pois uns defendem a centralização e outros a descentralização. Neste estudo, em relação às grandes empresas portuguesas, o grau de descentralização parece não afectar a opção das empresas pelo CBA.

A *H26: A implementação do CBA depende da cultura empresarial* foi elaborada tendo em conta Steeple e Winters (1993), Williams e Seaman (2001), Morakul e Wu (2001) e Chenhall (2003). Estes autores referem que as práticas de contabilidade de gestão diferem consoante a cultura nacional. É ainda de salientar que Shields (1995), Williams e Seaman (2001) e Baird *et al.* (2004) referem que a cultura organizacional afecta as técnicas de contabilidade de gestão. Através deste estudo, analisou-se um conjunto de variáveis que caracteriza a cultura da empresa. A maior parte das variáveis não influencia a opção das empresas pelo CBA. Porém, verificou-se que a variável “equipa” exerce alguma influência na utilização do CBA pelas empresas. Observou-se que as empresas que utilizam o CBA têm muito mais trabalho em equipa face às que não utilizam o CBA. Logo, pode depreender-se que uma cultura empresarial que assenta em trabalho de equipa pode levar à implementação do novo custeio, o CBA, ou, então, com a implementação do CBA passou a existir maior trabalho de equipa nas grandes empresas portuguesas, confirmando-se a teoria de Morakul e Wu (2001) que referem que o CBA origina um aumento de utilização de trabalho em equipa. Encontrou-se ainda outra variável que apresenta uma associação em relação à utilização do CBA pelas empresas, “td” (tipo de tomada de decisão). Verificou-se que, nas empresas utilizadoras do CBA, a percentagem da tomada de decisão que tem em conta os subordinados, é superior face às empresas não utilizadoras do CBA. Isto, pode estar relacionado com o facto de Morakul e Wu (2001) referirem que quando é pequena a distância no poder, a resistência ao CBA é mais baixa. Por outras palavras, se a tomada de decisão é tomada com alguma participação dos subordinados mostra que existe pequena distância no poder e as empresas estão mais predispostas a utilizar o CBA.

A H27: *As grandes empresas portuguesas que utilizam o CBA são as que possuem uma estrutura organizacional com elevado grau de habilidade para se adaptar a novas situações* foi elaborada com base em Libby e Waterhouse (1996), Malmi (1997), Gosselin (1997), Anderson e Young (1999), Gunasekaran *et al.* (1999b), Williams e Seaman (2001), Vieira (2003), Major e Hopper (2003) e Baird *et al.* (2004). Estes autores referem que as empresas inovadoras, ou seja, que têm habilidade para se adaptar a novas situações, são as que estão predispostas a introduzir as técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão. Nesta investigação, o que está em causa é a introdução do CBA. Em termos empíricos, verifica-se que as duas variáveis são independentes, isto é, não se consegue estabelecer qualquer relação.

A H28: *As grandes empresas portuguesas que utilizam o CBA são as que têm uma formalização mais alta* foi elaborada com base em Elmore (1990), Lal (1991), Gosselin (1997), Vieira (2003), Luft e Shields (2003), Chenhall (2003) e Laitinen (2005). Estes autores afirmam que quanto maior a formalização mais apta está a empresa para adotar o CBA. Em termos empíricos, verificou-se que as variáveis “descrição” e “CBA” são independentes. Contudo, a medida central da variável “descrição” diverge significativamente entre as empresas utilizadoras e não utilizadoras do CBA. As empresas que utilizam o CBA têm uma descrição mais formal das tarefas e dos critérios de desempenho, indo ao encontro da hipótese definida.

Quanto à H29, refere-se que as grandes empresas portuguesas que utilizam o CBA são as que têm um alto nível de padronização, de acordo com Elmore (1990) e Lal (1991). Neste estudo, não se consegue estabelecer a relação entre a padronização e o CBA.

A H30: *As grandes empresas portuguesas que utilizam o CBA são as que possuem um elevado grau de comunicação interna* foi elaborada tendo em conta que a comunicação interna é um determinante tanto para a utilização como para o sucesso do CBA (Elmore, 1990; McGowan e Klammer, 1997; Cross *et al.*, 1997; Gunasekaran *et al.*, 1999b; Luft e Shields, 2003). Empiricamente, não se consegue estabelecer relações significativas entre as variáveis em questão.

A H31: *As grandes empresas portuguesas que utilizam o CBA são as que estão inseridas num ambiente mais competitivo* é baseada em Jeans e Morrow (1989), Cooper (1989b), Sephton e Ward (1990), Adams (1996), Maher *et al.* (1997), Maberley (1998), Capettini *et al.* (1998), Shields (1998), Innes e Mitchell (1998),

Cooper e Slagmulder (1999b), Malmi (1999), Khoury *et al.* (2000) e Nyamori *et al.* (2001). Estes autores referem que as empresas que operam em ambientes altamente competitivos, estão mais predispostas a implementar o CBA. Empiricamente não se consegue estabelecer qualquer relação entre as variáveis relacionadas com a intensidade da concorrência e a utilização do CBA, por isso rejeita-se a hipótese formulada.

Na revisão da literatura, não existe unanimidade na opinião dos diversos autores acerca da estratégia de negócio que influencia a utilização do CBA. Contudo, a tendência geral é para as empresas que possuem uma estratégia a nível de diferenciação estarem mais predispostas a utilizarem o CBA (Abernethy e Lillis, 1995; Gosselin, 1997; Baines e Langfield-Smith, 2003; Naranjo-Gil e Hartmann, 2006). Daí ter-se elaborado a *H32: As grandes empresas portuguesas que utilizam o CBA são as que utilizam a estratégia da diferenciação*. Em relação às grandes empresas portuguesas que utilizam o CBA, verificou-se uma grande diversidade de estratégias, ou seja, utilizam tanto a liderança de custos como a diferenciação como até ambas. Deste modo, não se consegue estabelecer qualquer relação entre a estratégia de negócio e a utilização do CBA.

A *H33: As grandes empresas portuguesas que utilizam o CBA estão inseridas num mercado com alto grau de incerteza* foi baseada em Chong (1996), Libby e Waterhouse (1996), Ferreira (2002), Chenhall (2003) e Laitinen (2005). Estes autores referem que as empresas inseridas em ambientes dinâmicos e de grande incerteza têm tendência a aplicar o CBA. Contudo, no presente estudo, é difícil estabelecer uma relação entre as variáveis consideradas na caracterização da incerteza do mercado (“mercado”, “fscs”, “fsaes”, “fsaps”, “fsf”, “fsestado”, “fsc”, “envolco”, “envolms” e “envolc”) e a utilização do CBA. Apenas se conseguiu estabelecer uma relação de dependência entre a variável “fsc” (força do sector – cliente) e a utilização do CBA. Por outras palavras, o poder dos clientes é superior nas empresas utilizadoras do CBA face às não utilizadoras do CBA. Pode concluir-se que isto está relacionado com o facto do CBA permitir determinar quais os clientes rendíveis e não rendíveis (Forrest, 1996).

A *H34: A implementação do CBA depende da faixa etária em que se situam as grandes empresas portuguesas* foi definida devido ao facto de existir uma associação entre a faixa etária das empresas e a utilização do CBA. As empresas mais velhas têm tendência em utilizar o CBA incluindo as que estão na faixa dos 10 aos 29 anos,

segundo Moores e Yuen (2001). Nas grandes empresas portuguesas verificou-se que a idade não afecta a utilização do CBA.

A H35: *A implementação do CBA é independente da actividade económica* foi elaborada com base em muitos autores que defendem que o CBA é viável em todos os sectores, apesar de nem todas as empresas terem o mesmo comportamento. Daí que se alegue que a actividade económica não influencia a opção das empresas pelo CBA. Elaborou-se, assim, a hipótese atrás descrita. Empiricamente, verifica-se que as empresas que utilizam o CBA estão dispersas em várias actividades económicas²¹ existindo uma maior concentração na “Construção”. Convém salientar que esta actividade apresenta um grande número de respostas. Através dos testes realizados, chegou-se à conclusão que a actividade económica não afecta a implementação do CBA.

A H36: *As grandes empresas portuguesas que utilizam o CBA são as que possuem uma empresa mãe estrangeira* está relacionada com o facto de na literatura ser referido que são as subsidiárias de empresas estrangeiras que têm tendência em adoptar o CBA (Torrecilla *et al.*, 1996; Ballas e Veniers, 1996; Bruggeman *et al.*, 1996; Israelson *et al.*, 1996; Granlund e Lukka, 1998b; Malmi, 1999; Clarke *et al.*, 1999; Clarke e Mullins, 2001; O’Connor *et al.*, 2004). Neste estudo, verificou-se que as empresas que possuem empresa mãe estrangeira repartem-se em igual número em utilizadoras e não utilizadoras do CBA. Contudo, em termos estatísticos, verificou-se uma associação entre variáveis “empmae” e “CBA”, ou seja, a existência de uma empresa mãe estrangeira influencia a implementação do CBA pelas empresas. Detectou-se, também, que as empresas que utilizam o CBA apresentam uma influência da empresa mãe, ligeiramente superior às que não utilizam.

A H37 visa analisar se a utilização do CBA depende da formação dos seus colaboradores. Foi elaborada com base em Shields (1998), Clarke *et al.* (1999) e O’Connor *et al.* (2004) que referem que a formação tem um papel importante na expansão do CBA. Nas grandes empresas portuguesas os conhecimentos académicos a nível geral dos colaboradores da empresa não apresentam nenhuma relação com a utilização do CBA pela empresa. Mas a situação é diferente em relação aos conhecimentos académicos dos quadros médios e superiores. As empresas que utilizam o CBA possuem mais quadros médios e superiores habilitados com mestrado

²¹ Actividades económicas a 2 dígitos, de acordo com a CAE.

e licenciatura face às empresas que não utilizam o CBA. Entre os dois grupos de empresas (utilizadoras e não utilizadoras do CBA) existe uma diferença de conhecimentos académicos significativa.

A H38: *A utilização do CBA nas grandes empresas portuguesas depende da influência dos seus consultores e auditores* foi baseada em Abrahamson (1991), Innes e Mitchell (1995a), Gunasekaran e Sarhadi (1998) e Major e Hopper (2005). Estes autores referem que os consultores têm um papel bastante importante na implementação do CBA, chegando a afirmar que a utilização do CBA depende da influência dos seus consultores e auditores. Todavia, nas grandes empresas portuguesas não se consegue chegar a nenhuma conclusão acerca deste assunto.

Após a análise de todas as hipóteses relacionadas com os determinantes, verificou-se que a teoria da contingência e a teoria institucional ajudam a explicar alguns resultados. A teoria da contingência procura identificar as relações entre as características internas e externas duma organização e a sua capacidade de gestão, relacionando tanto factores internos como externos das grandes empresas portuguesas com a utilização do CBA pelas empresas. A nível interno, caracterizando a própria organização, encontraram-se as variáveis “equipa” (H26), “descrição” (H28) e “td” (H26). Observou-se que as empresas, com mais trabalho em equipa, que têm uma descrição mais formal das tarefas e dos critérios de avaliação de desempenho e que o gestor de topo na tomada de decisão tem em conta os subordinados, são aquelas que têm tendência a utilizar o CBA. A nível externo encontrou-se a variável “fsc” (H33) que caracteriza o sector da empresa em relação aos seus clientes. Observou-se que quanto maior for o poder potencial dos clientes mais as empresas têm tendência a utilizar o CBA.

Por seu lado, a teoria institucional alega que as organizações ganham legitimidade tornando-se semelhantes ao adoptarem as técnicas de contabilidade consideradas mais racionais e eficientes (isomorfismo). Neste estudo, presencia-se o isomorfismo coercivo e o isomorfismo normativo. O isomorfismo coercivo através da variável “empmae” (H36), ou seja, a empresa mãe estrangeira pressionou as empresas a utilizarem o CBA. O isomorfismo normativo através das variáveis “collecq”, “colmesq” e “colsecq”, onde se verificou que as empresas que possuem mais quadros médios e superiores habilitados com mestrado e licenciatura são as que utilizam mais o CBA.

11.3. Modelo

Em primeiro lugar, as variáveis significativas da análise bivariada foram analisadas isoladamente num modelo de regressão logística binário da utilização do CBA. Aqui, observou-se que algumas não eram significativas as quais foram desprezadas. Posteriormente, realizaram-se diversas combinações com as variáveis significativas, de modo a encontrar um modelo que fosse adequado à análise dos determinantes de adoção do CBA pelas empresas. Encontrou-se o modelo que a seguir se apresenta, onde segundo o teste de *Wald*, todas as variáveis são significativas para um nível de significância de 0,05.

$$Z = -0,379 - 2,335\text{equipagrupo}(1) - 1,701\text{empmae}(1) + 3,62\text{collecq} - 1,574\text{td}(1)$$

Através do coeficiente *Nagelkerke R square* verificou-se que o modelo explica 44,1% da variação da variável dependente. Observou-se, também, que o modelo é adequado à informação disponibilizada neste trabalho de investigação, através do teste *Hosmer e Lemeshow*.

Discutindo os resultados obtidos depreende-se que:

- Quanto maior a percentagem de quadros licenciados numa empresa maior é a probabilidade das grandes empresas portuguesas utilizarem o CBA. Está de acordo com a literatura, na medida em que, segundo Shields (1998), Clarke *et al.* (1999) e O'Connor *et al.* (2004), a educação tem um papel importante na expansão das técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão, logo do CBA;
- Verifica-se que as empresas que possuem empresa mãe estrangeira estão mais predispostas a utilizar o CBA face às empresas que não possuem empresa mãe estrangeira. Está de acordo com a literatura, nomeadamente com Torrecilla *et al.* (1996), Ballas e Veniers (1996), Israelson *et al.* (1996), Bruggeman *et al.* (1996), Granlund e Lukka (1998b), Malmi (1999), Clarke *et al.* (1999), Clarke e Mullins (2001), O'Connor *et al.* (2004);
- As empresas que têm mais trabalho em equipa são as que estão mais predispostas a utilizar o CBA face às que têm pouco trabalho em

equipa. Contudo, de acordo com Morakul e Wu (2001), o que se verifica é que uma empresa por utilizar o CBA passa a ter mais trabalho em equipa;

- As grandes empresas em que a gestão de topo não toma decisões antes de consultar os seus subordinados são aquelas que possuem mais probabilidade de utilizar o CBA. Acaba por ir de encontro à opinião de Morakul e Wu (2001) que referem que uma pequena distância do poder leva a que a resistência ao CBA seja mais baixa;

A partir deste modelo pode concluir-se que as grandes empresas portuguesas que têm maior probabilidade de utilizarem o CBA são aquelas que apresentam conjuntamente gestão de topo que não toma decisões antes de consultar os seus subordinados, uma grande percentagem de quadros médios e superiores licenciados, uma grande utilização de trabalho em equipa e uma empresa mãe estrangeira. A utilização do CBA é explicada através da teoria da contingência (“equipagrupa” e “td”) e da teoria institucional (“empmae” e “collecq”).

12. Conclusões

12.1 Principais conclusões

A nível da revisão da literatura verificou-se que cada vez mais a contabilidade de gestão tem vindo a sofrer grandes transformações, sendo considerada uma ferramenta importantíssima para os gestores.

Analisando a contabilidade de gestão pelos diversos países observam-se muitas diferenças. Contudo, a maioria das empresas utiliza técnicas tradicionais de contabilidade de gestão, enquanto que as técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão estão a ser adoptadas lentamente.

Em relação ao CBA que é uma das técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão mais abordadas na literatura, verificou-se que o seu desenvolvimento varia de país para país. No que diz respeito às empresas, detectaram-se vários factores que influenciam a sua opção pelo CBA. À luz da teoria da contingência os factores considerados primordiais foram os seguintes: actividade económica, custos industriais indirectos, custos não industriais indirectos, diversidade de produtos/serviços, ambiente competitivo, estratégias competitivas, diferenciação vertical, descentralização, cultura nacional e empresarial, faixa etária das empresas, incerteza dos mercados, padronização, formalização e comunicação interna. À luz da teoria institucional os factores considerados primordiais foram os seguintes: empresa mãe estrangeira, formação dos trabalhadores, influência dos consultores e auditores.

Após estas conclusões retiradas a nível da literatura, seguiu-se o estudo cujo objectivo principal é a caracterização da situação das grandes empresas portuguesas em relação à contabilidade de gestão, enfatizando-a ao nível do CBA.

Deste modo, foram colocadas seis questões de investigação, as quais foram exploradas através das respostas do inquérito que foi realizado às grandes empresas portuguesas. Relativamente à primeira questão, **Q1 - Qual é a situação portuguesa em termos de contabilidade de gestão a nível das grandes empresas?**, caracterizou-se a contabilidade de gestão nas grandes empresas portuguesas, pormenorizando vários aspectos tais como: o estágio dos sistemas de informação da contabilidade de gestão, o grau de utilização das técnicas tradicionais de contabilidade de gestão, a fiabilidade dos sistemas de custeio e como era realizada a distribuição de custos. No que respeita à segunda questão, **Q2 - Que técnicas contemporâneas de**

contabilidade de gestão são utilizadas nas grandes empresas portuguesas?, caracterizou-se o grau de utilização das técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão, bem como a motivação principal para a sua utilização. Em relação à terceira questão, **Q3 - Qual é a estrutura de custos neste momento das empresas portuguesas?**, caracterizou-se a estrutura de custos de produção e total, a nível das grandes empresas portuguesas, enfatizando-se que a estrutura de custos tem sofrido alterações nos últimos anos, diferenciando entre as actividades económicas e mesmo entre empresas pertencentes à mesma actividade económica. Relativamente à quarta questão, **Q4 - Qual é a situação portuguesa em termos de custeio baseado nas actividades a nível das grandes empresas?**, caracterizou-se a situação portuguesa a nível do CBA. No que respeita à quinta questão, **Q5 - A implementação do CBA numa empresa é realizada em termos gerais ou específicos?**, analisou-se a que nível era realizada a implementação do CBA nas grandes empresas portuguesas e quais os objectivos que se pretendiam atingir. Em relação à sexta questão, **Q6 - Em Portugal, quais são as características das empresas utilizadoras do custeio baseado nas actividades? Quais são os determinantes?**, apuraram-se os determinantes que levam as grandes empresas portuguesas a optarem pelo CBA.

Após este trabalho de investigação, foram retiradas várias conclusões parciais na discussão de resultados. A partir destas elaborou-se a seguinte conclusão em termos gerais do estudo.

Verificou-se no capítulo 7 na caracterização do mercado e das empresas da amostra, que as grandes empresas portuguesas estão inseridas num meio ambiente em que a intensidade da concorrência é bastante elevada, bem como têm sido alvo de grandes mudanças a nível de sistemas de informação e tecnologia. Deste modo, a contabilidade de gestão deveria acompanhar estas mudanças.

A contabilidade de gestão é utilizada pela maioria das grandes empresas portuguesas sendo as suas funções principais proporcionar informação para o controlo de gestão e para a tomada de decisão. Todavia, apesar da obrigatoriedade da elaboração de demonstração de resultados por funções, existem quatro grandes empresas que não utilizam a contabilidade de gestão. A demonstração de resultados por funções é elaborada a partir da contabilidade geral.

As técnicas tradicionais de contabilidade de gestão, comparativamente às técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão, são mais utilizadas nas grandes empresas portuguesas. Segue-se a tendência existente noutros países, bem como se

confirma as conclusões retiradas noutros estudos realizados às empresas portuguesas. As técnicas tradicionais de contabilidade de gestão mais utilizadas são os “orçamentos” e a “análise de desvios de orçamentos”. A técnica contemporânea de contabilidade de gestão mais utilizada é o “CBA”.

Com as mudanças no meio envolvente e as empresas a utilizarem técnicas tradicionais em primazia face às contemporâneas, questionou-se se haveria problemas a nível dos sistemas de custeio. Verificou-se que as grandes empresas portuguesas apresentam alguns problemas a nível de sistemas de custeio, como acontece em várias empresas referidas na literatura. Em relação à adequação da contabilidade de gestão nas grandes empresas, observou-se que há uma tendência para a inadequação a nível de “fixação de preços”, “avaliação e desempenho dos trabalhadores”, “análise de rendibilidade dos clientes” e “análise de rendibilidade dos mercados”. Sendo a situação idêntica nos dois grupos de empresas (apresentam problemas e não apresentam problemas). Apenas se encontra uma excepção, que é em relação à tomada de decisão. As empresas sem problemas consideram que têm informações mais adequadas para a tomada de decisão do que as que possuem problemas.

Analisando alguns indicadores que detectam a urgência de modificação dos sistemas de custeio, verifica-se a sua presença nalgumas grandes empresas portuguesas. O maior indicador detectado é o facto dos concorrentes apresentarem preços mais baixos.

Através do modelo dos quatro estádios de Kaplan e Cooper (1998), verificou-se que a maioria das empresas se encontra no segundo estádio, ou seja, têm a possibilidade de elaborar relatórios financeiros, relatórios de custos de produtos distorcidos e acumular custos por centros de responsabilidade mas não por actividade, nem por processo, nem por clientes. Fornece aos gestores um *feedback* tardio, muito financeiro e demasiado agregado. A maioria das grandes empresas portuguesas utiliza centros de custo na distribuição de custos e indutores de custo relacionados com o volume de produção, sendo mais utilizado o indutor de custo “horas de mão-de-obra directa”.

Em relação à estrutura de custos de produção analisou-se a dimensão das componentes. Em termos de literatura, os “materiais directos” apresentam primazia sobre todas as componentes. Este aspecto confirma-se nas grandes empresas portuguesas visto que na maior parte destas empresas os “materiais directos” são a maior fatia dos custos de produção. As secções das actividades económicas em que a

maior parte das empresas possuem a componente “materiais directos” em primazia na sua estrutura de custos são: “Indústria transformadora”, “Produção e distribuição de electricidade, gás e água” e “Comércio por grosso e a retalho; reparação de veículos automóveis, motociclos e de bens de uso pessoal e doméstico”.

Relativamente aos “custos industriais indirectos”, a literatura refere que estão a aumentar em detrimento da “mão-de-obra directa”. Nas grandes empresas portuguesas existe algo de contraditório, isto é, na maioria das grandes empresas portuguesas a “mão-de-obra directa” é superior aos “custos industriais indirectos”. As secções das actividades económicas em que esta situação se verifica são: “Indústria transformadora”, “Produção e distribuição de electricidade, gás e água”, “Construção”, “Comércio por grosso e a retalho; reparação de veículos automóveis, motociclos e de bens de uso pessoal e doméstico”, “Alojamento e restauração”, “Transportes, armazenagem e comunicações” e “Actividades imobiliárias, alugueres e serviços prestados às empresas”. Porém, na maior parte das grandes empresas portuguesas, os “custos não industriais indirectos” são superiores à “mão-de-obra directa”.

É ainda de salientar, que, em Portugal, não se verificam grandes mudanças a nível de estrutura de custos. Em relação à estrutura de custos versus actividades económicas aquela difere apenas em relação a algumas componentes. No que respeita à estrutura de custos de produção, os “materiais directos”, os “outros custos industriais directos” e os “custos industriais indirectos” diferem entre as várias secções da CAE, não acontecendo o mesmo em relação à “mão-de-obra directa”. Na estrutura dos custos totais verifica-se divergência apenas nos custos não industriais directos, não acontecendo o mesmo em relação aos “custos industriais directos”, aos “custos industriais indirectos” e aos “custos não industriais indirectos”. Nas diversas categorias dos custos não industriais, apenas divergem entre as secções, os custos de logística e os custos de pesquisa e desenvolvimento, não acontecendo o mesmo em relação aos custos de “venda”, “marketing”, “pós-venda”, “gerais e administrativos” e “outros”.

Em relação à técnica de contabilidade de gestão contemporânea analisada em profundidade, o CBA, verificou-se que não é desconhecida, muito pelo contrário, 80,4% das empresas estão informadas. Todavia, apenas 30 empresas utilizam o CBA. Na implementação do CBA, a gestão de topo tem um grande envolvimento. Na maior parte das empresas, o CBA foi aplicado à totalidade da empresa, porém é de salientar

que é na área de produção que o CBA é implementado em larga escala, sendo também aquela que apresenta maior índice de sucesso. Os grandes motivos que levaram estas empresas a optar pelo CBA foram: a “necessidade do apuramento de um custo mais correcto” e “afecção de custos”. Os maiores benefícios detectados foram: “estimação e controlo da rendibilidade das actividades” e “identificação dos factores que são responsáveis pela criação de custos”.

Os maiores problemas detectados na implementação foram: a “recolha de informação”, o “tempo” e a “dificuldade na identificação das actividades chave”. No processo de implementação, normalmente as pessoas envolvidas pertencem a diversas áreas, a saber: controlo de gestão, contabilidade, produção, sistemas de informação e comercial. Os gestores de topo são os que se mostraram mais interessados.

Os grandes motivos focados pelas empresas que não implementaram o CBA são: a “complexidade da implementação” e a sua “satisfação com o sistema de contabilidade de gestão existente”. Todavia, existem também empresas que rejeitaram o CBA. As principais razões focadas foram: a “dificuldade na recolha de informação acerca dos indutores de custo” e a “dificuldade na selecção de indutores de custo”.

Convém realçar que as empresas que utilizam o CBA, paralelamente, usam outro sistema de custeio, considerando o pressuposto elaborado, ou seja, as empresas que utilizam centros de custos estão a utilizar um sistema de custeio diferente do CBA. Isto vem confirmar a literatura onde se verificou que as empresas quando implementam o CBA não optam por uma substituição imediata do custeio tradicional. Contudo, não se verificou empiricamente que as empresas que utilizam o CBA são as que utilizam mais indutores de custo. Apenas é estatisticamente significativo que os indutores de custo “horas de mão-de-obra directa” e “área ocupada” são mais utilizados pelas empresas com o CBA.

Relativamente aos determinantes que influenciam as empresas a adoptarem o CBA foram analisados, pormenorizadamente, cerca de dezoito. À luz da teoria da contingência observou-se: actividade económica, custos industriais indirectos, custos não industriais indirectos, diversidade de produtos/serviços, ambiente competitivo, estratégias competitivas, diferenciação vertical, descentralização, cultura nacional e empresarial, faixa etária das empresas, incerteza dos mercados, formalização, padronização, comunicação interna. À luz da teoria institucional observou-se: empresa mãe estrangeira, formação dos trabalhadores, influência dos consultores e auditores. Através da literatura, estes foram os determinantes considerados

primordiais, visto que em vários estudos apresentam alguma influência em relação às técnicas de contabilidade de gestão. Todavia, destes determinantes poucos se conseguiram provar empiricamente que influenciavam a adoção do CBA nas grandes empresas portuguesas.

Seguidamente, apresentam-se os determinantes empiricamente significativos na implementação do CBA nas grandes empresas portuguesas, à luz da teoria da contingência e da teoria institucional. Estabelece-se também qual a sua relação face ao CBA.

De acordo com a teoria da contingência:

A cultura empresarial influencia as grandes empresas portuguesas nas suas técnicas de contabilidade de gestão a nível das variáveis “equipagrupos” (trabalho em equipa) e “td” (tipo de tomada de decisão). As grandes empresas portuguesas que utilizam o CBA são as que praticam mais trabalho em equipa e a tomada de decisão dos gestores de topo tem em conta a opinião dos subordinados.

A formalização é um determinante da utilização do CBA pelas grandes empresas portuguesas. As grandes empresas portuguesas que utilizam o CBA são as que possuem uma descrição mais formal das tarefas de trabalho e dos critérios de avaliação de desempenho.

Em termos de forças que caracterizam o sector da actividade económica, verificou-se que a força de clientes é de grande importância para a técnica contemporânea de contabilidade de gestão em questão. As grandes empresas portuguesas que utilizam o CBA são as que possuem uma força de clientes que apresenta um grande poder negocial.

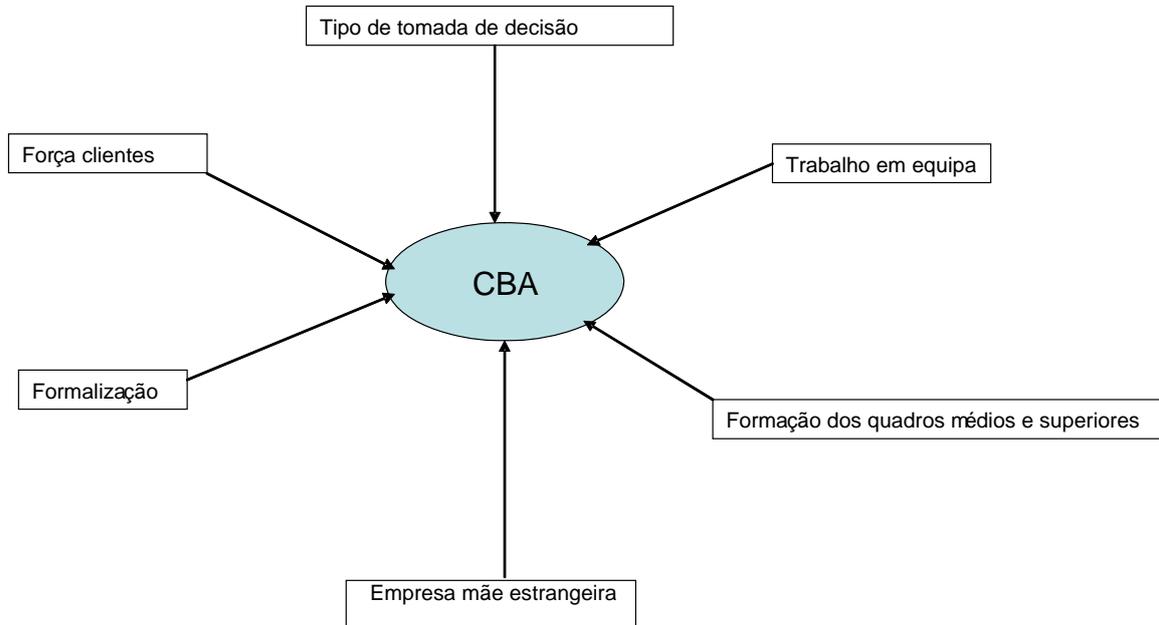
De acordo com a teoria institucional:

A formação dos colaboradores a nível dos quadros médios e superiores é algo que influencia as grandes empresas a utilizarem o CBA, a nível das habilitações de mestrado e licenciatura. As grandes empresas portuguesas que utilizam o CBA são as que possuem mais quadros médios e superiores habilitados com mestrado e licenciatura. Verifica-se um isomorfismo normativo.

A empresa mãe estrangeira pressiona as grandes empresas portuguesas a utilizarem o CBA. As grandes empresas portuguesas que possuem uma empresa mãe estrangeira têm maior tendência em utilizar o CBA. Observou-se, também, que as empresas que utilizam o CBA são as que dizem ter uma maior influência da empresa mãe. Observa-se um isomorfismo coercivo.

Sucintamente, encontraram-se seis determinantes do CBA nas grandes empresas portuguesas, tendo em conta a teoria da contingência e a teoria institucional, os quais estão sintetizados na Figura 12.1.

Figura 12.1 – Determinantes do CBA

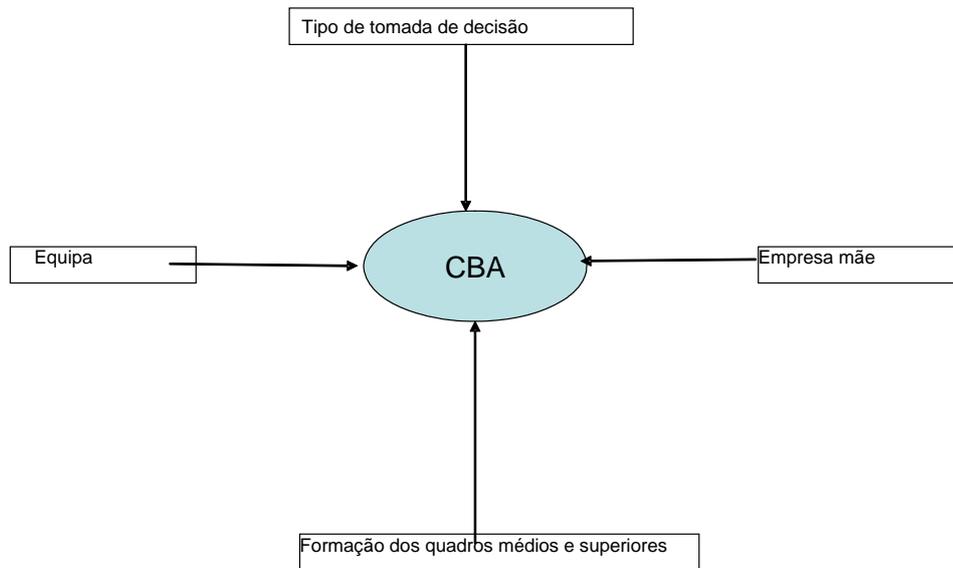


Através do modelo de logística binário e com base nestes seis determinantes do CBA, procurou-se encontrar um modelo que determinasse quais os factores que influenciam as empresas a utilizarem o CBA. Elaborou-se o seguinte modelo, após se ter retirado as variáveis não significativas:

$$Z = -0,379 - 2,335\text{equipagrup}(1) - 1,701\text{empmae}(1) + 3,62\text{collecq} - 1,574\text{td}(1)$$

As variáveis que influenciam as grandes empresas a utilizarem o CBA, de acordo com o modelo, estão sintetizadas na Figura 12.2.

Figura 12.2 – Determinantes do CBA no modelo



De acordo com o modelo, verifica-se que as grandes empresas que têm maior probabilidade de utilizar o CBA são aquelas em que: o gestor de topo não toma decisões antes de consultar os seus subordinados, a percentagem de quadros médios e superiores licenciados é alta, possuem uma empresa mãe estrangeira e há uma grande utilização de trabalho em equipa.

Como conclusão final, a contabilidade de gestão utilizada nas grandes empresas portuguesas ainda é muito tradicional. Necessita, portanto, de ser alvo de diversas transformações de modo a fazer face ao mercado altamente competitivo.

A nível das técnicas contemporâneas, o CBA é o mais utilizado apesar de ser por um número diminuto de empresas. Contudo, existem muitas empresas que estão predispostas a implementá-lo.

Neste momento, com base no modelo, as grandes empresas que utilizam o CBA são as que: têm mais trabalho em equipa, a tomada de decisão dos gestores de topo tem em conta a opinião dos subordinados, os quadros médios e superiores possuem muitos colaboradores com licenciatura e têm uma empresa mãe estrangeira.

12.2. Contribuições do estudo

12.2.1. Contribuições a nível teórico

Em primeiro lugar, observou-se que tanto a teoria da contingência como a teoria institucional são necessárias para determinar os factores que influenciam as grandes empresas portuguesas a utilizar o CBA. Vem corroborar a opinião de Geiger e Ittner (1996) e Luft e Shields (2003) que referem que estas duas teorias têm sido utilizadas para explicar as diferentes técnicas de contabilidade de gestão usadas nas diversas empresas.

Em segundo lugar, confirmaram-se alguns determinantes referidos a nível da literatura, apesar, de se ter encontrado factos contraditórios no que respeita aos restantes determinantes. Deste modo, este estudo vem reforçar que o trabalho em equipa, o tipo de tomada de decisão dos gestores de topo, a formação dos quadros médios e superiores, a empresa mãe estrangeira, a descrição formal das tarefas e dos critérios da avaliação de desempenho e o poder da “força clientes” são determinantes muito importantes na implementação do CBA pelas empresas.

Em terceiro lugar, obteve-se um novo modelo que pode ser utilizado a nível teórico. Se a empresa em questão possuir determinados factores (trabalho em equipa, empresa mãe estrangeira, a tomada de decisão dos gestores de topo tem em conta a opinião dos subordinados, alta percentagem de licenciados nos quadros médios e superiores) significa que está predisposta a utilizar o CBA.

12.2.2. Contribuições a nível prático

Em primeiro lugar, é ainda um dos primeiros estudos em Portugal, e vem preencher uma lacuna existente. Caracteriza qual a situação da contabilidade de gestão a nível das grandes empresas portuguesas, mostrando que é semelhante à dos outros países. As técnicas tradicionais de contabilidade de gestão estão em primazia face às técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão. Contudo, verificou-se que a contabilidade de gestão tem aumentado a sua importância a nível das grandes empresas independentemente das actividades económicas a que pertencem.

Em segundo lugar, estabeleceu-se qual a situação portuguesa a nível do CBA nas grandes empresas portuguesas. Na literatura, refere-se a situação de muitos países,

mas, ainda, não existia até à data algo que concretizasse a situação portuguesa. Assim, informa as empresas portuguesas e a comunidade académica sobre o nível da contabilidade de gestão existente no país e mostra as novas tendências.

Em terceiro lugar, no que respeita às novas tendências, incidindo essencialmente sobre a técnica contemporânea do CBA, vem dar um contributo às empresas, em termos práticos, se deverão aplicar ou não esta técnica. Por outras palavras, as empresas conhecem o CBA, contudo mostram-se relutantes, muitas vezes devido à falta de informação.

Em quarto lugar, o modelo obtido indica se uma empresa deve utilizar o CBA ou não com base em determinadas variáveis. Como na amostra as empresas que utilizavam o CBA consideravam-se bem sucedidas, este modelo poderá ajudar as grandes empresas portuguesas a esclarecer que características deverão possuir para que o CBA seja implementado com sucesso.

12.3. Pontos fortes e limitações do estudo

O presente estudo empírico apresenta pontos fortes e algumas limitações.

Em termos de pontos fortes podem ser salientados os seguintes:

- Elevada taxa de resposta, cerca de 34,58%;
- Os cuidados que foram seguidos na elaboração do questionário em que se pode realçar a apresentação do questionário, as duas instituições que eram focadas no questionário, a confidencialidade do inquérito e a disponibilidade de duas empresas para testarem o questionário;
- Devido à utilização do questionário obteve-se uma vasta informação que permitiu o teste das hipóteses que haviam sido definidas;

No estudo realizado existem algumas limitações que obrigam a interpretar os resultados obtidos com algumas reservas, entre elas destacam-se:

- A não representatividade da amostra em relação às actividades económicas leva a que não se possa alargar as conclusões a nível de actividade económica a todo o país;
- Quem respondeu ao questionário nem sempre foi a pessoa pretendida. Nas questões dos inquéritos era solicitado a caracterização do inquirido em termos

de posição ocupada na empresa. Obteve-se uma diversidade de respostas em que a maioria se concentrou no director financeiro.

- No inquérito existiam questões que o responsável pela contabilidade de gestão poderia não estar apto a responder, pondo em causa a veracidade de algumas respostas.

12.4. Recomendações para investigações futuras

Este estudo trouxe contribuições tanto a nível teórico como prático. Contudo, ainda há muito para explicar nesta área, e uma das vantagens deste estudo é que permitiu retirar algumas recomendações para investigações futuras, nomeadamente:

- Novos estudos que confirmem ou contrariem os resultados obtidos como, por exemplo, a elaboração de estudos de caso em empresas utilizadoras e não utilizadoras do CBA;
- Confirmar empiricamente o modelo obtido, em Portugal com base noutra amostra de grandes empresas portuguesas, bem como realizar o mesmo estudo noutro país de modo a verificar se o modelo é eficaz. Seria também interessante analisar o impacte doutras variáveis;
- Expandir o universo dos inquiridos dentro da própria empresa. Algumas questões deveriam ser dirigidas a outras pessoas dentro da própria empresa;
- Investigar em Portugal outras técnicas contemporâneas da contabilidade de gestão. Verificou-se que estas não são muito utilizadas, logo seria interessante analisar o seu impacte nas grandes empresas portuguesas e comparar com as conclusões retiradas em relação ao CBA;
- Apurar as razões das diferenças a nível da estrutura de custos das grandes empresas portuguesas perante as empresas de outros países como, por exemplo, verificou-se que a “mão-de-obra directa” ainda é muito elevada. Será que isso não influencia contabilidade de gestão aplicada nas empresas?

Apêndices

Apêndice 1



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA **Centro Regional das Beiras - Pólo da Figueira da Foz**

Ex.mo Sr. Responsável pela Contabilidade de Gestão

Chamo-me Conceição Gomes e sou docente na Universidade Católica Portuguesa – Pólo da Figueira da Foz. Neste momento, estou a trabalhar na dissertação de doutoramento na Escola de Economia e Gestão da Universidade do Minho sob a supervisão da Sra. Professora Doutora Lúcia Lima Rodrigues.

É um projecto de investigação que vem colmatar algumas lacunas existentes na área de investigação da contabilidade de gestão em Portugal. Pretende-se apurar qual a situação portuguesa em termos da contabilidade gestão e analisar o impacte das novas técnicas de contabilidade de gestão nas grandes empresas portuguesas, focalizando, essencialmente, no custeio baseado nas actividades (CBA).

Para atingirmos os objectivos propostos para este projecto, é necessária informação que neste momento não se encontra disponível. Assim, optou-se pela elaboração deste questionário, junto em anexo, cujo preenchimento é essencial para atingir os objectivos propostos.

Deste modo e agradecendo desde já a vossa atenção e disponibilidade dispensada, solicito o preenchimento do referido questionário devolvendo-o com a maior brevidade possível. O seu contributo é fundamental para a viabilização do estudo em curso. Conto com a V. colaboração.

Caso seja do V. interesse, será um prazer vos enviar o relatório com as principais conclusões retiradas deste estudo.

Mais informo que está garantida a total confidencialidade dos dados fornecidos uma vez que as respostas se destinam apenas a tratamento estatístico.

Depois de preenchido, basta enviar o questionário para Universidade Católica Portuguesa - Pólo da Figueira da Foz, Att: Conceição Gomes, Rua Dr. Mendes Pinheiro, nº 24, 3080-032 Figueira da Foz, utilizando o envelope em anexo.

Estarei ao V. inteiro dispor para prestar quaisquer esclarecimentos. Os meus contactos são: Conceição Gomes, Telefone: 233428445, Fax: 233428847, Telemóvel: 962981803 e e.mail: conceicao.gomes@crb.ucp.pt.

Atenciosamente,

Figueira da Foz, 13 de Outubro 2004

(Conceição Ilda da Silva Gomes)

Apêndice 2



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA Centro Regional das Beiras - Pólo da Figueira da Foz

À. Responsável pela Contabilidade de Gestão

Na sequência dos contactos estabelecidos com V. Ex^{cia} vimos, uma vez mais, apelar à sua participação no estudo do impacte das novas técnicas de contabilidade de gestão nas grandes empresas portuguesas, focalizando, essencialmente, no custeio baseado nas actividades (CBA). Para isso, basta que preencha o questionário que lhe enviamos a 11 de Outubro passado e que utilize o envelope de resposta disponível. **O seu contributo é fundamental para a viabilização do estudo em curso. Conto com a V. colaboração.**

Aproveito esta oportunidade para relembrar que, caso seja do seu interesse, terei o maior prazer em lhe enviar um relatório com as principais conclusões retiradas deste estudo.

Estou ao V. inteiro dispor para prestar quaisquer esclarecimentos.

Os meus contactos são:

Conceição Gomes

Telefone: 233428445

Fax: 233428847

Telemóvel: 962981803

e.mail: conceicao.gomes@crb.ucp.pt.

Se, entretanto, já tiver respondido ao questionário aproveito a ocasião para, mais uma vez, agradecer a sua colaboração.

Atenciosamente,

Figueira da Foz, 6 de Novembro 2004

(Conceição Ilda da Silva Gomes)

Importante: Se por algum motivo não tiver recebido o questionário, ou se ele se tiver extraviado, por favor estabeleça o contacto para que lhe possa ser enviado outro exemplar.

Apêndice 3



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA Centro Regional das Beiras - Pólo da Figueira da Foz

À. Responsável pela Contabilidade de Gestão

No dia 13 de Outubro foi enviado um questionário relacionado com o estudo do impacte das novas técnicas de contabilidade de gestão nas grandes empresas portuguesas, focalizado, essencialmente, no custeio baseado nas actividades (CBA).

Até à data não possui nenhum registo de ter recebido o seu questionário. Na eventualidade de não ter tido ainda disponibilidade para o enviar, permita-me que lhe solicite, novamente, que dispense um pouco do seu tempo para o preencher e o devolver com a maior brevidade possível.

Mais informo que este estudo tem como objectivo conhecer a realidade portuguesa em termos de contabilidade de gestão e a viabilidade do mesmo depende da quantidade de respostas obtidas. Por isso, **o vosso contributo é fundamental e estou a contar com a V. colaboração.**

A data limite para a recepção dos questionários é o dia 21 de Janeiro.

Estou ao V. inteiro dispor para prestar quaisquer esclarecimentos.

Os meus contactos são:

Conceição Gomes

Telefone: 233428445

Fax: 233428847

Telemóvel: 962981803

e.mail: conceicao.gomes@crb.ucp.pt .

Aproveito esta oportunidade para lembrar que, caso seja do seu interesse, terei o maior prazer em lhe enviar um relatório com as principais conclusões retiradas deste estudo.

Em anexo, envio uma segunda cópia do questionário para o caso de extravio da primeira.

Se, entretanto, já tiver respondido ao questionário aproveito a ocasião para, mais uma vez, agradecer a sua prestimosa colaboração.

Atenciosamente,

Figueira da Foz, 5 de Dezembro de 2004

(Conceição Gomes)

Apêndice 4

Questionário

Instruções:

1. Não existem respostas correctas ou incorrectas nos itens incluídos neste questionário. Muito embora alguns itens possam parecer similares, eles expressam diferenças que são importantes para este estudo. Responda por favor, a todos os itens de forma tão precisa quanto possível.
2. Para que o questionário seja validado, é essencial que todas as questões sejam respondidas e que sejam de forma integral (excepto nos casos em que são fornecidas indicações contrárias)
3. Existem diversos tipos de questões neste questionário conforme se segue:

- a) Questões em que é apresentada uma tabela onde deverão fazer uma cruz nos quadrados respectivos.

Exemplo: Como?

	A	B	C
1		X	
2			

Se por acaso pretender corrigir a sua resposta, proceda p.f., do seguinte modo:

	A	B	C
1		⊗	
2			X

- b) Questões nas quais duas ou mais opções são apresentadas. Nestes casos responda p.f., efectuando uma cruz no quadrado da alternativa (ou alternativas) que corresponde à sua escolha.

Exemplo: Qual (ou quais)?

1.
2.
3.

Se por acaso pretender corrigir a sua resposta, proceda, **p.f.**, assim:

1.
2.
3.

- c) Questões nas quais é pedida especificamente certa informação. Nestes casos, responda, p.f., escrevendo a sua resposta no espaço destinado para o efeito. Exemplo:

Há quanto tempo? 9

Se pretender corrigir a sua resposta, proceda, p.f., do seguinte modo:

Há quanto tempo? ~~9~~ 7

- d) Questões nas quais uma escala é apresentada. Nestes casos, responda, p.f., efectuando um círculo à volta da alternativa que corresponde à sua escolha.

Exemplo:

0% 100%
① 2 3 4 5 6 7

Se por acaso pretender corrigir a sua resposta, proceda p.f., como no exemplo que se segue:

0% 100%
~~①~~ ② 3 4 5 6 7

4. Quais quer comentários que possa fazer acerca de certo(s) aspecto(s) deste estudo serão muito apreciados. Pode escrevê-los no final do questionário, no espaço concedido para esse efeito, ou incluí-los numa folha separada.

Número de controlo: 1

Siga por favor para a página seguinte e comece a preencher o questionário.

Muito obrigada

1. Caracterização da empresa

1.1. Como caracteriza o capital da sua empresa?

	0%-20%	20%-40%	40%-60%	60%-80%	80%-100
1. Público.....					
2. Privado.....					

Se a empresa possui capital privado responda à questão seguinte, senão passe **p.f.** para a questão **1.4**

1.2. Como caracteriza o capital privado da sua empresa?

	0%-20%	20%-40%	40%-60%	60%-80%	80%-100
1. Estrangeiro....					
2. Nacional.....					
3. Familiar.....					
4. Não Familiar.					

Se a empresa possui capital estrangeiro responda à questão seguinte, senão passe **p.f.** para a questão **1.4**

1.3. Qual é a origem do capital estrangeiro?

- 1. Estados Unidos da América.....
- 2. Grã – Bretanha.....
- 3. Japão.....
- 4. França.....
- 5. Alemanha.....
- 6. Outra pertencente à UE _____
- 7. Outra _____

1.4. Nos últimos três anos houve alguma mudança na estrutura do capital da sua empresa?

- 1. Sim. Especifique _____
- 2. Não.....

1.5. Em qual das categorias seguintes se insere a sua empresa?

- 1. Subsidiária de uma empresa ou grupo nacional...
 - 2. Subsidiária de uma empresa ou grupo estrangeiro
 - 3. Nenhuma das anteriores.....
- passe **p.f.** à questão **1.6.**
 passe **p.f.** à questão **1.7.**

1.6. Classifique a influência que as iniciativas e políticas da sua empresa-mãe têm no processo de adopção, implementação e uso de técnicas de contabilidade de gestão e controlo na sua empresa?

	Pouca ou nenhuma influência				Muita influência		
	1	2	3	4	5	6	7
1. Durante os último três anos.....	1	2	3	4	5	6	7
2. Durante os próximos três anos.....	1	2	3	4	5	6	7

1.7. A sua empresa está cotada no mercado de capitais?

- 1. Sim.....
- 2. Não. Mas, **empresa-mãe** está cotada..
- 3. Não.....

1.8. Qual a forma jurídica da empresa?

- 1. Sociedade anónima.....
- 2. Sociedade por quotas.....
- 3. Sociedade unipessoal por quotas.....
- 4. Empresa em nome individual.....
- 5. Sociedade em nome colectivo.....
- 6. Sociedade em comandita.....
- 7. Outra..... Especifique _____

1.9. Qual é a percentagem das vendas da empresa destinada ao mercado externo?

- 1. 0% aos 20%.....
- 2. 21% aos 40%.....
- 3. 41% aos 60%.....
- 4. 61% aos 80%.....
- 5. 81% aos 100%.....

1.10. Qual é a percentagem das compras da empresa proveniente do mercado externo?

- 1. 0% aos 20%.....
- 2. 21% aos 40%.....
- 3. 41% aos 60%.....
- 4. 61% aos 80%.....
- 5. 81% aos 100%.....

1.11. Qual o processo de produção que a sua empresa utiliza?

- 1. Produção contínua.....
- 2. Produção em lotes.....
- 3. Produção por projecto.....
- 4. Produção por *stock*.....
- 5. Produção por encomenda.....
- 6. Outra. Especifique _____

2. Caracterização da contabilidade de gestão

2.1. Existe um sistema de contabilidade de gestão (interna, analítica)?

- 1. Sim..... passe **p.f.** para a questão **2.3**
- 2. Não.....

2.2. Como elabora a Demonstração de Resultados por Funções?

- 1. Através da contabilidade geral.....
 - 2. Por estimativas.....
 - 3. Não elabora a Demonstração de resultados por funções.....
- (passe p.f. para a questão 3.1.)

2.3. Quem é o responsável pelas actividades de contabilidade de gestão da sua empresa?

- 1. Departamento de contabilidade de gestão
- 2. Departamento de contabilidade geral.....
- 3. Contabilista externo.....
- 4. Consultor.....
- 5. Outro. Indique p.f. _____

2.4. Há quanto tempo é que a responsabilidade pelas actividades de contabilidade de gestão lhe foi atribuída?

2.5. A contabilidade de gestão é utilizada pela sua empresa para as funções seguintes (se for o caso pode indicar várias alternativas):

- 1. Elaborar a demonstração de resultados por funções.....
- 2. Apurar o custo dos produtos.....
- 3. Apurar a margem de contribuição dos produtos/serviços.....
- 4. Tomar decisões.....
- 5. Sistemas de informação de controlo de gestão.....
- 6. Fixar os preços de venda.....
- 7. Avaliar o desempenho dos colaboradores.....
- 8. Elaborar orçamentos.....
- 9. Dar resposta a imperativos de ordem regulamentar.....
- 10. Outra. Especifique _____

2.6. Na sua opinião a contabilidade de gestão fornece informação inadequada/adequada para as funções seguintes:

	Inadequada				Adequada		
	1	2	3	4	5	6	7
1. Definição de custos.....							
2. Fixação dos preços dos produtos.....							
3. Tomada de decisão.....							
4. Avaliação de desempenho dos trabalhadores.....							
5. Análise de rentabilidade dos produtos.....							
6. Análise de rentabilidade dos clientes.....							
7. Análise de rentabilidade de mercados.....							

2.7. Quais das técnicas indicadas a seguir são as utilizadas pela sua empresa

	Pouco ou nenhum				Muito		
	1	2	3	4	5	6	7
1. Ponto crítico das vendas.....							
2. Planeamento estratégico.....							
3. Orçamentos.....							
4. Análise de desvio de orçamentos.....							
5. Técnicas de custeio dos produtos.....							
6. Análise da rentabilidade dos produtos.....							
7. Painel de indicadores (i.e., tableau de bord).....							
8. Rentabilidade do activo (i.e. return on investment; ROI).....							

2.8. Qual (ou quais) das situações seguintes melhor caracteriza a empresa em termos de sistemas de informação de contabilidade de gestão?

(indique apenas uma alternativa)

- 1. O sistema é inadequado para relatórios financeiros.....
- 2. É possível a elaboração de relatórios financeiros mas os custos dos produtos são distorcidos.....
- 3. A acumulação de custos é feita por centro de responsabilidade mas não por actividade nem processos nem clientes.....
- 4. O sistema financeiro funciona bem e já utilizam o CBA (i.e., activity-based costing; ABC) para retirar informações dos documentos financeiros e imputá-los aos produtos e serviços, clientes e processos.....
- 5. Há integração da contabilidade de gestão com os relatórios financeiros.....
- 6. O CBA (i.e., activity-based costing; ABC) e os sistemas operacionais de “feedback” estão integrados e juntos fornecem informação para preparar os documentos financeiros.....

2.9. Como colocaria a sua empresa em termos de sistema de custeio utilizado?

Custeio por encomenda na forma pura							Custeio por processo na forma pura
1	2	3	4	5	6	7	

2.10. Indique qual (ou quais) destas situações já verificou na sua empresa.

- 1. Desejo dos gestores funcionais em eliminar linhas de produção rentáveis.....
- 2. Dificuldade em explicar as margens elevadas.....
- 3. Os produtos complexos têm margens altas.....
- 4. Diversos departamentos começam a desenvolver o seu primeiro sistema de custeio.....
- 5. O departamento de contabilidade despende imenso tempo em projectos especiais.....
- 6. Os preços dos concorrentes são baixos.....
- 7. A informação proveniente da contabilidade de gestão é obtida com atrasos.....

2.11. Quão importante considera a distribuição de custos?

Pouco ou nada importante							Extremamente importante
1	2	3	4	5	6	7	

2.12. A sua empresa distribui os custos indirectos de produção através de quantos centros de custos?

- 1. 0 (Não utiliza centros de custo). passe p.f. para a questão 2.14
 - 2. 1-4.....
 - 3. 5-10.....
 - 4. 11-20.....
 - 5. 21-50.....
 - 6. mais de 50.....
- } passe p.f. para a questão 2.13

2.13. Há quantos anos é que a sua empresa utiliza centros de custos?

- 1. Menos de 2 anos....
- 2. 2 anos a 4 anos.....
- 3. 5 anos a 7 anos.....
- 4. 8 anos a 10 anos.....
- 5. Mais de 10 anos.....

2.14. Em que medida a sua empresa utiliza as seguintes técnicas de contabilidade de gestão

	Pouco ou nenhum					Muito elevado	
	1	2	3	4	5	6	7
1. Quadro de comando integral (i.e., <i>Balanced scorecard</i> ; BSC).....	1	2	3	4	5	6	7
2. Orçamento baseado nas actividades (i.e., <i>Activity based budget</i> ; ABB).....	1	2	3	4	5	6	7
3. Custeio baseado nas actividades (i.e., <i>activity-based costing</i> ; ABC).....	1	2	3	4	5	6	7
4. Custo alvo (i.e.; <i>Target costing</i> ; TC).....	1	2	3	4	5	6	7
5. Análise da rentabilidade dos clientes (i.e.; <i>Customer profitability analysis</i>).....	1	2	3	4	5	6	7
6 <i>Economic value added</i> (EVA).....	1	2	3	4	5	6	7
7 Custeio do ciclo de vida do produto (i.e.; <i>Life-cycle costing</i>).....	1	2	3	4	5	6	7
8 <i>Benchmarking</i>	1	2	3	4	5	6	7
9 <i>Backflush costing</i>	1	2	3	4	5	6	7
10 Teoria das restrições (i.e.; <i>Theory of constraints</i>).....	1	2	3	4	5	6	7
11 <i>Kaizen costing</i>	1	2	3	4	5	6	7

2.15. Quais dos seguintes motivos estiveram na base da adopção das técnicas de contabilidade de gestão indicadas na questão 2.14.?

	Para a tomada de decisão	Para realizar o controlo de gestão	Para a avaliação de desempenho	Para obter melhores informações	Para planear	Influência da empresa mãe	Outro
1							
2							
3							
4							
5							
6							
7							
8							
9							
10							
11							

3. Caracterização da estrutura de custos

3.1. Como caracteriza em termos percentuais a estrutura de custos industriais (ou prestação de serviços) da sua empresa?

	2004	2000
1. Materiais directos.....	_____	_____
2. Mão-de-obra directa.....	_____	_____
3. Outros custos industriais (ou prestação de serviços) directos.	_____	_____
4. Custos industriais (ou prestação de serviços) indirectos.....	_____	_____
	100%	100%

3.2. Como caracteriza em termos percentuais a estrutura dos custos totais da sua empresa?

	2004	2000
1. Custos industriais (ou prestação de serviços) directos.....	_____	_____
2. Custos industriais (ou prestação de serviços) indirectos....	_____	_____
3. Custos não industriais directos*	_____	_____
4. Custos não industriais indirectos **.	_____	_____
	100%	100%

* ou custos directos mas que não estão incluídos no custo da prestação de serviços

** ou custos indirectos mas que não estão incluídos no custo da prestação de serviços

3.3. Como caracteriza em termos percentuais os custos não industriais (ou custos não incluídos no custo da prestação de serviços) da sua empresa?

1. Logística.....	_____
2. Venda.....	_____
3. Marketing.....	_____
4. Pós-venda.....	_____
5. Pesquisa e desenvolvimento.....	_____
6. Gerais e administrativos.....	_____
7. Outro. Especifique p.f. _____	_____
	100%

3.4. A mão-de-obra directa em relação aos custos com pessoal situa-se no intervalo

- 1. 0% - 20%.....
- 2. 21% - 40%.....
- 3. 41% - 60%.....
- 4. 61% - 80%.....
- 5. 81% - 100%.....

3.5. Nos últimos dois anos a sua empresa teve mudanças a nível da estrutura de custos (produção e nível geral)?

- | | Produção | Nível geral |
|-------------|--------------------------|--------------------------|
| 1. Sim..... | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 2. Não..... | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |

4. Custeio baseado nas actividades (i.e.; activity-based costing; ABC)

4.1. O que entende por Custeio baseado nas actividades (i.e.; activity-based costing; ABC)?

(indique apenas a uma alternativa)

- | | |
|--|--------------------------|
| 1. Nova técnica para custear os produtos..... | <input type="checkbox"/> |
| 2. Técnica de gestão de <i>stocks</i> | <input type="checkbox"/> |
| 3. Técnica de custeio em que se utiliza múltiplas bases de imputação para distribuir os custos indirectos..... | <input type="checkbox"/> |
| 4. Técnica de custeio que utiliza mais do que uma base de imputação..... | <input type="checkbox"/> |
| 5. <i>Software</i> (aplicação informática)..... | <input type="checkbox"/> |
| 6. Técnica de custeio que utiliza actividades para distribuir os custos pelos produtos/serviços..... | <input type="checkbox"/> |
| 7. Outra. Indique p.f. _____ | <input type="checkbox"/> |

4.2. Onde é que obtiveram informação acerca do CBA?

(se for o caso pode indicar várias alternativas)

- | | |
|----------------------------------|--------------------------|
| 1. Cursos de formação..... | <input type="checkbox"/> |
| 2. Outras empresas..... | <input type="checkbox"/> |
| 3. Outras divisões..... | <input type="checkbox"/> |
| 4. Revistas não científicas..... | <input type="checkbox"/> |
| 5. Licenciatura..... | <input type="checkbox"/> |
| 6. Pós-graduação..... | <input type="checkbox"/> |
| 7. Mestrado..... | <input type="checkbox"/> |
| 8. Outra. Especifique _____ | <input type="checkbox"/> |

4.3. A sua empresa utiliza o CBA (ABC)?

- | | | |
|-------------|--------------------------|--------------------------------|
| 1. Sim..... | <input type="checkbox"/> | passa p.f. para a questão 4.4 |
| 2. Não..... | <input type="checkbox"/> | passa p.f. para a questão 4.20 |

4.4. Em que fase se encontra a utilização do CBA?

- | | |
|-------------------------|--------------------------|
| 1. Estudo..... | <input type="checkbox"/> |
| 2. Fase de estágio..... | <input type="checkbox"/> |
| 3. Implementação..... | <input type="checkbox"/> |
| 4. Uso regular..... | <input type="checkbox"/> |

4.5. Desde que ano é que a empresa utiliza o CBA? _____

4.6. No vosso sistema CBA, quantas actividades foram definidas? _____

4.7. Quem foi o responsável pela implementação do CBA na sua empresa?

- | | |
|--|--------------------------|
| 1. Administrador..... | <input type="checkbox"/> |
| 2. Contabilista..... | <input type="checkbox"/> |
| 3. "Controller"..... | <input type="checkbox"/> |
| 4. Consultor externo..... | <input type="checkbox"/> |
| 5. Gestor financeiro..... | <input type="checkbox"/> |
| 6. Director de planeamento e controlo de gestão..... | <input type="checkbox"/> |
| 7. Outro. Indique p.f. _____ | <input type="checkbox"/> |

4.8. Qual foi o envolvimento da gestão de topo no processo de implementação do CBA?

- | | | | | | | |
|---------|---|---|---|---|---|---------------|
| Nenhuma | | | | | | Muito elevado |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |

4.9. Qual o âmbito de implementação do CBA na sua empresa?

- 1. Na empresa na sua totalidade.....
- 2. Na área de produção.....
- 3. Na área de distribuição.....
- 4. Na área de aprovisionamento.....
- 5. Na área de logística.....
- 6. Na área administrativa.....
- 7. Outra. Indique **p.f.**.....

4.10. Indique o grau de insucesso/sucesso da implementação do CBA.

	Insucesso total					Sucesso total	
	1	2	3	4	5	6	7
1. Na empresa na sua totalidade.....	1	2	3	4	5	6	7
2. Na área de produção.....	1	2	3	4	5	6	7
3. Na área de distribuição.....	1	2	3	4	5	6	7
4. Na área de aprovisionamento.....	1	2	3	4	5	6	7
5. Na área de logística.....	1	2	3	4	5	6	7
6. Na área administrativa.....	1	2	3	4	5	6	7
7. Outra. Indique p.f.	1	2	3	4	5	6	7

4.11. Quais os motivos que estão na base da introdução do CBA na sua empresa?

(se for o caso pode responder várias alternativas)

- 1. Solicitação da empresa mãe.....
- 2. Necessidade do apuramento de um custo mais correcto dos produtos.....
- 3. Afectação de custos.....
- 4. Aumento dos custos indirectos.....
- 5. Resultado de uma análise custo-benefício.....
- 6. Dar resposta a imperativos de ordem regulamentar.....
- 7. Sugestão do auditor/consultor.....
- 8. Desejo de tentar uma nova ferramenta.....
- 9. Moda.....
- 10. O sistema de custeio existente não era útil para a gestão.....
- 11. Outras unidades da empresa utilizam o CBA.....
- 12. Concorrentes utilizavam o CBA.....
- 13. Outra, indique **p.f.**.....

4.12. Qual ou quais dos objectivos seguintes a sua empresa procurou alcançar com a implementação do CBA?

	Pouco ou nenhum					Muito Elevado	
	1	2	3	4	5	6	7
1 Valoração das existências.....	1	2	3	4	5	6	7
2 Melhorar a política de fixação de preços.....	1	2	3	4	5	6	7
3 Redução de custos.....	1	2	3	4	5	6	7
4 Melhoria na avaliação de desempenho	1	2	3	4	5	6	7
5 Elaboração de orçamentos.....	1	2	3	4	5	6	7
6 Melhoria na tomada de decisão.....	1	2	3	4	5	6	7
7 Desenvolver novos produtos/serviços.	1	2	3	4	5	6	7
8 Análise de rentabilidade dos clientes..	1	2	3	4	5	6	7
9 Outro. Indique p.f.	1	2	3	4	5	6	7

4.13. Indique o grau em que o CBA é utilizado para os seguintes tipos de tomada de decisão.

	Pouco ou nenhum					Muito elevado	
	1	2	3	4	5	6	7
1. Estabelecer o nível de output.....	1	2	3	4	5	6	7
2. Subcontratar ou não.....	1	2	3	4	5	6	7
3. Manter ou desactivar a linha de produção.....	1	2	3	4	5	6	7
4. Fixação de preços.....	1	2	3	4	5	6	7
5. Análise da rentabilidade dos clientes e dos produtos.....	1	2	3	4	5	6	7
6. Melhoria dos processos.....	1	2	3	4	5	6	7
7. Gestão e redução dos custos.....	1	2	3	4	5	6	7
8. Medidas de desempenho das actividades.....	1	2	3	4	5	6	7
9. Outra. Indique p.f.	1	2	3	4	5	6	7

4.14. Que benefícios o CBA trouxe à sua empresa?

	Pouco ou nenhum				Muito elevado		
1. Estimção e controlo da rendibilidade das actividades.....	1	2	3	4	5	6	7
2. Melhor transparência dos custos indirectos.....	1	2	3	4	5	6	7
3. Identificação dos factores que são responsáveis pela criação de custos.....	1	2	3	4	5	6	7
4. Desenho de novos produtos e serviços.....	1	2	3	4	5	6	7
5. Capacidade de controlo no longo prazo.....	1	2	3	4	5	6	7
6. Actualização do sistema de contabilidade de custos de modo a ser mais verdadeiro.....	1	2	3	4	5	6	7
7. Maior precisão na distribuição dos custos indirectos pelos produtos.....	1	2	3	4	5	6	7
8. Preparação de um orçamento mais realista.....	1	2	3	4	5	6	7
9. Identificação dos fornecedores mais rentáveis.....	1	2	3	4	5	6	7
10. Sinergia com sistemas <i>just-in-time</i>	1	2	3	4	5	6	7
11. Motivação do pessoal que trabalha com a contabilidade de custos.....	1	2	3	4	5	6	7
12. Melhoria do desempenho das actividades.....	1	2	3	4	5	6	7
13. Determinação dos preços de transferência.....	1	2	3	4	5	6	7
14. Melhoria da qualidade dos produtos.....	1	2	3	4	5	6	7
15. Ajustamento da política de preços à medida que aumenta a complexidade do <i>mix</i> de produtos.....	1	2	3	4	5	6	7
16. Sinergia no sistema de qualidade total.....	1	2	3	4	5	6	7
17. Mudança no <i>mix</i> de produtos de modo a satisfazer melhor as necessidades dos clientes.....	1	2	3	4	5	6	7

4.15. Que problemas encontrou na implementação do CBA?

(se for o caso pode indicar várias alternativas)

- 1. Selecção do software.....
- 2. Recolha da informação.....
- 3. Dificuldade na identificação das actividades chave.....
- 4. Dificuldade em encontrar os indutores apropriados.....
- 5. Adequação de recursos solicitados.....
- 6. Resistência do pessoal em mudar para um novo sistema
- 7. Tempo.....
- 8. Consultores.....
- 9. Outro. Especifique **p.f.**.....

4.16. A que áreas pertenciam as pessoas envolvidas no processo de implementação do CBA?

- 1. Comercial.....
- 2. Contabilidade.....
- 3. Controlo de gestão.....
- 4. Produção.....
- 5. Sistema de informação.....
- 6. Outra. Indique **p.f.**.....

4.17. Como caracteriza o grau de interesse pelo CBA dos seguintes colaboradores da sua empresa?

	Pouco ou nenhum				Muito Elevado		
1. Gestores de topo.....	1	2	3	4	5	6	7
2. Contabilistas.....	1	2	3	4	5	6	7
3. Gestores de produção.....	1	2	3	4	5	6	7
4. Gestores financeiros.....	1	2	3	4	5	6	7
5. Gestores comerciais.....	1	2	3	4	5	6	7
6. Outros. Especifique p.f.	1	2	3	4	5	6	7

4.18. Quando a empresa implementou o CBA que tipo de formação foi realizada?

	Pouca ou nenhuma				Muito Elevada		
1. Formação no desenho do CBA.....	1	2	3	4	5	6	7
2. Formação na implementação do CBA.....	1	2	3	4	5	6	7
3. Formação na utilização de informação do CBA.....	1	2	3	4	5	6	7

4.19. Indique quais das alternativas seguintes caracterizam o sistema CBA implementado na sua empresa
(se for o caso pode indicar várias alternativas)

- 1. Utilizou um programa piloto.....
- 2. Utilizou um software especializado.....
- 3. Desenvolveu um software de CBA na empresa.....
- 4. Adquiriu o desenvolvimento de um software de CBA.....
- 5. Houve uma integração do CBA com o sistema de informação..
- 6. O CBA substituiu na integra o antigo sistema de custeio.....
- 7. Outra. Especifique p.f. _____

Passe p.f. à questão 4.24.

4.20. A sua empresa alguma vez utilizou o CBA, mesmo numa fase piloto?

- 1. Sim..... passe p.f. à questão 4.23.
- 2. Não..... passe p.f. à questão 4.21.

4.21. Quais os motivos que justificam a não implementação do CBA na sua empresa?

	Pouco ou nenhum			Muito Elevado			
	1	2	3	4	5	6	7
1. Nunca ouvi falar.....	1	2	3	4	5	6	7
2. Altos custos de implementação.....	1	2	3	4	5	6	7
3. Complexidade da implementação.....	1	2	3	4	5	6	7
4. Falta de conhecimento acerca de como implementar.....	1	2	3	4	5	6	7
5. O sistema de custeio não é uma prioridade.....	1	2	3	4	5	6	7
6. Estão satisfeitos com o sistema de contabilidade de gestão existente.....	1	2	3	4	5	6	7
7. A gestão de topo não estava interessada.....	1	2	3	4	5	6	7
8. Não estão convencidos da eficiência do CBA...	1	2	3	4	5	6	7
9. Não há tempo para apreciar convenientemente o CBA para a nossa empresa.....	1	2	3	4	5	6	7
10. Não tem recursos suficientes para a implementação do CBA.....	1	2	3	4	5	6	7
11. Os colaboradores não aceitariam o CBA.....	1	2	3	4	5	6	7
12. Cultura da empresa.....	1	2	3	4	5	6	7
13. Outros factores _____	1	2	3	4	5	6	7

4.22. Pensa no futuro substituir o sistema de custeio existente?

- 1 Sim.....
- 2 Não.....

Passe p.f. à questão 4.24.

4.23. Porque é que a sua empresa rejeitou o CBA?

	Pouco ou nenhum			Muito Elevado			
	1	2	3	4	5	6	7
1. Quantidade de tempo envolvido.....	1	2	3	4	5	6	7
2. Outras prioridades.....	1	2	3	4	5	6	7
3. Falta de computadores.....	1	2	3	4	5	6	7
4. Dificuldade na selecção dos indutores de custo (i.e.;cost drivers).....	1	2	3	4	5	6	7
5. Dificuldade na identificação das actividades.....	1	2	3	4	5	6	7
6. Dificuldade na recolha da informação acerca dos indutores de custo (i.e.;cost drivers).....	1	2	3	4	5	6	7
7. Falta de formação dos contabilistas.....							
8. Falta de formação dos gestores.....	1	2	3	4	5	6	7
9. Reacção do staff de vendas.....	1	2	3	4	5	6	7
10. Falta de suporte da gestão de topo.....	1	2	3	4	5	6	7
11. Alteração necessária na estrutura da organização..	1	2	3	4	5	6	7
12. Complexidade do CBA.....	1	2	3	4	5	6	7
13. Muito cara a sua manutenção na empresa.....	1	2	3	4	5	6	7

5.2. Qual é a intensidade da concorrência, em cada uma das seguintes facetas no seu sector?

	Pouca ou nenhuma							Muito Elevada
	1	2	3	4	5	6	7	
1. Concorrência de preço em produtos/mercado.....	1	2	3	4	5	6	7	
2. Concorrência por força de trabalho.....	1	2	3	4	5	6	7	
3. Concorrência para a compra de matérias-primas e outros fornecimentos.	1	2	3	4	5	6	7	
4. Concorrência em termos de promoção.....	1	2	3	4	5	6	7	

5.3. Como caracteriza o grau da envolvente externa que a empresa enfrenta em termos de homogeneidade?

	Muito homogéneo				Muito heterogéneo		
	1	2	3	4	5	6	7
1. Clientes.....	1	2	3	4	5	6	7
2. Concorrentes.....	1	2	3	4	5	6	7
3. Mercado do sector.....	1	2	3	4	5	6	7

5.4. Qual o tipo de estratégia seguido pela sua empresa?

1. Liderança de custos.....
2. Diferenciação dos produtos.....
- 3 Outra. Indique p.f. _____

5.5. Como caracteriza o principal mercado onde a empresa está inserida?

Estagnação							Expansão
1	2	3	4	5	6	7	

5.6. Em que medida os preços praticados são determinados pela empresa ou pelo mercado?

Determinados pela empresa							Determinados pelo mercado
1	2	3	4	5	6	7	

5.7. Como classifica o grau de mudança verificado recentemente na sua empresa em cada uma das dimensões seguintes?

	Pouco ou nenhum				Muito Elevado		
	1	2	3	4	5	6	7
1. Mudanças nos métodos de produção.....	1	2	3	4	5	6	7
2. Mudanças na carteira de produtos.....	1	2	3	4	5	6	7
3. Mudanças tecnológicas.....	1	2	3	4	5	6	7
4. Mudanças nos sistemas de informação...	1	2	3	4	5	6	7
5. Mudanças na diversidade dos produtos...	1	2	3	4	5	6	7
6. Mudanças dos custos não industriais.....	1	2	3	4	5	6	7

5.8. Qual o grau de diversidade existente nos lotes de produção da sua empresa?

Pouco ou nenhum							Muito elevado
1	2	3	4	5	6	7	

5.9. Em que medida os produtos/serviços da sua empresa partilham o mesmo processo de produção e equipamento?

Sem partilha							Partilha elevada
1	2	3	4	5	6	7	

5.10. Como caracteriza as tarefas relacionadas com os produtos/serviços da sua empresa?

Pouca variedade							Grande variedade
1	2	3	4	5	6	7	

5.11. Como caracteriza o grau de centralização/descentralização na sua empresa?

Muito centralizada							Muito descentralizada
1	2	3	4	5	6	7	

5.12. Ao analisar o organigrama da sua empresa como contabiliza os níveis hierárquicos?

Poucos 1 2 3 4 5 6 7 Muitos

5.13. Em relação à padronização como caracteriza os seguintes factores?

	Pouco Padronizado				Muito Padronizado		
1. Processo de trabalho.....	1	2	3	4	5	6	7
2. Competências.....	1	2	3	4	5	6	7
3. Resultados.....	1	2	3	4	5	6	7

5.14. Quão formalmente descritas são as actuais especificações das tarefas de trabalho e dos critérios de avaliação de desempenho na sua empresa?

Sem descrição formal 1 2 3 4 5 6 7 Descrição formal clara e completa

5.15. Como caracteriza o facto dos colaboradores da sua empresa terem uma certa hesitação de expressar desacordo face aos seus superiores?

Nenhuma hesitação 1 2 3 4 5 6 7 Muita hesitação

5.16. A que nível hierárquico são tomadas a maior parte das decisões operacionais?

Ao nível da gestão operacional 1 2 3 4 5 6 7 Ao nível da gestão de topo

5.17. Na sua opinião qual destas situações caracteriza a tomada de decisão realizada pela gestão de topo da sua empresa? (indique apenas uma alternativa)

- 1. Toma as decisões rapidamente e comunica aos seus subordinados de modo firme..
- 2. Toma as decisões rapidamente mas tenta explicar todas as razões antes de avançar
- 3. Não toma decisões antes de consultar os seus subordinados.....
- 4. Apresenta o problema perante o grupo e tenta obter um consenso.....

5.18. Como caracteriza a comunicação dentro da sua empresa?

	Fraca				Fluida		
1 Nível vertical.....	1	2	3	4	5	6	7
2 Nível horizontal.....	1	2	3	4	5	6	7

5.19. Como classifica a estrutura organizacional da sua empresa em termos de habilidade a se adaptar a novas situações?

Pouco hábil 1 2 3 4 5 6 7 Muito hábil

5.20. Como caracteriza a empresa na sua atitude face ao risco?

Avessa ao risco 1 2 3 4 5 6 7 Propensa ao risco

5.21. Como caracteriza a sua empresa em termos de trabalho de equipa?

Pouco trabalho em equipa 1 2 3 4 5 6 7 Muito trabalho em equipa

5.22. Como caracteriza os colaboradores da empresa em termos de resistência à mudança?

	Pouca ou nenhuma				Muito elevada		
	1	2	3	4	5	6	7
1. Direcção geral.....	1	2	3	4	5	6	7
2. Direcção das grandes divisões.....	1	2	3	4	5	6	7
3. Direcções dos departamentos.....	1	2	3	4	5	6	7
4. Direcções dos centros de responsabilidade.....	1	2	3	4	5	6	7
5. Os agentes individuais.....	1	2	3	4	5	6	7
6. Os operadores a nível das tarefas elementares.	1	2	3	4	5	6	7

5.23. Com que frequência os auditores efectuam recomendações para a adopção e implementação de alguns sistemas de contabilidade de gestão e controlo na sua empresa?

Muito raramente	1	2	3	4	5	6	Muito frequentemente
	1	2	3	4	5	6	7

5.24. Com que frequência são seguidas as recomendações dos auditores relativamente aos sistemas de contabilidade de gestão e controlo na sua empresa?

Nunca	1	2	3	4	5	6	Muito frequentemente
	1	2	3	4	5	6	7

5.25. No que respeita ao custeio dos produtos como caracteriza estas mudanças

	Pouco importante				Muito importante		
	1	2	3	4	5	6	7
1. Aumento dos Gastos gerais de fabrico.....	1	2	3	4	5	6	7
2. Aumento dos custos fixos.....	1	2	3	4	5	6	7
3. Diminuição da proporção dos custos de mão-de-obra directa em relação aos custos industriais.....	1	2	3	4	5	6	7
4. Aumento dos custos não industriais indirectos.....	1	2	3	4	5	6	7
5. Custo dos produtos tem de ser recalculado mais vezes.	1	2	3	4	5	6	7
6. Os custos padrão têm de ser verificados mais vezes.....	1	2	3	4	5	6	7

5.26. Como distribui percentualmente os colaboradores da sua empresa em termos de conhecimentos académicos?

	Em termos gerais	Quadros médios e superiores
1. Doutoramento.....	_____	_____
2. Mestrado.....	_____	_____
3. Licenciatura.....	_____	_____
4. Bacharelato.....	_____	_____
5. Secundário.....	_____	_____
6. 3º ciclo.....	_____	_____
7. 2º ciclo.....	_____	_____
8. 1º ciclo.....	_____	_____
	100%	100%

5.27. Como distribui percentualmente os colaboradores da sua empresa em termos de idade?

	Em termos gerais	Quadros médios e superiores
1. 18 a 25 anos.....	_____	_____
2. 26 a 35 anos.....	_____	_____
3. 36 a 45 anos...	_____	_____
4. 45 s 60 anos.....	_____	_____
5. mais de 60 anos...	_____	_____
	100%	100%

6. Informações gerais

Idade da empresa _____
 CAE _____
 Volume de vendas anual _____ €
 Nº de empregados _____
 Localizada no distrito _____

6.1. Há quantos anos trabalha na sua empresa? _____

6.2. Qual é a sua posição actual na sua empresa? _____

6.3. Há quanto tempo ocupa a posição actual na sua empresa? _____

6.4. Quais são as suas habilitações académicas?

- | | |
|--------------------------|--------------------------|
| 1 Ensino primário..... | <input type="checkbox"/> |
| 2 Ensino secundário..... | <input type="checkbox"/> |
| 3 Bacharelato em _____ | <input type="checkbox"/> |
| 4 Licenciatura em _____ | <input type="checkbox"/> |
| 5 Outra _____ | <input type="checkbox"/> |

6.5. Gostaria de receber uma cópia do relatório com os principais resultados deste estudo?

- | | | |
|---|--------------------------|---|
| 1. Sim, gostaria de receber uma cópia do relatório..... | <input type="checkbox"/> | (complete, por favor, no fim do questionário os seus contactos) |
| 2. Não, não gostaria de receber uma cópia do relatório..... | <input type="checkbox"/> | |

Confirme, por favor, que respondeu a todas as questões e que o fez de forma integral.

Obrigada.

Para lhe assegurar maior confidencialidade, esta folha do questionário será separada das restantes assim que o mesmo seja recebido.

✂-----✂-----✂-----✂

Complete por favor os seus contactos

Nome: _____

Endereço: _____

Telefone: _____

Fax: _____

E-mail: _____

Poderá fazer os comentários neste espaço:

Apêndice 5

Questão	Frequência					Missings
	0%-20%	20%-40%	40%-60%	60%-80%	80%-100%	
1.1.1	1	1		1	10	0
1.1.2	1	1		1	99	0
1.2.1	3	1	1		26	0
1.2.2		1	2	2	72	0
1.2.3	3		2		30	0
1.2.4	1		1		78	0

Questão	Frequência	Porcentagem	Missings
1.3.1	3	6,66%	73
1.3.2	6	13,33%	73
1.3.3			73
1.3.4	5	11,11%	73
1.3.5	6	13,33%	73
1.3.6	17	37,77%	73
1.3.7	8	17,77%	73
1.4.1	24	21,6%	
1.4.2	87	78,4%	
1.5.1	30	27%	
1.5.2	26	23,4%	
1.5.3	55	49,5 %	

Questão	Escala ordinal							Média	Desvio padrão	Missings
	1	2	3	4	5	6	7			
1.6.1	3	4	2	5	9	16	17	5,3	1,788	55
1.6.2	2	3	3	3	7	20	18	5,54	1,651	55

Questão	Frequência	Porcentagem	Missings	Média	Desvio padrão
1.7.1	5	4,5%			
1.7.2	27	24,3%			
1.7.3	79	71,2%			
1.8.1	85	76,6%			
1.8.2	20	18%			
1.8.3	1	0,9%			
1.8.4					
1.8.5	1	0,9%			
1.8.6					
1.8.7	4	3,6%			
1.9.1	73	65,8%			
1.9.2	10	9%			
1.9.3	7	6,3%			
1.9.4	7	6,3%			
1.9.5	14	12,6%			
1.10.1	56	50,5%			
1.10.2	20	18%			
1.10.3	9	8,1%			
1.10.4	12	10,8%			
1.10.5	14	12,6%			
1.11.1	26	23,4%			
1.11.2	4	3,6%			
1.11.3	16	14,4%			
1.11.4	2	1,8%			

1.11.5	28	25,2%			
1.11.6	35	31,5%			
2.1.1	107	96,4%			
2.1.2	4	3,6%			
2.2.1	4	100%			107
2.2.2					
2.2.3					
2.3.1	61	57%			4
2.3.2	34	31,8%			4
2.3.3					4
2.3.4					4
2.3.5	12	11,2%			4
2.4				7,76	5,97
2.5.1	77	72%			
2.5.2	70	65,4%			
2.5.3	75	70,1%			
2.5.4	83	77,6%			
2.5.5	85	79,4%			
2.5.6	27	25,2%			
2.5.7	32	29,9%			
2.5.8	76	71%			
2.5.9	29	27,1%			
2.5.10	3	2,8%			

Questão	Escala ordinal							Média	Desvio padrão	Missings
	1	2	3	4	5	6	7			
2.6.1	4	2	4	10	19	45	23	5,48	1,443	4
2.6.2	22	7	16	21	16	21	4	3,76	1,873	4
2.6.3	1	2	1	11	36	37	19	5,49	1,136	4
2.6.4	25	5	9	28	27	8	5	3,66	1,806	4
2.6.5	10	5	8	10	19	32	23	4,97	1,871	4
2.6.6	23	9	11	18	13	21	12	3,93	2,08	4
2.6.7	25	8	11	19	12	20	12	3,87	2,097	4
2.7.1	28	6	13	18	16	16	10	3,71	2,06	4
2.7.2	21	3	13	17	19	18	16	4,2	2,049	4
2.7.3	3	3	4	8	17	36	36	5,66	1,479	4
2.7.4	5	1	4	7	20	35	35	5,63	1,52	4
2.7.5	23	3	10	14	17	21	19	4,29	2,154	4
2.7.6	13	3	12	18	15	27	19	4,64	1,919	4
2.7.7	19	3	5	6	13	29	32	4,93	2,201	4
2.7.8	26	3	9	17	15	22	15	4,1	2,154	4

Questão	Frequência	Porcentagem	Missings	Média	Desvio padrão
2.8.1	6	5,6%	4		
2.8.2	2	1,9%	4		
2.8.3	29	27,1%	4		
2.8.4	9	8,4%	4		
2.8.5	48	44,9%	4		
2.8..6	13	12,1%	4		

Questão	Escala ordinal							Média	Desvio padrão	Missings
	1	2	3	4	5	6	7			
2.9	4	9	13	24	22	23	7	4,45	1,546	9

Questão	Frequência	Porcentagem	Missings	Média	Desvio padrão
2.10.1	5	4,7%	4		
2.10.2	15	14%	4		
2.10.3	13	12,1%	4		
2.10.4	18	16,2%	4		
2.10.5	15	14%	4		
2.10.6	34	31,8%	4		
2.10.7	30	28%	4		

Questão	Escala ordinal							Média	Desvio padrão	Missings
	1	2	3	4	5	6	7			
2.11			1	8	15	46	37	6,03	0,936	4

Questão	Frequência	Porcentagem	Missings	Média	Desvio padrão
2.12.1	6	5,6%	4		
2.12.2	6	5,6%	4		
2.12.3	21	19,6%	4		
2.12.4	22	20,6%	4		
2.12.5	24	22,4%	4		
2.12.6	28	26,2%	4		
2.13.1					
2.13.2	7	6,9%	4		
2.13.3	15	14,9%	4		
2.13.4	13	12,9%	4		
2.13.5	66	65,3%	4		

Questão	Escala ordinal							Média	Desvio padrão	Missings
	1	2	3	4	5	6	7			
2.14.1	47	14	14	8	7	13	4	2,71	1,967	4
2.14.2	37	10	13	7	12	23	5	3,34	2,145	4
2.14.3	36	10	11	9	14	17	10	3,43	2,198	4
2.14.4	64	10	14	6	5	6	2	2,1	1,659	4
2.14.5	38	8	10	19	10	18	4	3,23	2,035	4
2.14.6	47	10	15	14	8	5	8	2,75	1,967	4
2.14.7	68	14	6	8	2	7	2	1,98	1,642	4
2.14.8	38	11	14	19	9	12	4	3,02	1,918	4
2.14.9	78	14	2	11	1	1		1,56	1,1	4
2.14.10	86	9	5	4	3			1,4	0,95	4
2.14.11	84	11	3	4	3	2		1,48	1,119	4

Questão	Frequência							Missings
	Tomada de decisão	Controle de gestão	Avaliação de desempenho	Melhores informações	Planejar	Influência empresa mãe	Outra	
2.15.1	18	25	20	17	22	12	9	55
2.15.2	30	41	22	26	30	10	9	45
2.15.3	29	39	20	27	23	12	7	43
2.15.4	15	20	9	12	16	7	4	71
2.15.5	41	24	19	24	18	7	6	44
2.15.6	23	22	18	22	16	12	4	57
2.15.7	16	10	5	14	11	5	8	76
2.15.8	30	23	14	30	23	11	10	44
2.15.9	7	5	3	8	5	4	6	89
2.15.10	6	4	3	5	4	3	4	94
2.15.11	5	7	3	5	3	3	5	92

Questão	Média2004	Desvio padrão	Média2000	Desvio padrão	Missings 2004	Missings 2000
3.1.1	43,29%	30,21%	42,76%	30,48%	22	31
3.1.2	16,36%	16,46%	17,35%	17,19%	22	31
3.1.3	28,81%	27,81%	28,19%	26,92%	22	31
3.1.4	11,17%	11,29%	11,67%	11,8%	22	31
3.2.1	64,94%	28,04%	69,72%	22,72%	23	39
3.2.2	16,45%	20,23%	13,06%	13,73%	23	39
3.2.3	7,86%	11,47%	7,8%	10,66%	23	39
3.2.4	10,06%	12,78%	7,99%	9,39%	23	39
3.3.1	12,16%	17,45%			21	
3.3.2	20,66%	23,21%			21	
3.3.3	6,02%	10,05%			21	
3.3.4	2,73%	6,51%			21	
3.3.5	3,48%	7,56%			21	
3.3.6	44,85%	31%			21	
3.3.7	8,36%	19,61%			21	

Questão	Frequência	Porcentagem	Missings	Média	Desvio padrão
3.4.1	16	16,7%	15		
3.4.2	16	16,7%	15		
3.4.3	18	18,8%	15		
3.4.4	33	34,4%	15		
3.4.5	13	13,5%	15		
3.5.1	30	28,8%	7		
3.5.2	104	71,2%	7		
3.5.3	44	42,3%	7		
3.5.4	60	57,7%	7		
4.1.1	5	4,5%			
4.1.2	4	3,6%			
4.1.3	6	5,4%			
4.1.4	1	0,9%			
4.1.5					
4.1.6	89	80,2%			
4.1.7	6	5,4%			
4.2.1	46	58,6%			
4.2.2	17	15,3%			
4.2.3	2	1,8%			
4.2.4	20	18%			
4.2.5	39	35,1%			
4.2.6	17	15,3%			
4.2.7	9	8,1%			
4.2.8	12	10,8%			
4.3.1	32	28,83%			
4.3.2	79	71,17%			
4.4.1	2	6,3%			79
4.4.2	1	3,1%			79
4.4.3	4	12,5%			79
4.4.4	25	78,1%			79
4.5				1997	6,75
4.6				48	180,11
4.7.1	3	7,14%			
4.7.2	3	7,14%			
4.7.3	9	21,43%			
4.7.4	5	11,9%			
4.7.5	8	19,05%			
4.7.6	9	21,43%			
4.7.7	5	11,9%			

Questão	Escala ordinal							Média	Desvio padrão	Missings
	1	2	3	4	5	6	7			
4.8		2	1	7	8	9	5			79

Questão	Frequência	Porcentagem	Missings	Média	Desvio padrão
4.9.1	20	18%	79		
4.9.2	11	9,9%	79		
4.9.3			79		
4.9.4			79		
4.9.5			79		
4.9.6			79		
4.9.7	1	0,9%	79		

Questão	Escala ordinal							Média	Desvio padrão	Missings
	1	2	3	4	5	6	7			
4.10.1	3	1	3	5	6	7	5	4,7	1,841	81
4.10.2	2		1	2	4	15	5	5,45	1,549	82
4.10.3	11			4	3	6	5	3,9	2,469	82
4.10.4	12		1	3	4	6	3	3,59	2,383	82
4.10.5	12	1		1	6	6	3	3,62	2,426	82
4.10.6	10	1		2	6	5	5	3,97	2,427	82
4.10.7	24					4		1,71	1,782	83

Questão	Frequência	Porcentagem	Missings	Média	Desvio padrão
4.11.1	9	28,1%	79		
4.11.2	22	19,8%	79		
4.11.3	16	50%	79		
4.11.4	2	6,3%	79		
4.11.5	9	28,1%	79		
4.11.6	4	12,5%	79		
4.11.7	1	3,1%	79		
4.11.8	3	9,4%	79		
4.11.9	0		79		
4.11.10	4	12,5%	79		
4.11.11	1	3,1%	79		
4.11.12			79		
4.11.13	1	3,1%	79		

Questão	Escala ordinal							Média	Desvio padrão	Missings
	1	2	3	4	5	6	7			
4.12.1	14	3	2	1	4	6	1	3	2,206	80
4.12.2	10	3	3	2	2	7	4	3,65	2,36	80
4.12.3	8	1	3	5	4	8	2	3,9	2,103	80
4.12.4	12			5	7	4	3	3,61	2,261	80
4.12.5	6		2	3	7	7	6	4,61	2,108	80
4.12.6	4				5	14	8	5,45	1,859	80
4.12.7	16	4	3	1	2	4	1	2,52	2,014	80
4.12.8	11	3		1	7	8	1	3,58	2,262	80

4.12.9	28				1			1,14	0,743	82
4.13.1	16	5	1	4	1	4		2,39	1,838	80
4.13.2	15	3		3	4	5	1	2,9	2,181	80
4.13.3	14	3	3	2	3	5	1	2,87	2,109	80
4.13.4	7	6	1	4	3	6	4	3,77	2,232	80
4.13.5	7	2	1	2	4	9	6	4,45	2,307	80
4.13.6	10	2	3	3	5	7	1	3,52	2,127	80
4.13.7	3		2	2	6	13	5	5,16	1,734	80
4.13.8	6	2	1	3	3	11	4	4,47	2,193	81
4.13.9	28	1						1,03	0,186	82
4.14.1	3		1	3	4	13	7	5,32	1,759	80
4.14.2	6		1	4	6	11	3	4,58	2,013	80
4.14.3	3		3	4	4	13	4	4,97	1,76	80
4.14.4	15	4	3	1	5	3		2,55	1,877	80
4.14.5	7	2	3	3	7	8	1	3,94	2,016	80
4.14.6	5		2	4	4	13	3	4,71	1,953	80
4.14.7	6			5	4	13	3	4,68	2,023	80
4.14.8	3		4	4	5	11	4	4,84	1,772	80
4.14.9	18	6	3	1	2	1		1,9	1,399	80
4.14.10	17	6	4	1	1	1	1	2,03	1,581	80
4.14.11	11	1	5	3	5	5	1	3,29	2,053	80
4.14.12	7		4	4	5	7	4	4,19	2,12	80
4.14.13	12	2	1	1	5	7	3	3,58	2,391	80
4.14.14	19	3	1	4	2	2		2,13	1,688	80
4.14.15	12	3	1	2	3	8	2	3,42	2,335	80
4.14.16	13	4	1	3	6	4		2,9	1,989	80
4.14.17	17	2	2	4	3	3		2,45	1,859	80

Questão	Frequência	Porcentagem	Missings	Média	Desvio padrão
4.15.1	8	25,8%	80		
4.15.2	14	45,2%	80		
4.15.3	9	29%	80		
4.15.4	6	19,4%	80		
4.15.5	2	6,5%	80		
4.15.6	5	16,1%	80		
4.15.7	12	38,7%	80		
4.15.8			80		
4.15.9			80		
4.16.1	6	19,4%	80		
4.16.2	19	61,3%	80		
4.16.3	26	83,9%	80		
4.16.4	12	38,7%	80		
4.16.5	11	35,5%	80		
4.16.6	3	10%	80		

Questão	Escala ordinal							Média	Desvio padrão	Missings
	1	2	3	4	5	6	7			
4.17.1	1		1	1	7	9	12	5,84	1,369	80
4.17.2	2		2	4	6	11	6	5,23	1,606	80
4.17.3	5		5	2	6	6	7	4,61	2,092	80
4.17.4	4		1	2	8	8	8	5,13	1,91	80
4.17.5	6	1	4	4	4	10	2	4,19	2,024	80
4.17.6	29						1	1,2	1,095	81
4.18.1	10	1	2	7	6	4	1	3,45	1,981	80
4.18.2	8	1	1	4	9	7	1	3,97	2,025	80
4.18.3	7	1	2	6	7	7	1	3,97	1,941	80

Questão	Frequência	Porcentagem	Missings	Média	Desvio padrão
4.19.1	1	3,3%	81		
4.19.2	10	33,3%	81		
4.19.3	11	36,7%	81		
4.19.4			81		
4.19.5	14	46,7%	81		
4.19.6	6	20%	81		
4.19.7	2	6,7%	81		
4.20.1	4	5,1%	32		
4.20.2	75	94,9%	32		

Questão	Escala ordinal							Média	Desvio padrão	Missings
	1	2	3	4	5	6	7			
4.21.1	62	5	1	5	1			1,35	0,913	37
4.21.2	52	6	3	7	2	3	1	1,84	1,535	37
4.21.3	35	2	4	7	11	10	5	3,09	2,228	37
4.21.4	52	5	6	9	1		1	1,73	1,296	37
4.21.5	53	4	3	6	3	3	2	1,91	1,673	37
4.21.6	20		5	8	18	17	6	4,07	2,109	37
4.21.7	45	5	2	11	8	3		2,2	1,688	37
4.21.8	48	6	5	8	4	2	1	1,97	1,561	37
4.21.9	49	3	5	7	3	5	2	2,12	1,805	37
4.21.10	39	5	8	10	4	7	1	2,46	1,83	37
4.21.11	58	7	2	7				1,43	0,938	37
4.21.12	43	4	1	13	3	9	1	2,46	1,946	37
4.21.13	59			2	2	4	7	2,03	2,107	37

Questão	Frequência	Porcentagem	Missings	Média	Desvio padrão
4.22.1	30	40,5%	37		
4.22.2	44	59,5%	37		

Questão	Escala ordinal							Média	Desvio padrão	Missings
	1	2	3	4	5	6	7			
4.23.1	3					1		2,25	2,5	107
4.23.2	2				2			3	2,309	107
4.23.3	3				1			2	2	107
4.23.4	1				2	1		4,25	2,217	107
4.23.5	2	1	1					1,75	0,957	107
4.23.6	1			1		1	1	4,5	2,646	107
4.23.7	3					1		2,25	2,5	107
4.23.8	2				1	1		3,25	2,63	107
4.23.9	4							1	0	107
4.23.10	3		1					1,5	1	107
4.23.11	1			1	2			3,75	1,893	107
4.23.12	2			1		1		3	2,449	107
4.23.13	2				1	1		3,25	2,63	107

Questão	Frequência	Porcentagem	Missings	Média	Desvio padrão
4.24.1	39	39,8%	13		
4.24.2	29	29,6%	13		
4.24.3	16	16,3%	13		
4.24.4	7	7,1%	13		
4.24.5	7	7,1%	13		
4.25.1	59	59%	11		
4.25.2	18	18%	11		
4.25.3	11	11%	11		
4.25.4	12	12%	11		

Questão	Escala ordinal							Média	Desvio padrão	Missings
	1	2	3	4	5	6	7			
4.26	5	10	12	26	16	20	2	4,16	1,522	20
4.27.1	30	2	7	10	13	19	10	3,78	2,26	20
4.27.2	35	3	8	10	11	17	7	3,42	2,226	20
4.27.3	38	4	5	11	6	18	9	3,36	2,321	20
4.27.4	41	4	2	7	3	17	17	3,51	2,558	20
4.27.5	39	4	2	9	4	19	14	3,53	2,483	20
4.27.6	35	4	4	6	11	15	16	3,69	2,453	20
4.27.7	41	7	12	6	14	8	3	2,79	1,969	20
4.27.8	33	3	3	14	13	17	8	3,59	2,236	20
4.27.9	66	9	6	2	4	3	1	1,7	1,418	20
4.27.10	61	6	5	6	5	5	3	2,07	1,794	20
4.27.11	82	6	5	6	5	5	3	2,07	1,794	20
4.27.11	82	6	5	6	3	4	2	1,48	1,486	20

Questão	Frequência					Missings
	Associação lógica	Simplicidade e conveniência	Forte associação estatística	Baixo custo	Outra	
4.28.1	31	21	15	8	1	51
4.28.2	25	25	8	7	2	58
4.28.3	28	18	11	6		60
4.28.4	28	26	10	3	1	62
4.28.5	25	23	11	6	2	60
4.28.6	30	28	17	3	1	57
4.28.7	23	23	10	8		62
4.28.8	26	27	19	8	2	53
4.28.9	11	6	4	3		90
4.28.10	16	8	4	4		82
4.28.11	4	1	4		4	100

Questão	Escala ordinal							Média	Desvio padrão	Missings
	1	2	3	4	5	6	7			
5.1.1	5	3	8	6	23	38	28	5,39	1,591	0
5.1.2	11	15	21	32	11	13	8	3,79	1,679	0
5.1.3	24	25	15	17	17	7	6	3,21	1,81	0
5.1.4	14	9	18	30	18	15	7	3,92	1,706	0
5.1.5	9	4	4	12	25	38	19	5,07	1,709	0
5.1.6	19	12	161	21	13	16	14	3,91	1,993	0
5.2.1	7	1	2	10	16	39	36	5,59	1,603	0
5.2.2	27	13	22	32	8	5	4	3,11	1,631	0
5.2.3	28	11	27	19	16	6	4	3,16	1,708	0

5.2.4	25	8	14	27	11	20	6	3,68	1,917	0
5.3.1	6	9	15	31	24	21	5	4,27	1,507	0
5.3.2	6	14	21	31	20	15	4	3,95	1,498	0
5.3.3	6	11	19	40	12	17	6	4,05	1,51	0

Questão	Frequência	Porcentagem	Missings	Média	Desvio padrão
5.4.1	31	27,9%			
5.4.2	50	45%			
5.4.3	30	27%			

Questão	Escala ordinal							Média	Desvio padrão	Missings
	1	2	3	4	5	6	7			
5.5	2	14	18	44	21	11	1	3,95	1,227	0
5.6	2	2	9	15	34	37	10	5,09	1,28	2
5.7.1	21	21	22	17	20	8	1	3,2	1,619	1
5.7.2	19	17	22	23	18	9	2	3,35	1,623	1
5.7.3	7	6	20	28	24	20	5	4,24	1,514	1
5.7.4	7	3	14	19	28	28	11	4,69	1,59	1
5.7.5	20	9	18	25	23	14	1	3,62	1,675	1
5.7.6	20	18	20	29	18	4	1	3,21	1,503	1
5.8	13	16	9	33	21	13	2	3,75	1,608	4
5.9	5	4	4	22	25	29	18	5,03	1,551	4
5.10	8	6	8	40	23	12	11	4,33	1,565	3
5.11	4	16	19	31	23	14	2	3,94	1,413	2
5.12	1	15	30	38	21	4	1	3,72	1,118	1
5.13.1	1	8	8	24	34	29	6	4,75	1,322	1
5.13.2	2	8	18	28	32	19	3	4,35	1,317	1
5.13.3	5	6	14	33	36	14	2	4,26	1,304	1
5.14	3	9	14	11	33	34	6	4,71	1,498	1
5.15	2	17	22	32	25	12		3,88	1,283	1
5.16	2	4	5	20	33	39	7	5,03	1,267	1

Questão	Frequência	Porcentagem	Missings	Média	Desvio padrão
5.17.1	48	44%	2		
5.17.2	38	34,9%	2		
5.17.3	15	13,8%	2		
5.17.4	8	7,3%	2		

Questão	Escala ordinal							Média	Desvio padrão	Missings
	1	2	3	4	5	6	7			
5.18.1	2	5	13	31	34	23	3	4,54	1,249	0
5.18.2	2	3	16	25	29	33	3	4,68	1,286	0
5.19		7	8	22	44	25	5	4,78	1,194	0
5.20	2	5	21	34	32	15	1	4,25	1,184	1
5.21		6	7	23	31	32	12	5,01	1,297	0
5.22.1	15	31	26	20	10	7	2	3,07	1,494	0
5.22.2	12	27	21	31	10	10		3,27	1,439	0
5.22.3	9	22	27	31	16	6		3,37	1,321	0
5.22.4	10	19	25	37	14	6		3,4	1,309	0
5.22.5	9	16	22	28	25	10	1	3,7	1,45	0
5.22.6	7	14	19	25	28	17	1	3,97	1,486	0
5.23	21	29	27	14	14	6		2,9	1,464	0
5.24	5	5	11	21	26	33	10	4,77	1,53	0
5.25.1	33	6	5	9	25	22	10	3,85	2,198	1

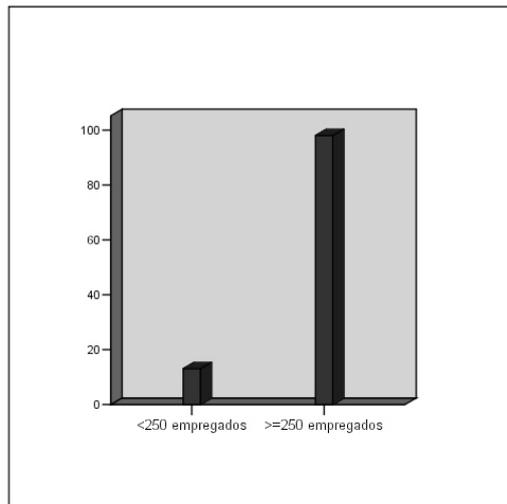
5.25.2	26	5	7	10	20	20	22	4,28	2,247	1
5.25.3	34	8	2	20	20	17	9	3,65	2,131	1
5.25.4	31	7	11	15	22	15	9	3,65	2,07	1
5.25.5	38	13	13	17	17	9	3	3,01	1,865	1
5.25.6	39	13	13	15	20	7	3	2,97	1,855	1

Questão	Média2004	Desvio padrão	Média2000	Desvio padrão	Missings 2004	Missings 2000
5.26.1	0,2%	2,3%	0,2%	0,8%	20	28
5.26.2	0,6%	2,63%	2,25%	4,75%	20	28
5.26.3	14,13%	14,97%	60,7%	26,87%	20	28
5.26.4	3,57%	4,09%	13,46%	13,5%	20	28
5.26.5	28,3%	22,9%	17,93%	24,43%	20	28
5.26.6	19,62%	15,05%	3,59%	12,17%	20	28
5.26.7	14,37%	12,76%	1,16%	4,65%	20	28
5.26.8	18,7%	19,55%	0,7%	4,09%	20	28
5.27.1	10,12%	10,05%	2,18%	5,05%	22	33
5.27.2	31,57%	17,86%	32,66%	25,49%	22	33
5.27.3	30,05%	13,91%	36,44%	20,33%	22	33
5.27.4	25,55%	17,6%	25,49%	22,63%	22	33
5.27.5	3,18%	6,17%	3,06%	7,98%	22	33

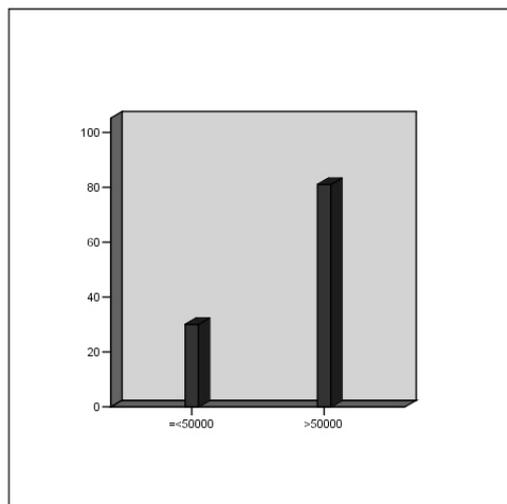
Questão	Frequência	Porcentagem	Missings	Média	Desvio padrão
6.1				10,86	7,98
6.2				5,1	4,86
6.3				6,86	5,56
6.4.1			3		
6.4.2	6	5,6%	3		
6.4.3	16	14,8%	3		
6.4.4	66	61,1%	3		
6.4.5	20	18,5%	3		

Apêndice 6

Representação da amostra de acordo com o tamanho das empresas (nº de empregados)

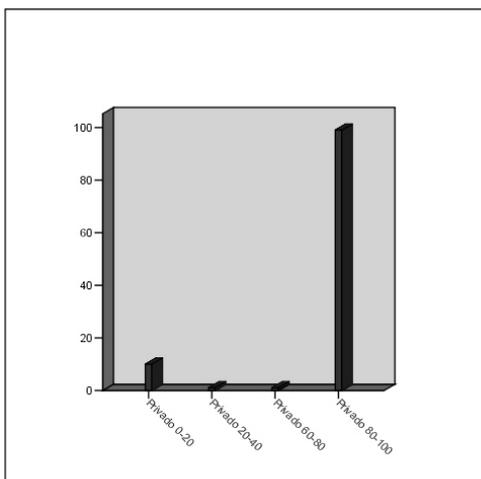


Caracterização da amostra em relação ao tamanho das empresas (vendas)

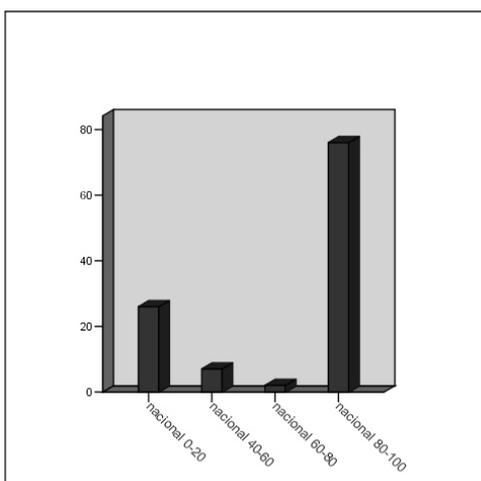


Apêndice 7

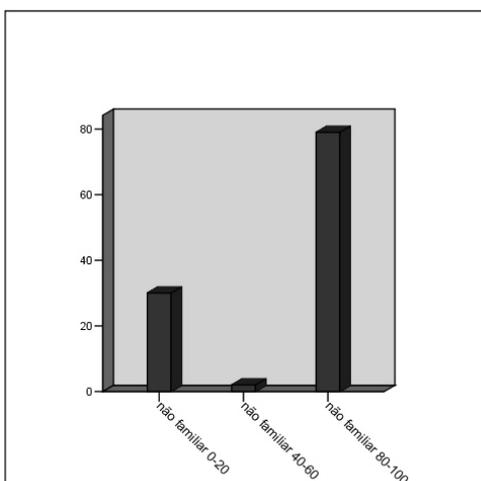
Representação da amostra em termos de capital privado versus público



Capital nacional versus estrangeiro

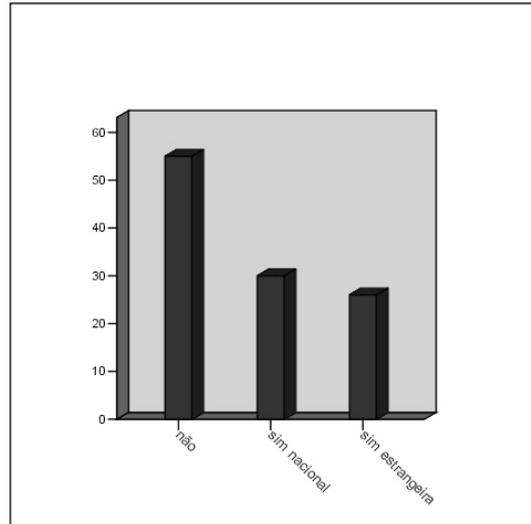


Capital familiar e não familiar

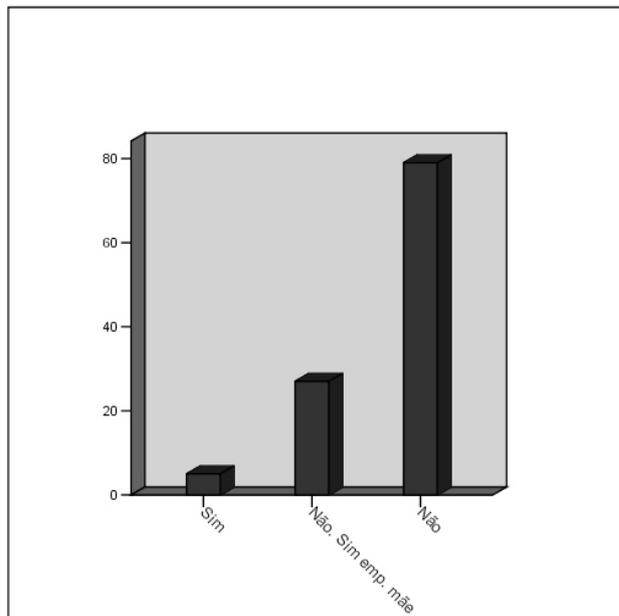


Apêndice 8

Subsidiária de uma empresa

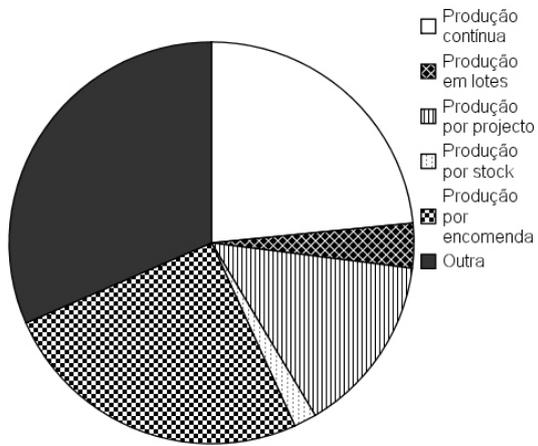


Cotação das empresas no mercado de capitais



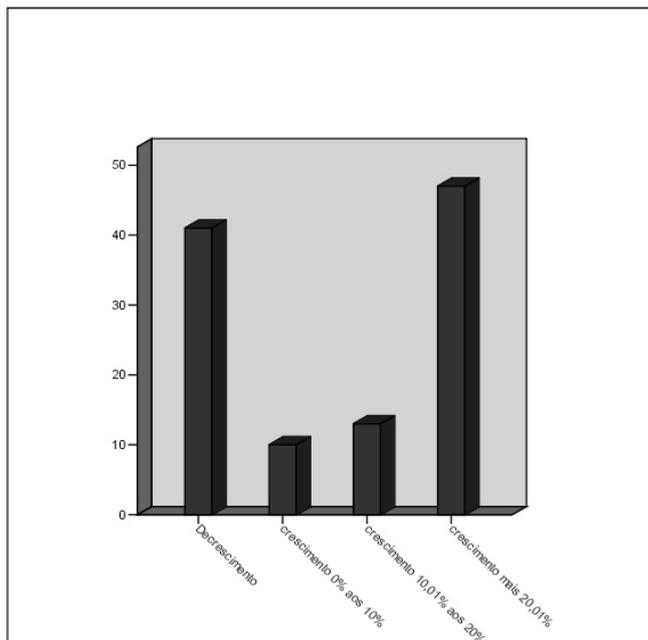
Apêndice 9

Caracterização do processo de produção das empresas

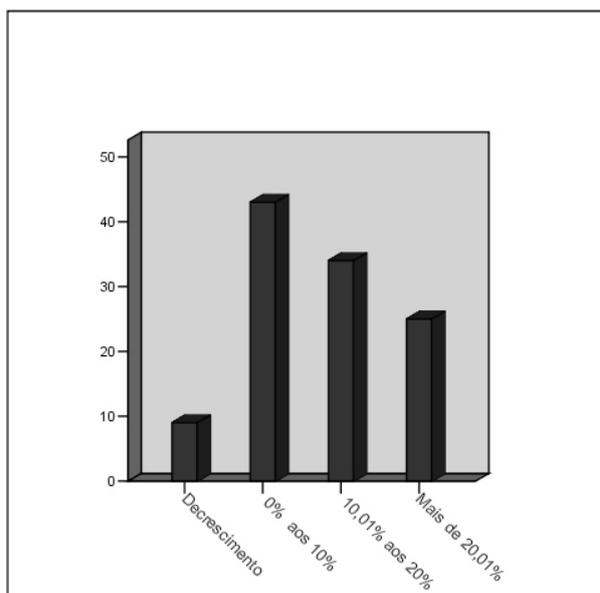


Apêndice 10

Caracterização do crescimento dos lucros das empresas



Caracterização da rentabilidade das empresas



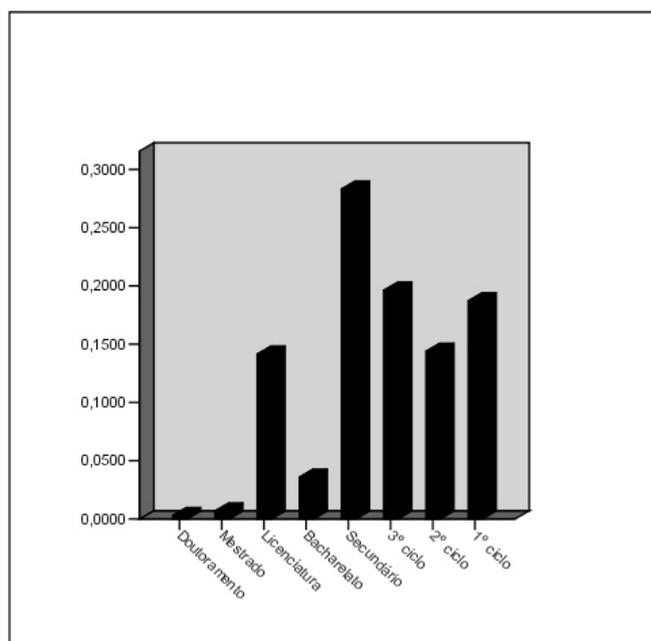
Apêndice 11

Caracterização das seis forças competitivas das empresas em geral

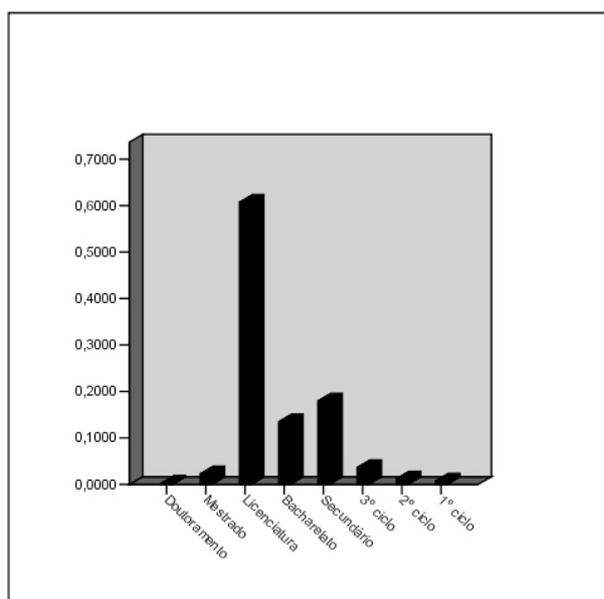
Forças (Escala: 1nenhum...7muito elevado)	N	<4	4	>4	Média	Moda
Competição no sector	111	14,4%	5,4%	80,2%	5,39	6
Ameaça de entradas no sector	111	42,3%	28,8%	28,8%	3,79	4
Ameaça de produtos substitutos	111	57,7%	15,3%	27%	3,21	2
Fornecedores	111	36,9%	27%	36%	3,92	4
Clientes	111	15,3%	10,8%	73,9%	5,07	6
Estado	111	42,3%	18,9%	38,7%	3,91	4

Apêndice 12

Caracterização dos colaboradores da empresa em termos de conhecimentos académicos

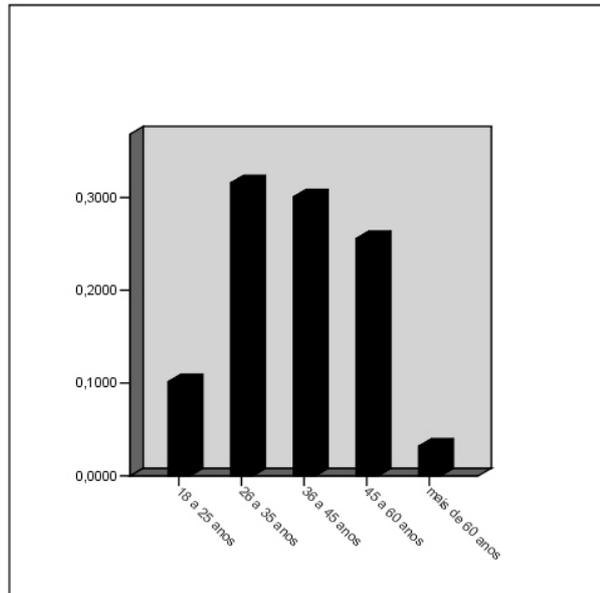


Caracterização dos quadros médios e superiores em termos de conhecimentos académicos

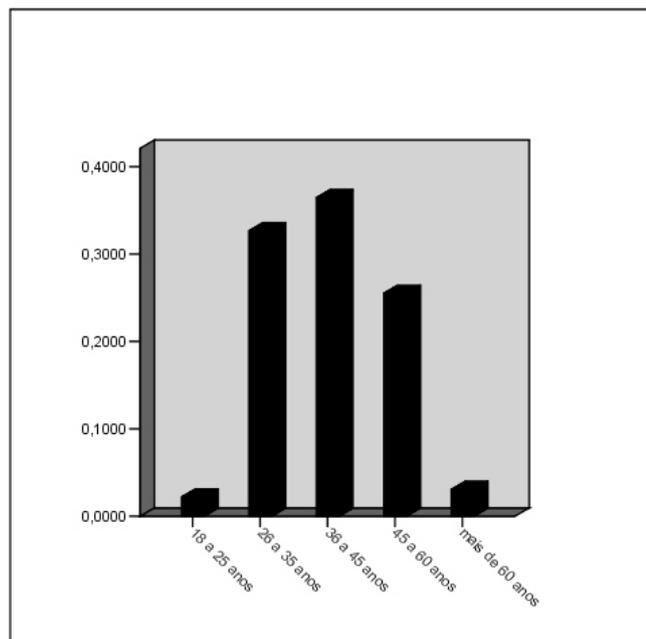


Apêndice 13

Caracterização dos colaboradores da empresa em termos de idade

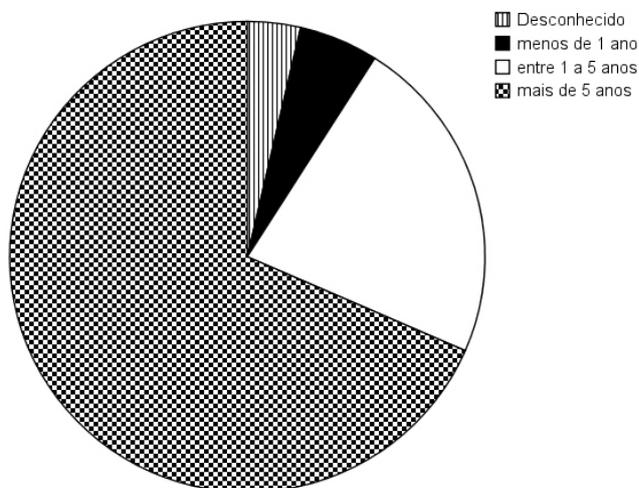


Caracterização dos quadros médios e superiores em termos de idade

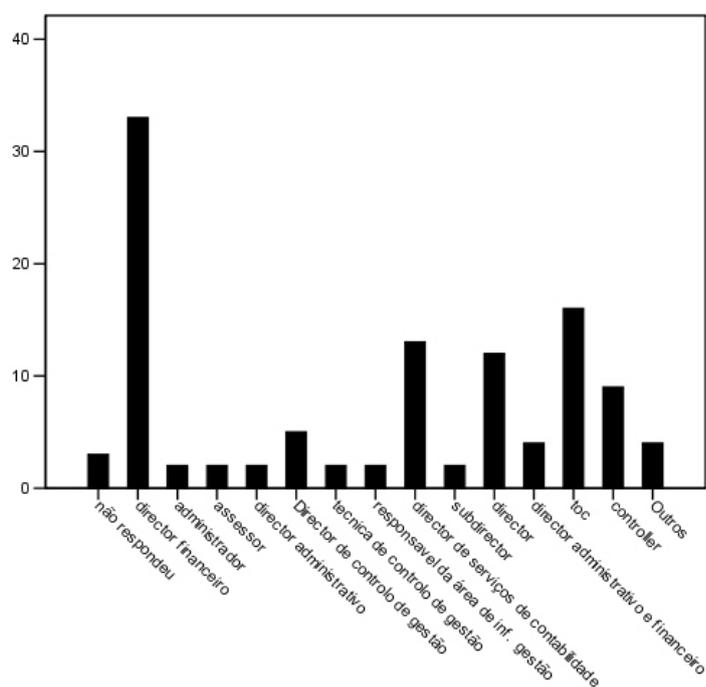


Apêndice 14

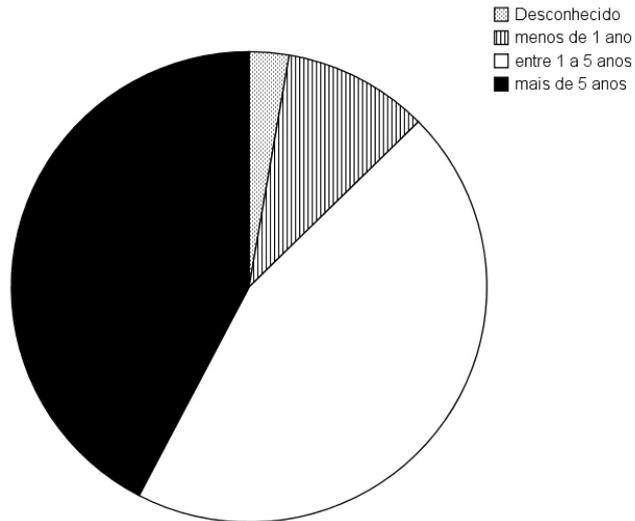
Caracterização do tempo de trabalho nas empresas do responsável da contabilidade de gestão



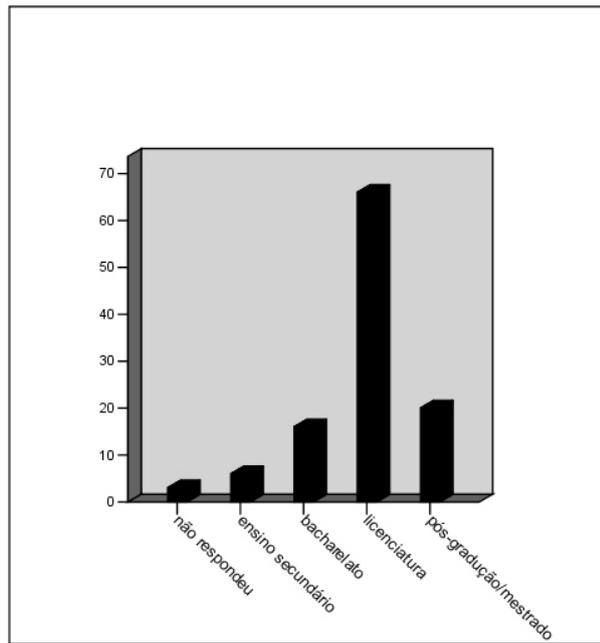
Caracterização das habilitações académicas do responsável de contabilidade de gestão



Caracterização do tempo na posição actual do responsável da contabilidade de gestão

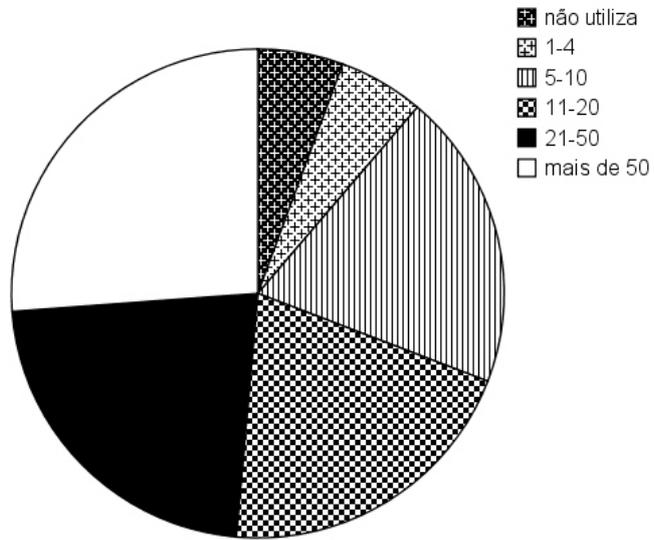


Caracterização das habilitações académicas do responsável de contabilidade de gestão



Apêndice 15

Caracterização da quantidade de centros de custos nas empresas



Apêndice 16

Caracterização do grau de sucesso da implementação do CBA

Grau de sucesso (Escala: 1insucesso total...7sucesso total)	N	<4	4	>4	Média	Desvio padrão
Totalidade	28	25%	14,3%	60,7%	4,71	1,902
Produção	27	11,1%	3,7%	85,2%	5,52	1,578
Distribuição	27	40,7%	7,4%	51,9%	3,89	2,562
Aprovisionamento	27	48,1%	3,7%	48,2%	3,56	2,47
Logística	27	48,1%	0%	51,9%	3,56	2,501
Administrativa	27	40,7%	3,7%	55,6%	3,93	2,51

Apêndice 17

Caracterização dos benefícios que o CBA trouxe às empresas

Benefícios (Escala: 1nenhum...7muito elevado)	N	<4	4	>4	Média	Desvio padrão
Estimação e controlo da rendibilidade das actividades	30	13,3%	10%	76,7%	5,33	1,788
Melhor transparência dos custos indirectos	30	23,3%	10%	66,7%	4,60	2,044
Identificação dos factores que são responsáveis pela criação de custos	30	16,7%	13,3%	70%	5,03	1,752
Desenho de novos produtos e serviços	30	70%	3,3%	26,7%	2,57	1,906
Capacidade de controlo no longo prazo	30	36,7%	10%	53,3%	4,00	2,017
Actualização do sistema de contabilidade de custos de modo a ser mais verdadeiro	30	23,3%	13,3%	63,3%	4,70	1,985
Maior precisão na distribuição dos custos indirectos pelos produtos	30	20%	13,3%	66,7%	4,70	2,054
Preparação de um orçamento mais realista	30	23,3%	13,3%	63,3%	4,83	1,802
Identificação dos fornecedores mais rentáveis	30	86,7%	3,3%	10%	1,90	1,423
Sinergia com o sistema <i>just-in-time</i>	30	86,7%	3,3%	10%	2,03	1,608
Motivação do pessoal que trabalha com a contabilidade de custos	30	53,3%	10%	36,7%	3,30	2,087
Melhoria do desempenho das actividades	30	36,7%	10%	53,3%	4,20	2,156
Determinação dos preços de transferência	30	46,7%	3,3%	50%	3,60	2,430
Melhoria da qualidade dos produtos	30	73,3%	13,3%	13,3%	2,13	1,717
Ajustamento da política de preços à medida que aumenta a complexidade do mix de produtos	30	50%	6,7%	43,3%	3,47	2,360
Sinergia no sistema de qualidade total	30	60%	6,7%	33,3%	2,87	2,013
Mudança no mix de produtos de modo a satisfazer melhor as necessidades dos clientes	30	66,7%	13,3%	20%	2,43	1,888

Referências

- Abernethy, Margaret, Bouwens, Jan e Lent, Laurence, (2004), "Determinants of control system design in divisionalized firms", *The Accounting Review*, 79(3), pp. 545-570.
- Abernethy, Margaret e Lillis, Anne, (1995), "The impact of manufacturing flexibility on management control system design", *Accounting, Organization and Society*, 20(4), pp. 241-258.
- Abrahams, Mark e Reavely, Mary, (1998), "Activity based costing: illustrations from the State of Iowa", *Government Finance Review*, 14(2), pp. 1-10.
- Abrahamson, Eric, (1991), "Managerial fads and fashions: the diffusion and rejection of innovations", *The Academy of Management Review*, 16(3), pp. 586-612.
- Abrahamson, Eric, (1996), "Management fashion", *Academy of Management Review*, 21(1), pp. 254-285.
- Adams, Mike, (1996), "Activity-based costing (ABC) and the life insurance industry", *The Service Industries Journal*, 16(4), pp. 511-526.
- Adler, Ralph, Everett, André e Waldron, Marilyn, (2000), "Advanced management accounting techniques in manufacturing: utilization, benefits and barriers to implementation", *Accounting Forum*, 24(2), pp. 131-150.
- Afonso, Paulo, (2002), *Sistemas de custeio no âmbito da contabilidade de custos*, Dissertação de Mestrado, Fevereiro, Universidade do Minho, Braga.
- Albright, Tom e Lam, Marco, (2006), "Managerial accounting and continuous improvement initiatives: a retrospective...", *Journal of Managerial Issues*, 18(2), pp. 157-174.
- Alnestig, Peter e Segerstedt, Anders, (1996), "Product costing in ten Swedish manufacturing companies", *International Journal Production economics*, 46-47, pp. 441-457.
- Alves, Maria do Céu, (2002), *Decisores e informação contabilística - sua influência nas decisões empresariais*, Tese de doutoramento, Universidade da Beira Interior, Covilhã.
- Anastas, Mike, (1997), "The changing world of management accounting and financial management", *Management Accounting*, 79(4), pp. 48-51.
- Anderson, Shannon, (1995), "Measuring the impact of product mix heterogeneity on manufacturing overhead cost", *The Accounting Review*, 70(3), pp. 363-387.
- Anderson, Shannon e Lanen, William, (1999), "Economic transition, strategy and the evolution of management accounting practices: the case of India", *Accounting, Organizations and Society*, 24(5-6), pp. 379-412.
- Anderson, Shannon e Young, S., (1999), "The impact of contextual and process factors on the evaluation of activity-based costing systems", *Accounting, Organization and Society*, 24(7), pp. 525-559.
- Armitage, Howard e Nicholson, Ron, (1993), "Activity-based costing a survey of Canadian practice", *CMA Magazine*, 67(2), pp. 22.
- Armstrong, Peter, (2002), "The costs of activity-based management", *Accounting, Organizations and Society*, 27(1-2), pp. 99-120.
- Ask, Urban, Ax, Christian e Jonsson, Sten, (1996), "Cost management in Sweden: from modern to post-modern", in Bhimani, Alnoor, *Management Accounting European Perspectives*, Oxford, Oxford University Press, pp. 199-217.

- Atkinson, Anthony, Balakrishnan, Ramji, Booth, Peter e Cote, Jane, (1997), "New directions in management accounting research", *Journal of Management Accounting Research*, 9, pp. 79-108.
- Atkinson, Anthony, Banker, Rajiv, Kaplan, Robert e Young, S, (2001), *Management Accounting*, New Jersey, Prentice Hall.
- Auzair, Sofiah e Langfield-Smith, Kim, (2005), "The effect of service process type, business strategy and life cycle stage on bureaucratic MCS in service organizations", *Management Accounting Research*, 16(4), pp. 399-421.
- Baines, Annette e Langfield-Smith, Kim, (2003), "Antecedents to management accounting change: a structural equation approach", *Accounting Organizations and Society*, 28(7-8), pp. 675-698.
- Baird, Kevin, Harrison, Graeme e Reeve, Robert, (2004), "Adoption of activity management practices: a note on the extent of adoption and the influence of organizational and cultural factors", *Management Accounting Research*, 15(4), pp. 383-399.
- Ballas, Apostolos e Venieris, George, (1996), "A survey of management accounting practice in greek firms", in Bhimani, Alnoor, *Management Accounting European Perspectives*, Oxford, Oxford University Press, pp. 1-30.
- Banerjee, Jyoti e Kane, Wendy, (1996), "Informing the accountant", *Management Accounting*, 74(9), pp. 30-32.
- Banker, Rajiv, Bardhan, Indranil e Chen, Tai, (2007), "The role of manufacturing practices in mediating the impact of activity-based costing on plant performance", *Accounting, Organizations and Society*, article in press, pp. 1-19.
- Banker, Rajiv, Potter, Gordon e Schroeder, Roger, (1995), "An empirical analysis of manufacturing overhead cost drivers", *Journal of Accounting and Economics*, 19(1), pp. 115-137.
- Barbato, Maria, Collini, Paolo, e Quagli, Alberto, (1996), "Management accounting in Italy: evolution within tradition", in Bhimani, Alnoor, *Management Accounting European Perspectives*, Oxford, Oxford University Press, pp. 140-163.
- Baxendale, Sidney, (2001), "Activity-based costing for the small business: a primer", *Business Horizons*, 44(1), p.61.
- Bhimani, Alnoor, (1996), *Management Accounting, European Perspectives*, Oxford, Oxford University Press.
- Bjornenak, Trond, (1997), "Diffusion and accounting: the case of ABC in Norway", *Management Accounting Research*, 8(1), pp. 3-17.
- Bjornenak, Trond, (2000), "Understanding cost differences in the public sector – a cost drivers approach", *Management Accounting Research*, 11(2), pp. 193-211.
- Boer, Germain e Jeter, Debra, (1993), "What's new about modern manufacturing? Empirical evidence on manufacturing cost changes", *Journal of Management Accounting Research*, 5, pp. 61-66.
- Booth, Rupert, (1993), "Variety reduction and activity costing", proceeding of the 28th Annual Conference Birmingham, Birmingham.
- Borjesson, Sofia, (1997), "A case study on activity-based budgeting", *Cost Management*, 10(4), pp. 7-17.
- Brandt, Michael, Levine, Steven e Gourdoux, James, (1999), "Application of activity-based cost management", *Professional Safety*, 44(1), pp. 22-27.

- Brignall, Stan, (1997), "A contingent rationale for cost system design in services", *Management Accounting Research*, 8(3), pp. 325-346.
- Brimson, James e Antos, John, (1994), *Activity-based Management for service industries, government entities and nonprofit organization*, New York, John Wiley & Sons.
- Bromwich, M. e Hong, C., (2000), "Costs and regulation in th U.K. telecommunications industry", *Management Accounting Research*, 11(1), pp. 137-165.
- Bruggeman, Werner, Slagmulder, Regine e Waeytens, Dominique, (1996), "Management accounting changes: the Belgian experience", in Bhimani, Alnoor, *Management Accounting European Perspectives*, Oxford, Oxford University Press, pp. 1-30.
- Byrne, Sean e Pierce, Bernard, (2006), "An exploratory investigation of management accounting roles in Irish manufacturing firms", *29th Annual Congress European Accounting Association*, Março, Dublin.
- Cadez, Simon, (2006), "A cross-industry comparison of strategic management accounting practice", *Economic and Business Review for Central and South – Eastern Europe*, 8(3), pp. 279-298.
- Capettini, Robert, Chow, Chee e McNamee, Alan, (1998), "On the need and opportunities for improving costing and cost management in healthcare organizations", *Managerial Finance*, 24(1), pp. 46-59.
- Cardinaels, Eddy, Roodhooft, Filip e Warlop, Luk, (2004), "The value of activity-based costing in competitive pricing decisions", *Journal of Management Accounting Research*, 16, pp. 133-148.
- Carnegie, Garry e Parker, Robert, (1996), "The transfer of accounting technology to the southern hemisphere: the case of William Butler Yaldwyn", *Accounting, Business and Financial History*, 6(1), pp. 23-49.
- Carú, Antonella e Cugini, Antonella, (1999), "Profitability and customer satisfaction in services", *International Journal of Service Industry Management*, 10(2), pp. 132-156.
- Chaffman, Beth e Talbott, John, (1990), "Activity-based costing in a service organization", *CMA Management*, 64(10), pp. 15-18.
- Chan, Yee-Ching Lilian, (1993), "Improving hospital cost accounting with activity-based costing", *Health Care Management Review*, 18(1), pp. 71-78.
- Chartered Institute of Managements Accountants (CIMA), (1993), "ABC within a service organization", *Management Accounting*, 71(11), pp. 40-46.
- Chenhall, Robert, (2003), "Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future", *Accounting, Organizations and Society*, 28(2-3), pp. 127-168.
- Chenhall, Robert e Langfield-Smith, Kim, (1998a), "Adoption and benefits of management accounting practices: an Australian study", *Management Accounting Research*, 9(1), pp. 1-19.
- Chenhall, Robert e Langfield-Smith, Kim, (1998b), "The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach", *Accounting, Organisations and Society*, 23(3), pp. 243-264.
- Chiavenato, Idalberto, (1993), *Teoria geral da administração-2*, 4ª edição, São Paulo, McGraw-Hill.
- Chong, Vincent, (1996), "Management accounting systems, task uncertainty and managerial performance: a research note", *Accounting, Organizations and Society*, 21(5), pp. 415-421.
- Chong, Vincent e Rundus, Michael, (2004), "Total quality management, market competition and organizational performance", *The British Accounting Review*, 36(2), pp. 155-172.

- Christensen, Linda e Sharp, Douglas, (1993), "How ABC can add value to decision making", *Management Accounting*, 74(11), pp. 38-42.
- Chua, Wai e Petty, Richard, (1999), "Mimicry, director interlocks and the interorganizational diffusion of a quality strategy: a note", *Journal of Management Accounting Research*, 11, pp. 93-104.
- Clarke, Peter, (1997), "Management accounting practices in large Irish manufacturing firms", *IBAR*, 18, pp. 136-152.
- Clarke, Peter, Hill, Nancy e Stevens, Kevin, (1999), "Activity-based costing in Ireland: barriers to, and opportunities for, change", *Critical Perspectives on Accounting*, 10(4), pp. 443-468.
- Clarke, Peter e Mullins, Tracy, (2001), "Activity-based costing in the non-manufacturing sector in Ireland: a preliminary", *Irish Journal of Management*, 22(2), pp. 1-18.
- Coad, Alan, (1999), "Some survey evidence on the learning and performance orientations of management accountants", *Management Accounting Research*, 10(2), pp. 109-135.
- Cobb, Ian, Innes, John e Mitchell, Falconer, (1992), *Activity based costing – problems in practice*, London, CIMA.
- Colbert, Gary e Spicer, Barry, (1998), "Linking activity-based costing and transfer pricing for improved decisions and behavior", *Cost Management*, 12(3), pp. 41-47.
- Collier, Paul, (2006), "Costing police services: the politicization of accounting", *Critical Perspectives on Accounting*, 17(1), pp. 57-86.
- Cooper, Robin, (1987), "Does your company need a new cost system?", *Journal of Cost Management*, (Spring), pp. 45-49.
- Cooper, Robin, (1989a), "The rise of activity-based costing. Part four: what do activity-based cost systems look like?", *Journal of Cost Management*, (Spring), pp. 38-49.
- Cooper, Robin, (1989b), "You need a new cost system when", *Harvard Business Review*, 67(1), pp. 77-82.
- Cooper, Robin, (1990a), "Cost classification in unit-based and activity-based manufacturing cost systems", *Journal of Cost Management*, (Summer), pp. 4-14.
- Cooper, Robin, (1990b), "Five steps to ABC system design", *Accountancy*, 106(1167), pp. 78-80.
- Cooper, Robin e Kaplan, Robert, (1988), "Measure costs right: make the right decisions", *Harvard Business Review*, 66(5), pp. 96-103.
- Cooper, Robin e Kaplan, Robert, (1991), "Profit priorities from activity-based costing", *Harvard Business Review*, 69(3), pp. 2-7.
- Cooper, Robin e Kaplan, Robert, (1992), "Activity-based systems: measuring the costs of resource usage", *Accounting Horizons*, 6(3), pp. 1-13.
- Cooper, Robin e Slagmulder, Regine, (1999a), "Develop profitable new products with target costing", *Sloan Management Review*, 40(4), pp. 23-33.
- Cooper, Robin e Slagmulder, Regine, (1999b), "Integrating activity-based costing and economic value added", *Management Accounting*, 80(7), pp. 16-17.
- Cooper, Robin e Slagmulder, Regine, (1999c), "Intelligent cost system design", *Strategic Finance*, 80(12), pp. 18-20.

- Corbett, Thomas, (2000), "Throughput accounting and activity-based costing: the driving factors behind each methodology", *Cost Management*, 14(1), pp. 37-45.
- Cornick, Michael, Cooper, William e Wilson, Susan, (1988), "How do companies analyze overhead?", *Strategic Finance*, 69(12), pp. 41-43.
- Cotton, William, Jackman, Susan e Brown, Richard, (2003), "Note on a New Zealand replication of the Innes et al. UK activity-based costing survey", *Management Accounting Research*, 14(1), pp. 67-72.
- Cox, Eli, (1980), "The optimal number of response alternatives for a scale: a review", *Journal of Marketing Research*, 17(4), pp. 407-422.
- Cross, Rob, Majikes, Manthaw e Kelleher, John, (1997), "Activity-based costing in commercial lending: the case of Signet Bank", *Commercial Lending Review*, 12(4), pp. 24-30.
- Damanpour, Fariborz, (1991), "Organizational innovation: a meta-analysis of effects of determinants and moderators", *Academy of Management Journal*, 34(3), pp. 555-590.
- Datar, Srikant e Gupta, Mahendra, (1994), "Aggregation, specification and measurement errors in product costing", *The accounting review*, 69(4), pp. 567-591.
- Davila, Tony, (2005), "An exploratory study on the emergence of management control systems: formalizing human resources in small growing firms", *Accounting, Organizations and Society*, 30(3), pp. 223-248.
- Demmy, Steve e Talbott, John, (1998), "Improve internal reporting with ABC and TOC", *Management Accounting*, 80(5), pp. 18-24.
- Donath, Bob, (1999), "Fire your big customers? Maybe you should", *Marketing News*, 33(13), pp. 9.
- Douglas, Clinton e Merwe, Anton, (2006), "Management accounting – approaches, techniques, and management processes", *Cost Management*, 20(3), pp. 14-22.
- Driver, Michaela, (2001), "Activity-based costing: a tool for adaptive and generative organizational learning?", *The Learning Organization*, 8(3/4), pp. 94-104.
- Drury, Colin, (1998), "Recent and future developments in management accounting", comunicação apresentada nas VII Jornadas de Contabilidade e Auditoria, Coimbra.
- Drury, Colin, (1999), "Standard costing: a technique at variance with modern management?", *Management Accounting*, 77(10), pp. 56-58.
- Drury, Colin e Tayles, Mike, (2005), "Explicating the design of overhead absorption procedures in UK organizations", *The British Accounting Review*, 37(1), pp. 47-84.
- Drury, Colin e Tayles, Mike, (2006), "Profitability analysis in UK organizations: an exploratory study", *The British Accounting Review*, 38(4), pp. 405-425.
- Duarte, Paula, (2002), *ABC – Estado actual de aplicação em Portugal*, Dissertação do III Mestrado em Contabilidade e Auditoria, Universidade Aberta, Aveiro.
- Dunk, Alan, (2004), "Product life cycle cost analysis: the impact of customer profiling, competitive advantage, and quality of IS information", *Management Accounting Research*, 15(4), pp. 401-414.
- Dutta, Saurav e Lawson, Raef, (2006), "The coming nanotech revolution –Accounting Challenges", *Cost management*, 20(3), pp. 39-48.
- Eden, Yoram e Ronen, Boaz, (1990), "Service organization costing: a synchronized manufacturing approach", *Industrial Management*, 32(5), pp. 24-26.

- Elmore, Robert, (1990), "The linkage between organizational size and the management accounting system", *Akron Business and Economic Review*, 21(3), pp. 69-80.
- Emsley, David, (2005), "Restructuring the management accounting function: a note on the effect of role involvement on innovativeness", *Management Accounting Research*, 16(12), pp. 157-177.
- Estrin, T., Kantor, J. e Albers, D., (1994), "Is ABC suitable for your company?", *Management Accounting*, 75(10), pp. 40-45.
- Ferreira, Aldónio, (2000), "The balanced scorecard: a review of the literature and analysis of its limitations and adequacy in the context of the typical portuguese organisation", Working Paper, June, pp. 1-35.
- Ferreira, Aldónio, (2002), *Management accounting and control systems design and use: an exploratory study in Portugal*, Tese de doutoramento, The Management School, Lancaster University, Lancaster.
- Fink, Arlene, (1995), *How to ask survey questions*, Thousand Oaks, SAGE Publications.
- Forrest, Edward, (1996), *Activity-based management – a comprehensive implementation guide*, New York, McGraw-Hill.
- Foster, George e Gupta, Mahendra, (1990), "Manufacturing overhead cost driver analysis", *Journal of Accounting and Economics*, 12(1-3), pp. 309-337.
- Foster, George e Gupta, Mahendra, (1994), "Marketing, cost management and management accounting", *Journal of Management Accounting Research*, 6, pp. 43-63.
- Foster, George e Swenson, Dan, (1997), "Measuring the success of activity-based cost management and its determinants", *Journal of Management Accounting Research*, 9, pp. 109-141.
- Gautier, Frédéric e Séverac, Béatrice, (2006), "The diversity of activity-based cost and management accounting systems in question", *29th Annual Congress European Accounting Association*, Março, Dublin.
- Geiger, Dale e Ittner, Christopher, (1996), "The influence of funding source and legislative requirements on government cost accounting practices", *Accounting, Organizations and Society*, 21(6), pp. 549-567.
- Gering, Michael, (1999a), "Activity based costing: lessons learned implementing ABC", *Management Accounting (British)*, 77(5), pp. 26.
- Gering, Michael, (1999b), "Activity based costing: focusing on what counts (part 2)", *Management Accounting (British)*, 77(2), pp. 20.
- Germain, Christophe, (2005), "The impact of, size, environment, structure and technology on performance measurement systems (PMSs) Design: an empirical study of French small and medium-sized enterprises (SMEs)", *28th Annual Congress of the European Accounting Association*, May, Gotemborg, Sweden.
- Giguère, Pierre, (2006), "Improving the cost accounting advantage", *CMA Management*, 80(2), pp. 15-17.
- Gillham, Bill, (2002), *Developing a questionnaire*, London, Continuum.
- Glad, Ernest, (1993), "Implementation considerations for an ABC system", *Management Accounting*, 71(7), pp. 29-32.
- Goldsby, Thomas e Closs, David, (2000), "Using activity-based costing to reengineer the reverse logistics channel", *International Journal of Physical Distribution & Logistics*, 30(6), pp. 500-506.

- Gomes, Conceição e Rodrigues, Lúcia, (2003), “Apuramento das actividades económicas em que deve ser implementado o custeio baseado nas actividades”, comunicação apresentada no XV Encontro Nacional da ADCES, Leiria, Maio.
- Gomes, Conceição e Rodrigues, Lúcia, (2004), “A estrutura de custos das actividades económicas portuguesas e o custeio baseado nas actividades”, comunicação apresentada no X Congresso de Contabilidade, Estoril, Novembro.
- Gosselin, Maurice, (1997), “The effect of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of activity-based costing”, *Accounting Organizations and Society*, 22(2), pp. 105-122.
- Govindarajan, V., (1986), “Decentralization, strategy and effectiveness of strategic business unit in multi business organizations”, *Academy of Management Review*, 11(4), pp. 844-856.
- Granlund, Markus e Lukka, Kari, (1998a), “Towards increasing business orientation: Finnish management accountants in a changing cultural context”, *Management Accounting Research*, 9(2), pp. 185-211.
- Granlund, Markus e Lukka, Kari, (1998b), “It’s a small world of management accounting practices”, *Journal of Management Accounting Research*, 10, pp. 153-179.
- Greeson, Cynthia e Kocakulach, Mehmet, (1997), “Implementing an ABC pilot at Whirlpool”, *Cost Management*, 11(2), pp. 16-21.
- Groot, Tom, (1996), “Managing costs in the Netherlands: past theory and current practice”, in Bhimani, Alnoor, *Management Accounting European Perspectives*, Oxford, Oxford University Press, pp. 164-179.
- Guimarães, Rui e Cabral, José, (1997), *Estatística*, Lisboa, McGraw-Hill de Portugal.
- Gunasekaran, A., Marri, H. e Grieve, R., (1999a), “Justification and implementation of activity-based costing in small and medium sized enterprises”, *Logistics Information Management*, 12(5), pp. 386-394.
- Gunasekaran, A., Marri, H. e Grieve, R., (1999b), “Activity based costing in small and medium enterprises”, *Computers & Industrial Engineering*, 37(1-2), pp. 407-411.
- Gunasekaran, A., Marri, H. e Yusuf, Y., (1999c), “Application of activity-based costing: some case experiences”, *Managerial Auditing Journal*, 14(6), pp.286-294.
- Gunasekaran, A. e Sarhadi, M., (1998), “Implementation of activity-based costing in manufacturing”, *International Journal Production Economics*, 56-57, pp. 231-242.
- Gunasekaran, A. e Singh, D., (1999), “Design of activity-based costing in a small company: a case study”, *Computers & Industrial Engineering*, 37(1-2), pp. 413-416.
- Gupta, Mahendra, (1993), “Heterogeneity issues in aggregated costing systems”, *Journal of Management Accounting Research*, 5, pp. 180-196.
- Hardy, John e Hubbard, Dee, (1992), “ABC: Revisiting the basics”, *CMA Management*, 66(9), pp. 24-28.
- Hendricks, James, (1988), “Applying cost accounting to factory automation”, *Management Accounting*, 70(6), pp. 24-30.
- Hendricks, James, (1989), “Accounting for automation”, *Mechanical Engineering*, 111(2), pp. 64-69.
- Hicks, Douglas, (1999), “Yes, ABC is for small business too”, *Journal of Accountancy*, 188(2), pp.

- Hillman, Amy e Wan, William, (2005), “The determinants of MNE subsidiaries’ political strategies: evidence of institutional duality”, *Journal of International Business Studies*, 36(3), pp. 322-340.
- Hofstede, Geert, (1991), *Culturas e organizações – compreender a nossa programação mental*, Lisboa, Sílabo.
- Hofstede, Geert, (1993), “Cultural constraints in management theories”, *The Academy of Management Executive*, 7(1), pp.81-94.
- Hofstede, Geert, (1998), “Identifying organizational subcultures: an empirical approach”, *Journal of Management Studies*, 35(1), pp. 1-12.
- Homburg, Carsten, (2004), “Improving activity-based costing heuristics by higher-level cost drivers”, *European Journal of Operational Research*, 157(2), pp. 332-343.
- Hopper, Trevor e Powell, Andrew, (1985), “Making sense of research into the organizational and social aspects of management accounting: a review of its underlying assumptions”, *Journal of Management Studies*, 22(5), pp. 429-465.
- Hopwood, Anthony, (1983), “On Trying to study accounting in the contexts in which it operates”, *Accounting, Organizations and Society*, 8(2-3), pp. 287-305.
- Horngren, Charles, Foster, George e Datar, Srikant, (2000), *Cost Accounting, a managerial emphasis*, New Jersey, Prentice Hall.
- Howell, Robert e Soucy, Stephen, (1987), “Cost accounting in the new manufacturing environment”, *Strategic Finance*, 69(2), pp. 42-48.
- Hussain, Md. e Gunasekaran, A., (2001), “Activity-based cost management in financial services industry”, *Managing Service Quality*, 11(3), pp. 213-223.
- Hussain, Md. Mostaque, Gunasekaran, A. e Laitinen, Erkki, (1998), “Management accounting systems in Finnish service firms”, *Technovation* 18(1), pp. 57-67.
- IFAC – International Federation of Accountants, (1998), International Management Accounting Practice Statement nº 1 – Management Accounting Concepts, March ([Http://www.ifac.org/satandarsandGuidance/FMAC/IMPI.html](http://www.ifac.org/satandarsandGuidance/FMAC/IMPI.html))
- Innes, John e Mitchell, Falconer, (1989), *Activity based costing – a review with case studies*, London, CIMA.
- Innes, John e Mitchell, Falconer, (1995a), “A survey of activity-based costing in the UK’s largest companies”, *Management Accounting Research*, 6(12), pp. 137-153.
- Innes, John e Mitchell, Falconer, (1995b), “ABC: a follow-up survey of CIMA members”, *Management Accounting*, 73(7), pp. 50-51.
- Innes, John e Mitchell, Falconer, (1997), “The application of activity-based costing in United Kingdom’s largest financial institutions”, *The Service Industries Journal*, 17(1), pp. 190-203.
- Innes, John e Mitchell, Falconer, (1998), *A practical guide to activity-based costing*, London, CIMA.
- Innes, John e Norris, G., (1997), *The Use of Activity-Based Information, A managerial perspective*, London, CIMA.
- Innes, John, Mitchell, Falconer e Sinclair, Donald, (2000), “Activity-based costing in the UK’s largest companies: a comparison of 1994 and 1999 survey results”, *Management Accounting Research*, 11(3), pp. 349-362.

- Israelsen, Poul, Andersen, Michael, Rohde, Carsten e Sorensen, Poul, (1996), "Management accounting in Denmark: theory and practice", in Bhimani, Alnoor, *Management Accounting European Perspectives*, Oxford, Oxford University Press, pp. 31-53.
- Ittner, Christopher, Lanen, William e Larcker, David, (2002), "The association between activity-based costing and manufacturing performance", *Journal of Accounting Research*, 40(3), pp. 711-726.
- Ittner, Christopher e Larcker, David, (2001), "Assessing empirical research in managerial accounting: a value-based management perspective", *Journal of Accounting and Economics*, 32(1), pp. 349-410.
- Jeans, Mike e Morrow, Michael, (1989), "The practicalities of using activity-based costing", *Financial Management*, 67(10), pp. 42-44.
- Jiao, Jianxin e Tseng, Mitchell, (1999), "A pragmatic approach to product costing based on standard time estimation", *International Journal of Operations & Production Management*, 19(7), pp. 738-745.
- Jones, Robin, (1989), "Customer profitability analysis", *Financial Management*, 67(2), pp. 26-28.
- Joseph, George, (2006), "Understanding management accounting techniques in the context of organizational change", *Management Accounting Quarterly*, 7(4), pp. 24-32.
- Kaplan, Robert, (1986), "Accounting lag: the obsolescence of cost accounting systems", *California Management Review*, 28(2), pp. 174-199.
- Kaplan, Robert, (1988), "One cost system isn't enough", *Harvard Business Review*, 66(1), pp. 2-7.
- Kaplan, Robert, (1990a), "Contribution margin analysis: no longer relevant/ strategic cost management: the new paradigm", *Journal of Management Accounting Research*, 2, pp. 2-15.
- Kaplan, Robert, (1990b), "The four-stage model of cost systems design", *Strategic Finance*, 71(8), pp. 22-26.
- Kaplan, Robert e Cooper, Robin, (1998), *Cost & Effect, Using integrated cost systems to drive profitability and performance*, Boston, Harvard Business School Press.
- Kaplan, Robert e Norton, David, (1996), *The balanced scorecard: translating strategy into action*, Boston, Harvard Business School Press.
- Kato, Yutaka, (1993), "Target costing support systems: lessons from leading Japanese companies", *Management Accounting Research*, 4(1), pp. 33-47.
- Kee, Robert e Robbins, Walter, (2003), "Public sector outsourcing: a modified decision model", *The Journal of Government Financial Management*, 52(2), pp. 46-52.
- Khalid, Alsaeed, (2005), "Activity-based costing in Saudi Arabia's Largest 100 Firms in 2003", *Journal of American Academy of Business*, 6(2), pp. 285-292.
- Khandwalla, Pradip, (1972), "The effect of different types of competition on the use of management controls", *Journal of Accounting Research*, 10(2), pp. 275-285.
- Khoury, Carlos e Ancelevicz, Jacob, (1999), "A utilização do sistema de custos ABC no Brasil", *Revista de Administração de Empresas*, 39(1), pp. 55-63.
- Khoury, Carlos e Ancelevicz, Jacob, (2000), "Controvérsias acerca do sistema de custos ABC", *Revista de Administração de Empresas*, 40(1), pp. 56-62.
- Khoury, Carlos, Ancelevicz, Jacob e Vasconcelos, Flávio, (2000), *The activity based cost system – ABC as a strategic tool: an empirical test*, Paper proposal.

- Kidd, Callum, (1993), "Counting the cost of change: an activity based management approach", proceeding of the 28th Annual Conference Birmingham, Birmingham.
- Kim, Gyutai, Park, Chan e Yoon, Paul, (1997), "Identifying investment opportunities for advanced manufacturing systems with comparative-integrated performance measurement", *International Journal Production Economics*, 50(1), pp. 23-33.
- King, M., Lapsey, F., Mitchell, F. e Moyes, J., (1994), *Activity Based Costing in Hospitals, A case study investigation*, London, CIMA.
- Kingsman, B. e Souza, A., (1997), "A knowledge-based decision support system for cost estimation and pricing decisions in versatile manufacturing companies", *International Journal of Production Economics*, 53(2), pp. 119-139.
- Kinsella, Steven, (2002), "Activity-based costing: Does it warrant inclusion in a guide to the project", *Project Management Journal*, 33(2), pp. 49-56.
- Krupnicki, Michael e Tyson, Thomas, (1997), "Using ABC to determine the cost of servicing customers", *Management Accounting*, 79(6), pp. 40-46.
- Laats, Kertu, Haldma, Toomas e Peets, Priit, (2005), "Management accounting change: evidence from Estonian manufacturing companies", 28th Annual Congress of the European Accounting Association, May, Gotemborg, Sweden.
- Laitinen, Erkki, (2005), "Explaining management accounting change", 28th Annual Congress of the European Accounting Association, May, Gotemborg, Sweden.
- Lal, Mohan, (1991), "Organizational size, structuring of activities, and control information system sophistication levels: an empirical study", *Management International Review*, 31(2), pp. 101-113.
- Lambert, Don e Whitworth, John, (1996), "How ABC can help service organizations", *The Management Accounting Magazine*, 70(4), pp. 24-29.
- Lapsley, Irvine e Wright, Elisa, (2004), "The diffusion of management accounting innovations in the public sector: a research agenda", *Management Accounting Research*, 15(3), pp. 355-374.
- Latshaw, Craig e Danile, Teresa, (2002), "Activity-based costing: usage and pitfalls", *Review of Business*, 23(1), pp. 30-32.
- Lebas, Michael, (1996), "Management accounting practice in France", in Bhimani, Alnoor, *Management Accounting European Perspectives*, Oxford, Oxford University Press, pp. 74-99.
- Lee, John, (1990), "Activity-based costing at cal electronic circuits", *Strategic Finance*, 72(4), pp. 36-38.
- Leiter, Jeffrey, (2005), "Structural isomorphism in Australian nonprofit organizations", *International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations*, 16(1), pp. 1-31.
- Lere, John, (2000), "Activity-based costing: a powerful tool for pricing", *The Journal of Business & Industrial Marketing*, 15(1), pp. 23-30.
- Lere, John, (2001), "Your product-costing system seems to be broken: now what?", *Industrial Marketing Management*, 30(7), pp. 587-598.
- Letza, Steve, (1994), "Should activity-based costing be considered as the costing method of choice for total quality organizations?", *The TQM Magazine*, 6(5), pp. 57-63.
- Levitt, Barbara e Nass, Clifford, (1989), "The lid on the garbage can: institutional constraints on decision making in the technical core of college – text publishers", *Administrative Science Quarterly*, 34(2), pp. 190-207.

- Lewis, R., (1991), "Activity-based costing for marketing", *Management Accounting*, 73(5), pp. 33-36.
- Libby, Theresa e Waterhouse, John, (1996), "Predicting change in management accounting systems", *Journal of Management Accounting Research*, 8, pp. 137-146.
- Lin, Binshan, Collins, James e Su, Robert, (2001), "Supply chain costing: an activity-based perspective", *International Journal of Physical Distribution & Logistics Management*, 31(10), pp. 702-713.
- Lowrey, Wilson, (2005), "Commitment to newspaper – TV partnering: a test of the impact of institutional isomorphism", *Journalism and Mass Communication Quarterly*, 82(3), pp. 495-515.
- Lucey, Terry, (1996), *Costing*, New York, Continuum.
- Luft, Joan e Shields, Michael, (2003), "Mapping management accounting: graphics and guidelines for theory-consistent empirical research", *Accounting, Organizations and Society*, 28(2-3), pp. 169-249.
- Lukka, Kari e Granlund, Markus, (1996), "Cost accounting in Finland current practice and trends of developments", *The European Accounting Review*, 5(1), pp. 1-28.
- Mabberley, Julie, (1998), *Activity-based costing in financial institutions*, London, Prentice Hall.
- MacArthur, John, (2006), "Cultural influences on German versus U.S. management accounting practices", *Management Accounting Quarterly*, 7(2), pp. 10-16.
- Maher, Michael, Stickney, Clyde e Weil, Ronald, (1997), *Managerial Accounting - an introduction to concepts, methods, and uses*, Orlando, Dryden Press.
- Major, Maria, (2002), *The impact of the liberalization of the Portuguese telecommunications industry upon Marconi's management accounting system: activity-based costing and new institutional theory*, Tese de doutoramento, Manchester School of Accounting and Finance, Manchester.
- Major, Maria e Hopper, Trevor, (2003), "Implementing ABC in the Portuguese telecommunications industry: a case study", *26th Annual Congress European Accounting Association*, University of Seville.
- Major, Maria e Hopper, Trevor, (2005), "Managers divided: implementing ABC in a Portuguese telecommunications company", *Management Accounting Research*, 16(2), pp. 205-229.
- Malmi, Teemu, (1997), "Towards explaining activity-based costing failure: accounting and control in a decentralized organization", *Management Accounting Research*, 8(4), pp. 459-480.
- Malmi, Teemu, (1999), "Activity-based costing diffusion across organization: an exploratory empirical analysis of Finnish firms", *Accounting Organization and Society*, 24(8), pp. 649-672.
- Martins, Marta, (2004), *Custeio baseado em actividades (ABC) e a sua implementação numa PME do sector da construção*, Dissertação de mestrado, Universidade do Minho, Braga.
- McGowan, Annie e Klammer, Thomas, (1997), "Satisfaction with activity-based cost management implementation", *Journal of Management Accounting Research*, 9, pp. 217-237.
- Mckenzie, John, (1999), "Activity-based costing for beginner", *Management Accounting*, 77(3), pp. 56.
- Mia, Lokman e Clarke, Brian, (1999), "Market competition, management accounting systems and business unit performance", *Management Accounting Research*, 10(2), pp. 137-158.
- Miller, Danny, (1987), "The structural and environmental correlates of business strategy", *Strategic Management Journal (1986-1998)*, 8(1), pp. 55-76.

- Miller, Jeffrey e Vollmann, Thomas, (1985), "The hidden factory", *Harvard Business Review*, 63(5), pp. 142-150.
- Mitchell, Falconer, (1994), "A commentary on the applications of activity-based costing", *Management Accounting Research*, 5(3-4), pp. 261-277.
- Mitchell, F. e Walker, S., (1997), "Market pressures and the development of costing practice: the emergence of uniform costing in the U. K. printing industry", *Management Accounting Research*, 8(1), pp. 75-101.
- Moore, Ken e Yuen, Susana, (2001), "Management accounting systems and organizational configuration: a life-cycle perspective", *Accounting, Organizations and Society*, 26(4-5), pp. 351-389.
- Morakul, Supitcha e Wu, Frederick, (2001), "Cultural influences on the ABC implementation in Thailand's environment", *Journal of Managerial Psychology*, 16(2), pp. 142-152.
- Naranjo-Gil, David e Hartmann, Frank, (2006), "Management accounting systems, top management team heterogeneity and strategic change", *Accounting, Organizations and Society*, article in press, pp. 1-22.
- Narayanan, V. e Sarkar, Ratna, (1999), *The impact of activity based costing on managerial decisions at Insteel Industries a field study*, Working Paper, Harvard Business School, August.
- Nicholls, Brent, (1992), "ABC in the UK – a status report", *Management Accounting*, 70(5), pp. 22-26.
- Nielsen, Steen, Melander, Preber, Sorensen, René e Jakobsen, Morten, (2004), "Implementation and utilization of activity-based costing: a Danish perspective", *27th Annual Congress European Accounting Association*, Praga.
- No, Joon e Kleiner, Brian, (1997), "How to implement activity-based costing", *Logistics Information Management*, 10(2), pp. 68-72.
- Norkiewicz, Angela, (1994), "Nine steps to implementing ABC", *Strategic Finance*, 75(10), pp. 28-33.
- Nyamori, R., Perera, M. e Lawrence, S., (2001), "The concept of strategic change and implications for management accounting research", *Journal of Accounting Literature*, 20, pp. 62-83.
- O'Connor, Neale, Chow, Chee e Wu, Anne, (2004), "The adoption of Western management accounting/controls in China's state-owned enterprises during economic transition", *Accounting, Organizations and Society*, 29(3-4), pp. 349-375.
- Ostrega, Michael e Probst, Frank, (1992), "Process value analysis: the missing link in cost management", *Cost Management*, 6(3), pp. 4-14.
- Pereira, Samuel, (2000), *O custeio tradicional e o custeio por actividades: um confronto crítico com aplicação do Caso da divisão de alta tensão e subestações móveis da EFACEC*, Dissertação de mestrado, Faculdade de Economia da Universidade do Porto, Porto.
- Pereira, Samuel, (2004), *Towards a conceptual foundation of activity-based costing: theory and a simulation experiment*, Tese de doutoramento, Edinburgh.
- Pestana, Maria e Gageiro, João, (2003), *Análise de dados para ciências sociais - A complementaridade do SPSS*, Lisboa, Edições Sílabo.
- Pierce, Bernard e Brown, Richard, (2004), "An empirical study of activity-based systems in Ireland", *The Irish Accounting Review*, 11(1), pp. 33-55.
- Pizzini, Mina, (2006), "The relation between cost-system design, managers' evaluations of the relevance and usefulness of cost data, and financial performance: an empirical study of US hospitals", *Accounting, Organizations and Society*, 31(2), pp. 179-210.

- Plossl, George, (1990), "Cost accounting in manufacturing: dawn of a new era", *Production Planning & Control*, 1(1), pp. 61-68.
- Pohlen, Terrance e La Londe, Bernard, (1994), "Implementing activity-based costing (ABC) in logistics", *Journal of Business Logistics*, 15(2), pp. 1-23.
- Porter, Michael, (1986), *Estratégia competitiva*, Rio de Janeiro, Editora Campus.
- Pugh, D., (1973), "The measurement of organization structures: does context determine form?", *Organizational Dynamics*, (Spring), pp. 19-34.
- Raffish, N., (1991), "How much does that product really cost?" *Management Accounting*, 72(9), pp. 36-39.
- Rahman, Shams-ur, (1998), "Theory of constraints - A review of the philosophy and its applications", *International Journal of Operations & Production Management*, 18(14), pp. 336-355.
- Reinstein, Alan, e Bayou, Mohammed, (1997), "Product costing continuum for managerial decisions", *Managerial Auditing Journal*, 12(9), pp. 490-497.
- Robbins, (1998), *Organizational behaviour*, New Jersey, Prentice Hall.
- Roberts, Alan, (1995), "Management accounting in France", *Management Accounting*, 73(3), pp. 44-46.
- Rodrigues, Lúcia e Martins, Marta, (2004), *O custeio baseado em actividades (ABC): implementação em PME*, Lisboa, Publisher Team.
- Rotch, William, (1990), "Activity-based costing in service industries", *Journal of Cost Management*, (Summer), pp. 4-14.
- Ruhl, Jack, (1996), "An introduction to the theory of constraints", *Journal of Cost Management*, (Summer), pp. 43-48.
- Ryan, Bob, Scapens, Robert e Theobald, Michael, (2002), *Research Method Methodology in Finance Accounting*, London, Thomson.
- Sá, Patrícia e Jorge, Susana, (1998), "O custeio baseado nas actividades (CBA) como ferramenta de gestão estratégica de custos: o papel do CBA na quantificação dos custos da qualidade", comunicação apresentada nas *VII Jornadas de Contabilidade e auditoria*, Coimbra.
- Salant, Priscilla e Dillman, Don, (1994), *How to conduct your own survey*, New York, John Wiley & Sons.
- Sandretto, Michael, (1985), "What kind of cost system do you need?", *Harvard Business Review*, 63(1), pp. 110-118.
- Scherrer, Gerhard, (1996), "Management accounting: a German perspective", in Bhimani, Alnoor, *Management Accounting European Perspectives*, Oxford, Oxford University Press, pp. 100-122.
- Schwarzbach, Henry, (1985), "The impact of automation on accounting for indirect costs", *Management Accounting (pre-1986)*, 67(6), pp. 45-50.
- Sephton, Marcus e Ward, Trevor, (1990), "ABC in retail financial services", *Financial Management*, 68(4), pp. 29-33.
- Shapiro, Jeremy, (1999), "On the connections among activity-based costing, mathematical programming models analyzing strategic decisions, and the resource-based view of the firm", *European Journal of Operational Research*, 118(2), pp. 295-314.

- Sharman, Paul, (1998), "ABC systems architecture: different strokes for different folks" *CMA*, 72(4), pp. 15-20.
- Shields, Michael, (1995), "An empirical analysis of firms' implementation experiences with activity-based costing", *Journal of Management Accounting Research*, 7, pp. 148-158.
- Shields, Michael, (1997), "Research in management accounting by north Americans in the 1990s", *Journal of Management Accounting Research*, 9, pp. 3-61.
- Shields, Michael, (1998), "Management accounting practices in Europe: a perspective from States", *Management Accounting Research*, 9(4), pp. 501-513.
- Shields, Michael e Mckwen, Michael, (1996), "Implementing activity-based costing systems successfully", *Journal of Cost Management* 9(4), pp. 15-22.
- Shim, Eunsup e Larkin, Joseph, (1994), "A survey of current managerial accounting practices: where do we stand?", *Ohio CPA Journal*, 53(1), pp. 21-28.
- Silvola, Hanna, (2005), "Management accounting practices – A contingency perspective based on the organizational life cycle and venture capital investors", 28th Annual Congress of the European Accounting Association, May, Gotemborg, Sweeden.
- Snyder, Herbert e Davenport, Elisabeth, (1997), "What does it really cost? Allocating indirect costs", *Asian Libraries*, 6(3/4), pp. 205-300.
- Spedding, T. e Sun, G., (1999), "Application of discrete event simulation to the activity based costing of manufacturing systems", *International Journal of Production Economics*, 58(3), pp. 289-301.
- Stede, Wim, (2001), "Measuring tight budgetary control", *Management Accounting Research*, 12(1), pp. 119-137.
- Steeple, D. e Winters, C., (1993), "A review of alternatives approaches to traditional costing methods", *Advances in manufacturing technology VII*, September, pp. 196-200.
- Stevenson, Thomas e Cabell, David, (2002), "Integrating transfer pricing policy and activity-based costing", *Journal of International Marketing*, 10(4), pp. 77-88.
- Sutton, Sharon, (1991), "A new age of accounting", *Production and Inventory Management Journal*, 32(1), pp. 72-74.
- Swenson, Dan, (1995), "The benefits of activity-based cost management to the manufacturing industry", *Journal of Management Accounting Research*, 7, pp. 167-174.
- Tayles, Mike e Walley, Paul, (1997), "Integrating manufacturing and management accounting strategy: case study insights", *International Journal Production Economics*, 53(1), pp. 43-55.
- Tollington, Tony, (1998), "ABC v TOC: same cloth as obsortion v marginal, different style and cut?", *Management Accounting*, 76(4), pp. 44-45.
- Torrecilla, Angel, Fernandez, Antonio, Quiros, Joaquin e Mosquero, Mercedes, (1996), "Management accounting in Spain: trends in thought and practice", in Bhimani, Alnoor, *Management Accounting European Perspectives*, Oxford, Oxford University Press, pp. 180-198.
- Tseng, Li e Lai, Chien, (2007), "ABC joint products decision with multiple resource constraints", *Journal of American Academy of Business*, 11(1), pp. 237-243.
- Turney, Peter e Stratton, Alan, (1992), "Using ABC to support continuous improvement", *Strategic Finance*, 74(3), pp. 46-50.

- Vanderbeck, Edward e Nagy, Charles, (1999), *Principles of Cost Accounting*, Cincinnati, South-Western College Publishing.
- Vicente, Daniel, (1998), *Custeio baseado nas actividades*, Dissertação de mestrado, Universidade do Algarve e ISEG, Lisboa.
- Vieira, Rui, (2002), *Accounting and change in the financial services actor: the case of activity-based costing in a Portuguese bank*, Tese de doutoramento, University of Warwick, Warwick.
- Vieira, Rui, (2003), “Management accounting change in the financial services sector: the case of activity-based costing in a Portuguese bank”, *26th Annual Congress European Accounting Association*, University of Seville.
- Virtanen, Kalervo, Malmi, Teemu, Vaivio, Juhani e Kasanen, Eero, (1996), “Drivers of management accounting in Finland”, in Bhimani, Alnoor, *Management Accounting European Perspectives*, Oxford, Oxford University Press, pp. 54-73.
- Vokurka, Robert e Lummus, Rhonda, (2001), “At what overhead levels does activity-based costing pay off?”, *Production & Inventory Management Journal*, 42 (1), pp. 40-49.
- Waldron, Marilyn, (2005), “Overcoming barriers to change in management accounting systems”, *Journal of American Academy of Business*, 68(2), pp. 244-249.
- Widener, Sally, (2004), “An empirical investigation of the relation between the use of strategic human capital and the design of the management control system”, *Accounting Organizations and Society*, 29(3-4), pp. 377-399.
- Wiener, Julius, (1962); “The cost structure of the industrial enterprise: pattern of analysis”, *The Accounting Review*, 37(3), pp. 438-451.
- Williams, Clif e Melhuish, Ward, (1999), “Is ABCM destined for success or failure in the Federal Government”, *Public Budgeting & Finance*, 19(2), pp. 1-9.
- Williams, J. e Seaman, A., (2001), “Predicting change in management accounting systems: national culture and industry effects”, *Accounting, Organizations and Society*, 26(4-5), pp. 443-460.
- Wilson, David e Rosenfeld, Robert, (1990), *Managing organizations*, London, McGraw-Hill.
- Yang, Hui, Yang, Grant e Wu, Wei, (2006), “Employee demography moderate involvement of decision making and adoption of management accounting innovations for Chinese accountants”, *Journal of American Academy of Business*, 9(2), pp. 338- 343.
- Yazdifar, Hassan, Zaman, Mahbub, Tsamenyi, Mathew e Askarany, Davood, (2006), “Management accounting change in a subsidiary organization”, *Critical Perspectives on Accounting*, article in press, pp. 1-27.
- Yin, Robert, (2003), *Case study research – design and methods*, London, SAGE publications.