

JESSICA SOFIA PEDRO NUNES

**O CUSTEIO BASEADO NAS ATIVIDADES NAS 100
MELHORES EMPRESAS PARA SE TRABALHAR
EM PORTUGAL**

Orientadora: Professora Doutora Maria João Machado

Universidade Lusófona de Humanidades e Tecnologias

Escola de Ciências Económicas e das Organizações

Lisboa

2021

JESSICA SOFIA PEDRO NUNES

**O CUSTEIO BASEADO NAS ATIVIDADES NAS 100
MELHORES EMPRESAS PARA SE TRABALHAR
EM PORTUGAL**

Dissertação defendida em provas públicas para obtenção do Grau de Mestre no Curso de Mestrado em Contabilidade e Fiscalidade, conferido pela Universidade Lusófona de Humanidades e Tecnologias no dia 21/09/2021, perante o júri, nomeado pelo Despacho de Nomeação n.º: 256/2021, de 10 de setembro, com a seguinte composição:

Presidente: Prof. Doutor João Miguel Borralho;

Arguente: Prof. Doutor Carlos Eduardo Capelo Ramos do Rosário;

Orientadora: Prof. Doutor Maria João Cardoso Vieira Machado.

Universidade Lusófona de Humanidades e Tecnologias

Escola de Ciências Económicas e das Organizações

Lisboa

2021

*Dedico este projeto aos meus pais e amigos
que me motivaram a nunca desistir dos meus
sonhos.*

Resumo

Este estudo visa contribuir para o conhecimento acerca das práticas de contabilidade de gestão entre as melhores empresas para se trabalhar em Portugal, em particular sobre a abordagem por atividades. Os objetivos específicos estendem-se ao conhecimento sobre este método de custeio e o seu emprego por parte das empresas, tal como ao entendimento das associações entre o conhecimento e a utilização e os fatores explicativos baseados nas características pessoais dos responsáveis financeiros e das organizações. Os resultados obtidos mostram que a maioria dos respondentes conhecem o CBA, no entanto grande parte das empresas ainda não utiliza o CBA. Não foram identificadas associações entre o conhecimento e as características pessoais dos responsáveis financeiros. Os dados mostram que existe uma relação entre a aplicação da abordagem por atividade e a sede social da empresa.

Palavras-chave: custeio baseado nas atividades; abordagem por atividades; métodos de custeio; melhores empresas para se trabalhar.

Abstract

This paper aims to contribute for the knowlodge of management accounting practices between the best companies where to work in Portugal, in particular about activity based costing. The specific objectives extend to the knowledge of costing methods and its use by the enterprises, such as the understanding of the association between the knowledge and utilization and the explanatory factos based on the financial officers personal characteristics and the organizational characteristics. The results obtained show that most of the respondents knows the ABC, although most of the enterprises still does not use the ABC. Were not identified association between the knowledge and the financial officers personal characteristics. The data showed that exists a link between the use of the approach by activities and the enterprise registered office.

Keywords: *Activity-based costing; approach by activities; costing methods ;best companies to work*

Abreviaturas

CBA – Custeio baseado nas atividades

Índice

Introdução	11
Capítulo 1: Revisão de literatura	12
1.1. Breve explicação do CBA.....	12
1.2. O conhecimento do custeio baseado nas atividades	13
1.3. Fatores explicativos do conhecimento do custeio baseado nas atividades	15
1.4. A utilização do custeio baseado nas atividades	16
1.5. Justificações para a não utilização do custeio baseado nas atividades	20
1.6. Benefícios do custeio baseado nas atividades.....	22
1.7. Fatores explicativos da utilização do custeio baseado nas atividades	23
Capítulo 2: Metodologia.....	26
2.1. Pesquisa e recolha de dados.....	26
2.2. Caracterização da amostra	31
2.3. Tratamento e análise estatística dos dados.....	37
Capítulo 3: Resultados.....	37
3.1. Conhecimento do CBA	37
3.2. Utilização do CBA.....	38
3.3. Conhecimento do CBA e características dos responsáveis.....	40
3.4. Utilização do CBA e características das empresas	47
Conclusão	52
Objetivos e resultados	52
Contribuições, sugestões e limitações do estudo	54
Bibliografia.....	56
Anexos.....	59

Índice de tabelas

Tabela 1 - Taxas de utilização do CBA	19
Tabela 2 - Benefícios da utilização do CBA	29
Tabela 3 - Motivos para a não utilização do CBA	30
Tabela 4 - Distrito da sede da empresa.....	31
Tabela 5 - Distrito da sede social da empresa (agrupado).....	32
Tabela 6 - Setor da empresa	33
Tabela 7 - Dimensão da empresa.....	33
Tabela 8 - Setor e dimensão da empresa	34
Tabela 9 - Género e idade dos respondentes	35
Tabela 10 - Nível de escolaridade e área de formação dos respondentes.....	36
Tabela 11 - Cargo dos respondentes.....	37
Tabela 12 - Razões para a não utilização do CBA	39
Tabela 13 - Benefícios da utilização do CBA	40
Tabela 14 - Conhecimento do CBA e género dos respondentes	41
Tabela 15 - Conhecimento do CBA e idade dos respondentes	42
Tabela 16 - Conhecimento do CBA e nível de escolaridade	44
Tabela 17 - Conhecimento do CBA e área de formação	45
Tabela 18 - Conhecimento do CBA e cargo.....	46
Tabela 19 - Utilização do CBA e distrito	48
Tabela 20 - Utilização do CBA e setor.....	50
Tabela 21 - Utilização do CBA e dimensão	51

Índice de Gráficos

Gráfico 1 - Conhecimento do CBA e género dos respondentes	42
Gráfico 2 - Conhecimento do CBA e idade dos respondentes	43
Gráfico 3 - Conhecimento do CBA e nível de escolaridade.....	44
Gráfico 4 - Conhecimento do CBA e área de formação.....	46
Gráfico 5 - Conhecimento do CBA e cargo	47
Gráfico 6 – Utilização do CBA e distrito	49
Gráfico 7 - Utilização do CBA e setor	51
Gráfico 8 - Utilização do CBA e a dimensão	52

Introdução

O CBA foi desenvolvido na década de 80 por Cooper e Kaplan como um método de valoração de produtos, podendo ser utilizado como uma ferramenta na tomada de decisões de gestão de forma a fomentar a competitividade da empresa no mercado (Cooper & Kaplan, 1991; Cooper & Kaplan, 1992; Cooper & Slagmulder, 1999a; Kaplan, 2006).

Além da aplicação deste método de custeio gerar diversos benefícios para a empresa, Dearman e Shields (2001) afirmam que se os responsáveis financeiros conhecerem a abordagem por atividades, esse conhecimento irá gerar vantagens para a empresa, ainda que esta não empregue este método.

O presente estudo pretende contribuir para o conhecimento acerca da abordagem por atividades e a sua aplicação pelas melhores empresas para se trabalhar em Portugal. O estudo intenta conhecer a taxa de conhecimento e utilização do CBA, e ainda compreender se existem características pessoais ou empresariais associadas ao conhecimento e à utilização deste método, respetivamente.

Segundo Muteliha e Machado (2013) os métodos de valoração dos produtos é um dos temas mais estudados na Europa. Diversos investigadores (Alsayegh, 2020; Botha & Du Toit, 2017; Fonseca & Machado, 2014; Rankin, 2020; Tam & Tuan, 2020; Vetchagool et al., 2020) têm vindo a realizar pesquisas recentes sobre o CBA. Em Portugal já foram realizados estudos semelhantes (Arsénio & Machado, 2013; Machado, 2009a; Machado, 2011; Machado, 2012; Machado & Alves, 2017; Tomás et al., 2008) sobre este método de custeio.

O estudo compreende as melhores empresas para se trabalhar em Portugal devido a uma das vantagens referidas do custeio baseado nas atividades ser a motivação dos funcionários (Kaplan, 2006).

O universo desta pesquisa é composto por 100 empresas consideradas as melhores para se trabalhar em Portugal pela Revista Exame em 2019. O método de recolha de dados utilizado foi um questionário online na plataforma Google Forms. Este processo foi dividido em três fases, a primeira com o objetivo de apresentar o estudo e o seu objetivo às empresas e pedir o contacto eletrónico do responsável financeiro, quando aplicável; a segunda, contactar o responsável indicado na fase anterior, apresentando os

objetivos e endereçando o questionário; e a terceira etapa, consta como uma forma de reenvio do inquérito às empresas que ainda não tinham respondido ao mesmo, de forma a sensibilizar os responsáveis financeiros para a importância deste estudo. A taxa de resposta obtida foi de 23%.

Este estudo encontra-se dividido em cinco partes. A primeira consiste nesta introdução. A segunda engloba a revisão de literatura, abrangendo uma breve explicação da abordagem por atividades, o conhecimento do CBA e os fatores explicativos do mesmo, a utilização do CBA, os seus benefícios, as razões da não utilização e os fatores explicativos da aplicação deste método de custeio. A terceira parte apresenta a metodologia utilizada e a caracterização da amostra, o tratamento e análise dos dados obtidos. Na quarta parte, seguem-se os resultados obtidos através das análises estatísticas desenvolvidas. Por fim, na conclusão apresenta-se uma breve comparação entre os dados obtidos neste estudo e os obtidos na revisão de literatura.

Capítulo 1: Revisão de literatura

1.1. Breve explicação do CBA

A abordagem por atividades foi desenvolvida em 1980 por Robert Kaplan e Robin Cooper, em colaboração com a Computer-Aided Manufacturing, como um sistema de custeio (Jones & Dugdale, 2002).

O CBA permite aumentar a lucratividade das organizações através do conhecimento dos recursos consumidos pelos produtos e/ou serviços, clientes e/ou canais de distribuição (Cooper & Kaplan, 1991; Cooper & Slagmulder, 1999a). A construção e correta implementação deste sistema de custeio pode fornecer diversos instrumentos de gestão aos responsáveis financeiros. A informação obtida é útil para a gestão dos produtos e/ou serviços, dos preços praticados e dos recursos empregues nos processos internos (Cooper & Kaplan, 1992; Cooper & Slagmulder, 1999a; Kaplan, 2006).

A abordagem por atividades distingue-se dos outros métodos de valoração de produtos por diversos fatores. A empresa é organizada em atividades, que podem ser definidas através do consumo de recursos ou através dos diversos processos. Cada atividade deve gozar de um condutor de custo, que será a unidade pela qual esta será mensurada. Os custos são categorizados por custos diretos e indiretos, sendo os primeiros

aqueles que conseguem ser imputados diretamente aos produtos ou atividades, como por exemplo a lã utilizada no fabrico de camisolas, e os últimos definem-se pela dificuldade em atribuí-los aos produtos ou atividades, como é o exemplo da eletricidade. Os objetos de custos são aqueles que absorvem os recursos através das atividades, estes custos são imputados através da porção de condutores de custos que consomem (Machado, 2009b).

A implementação deste método de valoração exige a execução de quatro estágios. Primeiramente é necessário identificar as atividades existentes através do registo dos processos realizados pelos trabalhadores. Seguindo-se para o apuramento do custo de cada atividade, que consiste em imputar os custos dos recursos que estas consomem às mesmas. Esta operação tem um grau de dificuldade superior quando existem recursos que são utilizados por mais do que uma atividade, sendo necessário definir critério para a repartição destes custos. Machado (2009b) refere que se pode recorrer a uma divisão aproximada tendo em conta o tempo de utilização dos recursos nas atividades. O terceiro estágio compreende detetar o condutor de custo das atividades, este deve estar diretamente relacionado com a atividade e ser objetivo, de forma a obter-se facilmente informação assertiva acerca da atividade. Este passo requer conhecer a ligação entre as atividades e a forma como os recursos são imputados nas mesmas. O último estágio consiste em valorar os produtos e serviços, ou outros objetos de custo que tenham sido definidos (Machado, 2009b).

Machado (2009b) agrupa os quatros estágios da execução do CBA em duas grandes fases: a identificação do custo unitário de cada atividade e a identificação do custo unitário dos produtos.

1.2. O conhecimento do custeio baseado nas atividades

Segundo Dearman e Shield (2001) quando os gestores têm conhecimento acerca do CBA, esse fator pode ser benéfico para a empresa, mesmo que esta não utilize este método de valoração. O conhecimento acerca dos custos e atividades leva os gestores a avaliarem de forma mais assertiva problemas nos custos. Tal como, a tomada de decisões corretas promove uma vantagem competitiva para a organização (Dearman & Shields, 2001).

A importância do conhecimento da abordagem por atividades tem levado diversos investigadores (Laureano et al., 2016; Machado, 2012; Machado & Alves, 2017; Tam & Tuan, 2020) a estudarem a taxa de conhecimento deste método.

Machado (2012) realizou um estudo direcionado aos gestores financeiros de cinquenta e oito pequenas e médias empresas industriais portuguesas, obtendo uma taxa de conhecimento acerca da abordagem por atividades de 41%. No entanto, os gestores que admitiram conhecer este método de valoração de produtos não dominam o seu uso e aplicação numa organização. Machado (2012) concluiu que apenas uma percentagem pouco significativa tinha interesse no CBA. A maioria dos respondentes, com conhecimento sobre o método, não pondera a futura implementação deste sistema nas empresas.

Laureano et al. (2016) inquiriram os responsáveis financeiros acerca dos seus conhecimentos acerca dos métodos de valoração e de avaliação de desempenho. Apenas 41% dos inquiridos possui conhecimento acerca da abordagem por atividades. Esta foi uma pesquisa entre as pequenas e médias empresas industriais portuguesas, amostra semelhante à utilizada por Machado (2012), o que pode justificar a identificação da taxa obtida.

Uma pesquisa realizada entre as empresas de maior dimensão em Portugal, concluiu que o conhecimento acerca da abordagem por atividades é superior, com uma percentagem de 82% (Machado & Alves, 2017). Os resultados obtidos divergem daqueles conseguidos por Machado (2012) e Laureano et al. (2016), comparativamente às pequenas e médias empresas industriais portuguesas.

No Vietnam, o conhecimento acerca da abordagem por atividades atinge os 68% (Tam & Tuan, 2020). O estudo incluiu diversos profissionais como responsáveis financeiros, investidores e fiscais tributários. Esta pesquisa diverge dos resultados obtidos por Machado (2012) e Laureano et al. (2016), aproximando-se mais das conclusões retiradas por Machado e Alves (2017), em que a maioria dos profissionais possuem conhecimento sobre o CBA.

Apesar da importância do conhecimento sobre este método de valoração para a tomada de decisões mais corretas e melhoria da gestão (Dearman & Shields, 2001) existe uma grande parte de gestores, nas pequenas e médias empresas, que não possuem estas

bases (Laureano et al., 2016; Machado, 2012). No entanto, Machado e Alves (2017) comprovou que em organizações de maior dimensão, a taxa de conhecimento é superior. Comparativamente aos resultados obtidos no Vietnã, este apesar de apresentarem um grau de desenvolvimento menor, a taxa de conhecimento acerca da abordagem por atividades é elevada (Tam & Tuan, 2020).

1.3. Fatores explicativos do conhecimento do custeio baseado nas atividades

Diversos investigadores (Machado, 2012; Machado, 2013; Machado 2016; Machado & Alves, 2017; Machado & Simplício, 2016; Machado & Silva, 2018) têm vindo a procurar associações entre as características dos responsáveis financeiros e o conhecimento acerca das práticas de contabilidade de gestão.

Segundo Machado (2012) o conhecimento acerca da abordagem por atividades está associado ao nível hierárquico, ao grau académico e à faixa etária. O estudo demonstra que responsáveis financeiros e contabilistas possuem mais conhecimento sobre o CBA do que os membros da administração. O conhecimento acerca deste método de valoração é também, mais predominante em sujeitos diplomados na área da gestão e contabilidade. Quanto ao fator idade, quanto mais velho for o indivíduo menor a probabilidade de este possuir conhecimento acerca da abordagem por atividades. Todavia, não foi possível concluir a existência de uma associação entre o género e o conhecimento acerca do CBA (Machado, 2012).

Machado e Alves (2017) estudaram a associação entre o conhecimento acerca da abordagem por atividades e diversas características dos respondentes, o género, a idade e o nível de escolaridade. Quanto à primeira, o género dos responsáveis financeiros influencia o conhecimento sobre o CBA. Ao nível do segundo fator, conclui-se que quanto mais velhos forem os responsáveis financeiros menos será o conhecimento acerca deste método. Quanto ao grau académico, é mais provável que sujeitos com mais qualificações conheçam a abordagem por atividades do que aqueles com menos escolaridade.

Um estudo semelhante realizado em Portugal sobre os métodos de avaliação de desempenho concluiu que fatores como o grau académico e a idade estão relacionados com o conhecimento acerca dos métodos de contabilidade de gestão. No entanto, não foi

possível provar que existia uma associação entre o conhecimento acerca deste mesmo método de avaliação e o nível hierárquico e o género (Machado, 2013).

As pesquisas demonstram que existem fatores explicativos da taxa de conhecimento acerca das práticas de contabilidade de gestão em Portugal. Os fatores mais predominantes nos estudos, com associações comprovados, são o nível de escolaridade e a idade (Machado, 2012; Machado, 2013; Machado & Alves, 2017). Existindo também outros fatores que revelaram influenciar o conhecimento em apenas algumas investigações, como o nível hierárquico e o género dos responsáveis financeiros (Machado, 2012; Machado & Alves, 2017).

1.4. A utilização do custeio baseado nas atividades

Os métodos de valoração dos produtos utilizados pelas empresas têm sido um tema abrangido por diversos investigadores em Portugal (Arsénio & Machado, 2013; Laureano et al., 2016; Machado, 2009a; Machado 2012; Machado & Alves, 2017; Tomás et al., 2008;). Pesquisas semelhantes foram também realizadas na África do Sul, Cabo Verde, Estados Unidos da América e no Vietnã (Botha & Du Toit, 2017; Fonseca & Machado, 2014; Rankin, 2020; Tam & Tuan, 2017).

Tomás et al. (2008) realizaram um estudo sobre o CBA nas 500 maiores empresas em Portugal, obtendo uma taxa de resposta de 25%. Conclui-se que apenas 22% das empresas utilizavam a abordagem por atividades e que a grande maioria das mesmas nunca teriam considerado a aplicação da mesma. O estudo mostrou que este método foi bem-sucedido na globalidade das diversas utilizações. As aplicações que revelaram associações mais significativas com a taxa de sucesso foram acerca das decisões sobre os produtos e os seus respetivos preços, a elaboração de orçamentos e a gestão dos custos (Tomás et al., 2008). O número de empresas que se revelaram interessadas em adotar o CBA devido às vantagens que este acarreta, mostra que existia conhecimento acerca do método. Apenas 10% das empresas que não se revelaram interessadas a utilizar este sistema não têm conhecimento do mesmo. Os principais motivos de tal decisão assentam na satisfação com o método de custeio atual, na difícil adequação do método à atividade e na sua trabalhosa implementação (Tomás et al., 2008).

De forma a caracterizar as empresas que utilizavam a abordagem por atividades, Tomás et al. (2008) recorreram ao setor em que estas estavam inseridas e à dimensão das

mesmas. Quanto ao primeiro fator explicativo, a maioria das empresas que empregavam o CBA eram não industriais e industriais. Foram consideradas empresas não industriais aquelas que cuja produção não estava localizada em Portugal (Tomás et al., 2008). O setor dos serviços era o que menos fazia uso deste método de valoração. O segundo fator explicativo foi mensurado através do nível de faturação. Não se obtendo uma grande disparidade entre as duas classes de dimensões definidas.

Machado (2009a) realizou uma pesquisa sobre os métodos de repartição de custos indiretos utilizados pelas pequenas e médias empresas industriais, que revelou que nenhuma das organizações inquiridas utiliza o CBA. Contrariamente a Tomás et al. (2008), que inquiriu empresas de maior dimensão, e obteve utilizadores deste método.

Machado (2012) num estudo semelhante ao referido anteriormente, concluiu que nenhuma das empresas inquiridas utilizava o CBA. O universo desta pesquisa abrangia pequenas e médias organizações industriais, tal como Machado (2009a). Esta pode ser uma das razões pelas conclusões obtidas terem sido equivalentes.

Posteriormente um estudo desenvolvido entre as empresas cotadas na bolsa portuguesa (Arsénio & Machado, 2013) mostra que cerca de 31% das organizações inquiridas utilizam a abordagem por atividades. Este é um estudo que pode ser comparável a Tomás et al. (2008) por incluir empresas de grande dimensão. Denotando um aumento da taxa de utilização deste método de valoração dos produtos.

Arsénio e Machado (2013) caracterizam as empresas face à utilização ou não utilização do CBA com base em dois fatores: a dimensão e o tipo de controlo das empresas. Acerca da primeira característica, esta foi mensurada pelo grau de capitalização da empresa. Contrariamente a Tomás et al. (2008), Arsénio e Machado (2013) concluem que a maioria das empresas que utilizam o CBA são de pequena e média dimensão, face à capitalização bolsista. No entanto, não é possível afirmar que há uma associação entre a dimensão da organização e a utilização deste sistema de custeio (Arsénio & Machado, 2013). Quanto à segunda característica avaliada, esta foi segmentada em quatro categorias: Estado, familiar, capital disperso e outro. Conclui-se que as empresas do Estado e com controlo familiar são as utilizam mais o CBA. Pelo que se verifica uma associação entre o tipo de controlo das empresas e a utilização do CBA (Arsénio & Machado, 2013).

Mais tarde, Laureano et al. (2016) realizaram uma pesquisa que pretendia conhecer a maturidade da contabilidade de gestão em Portugal nas pequenas e médias empresas industriais. Através da mesma conclui-se que nenhuma das empresas inquiridas utilizavam o CBA. Este estudo converge com os resultados obtidos por Machado (2009a), que estudou o mesmo universo embora com um espaço temporal.

Machado e Alves (2017) executaram uma pesquisa entre as maiores empresas em Portugal, as quais apresentaram uma taxa de utilização do CBA de 25%. A percentagem de empresas que empregam este método de valoração converge com os resultados obtidos numa pesquisa semelhante realizada anteriormente (Tomás et al., 2008). Machado e Alves (2017) procuraram caracterizar as empresas em função de dois fatores: a detenção de capital e a forma jurídica. O primeiro, evidencia que 87% das empresas que utilizavam a abordagem por atividades têm na sua maioria capitais portugueses. Quanto ao segundo, revela que todas as empresas que empregam este método de valoração dos produtos são sociedades anónimas.

Quanto às práticas de contabilidade de gestão em Cabo Verde, Fonseca e Machado (2014) concluíram que apenas 8% das empresas industriais cabo-verdianas utilizavam o CBA. Este resultado diverge das pesquisas realizadas em Portugal com universos semelhantes (Laureano et al., 2016; Machado, 2009a; Machado, 2012), em que nenhuma das pequenas e médias empresas utilizavam a abordagem por atividades. Fonseca e Machado (2014) procuraram caracterizar as empresas face aos métodos de valoração utilizados pelas mesmas. Os fatores explicativos estudados foram a dimensão e o destino da produção. Quanto à primeira característica, mensurada através do número de trabalhadores, não se registaram empresas pequenas que utilizassem este método de valoração. Quanto à segunda, as empresas que empregam o CBA destinam a sua produção apenas para stock (Fonseca & Machado, 2014).

Botha e Du Toit (2017) estudaram a utilização da abordagem por atividades pelas empresas industriais na área da saúde, na África do Sul. Concluindo que este método é utilizado por 46% das organizações inquiridas. A taxa de utilização obtida nesta pesquisa é muito superior à conseguida nos artigos anteriormente revistos. Botha e Du Toit (2017) afirmam que nas últimas duas décadas a utilização do CBA aumentou cerca de 30% e é mais elevada do que em países mais desenvolvidos.

Comparativamente, Rankin (2020) obteve entre diversas grandes empresas dos Estados Unidos da América, uma percentagem de utilização da abordagem por atividades de 42%. Esta pesquisa compreendeu organizações de dois setores, industriais e de serviços. De entre as empresas empregadoras deste método de valoração, a maioria reside no setor industrial (48%). Quanto ao setor dos serviços, apenas 35% destas empresas utilizam o CBA. A diferença na percentagem de utilização é considerada expectável, devido às maiores vantagens que este trás para o setor industrial face ao setor dos serviços (Rankin, 2020).

Tam e Tuam (2020) num estudo recente sobre a adoção do CBA no Vietnam por empresas de diversos fatores, apuraram que a taxa de utilização deste método é de 21%. De entre os setores estudados, o da indústria agrícola é o único que não regista qualquer empresa que utilize a abordagem por atividades. As conclusões desta pesquisa convergem com alguns dos estudos realizados em Portugal (Machado & Alves, 2017; Tomás et al., 2008).

As diversas pesquisas realizadas tendo em vista o conhecimento acerca da utilização do CBA, apresentaram diversas percentagens de aplicação deste mesmo método. No entanto é necessário referir que os universos de estudo diferiram nos diversos artigos. Na Tabela 1 são descritas as diversas taxas de utilização do CBA apuradas pelos investigadores e os respetivos universos de estudo.

Tabela 1 - Taxas de utilização do CBA

Artigo	País	Universo	Taxa de utilização do CBA
Tomás et al., 2008	Portugal	500 maiores empresas em Portugal	22%
Machado, 2009a	Portugal	PME's industriais portuguesas	0%
Machado, 2012	Portugal	PME's industriais portuguesas	0%
Arsénio & Machado, 2013	Portugal	Empresas cotadas na bolsa	31%

Laureano et al., 2016	Portugal	PME's industriais portuguesas	0%
Machado & Alves, 2017	Portugal	300 maiores empresas em Portugal	25%
Fonseca & Machado, 2014	Cabo Verde	PME's industriais cabo-verdianas	8%
Botha & Du Toit, 2017	África do Sul	Empresas industriais de cuidados de saúde	46%
Rankin, 2020	USA	Grandes empresas	42%
Tam & Tuan, 2020	Vietnam	Maiores empresas vietnamitas	21%

Apesar dos benefícios retirados da utilização da abordagem por atividades (Alsayegh, 2020; Arsénio & Machado, 2013; Botha & Du Toit, 2017; Cooper & Kaplan, 1992; Kaplan, 2006; Tomás et al., 2008; Vetchagool et al., 2020) são poucas as empresas portuguesas que empregam este método como suporte à gestão (Arsénio & Machado, 2013; Laureano et al., 2016; Machado, 2009a; Machado, 2012; Machado & Alves, 2017; Tomás et al., 2008).

1.5. Justificações para a não utilização do custeio baseado nas atividades

As razões que levam as empresas a não empregar o CBA como sistema de gestão têm sido um tópico abordado por diversos investigadores (Alsayegh, 2020; Arsénio & Machado, 2013; Botha & Du Toit, 2017; Fonseca & Machado, 2014; Machado & Alves, 2017; Tomás et al., 2008). Algumas destas pesquisas revelaram taxas de utilização baixas (Arsénio & Machado, 2013; Fonseca & Machado, 2014; Machado & Alves, 2017; Tomás et al., 2008) o que pode ter motivado o estudo dos fatores que levam a tais conclusões.

Tomás et al. (2008) concluíram que os principais motivos que levam as empresas a não adotar o CBA são o facto destas considerarem que o sistema não é adequado para

o tipo de negócio, pela implementação deste ser complexa ou por estarem satisfeitas com o método de valoração atual. Quanto à primeira justificação apresentada, a abordagem por atividades é um sistema que trás valor para as organizações de todos os setores e ramos de atividade (Vetchagool et al., 2020). Relativamente ao segundo fator referido, as empresas apresentam dificuldades em empregar o sistema CBA pela carência de recursos que garantam a manutenção do mesmo (Tomás et al., 2008).

No entanto, apenas 10% dos inquiridos afirmam não conhecer a abordagem por atividades, motivo pela qual não consideram a sua implementação na empresa (Tomás et al., 2008).

Arsénio e Machado (2013) apuraram outros fatores explicativos da não utilização deste método de valoração de produtos, além dos descritos por Tomás et. al (2008). A falta de interesse pelo CBA e os custos inerentes ao mesmo são causas apontadas pelas empresas. O primeiro motivo apresentado pode ser fundamentado pelo pouco conhecimento ou pela sua inexistência acerca do método. Todavia, a causa deste fator não é referida por Arsénio e Machado (2013). Quanto à última, as despesas associadas a este sistema são elevadas, razões pela qual várias empresas descartam a utilização do método. No entanto, os benefícios retirados pelo emprego deste superam os custos (Kaplan, 2006).

Uma pesquisa realizada posteriormente (Machado & Alves, 2017) converge com os resultados apurados por Arsénio e Machado (2013).

Em Cabo Verde, uma das principais razões que leva à não utilização do CBA é a falta de conhecimento acerca do método. A satisfação com o sistema atual e a falta de interesse para a organização são também apontadas como causas (Fonseca & Machado, 2014). Estes fatores são convergentes com aqueles obtidos em estudos anteriores (Arsénio & Machado, 2013; Tomás et al., 2008).

Botha e Du Toit (2017) apresentam fatores explicativos mais complexos, como a necessidade de criar um novo sistema de informação, a complexidade do CBA e a dificuldade em identificar as atividades e os condutores de custos. Contrariamente aos estudos apresentados anteriormente, as motivações que levam as organizações do setor de cuidados de saúde, da África do Sul, estão apenas relacionadas com questões técnicas

e práticas do sistema CBA. É de referir que Botha e Du Toit (2017) apresentam a mais elevada taxa de utilização deste método de valoração.

1.6. Benefícios do custeio baseado nas atividades

As aplicações e vantagens retiradas do CBA são inúmeras, Kaplan (2006) resume-as como um meio para alcançar objetivos organizacionais e atingir o sucesso da empresa. Alguns dos benefícios atribuídos à utilização deste método de valoração são a melhor gestão dos custos e dos recursos, melhoria generalizada da gestão e a melhoria do desempenho financeiro (Cooper & Kaplan, 1992; Cokins & Căpușneanu, 2011; Kaplan, 2006).

Diversos investigadores (Arsénio & Machado, 2013; Botha & Du Toit, 2017; Tomás et al., 2008; Vetchagool et al., 2020) têm estendido as suas pesquisas sobre a abordagem por atividades às vantagens que as empresas retiram e percebem quanto à utilização deste método. Tomás et al. (2008) e Vetchagool et al. (2020) estudaram ainda as associações das vantagens relacionadas com o CBA e o sucesso global da empresa.

Alsayegh (2020) refere na sua pesquisa diversas vantagens retiradas pelas empresas que implementaram com sucesso o CBA e que o utilizam como suporte de gestão. De encontro com os benefícios aludidos por Cooper e Kaplan (1992), Cokins e Căpușneanu (2011) e Kaplan (2006), a abordagem por atividades concede informação mais precisa sobre os custos e os produtos. Verifica-se um aprimoramento da gestão a todos os níveis e um aumento da performance financeira das organizações. Acrescenta ainda que, as empresas que empregam este método de valoração dos produtos atingem melhores resultados e tornam-se mais competitivas.

Tomás et al. (2008) quanto às diversas aplicações do CBA, inquiriu as empresas acerca da importância que as mesmas tinham para a gestão da organização. As principais utilizações deste método consistem na gestão, redução e projeção de custos, na tomada de decisões sobre o *mix* produtos e serviços, bem como os seus preços, em medidas de desempenho, na valorização de inventários, na elaboração de orçamentos e na rentabilidade de clientes. Todas as aplicações foram consideradas importantes para as empresas. A abordagem por atividades foi considerada um sucesso nas diversas organizações, verificando-se uma maior relação desta com as tomadas de decisões acerca

do *mix* de produtos e serviços, elaboração de orçamentos e gestão de custos (Tomás et al., 2008).

Arsénio e Machado (2013) inquiriram as empresas que utilizavam este método de valoração de forma a perceber os benefícios que estas retiravam da utilização do mesmo. As vantagens determinadas são a melhoria da gestão dos custos e a melhoria da gestão dos recursos.

Nas indústrias de cuidados de saúde são apontados alguns benefícios do CBA para a gestão como o conhecimento dos condutores de custo das atividades, a melhoria da gestão dos recursos e a obtenção de informações mais assertivas (Botha & Du Toit, 2017).

Tem sido uma preocupação para os investigadores (Vetchagool et al., 2020) estudar a relação entre os benefícios da abordagem por atividades e o desempenho financeiro e operacional. A este nível a utilização deste método de valoração revela uma associação significativa com a melhor do desempenho operacional. No entanto, a melhoria do desempenho financeiro não se revela diretamente relacionada com a utilização do CBA, mas sim com o aumento do desempenho operacional. O desempenho da organização como um todo é influenciado positivamente pelo uso deste método (Vetchagool et al., 2020).

São extensas as vantagens retiradas pela utilização do CBA. As suas aplicações e benefícios face à gestão de custos e dos recursos, e à tomada de decisões acerca do *mix* de produtos e serviços são referidas por diversas empresas (Alsayegh, 2020; Arsénio & Machado, 2013; Botha & Du Toit, 2017; Cokins & Căpușneanu, 2011; Cooper & Kaplan, 1992; Kaplan, 2006; Tomás et al., 2008). São ainda aludidos benefícios a nível organizacional, como a melhoria do processo de gestão, do desempenho financeiro e operacional (Alsayegh, 2020; Cokins & Căpușneanu, 2011; Cooper & Kaplan, 1992; Kaplan, 2006; Vetchagool et al., 2020).

1.7. Fatores explicativos da utilização do custeio baseado nas atividades

O estudo da associação das características das organizações face às suas práticas de contabilidade de gestão tem sido um tema abordado recentemente por diversos investigadores (Arsénio & Machado, 2013; Brown et al., 2004; Fonseca & Machado,

2014; Laureano et al., 2016; Machado, 2011; Machado & Alves, 2017; Machado & Silva, 2018; Machado & Símplicio, 2016; Nunes & Machado, 2014; Rankin, 2020; Tam & Tuan, 2020; Tomás et al., 2008).

Machado (2011) procurou estudar fatores explicativos face à escolha do método de valoração de produtos utilizado pelas pequenas e médias empresas industriais portuguesas. Caracterizou as organizações através da sua dimensão, forma jurídica, detenção de capital e destino da produção. Resultados estatísticos mostraram haver uma associação significativa entre a dimensão das empresas e o método de valoração utilizado. Organizações de maior dimensão optam por utilizar sistemas de valoração mais sofisticados. No entanto, não existe relação entre a forma jurídica e os métodos de valoração de produtos utilizados. Quanto à detenção de capital e o destino da produção, não foi possível avaliar estaticamente as suas relações com os métodos (Machado, 2011).

A dependência entre características das organizações e a utilização do CBA foi também estudada entre empresas cotadas na bolsa portuguesa. Arsénio e Machado (2013) abordaram dois fatores explicativos, a dimensão da empresa na bolsa e o tipo de controlo de capital. Quanto ao primeiro, não foi possível concluir a existência de uma relação entre a dimensão da organização e a utilização da abordagem por atividades. Quanto ao segundo fator, o estudo revelou que o controlo de capital influencia a utilização ou não do CBA. Não se apuraram empresas com capital disperso que utilizassem o CBA como suporte de apoio à gestão (Arsénio & Machado, 2013).

Machado e Alves (2017) procederam a uma pesquisa semelhante em empresas de grande dimensão em Portugal. Para estudar as associações foram utilizadas duas características organizacionais, a forma jurídica e a detenção de capital. Conclui-se na primeira análise que existe uma relação entre a forma jurídica da empresa e a utilização do CBA. Verificando-se que todas as organizações que empregam este método de valoração são sociedades anónimas. Quanto à detenção de capital, apurou-se que esta está igualmente associada à utilização da abordagem por atividades. Confirmando-se que 87% das empresas utilizadoras do CBA são compostas por capital maioritariamente português.

Um estudo semelhante foi realizado na Austrália, procurando avaliar fatores organizacionais e tecnológicos que estejam associados à utilização da abordagem por atividades. Brown et al. (2004) concluíram que apenas características organizacionais

estão relacionadas com o interesse neste método de valoração, como a dimensão da empresa e o suporte interno existente. Quanto à adoção da abordagem por atividades, esta apenas está associada com o suporte interno. Não foi possível verificar que os fatores tecnológicos influenciam o interesse em adotar o CBA ou a sua utilização por parte das organizações.

O estudo da associação entre os métodos de valoração de produtos utilizados e fatores explicativos foi também aplicado em Cabo Verde. As características tidas em conta para tal foram a dimensão da empresa e o destino da sua produção. Nenhum destes fatores organizacionais se revelaram associados aos métodos de valoração utilizados pelas organizações (Fonseca & Machado, 2014).

Rankin (2020) estudou os fatores que poderiam explicar a utilização do CBA pelas empresas dos Estados Unidos da América. Considerando características como a dimensão da empresa, o setor, a estratégia organizacional, a competitividade, a estrutura de custos e a importância que a informação sobre estes têm para a gestão. A dimensão da empresa revelou uma associação significativa com o emprego da abordagem por atividades na organização. Este sistema é mais utilizado por empresas de maior dimensão do que por empresas mais pequenas. O setor em que a organização está inserida mostrou estar associado fortemente com a utilização do CBA. Mostrando que, empresas do setor dos serviços representam uma maior parcela das empresas utilizadoras deste método de valoração. Quanto aos restantes fatores estudados, as associações apuradas não se revelaram significativas (Rankin, 2020).

No Vietnam, não são apresentadas associações significativas entre fatores organizacionais e culturais e a utilização do CBA (Tam & Tuan, 2020).

O estudo de fatores explicativos associados às práticas de contabilidade de gestão tem sido um tema que se estende além da utilização da abordagem por atividades. Segundo Laureano et al. (2016) existe uma relação entre a dimensão da empresa e o volume de faturação e os estágios de contabilidade de gestão. Empresas de maior dimensão ou com volumes de negócio superiores possuem métodos de contabilidade de gestão mais sofisticados. Diversos autores (Machado & Silva, 2018; Machado & Simplício, 2016; Nunes & Machado, 2014) têm vindo a analisar as relações entre as

características organizacionais e os métodos de avaliação de desempenho empregues pelas organizações.

Capítulo 2: Metodologia

2.1. Pesquisa e recolha de dados

Chua (1989) explica que a metodologia de investigação é determinada por três fatores. O primeiro consiste na posição ontológica do investigador, ou seja, a predisposição do investigador quanto à natureza do facto. O segundo é a posição epistemológica determinada pela forma como o investigador adquire conhecimento sobre o facto. O terceiro fator é a metodologia utilizada para a recolha de informação sobre determinada realidade. Seguindo os fatores referidos, a investigação em contabilidade pode-se categorizar em paradigmas (Bhimani, 2002).

São definidos três grandes paradigmas de investigação em contabilidade, o positivismo, o interpretativismo e a investigação crítica. O positivismo consiste num estudo objetivo da realidade, utilizando métodos quantitativos de forma a validar as hipóteses desenvolvidas. O interpretativismo baseia-se numa observação subjetiva da realidade em estudo, sendo comum nos estudos de caso. A investigação crítica consiste num estudo temporal e observacional das mudanças na realidade (Chua, 1989). A decomposição dos diferentes paradigmas de investigação em vantagens e desvantagens não permite identificar o mais adequado para a investigação em contabilidade. Alguns autores defendem a utilização de mais do que um paradigma de investigação (Chua 1989; Bhimani, 2002).

Para este estudo optou-se pela investigação positivista, pretendendo obter-se prova científica suficiente para responder às questões de investigação e assim mostrar uma visão objetiva da realidade em estudo (Chua, 1989).

O estudo compreende as 100 melhores empresas para se trabalhar em Portugal, segundo a revista Exame em 2019, em parceria com a Everis e a AESE *Business School*. Devido à dispersão geográfica das organizações, a recolha de dados foi realizada através do inquérito apresentado no Anexo 1, o qual foi disponibilizado na plataforma Google Forms e partilhado via correio eletrónico. Este método de recolha de dados é um dos métodos mais utilizados nas investigações em contabilidade de gestão (Mateus & Machado, 2015; Muteliha & Machado, 2013) e tem vindo a ser utilizado por diversos

autores, como Arsénio e Machado (2013), Brown et al. (2004), Fonseca e Machado (2014), Machado e Alves (2017), Machado e Silva (2018), Machado e Simplício (2016), Rankin (2020), Tam e Tuan (2020) e Tomás et al. (2008), em estudos semelhantes.

Os objetivos deste estudo são identificar a taxa de conhecimento do custeio baseado nas atividades, estabelecer a taxa de utilização deste método e entender quais os fatores explicativos das mesmas. Para alcançar estes objetivos desenvolveram-se as seguintes questões de investigação:

Questão A: Qual a taxa de conhecimento do custeio baseado nas atividades por parte dos responsáveis financeiros?

Questão B: Qual a taxa de utilização do custeio baseado nas atividades por parte das melhores empresas para se trabalhar em Portugal?

Questão C: Existe associação entre o conhecimento acerca do custeio baseado nas atividades e as características pessoais dos responsáveis financeiros?

Questão D: Existe associação entre a utilização do custeio baseado nas atividades e as características organizacionais das empresas?

De forma a alcançar as metas definidas para este estudo, o inquérito foi estruturado em três secções. A primeira pretende reunir informações sobre as características pessoais dos respondentes. A segunda consiste na obtenção dos dados da empresa. Por fim, na última secção reúnem-se as questões acerca do custeio baseado nas atividades.

Dentro da primeira e segunda secção do inquérito estão incluídas questões relacionadas com as características pessoais dos responsáveis financeiros e com as características organizacionais das empresas.

Quanto às características pessoais selecionadas para avaliar as suas associações com o conhecimento do custeio baseado, formularam-se questões sobre o género, idade, nível de escolaridade, área de formação e o cargo. A utilização destas características para a avaliação de relações entre as mesmas e o conhecimento acerca das práticas de contabilidade de gestão, tem sido frequente em diversos estudos (Machado, 2012; Machado, 2013; Machado & Alves, 2017).

As primeiras questões, acerca do género, idade e nível de escolaridade, foram formuladas como escolha múltipla e as últimas, sobre a área de formação e o cargo ocupado, foram organizadas como perguntas de resposta aberta. Quanto às faixas etárias definidas, estas foram fundamentadas através do estudo realizado por Arsénio e Machado (2013) devido há maior desagregação das classes etárias face a outros estudos revistos. A sequência de respostas ao nível de escolaridade dos respondentes é semelhante à utilizada por Machado e Alves (2017), tendo sido organizada em quatro níveis: até à escolaridade obrigatória, licenciatura, mestrado e doutoramento.

Quanto aos dados correspondentes às organizações, no inquérito apenas foram formuladas questões para identificar as empresas, como o seu nome e a localização por distrito da sede social. As características organizacionais que se pretendem estudar não estão presentes no formulário porque foi possível retirá-las do ranking das 100 melhores empresas para se trabalhar em Portugal, sendo elas a dimensão e o setor de atividade. Estas têm sido utilizadas em diversos estudos (Arsénio & Machado, 2013; Brown et al., 2004; Fonseca & Machado, 2014; Laureano et al., 2016; Machado, 2011; Rankin, 2020; Tomás et al., 2008) que pretendem avaliar as associações entre características corporativas e a utilização dos métodos de valoração de produtos e de avaliação de desempenho. Quanto à dimensão, seguiu-se a designação empregue pela Revista Exame na classificação. Quanto ao setor de atividade, agregaram-se os diversos setores descritos no ranking em apenas duas categorias, empresas industriais e de serviços.

A terceira e última secção do inquérito é direccionada à reunião de informações sobre a abordagem por atividades. Inquirindo o respondente acerca do seu conhecimento acerca do método e acerca da utilização deste por parte da empresa. A primeira parte pretende saber se o respondente conhece ou não o CBA e identificar o seu nível de conhecimento acerca do mesmo. Quanto a este são propostos dois níveis de compreensão da abordagem por atividades que se distinguem pela capacidade de executá-lo na realidade de uma empresa ou não. Machado (2012) enquadrrou perguntas semelhantes num estudo realizado entre as pequenas e médias empresas em Portugal. A segunda parte procura conhecer se a empresa utiliza a abordagem por atividades ou não. Foram estruturadas questões de resposta múltipla que complementassem a resposta acerca da utilização ou não do método de valoração.

Caso se verifique que a organização emprega o CBA na gestão, procura-se conhecer os benefícios retirados do mesmo. São apresentadas diversas vantagens citadas noutros estudos como: não beneficiou a empresa (Arsénio & Machado, 2013), a melhoria da gestão e da compreensão dos custos (Arsénio & Machado, 2013; Tomás et al., 2008; Vetchagool et al., 2020), a melhoria da gestão dos recursos (Arsénio & Machado, 2013; Machado & Alves, 2017), o apoio às decisões acerca dos produtos (Machado & Alves, 2017; Tomás et al., 2008; Vetchagool et al., 2020), o apoio à elaboração de orçamentos (Tomás et al., 2008). É também facultada a hipótese do respondente adicionar outro fator que considere como uma vantagem retirada do emprego da abordagem por atividades, que não se encontre referida.

A Tabela 2 apresenta um quadro-resumo dos benefícios retirados da utilização do CBA obtidos em diversas pesquisas.

Tabela 2 - Benefícios da utilização do CBA

Artigo	Não beneficiou a empresa.	Melhoria da gestão e da compreensão dos custos.	Melhoria da gestão dos recursos.	Apoio às decisões dos produtos.	Apoio à elaboração de orçamentos.
Arsénio & Machado (2013)	X	X	X		
Machado & Alves (2017)			X	X	
Tomás et al. (2008)		X		X	X
Vetchagool et al. (2020)		X		X	

Face à não utilização da abordagem por atividades, pretende-se entender os motivos que levam a esta decisão. São expostas diversas justificações semelhantes a estudos realizados anteriormente, como: desinteresse no método (Arsénio & Machado, 2013; Botha & Du Toit, 2017; Fonseca & Machado, 2014), satisfação com o método de

valoração utilizado atualmente (Arsénio & Machado, 2013; Fonseca & Machado, 2014; Tomás et al., 2008), complexidade do método (Botha & Du Toit, 2017; Machado & Alves, 2017; Tomás et al., 2008) e custos elevados (Arsénio & Machado, 2017; Botha & Du Toit, 2017; Fonseca & Machado, 2017; Tomás et al., 2008). Tal como na questão anterior, é concedida a hipótese de uma resposta aberta se o respondente considerar outra justificação para a não utilização do CBA.

A Tabela 3 sintetiza os motivos pela qual as empresas não empregam o método de valoração conseguidos noutros estudos.

Tabela 3 - Motivos para a não utilização do CBA

Artigo	Sem interesse no método.	Satisfação com o método de valoração utilizado atualmente.	Complexidade do método.	Custos elevados.
Arsénio & Machado (2013)	X	X		X
Botha & Du Toit (2017)	X		X	X
Fonseca & Machado (2014)	X	X		X
Machado & Alves (2017)			X	
Tomás et al. (2008)		X	X	X

O primeiro contacto com as empresas teve como objetivo expor o tema da dissertação e os seus objetivos, de forma a obter o contacto eletrónico da pessoa indicada para responder ao questionário. Foi indicado que o respondente deveria pertencer ao departamento de contabilidade ou ser um órgão de gestão. Esta primeira abordagem foi

realizada através do correio eletrónico das empresas disponibilizado pelas mesmas nas suas plataformas *online*.

O segundo contacto realizou-se em outubro, dirigindo-se ao funcionário que previamente tinha sido indicado no primeiro contacto. Resumiu-se o propósito do inquérito e da dissertação para que o respondente conhecesse melhor a pesquisa em que estava a participar. Apesar da tentativa de direcionar o questionário para os responsáveis do departamento de contabilidade ou órgãos de gestão das empresas, este foi um acontecimento difícil relativamente a algumas entidades por dois motivos. Primeiramente devido à ausência de um responsável financeiro ou de alguém com conhecimento ao nível da gestão e contabilidade. Segundamente porque não foi obtida resposta após o primeiro contacto, fornecendo um meio direto de comunicação com os funcionários indicados para responder ao questionário. Neste último caso o contacto eletrónico por onde foi enviado o inquérito foi o utilizado para a primeira comunicação.

Nesta primeira fase foram obtidas 14 respostas ao questionário, sendo formulado um último contacto em meados de novembro. A partir deste totalizaram-se 23 respostas ao inquérito, tendo este sido encerrado no início de dezembro. Sentiram-se diversas dificuldades ao nível da obtenção de respostas face aos contactos com as empresas e de angariação de respostas ao questionário.

2.2. Caracterização da amostra

O ranking das 100 melhores empresas para se trabalhar em Portugal é composto por empresas de diversas regiões. A amostra é composta por empresas sediadas em Lisboa, Porto, Aveiro, Braga, Évora, Gondomar, Guarda e Santarém. A Tabela 4 mostra as frequências absolutas e cumulativas desta variável. A maioria das empresas está sediada em Lisboa, com uma percentagem de 44% (n=10), seguidamente no Porto e em Aveiro, com 26% (n=6) e 9% (n=2), respetivamente. Os restantes distritos apenas apresentaram uma respondente por distrito.

Tabela 4 - Distrito da sede da empresa

Distrito	Frequência absoluta	Frequência relativa
Lisboa	10	44%
Porto	6	26%

Aveiro	2	9%
Braga	1	4%
Évora	1	4%
Gondomar	1	4%
Guarda	1	4%
Santarém	1	4%
Total	23	100%

Devido à grande dispersão das empresas por vários distritos, criaram-se categorias de modo a facilitar a análise das correlações. Esta variável foi dividida em quatro classes de respostas: Lisboa, Porto, Aveiro e “outros”. Após este procedimento obtiveram-se os dados expostos na Tabela 5. Para os distritos Lisboa, Porto e Aveiro as frequências mantiveram-se iguais às apresentadas anteriormente. A classe “outros” verifica que 22% (n=5) das empresas respondentes residem noutros distritos que não Lisboa, Porto e Aveiro.

Tabela 5 - Distrito da sede social da empresa (agrupado)

Distrito	Frequência absoluta	Frequência relativa
Lisboa	10	44%
Porto	6	26%
Outros	5	22%
Aveiro	2	9%
Total	23	100%

Para a classificação das entidades por setor, foram utilizados os dados presentes na Revista Exame. Devido à grande dispersão de setores de atividades das empresas, estes foram agrupados em duas categorias: indústria e serviços. A Tabela 6 apresenta que, a maioria das entidades são empresas prestadoras de serviços, apresentando uma

percentagem de 83% (n=19). Apenas quatro empresas pertencem ao setor industrial, com uma frequência relativa equivalente de 17% (n=4).

Tabela 6 - Setor da empresa

Setor	Frequência absoluta	Frequência relativa
Serviços	19	83%
Indústria	4	17%
Total	23	100%

Quanto à variável dimensão, foi utilizada a qualificação empregue no ranking das 100 melhores empresas para se trabalhar em Portugal, pela Revista Exame. Os dados foram cruzados com os obtidos através das respostas ao inquérito e adicionados às respetivas respondentes. Através da Tabela 7 é possível observar que, mais de 75% das empresas respondentes são de pequena e média dimensão, correspondendo, respetivamente, a 30% (n=7) e 52% (n=12). Apenas 17,4% das empresas são grandes (n=4).

Tabela 7 - Dimensão da empresa

Dimensão	Frequência absoluta	Frequência relativa
Média	12	52%
Pequena	7	30%
Grande	4	17%
Total	23	100%

A Tabela 8 pretende mostrar a distribuição percentual entre o setor e a dimensão da empresa, primeiramente cruzaram-se as frequências absolutas e, seguidamente o calcularam-se as percentagens das mesmas sobre o total da amostra (n=23). Analisando o cruzamento das frequências entre as variáveis referidas, verifica-se que apenas uma empresa industrial é de pequena dimensão, sendo as restantes duas de dimensão média, com uma percentagem correspondente de 4% e 9%, respetivamente. Quanto às entidades

do setor de serviços, a maioria são de dimensão média com uma percentagem de 44% (n=10), seguindo-se seis (26%) de pequena dimensão e três (13%) de grande.

Tabela 8 - Setor e dimensão da empresa

	Indústria		Serviços		Total	
Dimensão	n	%	n	%	n	%
Pequena	1	4	6	26	7	30
Média	2	9	10	44	12	52
Grande	1	4	3	13	4	17
Total	4	17	19	83	23	100

Quanto à caracterização dos respondentes face ao género e idade, a grande maioria são do género masculino, com uma percentagem de 61% (n=14). Apenas 39% das respondentes são do género feminino (n=9). Face à faixa etária dos mesmos, verifica-se que 17% (n=4) têm até 30 anos de idade, 39% (n=9) encontram-se entre os 31 e 40 anos, 30% (n=7) incluem-se na terceira faixa etária, entre os 41 e 50 anos, e por fim 13% dos respondentes englobam a penúltima classe, compreendida entre os 51 e 60 anos. Não se verificaram registo de respondentes com mais de 61 anos.

A Tabela 9 permite a análise separadas das variáveis estudadas anteriormente individualmente e em conjunto. Para a construção da tabela abaixo cruzaram-se as frequências absolutas entre a variável género e idade, calculando posteriormente as frequências relativas com base no total de indivíduos da amostra (n=23). Através da análise cruzada dos dados é possível verificar que 13% dos respondentes do género feminino têm idades compreendidas até 30 anos. Nas faixas etárias seguintes, o sexo masculino ocupa a maioria percentual, com 22%, 26% e 9% para a segunda, terceira e quarta faixa etárias definidas, respetivamente.

Tabela 9 - Género e idade dos respondentes

	Masculino		Feminino		Total	
Idade	n	%	n	%	n	%
Até 30 anos	1	4	3	13	4	17
Entre 31 e 40 anos	5	22	4	17	9	39
Entre 41 e 50 anos	6	26	1	4	7	30
Entre 51 e 60 anos	2	9	1	4	3	13
Mais de 61 anos	-	-	-	-	-	-
Total	14	61	9	39	23	100

O nível de escolaridade dos respondentes encontra-se repartido entre a licenciatura e o mestrado. O primeiro apresenta uma frequência absoluta de 11 respondentes, correspondendo a 48%. O segundo exibe uma percentagem de 52% (n=12). Não se verificaram respondentes com escolaridade até ao 12º ano, nem com o doutoramento.

Quanto à área de formação dos respondentes obtiveram-se distintas respostas, que se podem dever à diversidade de empresas que o ranking 100 melhores empresas para se trabalhar em Portugal inclui. Para facilitar o estudo das correlações que se irá efetuar posteriormente criaram-se duas categorias para esta variável, gestão e contabilidade e outras áreas de formação. Este tipo de agrupamento face a uma variável foi também utilizado por Machado (2012, 2013). Quanto à primeira classe, 48% (n=11) dos respondentes são formados em gestão e contabilidade. Sendo que a grande maioria dos mesmos são especializados noutras áreas, com uma percentagem de 52% (n=12). As outras áreas incluídas nesta categoria são especializações em economia, gestão de recursos humanos, gestão comercial, engenharia informática, marketing e *design*, psicologia e direito.

A Tabela 10 mostra o cruzamento dos dados referidos acima. A maioria dos respondentes licenciados é especializada na área de gestão e contabilidade, ao qual

correspondem 30%, os restantes são formados noutras áreas. Dos respondentes que são mestres, 17% são especializados em gestão e contabilidade e 35% são formados noutras áreas.

Tabela 10 - Nível de escolaridade e área de formação dos respondentes

Nível de escolaridade	Gestão e contabilidade		Outros		Total	
	n	%	n	%	n	%
Até ao 12º ano	-	-	-	-	-	-
Licenciatura	7	30	4	17	11	48
Mestrado	4	17	8	35	12	52
Doutoramento	-	-	-	-	-	-
Total	11	48	12	52	23	100

Machado (2012, 2013) tratou os dados recolhidos acerca dos cargos dos respondentes agrupando-os em duas categorias, a primeira, contabilistas certificados (CC) e diretores financeiros (CFO), e a segunda gestores. Para facilitar a análise de correlações que se irá realizar posteriormente, categorizámos os dados obtidos em categorias idênticas. No entanto, devido à diversidade de empresas que compreende o ranking das 100 melhores empresas para se trabalhar em Portugal, pela Revista Exame, obtivemos respostas que não se enquadram em nenhuma das classes acima descritas. Sendo necessário criar a categoria “outros”, que é composta por cargos como gestor operacional, responsáveis pelo departamento de recursos humanos, responsáveis pelo departamento legal e *marketers*.

A Tabela 11 ilustra a distribuição percentual dos respondentes pelas respetivas categorias de cargos, a maioria dos respondentes ocupa cargos como CFO/CC, com uma percentagem de 39% (n=9). Os cargos de gestores são ocupados por 35% (n=8) dos inquiridos e 26% (n=6) ocupam outros cargos que não se enquadram nas restantes categorias.

Tabela 11 - Cargo dos respondentes

Cargos	Frequência absoluta	Frequência relativa
CFO/CC	9	39%
Manager	8	35%
Outros	6	26%
Total	23	100%

2.3. Tratamento e análise estatística dos dados

Para cumprir os objetivos face às diversas associações definidas neste estudo, será utilizado o software de tratamento de dados estatísticos Statistical Package for the Social Sciences (SPSS). Através do qual será realizado o teste de independência do Qui-Quadrado de Pearson, indicado por Machado (2011) como o teste adequável ao estudo de associações entre duas variáveis nominais.

Para a análise das associações entre as variáveis dependentes, conhecimento do CBA e utilização, e as variáveis independentes, características dos responsáveis financeiros e características das empresas, serão definidas hipóteses de estudo, H_0 : as variáveis são independentes; e H_1 : as variáveis não são independentes.

Para que o teste Qui-Quadrado de Pearson seja válido é necessário que os seus pressupostos não sejam violados. Contudo o SPSS tem uma funcionalidade que permite a validação dos resultados deste teste, não transpondo os seus pressupostos (Machado, 2011). Para este estudo utilizámos a função “exact” do software de tratamento estatístico utilizado para validar os pressupostos, validando assim os resultados obtidos.

Quando se verificar que existe associação entre as variáveis em estudo, aplicar-se-á o teste V de Cramer, de forma a medir a força da associação.

Capítulo 3: Resultados

3.1. Conhecimento do CBA

Questão A: Qual a taxa de conhecimento do custeio baseado nas atividades por parte dos responsáveis financeiros?

Os dados obtidos indicam que 65% (n=15) dos responsáveis financeiros conhecem o CBA. Daqueles que conhecem a abordagem por atividades, apenas 40% (n=6) não o conseguiriam aplicar a uma empresa, os restantes 60% (n=9) possuem conhecimentos para empregar este método de valoração à realidade.

Os resultados obtidos são divergentes com outros estudos desenvolvidos em Portugal, Machado (2012) e Laureano et. Al (2016) obtiveram uma taxa de conhecimento acerca do CBA inferior, e Machado & Alves (2017) alcançaram uma taxa superior. No entanto, a percentagem de conhecimento da abordagem por atividade obtida no presente estudo converge com os resultados obtidos por Tam e Tuan (2020), no Vietnam.

3.2. Utilização do CBA

Questão B: Qual a taxa de utilização do custeio baseado nas atividades por parte das melhores empresas para se trabalhar em Portugal?

Os resultados indicam que a abordagem por atividades é utilizada por 22% (n=5) das empresas inquiridas. Estes dados são convergentes com as taxas de utilização obtidas por Tomás et al. (2008) e Machado e Alves (2017), em Portugal, e Tam e Tuan (2020), no Vietnam.

Todavia, outros pesquisadores obtiveram taxas de utilização do CBA nulas (Machado, 2009a; Machado, 2012; Laureano et al., 2016) e mais elevadas, comparativamente aos dados obtidos neste estudo (Arsénio & Machado, 2013).

Foi possível observar que os estudos que apresentam taxas de utilização da abordagem por atividades superiores foram realizados fora de Portugal, por Botha e Du Toit (2017) e por Rankin (2020), na África do Sul e nos EUA, respetivamente. Em Cabo Verde, Fonseca e Machado (2014) concluíram que apenas 8% das empresas inquiridas empregam o CBA como instrumento de apoio à gestão.

A Tabela 12 mostra os resultados obtidos através das empresas que não utilizam o CBA, no âmbito das razões para as empresas não empregarem este método de custeio. Esta questão estava aberta a mais do que uma resposta, de forma a não limitar os respondentes a apenas uma opção. As percentagens calculadas abaixo têm em conta as frequências relativas face às 19 empresas que não utilizam a abordagem por atividades,

de forma a conseguir analisar a percentagem das organizações que apresentaram dada razão para não empregarem este método.

Os dados mostram que 22% (n=4) das empresas inquiridas estão satisfeitas com o método utilizado atualmente. É possível observar que 17% (n=3) e 6% (n=1) das organizações, apontam como motivo para a não utilização da abordagem por atividades a complexidade do método e os custos elevados inerente ao mesmo. Apenas 2 empresas justificam que não têm interesse no CBA, correspondendo a 11%. Todavia, metade dos inquiridos apresenta outra razão para a não utilização do CBA. Esta era uma questão aberta, pelo que os respondentes poderiam apresentar um motivo diferente dos apresentados acima. As respostas obtidas foram analisadas e puderam-se ser agrupadas em duas categorias. Das 9 empresas que seleccionaram esta opção, 78% (n=7) justificam o facto de não utilizarem a abordagem por atividades por serem empresas de prestação de serviços. As restantes fundamentam a questão devido a não conhecerem este método de valoração.

Tabela 12 - Razões para a não utilização do CBA

	Frequência absoluta	Frequência relativa
Satisfação com o método utilizado atualmente	4	22%
Complexidade do método	3	17%
Sem interesse no método	2	11%
Custos elevados	1	6%
Outra	9	50%

Analisaram-se individualmente os dados obtidos na opção “outra” devido à sua percentagem representativa para este estudo. As respostas aqui descritas foram tratadas e agrupadas em duas categorias, 78% (n=7) das empresas justificaram a não utilização da abordagem por atividades por serem prestadoras de serviços. As restantes (n=2) apontam como motivo o facto de desconhcerem o método.

Os resultados obtidos neste estudo são convergentes com os obtidos em estudos semelhantes (Arsénio & Machado, 2013; Fonseca & Machado, 2014; Tomás et. al, 2008).

No âmbito dos benefícios retirados pelo emprego do CBA, a Tabela 13 mostra que todas as empresas que o utilizam o apresentaram melhorias ao nível da gestão dos seus recursos. Os dados apresentados na tabela abaixo contemplam respostas múltiplas, pelo que os respondentes poderiam indicar mais do que uma resposta. As percentagens foram calculadas com base nas 4 empresas que empregam o CBA. É possível observar que, 80% (n=4) das empresas referem que a abordagem por atividades é útil à elaboração de orçamentos, indicando ainda, a melhoria da gestão e da compreensão dos custos. Outra das vantagens apontadas ao emprego deste método de valoração, por 60% (n=3) das empresas, é o apoio às decisões acerca dos produtos. Nenhuma empresa indicou que não tirou benefícios da utilização do CBA.

A Tabela 13 apresenta a percentagem de empresas que apresentou certo benefício da utilização da abordagem por atividades.

Tabela 13 - Benefícios da utilização do CBA

Benefícios da utilização do CBA	n	%
Melhoria da gestão dos recursos	5	100%
Apoio à elaboração de orçamentos	4	80%
Melhoria da gestão e da compreensão dos custos	4	80%
Apoio às decisões acerca dos produtos	3	60%
Não beneficiou a empresa	0	0

3.3. Conhecimento do CBA e características dos responsáveis

Questão C: Existe associação entre o conhecimento acerca do custeio baseado nas atividades e as características pessoais dos responsáveis financeiros?

Com o objetivo de analisar a questão de estudo C é necessário identificar duas variáveis: a variável independente e a variável dependente. A primeira será comum a todas as associações, o conhecimento da abordagem por atividades, a segunda irá variar

consoante a associação a ser estudada, sendo estas o género, a idade, o nível de escolaridade, a área de formação e o cargo.

A Tabela 14 ilustra a distribuição dos respondentes cruzando os dados obtidos na variável género e conhecimento do CBA. A maioria dos indivíduos que conhece a abordagem por atividades é do género masculino (63%). No entanto o mesmo se verifica quando analisamos os respondentes que não possuem conhecimento acerca do CBA, com uma percentagem de 57%. Estes resultados podem ser justificados pela distribuição de frequências entre o género feminino e masculino, que analisando os resultados na sua globalidade, 61% dos respondentes são do género masculino.

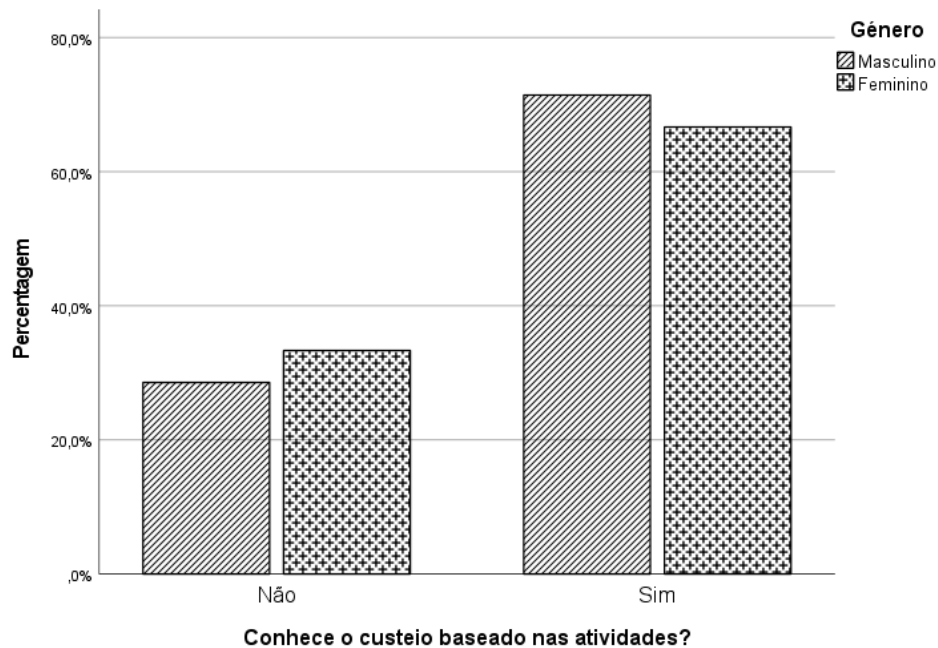
Tabela 14 - Conhecimento do CBA e género dos respondentes

		Género		Total
		Masculino	Feminino	
Conhece o CBA	Sim	10	6	16
	Não	4	3	7
Total		14	9	23

As hipóteses do teste Qui-Quadrado de Pearson são: H_0 : O conhecimento do CBA e o género dos indivíduos são independentes; H_1 : O conhecimento do CBA e o género dos indivíduos não são independentes. Os resultados do teste apresentam um valor de 0,059 para um grau de liberdade com um *p-value* de 0.582, o que não permite rejeitar a hipótese nula de independência entre o conhecimento da abordagem por atividades e o género dos respondentes, para um nível de significância de 0,1.

O Gráfico 1 demonstra não existem discrepâncias significativas entre os géneros quanto ao conhecimento da abordagem das atividades, o que justifica não ser possível excluir a hipótese nula de independência entre as mesmas. Quanto aos indivíduos que possuem conhecimento sobre o CBA, 71,4% dos homens conhecem o método de custeio face à distribuição percentual do género feminino de 66,7%.

Gráfico 1 - Conhecimento do CBA e género dos respondentes



Quanto à associação entre a variável conhecimento do CBA e a idade dos respondentes, a Tabela 15 mostra que as faixas etárias que possuem mais indivíduos que conhecem a abordagem por atividade são entre os 31 e 40 anos, e entre 41 e 50 anos, com uma percentagem de 50% e 31,2%, respetivamente. Ao nível dos respondentes que não possuem conhecimento acerca do CBA, a distribuição é homogénea entre todas as classes etárias (28,7%), registando-se a percentagem mais baixa entre os 31 e 40 anos (14,3%).

Tabela 15 - Conhecimento do CBA e idade dos respondentes

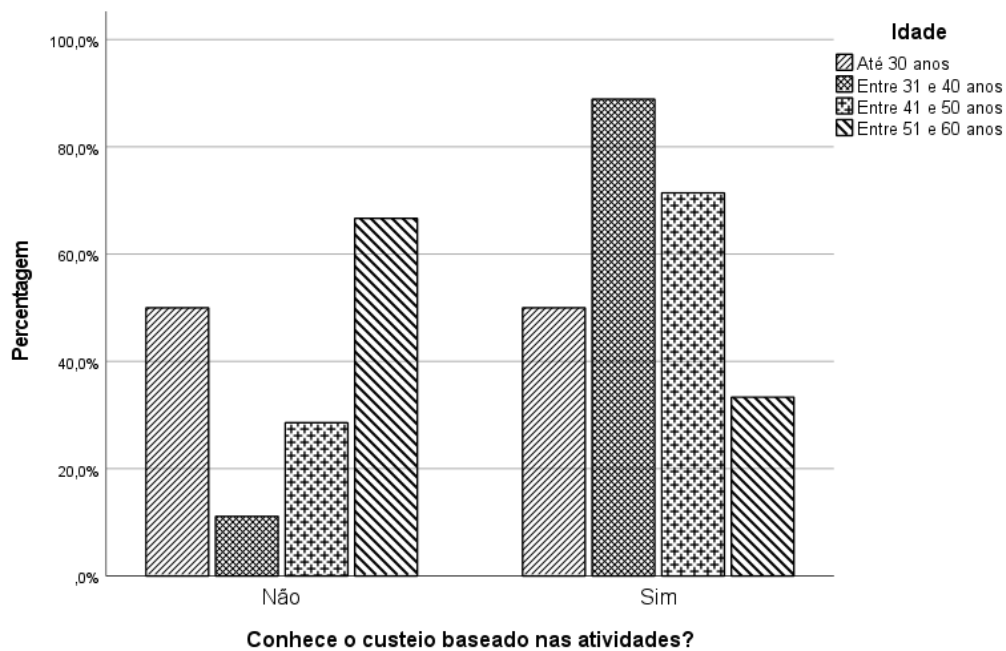
		Idade				Total
		Até 30 anos	Entre 31 e 40 anos	Entre 41 e 50 anos	Entre 51 e 60 anos	
Conhece o CBA	Sim	2	8	5	1	16
	Não	2	1	2	2	7
Total		4	9	7	3	23

Para a análise da relação entre a variável conhecimento da abordagem por atividade e a idade, definiram-se as seguintes hipóteses: H_0 : O conhecimento do CBA e

a idade dos respondentes são independentes; H_1 : O conhecimento do CBA e a idade dos respondentes não são independentes. Os resultados obtidos através do teste Qui-Quadrado de Pearson mostram um valor de 4,182 para dois graus de liberdade e um p-value de 0.275, o que não nos permite rejeitar a hipótese nula de independência entre as duas variáveis, para um grau de significância de 0,1.

O Gráfico 2 ilustra a distribuição percentual das faixas etárias entre o conhecimento ou não sobre a abordagem por atividades. As classes onde se pode encontrar maiores discrepâncias são entre os 31 e 40 anos, e entre os 41 e 50 anos, em que 89% e 71% dos respondentes conhecem o CBA, respetivamente. Na primeira faixa etária verifica-se um equilíbrio face à variável conhecimento. A maioria dos indivíduos com idades compreendidas entre os 51 e 60 anos não conhece este método de valoração, observando-se que apenas 33% dos mesmos entende a abordagem por atividades.

Gráfico 2 - Conhecimento do CBA e idade dos respondentes



Quanto à relação entre o conhecimento acerca da abordagem por atividades e o nível de escolaridade, em que relativamente à segunda variável, os respondentes apenas possuíam a licenciatura e o mestrado. Através da Tabela 16 é possível observar que 50% dos indivíduos que conhecem o CBA são licenciados. Ao nível daqueles que não possuem conhecimento acerca do mesmo, 57% dos respondentes possuem o mestrado.

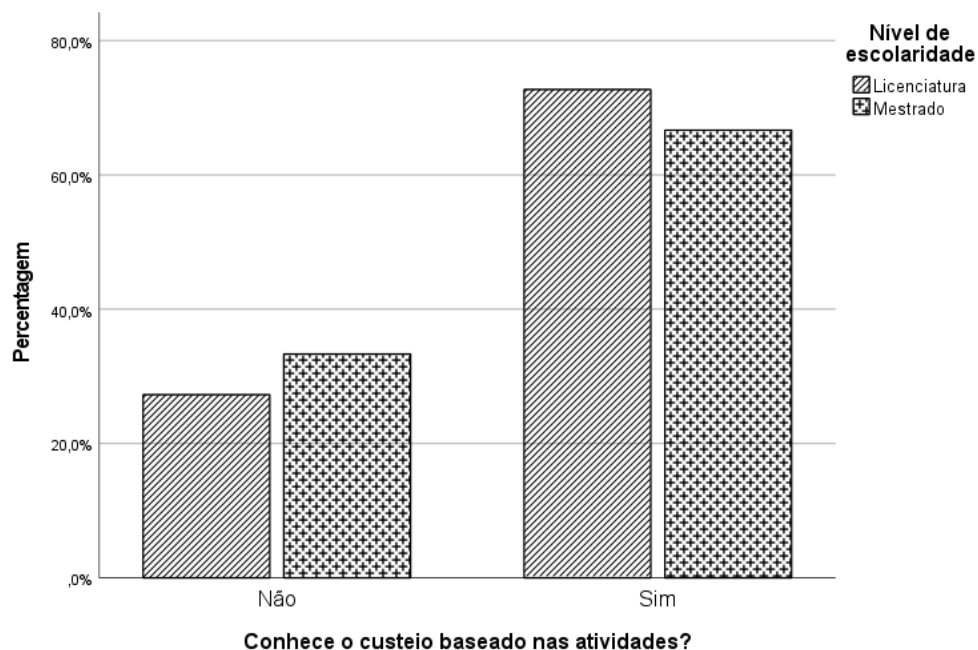
Tabela 16 - Conhecimento do CBA e nível de escolaridade

		Nível de Escolaridade		Total
		Licenciatura	Mestrado	
Conhece o CBA	Sim	8	8	16
	Não	3	4	7
Total		11	12	23

Para o estudo da relação entre estas duas variáveis definiram-se duas hipóteses: H_0 : O conhecimento do CBA e o nível de escolaridade são independentes; H_1 : O conhecimento do CBA e o nível de escolaridade não são independentes. Do teste Qui-Quadrado de Pearson obteve um valor de 0,100 para um grau de liberdade e um *p-value* de 0.556, que não permite rejeitar a hipótese nula de independência entre as variáveis, para um nível de significância de 0.1.

O Gráfico 3 mostra que não existem discrepâncias significativas face aos licenciados e mestres que possuem conhecimento sobre a abordagem por atividades, com frequências relativas de 73% e 67% respetivamente.

Gráfico 3 - Conhecimento do CBA e nível de escolaridade



No âmbito do estudo da associação entre o conhecimento acerca da abordagem por atividade e a área de formação dos indivíduos, reuniu-se a informação apresentada na Tabela 17. Analisando os resultados obtidos sobre aqueles que entendem o que é o CBA, 50% dos inquiridos são formados na área de gestão e contabilidade, os restantes correspondem a outras áreas de formação. Quanto aos dados obtidos acerca dos respondentes que não conhecem este método de valoração, a maioria (57%) estudaram áreas diferentes da gestão e contabilidade.

Tabela 17 - Conhecimento do CBA e área de formação

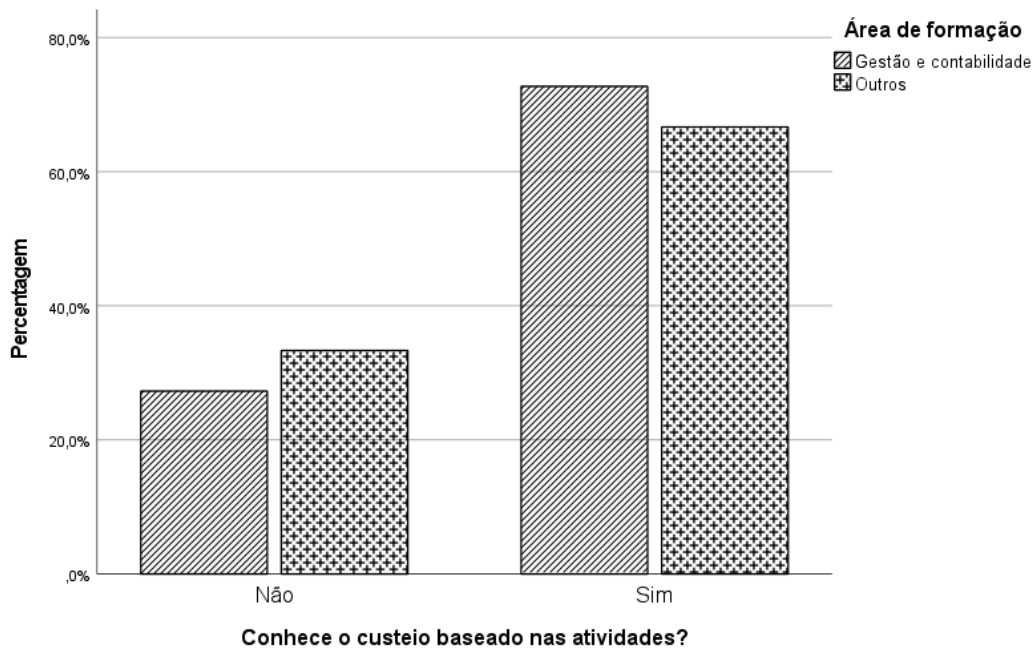
		Área de formação		Total
		Gestão e contabilidade	Outros	
Conhece o CBA	Sim	8	8	16
	Não	3	4	7
Total		11	12	23

Definiram-se duas hipóteses para a aplicação do teste Qui-Quadrado de Pearson: H_0 : o conhecimento do CBA e a área de formação são independentes; H_1 : o conhecimento do CBA e a área de formação não são independentes.

Através da análise realizada obteve um valor de 0,100 para um grau de liberdade e um p-value de 0.556. Este resultado não permite rejeitar a hipótese nula de que as variáveis são independentes, para um grau de insignificância de 0,1.

O Gráfico 4 mostra a distribuição percentual dos indivíduos formados em gestão e contabilidade e aqueles que possuem outras especializações face ao conhecimento sobre o CBA. Ao nível das categorias relativas à variável independente, em ambas se verifica que a maioria dos indivíduos conhece este método de valoração, 73% e 67%, para os formados em gestão e contabilidade e para os respondentes especializados noutras áreas.

Gráfico 4 - Conhecimento do CBA e área de formação



Para a análise da associação entre o conhecimento sobre a abordagem por atividades e o cargo ocupados pelos respondentes, definiram-se três classes para a variável independente, a posição profissional na hierarquia: diretores financeiros e contabilistas certificados (CFO/CC), gestores e outros.

Na Tabela 18 é possível observar que 44% dos indivíduos que entendem o propósito do CBA ocupam cargos como CFO/CC, 31% são gestores e os restantes preenchem outras posições na hierarquia. Quanto àqueles que desconhecem este método de valoração, a segunda categoria representa a maioria, com uma percentagem de 43%, face às outras duas classes que possuem frequências relativas idênticas (29%).

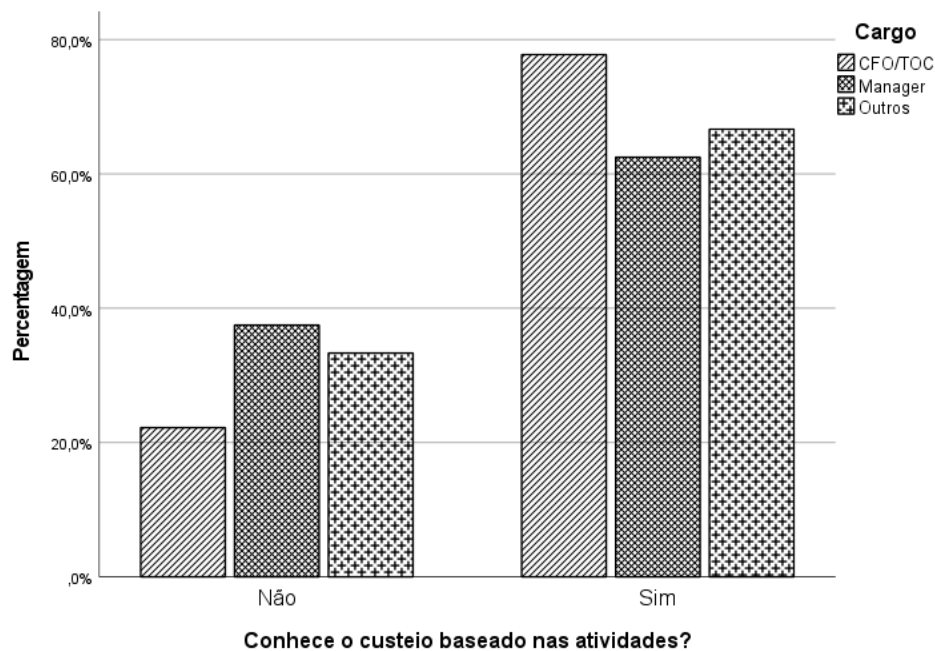
Tabela 18 - Conhecimento do CBA e cargo

		Cargo			Total
		CFO/TOC	Gestores	Outros	
Conhece o CBA	Sim	7	5	4	16
	Não	2	3	2	7
Total		9	8	6	23

Para a aplicação do teste Qui-Quadrado de Pearson definiram-se duas hipóteses, a primeira, H_0 : o conhecimento do CBA e o cargo ocupado são independentes, e a segunda, H_1 : o conhecimento do CBA e o cargo ocupado não são independentes. Os resultados obtidos revelam um valor de 0,499 para dois graus de liberdade e um p-value de 0.856, o que não permite rejeitar a hipótese nula de que o conhecimento acerca a abordagem por atividades e a posição hierárquica são independentes, para um grau de significância de 0,1.

No Gráfico 5 é possível observar que não existem discrepâncias significativas no conhecimento face ao cargo do respondente. Quanto à categoria de CFO/CC, 78% dos indivíduos conhecem o CBA. No entanto, verifica-se uma percentagem superior de conhecimento deste método de valoração por parte dos respondentes que ocupam outros cargos do que os gestores, com valores de 67% e 65%, respetivamente.

Gráfico 5 - Conhecimento do CBA e cargo



3.4. Utilização do CBA e características das empresas

Questão D: Existe associação entre a utilização do custeio baseado nas atividades e as características organizacionais das empresas?

No âmbito da análise destas associações seguiram-se as mesmas etapas utilizadas para as análises descritas previamente. O estudo abrange três características das organizações, a localização, o setor e a dimensão.

Quanto à análise da associação entre a utilização da abordagem por atividades e a localização da sede social da empresa, questionou-se quanto ao distrito em que estas estão localizadas. Devido à grande dispersão geográfica, os dados reunidos foram resumidos em quatro categorias, Lisboa, Porto, Aveiro e “Outros”. A Tabela 19 apresenta os resultados obtidos face à utilização do CBA, onde é possível observar que a grande maioria das empresas que não emprega a abordagem por atividades está centrada em Lisboa, com uma percentagem de 55,6%, quanto às restantes categorias não existe uma discrepância significativa entre elas. Quanto àquelas que utilizam este método de valoração, verifica-se que 60% destas situam-se no Porto e que os restantes 40% estão distribuídos de igual forma entre Aveiro e a categoria “Outros”, não existindo registo de organizações em Lisboa que apliquem o CBA.

Tabela 19 - Utilização do CBA e distrito

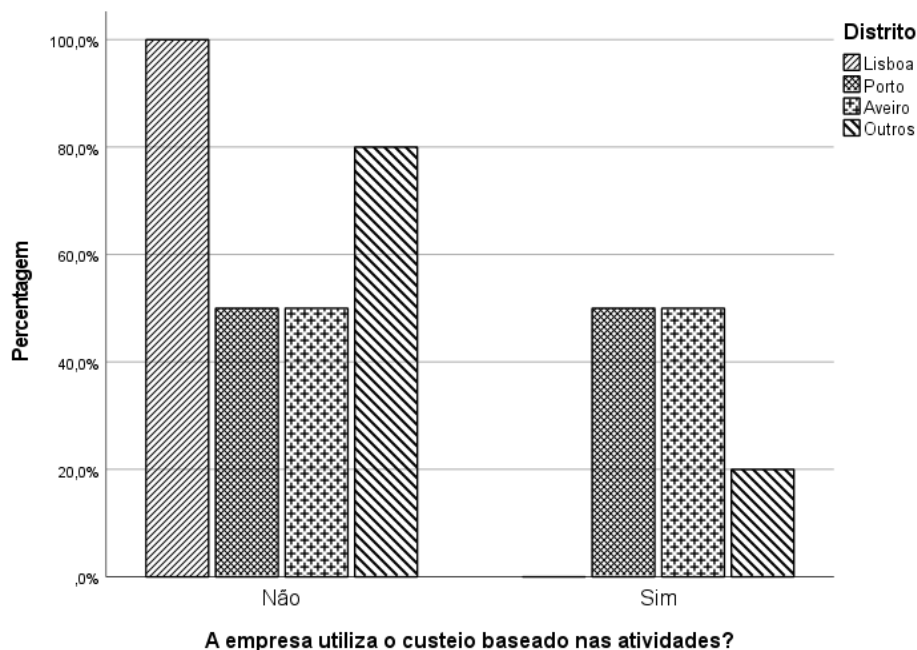
		Distrito				Total
		Lisboa	Porto	Aveiro	Outros	
Utiliza o CBA	Não	10	3	1	4	18
	Sim	0	3	1	1	5
Total		10	6	2	5	23

Para o estudo da associação entre a utilização da abordagem por atividades e o distrito em que a organização se situa, aplicou-se o Teste Qui-Quadrado de Pearson, definindo-se à priori duas hipóteses de estudo: H_0 : A utilização do CBA e a localização da sede social da empresa são independentes; H_1 : A utilização do CBA e a localização da sede social da empresa não são independentes. Os dados obtidos mostram um valor de 6,542 para dois graus de liberdade e um p-value de 0.097. Este resultado permite rejeitar a hipótese nula de independência entre as variáveis em estudo, para um grau de significância de 0.1, ou seja, é possível concluir que a utilização da abordagem por atividades e o distrito em que a sede da empresa reside não são independentes.

De forma a corroborar o resultado obtido através do Qui-Quadrado de Pearson, aplicou-se o teste V de Cramer, os dados revelam um valor de 0,533 que se traduz numa associação forte entre as variáveis.

Através do Gráfico 6 pode analisar-se a distribuição percentual das empresas quando ao distrito da sede social e a utilização ou não do CBA. Nos distritos de Aveiro e Porto verifica-se que 50% das empresas utilizam este método de valoração. Quanto a Lisboa, a totalidades das empresas inquiridas não empregam a abordagem por atividades nos processos de gestão das organizações. Relativamente às empresas sediadas noutros distritos, apenas 20% das empresas usam o CBA.

Gráfico 6 – Utilização do CBA e distrito



Seguiu-se o estudo da análise entre a utilização do CBA e o setor de atividade das empresas. Através da Tabela 20 é possível observar que 78% das empresas que não utilizam a abordagem por atividades são prestadoras de serviços, estando as restantes organizações enquadradas no setor industrial. Quanto àquelas que utilizam o CBA, não se verificam registos de empresas industriais que utilizem este método de custeio.

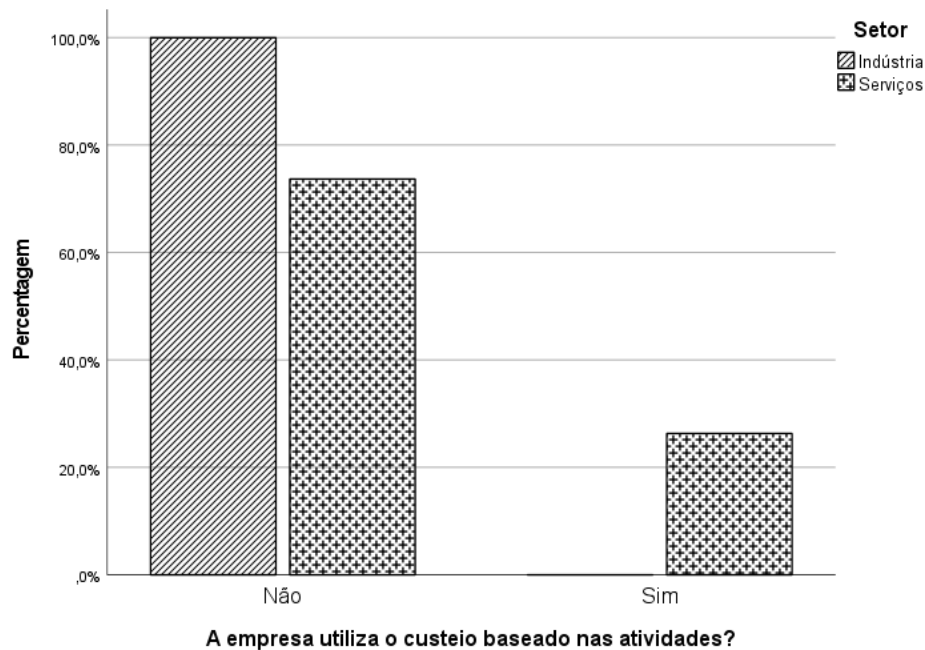
Tabela 20 - Utilização do CBA e setor

		Setor		Total
		Serviços	Indústria	
Utiliza o CBA	Não	14	4	18
	Sim	5	0	5
Total		19	4	23

Para a análise da associação entre as variáveis aplicou-se o Teste Qui-Quadrado de Pearson, tendo sido definidas duas hipóteses, a primeira (H_0) de que a utilização do CBA e o setor de atividade são independentes, e a segunda (H_1) de que a utilização do CBA e o setor de atividade não são independentes. O teste de independência revelou um valor de 1,345 para um grau de liberdade e um p-value de 0.346. Estes resultados não permitem rejeitar a hipótese de independência entre as variáveis, para um nível de significância de 0.1.

O Gráfico 7 permite observar a distribuição das empresas por setor face ao emprego ou não do CBA. Verifica-se que todas as empresas industriais não utilizam este método de custeio. Quanto às empresas prestadoras de serviços, 77,8% usam a abordagem por atividades.

Gráfico 7 - Utilização do CBA e setor



A Tabela 21 mostra os resultados obtidos para a associação entre a utilização da abordagem por atividades e a dimensão das empresas. Quanto às empresas que não utilizam este método de valoração não existem grandes discrepâncias face às percentagens entre as três categorias de dimensão apresentadas, com percentagens de 33%, 44% e 22%, respetivamente a cada uma das classes apresentadas por ordem crescente. No âmbito das empresas que não utilizam o CBA, as frequências relativas encontram-se distribuídas de forma desproporcional entre as pequenas e as médias empresas. A maior proporção encontra-se na categoria de dimensão mediana, com 80%. Não se registaram organizações de grande dimensão que utilizem a abordagem por atividades.

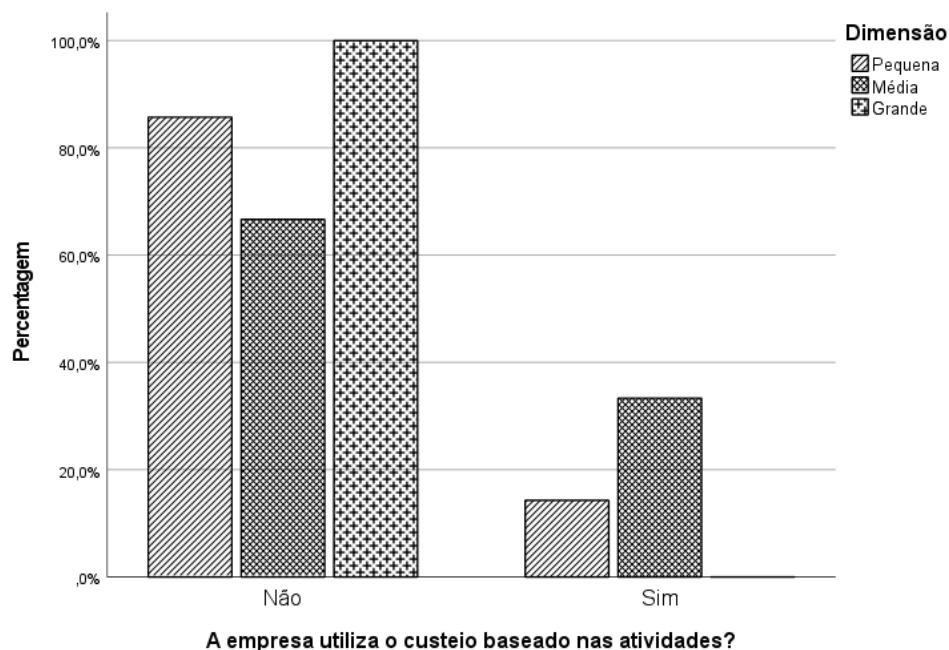
Tabela 21 - Utilização do CBA e dimensão

		Dimensão			Total
		Pequena	Média	Grande	
Utiliza o CBA	Não	6	8	4	18
	Sim	1	4	0	5
Total		7	12	4	23

Para o teste qui-quadrado foram definidas duas hipóteses: H_0 : A utilização do CBA e a dimensão das empresas são independentes; e H_1 : A utilização do CBA e a dimensão das empresas não são independentes. Os resultados obtidos mostram um valor de 2,288 para dois graus de liberdade e um p-value de 0,515, este resultado não permite rejeitar a hipótese nula de independência entre as variáveis, para um grau de significância de 0.1.

O Gráfico 8 permite analisar a distribuição percentual das dimensões das empresas face à utilização ou não do CBA. É possível observar que apenas 14% das pequenas empresas utilizam este método de valoração, e quanto às empresas de dimensão mediana, o CBA é utilizado por 33%. Contudo não se registaram empresas de grande dimensão que empregassem a abordagem por atividades.

Gráfico 8 - Utilização do CBA e a dimensão



Conclusão

Objetivos e resultados

A abordagem por atividades foi criada na década de 1980 com o objetivo de dar a conhecer aos gestores os custos inerentes aos produtos/serviços, clientes e canais de distribuição. Através deste conhecimento poder-se-á tomar decisões ao nível do consumo de recursos e os seus custos e preços dos produtos.

Os estudos citados mostram que o CBA tem sido alvo de diversas pesquisas que apresentam contribuições tanto a nível académico como empresarial. O presente estudo pretende contribuir para o conhecimento acerca da abordagem por atividade e a sua utilização entre as melhores empresas para se trabalhar em Portugal.

As questões de estudo foram definidas de forma a responderem aos objetivos definidos: identificar a taxa de conhecimento e de utilização deste método de custeio; e conhecer as associações entre o conhecimento e as características dos responsáveis financeiros, e entre a utilização e as características das organizações.

Quanto ao primeiro objetivo, os resultados obtidos permitem concluir que a taxa de conhecimento é alta, sendo coerente com os resultados obtidos por outros estudos realizados em Portugal, o que mostra o crescente interesse pela abordagem por atividades (Laureano et al., 2016; Machado, 2012; Machado & Alves, 2017).

Relativamente ao segundo objetivo, os resultados obtidos são semelhantes aos apresentados por outras pesquisas realizadas em Portugal, indicando que a taxa de utilização do CBA é baixa (Arsénio & Machado, 2013; Machado & Alves, 2017; Tomás et al., 2008).

A maioria das empresas justificou a não utilização da abordagem por atividades através da resposta aberta, fundamentando a resposta por serem empresas de serviços e por não conhecerem o método de custeio a tratar. Os resultados obtidos completam outros estudos neste âmbito (Arsénio & Machado, 2013; Fonseca & Machado, 2014; Machado & Alves, 2017; Tomás et al., 2008).

As empresas referiram terem retido benefícios da utilização do CBA, sendo unânime que este promove a melhoria da gestão dos recursos. Estes resultados são convergente com os obtidos noutras pesquisas (Arsénio & Machado, 2013; Machado & Alves, 2017; Tomás et al., 2008; Vetchagool et al., 2020).

Quanto ao terceiro objetivo, os resultados não mostraram associação entre o conhecimento da abordagem por atividades e as características dos responsáveis financeiros, face ao género, idade, nível de escolaridade, área de formação e cargo. Estes resultados são divergentes dos obtidos noutros estudos, que mostraram que o

conhecimento estava associado às características acima citadas (Machado, 2012; Machado, 2013; Machado & Alves, 2017).

Relativamente ao quarto objetivo, apenas se verificou uma associação, entre a utilização do CBA e o distrito onde se localiza a sede social da empresa. Não se verificou associação entre as restantes características estudadas, o setor e dimensão das empresas. Estes resultados não são convergentes com os resultados obtidos noutros estudos (Machado, 2011).

Contribuições, sugestões e limitações do estudo

Este estudo contribui para o conhecimento sobre a abordagem por atividades em Portugal, mostrando que grande parte das “100 melhores empresas para se trabalhar em Portugal” não utiliza este método. Existem poucos estudos que contemplem empresas tanto do setor industrial como empresas prestadoras de serviços e de diversas dimensões, pelo que esta pesquisa serviu para conhecer as práticas de contabilidade de gestão, em específico acerca do CBA, em empresas não industriais.

Apenas uma pequena minoria das empresas inquiridas pertence ao setor industrial, não se verificando que nenhuma destas empregue o CBA. Recomenda-se um estudo futuro acerca das práticas de contabilidade de gestão apenas em empresas industriais de forma a obter-se informação mais específica acerca dos métodos de custeio utilizados pelas mesmas e conhecer a evolução da taxa de utilização da abordagem por atividade face a outros estudos.

Alguns respondentes indicaram que a razão de não utilizarem o CBA se devia ao facto de serem empresas prestadoras de serviços, sugerindo-se um estudo focado nas aplicações da contabilidade de gestão, em especial a abordagem por atividades, às empresas de serviços e aos benefícios retirados através da utilização e conhecimento do mesmo.

As limitações deste estudo assentam fundamentalmente no método de investigação utilizado, o questionário, devido às restrições em termos de questões suplementares que possam ser colocadas como forma de validação do questionário principal, e também face ao enviesamento que poderá surgir por interpretação incorreta das questões colocadas ou por falta de conhecimento acerca do assunto a ser tratado.

Bibliografia

Alsayegh, M. (2020). Activity Based Costing around the World: Adoption, Implementation, Outcomes and Criticism. *Journal of Accounting and Finance in Emerging Economies*, 6(1), 251-262.

Arsénio, M. & Machado, M. (2013). Contabilidade de gestão em Portugal: estudo empírico nas empresas cotadas na bolsa portuguesa. *Revista Iberoamericana de Contabilidade de Gestión*, 6(22), 1- 20.

Bhimani, A. (2002). European management Accounting research: traditions in the making. *The European Accounting Review*, 11(1), 99-117.

Bisman, J. (2010). Postpositivism and accounting research: A (personal) primer on critical realism. *Australasian Accounting Business & Finance Journal*, 4(4), 3-25.

Botha, G. & du Toit, E. (2017). Adoption of Activity-Based Costing in private health care facilities in South Africa. *Journal of Economic and Financial Sciences*, 10(2), 338-355.

Brown, D. et al. (2004). Technological and organizational influences on the adoption of activity-based costing in Australia. *Accounting and Finance*, 44(3), 329-356.

Chua, W. (1986). Radical Developments in Accounting Thought. *The Accounting Review*, 61(4), 601-632.

Cooper, R & Kaplan, R. (1991). Profit Priorities from Activity-based Costing. *Harvard Business Review*, 69(3), 130-135.

Cooper, R & Kaplan, R. (1992). Activity-Based Systems: Measuring the Costs of Resource Usage. *Accounting Horizons*, 6(3), 1-13.

Cooper, R. & Slagmulder, R. (1999a). Activity-Based Cost Management System Architecture - Part I. *Strategic Finance*, 81(4), 12-14.

Cooper, R. & Slagmulder, R. (1999b). Activity-Based Cost Management System Architecture - Part I. *Strategic Finance*, 81(4), 69-70.

Dearman, D. & Shields, M. (2001). Cost knowledge and cost-based judgment performance. *Journal of Management Accounting Research*, 13, 1-18.

Fonseca, I. & Machado, M. (2014). Contabilidade de Gestão em Cabo Verde: Estudo Empírico em Empresas Industriais. *Revista Iberoamericana de Contabilidade de Gestión*, 12(24), 1-19.

Jones, T. C. & Dugdale, D. (2002). The ABC bandwagon and the juggernaut of modernity. *Accounting, Organizations and Society*, 27(1), 121-163.

Kaplan, R. (1992). In Defense of Activity-Based Cost Management. *Management Accounting*, 74(5), 58-63.

Kaplan, R. (2006). The Competitive Advantage of Management Accounting. *Journal of Management Accounting Research*, 18, 127-135.

Laureano, R. et al. (2016). Maturity in management Accounting: Exploratory study in Portuguese SME. *Society and Economy*, 38(2), 139-156.

Machado, M. (2009a). Métodos de repartição dos custos indiretos utilizados pelas PME's industriais portuguesas. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 1(11), 11-36.

Machado, M. (2009b). Taxas de utilização do custeio baseado nas atividades. Revisão de estudos empíricos. *Revista Iberoamericana de Contabilidade de Gestión*, 7(13), 1-15. Machado, M. (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. (2012). Activity Based Costing knowledge: empirical study on small and medium-size enterprises. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 9(18), 167-186.

Machado, M. (2013). Balanced Scorecard: um estudo empírico sobre pequenas e médias empresas. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 15(46), 129-148.

Machado, M. (2016). Product Valuation Methods: Empirical Study on Industrial SME. *International Business Management*, 10(1), 9-17.

Machado, M. & Alves, P. (2017). Quality in management Accounting: approach by activities in large companies. *International Journal of Productivity and Quality Management*, 21(3), 392-409.

Machado, M. & Silva, M. (2018). Satisfaction Regarding the Methods Used to Evaluate Hotel Performance. *Italian Sociological Review*, 8(3), 357-377.

Machado, M & Simplício, P (2016). Instruments of sustainable management: the Balanced Scorecard in the best companies where to work in Portugal. *World Scientific and Engineering Academy and Society*, 12, 65-75.

Mateus, A. & Machado, M. (2015). Evolução da investigação em contabilidade: Europa vs. EUA. *Revista Iberoamericana de Contabilidade de Gestión*, 13(25), 1-22.

Muteliha, J. & Machado, M. (2013). A investigação em contabilidade de gestão no século XXI: revisão de estudos publicados na Management Accounting Research. *Revista Iberoamericana de Contabilidade de Gestión*, 6(22), 1-19.

Nunes, C. & Machado, M. (2014). Performance evaluation methods in the hotel industry. *Tourism & Management Studies*, 10(1), 24-30.

Ranki, R. (2020). The Predictive Impact of Contextual Factors on Activity-based Costing Adoption. *Journal of Accounting and Finance*, 20(1), 66-81.

Tam, N. & Tuan, L. (2020). Factors influencing adoption of Activity-based costing in developing country. *Management Science Letters*, 10, 3331-3338.

Tomás, A. et al. (2008). Activity-Based Costing and Management (ABC/M) nas 500 Maiores Empresas em Portugal. *Contabilidade e Gestão*, 6(1), 33-66.

Vetchagool, W. et al. (2020). Impacts of Activity-based costing on organizational performance: evidence from Thailand. *Asian Review of Accounting*, 28(3), 329-349.

Anexos

Anexo 1: “100 melhores empresas para se trabalhar em Portugal” – Revista Exame (Novembro 2019)

n	Empresa
1	Edge
2	Estoril Sol Digital, Online Gamings Products and Services, S. A.
3	Blip
4	YKK Portugal
5	Hotel Ritz
6	Crédito Agrícola Seguros
7	Zome
8	Grupo José Pimenta Marques
9	Konica Minolta Portugal
10	Sector Interactivo
11	Só Barroso
12	Unlabel
13	Milestone Consulting
14	Teleperformance
15	Kualitytribe - Consultoria Informática, Lda
16	It People
17	Maxfinance
18	HILTI Portugal
19	SAP Portugal
20	Bresimar Automação
21	LBC
22	PHC Software
23	Premium Minds
24	7Graus
25	Servdebt Group
26	Aegon Santander Portugal Vida
27	Alliance Healthcare, S. A.
28	Altronix
29	Armis
30	AXA Partners
31	Azevedo Brandão e Associados
32	Banco ATLANTICO Europa
33	BSK Medical
34	BySide - Lead Activation, S. A.
35	Caixa de Crédito Agrícola Mútuo do Alto Douro
36	Cleverti - Tecnologias e Inovação, Lda
37	Clínica da Mente
38	Comunilog Consulting
39	Conceito
40	DSCI PRO, Lda
41	Década Cristalina, Lda
42	Divultec, Serviços de Informática, Lda
43	e.near
44	EAD - Empresa de Arquivo de Documentação
45	ECOSTEEL S. A.
46	Edit Value®
47	Edotconnect II Services, Lda
48	E-goi Lda
49	Eliseu Correia Travel
50	EMVIAGEM, S. A.

51	Endress+Hauser Portugal
52	ENON ENERGY MANAGEMENT
53	F.Iniciativas
54	F3M - Information Systems
55	Fernando Ferro & Irmão
56	Gfi Portugal
57	GIANTSTEP, Lda
58	GNGRH, Empresa de Trabalho Temporário, unipessoal, Lda
59	Godinho Silveira Saúde, Lda
60	Grenke Renting
61	Grupo Sirmaf/Solien
62	InnoWave Technologies
63	InovaPrime
64	Kelly Services
65	KMS - Materiais Técnicos
66	Lacovale, Technology and Innovation, Lda
67	LCG
68	Mendes Gonçalves
69	Mindkiddo Oficina de Psicologia
70	Mistolin, S. A.
71	Multitempo - Empresa de Trabalho Temporário, Lda
72	MUNDIFIOS - Comércio de Fios S. A.
73	NetAffiliation
74	Neutroplast - Indústria de Embalagens Plásticas, S. A.
75	NICE KICKS, Lda
76	NSEC
77	OKE Tillner Perfis
78	PARTTEAM & OEMKIOSKS
79	Pecol Sistemas de Fixação, S. A.
80	Polarising
81	Polylanema, Lda
82	PRA - Raposo, Sá Miranda & Associados
83	PRN Informática
84	REBIS CONSULTING
85	ROOX - BUSINESS SOLUTIONS, S. A.
86	Samsys
87	Sanimais
88	Selmatron, S. A.
89	Siemens Healthineers
90	SISCOG
91	Techlasts, S. A.
92	Tipocor
93	TRM, Technical Resources Management, Lda
94	Unit4 Portugal
95	Vanesp
96	Viagens Expansão, Lda
97	Vila Galé - Sociedade de Empreendimentos Turísticos, S. A.
98	Vortal - Comércio Electrónico, Consultoria e Multimédia, S. A.
99	wDMI
100	Zoetis Portugal

Anexo 2: Questionário

Agradeço a colaboração no presente estudo. Os dados recolhidos respeitam a política de privacidade de dados, não sendo revelados individualmente, apenas serão utilizados para análise agregada de dados.

O questionário está dividido em três secções, dados do respondente, dados da empresa e a última, sobre o objeto de estudo – custeio baseado nas atividades.

Secção I – Dados do respondente

Género:

- ☐ Feminino
- ☐ Masculino

Idade:

- ☐ Até aos 30 anos;
- ☐ Entre os 31 e os 40 anos;
- ☐ Entre os 41 e os 50 anos;
- ☐ Entre os 51 e os 60 anos;
- ☐ Mais de 61 anos.

Nível de escolaridade:

- ☐ Até ao 12º ano;
- ☐ Licenciatura;
- ☐ Mestrado;
- ☐ Doutoramento.

Qual a área de formação? _____

Qual o cargo que ocupa na empresa? _____

Secção II – Dados da empresa

Nome da empresa: _____

Qual o distrito da sede social da empresa? _____

Secção III – Custeio baseado nas atividades

Conhece o custeio baseado nas atividades?

- () Sim
- () Não

Qual o seu grau de conhecimento sobre este método de valoração de produtos?

- () Desconheço;
- () Conheço, mas não sei aplicá-lo à realidade da empresa;
- () Conheço e conseguiria aplicá-lo à realidade da empresa.

A empresa utiliza o custeio baseado nas atividades?

- () Sim
- () Não

Se sim, quais foram os benefícios retirados da utilização deste método de valoração?

- () Não beneficiou a empresa.
- () Melhoria da gestão e da compreensão dos custos.
- () Melhoria da gestão dos recursos.
- () Apoio às decisões acerca dos produtos.
- () Apoio à elaboração de orçamentos.
- () Outro: _____

Se não, quais são os motivos para a não utilização do custeio baseado nas atividades?

- () Sem interesse no método.
- () Satisfação com o método de valoração utilizado atualmente.
- () Complexidade do método.
- () Custos elevados.
- () Outro: _____

Anexo 3: Texto apresentação

Assunto: Inquérito dirigido ao Departamento de gestão/contabilidade

Boa tarde,

Sou aluna do Mestrado em Contabilidade e Fiscalidade, da Universidade Lusófona de Humanidades e Tecnologias. Estou a realizar um inquérito no âmbito da minha dissertação às 100 melhores empresas para se trabalhar em Portugal, em 2019, pela Revista Exame. Gostaria que a sua empresa participasse neste estudo através do preenchimento deste inquérito.

https://docs.google.com/forms/d/e/1FAIpQLSeEc9tnT-4yOg3V1yOTwflLuEY0lOEPXb8vF0amIWIGRo_s-yQ/viewform?usp=sf_link

Desde já agradeço a sua atenção.

Com os meus melhores cumprimentos,

Jessica Nunes