

LANNA MARA ARAÚJO MARQUES

**CUSTEIO BASEADO NAS ATIVIDADES E
BALANCED SCORECARD: ESTUDO EMPÍRICO
NAS 100 MELHORES EMPRESAS PARA
TRABALHAR EM PORTUGAL**

Orientador: Prof^a Doutora Maria João Cardoso Vieira Machado

Universidade Lusófona de Humanidades e Tecnologias

Escola de Ciências Económicas e das Organizações

Lisboa

2021

LANNA MARA ARAÚJO MARQUES

**CUSTEIO BASEADO NAS ATIVIDADES E
BALANCED SCORECARD: ESTUDO EMPÍRICO
NAS 100 MELHORES EMPRESAS PARA
TRABALHAR EM PORTUGAL**

Dissertação defendida em provas públicas na Universidade Lusófona de Humanidades e Tecnologias no dia 20 de julho de 2021, para obtenção do grau de mestre no curso de mestrado em Contabilidade e Fiscalidade, perante o júri nomeado pelo despacho de nomeação de júri nº 225/2021, com a seguinte composição:

Presidente: Prof. Doutor João Miguel Borralho

Arguente: Prof. Doutor Carlos Eduardo Capelo Ramos do Rosário

Orientador: Prof^a Doutora Maria João Cardoso Vieira Machado

Universidade Lusófona de Humanidades e Tecnologias

Escola de Ciências Económicas e das Organizações

Lisboa

2021

Epígrafe

*Quando o objectivo parecer
difícil para você, não mude seu
objectivo, procure uma nova
maneira de alcançar.*

Confúcio

Dedicatória

Dedico este estudo à minha mãe Rejane Araújo e à Naiana Bitu que foram meu apoio durante toda esta trajetória e em todos os momentos mais importantes da minha vida.

Agradecimentos

Agradeço primeiramente a Deus e à Nossa Senhora pelas bênçãos e graças derramadas sobre mim em todos os momentos de minha vida e por me agraciarem com saúde e sabedoria.

Aos queridos professores do mestrado por todo conhecimento partilhado, em especial, à estimada professora doutora Maria João Cardoso Vieira Machado, por todo apoio a mim dedicado durante esta trajetória e pela excepcional orientação, a qual foi indispensável para a concretização deste estudo, sua sabedoria e profissionalismo além de serem admiráveis são também verdadeiro incentivo para nós alunos.

A toda minha família, por todo apoio e incentivo incondicionais, sem os quais não teria sido possível a concretização deste sonho.

Aos meus amigos, por estarem sempre comigo me acompanhando, aconselhando, torcendo e vibrando em cada etapa de minha vida, em particular, à Ana Rivéria, Marfisa, Mariana e Naiana Bitu, por todos os conselhos valiosos, companheirismo e amizade.

À minha turma de mestrado, especialmente, ao Benedito, Edmilson, Silvina, Sofia, Nivaldo e Nsuka, por todo conhecimento e amizade partilhados.

Muito obrigada a todos!

RESUMO

O presente estudo tem como objectivo geral contribuir para a investigação sobre o conhecimento e a utilização de dois métodos de contabilidade de gestão pelas empresas portuguesas, uma vez que, esses métodos são considerados pela teoria como os mais adequados, sendo eles: Custeio Baseado nas Atividades (CBA) como método de valoração dos produtos e serviços e *Balanced Scorecard* (BSC) como método de avaliação de desempenho. Os objectivos mais específicos são analisar as taxas de conhecimento e utilização do CBA e do BSC, os motivos que condicionam a sua utilização, identificar se existe associação entre o conhecimento desses métodos e as características dos responsáveis financeiros e analisar as possíveis associações entre sua utilização e as características das empresas. Para isto, foi enviado o inquérito para cada uma das empresas constantes no *ranking* das 100 Melhores Empresas para Trabalhar em Portugal, divulgado pela Revista Exame em 2019. Os resultados obtidos permitem concluir que a maioria das empresas conhece tanto o CBA quanto o BSC como sistemas de contabilidade de gestão, contudo, esses métodos ainda são pouco utilizados por essas empresas, uma vez que, as taxas de utilização foram consideravelmente baixas. Não foi possível encontrar associação entre o conhecimento do CBA e as características dos responsáveis financeiros, no entanto, os resultados indicam a existência de associação entre o conhecimento do BSC e a idade dos responsáveis financeiros. Por último, não foram obtidas evidências que suportem haver relação entre as características das empresas e o uso de cada um dos métodos abordados neste estudo.

Palavras-chave: Sistema de gestão; Custeio Baseado nas Atividades; Valoração dos produtos e serviços; *Balanced Scorecard*; Avaliação de desempenho.

ABSTRACT

This study aims to contribute to the investigation of the knowledge and use of two management accounting methods by Portuguese companies, as these methods are considered by theory as the most appropriate, namely: Activity-Based Costing (CBA) as a method of valuing products and services and Balanced Scorecard (BSC) as a method of evaluating performance. The more specific objectives are to analyze the knowledge and use rates of the CBA and the BSC, the reasons that condition their use, identify whether there is an association between knowledge of these methods and the characteristics of those responsible for finance, and analyze the possible associations between their use and the characteristics of the companies. For this, a survey was sent to each of the companies included in the ranking of the 100 Best Companies to Work for in Portugal, published by Exame Magazine in 2019. The results obtained allow us to conclude that most companies know both the CBA and the BSC as systems management accounting, however, these methods are still little used by these companies, since the rates of use were considerably low. It was not possible to find an association between knowledge of the CBA and the characteristics of those responsible for finance, however, the results indicate the existence of an association between knowledge of the BSC and the age of those responsible for finance. Finally, no evidence was obtained to support the existence of a relationship between the characteristics of the companies and the use of each of the methods covered in this study.

Keywords: Management system; Activity-Based Costing; Valuation of products and services; Balanced Scorecard; Performance evaluation.

LISTA DE ABREVIATURAS

BSC - Balanced Scorecard

CAM-I - Computer-Aided Manufacturing, International

CBA - Custeio Baseado nas Atividades

PME's - Pequenas e Médias Empresas

SPSS - Statistical Package for the Social Sciences

ÍNDICE

INTRODUÇÃO.....	13
CAPÍTULO I - REVISÃO DE LITERATURA	16
1.1. Definição de custos	17
1.2. Sistemas de custo tradicionais	18
1.3. Custeio Baseado nas Atividades – CBA.....	19
1.3.1. Breve introdução sobre o CBA	19
1.3.2. Implementação do CBA	22
1.3.3. Taxas de utilização do CBA.....	26
1.4. Balanced Scorecard – BSC	30
1.4.1. Origem do BSC	30
1.4.2. Evolução do BSC	31
1.4.3. Perspectivas do Balanced Scorecard	34
1.4.3.1. Perspectiva Financeira	34
1.4.3.2. Perspectiva do Cliente	35
1.4.3.3. Perspectiva dos Processos Internos	36
1.4.3.4. Perspectiva de Aprendizagem e Crescimento	37
1.4.4. Objectivos e medidas estratégicas do BSC	38
1.4.5. Relações de causa e efeito e mapa estratégico	39
1.4.6. Implementação do BSC.....	41
1.4.6.1. Processos da implementação do BSC.....	41
1.4.6.2. Benefícios associados à implementação do BSC	42
1.4.6.3. Limitações à implementação do BSC.....	43
1.4.7. Taxas de utilização do BSC	44
CAPÍTULO II - METODOLOGIA	47
2.1. Objectivos do estudo e Questões de investigação.....	48

2.2. Amostra e Recolha de dados	49
CAPÍTULO III - ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	54
3.1. Características dos responsáveis financeiros	55
3.2. Características das empresas	56
3.3. Conhecimento do CBA	59
3.4. Utilização do CBA	59
3.5. Fatores que motivam a utilização do CBA	61
3.6. Dificuldades na utilização do CBA	62
3.7. Fatores que condicionam a utilização do CBA	64
3.8. Conhecimento do BSC	65
3.9. Utilização do BSC	68
3.10. Fatores que motivam a utilização do BSC	70
3.11. Benefícios associados à utilização do BSC	71
3.12. Fatores que condicionam a utilização do BSC	73
CONCLUSÃO	75
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	78
APÊNDICES	i
Apêndice I	i
Apêndice II	iii
Apêndice III	vii

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1 - A hierarquia dos custos operacionais da organização	21
Figura 2 - Perspectivas do Balanced Scorecard – Primeiro modelo.....	32
Figura 3 - Perspectivas do Balanced Scorecard – Segundo modelo.....	33
Figura 4 - Mapa estratégico	41

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Fatores associados à implementação do CBA	62
Gráfico 2 - Principais dificuldades encontradas na implementação do CBA	63
Gráfico 3 - Motivos da não utilização do CBA	65
Gráfico 4 - Conhecimento do BSC segundo a idade do responsável financeiro	67
Gráfico 5 - Fatores associados à implementação do BSC	71
Gráfico 6 - Benefícios associados ao BSC	72
Gráfico 7 - Motivos da não utilização do BSC.....	74

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 1- Taxas de utilização do CBA	29
Tabela 2 - Taxas de utilização do BSC.....	46
Tabela 3 - Sexo do respondente.....	55
Tabela 4 - Formação académica do respondente	55
Tabela 5 - Área de formação do respondente	56
Tabela 6 - Tipo de atividade da empresa	57
Tabela 7 - Medidas descritivas do número de colaboradores da empresa.....	57
Tabela 8 - Número de colaboradores da empresa recodificado.....	58
Tabela 9 - Volume de negócios	58
Tabela 10 – Taxa de conhecimento do CBA	59

Tabela 11 - Utilização do CBA	60
Tabela 12 – Possibilidade de adoção do CBA no futuro	60
Tabela 13 - Fatores associados à implementação do CBA.....	61
Tabela 14 - Principais dificuldades encontradas na implementação do CBA.....	63
Tabela 15 - Motivos da não utilização do CBA	64
Tabela 16 – Taxa de conhecimento do BSC	66
Tabela 17 - Conhecimento do BSC segundo a idade do responsável financeiro	66
Tabela 18 - Testes Qui-Quadrado.....	68
Tabela 19 - Teste V de Cramer: Medidas Simétricas	68
Tabela 20 - Utilização do BSC	69
Tabela 21 – Possibilidade de implementação do BSC no futuro	69
Tabela 22 - Fatores associados à implementação do BSC	70
Tabela 23 - Benefícios associados ao BSC	72
Tabela 24 - Motivos da não utilização do BSC	73

INTRODUÇÃO

O atual modelo de mercado cada vez mais inovador e competitivo tem exigido das organizações a utilização de ferramentas e sistemas de gestão mais completos, capazes de fornecer informações mais precisas e relevantes para auxiliar os gestores no processo de tomada de decisão. Esses sistemas de informações têm passado por diversas mudanças ao longo do tempo, a fim de, fornecerem cada vez mais informações adequadas de acordo com a necessidade de cada tipo de organização. O Custeio Baseado nas Atividades (CBA) e o *Balanced Scorecard* (BSC) são exemplos de sistemas de gestão que surgiram com o intuito de atender a essas necessidades.

O CBA surgiu em meados da década de 1980 através de Cooper e Kaplan, como método de valoração dos produtos e serviços. Esta abordagem foi criada como alternativa aos sistemas tradicionais de custos com a finalidade de fornecer informações mais detalhadas e precisas aos gestores sobre os custos e recursos de sua organização, contribuindo dessa forma, com melhorias no processo de tomada de decisão (Major & Hopper, 2005). O BSC foi desenvolvido no início dos anos 90 por Kaplan e Norton, como método de avaliação de desempenho, uma ferramenta de gestão capaz de superar as limitações dos sistemas de controlo de gestão já existentes, apresentando melhorias nas métricas de desempenho (Kaplan & Norton, 1992).

Desde o surgimento desses dois sistemas de contabilidade de gestão vários estudos têm sido desenvolvidos com o propósito de investigar o conhecimento e a utilização dessas metodologias por parte das empresas (Alves e Machado, 2017; Curado e Manica, 2010; Innes e Mitchell, 1995; Machado, 2013).

O presente estudo tem como principal objectivo contribuir para a investigação sobre o conhecimento e a utilização do Custeio Baseado nas Atividades e do *Balanced Scorecard* em Portugal. Como forma de atender ao objectivo principal deste estudo, foram elaborados os seguintes objectivos específicos: (1) analisar a taxa de conhecimento sobre o CBA e identificar se existe associação com as características dos responsáveis financeiros; (2) analisar a taxa de utilização do CBA, os motivos que condicionam a sua utilização e se existe associação com as características da empresa; (3) analisar a taxa de conhecimento sobre o BSC e identificar se existe associação com as características dos responsáveis financeiros; (4) analisar a taxa de utilização do BSC,

os motivos que condicionam a sua utilização e se existe associação com as características da empresa.

A relevância do tema deste estudo é justificada fundamentalmente por dois fatores: em primeiro lugar, com as mudanças recorrentes no ambiente económico devido à expansão da tecnologia da informação, inovações organizacionais, mudanças sociais e ambientais, os sistemas de contabilidade de gestão têm ganhado cada vez mais relevância no apoio à gestão das empresas, (Castillo, 2014) e de acordo com Kaplan (2006) o CBA e o BSC são ferramentas capazes de dar o suporte necessário para as organizações com o fornecimento de informações precisas, capazes de criar valor para as empresas, orientando os gestores no processo de tomada de decisão. Assim sendo, considerando que as melhores empresas para trabalhar em Portugal destacam-se na sua gestão estratégica e fazem parte de um mercado competitivo, as mesmas necessitam tomar decisões acertadas sobre a gestão de seus negócios e para isso é preciso que disponham de sistemas de gestão adequados, o que confere relevância para a investigação da utilização desses dois sistemas de gestão por essas empresas. Em segundo lugar, há poucos estudos em Portugal sobre o conhecimento e a utilização das práticas de contabilidade de gestão, especificamente, sobre os métodos abordados neste estudo e também sobre o universo em análise, pelo qual, se justifica a realização desta investigação.

O universo do presente estudo compreende as empresas presentes no *ranking* das “100 Melhores Empresas para Trabalhar em Portugal” publicado pela Revista Exame, edição 427 de novembro de 2019. O inquérito foi o instrumento utilizado para a recolha de dados e foi aplicado via *internet*, através da plataforma *Google Forms*. O processo de recolha de dados ocorreu em três fases: a primeira fase iniciou-se em novembro de 2020, a segunda fase ocorreu em dezembro de 2020 e a terceira fase decorreu em janeiro de 2021. As três fases de recolha de dados geraram uma taxa de resposta de 23%. Em todas as fases, foram enviados e-mails às empresas com uma mensagem de texto contendo uma breve explicação sobre a finalidade do estudo, seguido do link do questionário e em seguida uma mensagem demonstrando a disponibilidade de encaminhar os resultados finais do estudo e assegurando a confidencialidade dos dados fornecidos.

O presente estudo é composto por esta introdução, outros três capítulos, a saber: o primeiro capítulo é constituído pela revisão de literatura sobre o CBA e o BSC, no segundo capítulo é apresentada a metodologia de pesquisa utilizada para a realização

desta investigação e o terceiro capítulo é composto pela análise e discussão dos resultados obtidos e em seguida são apresentadas as conclusões finais com as limitações do estudo, os principais contributos e algumas sugestões para investigações futuras.

CAPÍTULO I - REVISÃO DE LITERATURA

1.1. Definição de custos

Em um primeiro momento, antes de avançarmos para uma análise detalhada sobre os sistemas de custos e, especificamente o CBA, importa-se esclarecermos um pouco sobre alguns conceitos de custos que estarão em análise no decorrer deste estudo.

Segundo Kaplan (1994a) importa referir à existência de dois tipos de custos: os variáveis e fixos. Os custos variáveis são caracterizados por sofrerem oscilações de acordo com a procura por recursos de cada produto, já os custos fixos permanecem inalterados independentemente das alterações nos níveis de produção.

Podemos ainda classificar esses custos em custos diretos ou indiretos na medida em que estejam ou não relacionados com o objeto de custo. De acordo com Buzanin (2020) os custos diretos são aqueles que estão relacionados diretamente com o objeto de custo, já os custos indiretos são aqueles que não podem ser relacionados diretamente a um único objeto de custo, devendo ser, portanto, repartidos entre os diversos objetos de custo. Como exemplifica Duarte (2020), a mão-de-obra e a matéria-prima utilizada para produzir um produto são tipos de custos diretos, ao passo que, os custos incorridos com a segurança do edifício e com a manutenção e depreciações das máquinas são exemplos de custos indiretos.

Machado (2009) refere ainda que a classificação dos custos em diretos ou indiretos deverá ser feita de acordo com o objeto de custo em análise. Fonseca (2013) concorda com esse posicionamento quando refere que um custo pode ser classificado como direto se o objeto de custo é o produto, mas, também pode ser indireto se o objeto de custo for um serviço.

No geral, os custos diretos são custos variáveis, no entanto, os custos indiretos tanto podem ser considerados custos fixos como variáveis. Sendo o produto o objeto de custo temos como um exemplo de custo direto variável, a matéria-prima, já a eletricidade é um custo indireto variável, tendo em vista, que seu consumo depende dos níveis de produção e o aluguer de fábrica é um exemplo claro de custo indireto e fixo, pois, este não sofre alterações de acordo com a produção e nem está diretamente relacionado ao produto (Fonseca, 2013).

1.2. Sistemas de custo tradicionais

Os custos indiretos já referidos anteriormente se desenvolveram em maior proporção que os custos diretos e passaram a representar uma parte significativa dos custos de uma empresa (Kaplan & Anderson, 2007). Esses custos tornaram-se cada vez mais recorrentes devido à evolução da automatização dos processos, mas continuaram a ser repartidos com base na mão-de-obra direta (sendo que esta sofre uma redução constante na participação desses processos) por empresas que utilizam sistema de custeio tradicional. Esse tipo de repartição dos custos gera graves distorções nas informações (Pamplona, 1993).

Como afirma Compton (1996), com o mercado cada vez mais competitivo e exigente, as empresas necessitam obter informações de custos cada vez mais precisas e eficazes para permanecer ativas e competitivas. Para Cooper (1989) muitas empresas estão perdendo esse poder de competitividade no mercado por ainda utilizarem sistemas de contabilidade de custos inadequados que fornecem aos gestores informações irrelevantes ou até mesmo incorretas sobre o custo dos produtos.

Noreen (1991) enfatiza ainda que o uso de sistemas de contabilidade tradicionais impossibilita as empresa de estimar com maior precisão o custo e a lucratividade do produto, uma vez que, esses sistemas repartem seus custos indiretos utilizando uma única base de repartição, sendo esta, proporcional ao volume. Para ElGammal, Zakka, El-Kassar e Dandash (2016), esse tipo de repartição causa distorção no valor dos custos contribuindo para a tomada de decisões erradas por parte dos gestores, diminuindo a participação de mercado da empresa e os recursos de financiamentos disponíveis.

Kaplan (1988) partilha desta mesma visão e acrescenta que, além dos problemas já referidos causados pela utilização de sistemas de custos obsoletos, esses não fazem a devida alocação dos custos por somente considerar como custo do produto, apenas, os recursos de fabrica utilizados para converter a matéria-prima em produto acabado, sendo que, deve-se considerar como custo do produto todos os recursos que apoiam a empresa desde a produção até a efetiva venda, incluindo publicidade, promoção, melhoria de processos, sistemas de informação, finanças e até mesmo as despesas corporativas.

Finalmente, Pamplona (1993) infere que as várias funções de um sistema de custos adequado não são atendidas pelos sistemas de custos tradicionais e mais gravemente, decisões estão sendo tomadas com base em informações totalmente incorretas fornecidas por esse tipo de sistema que afasta a possibilidade de poder competitivo das empresas no mercado. É de fundamental importância que todo o pessoal responsável pelo sistema de custos conheça, detalhadamente, como surge cada custo e para que será utilizada cada informação gerada por esse custo.

1.3. Custeio Baseado nas Atividades – CBA

1.3.1. Breve introdução sobre o CBA

Surge então um novo sistema de custos designado como CBA que veio para resolver essa deficiência de alocação dos custos apresentada pelos sistemas de custeio tradicionais (Cooper & Kaplan, 1988).

O CBA, testado inicialmente em empresas americanas, surgiu na década de 1980 através de Robin Cooper e Robert Kaplan, que contaram com o apoio de duas grandes organizações: Harvard Business School, renomada instituição acadêmica e Computer-Aided Manufacturing, International (CAM-I), instituição patrocinada por organizações industriais e agências governamentais (Jones & Dugdale, 2002).

Este novo tipo de custeio surgiu com o intuito de proporcionar o fornecimento de informações mais precisas sobre o custo necessário para produzir bens e serviços para cada cliente da empresa, contribuindo, desta forma, com a tomada de decisão dos gestores sobre a utilização de recursos necessários para que os mesmos pudessem obter preços mais rentáveis sobre os seus produtos e serviços (Argyris & Kaplan, 1994).

Muitos argumentos foram utilizados por seus idealizadores para atrair novas adesões ao novo sistema de custos que garantia não só uma melhor compreensão dos gestores sobre a hierarquia dos custos, assim como também, uma maior redução desses custos através da eliminação de desperdícios (Major & Hopper, 2005).

Um grande diferencial do CBA é a utilização de múltiplos direcionadores de custos para atribuir despesas gerais aos produtos, diferentemente dos sistemas de custeio típicos, que atribuem despesas gerais a um único direcionador de custo, sendo o mais utilizado a mão-de-obra direta (Noreen, 1991) e como referido anteriormente, esse método de repartição dos custos dos produtos utilizado pelos sistemas tradicionais

fornecem informações limitadas aos gestores, onde os custos dos produtos não são devidamente imputados a cada produto (Kargın, 2013).

Lu, Wang, Wu, e Cheng (2017), acrescentam ainda que, além de utilizar diversos condutores de custos o CBA apresenta as relações causais entre o consumo de recursos e o custo, contribuindo desta forma, para a repartição correta dos custos dos produtos e auxiliando na definição de uma estratégia de preço mais competitivo que ajuda a impulsionar o aumento dos lucros da empresa e o seu poder de mercado.

De acordo com Cooper e Kaplan (1988) o CBA é, com efeito, uma ferramenta de estratégia corporativa que fornece informações de qualidade sobre a produção, suporte de atividades e os custos dos produtos, auxiliando os gestores a focar sua atenção nos produtos com maior rendimento que irá contribuir para o crescimento dos lucros, além de incentivar melhorias operacionais contínuas, melhores decisões sobre preços, mix, marketing e design de produtos o qual só é possível com o conhecimento preciso dos custos dos produtos. Para Cooper (1989) uma organização que não tem o devido conhecimento dos custos de seus produtos é susceptível de não conseguir permanecer no mercado por muito tempo.

Cooper e Kaplan (1988) definem, então, o CBA como um sistema de duas etapas onde na primeira etapa as atividades consomem recursos e na segunda etapa os produtos consomem atividades.

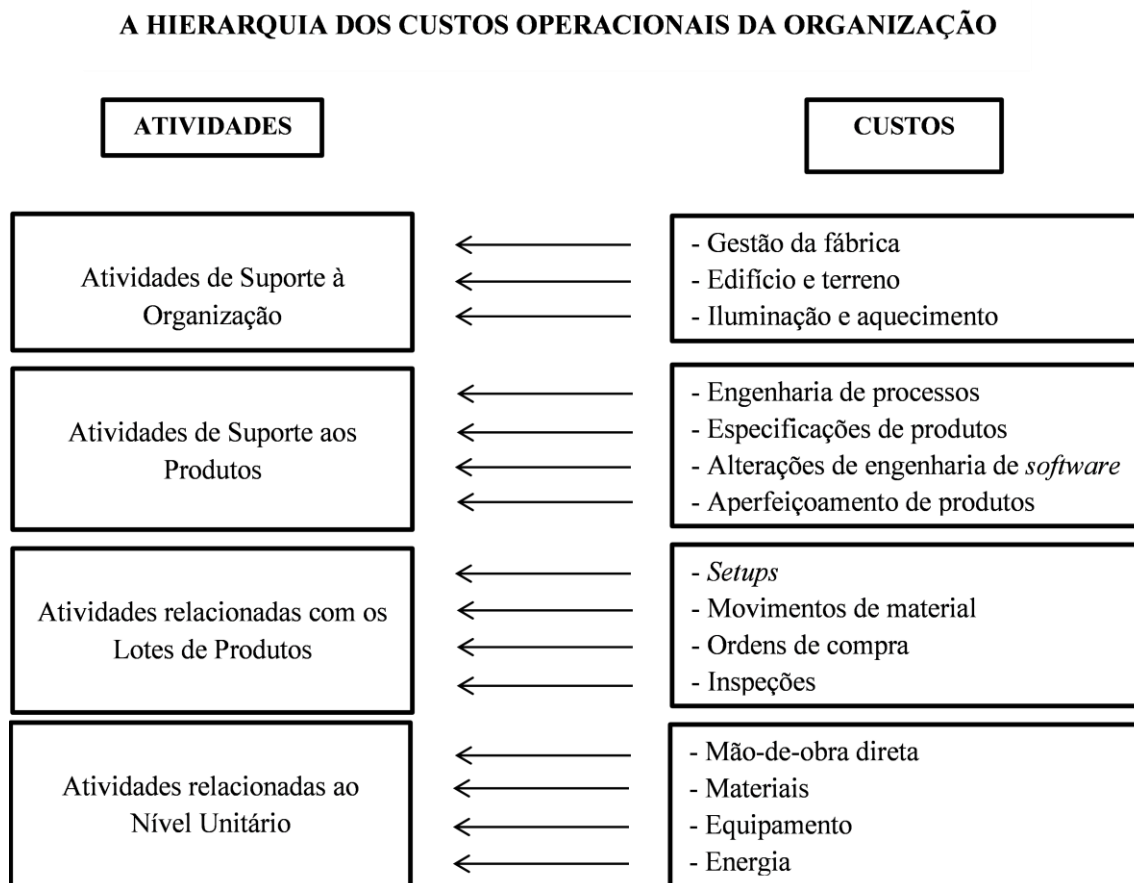
Para a realização da primeira etapa é necessário identificar as atividades a serem realizadas, e então, definir quais os recursos consumidos por cada uma dessas atividades. A soma de todos os custos desses recursos consumidos equivale ao custo total a atribuir a cada atividade. Na segunda etapa é atribuído um condutor de custo para cada atividade, para assim, definir o custo inerente a cada produto de acordo com a quantidade de condutores de custo que cada um utiliza (Noreen, 1991).

Segundo Cooper e Kaplan (1991) ao realizar esse processo de segregação dos custos dos recursos por atividades e calcular o custo de cada atividade, surge então, uma hierarquia que irá auxiliar os gestores a compreender melhor a relação existente entre as atividades e os recursos que estas consomem. Assim, as atividades estão classificadas de acordo com quatro naturezas distintas:

- Atividades ao nível de unidade de produto (*Unit level*) – são atividades relacionadas ao volume de produção, ou seja, os custos dessas atividades estão relacionados com as unidades produzidas de cada produto, por exemplo, horas máquinas.

- Atividades ao nível de lote (*Batch-Level*) – os custos dessas atividades estão associadas ao número de lotes produzidos, nomeadamente a parametrização da produção, como as inspeções, configurações, etc.
- Atividades de suporte dos produtos (*Product – Sustaining*) – estas atividades estão associadas à diversidade dos produtos e independem da quantidade de unidades produzidas, como engenharia de produtos e melhoria de produtos.
- Atividades de suporte à organização (*Facility-Sustaining*) – estas atividades compreendem os custos de apoio geral como manutenção do edifício, gestão das instalações e iluminação. De forma que não estão relacionadas diretamente ao produto estas atividades não devem ser incluídas no custo do produto.

Figura 1 - A hierarquia dos custos operacionais da organização



Fonte: Adaptado de Cooper e Kaplan (1991).

De acordo com Ittner, Larcker e Randall (1997), esses níveis de atividades são consideravelmente correlacionados entre si e essa relação varia de acordo com as características de fabricação adotadas pela empresa, suas políticas de produção e estoque. Essas relações entre as categorias da hierarquia de custos podem ainda ser influenciadas pela classificação de custos fixos e variáveis feita pela organização.

Segundo Cooper e Kaplan (1991) os gestores devem distinguir os custos com mão de obra direta, materiais diretos e eletricidade, que são consumidos para processar atividades a nível unitário (*unit-level*), dos custos dos recursos utilizados para processar lotes (*batch-level*) ou para apoiar um produto (*Product – Sustaining*) ou para apoiar uma instalação (*Facility-Sustaining*).

Diante do exposto, podemos inferir que o CBA permite assim, uma representação de custos mais complexa do que sistemas de custeio tradicionais que utilizam uma única base de imputação de custos aos produtos, por exemplo, o CBA compreende também custos que são fixados no que diz respeito às alterações realizadas em função do tamanho do lote, como custos de instalação de máquinas (Noreen, 1991).

Cooper e Kaplan (1988) defendem que o processo de atribuição dos custos, primeiro dos recursos para as atividades e em seguida das atividades para os produtos específicos não é possível com uma precisão cirúrgica, mas que é melhor estar aproximadamente correto no que diz respeito à procura por recursos de cada produto, do que estar propriamente errado.

1.3.2. Implementação do CBA

O CBA não é um método específico da área industrial, este pode ser, portanto, implementado e utilizado em diversas áreas da empresa como marketing, engenharia e pesquisa e desenvolvimento (Cooper & Kaplan, 1991; Gunasekaran & Sarhadi, 1998).

Para Compton (1996) a utilização do sistema CBA se estende para além das organizações de fabricação e certamente o maior equívoco sobre o sistema é que este não tem êxito em empresas de serviços. Este método é tão benéfico como ferramenta de gestão em empresas de serviços quanto em organizações industriais. A metodologia utilizada pelo sistema pode ser implementada e desenvolvida em qualquer tipo de organização.

O processo de implementação de um sistema baseado nas atividades fornece informações valiosas para os gestores e úteis para a tomada de decisões, informações sobre como operar atividades do processo produtivo que contribuem para a eliminação de desperdícios e o aumento da lucratividade (Almeida & Cunha, 2017).

Segundo Turney (1989) ao implementar um sistema CBA, a empresa está adicionando a sua gestão um sistema que exige melhores recursos de design, treinamento e manutenção, contudo, a complexidade do sistema não deve ser maior do que o necessário para atingir os resultados aguardados e nem o custo de implementação do sistema deve exceder aos benefícios esperados.

De acordo com Compton (1996), muitas organizações fracassam antes mesmo de começar a instalar o sistema CBA devido a uma série de equívocos sobre o método que favorecem para um planeamento, *design* e implementação do projeto de forma defeituosa levando todo o projeto de implementação do sistema ao fracasso.

Antes de iniciar a implementação do método é necessário colocar em causa se o mesmo é viável para a empresa no momento. Segundo Compton (1996), explorando essa viabilidade deve-se considerar o seguinte:

Viabilidade operacional – A empresa dispõe de mão de obra necessária para a realização do projeto CBA?

Viabilidade económica – O custo de instalação do sistema é demasiado elevado para a organização no seu momento atual? A empresa possui capacidade financeira para recompensar o pessoal envolvido no projeto?

Viabilidade técnica – A organização dispõe de sistema informático apropriado e assistência técnica adequada?

Por fim, é necessário certificar de que o pessoal envolvido no projeto de implementação do método disponha do tempo necessário para o desenvolvimento do mesmo, tendo em conta, outras prioridades e projetos já em andamento na organização. Satisfeitas essas necessidades a empresa estará apta a iniciar o projeto de implementação do sistema.

Cooper (1990) defende que o processo de implementação do CBA ocorre em duas fases importantes. A primeira fase é a etapa do processo de tomada de decisão, onde é feita a escolha do *design* do projeto, o qual apresentará as características do sistema. Nessa fase é necessário responder algumas perguntas: O novo sistema deve ser integrado ao sistema já existente ou deve ser um sistema independente? É necessário a aprovação de um projeto formal antes da implementação do método? Quem serão os

responsáveis pelo controle e administração do sistema? Quão preciso deve ser o sistema? O CBA deve relatar informações de custos históricos ou futuros? O *design* do projeto deve ser simples ou complexo?

Concluída essa primeira fase pode-se então iniciar a fase de implementação do sistema. Esta fase é composta por três objectivos indispensáveis para o sucesso do CBA os quais Cooper e Kaplan (1991) os descrevem da seguinte forma: garantir que a equipe responsável pelo projeto de implementação do método conheça adequadamente o CBA para que assim possa projetar um sistema apropriado; garantir que a administração conheça o método CBA, de modo que possam aceitar a implementação do método e utilizar as informações que este irá fornecer para o processo de tomada de decisões e garantir que a fase de *design* e coleta de dados do projeto seja executada de forma eficiente.

Segundo Liu e Pan (2007) alguns fatores podem influenciar o sucesso ou falha na implementação de um sistema CBA:

- Fatores técnicos – estão relacionados com o conhecimento prático da aplicabilidade do sistema.
- Fatores organizacionais – estão ligados a estrutura da organização, suporte da alta administração, relações dos funcionários nos diversos níveis da organização, treinamento de implementação e cultura.
- Fatores comportamentais – estão relacionados à forma participativa do pessoal envolvido no processo de implementação do sistema e comportamento de cada usuário.
- Outros fatores contextuais – estão associados à competitividade, qualidade e relevância das informações de custo para a tomada de decisão da gestão, tamanho da organização, remuneração, necessidade geral de mudança e cultura.

Para Moisello (2012) fatores organizacionais, comportamentais e contextuais são indispensáveis para a implementação bem sucedida do CBA como, o apoio da alta administração que deve estar comprometida com o projeto e disponibilizar do apoio financeiro necessário, a capacidade da organização em implementar inovações a qual será influenciada por sua cultura e estrutura organizacional e a colaboração dos funcionários envolvidos no projeto. A resistência dos funcionários pode levar ao fracasso total da implementação do método.

ElGammal *et al.* (2016) investigaram os motivos para a não implementação do sistema CBA em empresas Libanesas de diversos setores e constataram que os principais fatores inibidores para a implementação do método são: a falta de comprometimento da alta administração, a resistência dos funcionários em mudar para um sistema mais complexo e exigente, a necessidade de mudança da cultura interna da empresa, a indisponibilidade de recursos financeiros e recursos de tempo, falta de tecnologia adequada e principalmente, a satisfação com o atual sistema de custeio.

Innes e Mitchell (1995) realizaram um estudo sobre a utilização do CBA nas 1.000 maiores empresas do Reino Unido e constataram como principais fatores que inibem a implementação do método: complexidade do sistema, elevados custos exigidos para a implementação e manutenção do sistema e a resistência dos funcionários em aderir ao método. Como fatores que motivam a implementação do método foram identificados os seguintes: redução de custos, melhoria em medição de desempenho e gestão de custos, informações mais relevantes para a tomada de decisões e maior lucratividade.

Alves e Machado (2017) realizaram um estudo sobre a difusão do conhecimento da abordagem por atividades em grandes empresas portuguesas e identificaram como principais fatores que inibem a implementação do método: a falta de interesse pela abordagem e os custos elevados relacionados à sua implementação.

Alves e Machado (2017) analisaram ainda os fatores associados às principais motivações e dificuldades na implementação do método. Como principais motivações foram identificadas as seguintes: necessidade de obter informação mais precisa e relevante sobre os reais custos de cada produto, serviço ou cliente e necessidade de tornar os processos mais eficientes e eficazes. Em relação às principais dificuldades identificaram as seguintes: dificuldade em encontrar os condutores de custos mais adequados para cada atividade e dificuldade em criar um objectivo organizacional adequado.

Pietrzak, Wnuk-Pel e Christauskas (2020) realizaram um estudo sobre problemas com a implementação do CBA em empresas na Polónia e Lituânia. Estes autores analisaram as diferenças nas avaliações de adotantes do sistema, os que estavam considerando sua implementação, os que não o consideraram e aqueles que rejeitaram e concluíram que os problemas identificados pelos adotantes e os que estavam considerando a adoção foram relativamente menores do que os das empresas que não consideraram ou rejeitaram a implementação do método, o que os levou ao

entendimento de que as empresas estão tomando decisões de implementação do CBA de forma racional, quando os problemas encontrados pela empresa durante o processo de implementação são consideravelmente pequenos, a empresa adota o CBA, caso contrário, ela o rejeita.

Em um estudo desenvolvido por Al-Dhubaibi (2021) sobre o sucesso da implementação do CBA e sua relação com os níveis de extensão do uso, benefícios obtidos com o sistema e a satisfação dos usuários, em empresas de manufatura na Arábia Saudita, o mesmo concluiu que, o grau de sucesso da implementação do sistema CBA está relacionado positivamente a esses fatores. Concluiu ainda que, a experiência de cada empresa, a capacidade da equipe envolvida no processo em alinhar o sistema CBA aos outros sistemas da empresa, a identificação correta de cada atividade e a escolha dos condutores de custos adequados são contributos importantes para o sucesso da implementação do método. As empresas investigadas relataram que os maiores benefícios obtidos com a implementação do sistema foram: melhor alocação das despesas gerais, redução de custos e melhoria na análise da rentabilidade de produtos e serviços.

1.3.3. Taxas de utilização do CBA

Apesar de o sistema CBA oferecer inúmeros benefícios para as empresas, especialmente tendo em consideração o mercado cada vez mais globalizado e exigente, muitas empresas ainda se mostram resistentes em utilizar esse tipo de custeio optando ainda pela utilização de sistemas de custeio tradicionais (ElGammal *et al.* 2016).

Assim muitos estudos são realizados sobre o CBA com a finalidade de conhecer o uso desse sistema na prática. Alguns desses estudos são apresentados na Tabela 1 que reporta as respectivas taxas de utilização (Aljabr, 2020; Alves e Machado, 2017; Diavastis *et al.* 2016; Innes e Mitchell, 1995; Innes *et al.* 2000; Manríquez *et al.* 2014; Pokorná, 2016; Rankin, 2020; Schoute, 2011; Srbinoskaa *et al.* 2020).

O estudo realizado por Innes e Mitchell (1995) sobre a utilização do CBA nas 1.000 maiores empresas do Reino Unido constatou que apenas 19,5% das empresas investigadas adotaram o CBA. Em relação às empresas que não utilizavam o método: 27,1% estavam considerando a possibilidade de adoção, 13,2% analisaram a possibilidade de adoção, mas rejeitaram e 40,2% das empresas sequer consideraram a adoção do sistema.

Innes, Mitchell, e Sinclair (2000) fizeram a replicação do estudo acima referido, após 5 anos da realização do mesmo, a fim de avaliar as mudanças que ocorreram nas taxas de utilização do CBA nesse intervalo de tempo. Os resultados do estudo reportam uma diminuição do número de usuários do CBA e daqueles que atualmente consideram sua adoção de 19,5% para 17,5% e de 27,1% para 20,3%, respectivamente, de outro modo, o estudo revelou uma proporção ligeiramente maior daqueles que haviam rejeitado a utilização do método de 13,2% para 15,3% e daqueles que sequer tinham considerado o seu uso de 40,2% para 46,9%.

Schoute (2011) realizou um estudo sobre a associação entre a diversidade de produtos, o uso de tecnologias avançadas de manufatura e a adoção do CBA em 191 empresas holandesas de manufatura de médio porte. O estudo constatou que apenas 10,5% das empresas investigadas utilizam o CBA e que a diversidade do produto está positivamente relacionada com a adoção e o uso do CBA. Concluiu ainda que, as empresas com níveis moderados de diversidade de produtos tendem a adotar e usar mais o CBA do que aquelas que possuem níveis elevados de diversidade de produtos e que a utilização do CBA é maior em empresas que apresentam baixos níveis de uso de tecnologia avançada.

Manríquez, Colomina, e Pastor (2014), elaboraram um estudo em 180 PME's, localizadas no México, pertencentes aos diversos setores de atividade: indústria, serviços e comércio. O estudo teve como intuito analisar o conhecimento, aceitação e utilização do CBA por essas empresas, comparando ainda o seu uso com o uso de sistemas de custeio tradicionais. As conclusões do estudo mostram uma taxa muito baixa de utilização do CBA de apenas 7% pelas empresas investigadas. Das empresas que não utilizam o CBA, 83% nem consideraram a possibilidade de adotar o sistema, apenas 17% responderam que já analisaram ou estavam analisando a possibilidade de adoção, sendo que destes, 11% iniciaram a implementação do método, mas não concluíram, 2% analisaram, porém rejeitaram e 4% ainda estavam analisando a possível adoção do método. O estudo concluiu ainda que, o principal motivo para a não utilização do CBA é a falta de conhecimento do método, já que, 71% dos não adotantes afirmaram não conhecer o método, dentre estes, 66% são utilizadores de sistemas de custo tradicionais.

Um estudo realizado por Pokorná (2016) para investigar a relação entre o uso do CBA e a melhoria no desempenho financeiro em 548 empresas de médio e grande porte de diversos setores económicos, na República Checa, concluiu que as empresas

que utilizam o CBA possuem, em média, o mesmo ou até menos desempenho financeiro do que as empresas que não usam o método. Das empresas investigadas 22% estavam utilizando o sistema CBA, 60% não consideraram a adoção do método, 7% rejeitaram a possibilidade de adoção, 1% abandonou e 9% ainda estavam considerando a adoção do sistema.

Diavastis, Anagnostopoulou, Drogalas e Karagiorgos (2016), investigaram o efeito da interação da satisfação do usuário de sistemas de informação contábil com o uso do CBA em 103 hotéis na Grécia, onde constataram que, a utilização do CBA está positivamente relacionada com os níveis de satisfação dos usuários de sistema de informação contábil, visto que, esta interação gera um melhor desempenho financeiro para o hotel. Dos 103 hotéis investigados apenas 21 utilizam o CBA, gerando uma taxa de 20,4% de utilização do método.

Na investigação realizada por Alves e Machado (2017) sobre a difusão do método abordagem por atividades em grandes empresas em Portugal, concluíram que, das 61 empresas investigadas 25% utilizam o CBA e 82% afirmaram possuir conhecimento sobre o método. O estudo reportou ainda, a existência de associação entre o conhecimento do método abordagem por atividades e o género, a idade e a formação académica dos responsáveis financeiros e ainda, com duas características das empresas: a forma jurídica e a detenção do capital.

Aljabr (2020) realizou um estudo em 200 empresas de manufatura na Arábia Saudita. O estudo teve como objectivo analisar os principais impactos na utilização do CBA como o *design* de sistema de custo ideal capaz de gerar benefícios para o desempenho da organização, utilizando alguns fatores como: nível de concorrência, nível de custos indiretos, complexidade da produção e qualidade de tecnologia de informação. Os resultados mostram que, nenhum desses fatores estão relacionados positivamente ao objeto em análise. Das empresas investigadas apenas 9,5% utilizam o CBA, 17% pretendem adotar o método no futuro, 8,5% estão analisando a possibilidade de utilização, 6% pretendem analisar o uso, 0,5% implementou, mas abandonou 8% analisou o uso, mas rejeitou e 50,5% nunca consideraram a possibilidade de utilização do CBA.

Srbinoskaa, Stojanovaa, Hristovaa, e Mrsika (2020), realizaram um estudo em empresas têxteis sediadas na Macedônia sobre a associação entre a escolha de métodos de gestão de custos contemporâneos e as características dos funcionários e da empresa e concluiu que não há uma associação positiva entre as variáveis analisadas. Constatou

ainda que o CBA é o método mais utilizado pelo universo investigado com uma taxa de utilização de 41,3%.

Rankin (2020) desenvolveu um estudo em grandes empresas nos Estados Unidos com o objectivo de investigar a associação entre seis fatores contextuais (competitividade, estrutura de custos, relevância das informações de custos, tamanho da organização, estratégia e setor da indústria) e a utilização do CBA no país. O estudo concluiu que apenas os fatores: relevância das informações, tamanho da organização e estratégia estão associados positivamente à utilização do CBA, enquanto que os demais fatores estão relacionados negativamente. A não associação do fator estrutura de custos foi a descoberta que mais surpreendeu no estudo, tendo em vista que, este foi um dos principais motivadores para a introdução do método. Das 103 empresas que participaram do estudo 41,75% utilizam o CBA.

Tabela 1- Taxas de utilização do CBA

ARTIGO	TIPO DE ORGANIZAÇÃO	PAÍS	TAXA DE UTILIZAÇÃO
Innes e Mitchell (1995)	Grandes empresas	Reino Unido	19,5%
Innes <i>et al.</i> (2000)	Grandes empresas	Reino Unido	17,5%
Schoute (2011)	Empresas de médio porte.	Holanda	10,5%
Manríquez <i>et al.</i> (2014)	PME's	México	7%
Pokorná (2016)	Empresas de médio e grande porte.	República Checa	22%
Diavastis <i>et al.</i> (2016)	Hotéis	Grécia	20,4%
Alves e Machado (2017)	Grandes empresas	Portugal	25%
Aljabr (2020)	Empresas de manufatura	Arábia Saudita	9,5%
Srbinoskaa (2020)	Empresas têxteis	Macedônia	41,3%
Rankin (2020)	Grandes empresas	Estados Unidos	41,75%

Fonte: Elaboração Própria

De acordo com os estudos revistos é possível depreender que a utilização do CBA ainda é relativamente baixa, independente do país e do tipo de empresa investigada, tendo em vista que, apenas os estudos de Srbinoskaa *et al.* (2020) e Rankin (2020) apresentaram taxas de utilização do CBA um pouco melhores que os demais estudos.

1.4. Balanced Scorecard – BSC

1.4.1. Origem do BSC

A crescente globalização e os avanços da tecnologia ocorridos nas últimas décadas trouxeram às empresas a necessidade de um olhar cada vez mais delicado para o seu negócio, exigindo dessas empresas maior atenção e possíveis mudanças nos seus métodos de avaliação de desempenho. Diante dos novos desafios enfrentados pelas organizações os sistemas de medição de desempenho tradicionais já não são suficientes para fornecer as informações que as organizações necessitam para se manterem competitivas no mercado económico (Kald & Nilsson, 2000).

Segundo Kaplan e Norton (2001a) durante o século XIX e boa parte do século XX as empresas obtiveram grandes vantagens competitivas investindo em ativos tangíveis, os quais eram dominantes no atual modelo de mercado, e com isso utilizavam apenas medidas financeiras para contabilizar e registrar informações, contudo, estratégias para criar valor para as empresas passaram da gestão de apenas ativos tangíveis para estratégias baseadas no conhecimento que também incluem na sua gestão ativos intangíveis.

Kaplan (1994b) infere ainda que sistemas de medição de desempenho que utilizam apenas medidas financeiras para valorizar seus ativos já não são suficientes diante de um ambiente de negócios ultracompetitivo e que vive em constante mudança. Os gestores necessitam de medidas capazes de identificar e comunicar os principais fatores que impulsionam e criam valores futuros para as empresas, o que não é possível com os sistemas de medição tradicionais que refletem transações que já ocorreram, refletindo valores passados.

E foi a partir dessa necessidade de introduzir melhorias no sistema de gestão das empresas, em desenvolver sistemas de medição de desempenho mais adequados, capazes de oferecer uma percepção tanto dos resultados financeiros quanto não

financeiros, e contribuir para a criação de uma estratégia diferenciada capaz de se adequar a qualquer tipo de organização que em 1992, Robert Kaplan professor na Universidade de *Havard* e David Norton consultor de Boston, introduziram o BSC em um artigo publicado na revista Norte Americana “*Havard Business Review*”, intitulado de *The Balanced Scorecard – Measures that drive Perfomance*, que contou com a participação de 12 empresas líderes Norte Americanas, tendentes ao desenvolvimento de um novo modelo de avaliação de desempenho organizacional (Santos, 2008).

Segundo Kaplan (2010) o estudo supramencionado teve como intuito estudar a medição de desempenho em empresas cujos ativos intangíveis possuíam grande relevância na criação de valor. De acordo com o autor, se tais empresas tinham como intuito melhorar a gestão de ativos intangíveis devia, portanto, incluir a medição desses ativos intangíveis em seus sistemas de gestão.

Esse é um grande diferencial do BSC não abordar apenas medidas financeiras ligadas a ativos tangíveis, pois, segundo Kaplan e Norton (2001a), a dependência exclusiva em ativos tangíveis é um atraso para a organização, tendo em vista que, essas medidas desconsideram a criação de valor a longo prazo, contudo, o BSC mantém as medidas de desempenho financeiro, mas complementa-as com medidas de desempenho não financeiro capazes de fornecer à organização indicadores de desempenho futuro.

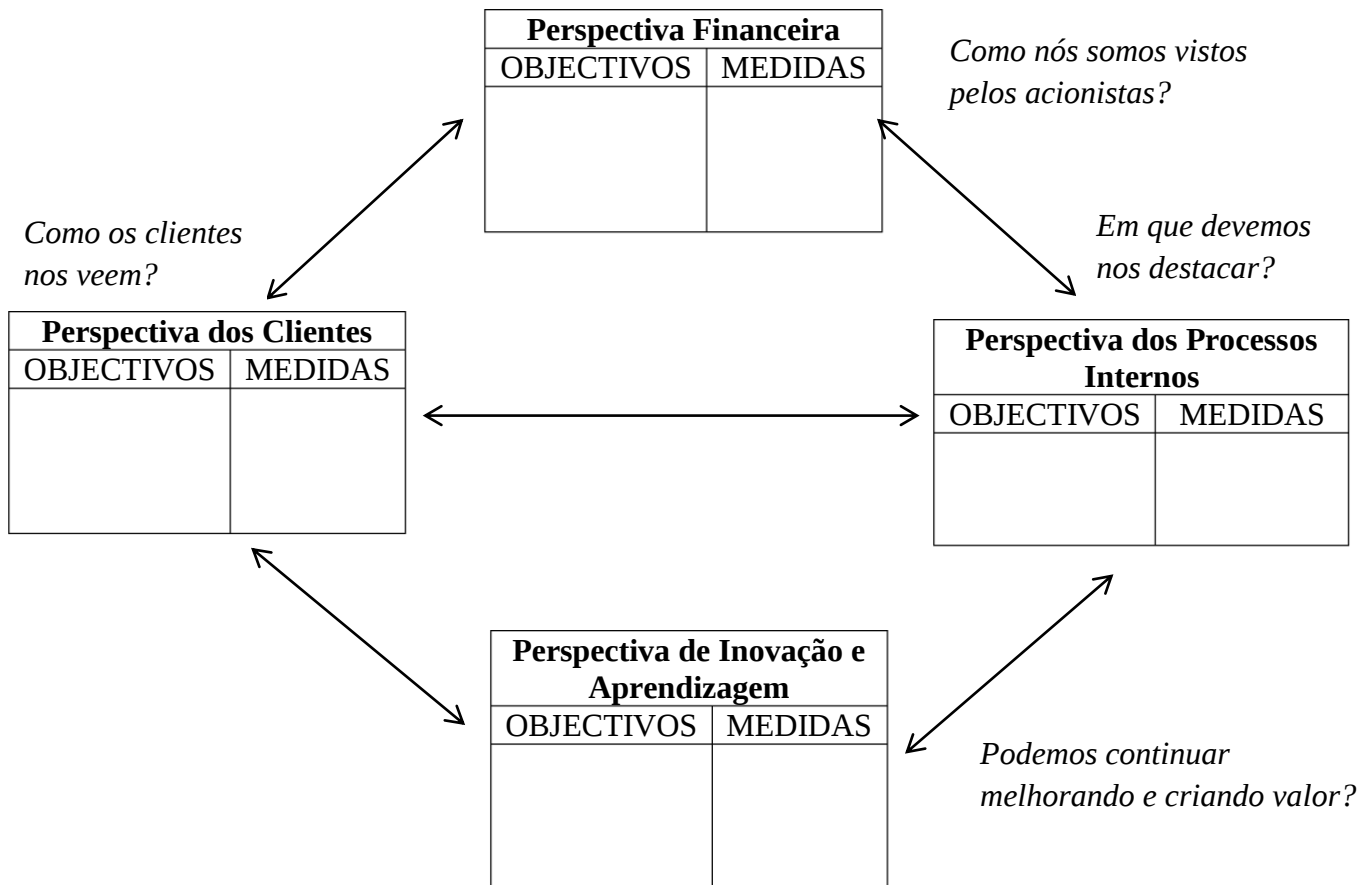
1.4.2. Evolução do BSC

Inicialmente o BSC foi apresentado por Kaplan e Norton (1992) como um sistema de medição de desempenho que permite os gestores ter uma visão de seu negócio a partir de quatro perspectivas diferentes: perspectiva financeira, perspectiva do cliente, perspectiva dos processos internos e perspectiva de inovação e aprendizagem. Essas quatro perspectivas originam repostas para quatro questões básicas:

- Perspectiva do cliente – Como os clientes nos veem?
- Perspectiva de processos internos – Em quais processos devemos nos destacar?
- Perspectiva de inovação e aprendizagem – Podemos continuar melhorando e criando valor?
- Perspectiva financeira – Como somos vistos pelos acionistas?

Figura 2 - Perspectivas do Balanced Scorecard – Primeiro modelo

O Balanced Scorecard Conecta Medidas de Performance



Fonte: Adaptado de Kaplan e Norton (1992)

Segundo Kaplan e Norton (1996c) as quatro perspectivas, separadamente ou em conjunto, vinculam objectivos estratégicos de longo prazo com ações de curto prazo capazes de conduzir a organização aos resultados esperados.

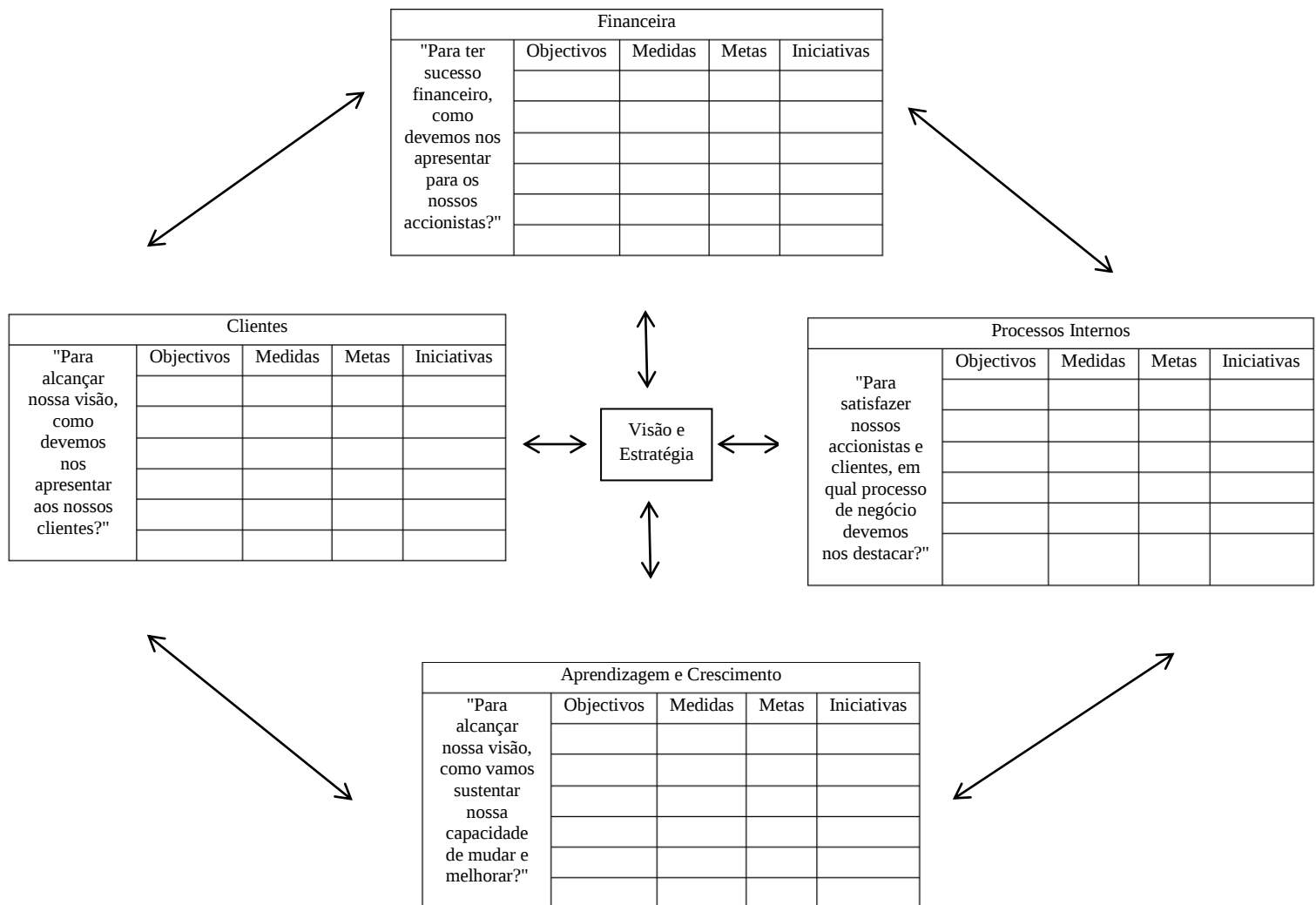
Posteriormente a última perspectiva intitulada de perspectiva de inovação e aprendizagem passou a ser denominada de perspectiva de aprendizagem e crescimento (Figura 3), pois, a inovação passou integrar a perspectiva de processos internos (Kaplan & Norton, 1996b).

Kaplan e Norton (1996a) entenderam que seria necessário ainda, atribuir um conjunto de metas e iniciativas para cada objectivo e medida estratégica. O usuário do BSC deve, portanto, definir metas e objectivos para todas as perspectivas e seleccionar

medidas de progresso para cada uma delas, posteriormente, deve-se estabelecer as iniciativas que irão direcioná-los a atingir cada uma de suas metas e alocar os recursos necessários para essas iniciativas (Kaplan & Norton, 1996c).

Figura 3 - Perspectivas do Balanced Scorecard – Segundo modelo

Tradução da Visão e Estratégia: Quatro Perspectivas



Fonte: Adaptado de Kaplan e Norton (1996c)

Tal modelo inovador do BSC proporciona aos gestores uma forma de garantir que toda a organização, em todos os níveis, conheça e entenda a estratégia de negócio de longo prazo da organização, de maneira que, em conjunto, possam escolher as métricas que serão utilizadas para operacionalizar a visão da empresa (Kaplan & Norton, 1996c).

Com isso, apesar de o BSC ter sido elaborado inicialmente como um sistema de medição de desempenho (Kaplan & Norton, 1992), seus criadores verificaram que este sistema obteve uma grande progressão evoluindo de um sistema de medição de desempenho para um sistema de gestão estratégica bem sucedida. Kaplan e Norton constataram que rapidamente as empresas deixaram de utilizar o BSC apenas como um sistema de medidas e passaram a utilizar como um sistema de controlo de gestão capaz de delimitar e gerir a estratégia da organização (Kaplan & Norton, 2001b).

1.4.3. Perspectivas do Balanced Scorecard

1.4.3.1. Perspectiva Financeira

As medidas de desempenho financeiro tornaram-se insuficientes na visão de muitos gestores que argumentam que com as modificações do mercado económico essas medidas já não desempenham papel importante nos resultados da empresa, uma vez que, não melhoram a satisfação do cliente, qualidade e motivação dos funcionários, contudo, medidas financeiras continuam a desempenhar função importante no BSC, pois, contribuem para indicar se a implementação e execução da estratégia da organização estão de fato contribuindo para a melhoria dos resultados financeiros (Kaplan & Norton, 1992).

As medidas financeiras estão relacionadas aos objectivos de longo prazo da organização (Kaplan & Norton, 1996a). Alguns dos objectivos financeiros comumente utilizados estão associados à lucratividade, crescimento e valor para os acionistas (Kaplan & Norton, 1992).

Segundo Kaplan e Norton (1996a) esses objectivos financeiros geralmente estão associados aos diferentes estágios do ciclo de vida em que a organização se encontra. O ciclo de vida possui três estágios distintos, nomeadamente:

Crescimento – as empresas que se enquadram nesse estágio estão no início do seu ciclo de vida. É uma fase caracterizada por grandes investimentos em novos produtos e serviços, infraestrutura, sistemas e desenvolvimento da carteira de clientes. Os objectivos financeiros nesse estágio terão como foco o crescimento das vendas e a manutenção dos custos.

Manutenção – esse é o estágio do ciclo de vida mais comum nas unidades de negócios. Nessa fase espera-se que as empresas mantenham sua participação de

mercado e consigam expandir sua capacidade produtiva. Os objectivos financeiros estarão ligados à obtenção do retorno sobre o capital investido.

Colheita – nesse estágio as empresas terão alcançado a maturidade e já não fazem investimentos significativos, de outro modo, esperam obter o retorno dos investimentos feitos nos estágios anteriores. O principal objectivo financeiro nessa fase é maximizar o fluxo de caixa.

1.4.3.2. Perspectiva do Cliente

De acordo com Kaplan e Norton (2001a) a grande maioria das empresas se concentra em entregar valor para os seus clientes, tendo em vista que, a proposição de valor é um diferencial para qualquer estratégia de negócios. Para isso, a empresa deve buscar constantemente se destacar na qualidade do produto, preço, serviço e relacionamento com o cliente.

Estratégias de cliente que promovem sucesso podem ser baseadas em três fatores diferentes:

- Excelência operacional – a organização deve se destacar através dos preços competitivos, qualidade no processamento do produto e entrega final para o cliente.
- Intimidade com o cliente – a organização deve focar no relacionamento com o cliente, ofertando qualidade no serviço de atendimento personalizado capaz de proporcionar soluções de acordo com a necessidade de cada cliente.
- Liderança do produto – a organização desenvolve produtos que se destacam no mercado por sua funcionalidade, características e desempenho.

Segundo Kaplan e Norton (1992), para que a organização possa desenvolver um adequado BSC na perspectiva de cliente é necessário que os gestores identifiquem as medidas capazes de refletir os fatores que realmente são importantes para os seus clientes.

De acordo com Kaplan e Norton (1996a), os gerentes identificam seus clientes alvo e os segmentos de mercado em que a unidade de negócios irá competir e determina as métricas que serão utilizadas para atingir os resultados esperados. Algumas medidas genéricas de sucesso são geralmente utilizadas, dentre elas: satisfação do cliente, aquisição de novos clientes e retenção dos clientes já existentes, lucratividade do cliente e participação de mercado.

Participação de mercado – esta medida permite a empresa avaliar se conseguiu penetrar no mercado alvo e se conseguiu obter os resultados desejados no segmento de mercado escolhido.

Retenção de clientes – uma das maneiras da empresa manter ou até mesmo aumentar a sua participação de mercado é retendo os clientes existentes no segmento de mercado alvo. As empresas que conseguem identificar seus clientes podem então medir a retenção e a lealdade de seus clientes através do volume de vendas.

Aquisição de clientes – é de interesse de toda organização, além de reter os clientes já existentes, atrair novos clientes. Esta medida possibilita a empresa obter conhecimento sobre a taxa de aquisição de novos clientes atraídos pelas unidades de negócio. Essa avaliação pode ser feita através do número de novos clientes ou pelo total de vendas para novos clientes. Muitas empresas optam por possuir um departamento de marketing de forma a facilitar a angariação de novos clientes.

Satisfação do cliente – essa medida fornece *feedbacks* à empresa sobre seu desempenho na visão do cliente. Quando o cliente avaliar seu nível de satisfação como satisfeito ou extremamente satisfeito, a empresa pode confiar que conseguiu atingir a satisfação do cliente. Porém, o indicador de satisfação do cliente não é suficiente para a empresa medir a retenção, lealdade e lucratividade do cliente.

Lucratividade do cliente – esta medida pode revelar à organização que alguns clientes podem não ser tão lucrativos quanto parece, por exemplo, grandes esforços feitos pelas empresas para atrair novos clientes ainda a ser compensados com as margens obtidas através das vendas, podem refletir a não lucratividade destes clientes. Nesse caso, a empresa tem de analisar se deve reter ou desencorajar esses clientes atualmente não lucrativos.

A relação entre essas cinco medidas possibilita à organização atingir os objectivos estratégicos definidos para a perspectiva de clientes.

1.4.3.3. Perspectiva dos Processos Internos

A perspectiva de processos internos determinará os meios pelos quais a organização atingirá os objectivos e medidas já definidos na perspectiva financeira e de clientes. Para Kaplan e Norton (1996a), essa perspectiva possibilita a empresa entregar propostas de valor aos seus clientes dentro da necessidade de cada um, buscando

proporcionar a satisfação do cliente e com isso alcançar também a satisfação dos seus acionistas com retornos financeiros de sucesso.

De acordo com Kaplan e Norton (2001a), os benefícios financeiros originados através da perspectiva de processos internos decorrem de atividades baseadas em quatro processos diferentes: investir na inovação, criando e desenvolvendo novos produtos e implementando-os em novos mercados e segmentos de clientes; aumentar o valor do cliente, aplicando melhorias no relacionamento com os clientes já existentes; atingir a excelência operacional, melhorando a gestão da cadeia de abastecimento, capacidade de recursos e outros processos e destacar-se como cidadão corporativo, estabelecendo um relacionamento eficaz com os acionistas.

Segundo Kaplan e Norton (1992) as medidas estratégicas dessa perspectiva devem originar-se dos processos internos que possuem maior impacto para o sucesso da empresa, medidas baseadas no tempo de ciclo, qualidade do produto ofertado e custo. Essas três medidas normalmente são capazes de definir o desempenho operacional de qualquer processo (Kaplan & Norton, 2001b).

Os gestores devem estabelecer os objectivos e medidas estratégicas e levar ao conhecimento de todos os funcionários da organização, assim, todos poderão alinhar seus objectivos aos da organização e com isso participar na definição de metas para as ações, decisões e implementação de atividades de melhoria que contribuirão para a missão e estratégia da empresa (Kaplan & Norton, 1992).

1.4.3.4. Perspectiva de Aprendizagem e Crescimento

A quarta perspectiva do BSC identifica a infraestrutura que a organização deve construir para atingir a excelência operacional, um bom relacionamento com os clientes e um ótimo desempenho financeiro (Kaplan & Norton, 1996a).

Esta perspectiva define os ativos intangíveis mais importantes para a estratégia da organização (Kaplan & Norton, 2004), e identifica os fatores mais críticos para que a organização consiga obter sucesso a curto e a longo prazo (Kaplan & Norton, 1996a).

Kaplan e Norton (2001a) identificaram três objectivos que caracterizam essa perspectiva, nomeadamente, a capacidade dos funcionários, a capacidade dos sistemas de informações e o clima da organização. Esses objectivos permitem que as empresas

alinhem a capacidade de seus colaboradores e a tecnologia de informação disponível com as necessidades dos seus processos internos.

A capacidade dos funcionários passa pela avaliação das habilidades, competências e conhecimentos necessários para que os colaboradores possam contribuir para a estratégia da organização. A capacidade dos sistemas de informações foca na necessidade da organização em possuir sistemas de tecnologia de informação mais fiáveis e bem estruturados capazes de fornecer aos seus utilizadores informações eficazes e em tempo hábil. O clima organizacional passa pela capacidade da empresa em internalizar sua cultura, missão, visão e valores para todas as pessoas da organização, assim como também, pela capacidade de liderança da gestão de topo e o alinhamento dos objectivos dos funcionários aos objectivos da organização (Kaplan & Norton, 2004).

Kaplan e Norton (1996a) identificaram algumas medidas genéricas que são tipicamente utilizadas para atingir os objectivos referidos anteriormente:

- Medidas baseadas na capacidade dos funcionários: satisfação dos funcionários, retenção de funcionários, treinamento de funcionários e habilidade dos funcionários.
- Medidas relacionadas à tecnologia: disponibilidade de informações precisas de clientes em tempo real e informações de processos internos.
- Medidas associadas ao clima organizacional: liderança da gestão de topo e alinhamento da visão dos funcionários à estratégia da organização.

1.4.4. Objectivos e medidas estratégicas do BSC

O BSC agrega valor às empresas por diversos fatores, dentre eles, pela capacidade em traduzir a estratégia da empresa em objectivos estratégicos que serão repassados para toda a organização. Dessa forma, os colaboradores poderão alinhar seus objectivos aos da empresa e assim, conseguirão encontrar os recursos e as ações que melhor se adequem aos objectivos que foram traçados (Geuser, Mooraj & Oyon, 2009). Essa ampla participação dos colaboradores gera um forte comprometimento e empenho em alcançar os objectivos da organização (Kaplan & Norton, 1996c).

Para Kaplan e Norton (1996a) um BSC bem construído deve relatar a estratégia da unidade de negócios, fazendo as relações entre os objectivos estratégicos e as medidas nas quatro perspectivas (financeira, cliente, processos internos e aprendizagem

e crescimento). Dessa forma a estratégia da organização traduz-se em objectivos estratégicos e os objectivos estratégicos em medidas que ajudarão a organização atingir a sua estratégia global (Chia & Loon, 2000).

Certamente, definir os objectivos e medidas para cada uma das perspectivas é uma tarefa desafiadora para os gestores. Como refere Griffiths (2003) os objectivos influenciarão diretamente nos resultados obtidos pela empresa, portanto, se faz necessário que a organização seja muito clara e precisa em relação ao que deseja alcançar com sua estratégia e principalmente na definição dos objectivos e medidas necessários para alcançar o resultado esperado.

Kaplan (1994b) sugere uma diversidade de medidas que podem ser utilizadas por qualquer organização, porém, apesar dessas medidas parecerem genéricas para que essas medidas conduzam a organização ao resultado esperado é necessário que estejam relacionadas à estratégia da empresa, ou seja, cada unidade de negócio deve identificar quais medidas melhor se adequam a estratégia particular da organização.

O BSC fornece, portanto, a estrutura organizacional para a definição dos objectivos estratégicos, contudo, a organização deve obedecer ao seguinte processo: primeiro deve-se definir a visão e a estratégia da organização, com a estratégia já definida a organização deve então identificar seus objectivos específicos e só então estabelecer as medidas que utilizará para alcançar seus objectivos. É importante ressaltar que a organização deve rever seus objectivos e medidas pelo menos uma vez por ano, assim, poderá fazer adequações sempre que necessário (Kaplan, 1994b).

1.4.5. Relações de causa e efeito e mapa estratégico

Os objectivos estratégicos referidos anteriormente estão ligados entre si em uma relação de causa e efeito. Kaplan (2010) exemplifica uma cadeia causal dos objectivos estratégicos da seguinte maneira: funcionários bem treinados reduzem os tempos de ciclo e defeitos do processo; com a melhoria dos processos os produtos são entregues aos clientes num prazo menor ou até mesmo dentro do prazo e com menos defeitos; essas melhorias vivenciadas pelos clientes geram maior satisfação no cliente e retenção, proporcionando dessa forma, maiores receitas para a organização e melhor desempenho financeiro.

Essa relação causal entre os objectivos estratégicos e medidas do BSC conduziu Kaplan e Norton à criação de um mapa estratégico. Segundo Kaplan e Norton

(2000) o mapa estratégico é uma estrutura visual que permite que a organização descreva e ilustre seus objectivos medidas, metas e iniciativas dentro das quatro perspectivas do BSC de forma clara e objetiva para toda a cadeia da organização. Ao traduzir a visão estratégica da empresa através do mapa estratégico, a empresa estará criando um ponto de referência e traçando um caminho que conduzirá a organização ao alcance dos resultados esperados (Kaplan & Norton, 2001a).

Para Pérez (2020) a principal característica do mapa estratégico é seu poder de tornar a visão da organização conhecida por todos os colaboradores da empresa, pois, à medida que os colaboradores compreendem sua responsabilidade sobre os resultados no cumprimento da estratégia, assumem com maior entusiasmo o comprometimento em prol dos objectivos da organização.

Kaplan e Norton (2004) descrevem ainda o mapa estratégico como uma ferramenta estratégica capaz de refletir como os ativos intangíveis influenciam no desempenho da organização, melhorando os processos mais críticos para a criação de valor para clientes e acionistas. De forma ampla o mapa estratégico reflete como a organização irá transformar seus ativos intangíveis em ativos tangíveis de valor.

Kaplan e Norton (2000) salientam que para a construção de um mapa estratégico adequado é indispensável que os seguintes passos sejam seguidos:

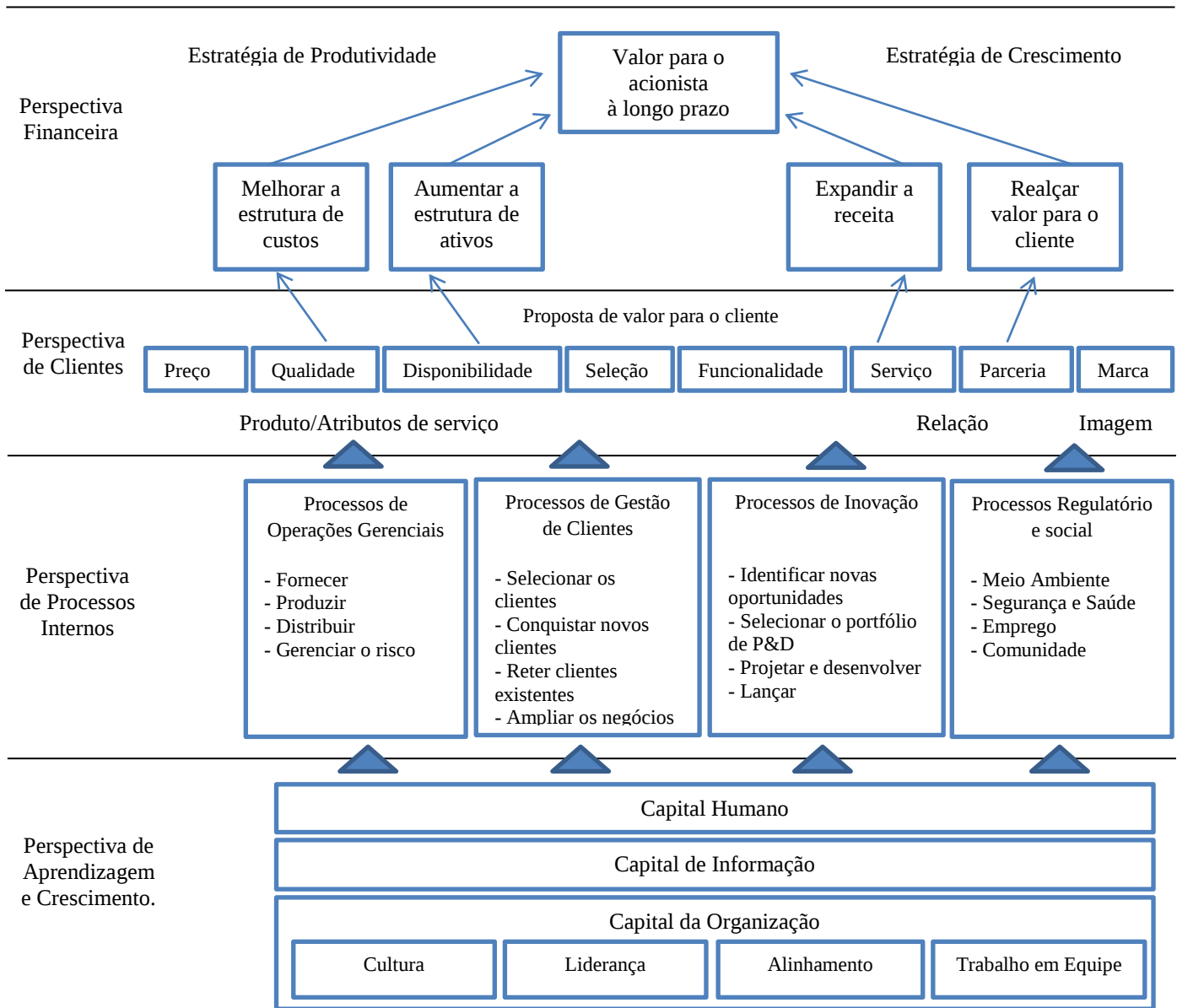
Passo 1 – Esclarecer a visão, missão e estratégia da empresa.

Passo 2 – Definir os objectivos para as quatro perspectivas, que conduzirão a empresa à concretização da sua estratégia.

Embora muitos objectivos e medidas possam ter uso genérico, o mapa estratégico deve ser construído de acordo com a necessidade e estratégia de cada organização. É necessário considerar os recursos disponíveis e a capacidade das unidades de negócios (Pérez, 2020).

A Figura 4 apresenta um modelo de mapa estratégico sugerido por Kaplan (2010).

Figura 4 - Mapa estratégico



Fonte: Adaptado de Kaplan (2010)

1.4.6. Implementação do BSC

1.4.6.1. Processos da implementação do BSC

Kaplan e Norton (1996c) identificaram quatro processos importantes e que devem ser considerados na implementação de um BSC:

- Traduzir a visão – inicialmente é importante que a organização defina bem a sua visão, o que de fato a empresa quer se tornar. A visão proporciona uma imagem clara do objectivo geral da organização.
- Comunicação e vinculação – estando a visão definida, a organização deve comunicar seus objectivos e medidas a todas as unidades de negócios, esse processo ocorre de cima para baixo, possibilitando que todos os colaboradores conheçam e compreendam a estratégia da organização e assim, possam alinhar seus objectivos aos objectivos da empresa.
- Planejamento estratégico – essa fase do processo permite que a organização alinhe seus recursos à sua estratégia. Ao fim do planejamento estratégico os gestores já devem ter estabelecido metas e objectivos para cada uma das perspectivas do BSC e, portanto, devem ter identificado as iniciativas necessárias e os recursos que servirão de suporte para que sua estratégia seja alcançada.
- Feedback e aprendizagem – revisar a estratégia é uma parte muito importante do processo, pois permite que a organização analise constantemente se sua estratégia está ou não funcionando adequadamente e realize ajustes e modificações sempre que necessário. Dessa forma, a organização estará promovendo também a aprendizagem estratégica para toda a sua equipe.

1.4.6.2. Benefícios associados à implementação do BSC

O BSC como ferramenta de gestão proporciona às organizações uma série de benefícios com a sua implementação. Norreklit (2000) salienta que o BSC contribui para uma visão mais clara e abrangente da organização e melhora a comunicação organizacional.

Segundo Kaplan e Norton (1996c) o BSC possibilita que a organização alinhe seus objectivos de longo prazo com ações de curto prazo, e ainda, monitore os resultados de curto prazo dentro das quatro perspectivas.

Para Quesado *et. al.* (2018) um dos grandes benefícios associados à implementação do BSC é a sua capacidade de proporcionar conhecimento estratégico para a organização, ligando a missão e a visão da empresa à sua estratégia, além de possibilitar que a organização comunique sua estratégia para todos os seus colaboradores atuando como uma importante ferramenta de comunicação estratégica.

Peréz (2020) destaca que a proposta feita pelo BSC relativamente à utilização de medidas financeiras (que reportam informações de ações passadas) e medidas não financeiras (que determinam o desempenho futuro), permite que a organização avalie constantemente o cumprimento de sua proposta de valor para os clientes e acionistas.

O BSC minimiza a sobrecarga de informações, limitando o número de medidas a ser utilizadas e auxiliando os gestores a definir as medidas mais adequadas com base na visão e estratégia da empresa (Kaplan & Norton, 1992).

Segundo Geuser *et. al.* (2009) o BSC melhora o desempenho financeiro e agrega valor às empresas, especificamente, através de três fatores:

- Melhora a tradução estratégica em termos operacionais;
- Torna a estratégia um processo contínuo dentro da organização;
- Permite o alinhamento dos recursos disponíveis aos objectivos estratégicos da organização.

Kaplan e Norton (1992) destacam outros grandes benefícios atribuídos ao BSC como o fato de os gestores poderem ter acesso a uma visão mais compreensiva do seu negócio através de diversas áreas em simultâneo; analisar se melhorias ocorridas em determinada área do negócio podem ter sido alcançadas à custa de outra; focar apenas nos processos mais críticos para a organização.

Kaplan e Norton (2000) inferem ainda que o BSC através do seu mapa estratégico permite que a gestão alinhe seus ativos tangíveis e intangíveis possibilitando dessa forma a criação de uma estratégia de negócios bem estruturada capaz de criar valor para a organização.

1.4.6.3. Limitações à implementação do BSC

Madsen e Stenheim (2014) identificaram quatro categorias que sintetizam alguns tipos de problemas e situações que podem comprometer e limitar a implementação do BSC:

- Questões contextuais:
 - O BSC é um modelo muito abrangente e por vezes a organização pode encontrar dificuldades ao tentar personalizar um modelo que se adeque as suas necessidades;
 - Dificuldades em compreender e testar as relações de causa e efeito;
 - Dificuldades na elaboração e implementação do mapa estratégico por falta de compreensão.

➤ Problemas técnicos:

- Problemas enfrentados por falta de suporte técnico adequado para o sistema;
- O BSC pode não se adequar a cultura organizacional da empresa.

➤ Problemas sociais:

- Falta de participação ativa da equipe envolvida no processo de implementação;
- Falta de comprometimento da alta administração.

➤ Questões políticas:

- A implementação do BSC pode consumir demasiado tempo e recurso;
- Falta de um líder para comandar o projeto;
- Dificuldades de manter a continuidade em momentos críticos enfrentados pela organização;
- Membros da equipe podem se mostrar resistentes à implementação do método.

1.4.7. Taxas de utilização do BSC

O BSC tem recebido muita atenção como modelo de gestão para organizações ao longo dos anos. Vários estudos em diversos países abordam a disseminação e propagação desse sistema de desempenho por empresas no mundo inteiro. Na tabela 2 destacamos alguns desses estudos.

Anand, Sahay, e Saha (2005), ao investigarem o uso do BSC em empresas de diversos setores na Índia, detectaram uma taxa de utilização de 45,28%. As principais motivações para a implementação do BSC relatadas foram: necessidade de iniciar um processo de mudança dentro da organização, melhorias nas medidas de desempenho e integração dos planejamentos de negócios com planejamento financeiro.

Bedford, Brown, Malmi, e Sivabalan (2008), ao realizarem um estudo em empresas Australianas reportaram uma taxa de utilização de 21,6% pelas empresas investigadas, 4% afirmaram que o método foi implementado, mas depois foi abandonado, enquanto 73% indicaram nunca ter sequer considerado a possibilidade de adoção do método.

Sawalqa, Holloway, e Alam (2011), realizaram um estudo em 168 empresas industriais de médio e grande porte na Jordânia sobre o uso de sistemas de medição de desempenho. Os resultados do estudo apresentaram uma taxa de utilização do BSC de 35,1% e que aproximadamente 30% das empresas estavam considerando o uso ou implementando o método.

Machado (2013) elaborou um estudo sobre a utilização do BSC em pequenas e médias empresas em Portugal. O estudo contou com a participação de 58 empresas industriais localizadas em 11 distritos portugueses e concluiu que apenas três (5%) das empresas investigadas afirmaram utilizar o método, sendo considerada uma taxa muito baixa de adoção. A utilização do BSC foi considerada e rejeitada por 18 empresas (31%). Os principais motivos para a não utilização do método foram os seguintes: o BSC não é uma ferramenta útil para a empresa (50%), relação custo/benefício (22%), falta de adequação do sistema com a política organizacional da empresa (11%), regras impostas pelo sistema (11%) e falta de pessoal para implementar o método (6%).

Giannopoulos, Holt, Khansalar e Cleanthous (2013), investigaram a utilização do BSC em pequenas empresas localizadas no Reino Unido e Chipre. Das empresas investigadas no Reino Unido 20% afirmaram conhecer o método, das quais, apenas 25% optaram por sua adoção, já no Chipre 45% das empresas afirmaram conhecer o método, porém, apenas 22% utilizaram.

Lesáková e Dubcová (2016), realizaram um estudo sobre o uso do BSC em 284 empresas de diversos setores de atividades na República Eslovaca e concluíram que apenas 13,73% dos investigados possuíam conhecimento e utilizavam o método e 9,15% conheciam o método, mas optaram por não utilizar.

Slavica, Ljubica e Jelena (2017), analisaram a utilização do BSC em pequenas, médias e grandes empresas na República da Sérvia e verificaram que a taxa de empresas que não utilizam o BSC (65%) é maior do que aquelas que o utilizam (35%). Os principais motivos para não utilização relatados pelos investigados foram: falta de compreensão do método, falta de recursos financeiros para sua implementação e falta de preparação para a inovação que o método exige.

Madsen, Azizi, Rushiti e Stenheim (2019), investigaram a difusão e implementação do BSC no setor municipal Norueguês e constataram que o método ainda é amplamente utilizado no país, pelo qual, 32 % dos entrevistados afirmaram estar usando o BSC e 11% responderam que estavam planejando a adoção do método ou que já estavam no processo de implementação, 6% dos investigados responderam já ter usado o método, mas deixaram de usar e 44% nunca implementaram.

Oyewo, Oyedokun e Azuh (2019), aplicaram um estudo sobre adoção do método em 300 empresas de manufatura na Nigéria e verificaram que apenas 104 das empresas inqueridas adotaram o BSC como sistema de medição de desempenho estratégico, gerando uma taxa de utilização de 34,66%.

Costantini, Landi e Bonazzi (2020), desenvolveram um estudo em 98 empresas de manufatura na Itália sobre os fatores que influenciam o uso do BSC e constataram que 35,7% das empresas investigadas adotaram o método e que utilizam o BSC principalmente para alinhar os objectivos e melhorar os processos e a comunicação dentro da organização.

Tabela 2 - Taxas de utilização do BSC

ARTIGO	TIPO DE ORGANIZAÇÃO	PAÍS	TAXA DE UTILIZAÇÃO
Anand <i>et al.</i> (2005)	Empresas de médio e grande porte.	Índia	45,28%.
Bedford <i>et al.</i> (2008)	Empresas corporativas.	Austrália	21,6%
Sawalqa <i>et al.</i> (2011)	Empresas industriais de médio e grande porte.	Jordânia	35,1%
Machado (2013)	Pequenas e médias empresas.	Portugal	5%
Giannopoulos <i>et al.</i> (2013)	Pequenas empresas.	Reino Unido e Chipre.	25% e 22% respectivamente.
Lesáková e Dubcováb (2016)	Pequenas, médias e grandes empresas.	República Eslovaca	13,73%
Slavica <i>et al.</i> (2017)	Pequenas, médias e grandes empresas.	República da Sérvia	35%
Madsen <i>et al.</i> (2019)	Governamental	Noruega	32 %
Oyewo <i>et al.</i> (2019)	Empresas de manufatura.	Nigéria	34,66%
Costantini <i>et al.</i> (2020)	Pequenas, médias e grandes empresas.	Itália	35,7%

Fonte: Elaboração Própria

CAPÍTULO II - METODOLOGIA

2.1. Objectivos do estudo e Questões de investigação

A contabilidade de gestão tem se tornado um sistema de informação cada vez mais necessário e relevante para as organizações nas últimas décadas. Segundo Major (2008) a necessidade de informações de gestão mais precisas por parte das empresas culminou no desenvolvimento de técnicas e ferramentas de gestão indispensáveis no processo de tomada de decisão, dentre elas estão o CBA e o BSC, abordagens que se tem difundido por todo o mundo e com isso gerado grande interesse no assunto e um crescimento considerável na área de investigação em contabilidade de gestão.

Diante dessa relevância atribuída às informações geradas pelos sistemas de contabilidade de gestão para as empresas, especificamente o CBA e o BSC, surge o interesse em saber se as “100 melhores empresas para trabalhar em Portugal” utilizam esses sistemas de informação considerados pela teria como os mais adequados para valorarem seus produtos e serviços e, ainda, como método de avaliação de desempenho.

Desta forma, o objectivo geral deste estudo é contribuir para a investigação sobre o conhecimento e a utilização do Custeio Baseado nas Atividades e do Balanced Scorecard nas 100 Melhores Empresas para Trabalhar em Portugal.

Como forma de atender ao objectivo principal deste estudo, foram elaborados os seguintes objectivos específicos:

- O1. Analisar a taxa de conhecimento sobre o CBA e identificar se existe associação com as características dos responsáveis financeiros;
- O2. Analisar a taxa de utilização do CBA, os motivos que condicionam a sua utilização e se existe associação com as características da empresa;
- O3. Analisar a taxa de conhecimento sobre o BSC e identificar se existe associação com as características dos responsáveis financeiros;
- O4. Analisar a taxa de utilização do BSC, os motivos que condicionam a sua utilização e se existe associação com as características da empresa.

Com base nos objectivos supramencionados e após a revisão de literatura, foram formuladas questões de investigação com vista em responder cada um dos objectivos específicos.

Para responder ao primeiro objectivo específico, foi formulada a seguinte questão de investigação:

- Q1. Existe associação entre a taxa de conhecimento do CBA e as características dos responsáveis financeiros?

Para responder ao segundo objectivo específico, foram formuladas quatro questões de investigação:

- Q2. Existe associação entre a taxa de utilização do CBA e as características das empresas?
- Q3. Quais os fatores que motivam a utilização do CBA?
- Q4. Quais as dificuldades inerentes à utilização do CBA?
- Q5. Quais os motivos que condicionam a utilização do CBA?

Para responder ao terceiro objectivo específico, foi formulada a seguinte questão de investigação:

- Q6. Existe associação entre a taxa de conhecimento do BSC e as características dos responsáveis financeiros?

Para responder ao quarto objectivo específico, foram formuladas quatro questões de investigação:

- Q7. Existe associação entre a taxa de utilização do BSC e as características das empresas?
- Q8. Quais os fatores que motivam a utilização do BSC?
- Q9. Qual o maior benefício associado à utilização do BSC?
- Q10. Quais os motivos que condicionam a utilização do BSC?

2.2. Amostra e Recolha de dados

O presente estudo teve como base a pesquisa quantitativa, o paradigma positivista, que considera o estudo objectivo, utilizando o tratamento estatístico para a análise dos dados recolhidos. Para (Pirela & Pérez, 2019) o paradigma positivista defende a ontologia realista e é caracterizado pela experimentação controlada, utilizando um projeto estruturado e rigoroso, evitando desvios na informação.

O universo deste estudo compreende as empresas presentes no *ranking* das “100 melhores empresas para trabalhar em Portugal” publicado pela Revista Exame, edição 427 de novembro de 2019 (Apêndice I).

Conforme mencionado anteriormente, este estudo visa investigar se essas empresas consideradas como as melhores para trabalhar em Portugal, utilizam os métodos de contabilidade de gestão considerados pela teoria como os mais adequados.

Para a realização deste estudo, utilizamos o inquérito como instrumento de recolha de dados. Para este tipo de investigação os métodos mais adequados seriam inquérito ou entrevistas, contudo, optamos pela utilização do inquérito por ser um método menos dispendioso e mais célere do que a entrevista, tendo em vista, a grande dispersão geográfica das empresas investigadas. Alguns estudos revisados reconhecidos nesta área utilizaram o mesmo método de recolha de dados como os estudos de Innes e Mitchell (1995), Innes *et al.* (2000), Alves e Machado (2017) e Curado e Manica (2010).

Para a construção e aplicação do inquérito foi utilizada a plataforma *Google Forms*, como no estudo de Costantini *et al.* (2020). A escolha desta plataforma e da aplicação do inquérito via *website* visou garantir a validade do inquérito, pelo que o respondente não pode avançar para a questão seguinte sem antes responder a anterior, excluindo, desta forma, a existência de inquéritos incompletos.

O inquérito iniciou com uma mensagem descrevendo o objectivo do estudo, o tempo médio de resposta e como em Juhmani (2007), uma mensagem garantindo a confidencialidade e a utilização dos dados unicamente para análises deste estudo.

O questionário (Apêndice II) foi constituído por um conjunto de questões subdivididas em quatro partes. A primeira parte do questionário teve como objectivo obter informações sobre as características dos respondentes, a segunda e a terceira parte foram dedicadas à obtenção de informações relacionadas ao objectivo deste estudo, nomeadamente, informações sobre o conhecimento e utilização do CBA e do BSC pelas empresas investigadas e a quarta parte dedicou-se unicamente ao nome da empresa. As demais informações relevantes que foram utilizadas neste estudo sobre as características das empresas foram obtidas através da Revista Exame (2019), sendo elas: tipo de atividade, número de colaboradores e volume de negócios. As questões do questionário quase que em sua totalidade são de múltipla escolha contendo apenas uma questão aberta, nomeadamente, o nome da empresa.

As questões abordadas na primeira parte do questionário foram direccionadas aos responsáveis pelo preenchimento do mesmo e tinha como finalidade obter informações sobre as características dos respondentes, tais como: sexo, idade, formação

acadêmica e área de formação, nesta ordem. Na questão sobre a idade utilizamos os critérios para escalão etário conforme o estudo de Hill e Hill (2000).

A segunda parte foi direcionada à obtenção de informações sobre o CBA, a qual foi constituída por seis perguntas, as duas primeiras perguntas questionavam o conhecimento e uso do CBA pelas empresas investigadas, as outras duas perguntas seguintes foram direcionadas às empresas que utilizam o CBA e questionavam os fatores associados à implementação do CBA e as principais dificuldades associadas à implementação do método, respectivamente. As duas últimas questões foram destinadas às empresas que não utilizam o CBA visando explorar, respectivamente, o motivo da não utilização do CBA e se a empresa já considerou a possibilidade de vir a adotar o método no futuro. Interessa referir que as questões abordadas nesta segunda parte do questionário foram construídas com base na revisão de literatura sobre o Custeio Baseado nas Atividades, especificamente, nos estudos de Innes e Mitchell (1995) e Alves e Machado (2017).

A terceira parte do questionário é muito semelhante a anterior, foi construída da mesma maneira apenas abordando um sistema diferente, nesse caso, o *Balanced Scorecard*. As duas primeiras questões visavam obter informações sobre o conhecimento e uso do BSC. As duas outras questões foram direcionadas às empresas que utilizam o BSC e questionavam, especificamente, os fatores associados à implementação do BSC e o maior benefício relacionado ao uso do método e as duas últimas questões foram voltadas aos não utilizadores do BSC interrogando o motivo pela não utilização e se a empresa já considerou a possibilidade de implementação do método. Importa referir que assim como na anterior, esta parte do questionário também teve por base a revisão de literatura, por sua vez, direcionada ao *Balanced Scorecard*, nomeadamente, os estudos de Curado e Manica (2010) e Machado (2013).

A quarta parte foi reservada ao preenchimento do nome da empresa. Esta informação não foi utilizada para a análise de dados, foi utilizada apenas para controlo dos respondentes.

O processo de recolha de dados ocorreu em três fases. Inicialmente foi realizado um primeiro contacto telefónico com as empresas do universo em análise com o objectivo de obter o e-mail e/ou o contacto telefónico do setor financeiro. Como em Alves e Machado (2017), este foi o público-alvo escolhido, uma vez que, os responsáveis deste setor possuem as informações exigidas para os fins deste estudo. Como infere Lima (1981) é indispensável para a validade do inquérito que o mesmo

seja respondido por pessoas qualificadas e que possuam competências sobre o assunto tratado.

Após a obtenção dos e-mails específicos do setor responsável, realizou-se o primeiro envio do inquérito em novembro de 2020, pelo qual, foram recebidas 8 respostas válidas, contudo, este é um número muito pequeno em relação ao universo em análise.

A segunda fase iniciou-se em meados de dezembro de 2020, onde foram realizados novos contactos por correio eletrónico e outros 10 inquéritos foram recebidos. Como última tentativa de aumentar o número de respostas, em fevereiro de 2021 foi enviado novamente e-mail para as empresas que ainda não tinham respondido ao inquérito e outros 5 inquéritos foram recebidos.

Os e-mails enviados às empresas nas três fases do processo de recolha de dados continham uma mensagem de texto com uma breve explicação sobre a finalidade do estudo, seguido do link do questionário e em seguida uma mensagem reforçando a disponibilidade de encaminhar os resultados finais do estudo e assegurando a confidencialidade dos dados fornecidos (Apêndice III).

Após as três fases de recolha de dados foram obtidas 23 respostas válidas, o que representa uma taxa de resposta de 23%. A presente taxa de resposta é comparável à de outros estudos revisados como, Innes *et al.* (2000) com taxa de resposta de 22,8%, Alves e Machado (2017) que reportam uma taxa de resposta de 20%, Curado e Manica (2010) com taxa de 19% e Bedford *et al.* (2008) que apresentam taxa de 17,8%.

Para a realização do tratamento das informações obtidas foram utilizados dois sistemas informáticos, a saber: *Microsoft Excel*, utilizado na organização e agrupamento dos dados e o *Statistical Package for the Social Sciences* (SPSS) utilizado para o tratamento estatístico dos dados.

No tratamento dos dados foram realizadas análises descritivas, univariadas e bivariadas, pelo que esta última analisa a associação entre duas variáveis qualitativas, que são maioritariamente nominais. Para esta análise, considerando as características das variáveis analisadas, foi utilizado o teste de independência do Qui-Quadrado, assim como nos estudos de Machado (2011) e Alves e Machado (2017). Este teste foi selecionado por ser o mais adequado para testar as hipóteses levantadas no presente estudo.

Como bem elucida Machado (2011) o teste do Qui-Quadrado, utilizado para analisar associação entre duas variáveis nominais, é feito através do cruzamento das

categorias de respostas de cada uma das variáveis onde são calculadas as frequências absolutas com base na teoria das probabilidades e na hipótese nula definida.

Duas hipóteses devem ser criadas para testar a teoria levantada, sendo elas, hipótese nula ou H_0 geralmente formulada para ser rejeitada e a hipótese alternativa ou H_1 que é a hipótese de pesquisa a ser validada. Se a hipótese nula for rejeitada, logo, a hipótese alternativa será confirmada, dando assim, validade para a hipótese de pesquisa desenvolvida (Siegel, 1988).

Como no estudo de Machado (2011), foi utilizado também o coeficiente de correlação *VCramer*, com a finalidade de medir a intensidade das associações entre as variáveis analisadas. Segundo A. Arias, M. Arias e Rodríguez (2014), a interpretação do coeficiente V de Cramer é a seguinte: associação fraca ($0,2 < V \text{ de Cramer} \leq 0,3$) e associação forte ($0,3 < \text{Cramer } V \leq 1,0$).

CAPÍTULO III - ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

3.1. Características dos responsáveis financeiros

Para responder ao primeiro objectivo específico, foram analisadas as seguintes características dos responsáveis financeiros: idade, género, grau académico e área da formação.

Relativamente à variável género, os resultados obtidos são apresentados na Tabela 3 e permitem concluir que 52% dos respondentes pertencem ao sexo masculino (n=12), enquanto, 48 % são do sexo feminino (n=11).

Tabela 3 - Sexo do respondente

Sexo	Frequência	Porcentagem (%)
Masculino	12	52%
Feminino	11	48%
Total	23	100%

Relativamente à variável grau académico, os resultados obtidos são apresentados na Tabela 4 e permitem concluir que 52% dos inqueridos são licenciados (n=12), 44% possuem mestrado (n=10), 1% possui outro grau de formação académica (n=1) e nenhum dos respondentes têm apenas o ensino secundário ou doutoramento.

Tabela 4 - Formação académica do respondente

Formação Académica	Frequência	Porcentagem (%)
Ensino Secundário	0	0%
Licenciatura	12	52%
Mestrado	10	44%
Doutoramento	0	0%
Outro	1	4%
Total	23	100%

Relativamente à variável área de formação, os resultados obtidos são apresentados na Tabela 5 e permitem concluir que a maioria dos inqueridos indicou possuir área de formação na categoria “outro”, ou seja, possui outra área de formação diferente das demais áreas que foram apresentadas, num total de 39% (n=9), seguido da área de gestão com 35% (n=8) dos respondentes, enquanto que as áreas de contabilidade e economia receberam a mesma quantidade de respostas 13% (n=3) cada uma.

Tabela 5 - Área de formação do respondente

Área de Formação	Frequência	Porcentagem (%)
Gestão	8	35%
Contabilidade	3	13%
Economia	3	13%
Outro	9	39%
Total	23	100%

3.2. Características das empresas

Para responder aos objectivos definidos, foram analisadas as seguintes características das empresas: tipo de atividade, número de colaboradores e volume de negócios.

Relativamente à variável tipo de atividade, os resultados obtidos são apresentados na Tabela 6 e permitem concluir que a maioria das empresas participantes do estudo exercem atividades de indústria e agricultura num total de 21% (n=5) das empresas investigadas, seguidas das atividades de tecnologias de informação e comunicação; comércio e retalho; e consultoria e outros serviços similares, ambas com 18% (n=4), enquanto as demais empresas participantes exercem atividades de banca, seguros e serviços financeiros com 9% (n=2) e educação; saúde e serviços farmacêuticos; imobiliário; e atividades administrativas e dos serviços de apoio com 4% (n=1).

Tabela 6 - Tipo de atividade da empresa

Tipo de atividade da empresa	Frequência	Porcentagem (%)
Banca, seguros e serviços financeiros	2	9%
Tecnologias de informação e comunicação	4	18%
Educação	1	4%
Saúde e serviços farmacêuticos	1	4%
Comércio e retalho	4	18%
Indústria e agricultura	5	21%
Consultoria e outros serviços similares	4	18%
Imobiliário	1	4%
Atividades administrativas e dos serviços de apoio	1	4%
Total	23	100%

Relativamente à variável número de colaboradores, os resultados obtidos são apresentados na Tabela 7 e permitem concluir que: as medidas de localização de tendência central reportam uma média de 127,48, ou seja, as empresas investigadas têm em média 127 colaboradores; a mediana situa-se nos 70 colaboradores, isto é, 50% das empresas investigadas possuem menos de 70 colaboradores e o número de colaboradores por empresa que mais se repete é 20 (moda).

Relativamente às medidas de dispersão desta variável, os dados reportam que: o número mínimo de colaboradores por empresa é de 10 colaboradores, enquanto o máximo é de 541, o que gera um intervalo de variação de 531 colaboradores.

Tabela 7 - Medidas descritivas do número de colaboradores da empresa

Média	127,48
Mediana	70,00
Moda	20
Mínimo	10
Máximo	541

Para analisar associações com esta variável, foi feita a sua categorização em três categorias, tal como sugerido por Curado e Manica (2010): entre 1 e 50 colaboradores foi classificado como pequenas empresas, acima de 50 até 250 trabalhadores foi considerado como médias empresas e acima de 250 colaboradores foi classificado como grandes empresas.

Os dados apresentados na Tabela 8 permitem concluir que, a maioria das empresas investigadas possui dimensão pequena ou média, sendo 39% (n=9) e 44% (n=10), respectivamente, enquanto apenas 17% (n=4) são empresas de grande dimensão.

Tabela 8 - Número de colaboradores da empresa recodificado

Categoria da Empresa	Frequência	Porcentagem (%)
Pequena	9	39%
Média	10	44%
Grande	4	17%
Total	23	100%

Relativamente à variável volume de negócios, os resultados obtidos são apresentados na Tabela 9 e permitem concluir que a maioria das empresas investigadas possui volume de negócios entre €2M e €10M, num total de 65% (n=15), enquanto 31% (n=7) das empresas participantes tem volume de negócios entre €10M e €50M e apenas 4% (n=1) possui volume de negócio superior a €50M.

Tabela 9 - Volume de negócios

Volume de Negócios	Frequência	Porcentagem (%)
Entre €2M e €10M	15	65%
Entre €10M e €50M	7	31%
Superior a €50M	1	4%
Total	23	100%

3.3. Conhecimento do CBA

Para responder à primeira questão de investigação, foi analisada a taxa de conhecimento do CBA e a sua associação com as características dos responsáveis financeiros.

Relativamente à taxa de conhecimento do CBA, os resultados obtidos são apresentados na Tabela 10 e permitem concluir que a maioria dos inqueridos conhece o CBA totalizando 70% (n=16) do número de respondentes e apenas 30% (n=7) desconhecem o método.

Tabela 10 – Taxa de conhecimento do CBA

Conhece o CBA	Frequência	Porcentagem (%)
Não	7	30%
Sim	16	70%
Total	23	100%

Para analisar a associação entre a taxa de conhecimento do CBA e as características dos responsáveis financeiros, foi utilizado o teste de independência do Qui-Quadrado, tal como descrito no capítulo da metodologia. Os resultados obtidos não permitem excluir a hipótese nula de independência entre a taxa de conhecimento do CBA e cada uma das características dos responsáveis financeiros, pelo que não se conseguiu provar a associação entre essas variáveis. Estes resultados diferem dos reportados por Alves e Machado (2017) e podem dever-se ao reduzido número de respostas.

3.4. Utilização do CBA

Para responder à segunda questão de investigação, foi analisada a taxa de utilização do CBA e a sua associação com as características das empresas.

Relativamente à taxa de utilização do CBA, os resultados obtidos são apresentados na Tabela 11 e permitem concluir que apesar da maioria dos inqueridos (70% da amostra) conhecerem o CBA, apenas 35% (n=8) destes, disseram utilizar o

método, enquanto a maioria (n=15; 65%) não o utiliza. Estes resultados vão de encontro com o estudo de Alves e Machado (2017).

Tabela 11 - Utilização do CBA

Utilização do CBA	Frequência	Porcentagem (%)
Não	15	65%
Sim	8	35%
Total	23	100%

Para analisar o potencial futuro de utilização do CBA, foi analisado se as 15 empresas que não utilizam este método já ponderaram a sua utilização. Os resultados obtidos são apresentados na Tabela 12 e permitem concluir que de forma maioritária, 93% (n=14) das empresas nunca pensaram em adotar o CBA e apenas uma empresa (7%) já considerou a adoção do método e pretende fazê-lo no futuro.

Tabela 12 – Possibilidade de adoção do CBA no futuro

Possibilidade de adoção do método	Frequência	Porcentagem (%)
Já utilizou o CBA, mas abandonou	0	0%
Já considerou a possibilidade de adotar o CBA, mas esta foi rejeitada	0	0%
Já considerou e pretende adotar no futuro	1	7%
Nunca pensou em adotar o CBA	14	93%
Total	15	100%

Para analisar a associação entre a taxa de utilização do CBA e as características das empresas, foi utilizado o teste de independência do Qui-quadrado, tal como descrito no capítulo da metodologia. Os resultados obtidos não permitem excluir a hipótese nula de independência entre a taxa de utilização do CBA e cada uma das características das empresas, pelo que não se conseguiu provar a associação entre essas variáveis. Estes

resultados diferem dos reportados por Alves e Machado (2017) e Innes e Mitchell (1995) e podem dever-se ao reduzido número de respostas.

3.5. Fatores que motivam a utilização do CBA

Para responder à terceira questão de investigação, foram analisados os fatores que motivam as empresas a utilizar o CBA. Os resultados obtidos nas 8 empresas que utilizam o CBA são apresentados na Tabela 13 e permitem concluir que os dois principais fatores associados à utilização do CBA são: output para decisões e informações mais precisas (n=4) e melhoria da gestão e redução de custos (n=2). Os outros dois fatores: melhoria de desempenho e aumento da qualidade dos processos receberam o mesmo número de respostas (n=1) cada.

Tabela 13 - Fatores associados à implementação do CBA

Fatores associados à implementação do CBA	Frequência
Melhoria da gestão e redução de custos	2
Melhoria de desempenho	1
Output para decisões e informações mais precisas	4
Aumento da qualidade dos processos	1
Total	8

Os resultados da tabela 13 são representados graficamente através do Gráfico 1 e a sua análise permite concluir que o fator associado à implementação do CBA de maior relevância é o fator output para decisões e informações mais precisas (50%), seguido do fator melhoria da gestão e redução de custos (25%). Verifica-se ainda uma semelhança entre o percentual de respostas recebidas pelos demais fatores: melhoria de desempenho e aumento da qualidade dos processos (13% para cada categoria de resposta).

Gráfico 1 - Fatores associados à implementação do CBA



3.6. Dificuldades na utilização do CBA

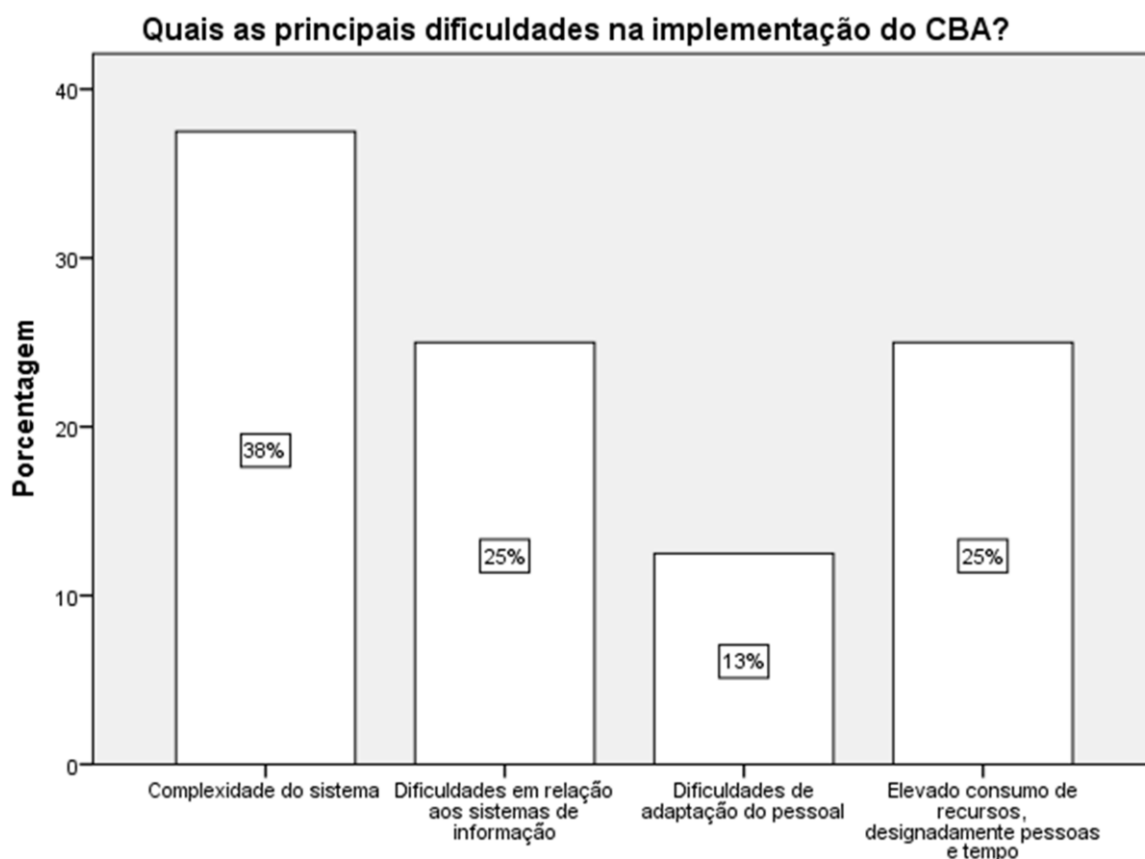
Para responder à quarta questão de investigação, foram analisadas as dificuldades inerentes à utilização do CBA. Os resultados obtidos, nas 8 empresas que utilizam o CBA, são apresentados na Tabela 14 e permitem concluir que a principal dificuldade encontrada na implementação do CBA pelas empresas é a complexidade do sistema com 38% (n=3) das respostas, seguida das dificuldades em relação aos sistemas de informação e o elevado consumo de recursos, designadamente pessoas e tempo, ambas com 25% (n=2) dos respondentes e em seguida, as dificuldades de adaptação do pessoal com 12% (n=1) das respostas. Importa referir que nenhuma empresa identificou a falta de meios para manutenção e continuidade do sistema como uma dificuldade de implementação do método.

Tabela 14 - Principais dificuldades encontradas na implementação do CBA

Principais dificuldades na implementação do CBA	Frequência
Complexidade do sistema	3
Falta de meios para manutenção e continuidade	0
Dificuldades em relação aos sistemas de informação	2
Dificuldades de adaptação do pessoal	1
Elevado consumo de recursos, designadamente pessoas e tempo.	2
Total	8

Os resultados obtidos na tabela anterior são ilustrados com maior clareza através do Gráfico 2 e a sua análise permite concluir que a maioria dos respondentes consideram a complexidade do sistema como a principal dificuldade encontrada na implementação do CBA com 38% das respostas.

Gráfico 2 - Principais dificuldades encontradas na implementação do CBA



3.7. Fatores que condicionam a utilização do CBA

Para responder à quinta questão de investigação, foram analisados os fatores que condicionam as empresas a utilizar o CBA. Os resultados obtidos, nas 15 empresas que não utilizam o CBA são apresentados na Tabela 15 e permitem concluir que os motivos pela escolha da não utilização do CBA mais citados foram: satisfação com o atual sistema de custeio e o método não se aplica ao tipo de negócio da empresa, ambas com o mesmo número de respostas 27% (n=4). O motivo “não conhece o CBA” foi indicado por 20% (n=3) dos respondentes, enquanto as opções: outro e complexidade da implementação e operação do sistema foram consideradas por 13% (n=2) dos inqueridos. Nenhum respondente indicou a opção “devido aos custos elevados para implementação deste método” como motivo pela não utilização do sistema.

Tabela 15 - Motivos da não utilização do CBA

Motivo da não utilização do CBA	Frequência
Está satisfeita com o atual sistema de custeio	4
Não conhece o CBA	3
Não se aplica ao tipo de negócio da empresa	4
Complexidade da implementação e operação do sistema	2
Devido aos custos elevados para implementação deste método	0
Outro	2
Total	15

Através da apresentação gráfica da Tabela 15 por meio do Gráfico 3 apresentado a seguir, é possível concluir que há uma semelhança entre os resultados e não há grande disparidade entre a quantidade de respostas recebidas pelas diversas categorias de respostas, sendo considerados como principais motivos da não utilização do CBA pela quantidade de respostas recebidas as opções: está satisfeita com o atual sistema de custeio e não se aplica ao tipo de negócio da empresa, ambas com 27% das respostas.

Gráfico 3 - Motivos da não utilização do CBA



3.8. Conhecimento do BSC

Para responder à sexta questão de investigação, foi analisada a taxa de conhecimento do BSC e a sua associação com as características dos responsáveis financeiros.

Relativamente à taxa de conhecimento do BSC, os resultados obtidos são apresentados na Tabela 16 e permitem concluir que o método é conhecido pela maioria dos inqueridos, um total de 70% (n=16) e que apenas 30% dos respondentes (n=7) não possuem conhecimento sobre o BSC.

Tabela 16 – Taxa de conhecimento do BSC

Conhece o BSC	Frequência	Porcentagem (%)
Não	7	30%
Sim	16	70%
Total	23	100%

Para responder à sexta questão de investigação, foi ainda analisada a associação entre o conhecimento do BSC e as seguintes características dos responsáveis financeiros: género, idade, grau académico e área da formação. Não foi encontrada associação entre o conhecimento do BSC e as seguintes características dos responsáveis financeiros: género, grau académico e área da formação.

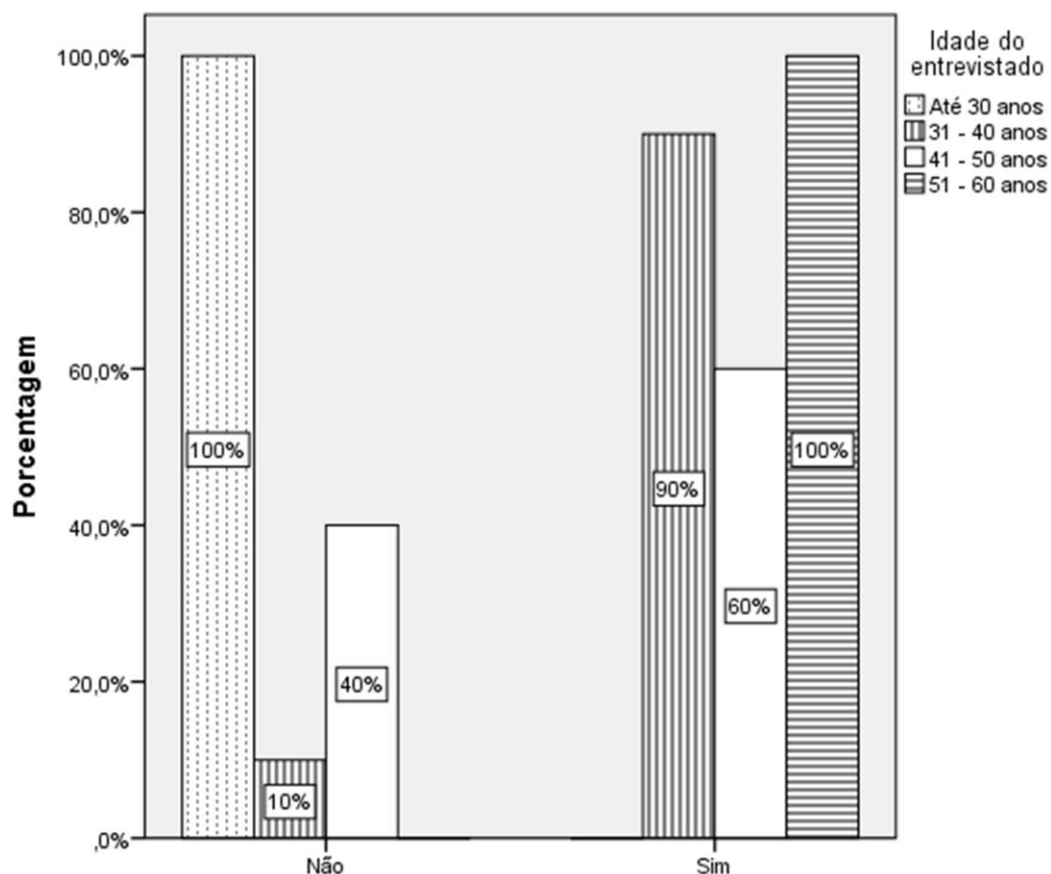
A associação entre o conhecimento do BSC e a idade do responsável é apresentada na Tabela 17 e permite concluir que a maioria dos inqueridos conhece o BSC, num total de 16 respondentes, enquanto apenas 7 afirmam não conhecer o método. Dos 16 inqueridos que possuem conhecimento sobre o BSC, 9 fazem parte do escalão etário entre 31-40 anos, 6 estão entre os 41-50 anos e apenas 1 está entre os 51-60 anos. Nenhum dos respondentes que possuem até 30 anos conhecem o BSC.

Tabela 17 - Conhecimento do BSC segundo a idade do responsável financeiro

Conhece o BSC	Até 30 anos	31 - 40 anos	41 - 50 anos	51 - 60 anos	Total
Não	2	1	4	0	7
Sim	0	9	6	1	16
Total	2	10	10	1	23

O Gráfico 4 representa graficamente esta associação e a sua análise permite concluir que o maior número de inqueridos que conhecem o BSC está entre os escalões etários de 31-40 anos e 41-50 anos, os quais apresentam taxa de resposta de 90% e 60%, respectivamente.

Gráfico 4 - Conhecimento do BSC segundo a idade do responsável financeiro



Para testar a associação entre o conhecimento do BSC e a idade dos responsáveis financeiros foi utilizado o teste do Qui-Quadrado. As hipóteses testadas são: H_0 – O conhecimento sobre o BSC e a idade dos responsáveis financeiros são independentes; H_a - o conhecimento sobre o BSC e a idade dos responsáveis financeiros não são independentes. Os resultados do teste são apresentados na tabela a seguir e permitem concluir que existe uma associação entre as duas variáveis, uma vez que o Qui-Quadrado apresenta o valor de 7,413, para três graus de liberdade, com um *p-value* de 0,066, permitindo dessa forma, rejeitar a hipótese nula de independência e aceitar a hipótese alternativa de existência de associação entre o conhecimento do BSC e a idade dos responsáveis financeiros.

Tabela 18 - Testes Qui-Quadrado

	Valor	Gl	Significância Assintótica (Bilateral)	Sig exata (2 lados)	Sig exata (1 lado)	Probabilidade de ponto
Qui-quadrado de Pearson	7,413 ^a	3	,060	,066		

Para testar a intensidade da associação entre as variáveis: conhecimento do BSC e idade dos responsáveis financeiros foi utilizado o coeficiente V de Cramer que apresenta o valor de 0,568, o que pode ser considerada uma associação forte entre as variáveis, pelo que se verifica a influência da idade do responsável financeiro no conhecimento sobre o BSC.

Tabela 19 - Teste V de Cramer: Medidas Simétricas

		Valor	Significância Aproximada	Significância Exata
Nominal por Nominal	V de Cramer	,568	,060	,066
Nº de Casos Válidos	23			

3.9. Utilização do BSC

Para responder à sétima questão de investigação, foi analisada a taxa de utilização do BSC e a sua associação com as características das empresas.

Relativamente à taxa de utilização do BSC, os resultados obtidos são apresentados na Tabela 20 e permitem concluir que a maioria das empresas participantes não utiliza o BSC 61% (n=14), sendo o método utilizado por apenas 39% (n=9) dos respondentes. Curado e Manica (2010) em seu estudo sobre a utilização do BSC na Ilha da Madeira reportou uma taxa de utilização de 10% e Machado (2013) investigou a utilização do BSC em pequenas e médias empresas industriais portuguesas e encontrou uma taxa de utilização de apenas 5% pelas empresas investigadas.

Tabela 20 - Utilização do BSC

Utilização do BSC	Frequência	Porcentagem (%)
Não	14	61%
Sim	9	39%
Total	23	100%

Para analisar o potencial futuro de utilização do BSC, foi analisado se as 14 empresas que não utilizam este método já ponderaram a sua utilização. Os resultados obtidos são apresentados na Tabela 21 e permitem concluir que 21% (n=3) das empresas respondentes já consideraram e pretendem adotar o BSC no futuro e outras 21% (n=3) ainda estão avaliando a possibilidade de adoção do método, de outra forma, 15% (n=2) já consideraram a adoção, mas, rejeitaram e 43% (n=6) não conhece o BSC. Nenhuma das empresas respondentes chegou a utilizar o método e abandonou.

Tabela 21 – Possibilidade de implementação do BSC no futuro

Possibilidade de implementação do método	Frequência	Porcentagem (%)
Já considerou e pretende adotar o BSC no futuro	3	21%
Considerou a hipótese de adotar e rejeitou	2	15%
Ainda está avaliando a possibilidade	3	21%
Chegou a utilizá-lo, mas já não o faz	0	0%
Não conhece o BSC	6	43%
Total	14	100%

Para analisar a associação entre a taxa de utilização do BSC e as características das empresas, foi utilizado o teste de independência do Qui-quadrado, tal como descrito no capítulo da metodologia. Os resultados obtidos não permitem excluir a hipótese nula de independência entre a taxa de utilização do BSC e cada uma das características das

empresas, pelo que não se conseguiu provar a associação entre essas variáveis. Estes resultados diferem dos reportados por Costantini *et al.* (2020) e podem dever-se ao reduzido número de respostas.

3.10. Fatores que motivam a utilização do BSC

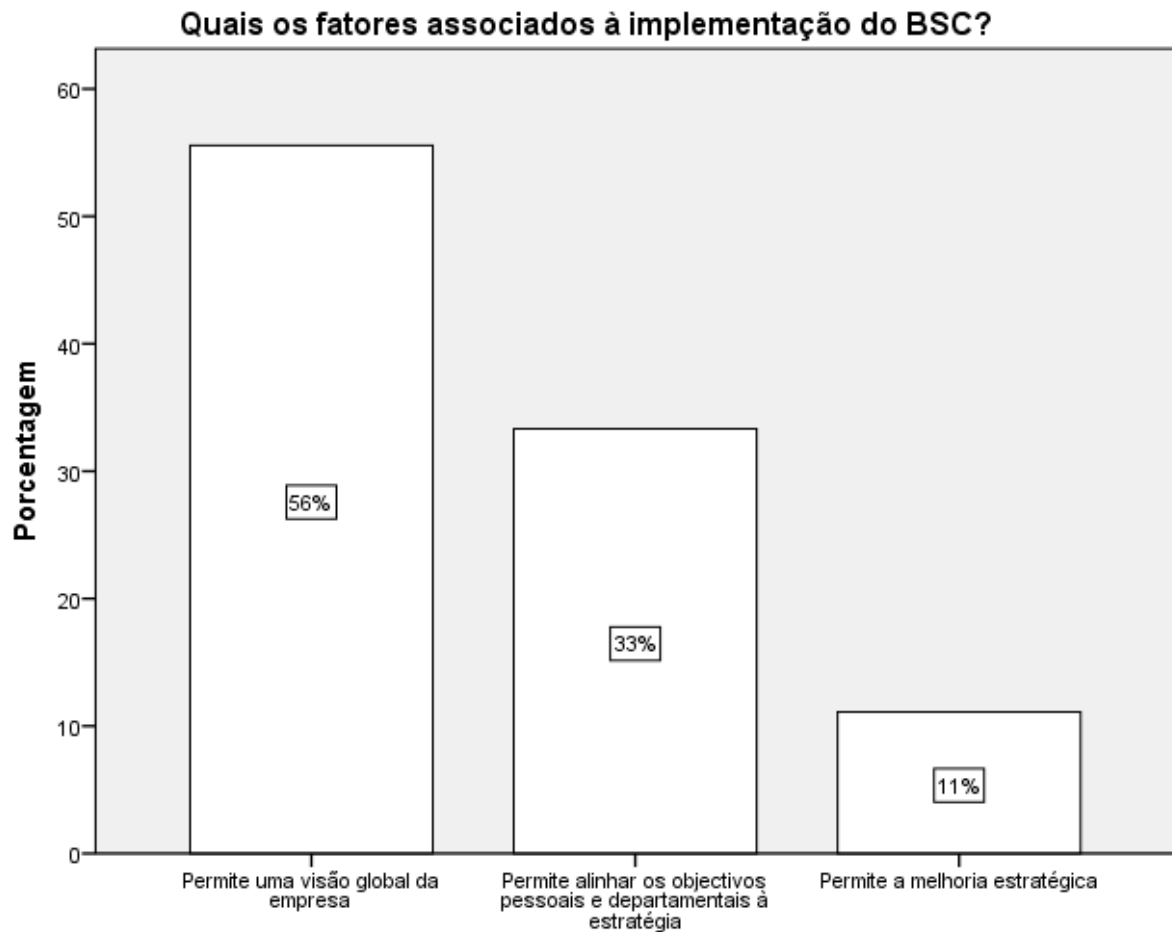
Para responder à oitava questão de investigação, foram analisados os fatores que motivam as empresas a utilizar o BSC. Os resultados obtidos nas 9 empresas que utilizam o BSC, são apresentados na Tabela 22 e permitem concluir que o fator mais relevante associado à implementação do BSC é o facto do método permitir uma visão global da empresa, categoria de resposta escolhida por 56% (n=5) dos utilizadores do BSC. Outros fatores determinantes indicados pelos inqueridos foram: permite alinhar os objectivos pessoais e departamentais à estratégia e permite a melhoria estratégica, com 33% (n=3) e 11% (n=1) das respostas, respectivamente.

Tabela 22 - Fatores associados à implementação do BSC

Fatores associados à implementação do BSC	Frequência
Permite uma visão global da empresa	5
É o sistema mais comum	0
Permite a comunicação da estratégia a todos na empresa	0
Permite alinhar os objectivos pessoais e departamentais à estratégia	3
Permite a aprendizagem estratégica	0
Permite a melhoria estratégica	1
Total	9

Os resultados obtidos através da tabela anterior são ilustrados no Gráfico 5 e a sua análise permite concluir que para mais da metade dos utilizadores do método (56%) o principal fator associado à implementação do BSC é o facto desta ferramenta permitir uma visão global da empresa. Este resultado vai de encontro com o estudo de Curado e Manica (2010).

Gráfico 5 - Fatores associados à implementação do BSC



3.11. Benefícios associados à utilização do BSC

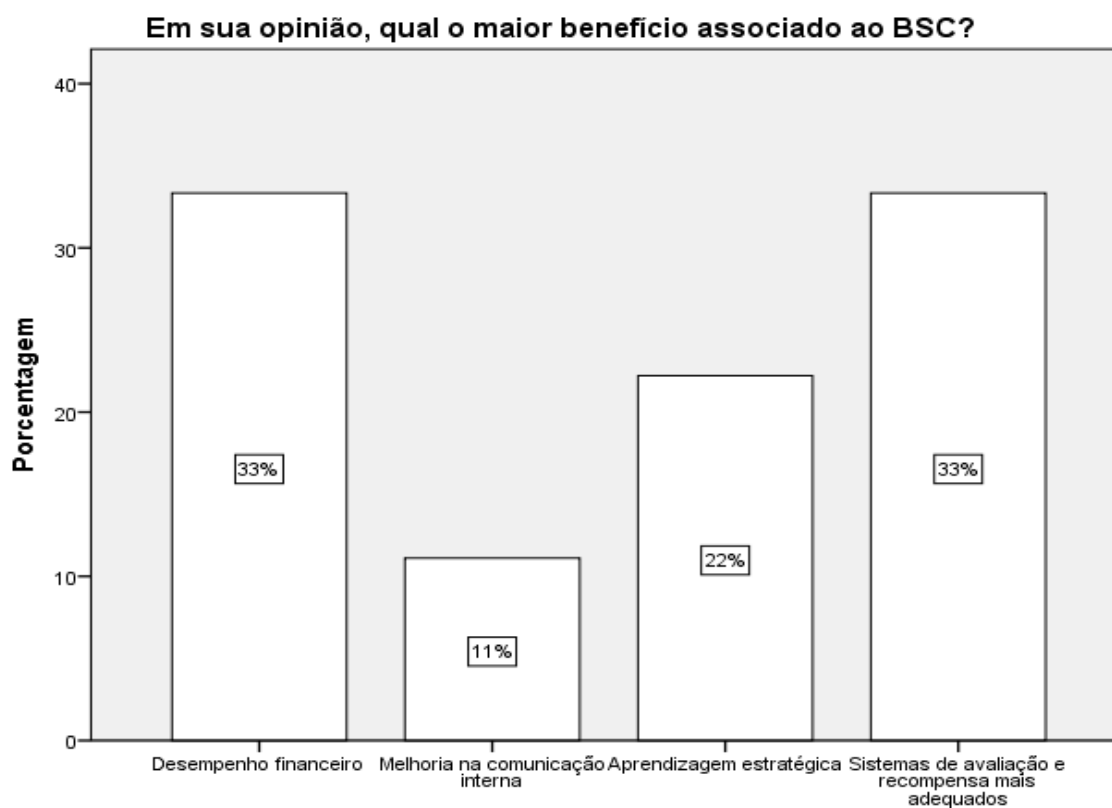
Para responder à nona questão de investigação, foram analisados os benefícios inerentes à utilização do BSC. Os resultados obtidos nas 9 empresas que utilizam o BSC, são apresentados na Tabela 23 e permitem concluir que as categorias de respostas: desempenho financeiro e sistemas de avaliação e recompensa mais adequados se sobressaíram em relação às demais opções, recebendo o maior número de respostas, sendo (n=3) para cada uma das opções. A opção “aprendizagem estratégica” foi indicada por 2 dos utilizadores, enquanto a opção “melhoria na comunicação interna” foi seleccionada por apenas 1 respondente.

Tabela 23 - Benefícios associados ao BSC

Benefícios associados ao BSC	Frequência
Desempenho financeiro	3
Melhoria na comunicação interna	1
Aprendizagem estratégica	2
Sistemas de avaliação e recompensa mais adequados	3
Total	9

O Gráfico 6 clarifica melhor os resultados obtidos na tabela 23 e a sua análise permite concluir que as categorias de respostas mais indicadas pelos respondentes foram: desempenho financeiro, como no estudo de Curado e Manica (2010) e sistemas de avaliação e recompensa mais adequados, ambos com taxa de resposta de 33%, seguido da opção aprendizagem estratégica com 22% e melhoria na comunicação interna com 11%.

Gráfico 6 - Benefícios associados ao BSC



3.12. Fatores que condicionam a utilização do BSC

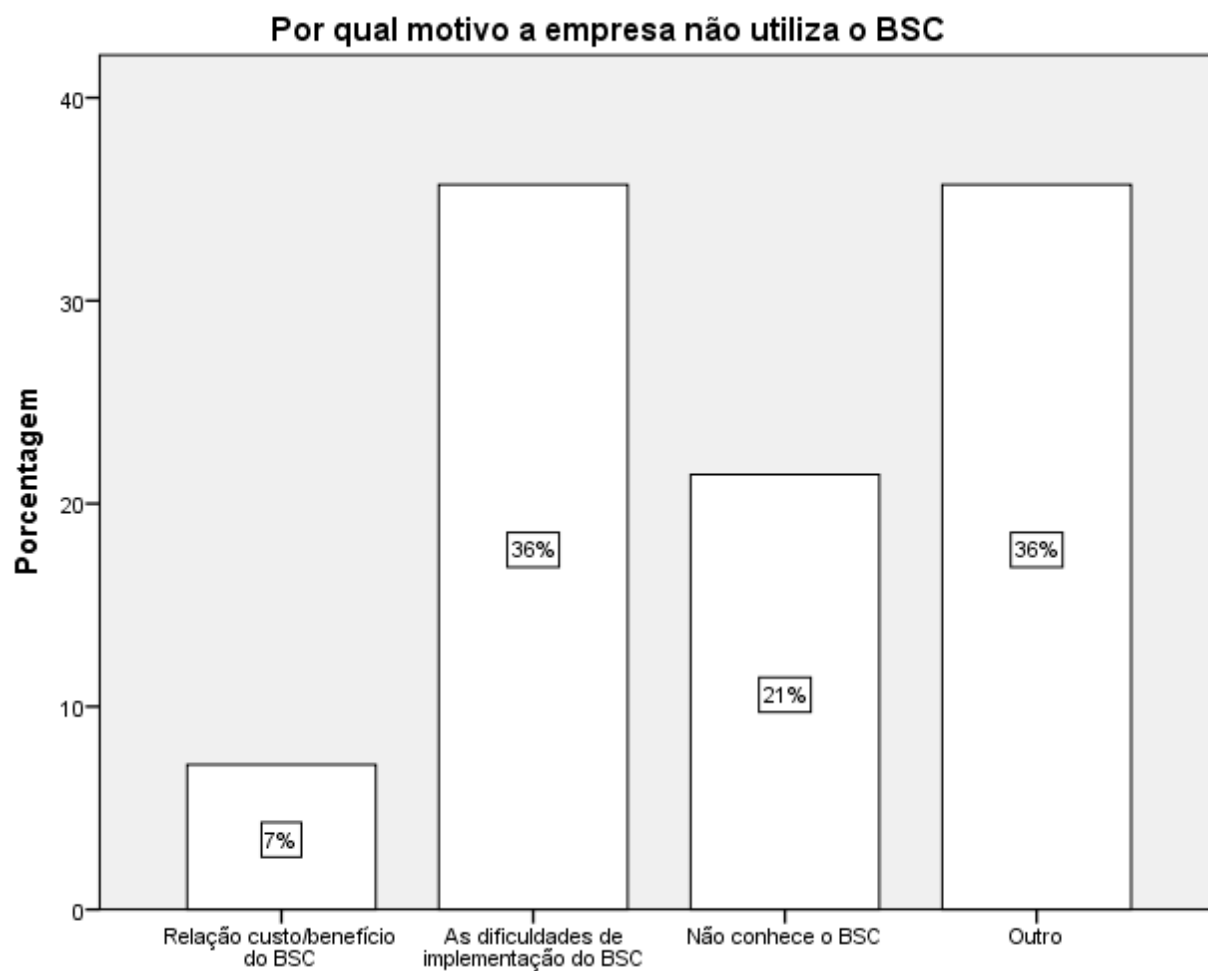
Para responder à décima questão de investigação, foram analisados os fatores que condicionam as empresas a utilizar o BSC. Os resultados obtidos, nas 14 empresas que não utilizam o BSC, são apresentados na Tabela 24 e permitem concluir que o motivo “relação custo/benefício do BSC” foi o menos indicado pelos não utilizadores sendo indicado por apenas 1 dos inqueridos, enquanto os motivos: dificuldades de implementação do BSC e outro, foram os mais indicados recebendo o total de 5 respostas, cada. A opção “não conhece o BSC” foi selecionada por 3 inqueridos.

Tabela 24 - Motivos da não utilização do BSC

Motivo da não utilização do BSC	Frequência
Relação custo/benefício do BSC	1
As dificuldades de implementação do BSC	5
Não conhece o BSC	3
Outro	5
Total	14

O Gráfico 7 ilustra as informações demonstradas na tabela anterior e permite observar que existe uma homogeneidade entre duas categorias de respostas: dificuldades de implementação do BSC e outro, com taxas de resposta de 36% cada. E que o motivo “relação custo/benefício” foi o que recebeu o menor número de respostas com 7%.

Gráfico 7 - Motivos da não utilização do BSC



CONCLUSÃO

O presente estudo tem como principal objectivo contribuir para a investigação sobre o conhecimento e a utilização do Custeio Baseado nas Atividades e do *Balanced Scorecard* em Portugal, através de um estudo empírico realizado nas empresas constantes no *ranking* das “100 Melhores Empresas para Trabalhar em Portugal”. Como forma de atingir o objectivo principal deste estudo, foram elaborados os seguintes objectivos específicos: (1) analisar a taxa de conhecimento sobre o CBA e identificar se existe associação com as características dos responsáveis financeiros; (2) analisar a taxa de utilização do CBA, os motivos que condicionam a sua utilização e se existe associação com as características da empresa; (3) analisar a taxa de conhecimento sobre o BSC e identificar se existe associação com as características dos responsáveis financeiros; (4) analisar a taxa de utilização do BSC, os motivos que condicionam a sua utilização e se existe associação com as características da empresa. Com a finalidade de responder a estes objectivos, foram formuladas dez questões de investigação, com base na revisão de literatura.

No que se refere ao primeiro objectivo específico deste estudo, os resultados obtidos permitem concluir que a taxa de conhecimento do CBA é relativamente alta entre os respondentes, pelo qual, a maioria possui algum conhecimento sobre o método. Este resultado vai de encontro com a literatura revista. Contudo, não foi possível provar associação entre o conhecimento do CBA e as características dos responsáveis financeiros o que pode estar associado ao reduzido número de respostas.

Relativamente ao segundo objectivo, os resultados alcançados apontam para uma taxa de utilização do CBA muito baixa, ou seja, a maioria das empresas investigadas não utiliza o método considerado pela teoria como o mais adequado para valoração dos produtos e serviços. Os principais motivos apontados pelas empresas inqueridas pela não utilização do CBA foram: a satisfação com o atual sistema de custeio; o método não se aplica ao tipo de negócio da empresa e ainda, a falta de conhecimento sobre o sistema.

Referente às possibilidades de adoção futura do método, a maioria das empresas nunca analisaram sequer a probabilidade de adoptá-lo, pelo qual, apenas uma empresa afirmou já ter considerado a adoção do método e pretende fazê-lo no futuro, o que não sugere aumento da utilização do CBA num futuro próximo por essas empresas.

Os principais fatores apontados como motivadores pela utilização do método foram: output para decisões e informações mais precisas; e melhoria da gestão e redução de custos. Estes resultados são compatíveis com os apontados na revisão de literatura. As empresas participantes do estudo consideram ainda que, a complexidade do sistema, as dificuldades em relação aos sistemas de informação e o elevado consumo de recursos, designadamente pessoas e tempo, são as principais dificuldades encontradas na utilização do CBA.

Ao que se refere à existência de associação entre a utilização do CBA e as características das empresas investigadas, não foi possível provar qualquer associação entre as variáveis analisadas o que pode dever-se ao reduzido número de respostas.

Relativamente ao terceiro objectivo, os resultados indicam que a maioria dos responsáveis financeiros conhece o BSC, dado que, o estudo reportou uma taxa consideravelmente alta sobre o conhecimento do método. Os dados recolhidos sugerem ainda a existência de associação entre o conhecimento do BSC e a idade do responsável financeiro, o que significa que a idade do responsável financeiro possui influência sobre o conhecimento do BSC.

Relativamente ao quarto objectivo, os resultados obtidos evidenciam uma taxa muito baixa de uso do BSC indicando que mais da metade das empresas analisadas não utilizam o BSC como método de avaliação de desempenho. Grande parte dessas empresas que não utilizam o BSC consideram que as dificuldades com a implementação do método é um dos principais motivos pela não adoção do sistema.

Algumas empresas já consideraram a hipótese de adoção do BSC, mas rejeitaram. No entanto, há grandes possibilidades da taxa de utilização desse método vir a aumentar num curto espaço de tempo, visto que, a maioria das empresas que ainda não utilizam o método ou pretendem adotá-lo no futuro ou estão avaliando essa possibilidade.

Os principais fatores motivadores para a adoção do BSC são: o facto do método permitir uma visão global da empresa e o facto do sistema permitir alinhar os objectivos pessoais e departamentais à estratégia. Como principais benefícios relacionados à utilização do BSC foram indicados os seguintes: desempenho financeiro; sistemas de avaliação e recompensa mais adequados e aprendizagem estratégica. Estes resultados estão de acordo com a literatura revista.

Não foi encontrada qualquer associação entre a utilização do BSC e as características das empresas. Dessa forma, é importante ressaltar que apesar de serem

bem conhecidos, a maioria das empresas analisadas não utiliza nem o CBA como método de valoração dos produtos e nem o BSC como método de avaliação de desempenho.

Relativamente às limitações do presente estudo, identifica-se o número reduzido de empresas que responderam ao inquérito, o que limitou a análise de associações entre as variáveis identificadas. Outra limitação encontra foi o método de recolha de dados, por ter sido um inquérito aplicado através da *internet* e não ter tido nenhum pedido de esclarecimento de dúvidas em relação às questões abordadas, pode ter provocado algum enviesamento nas respostas.

Quanto às contribuições deste estudo, podemos mencionar uma melhor compreensão sobre o conhecimento e uso das práticas de contabilidade de gestão em Portugal, especificamente, sobre os métodos CBA e BSC, na medida em que esta investigação permite concluir que os dois sistemas são amplamente conhecidos pelas “100 Melhores Empresas para Trabalhar em Portugal” e que as taxas de utilização apesar de não serem muito altas são comparáveis com estudos revistos em outros países, inclusive, países europeus.

Como sugestões para investigações futuras, podemos propor a replicação deste estudo, futuramente, no mesmo universo investigado, já que, o ranking das “100 Melhores Empresas para Trabalhar em Portugal” é lançado anualmente pela Revista Exame, com a finalidade de analisar a evolução do conhecimento e utilização desses métodos de contabilidade de gestão pelas empresas portuguesas. Seria interessante ainda a investigação de outras práticas de contabilidade de gestão, além destas, a fim de identificar quais os outros métodos utilizados pelas empresas já que estes apresentaram taxas de utilização reduzida. Podemos sugerir ainda uma investigação sobre o CBA e o BSC em outros países europeus e fazer um comparativo entre os resultados obtidos com os deste estudo.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Al-Dhubaibi, A. A. (2021). Optimizing the value of activity based costing system: the role of successful implementation. *Management Science Letters*, 11, 179–186. Acedido em: <https://doi.org/10.5267/j.msl.2020.8.017>
- Aljabr, A. (2020). The influences on activity-based costing adoption as an optimal costing system design: Evidence from Saudi Arabia. *Accounting and Management Information Systems*, 19 (3), 444-479. Acedido em: <http://dx.doi.org/10.24818/jamis.2020.03002>.
- Almeida, A. & Cunha, J. (2017). The implementation of an Activity-Based Costing (ABC) system in a manufacturing company. *Procedia Manufacturing*, 13 (1), 932–939. Acedido em: <https://doi.org/10.1016/j.promfg.2017.09.162>
- Alves, P. C. & Machado, M. J. (2017). Quality in management accounting: approach by activities in large companies. *Int. J. Productivity and Quality Management*, 21 (3), 392 - 409. Acedido em: <https://doi.org/10.1504/IJPQM.2017.084463>
- Anand, M., Sahay, B. & Saha, S. (2005). Balanced Scorecard in Indian Companies. *Vikalpa*, 30 (2), 11-25.
- Argyris, C. & Kaplan, R. S. (1994). Implementing new knowledge: the case of activity-based costing. *Accounting Horizons*, 8 (3), 83–105.
- Arias, A. V., Arias, M. L. & Rodríguez, V. (2014). Intención de uso del e-learning en el programa de administración tecnológica desde la perspectiva del modelo de aceptación tecnológica. *Revista Electrónica Educare*, 18(2), 247-264.
- Bedford, D., Brown, A. D., Malmi, T. & Sivabalan, P. (2008). Balanced Scorecard design and performance impacts: some australian evidence. *JAMAR*, 6(2), 17-36.
- Buzanin, I. (2020). ABC methods-the response to the modern cost accounting. *Poslovni Konsultant*, 12 (1), 20-31.
- Castillo, J. A. S. (2014). Tendencias en contabilidad de gestión: una mirada a su evolución (finales del siglo XIX y siglo XX). *Cuadernos de Contabilidad*, 15(39), 787-805. doi: 10.11144/Javeriana.cc15-39.tcg.
- Chia, A. & Loon, H. S. (2000). Adopting and creating balanced scorecards in Singapore-based companies. *Singapore Management Review*, 22 (2).
- Compton, T. R. (1996). Implementing activity-based costing. *CPA Journal*, 66 (3).
- Cooper, R. (1989). You need a new cost system when. *Harvard Business Review*, 67 (1), 77-82.

- Cooper, R. (1990). Implementing an activity-based cost system. *Journal of Cost Management*, 4 (1), 33-42.
- Cooper, R. & Kaplan, R. S. (1988). Measure costs right: make the right decisions. *Harvard Business Review*, 96-104.
- Cooper, R. & Kaplan, R. S. (1991). Profit priorities from activity-based costing. *Harvard Business Review*, 69 (3), 130-135.
- Costantini, A., Landi, S. & Bonazzi, M. (2020). Factors influencing the use of the balanced scorecard: evidence from a regional context in Italy. *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*, 10(2), 578–596.
- Curado, C. & Manica, J. (2010). Management control systems in madeira island largest firms: evidence on the balanced scorecard usage. *Journal of Business Economics and Management*, 11(4), 652-670.
- Diavastis, I., Anagnostopoulou, E., Drogalas, G. & Karagiorgos, T. (2016). The interaction effect of accounting information systems user satisfaction and Activity-Based Costing use on hotel financial performance: Evidence from Greece. *Accounting and Management Information Systems*, 15 (4), 757-784.
- Duarte, N. R. (2020). Apuramento do custo e medidas de desempenho no apoio à gestão de uma organização social. Dissertação apresentada ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Instituto Politécnico de Coimbra para obtenção do grau de mestre, orientada por Ana Cristina Santos Amaro, Coimbra. Acedido em: <http://hdl.handle.net/10400.26/34721>.
- ElGammal, W., Zakka, J. S., El-Kassar, A. & Dandash, G. (2016). Reasons behind the non-application of the activity based costing system in developing countries, case of lebanon. *The Journal of Accounting and Finance*, 50 (3).
- Fonseca, I. M. (2013). Aplicação do sistema de custeio ABC na análise de rentabilidade de clientes. Tese apresentada à Faculdade de Economia da Universidade do Porto para obtenção do grau de mestre, orientada por João Francisco Alves Ribeiro, Porto. Acedido em: <https://repositorio-berto.up.pt/handle/10216/70764>
- Geuser, F., Mooraj, S. & Oyon, D. (2009). Does the balanced scorecard add value? empirical evidence on its effect on performance. *European Accounting Review*, 18(1), 93–122.
- Giannopoulos, G., Holt, A., Khansalar, E. & Cleanthous, S. (2013). O uso do balanced scorecard em pequenas empresas. *International Journal of Business and Management*, 8(14), 1-22.
- Griffiths, J. (2003). Balanced Scorecard use in New Zealand government departments and crown entities. *Australian Journal of Public Administration*, 62(4), 70-79.

- Gunasekaran, A. & Sarhadi, M. (1998). Implementation of activity-based costing in manufacturing. *Int. J. Production Economics*, 56 (1), 231-242. Acedido em: [https://doi.org/10.1016/S0925-5273\(97\)00139-4](https://doi.org/10.1016/S0925-5273(97)00139-4)
- Hill, M. M. & A. Hill (2000), Investigação por questionário, Lisboa, Edições Sílabo.
- Innes, J. & Mitchell, F. (1995). A survey of activity-based costing in the U.K.'s largest companies. *Management Accounting Research*, 6 (2), 137-153. Acedido em: <https://doi.org/10.1006/mare.1995.1008>
- Innes, J., Mitchell, F. & Sinclair, D. (2000). Activity-based costing in the U.K.'s largest companies: a comparison of 1994 and 1999 survey results. *Management Accounting Research*, 11 (1), 349-362. Acedido em: <https://doi.org/10.1006/mare.2000.0135>
- Ittner, C. D., Larcker, D. F. & Randall, T. (1997). The activity-based cost hierarchy, production policies and firm profitability. *Journal of Management Accounting Research*, 9 (1), 143-162.
- Jones, T. C. & Dugdale, D. (2002). The ABC bandwagon and the juggernaut of modernity. *Accounting, Organizations and Society*, 27 (1), 121-163. Acedido em: [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00035-6](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00035-6)
- Juhmani, O. (2007). Usage, motives and usefulness of the Balanced Scorecard: Evidence from Bahrain. *International Journal of Business Research*, 2 (5), 106-117.
- Kald, M. & Nilsson, F. (2000). Performance measurement at Nordic companies. *European Management Journal*, 18 (1), 113-127.
- Kaplan, R. S. (1988). One cost system isn't enough. *Harvard Business Review*, 66(1), 61-66.
- Kaplan, R. S. (1994a). Flexible budgeting in an activity-based costing framework. *Accounting Horizons*, 8 (2), 104-109.
- Kaplan, R. S. (1994b). Devising balanced scorecard matched to business strategy. *Planning Review*, 22(5), 15-29.
- Kaplan, R. S. (2006). The competitive advantage of management accounting. *Journal of Management Accounting Research*, 18 (1), 127-135.
- Kaplan, R. S. (2010). Conceptual foundations of the balanced scorecard. *Harvard Business School*, 10 (74).
- Kaplan, R. S. & Anderson, S. R. (2007). Time-driven activity-based costing. a simpler and more powerful path to higher profits. *European Accounting Review*, 16 (4), 855-866.

- Kaplan, R. S. & Norton, D. P. (1992). The Balanced Scorecard – Measures That Drive Performance. *Harvard Business Review*, 70(1), 70-79.
- Kaplan, R. S. & Norton, D. P. (1996a). Linking the balanced scorecard to strategy. *California Management Review*, 39 (1).
- Kaplan, R. S. & Norton, D. P. (1996b). The balanced scorecard: translating strategy into action. *Harvard Business School Press*. Boston.
- Kaplan, R. S. & Norton, D. P. (1996c). Using the balanced scorecard as a strategy management system. *Harvard Business Review*, 74 (1). 78-85.
- Kaplan, R. S. & Norton, D. P. (2000). Having trouble with your strategy? Then map it. *Harvard Business Review*, 78(5), 167-176.
- Kaplan, R. S. & Norton, D. P. (2001a). Transforming the balanced scorecard from performance measurement to strategic management – Part I. *Accounting Horizons*, 15(1), 87 - 104.
- Kaplan, R. S. & Norton, D. P. (2001b). Transforming the balanced scorecard from performance measurement to strategic management – Part II. *Accounting Horizons*, 15 (2), 147-160.
- Kaplan, R. S. & Norton, D. P. (2004). Measuring the strategic readiness of intangible assets. *Harvard Business Review*, 82 (2), 52-63.
- Karğın, S. (2013). Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin yükselişi ve düşüşü. *The Journal of Accounting and Finance*, 58, 21-40.
- Lesáková, D. & Katarína, D. (2016). Knowledge and use of the balanced scorecard method in the businesses in the slovak republic. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 230 (1), 39 – 48.
- Lima, M. P. (1981). Inquérito Sociológico - Problemas de Metodologia, Lisboa, Editora: Presença.
- Liu, L. Y. & Pan, F. (2007). The implementation of activity-based costing in China: an innovation action research approach. *The British Accounting Review*, 39 (1), 249-264.
- Lu, T., Wang, S., Wu, M. & Cheng, F. (2017). Competitive price strategy with activity-based costing - case study of bicycle part company. *Procedia CIRP*, 63 (1), 14 – 20. doi: 10.1016/j.procir.2017.03.102.
- Machado, M. J. (2009). Métodos de repartição dos custos indirectos utilizados pelas PME's industriais portuguesas. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 1 (11), 11-36.

- Machado, M. J. (2011). Variáveis contingenciais aos métodos de valoração dos produtos: estudo empírico em PME'S industriais portuguesas. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 13 (41), 396-414.
- Machado, M. J. (2013). Balanced scorecard: um estudo empírico sobre pequenas e médias empresas. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 15 (46), 129-148.
- Madsen, D. O. & Stenheim, T. (2014). Perceived problems associated with the implementation of the balanced scorecard: evidence from Scandinavia. *Problems and Perspectives in Management*, 12(1).
- Madsen, D. O., Azizi, B., Rushiti, A. & Stenheim, T. (2019). The diffusion and implementation of the balanced scorecard in the norwegian municipality sector: a descriptive analysis. *Social Sciences*, 8 (1).
- Major, M. J. (2008). Reflexão sobre a investigação em contabilidade de gestão. *Revista Portuguesa e Brasileira de Gestão*, 7 (4), 43-50.
- Major, M. J. & Hopper, T. (2005). Managers divided: implementing ABC in a Portuguese telecommunications company. *Management Accounting Research*, 16 (1), 205–229. Acedido em: <https://doi.org/10.1016/j.mar.2005.01.004>
- Manríquez, M. R., Colomina, C. I. & Pastor, M. L. (2014). Is the activity based costing system a viable instrument for small and medium enterprises? The case of Mexico. *Estudios Gerenciales*, 30 (1), 220–232. Acedido em: <http://dx.doi.org/10.1016/j.estger.2014.02.014>
- Moisello, A. M. (2012). ABC: evolution, problems of implementation and organizational variables. *American Journal of Industrial and Business Management*, 2 (1), 55-63. <http://dx.doi.org/10.4236/ajibm.2012.22008>
- Noreen, E. (1991). Conditions under which activity-based cost systems provide relevant costs. *Journal of Management Accounting Research*, 3 (1).
- Norreklit, H. (2000). The balance on the balanced scorecard - a critical analysis of some of its assumptions. *Management Accounting Research*, 11 (1), 65-88. Acedido em: <https://doi.org/10.1006/mare.1999.0121>
- Oyewo, M. B., Oyedokun, G. E. & Azuh, A. E. (2019). The use of multi-perspective strategic performance measures by manufacturing firms: benefits, determinants and challenges. *DLSU Business & Economics Review*, 29(1), 115-130.
- Pamplona, E. O. (1993). As inadequações do sistema tradicional de custos em um novo ambiente de fabricação. *Production*, 3 (2), 127-132. Acedido em: <https://doi.org/10.1590/S0103-65131993000200005>
- Pérez, L. M. (2020). Cuadro de mando integral para la gestión del impacto social en organizaciones de empleo inclusivo. *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 98 (1), 153-188.

- Pietrzak, Z., Wnuk-Pel, T. & Christauskas, C. (2020). Problems with activity-based costing implementation in polish and lithuanian companies. *Inzinerine Ekonomika-Engineering Economics*, 31(1), 26–38. Acedido em: <http://dx.doi.org/10.5755/j01.ee.31.1.24339>
- Pirela, A. R. L. & Pérez, C. E. (2019). Statistical Analysis in Positivist Researches: Measure of Central Tendency. *ORBIS Revista Científica Electrónica de Ciencias Humanas / Scientific e-journal of Human Sciences*, 15(43), 71-81.
- Pokorná, J. (2016). Impact of activity-based costing on financial performance in the czech republic. *Acta Universitatis Agriculturae Et Silviculturae Mendelianae Brunensis*, 64 (2), 643 - 652. Acedido em: <http://dx.doi.org/10.11118/actaun201664020643>
- Quesado, P., Guzmán, B., A. & Rodrigues, L., L. (2018). Advantages and contributions in the balanced scorecard implementation. *Intangible Capital*, 14(1), 186-201.
- Rankin, R. (2020). The predictive impact of contextual factors on activity-based costing adoption. *Journal of Accounting and Finance*, 20 (1), 66–81. Acedido em: <https://doi.org/10.33423/jaf.v20i1.2742>
- Revista Exame (2019). 100 Melhores Empresas para Trabalhar em Portugal. *Exame*, 427, pp. 38-168.
- Santos, A. (2008). *Gestão Estratégica*. Lisboa: Escolar.
- Sawalqa, F. A., Holloway, D. & Alam, M. (2011). Balanced Scorecard implementation in jordan: an initial analysis. *International Journal of Electronic Business Management*, 9 (3), 196-210.
- Schoute, M. (2011). The relationship between product diversity, usage of advanced manufacturing technologies and activity-based costing adoption. *The British Accounting Review*, 43 (1), 120–134. Acedido em: <https://doi.org/10.1016/j.bar.2011.02.002>
- Siegel, S. (1988). *Nonparametric statistics for the behavioral sciences*. McGraw-Hill, New York.
- Slavica, T., Ljubica, K. & Jelena, J. (2017). The modern concept of measuring efficiency – implementation and attitudes of BSC. *TEM Journal*, 6 (1), 525-533.
- Srbinoskaa, D. S., Stojanovaa, M., Hristovaa, S. & Mrsika, J. (2020). The impact of organizational characteristics on the adoption of contemporary cost management techniques by the textile industry in North Macedonia. *Accounting and Management Information Systems*, 19 (1), 65-88. Acedido em: <http://dx.doi.org/10.24818/jamis.2020.01003>
- Turney, P. B. (1989). Activity-based costing: a tool for manufacturing excellence. *Target*. 13-19.

APÊNDICES

Apêndice I – Lista das “100 Melhores Empresas para Trabalhar em Portugal” – Revista Exame (2019).

1	EDGE	38	COMUNILOG
2	ESTORIL SOL DIGITAL	39	CONCEITO
3	BLIP	40	DCSI PRO
4	YKK PORTUGAL	41	BOOST IT
5	HOTEL RITZ	42	DIVULTEC
6	CA SEGUROS	43	E.NEAR
7	ZOME/CASA INTEMPORAL	44	EAD
8	BALANÇAS MARQUES/GRUPO JOSÉ PIMENTA MARQUES	45	ECOSTEEL
9	KONICA MINOLTA	46	EDIT VALUE
10	SECTOR INTERATIVO	47	CONNECT SERVICES
11	SÓ BARROSO	48	E-GOI
12	UNBABEL	49	EC TRAVEL
13	MILESTONE	50	EMVIAGEM
14	TELEPERFORMANCE	51	ENDRESS+HAUSER PORTUGAL
15	HEXIS	52	ENON ENERGIA
16	IT PEOPLE	53	F3M
17	MAXFINANCE	54	FERNANDO FERRO & IRMÃO
18	HILTI	55	F-INICIATIVAS
19	SAP PORTUGAL	56	GFI PORTUGAL
20	BRESIMAR AUTOMAÇÃO	57	GIANTSTEP
21	LBC	58	GRUPO NORTE/GNGRH
22	PHC SOFTWARE	59	FARMÁCIAS SILVEIRA/GODINHO SILVEIRA SAÚDE
23	PREMIUM MINDS	60	GRENKE
24	7 GRAUS	61	SIRMAF/SOLIEN
25	SERVDEBT	62	INNOWAVE
26	AEGON SANTANDER PORTUGAL VIDA	63	INOVAPRIME
27	ALLIANCE HEALTHCARE	64	KELLY SERVICES
28	ALTRONIX	65	KMS
29	ARMIS GROUP	66	LACOVALE
30	AXA PARTNERS	67	LCG
31	AZEVEDO BRANDÃO E ASSOCIADOS	68	MENDES GONÇALVES
32	BANCO ATLANTICO EUROPA	69	OFICINA DE PSICOLOGIA
33	BSK MEDICAL	70	MISTOLIN
34	BYSIDE	71	MULTITEMPO
35	CAIXA DE CRÉDITO AGRÍCOLA MÚTUO DO ALTO DOURO	72	MUNDIFIOS
36	CLEVERTI	73	NETAFFILIATION
37	CLÍNICA DA MENTE	74	NEUTROPLAST
		75	NICE KICKS
		76	BITSIGHT

77	OKE TILLNER PERFIS
78	PARTTEAM & OEMKIOSKS
79	PECOL
80	POLARISING
81	POLY LANEMA
82	PRA - RAPOSO, SÁ MIRANDA & ASSOCIADOS
83	PRN INFORMÁTICA
84	REBIS CONSULTING
85	ROOX
86	SAMSYS
87	SANIMAIA
88	SELMATRON

89	SIEMENS HEALTHINEERS
90	SISCOG
91	TECHLASTS
92	TIPOCOR
93	TRM
94	UNIT4 PORTUGAL
95	VANESP
96	GLOBALIS/VIAGENS EXPANSÃO
97	VILA GALÉ
98	VORTAL
99	WDMI
100	ZOETIS PORTUGAL

Apêndice II - Inquérito

Este inquérito tem como finalidade compor a elaboração de uma investigação de mestrado sobre a utilização de métodos de contabilidade de gestão pelas 100 Melhores Empresas para Trabalhar em Portugal no ano de 2019. Enfatizamos que é assegurada à confidencialidade de todas as informações recolhidas de forma que nenhuma informação individual será divulgada. Agradecemos a vossa colaboração.

PARTE I – Características dos Respondentes

1 – Sexo:

- ☐ Feminino
- ☐ Masculino

2 – Idade:

- ☐ Até 30 anos
- ☐ 31 – 40 anos
- ☐ 41 – 50 anos
- ☐ 51 – 60 anos
- ☐ Acima de 60 anos

3 – Formação Acadêmica:

- ☐ Ensino Secundário
- ☐ Licenciatura
- ☐ Mestrado
- ☐ Doutoramento
- ☐ Outro

4 – Área da formação:

- ☐ Gestão
- ☐ Contabilidade
- ☐ Economia
- ☐ Outro

PARTE II – Custeio Baseado nas Atividades (CBA)

1 – Conhece o CBA como método de valoração dos produtos/serviços?

- ☐ Sim
- ☐ Não

2 – Utiliza o CBA?

- ☐ Sim
- ☐ Não

Se a empresa **utiliza** o CBA responda as questões 3 e 4, caso a empresa **não utilize** o CBA responda as questões 5 e 6.

3 - Quais os fatores associados à implementação do CBA?

- ☐ Melhoria da gestão e redução de custos
- ☐ Melhoria de desempenho
- ☐ Output para decisões e informações mais precisas
- ☐ Aumento da qualidade dos processos
- ☐ Outro

4 - Quais as principais dificuldades na implementação do CBA?

- ☐ Complexidade do sistema
- ☐ Falta de meios para manutenção e continuidade
- ☐ Dificuldades em relação aos sistemas de informação
- ☐ Dificuldades de adaptação do pessoal
- ☐ Elevado consumo de recursos, designadamente pessoas e tempo

5 – Por qual motivo a empresa não utiliza o CBA?

- ☐ Está satisfeita com o atual sistema de custeio
- ☐ Não conhece o CBA
- ☐ Não se aplica ao tipo de negócio da empresa
- ☐ Complexidade da implementação e operação do sistema
- ☐ Devido aos custos elevados para implementação deste método
- ☐ Outro

6 - A empresa já considerou a possibilidade de adotar o CBA?

- ☐ Já utilizou o CBA mas abandonou
- ☐ Já considerou a possibilidade de adotar o CBA mas esta foi rejeitada.
- ☐ Já considerou e pretende adotar no futuro
- ☐ Nunca pensou em adotar o CBA

PARTE III – Balanced Scorecard (BSC)

1 – Conhece o BSC como método de avaliação de desempenho?

- ☐ Sim
- ☐ Não

2 – Utiliza o BSC?

- ☐ Sim
- ☐ Não

Se a empresa **utiliza** o BSC responda as questões 3 e 4, caso a empresa **não utilize** o BSC responda as questões 5 e 6.

3 – Quais os fatores associados à implementação do BSC?

- ☐ Permite uma visão global da empresa
- ☐ É o sistema mais comum
- ☐ Permite a comunicação da estratégia a todos na empresa
- ☐ Permite alinhar os objectivos pessoais e departamentais à estratégia
- ☐ Permite a aprendizagem estratégica
- ☐ Permite a melhoria da estratégia

4 – Em sua opinião, qual o maior benefício associado ao BSC?

- ☐ Desempenho financeiro
- ☐ Melhoria na comunicação interna
- ☐ Aprendizagem estratégica
- ☐ Sistemas de avaliação e recompensa mais adequados

5 – Por qual motivo a empresa não utiliza o BSC:

- ☐ Relação custo/benefício do BSC

- ☐ () As dificuldades de implementação do BSC
- ☐ () Não conhece o BSC
- ☐ () Outro

6 – A empresa já considerou a possibilidade de implementar o BSC?

- ☐ () Já considerou e pretende adotar o BSC no futuro
- ☐ () Considerou a hipótese de adotar e rejeitou
- ☐ () Ainda está avaliando a possibilidade
- ☐ () Chegou a utilizá-lo, mas já não o faz
- ☐ () Não conhece o BSC

PARTE IV – Dados da empresa

1 - Nome da empresa: _____

Apêndice III – Mensagem de apresentação (E-mail)

Exmo. Sr./Sra.

Sou Lanna Mara Araújo Marques, estudante de mestrado pela Universidade Lusófona. Estou realizando um estudo sobre as 100 Melhores Empresas para Trabalhar em Portugal em 2019 que constam no *ranking* disponibilizado pela Revista Exame, edição 427 de novembro de 2019, a qual vossa empresa com toda excelência nos serviços prestados foi uma das selecionadas para compor esse *ranking*.

Pedimos a vossa colaboração com o nosso estudo respondendo ao inquérito que consta no link abaixo, que possui duração de aproximadamente 5 minutos e trata sobre a utilização de métodos de contabilidade de gestão.

<https://forms.gle/xmMaoq9sJgaFcBBP7>

Para uma melhor compreensão sobre o assunto tratado, pedimos que o inquérito seja respondido por um responsável da área financeira que possua conhecimentos sobre os métodos de contabilidade de gestão adotados por vossa empresa.

A vossa contribuição é muito importante e, caso haja interesse, podemos encaminhar-vos os resultados globais do nosso estudo.

Enfatizamos que é assegurada a confidencialidade de todas as informações recolhidas de forma que nenhuma informação individual será divulgada.

Com os melhores cumprimentos.

Lanna Mara Araújo Marques

Estudante de Mestrado pela Universidade Lusófona