



Universidade de Aveiro
Ano 2013

Instituto Superior de Contabilidade e
Administração de Aveiro

ELIANA CRISTINA
MIRANDA BALREIRA

CONTABILIDADE DE GESTÃO ESTRATÉGICA:
Evidência na região de Aveiro



Universidade de Aveiro
Ano 2013

Instituto Superior de Contabilidade e
Administração de Aveiro

ELIANA CRISTINA
MIRANDA BALREIRA

CONTABILIDADE DE GESTÃO ESTRATÉGICA:
Evidência na região de Aveiro

Dissertação apresentada à Universidade de Aveiro para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade no ramo de Auditoria, realizada sob a orientação científica do Professor Jorge Pedro do Vale Martins do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro.

Aos meus pais, Carmen Balreira e Jorge Balreira

o júri

Presidente

Professor Doutor Jonas da Silva Oliveira
Professor Adjunto, Universidade de Aveiro

Arguente

Professor Doutor Paulo Alexandre Pimenta Alves
Professor Auxiliar, Universidade Católica Portuguesa

Orientador

Mestre Jorge Pedro do Vale Martins
Equiparado a Assistente do 1º Triénio, Universidade de Aveiro

agradecimentos

Aos meus pais, pelos valores que me transmitiram ao longo de toda a minha vida pessoal e profissional e que me guiaram durante esta fase do meu percurso académico. Pelo amor incondicional, carinho, apoio e motivação que sempre me dedicaram. Sem eles, esta tarefa teria sido bem mais árdua.

Ao Telmo, por aturar o meu mau humor e frustrações nos momentos mais difíceis, pelas palavras de apoio e encorajamento e por compreender os momentos de ausência.

Ao meu orientador, Professor Jorge Martins, pela revisão, correção, motivação e confiança depositada na elaboração deste trabalho.

A todas as empresas que cooperaram no preenchimento do questionário e por isso possibilitaram a realização do estudo empírico.

A todo o pessoal da biblioteca do ISCAA pela paciência, ajuda e amabilidade que sempre demonstraram.

A todos os meus familiares e amigos que de uma forma ou de outra me incentivaram, desde o início até à fase final deste trabalho.

Muito obrigada a todos!

palavras-chave

Contabilidade de Gestão Estratégica, Contabilidade de Gestão, Gestão Estratégica de Custos.

resumo

Numa envolvente de enormes mudanças nas empresas, tanto internas como externas desencadearam-se, nas últimas décadas, diversas investigações conducentes à procura de novas ferramentas de contabilidade de gestão capazes de fornecer informação relevante para a tomada de decisão, especialmente estratégica. Apesar da promoção que têm recebido em termos teóricos, e da inequívoca constatação da sua utilidade, vários estudos demonstram a existência de um fosso entre a teoria e a prática, observando-se que a implementação de ferramentas contemporâneas de contabilidade de gestão é ainda relativamente reduzida. Através da realização de um questionário dirigido às maiores empresas industriais da região de Aveiro, esta dissertação analisa o uso de ferramentas de contabilidade de gestão estratégica neste universo empresarial. Os resultados demonstram que, apesar de estar generalizada a prática do cálculo e gestão dos custos de produção, as empresas inquiridas usam sistemas de contabilidade de gestão que assentam no uso de técnicas tradicionais, indiciando uma reduzida taxa de adoção de sistemas de contabilidade de gestão estratégica.

Keywords

Strategic Management Accounting, Management Accounting, Strategic Cost Management.

Abstract

In an environment of huge both internal and external changes on the companies, in the last decades, several investigations sparked up the search for new management accounting tools able to provide relevant information for decision making, especially strategic. Despite the promotion they have received in theoretical terms and the unequivocal recognition of its usefulness, several studies demonstrate the existence of a gap between theory and practice, noting that the implementation of contemporary management accounting tools is still relatively low. Through the completion of a questionnaire addressed to the biggest industrial companies in the Aveiro region, this paper analyzes the use of strategic management accounting tools in this business universe. The results show that although the practice of calculation and management production costs are widespread in the companies surveyed they use management accounting systems that are based on the use of traditional techniques, indicating a low adoption rate of strategic management accounting systems.

ÍNDICE	
ÍNDICE DE QUADROS	xi
ÍNDICE DE GRÁFICOS	xii
ÍNDICE DE ABREVIATURAS	xiii
CAPITULO I – INTRODUÇÃO	1
1.1 Âmbito e justificação do estudo.....	1
1.1.1 Motivações pessoais.....	1
1.1.2 Contributo do estudo.....	2
1.2 Objetivos e Questões de investigação	3
1.3 Metodologia.....	5
1.4 Estrutura da Dissertação.....	6
CAPITULO II – REVISÃO DA LITERATURA	9
2.1 Evolução da Contabilidade de Gestão	9
2.2 Sistemas tradicionais de Contabilidade de Gestão	11
2.2.1 Sistemas de custeio	11
2.2.1.1 Sistema de custeio total.....	13
2.2.1.2 Sistema de custeio variável	14
2.2.2 Repartição dos custos indiretos	17
2.2.2.1 Coeficientes de imputação.....	18
2.2.2.2 Método das Secções Homogéneas	19
2.3 Obsolescência dos sistemas tradicionais de Contabilidade de Gestão.....	20
2.4 Gestão Estratégica de Custos.....	24
2.4.1 Análise da cadeia de valor	27
2.4.2 Análise do posicionamento estratégico.....	29
2.4.3 Análise dos indutores de custos	31
2.5 Sistemas contemporâneos de Contabilidade de Gestão.....	32
2.5.1 Gestão da qualidade total e <i>Just-In-Time</i>	33
2.5.2 Sistema baseado nas atividades	37
2.5.3 <i>Target costing</i> (Custo Alvo).....	42
2.5.4 <i>Kaizen costing</i> (Melhoria Contínua)	45
2.5.5 Sistema baseado no ciclo de vida do produto.....	46
2.5.6 <i>Benchmarking</i>	48
2.6 Sistemas de avaliação do desempenho.....	49
2.6.1 Sistemas tradicionais	51
2.6.1.1 Indicadores financeiros e económicos.....	51

2.6.1.2 Controlo orçamental	54
2.6.1.3 <i>Tableau de Bord</i>	56
2.6.2 Sistemas contemporâneos	59
2.6.2.1 <i>Economic Value Added</i>	60
2.6.2.2 <i>Balanced Scorecard</i>	62
2.6.3 Sistemas tradicionais <i>versus</i> sistemas contemporâneos.....	66
2.6.3.1 <i>Return On Investment versus Economic Value Added</i>	67
2.6.3.2 <i>Tableau de Bord versus Balanced Scorecard</i>	70
2.7 Fatores contingenciais que influenciam a adoção de diferentes sistemas de Contabilidade de Gestão nas empresas	73
2.7.1 Dimensão.....	74
2.7.2 Tecnologia	75
2.7.3 Ambiente.....	76
2.7.4 Estrutura organizacional	78
2.7.5 Estratégia.....	79
2.7.6 Estrutura de Custos e Diversidade de Produtos	81
2.8 Mudança em Contabilidade de Gestão	82
2.8.1 Evidência empírica.....	83
2.8.2 Barreiras à mudança em Contabilidade de Gestão	86
CAPÍTULO III – METODOLOGIA	89
3.1 Introdução	89
3.2 Método de pesquisa e técnicas utilizadas.....	89
3.3 Estrutura e objetivos específicos do questionário	91
3.4 Definição da população.....	94
3.5 Recolha de dados e tratamento da informação recolhida	95
CAPÍTULO IV – ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS.....	97
4.1 Caracterização da amostra	97
4.1.1 Caracterização das empresas inquiridas	97
4.1.2 Perfil do inquirido	101
4.2 Análise dos dados.....	102
4.2.1 Caracterização dos métodos de cálculo de custos	103
4.2.2 Técnicas de Contabilidade de Gestão	105
4.2.3 Técnicas de Contabilidade de Gestão Estratégica	106
4.3 Discussão dos resultados	108
CAPÍTULO V – CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....	115

5.1 Conclusões.....	115
5.2 Contributos teórico-práticos.....	117
5.3 Limitações do estudo	118
5.3 Sugestão para investigações futuras	119
BIBLIOGRAFIA.....	121
ANEXOS	131

ÍNDICE DE QUADROS

Quadro 1 - Diferenças entre o sistema de custeio total e o sistema de custeio variável.....	16
Quadro 2 – Contabilidade de Gestão tradicional <i>versus</i> Gestão Estratégica de Custos.....	27
Quadro 3 - Diferenças da Gestão Estratégica de Custos motivadas pelo posicionamento estratégico.....	30
Quadro 4 - Diferenças e semelhanças entre o Controlo Orçamental e o <i>Tableau de Bord</i>	57
Quadro 5 - Perspetivas de valor do <i>Balanced Scorecard</i>	65
Quadro 6 - Sistemas de avaliação de desempenho tradicionais <i>versus</i> Sistemas de avaliação de desempenho contemporâneos.....	67
Quadro 7 - Vantagens e desvantagens do <i>Return On Investments</i> e do <i>Economic Value Added</i>	69
Quadro 8 - Pontos de afastamento e de contacto entre o <i>Tableau de Bord</i> e o <i>Balanced Scorecard</i>	72
Quadro 9 - Número de trabalhadores.....	97
Quadro 10 - Volume de Negócios.....	98
Quadro 11 - Dimensão.....	99
Quadro 12 - Caracterização da atividade económica.....	99
Quadro 13 - Peso dos custos na estrutura de custos total das empresas.....	100
Quadro 14 - Cálculo, controlo e gestão dos custos de produção.....	102
Quadro 15 - Razões apresentadas pelas empresas para não calcularem e/ou gerirem os seus custos.....	103
Quadro 16 - Objetivos/Finalidades do cálculo de custos.....	103
Quadro 17 - Bases de imputação utilizadas na repartição dos Custos Indiretos de Produção.....	105
Quadro 18 - Técnicas/Ferramentas de Contabilidade de Gestão.....	106
Quadro 19 - Posicionamento estratégico das empresas inquiridas.....	107
Quadro 20 - Ferramentas de avaliação da execução da estratégia.....	107

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Número de trabalhadores	97
Gráfico 2 - Volume de negócios	98
Gráfico 3 - Grau de diversidade dos produtos e grau de variedade e complexidade das tarefas.....	101
Gráfico 4 - Métodos de repartição dos Custos Indiretos de Produção pelos produtos.....	104
Gráfico 5 - Sistemas de custeio usados no cálculo do custo dos produtos	105

ÍNDICE DE ABREVIATURAS

ABC	<i>Activity Based Costing</i>
ABM	<i>Activity Based Management</i>
BSC	<i>Balanced Scorecard</i>
CAE	Código de Atividades Económico
CIP	Custos Indiretos de Produção
CG	Contabilidade de Gestão
CSC	Código das Sociedades Comerciais
CVL	Custo-Volume-Lucro
EUA	Estados Unidos da América
EVA	<i>Economic Value Added</i>
GEC	Gestão Estratégica de Custos
GEP	Gabinete de Estratégia e Planeamento
GGF	Gastos Gerais de Fabrico
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
INE	Instituto Nacional de Estatística
MOD	Mão-de-obra direta
MOI	Mão-de-obra indireta
MP	Matéria-prima
MSH	Método das Secções Homogéneas
PME	Pequenas e Médias Empresas
RL	Resultado Líquido
ROI	<i>Return On Investment</i>
TDB	<i>Tableau de Bord</i>
TQM	<i>Total Quality Management</i>
VAB	Valor Acrescentado Bruto
VN	Volume de negócios

CAPITULO I – INTRODUÇÃO

1.1 Âmbito e justificação do estudo

1.1.1 Motivações pessoais

A escolha do tema abordado no presente trabalho não foi feita de forma arbitrária ou aleatória. Qualquer trabalho deve incidir em áreas de interesse de quem o executa, sob o risco de se tornar desmotivante e colocar em causa a qualidade e sucesso do trabalho de investigação. Deste modo, a seleção do tema **“Contabilidade de Gestão Estratégica: Evidência na região de Aveiro”** resultou de uma análise não só dos interesses pessoais do autor como dos conhecimentos detidos na área de investigação.

Contextualizando a análise, podemos dizer que nas últimas décadas, assistiu-se à passagem da era industrial, caracterizada pela produção em série e pelo excedente da procura em relação à oferta no mercado, para a era da informação ou do conhecimento marcada por uma crescente globalização das economias e onde nem tudo o que se produz é necessariamente consumido pelo mercado. Com a globalização, a competitividade aumentou e tornou o consumidor cada vez mais exigente e menos fiel a marcas. Paralelamente assiste-se, na atualidade, a uma crise económica e financeira sem precedentes e todos os dias somos confrontados com notícias de processos de insolvência de empresas, estatísticas sobre o aumento da taxa de desemprego, quebra nas vendas em determinados sectores de atividade, falta de competitividade das empresas, entre outros. Considerando este cenário, refletiu-se sobre os fatores que possam ser determinantes na vantagem competitiva e sucesso das organizações numa economia globalizada. Esta reflexão levou o autor, inevitavelmente, a ponderar sobre os sistemas de informação e de gestão que apoiam a tomada de decisão dos gestores nas organizações.

De acordo com dados fornecidos pelo Instituto Nacional de Estatística (INE) (2007) a maioria dos empresários encontra os principais obstáculos para a venda dos seus produtos/serviços em razões exógenas à empresa tais como a concorrência demasiado agressiva e fraca procura para os seus

produtos/serviços. Quanto às razões endógenas à empresa, é atribuída grande importância às dificuldades em estabelecer o preço dos produtos/serviços e a ausência de conhecimentos de *marketing*. Neste sentido, a Contabilidade de Gestão Estratégica (CGE) poderá apresentar-se como uma ferramenta de excelência para qualquer empresário que queira não só combater ineficiências de origem interna como eliminar ou minimizar eventuais condicionalismos externos.

O que já foi referido, conjugado com a vontade de perceber se as empresas da região de Aveiro fazem uso de ferramentas de CGE e se estão sensibilizadas e conscientes das vantagens das mesmas na condução dos seus negócios, levou o autor à escolha de um tema ligado à Gestão Estratégica de Custos (GEC) onde aprofundasse um estudo dirigido a empresas dessa região.

1.1.2 Contributo do estudo

Julgamos que as práticas de CGE das empresas são muito pouco divulgadas em Portugal, devido, não só ao carácter facultativo deste tipo de contabilidade como à falta de estudos que permitam obter informação quantitativa e qualitativa nesta área. A contabilidade e o controlo de gestão não se resumem, apenas, ao estudo de técnicas, mas também ao próprio contexto em que essas técnicas são adotadas, implementadas e usadas. Embora a implementação das técnicas seja importante, não se podem ignorar os seus impactos nas organizações onde foram implementadas (Major & Vieira, 2009). Deste modo, justifica-se a realização de estudos empíricos que permitam analisar e dar a conhecer o modo como as empresas em Portugal calculam e controlam os seus custos, como os ligam com a estratégia empresarial adotada e que impactos têm no sucesso da organização. Estes estudos devem ser aplicados sucessivamente em populações, locais e períodos temporais diferentes, de modo a tentar obter uma generalização na investigação em Contabilidade de Gestão (CG) (Abernethy et al., 1999).

A revisão da literatura revela que os sistemas tradicionais de CG de apoio à decisão nas organizações são incompletos, por não fornecerem informações estratégicas e sugere novas ferramentas que preencham o vácuo ocupado nessa

informação. No entanto, apesar dos desenvolvimentos teóricos efetuados nesta área nos últimos 30 anos, diversos investigadores têm notado a existência de um fosso entre a teoria e a prática, observando que o número de implementações de ferramentas de CG designadas, vulgarmente, de contemporâneas nas organizações é relativamente reduzido face à promoção que têm recebido em termos teóricos. Deste modo, com a análise da informação obtida, pretende-se confirmar se os conceitos e as técnicas de cálculo e controlo de custos desenvolvidos com mais ênfase em termos teóricos são os que assumem maior relevância em termos práticos, ou seja, pretende-se confirmar se existe ou não um desfasamento entre as técnicas prescritas nos manuais e a realidade aplicada nas organizações.

De acordo com dados fornecidos pelo Gabinete de Estratégia e Planeamento (GEP) (2012), a região de Aveiro, em 2010, contribuiu em 6,9% para o total do tecido empresarial português, sendo o 4º distrito com o maior número de empresas a nível nacional. Deste modo, a escolha de incidir o estudo da presente dissertação na região de Aveiro deve-se não só à elevada contribuição das empresas da região no tecido empresarial português como à inexistência, até à data, de estudo similar na região.

Pretende-se que este estudo contribua de forma relevante não só em termos teóricos, como em termos práticos no meio académico. Complementarmente pretende-se que este estudo evidencie a importância das práticas de CGE no seio do meio empresarial da região de Aveiro.

1.2 Objetivos e Questões de investigação

Os bons manuais sobre métodos de pesquisa argumentam que o primeiro passo fundamental no ato de investigação é a escolha de uma questão “interessante” (Abernethy et al., 1999). Assim, tendo em conta que o objetivo principal do presente trabalho de investigação consiste em analisar e ampliar o conhecimento acerca da situação da CGE no universo empresarial da região de Aveiro foi formulada a seguinte questão principal:

Q:“As empresas da região de Aveiro utilizam ferramentas de CGE?”.

No âmbito do objetivo geral estabelecido, foram definidos objetivos específicos devidamente articulados através de questões-chave.

Tendo em conta que Portugal é um país com pouca tradição em CG e que o universo empresarial da região de Aveiro é constituído essencialmente por pequenas e médias empresas (PME) que por norma, por não ultrapassarem dois dos três limites do número 2 do artigo 262 do Código das Sociedades Comerciais (CSC)¹, não são obrigadas à adoção do sistema de inventário permanente e à elaboração da demonstração de resultados por funções, pretende-se averiguar se está ou não generalizada a prática de cálculo e gestão de custos dos produtos nas empresas da região de Aveiro. Com vista a atingir tal objetivo específico formulou-se a seguinte questão de investigação:

Q1:“As empresas da região de Aveiro calculam e/ou gerem os custos dos seus produtos? Caso não o façam, quais as razões que apresentam?”

Com o objetivo de confirmar se os métodos de cálculo e gestão de custos desenvolvidos com mais ênfase em termos teóricos são os que assumem maior relevância na realidade empresarial da região de Aveiro, foi formulada a seguinte questão de investigação:

Q2:“Quais as ferramentas utilizadas pelas empresas da região de Aveiro no cálculo e gestão de custos dos seus produtos e qual o objetivo da informação daí resultante?”

¹ Número 2 do artigo 262 do Código das Sociedades Comerciais:

- a) Total do balanço: 1 500 000 euros;
- b) Total das vendas líquidas e outros proveitos: 3 000 000 euros;
- c) Número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 50.

A GEC consiste em gerir os custos com duas finalidades básicas coerentes: apoiar a direção financeira e obter vantagens competitivas a curto e a longo prazo (Grundy, 1996). Para isso, os custos devem ser considerados como um assunto estratégico, ou seja, devem ser geridos de acordo com o posicionamento estratégico adotado pela empresa, facilitando a sua planificação, desenvolvimento, implementação e execução. Embora já tenha passado algum tempo desde que Simmonds usou pela primeira vez o termo CGE (*Strategic Management Accounting*) e apesar de terem sido publicados inúmeros artigos sobre a matéria, ainda parece haver escassos indícios de que o termo esteja a ser aplicado na prática (Lord, 1996). De facto, a GEC tem vindo a ser documentada na literatura como uma abordagem moderna ao nível da gestão de custos mas estas apreciações carecem de validação efetiva, ou seja, de demonstração de evidências da sua aplicação na prática. Com o objetivo específico de averiguar se as empresas da região de Aveiro efetuam uma gestão estratégica dos seus custos foi formulada a seguinte questão de investigação:

Q3: “As empresas da região de Aveiro têm uma estratégia definida e avaliam a sua execução? Que ferramentas utilizam?”

1.3 Metodologia

De acordo com Abernethy et al. (1999) os “métodos destinam-se a ser meios para atingir os fins e não fins para atingir os meios”. Deste modo, estabelecido o fim a atingir, o desenvolvimento deste trabalho de investigação foi sustentado por uma metodologia definida por diferentes fases que se encaixam nas questões de pesquisa anteriormente enunciadas.

Dada a importância da perspetiva teórica adotada na análise de qualquer problema empírico e numa primeira fase, foi dedicada especial atenção à revisão bibliográfica relacionada com o tema. Durante esta fase, foram retirados apontamentos aos contributos de outros autores permitindo resumir ideias e argumentos, selecionar pontos relevantes para o trabalho, facilitando o desenvolvimento da contextualização teórica da argumentação.

Numa segunda fase, procedeu-se à elaboração das questões de investigação, seleção da amostra, preparação do questionário e respetivo envio às empresas. Salienta-se que, durante esta fase e no período imediatamente anterior ao envio definitivo dos questionários às empresas contantes da base de dados selecionada para o efeito, foi efetuado um pré-teste a uma pequena amostra de empresas solicitando colaboração para identificar possíveis problemas de clareza e compreensão das perguntas aplicadas e para comunicar o tempo despendido na resposta ao questionário.

A fase seguinte foi preenchida com a recolha e tratamento dos dados obtidos com os questionários, a continuação da pesquisa e leitura bibliográfica e a elaboração de um pequeno esboço do presente trabalho.

Por fim foram apurados os resultados, retiradas as respetivas conclusões e elaborado o texto final.

1.4 Estrutura da Dissertação

A importância da estrutura de um trabalho de investigação não pode deixar de ser enfatizada, pois ajuda à compreensão de quem lê e permite ao autor perceber a lógica do seu próprio texto (Barañano, 2008). Para o adequado esclarecimento do tema em estudo entendeu-se por bem dividir este trabalho em cinco capítulos principais que se passam a enunciar:

- O **Capítulo I** introduz o âmbito do estudo e a relevância do tópico de investigação salientando as motivações pessoais do autor e o contributo do estudo, os objetivos e as questões de investigação, a metodologia utilizada para a concretização da ambição inicial do estudo do tema e a estrutura do trabalho propriamente dito.
- O **Capítulo II** diz respeito à revisão da literatura que dá suporte teórico aos posteriores dados empíricos.
- O **Capítulo III** inclui a explicação detalhada dos procedimentos metodológicos adotados na obtenção dos dados necessários à

concretização do presente estudo. São definidos os métodos de pesquisa e as técnicas utilizadas, a estrutura e objetivos específicos do questionário, a população a utilizar, bem como a estrutura da pesquisa e a forma como será efetuada a recolha, a análise e a interpretação dos dados do trabalho de campo.

- O **Capítulo IV** é composto pela caracterização das empresas inquiridas, pela análise das respostas ao inquérito elaborado e ainda pela discussão dos resultados.
- Por fim o **Capítulo V** apresenta as considerações finais, as contribuições teórico-práticas, as limitações do estudo e sugestões para investigações futuras.

No desenvolvimento do trabalho foram utilizados os muitos textos existentes sobre a matéria, livros, notas, artigos publicados em revistas e jornais da especialidade e outros documentos de que se dá nota no final, na Bibliografia. Procurou-se que a passagem entre capítulos fosse efetuada de uma forma clara e sistemática de modo a que o início de um capítulo fosse, sempre que possível, a continuação do final do capítulo anterior. Entendeu-se que só assim se poderia manter a consistência lógica da argumentação facilitando a consulta e futura utilização por leitores interessados no seu conteúdo.

CAPITULO II – REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Evolução da Contabilidade de Gestão

Como qualquer ciência, a CG não é estanque e tem tido um processo evolutivo ao longo dos anos. Não obstante, até meados do século XVIII, altura em que ocorreu a Revolução Industrial, não se conhecem progressos na Contabilidade de Custos (Martins, 2001). De acordo com o *International Federation of Accountants* (IFAC) citado por Gomes (2007) podem identificar-se quatro fases da evolução do conceito e conteúdo da CG. A primeira, situada num horizonte temporal antes de 1950, baseou-se na determinação dos custos e do seu controlo através de orçamentos e técnicas de contabilidade de custos. As decisões de gestão tomavam-se atendendo, sobretudo, à informação de cariz financeiro emanada dos sistemas de contabilidade. A segunda fase, entre 1950 e 1965, centrou-se no fornecimento de informação para o planeamento e controlo de gestão e, nesse sentido, desenvolveram-se vários conceitos, como por exemplo a análise de desvios e a análise *breakeven*². A terceira fase, entre 1965 e 1985, colocou em evidência a utilização da análise de processos e gestão de custos de modo a reduzir o desperdício dos recursos que eram utilizados nos processos de negócio. Entre 1925 e 1985, os desenvolvimentos nos processos de CG não foram produtivos. De acordo com Drury (2008) a maioria das técnicas de CG utilizadas até esta fase foram desenvolvidas em 1925 e durante os 60 anos seguintes não houve inovações. Na última fase, que teve início em 1985 e dura até aos dias de hoje, a atenção incide na criação de valor através da utilização de recursos, utilizando técnicas para analisar o valor do cliente, o valor do acionista e o valor da inovação organizacional.

Os desenvolvimentos indicados refletem diferentes preocupações de gestão decorrentes de épocas distintas. O conceito de CG, embora de uma forma lenta, tem procurado acompanhar a evolução operada na própria sociedade ao longo dos anos, designadamente na satisfação de informações, determinadas pela complexidade dos negócios empresariais e de uma economia que assenta cada vez mais na competitividade global. Daí justificarem-se vários desenvolvimentos,

² Ponto crítico das vendas.

da Contabilidade Industrial para a Contabilidade de Custos, a qual se alargou ao conceito de Contabilidade Analítica centrando-se, atualmente, a tónica no conceito de CGE (Jordan et al., 2011).

Embora a CG tenha tido as suas origens na Contabilidade de Custos, estes dois conceitos têm sido vistos como distintos. Enquanto a Contabilidade de Custos, em sentido estrito, foca-se essencialmente na recolha e redução de custos, a CG é vista como um conceito mais amplo que abrange não só a Contabilidade de Custos como a tomada de decisão e, mais recentemente, a CGE (Jones, 2006).

Em termos de conclusão, o ramo da ciência contabilística designado por CG deve abranger três subconjuntos distintos, não autónomos, de atividades e tecnologias, a Contabilidade de Custos, a CG Operacional e a CGE, que correspondem a diferentes estádios de evolução das organizações, caracterizadas por operarem, atualmente, em ambientes dinâmicos e altamente competitivos (Franco et al., 2005).

Atualmente, os Sistemas de CG são parte integrante de um sistema global de informação, através dos quais é recolhida, tratada, analisada e comunicada a informação do tipo contabilístico e não contabilístico, financeira e operacional, de natureza interna e externa, utilizada para planeamento, monitorização e controlo das diferentes atividades organizacionais, otimização do uso dos recursos, apoio ao processo de tomada de decisão e avaliação da performance (Novas, 2011).

Tendo em conta a sua evolução histórica, os sistemas de CG são usualmente categorizados na literatura como: sistemas tradicionais (*narrow scope*) ou sistemas contemporâneos (*broad scope*) de CG (Bouwens & Abernethy, 2000). A principal diferença entre ambas as categorias é de que os sistemas ditos contemporâneos ampliam o tipo de informação proporcionada pelo sistema tradicional, nomeadamente através da introdução de medidas não financeiras, de informação prospetiva³ e externa⁴, e intensificam o grau de detalhe da informação

³ Não apenas histórica.

e a frequência de reporte da mesma. Esta classificação é frequentemente usada, sobretudo depois dos desenvolvimentos ocorridos ao nível da CG a partir dos anos 80 e que tiveram a sua expressão no surgimento de novas técnicas e instrumentos, como sejam o *Activity Based Costing* (ABC) ou o *Balanced Scorecard* (BSC) (Novas, 2011). Convém salientar que qualquer que seja o sistema de gestão adotado pelas empresas, tradicional ou contemporâneo, decorrem sempre benefícios da sua implementação nas empresas, que podem ser em maior ou menor escala (Chenhall & Langfield-Smith, 1998a). Durante o presente capítulo serão enunciadas algumas das técnicas que, de acordo com a literatura, se enquadram em cada categoria, procurando-se, sempre que possível, apontar o que as aproxima e fundamentalmente o que as diferencia.

2.2 Sistemas tradicionais de Contabilidade de Gestão

As técnicas tradicionais de CG, abordadas nos pontos seguintes, foram desenvolvidas em épocas de cariz industrial em que os fatores de produção relevantes eram as matérias-primas (MP) e a mão-de-obra direta (MOD). Por isso, estas técnicas estão essencialmente vocacionadas para o cálculo dos custos numa ótica de produção. Os custos são imputados diretamente aos produtos pressupondo que cada produto consome recursos na proporção direta do seu volume de produção. Deste modo, a repartição dos custos indiretos é efetuada com base em medidas relacionadas com o volume de produção, tais como, o número de horas de MOD, o número de horas-máquina, número de unidades produzidas, entre outros.

2.2.1 Sistemas de custeio

De acordo com Mortal (2007),

“A CG consiste no processo de identificação, mensuração, análise, interpretação e comunicação de informação que é usada para efeitos de planeamento, avaliação e controle dentro da organização, com o objetivo de assegurar que os recursos disponíveis são utilizados eficientemente”.

⁴ Informação relativa a variáveis ambientais externas, como os fatores demográficos, as preferências dos consumidores, a análise da concorrência, entre outras.

Tal informação exige a valorização de diversos objetos de custo, sendo um objeto de custo identificado como uma entidade (produto, serviço, atividade, departamento, cliente ou qualquer outro) para a qual se considera necessário conhecer o respetivo custo, ou seja, algo para o qual é desejada uma medição separada dos custos (Horngren et al., 2007; Franco et al., 2005). Para isso, as empresas necessitam de sistemas de custeio que reúnam os modelos de cálculo e de procedimentos que permitam a recolha, análise e imputação dos custos de uma empresa ao valor dos produtos acabados vendidos e forneçam informação de suporte à tomada de decisão.

Os sistemas de custeio são fulcrais para as empresas, pois é através deles que estas executam três tarefas importantes, sendo elas a avaliação dos inventários e o cálculo do custo de produção, o auxílio na previsão de despesas operacionais e por fim a obtenção de informação acerca da eficiência do processo de gestão (Kaplan, 1988). Um sistema de custeio deve mensurar e alocar os custos aos produtos de forma precisa, minimizando os erros e as distorções dos preços dos produtos. Para que isso aconteça e de acordo com Horngren et al. (2007) na implementação de um qualquer sistema de custeio, as empresas devem ter em conta quatro aspetos básicos:

- A abordagem custo-benefício deve ser usada na escolha do sistema de custeio. A opção pelo desenvolvimento e implementação de um sistema complexo só deve ser tomada, caso se acredite que os benefícios esperados compensarão os custos elevados que um sistema deste tipo pode atingir;
- Os sistemas de custeio devem ser elaborados a partir de um estudo sobre como são conduzidas as operações básicas da empresa, de modo a que este se ajuste o melhor possível às mesmas. O contrário não deverá acontecer, ou seja, as operações não devem ser elaboradas para se ajustar aos sistemas de custeio;
- Os sistemas de custeio são elaborados para satisfazer as necessidades gerais dos gestores e facilitar o processo de tomada de decisões;

- Os sistemas de custeio são apenas uma fonte de informação para os gestores.

Os custos de uma empresa podem ser divididos em fixos e variáveis ou, na perspectiva dos objetos de custo, em custos diretos e indiretos. Atendendo à variabilidade dos custos face ao nível de atividade, mais propriamente à distinção entre custos fixos e custos variáveis, podemos considerar os sistemas de custeio tradicionais em dois tipos: os sistemas de custeio total⁵ e os sistemas de custeio variável. Estes sistemas de custeio surgem no âmbito da Contabilidade de Custos e na necessidade de acumular, medir e imputar os custos aos objetos de custo.

2.2.1.1 Sistema de custeio total

O sistema de custeio total é o mais tradicional, deriva da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceites e consiste na imputação de todos os custos de produção aos bens produzidos. Todos os custos industriais são considerados no custo dos produtos, ou seja, o produto “absorve” todos os custos de produção independente de serem de natureza fixa ou variável (Horngren et al., 2007).

O maior problema deste sistema centra-se na distribuição dos custos fixos através de critérios de imputação escolhidos de forma arbitrária que, normalmente, ocasiona custos do produto distorcidos. Os custos fixos existem independentemente do nível de produção e por isso não devem ser imputados aos produtos através de rateio. Para além disso, este sistema fomenta a produção em larga escala com o objetivo de diluir os custos fixos, pois quanto maior for o número de unidades produzidas menor será o custo fixo unitário do produto. Por estes motivos, o sistema de custeio total não é considerado um sistema eficiente para a tomada de decisão, uma vez que não permite aos gestores identificar atividades que adicionam valor aos produtos e identificar oportunidades de otimizar processos e eliminar desperdícios.

⁵ Também designado por alguns autores por sistema de custeio por absorção.

2.2.1.2 Sistema de custeio variável

Numa tentativa de colmatar as limitações apontadas ao sistema de custeio por absorção, surge o sistema de custeio variável. No sistema de custeio variável só os custos variáveis, ou seja, aqueles que variam com o nível de produção, são considerados como custos do produto, considerando-se todos os custos fixos como custos do período a que se reporta o apuramento de resultados. Os custos fixos não dependem do nível de produção sendo aqueles que a empresa tem de suportar para dispor de capacidade, ou seja, para se manter em condições de produzir, por isso são considerados como despesa no final do período.

Ao considerar apenas os custos variáveis no custo dos produtos, a empresa consegue avaliar os limites dentro dos quais é possível definir políticas e preços de descontos e definir os volumes mínimos de produção e de preços de modo a que não seja afetada nas suas margens. Por isso, e por ser um sistema mais simples e mais direto do que o sistema de custeio total, este sistema é considerado mais apropriado no auxílio à tomada de decisão e tem sido frequentemente utilizado por quem gere os processos produtivos. Apesar dos custos dos produtos virem mais incompletos são também mais reais porque é precisamente na repartição dos custos indiretos que surgem as maiores discrepâncias.

No entanto, se o sistema de custeio variável apresenta algumas vantagens também incorpora algumas dificuldades. Em primeiro lugar a análise dos custos em fixos e variáveis é um processo dispendioso, demorado e afigura-se na maior parte dos casos bastante difícil. Sendo um conceito direcionado para decisões de curto prazo, subestima os custos fixos ligados à capacidade de produção no longo prazo. Para além disso, em empresas com uma componente altamente tecnológica, os custos variáveis são pouco significativos relativamente aos fixos.

O sistema de custeio variável origina um conceito de gestão muito importante: a Margem de Contribuição⁶ que se obtém pela diferença entre o preço de venda e os custos variáveis. Este conceito representa o excedente do valor das vendas sobre a totalidade dos custos variáveis e permite visualizar o quanto se gasta para a empresa se manter em condições de operar num determinado nível de produção (Caiado, 2008).

Por outro lado, a distinção entre custos fixos e variáveis facilita a análise Custo-Volume-Lucro (CVL). A análise CVL baseia-se num modelo explícito das relações entre os seus três fatores (Custos, Receitas e Lucros) e como estes mudam de forma previsível com a alteração no volume de atividades (Blocher et al., 2007). Ao examinar as variações das receitas totais, custos totais e lucro das operações face a mudanças no nível de produção, no preço de venda, no custo variável por unidade e/ou nos custos fixos de um produto, o CVL permite analisar como as decisões operacionais e de *marketing* afetam o resultado líquido (RL) e pode ser aplicada no estabelecimento de preços para produtos/serviços, no lançamento de um novo produto/serviço, na substituição de peças de equipamentos, em decisões de produzir ou comprar determinado produto/serviço, entre outros (Blocher et al., 2007). De acordo com Horngren et al. (2007), a análise CVL examina os resultados das possibilidades do “e se?” e as suas alternativas, ilustrando os ganhos dessas possibilidades e orientando o planeamento dos gestores.

Um dos principais conceitos da análise CVL é o Ponto Crítico⁷, que pode ser expresso em valor ou em quantidade. O ponto Crítico acontece quando o total das receitas da empresa é igual ao total das despesas fazendo com que o lucro final seja igual a zero. O ponto Crítico aponta o nível de produção que a empresa precisa vender para evitar uma perda (Horngren et al., 2007). De acordo com Caiado (2008),

⁶A Margem de Contribuição é um conceito tanto unitário como total. A Margem de Contribuição unitária mede o aumento do resultado pelo aumento de uma unidade vendida (Blocher et al., 2007).

⁷Também designado por “*breakeven point*”

”Esta análise pode ser utilizada para os períodos passados, mas é mais útil para períodos futuros como um guia para o planeamento da gestão, especialmente se se aguarda uma expansão ou restrição dos negócios”.

De salientar que a diferença entre o sistema de custeio total e o sistema de custeio variável reside na forma como são considerados os custos fixos industriais e não propriamente na consideração ou não de custos fixos. Um sistema que ignore os custos fixos só poderá ser denominado de incompleto. Em ambos os sistemas, os custos das funções não industriais, tanto variáveis como fixos, devem ser registados como custos do período em que ocorrem (Franco et al., 2005). O quadro seguinte expõe as principais diferenças entre o sistema de custeio total e o sistema de custeio variável.

Quadro 1 - Diferenças entre o sistema de custeio total e o sistema de custeio variável

Sistema de custeio total	Sistema de custeio variável
<ul style="list-style-type: none"> • Considera todos os custos de produção como custos do produto. • O Resultado varia em função do volume de produção. • Utiliza métodos de rateio, de modo a atribuir custos fixos ao produto. • É possível estabelecer o custo total de um único produto. • Não identifica a margem de contribuição. 	<ul style="list-style-type: none"> • Considera apenas os custos variáveis como custos do produto. • O Resultado varia em função do volume de vendas. • Não utiliza métodos de rateio, os custos fixos são considerados como despesas do período e não como custos do produto. • Existe um custo unitário do produto parcial, pois considera apenas os custos variáveis. • Identifica a margem de contribuição unitária e global.

Fonte: Elaboração própria

Nos sistemas de custeio enunciados a ênfase é colocada ao nível da variabilidade dos custos, ou seja, na distinção entre custos fixos e variáveis. Ora, os custos variáveis tendem a ser cada vez menores decorrentes de uma rápida evolução tecnológica em que a MOD é cada vez menos precisa. Neste contexto, a imputação dos custos passa a ser mais importante do que a distinção entre

custos fixos e variáveis, logo os novos sistemas de apoio à decisão devem ser construídos tendo por base a capacidade de imputação. A melhoria na imputação de custos resultará em menores afetações arbitrárias o que, por sua vez, tornará mais fácil a distinção entre custos diretos e indiretos.

2.2.2 Repartição dos custos indiretos

A adequada valorização dos objetos de custo exige que lhes seja atribuído, da forma mais rigorosa possível, todos os recursos por eles consumidos. A identificação dos custos por objeto de custo permite a sua classificação em dois grupos: custos diretos e custos indiretos de produção (CIP)⁸. Drury (2008) define os custos diretos como todos aqueles que podem ser identificados de uma forma específica e exclusiva a um objeto de custo e que, portanto, não ocorreriam se o objeto de custo não existisse. Os custos indiretos são todos aqueles que, pelo contrário, não podem ser identificados de uma forma específica e exclusiva a um objeto de custo, identificando-se com os custos que respeitam simultaneamente a vários objetos de custo.

Os custos que incidem diretamente nos produtos, denominados de diretos, teoricamente são simples de determinar, uma vez que, resultam da fabricação dum produto ou dum lote de produtos bem determinado, sendo possível imputar em separado matérias e salários em relação direta com o objeto de custo. São custos que não ocorreriam se essas operações não se realizassem. O problema surge quando se pretende imputar ao produto custos indiretos, de suporte às operações de fabricação tais como custos de matérias e mão-de-obra indireta (MOI), amortizações de imobilizado afeto à atividade fabril, custos de conservação e reparação, seguros, consumos de água e energia, entre outros. Estes têm de ser repartidos pelos diversos objetos de custo, através de um método de repartição definido pela empresa que, pela subjetividade que têm implícita, podem ser sempre questionáveis.

⁸ Vulgarmente designados por Gastos Gerais de Fabrico (GGF).

Este tem sido um tema amplamente discutido entre os investigadores em CG, uma vez que, a adequada repartição dos custos indiretos é essencial para a tomada de decisão, quer em termos de fixação dos preços, quer para a análise de rentabilidade de cada produto (Machado, 2009). Atribuições de custos distorcidos podem produzir decisões erradas e más avaliações, como por exemplo, subcontratar em vez de produzir internamente ou vice-versa, abandonar linhas de produtos, entre outras (Franco et al., 2005).

2.2.2.1 Coeficientes de imputação

A forma mais simples de repartir os custos indiretos pelos objetos de custo é utilizando uma única base de imputação. Neste método, os custos indiretos são imputados aos produtos através de um coeficiente de imputação que resulta da divisão do total de custos indiretos pela base de repartição escolhida pela empresa. A base de imputação pode ser expressa em quantidade ou em valor e deve estar fortemente relacionada com o fator que origina os custos indiretos (Machado, 2009). Exemplos de bases de imputação em quantidade podem ser a quantidade de unidades produzidas, a quantidade de materiais utilizados, as horas-homem (Hh) ou as horas-máquina (Hm). Exemplos de bases de imputação em valor compreendem o custo das matérias diretas, o custo da MOD, entre outros.

A escolha de uma única base de imputação que traduza uma relação de causa efeito com os fatores que provocam a existência dos custos torna-se difícil. De facto, nem sempre é possível relacionar, de forma direta, o comportamento dos custos indiretos com uma só grandeza. Alguns podem variar em função da MOD enquanto outros podem variar em função do consumo da MP ou com as horas-máquina trabalhadas (Mortal, 2007).

De modo a ultrapassar as limitações que decorrem da utilização de uma única base de imputação desenvolveu-se a repartição de base múltipla. Neste método, os custos indiretos são divididos em subgrupos com características comuns de forma a simplificar a escolha de uma base de imputação que melhor se adegue

ao comportamento de cada grupo. A imputação de base múltipla permite um cálculo mais rigoroso do custo de cada produto, uma vez que a quota de custos indiretos de cada produto tem uma parcela de cada grupo definido (Machado, 2009).

2.2.2.2 Método das Secções Homogéneas

O Método das Secções Homogéneas (MSH) apareceu na Europa, em particular na Alemanha e na França, em meados dos anos 40 do século passado. Este método de repartição dos custos indiretos inicia-se com a divisão da empresa em secções homogéneas⁹. De acordo com Franco et al. (2005) para que seja designada de homogénea, cada secção deverá respeitar, cumulativamente, os seguintes princípios:

- Responsabilização: Cada secção deverá ter um só responsável;
- Homogeneidade de funções: Os custos agrupados numa secção devem respeitar a funções ou atividades similares;
- Unidade de medida¹⁰: Deverá existir uma unidade de medida que permita quer o controlo dos custos da secção, quer a imputação desses custos aos objetos de custo.

Depois da definição das secções a considerar, procede-se à repartição da totalidade dos custos de funcionamento pelas secções. Esta primeira etapa designa-se por repartição primária de custos. De seguida, repartem-se os custos das secções auxiliares pelas secções principais em função do critério que se achar mais adequado. Esta etapa é usualmente definida por repartição secundária. E finalmente imputam-se os custos agrupados em cada secção aos

⁹ Também designadas por centros de custo ou centros de análise.

¹⁰ Designada de unidade de obra quando satisfaz com os dois objetivos: controlo e imputação do custo ao objeto de custo. Muitas vezes não é possível definir uma unidade de medida que sirva estes dois objetivos, havendo, então, a necessidade de definir uma unidade de imputação para repartir os custos de funcionamento da secção pelos produtos e uma unidade de custeio para efetuar o controlo dos custos (Franco et al., 2005).

objetos de custo através da unidade de obra (ou de imputação) que se apresentou mais adequada.

Neste método os custos indiretos não são imputados diretamente aos produtos. Primeiro “circulam” pelas secções e só depois, através de uma unidade de obra, que se supõe representar a prestação fornecida pela secção, vão ser imputados aos produtos. Passamos, assim, de um critério de base única em que os custos indiretos são imputados indiscriminadamente a todos os produtos para um critério de base múltipla em que a imputação se faz em função das secções que determinaram tais custos (Caiado, 2008). De facto, o MSH representa um aperfeiçoamento da imputação dos custos indiretos, em relação aos modelos de imputação de base única. Para além de permitir apurar custos do produto mais rigorosos, ao melhorar a relação de causalidade entre os produtos e os seus CIP, por meio da unidade de obra de cada secção efetivamente utilizada por cada um deles, tem também grande importância para o controlo de gestão, por permitir, do mesmo modo, determinar o custo de cada secção e desta forma medir o seu desempenho e do respetivo responsável (Franco et al., 2005; Machado, 2009).

Apesar de mais sofisticado, este método apresenta, de acordo com alguns investigadores, algumas limitações. Uma das mais relevantes prende-se com a utilização de medidas de volume para a repartição dos custos e com a possibilidade de uma secção poder agregar diversas atividades deixando de ser homogénea (Franco et al., 2005). Não obstante, o MSH foi muito utilizado, pelo menos até finais dos anos 80, altura em que surge o ABC, que veio colmatar com algumas das limitações apontadas, mas que convém salientar, desde já, que não representa nenhuma revolução em relação a este método, mas pode ser aplicado com vantagem em algumas situações, em particular na área dos serviços (Mortal, 2007).

2.3 Obsolescência dos sistemas tradicionais de Contabilidade de Gestão

Os sistemas tradicionais de CG afirmaram-se no período compreendido entre 1920 e 1980, altura em que a maioria das empresas produzia uma gama restrita

de produtos padronizados, em que a tecnologia era estável e em que a MOD e o custo das MP eram os fatores de produção mais importantes (Cooper & Kaplan, 1988a). Neste contexto, a valorização das existências, para efeito de Balanço, era o principal e único objetivo da Contabilidade de Custos, quando normalmente são três os objetivos que esta deve cumprir: avaliação de existências, controle operacional e avaliação da eficiência do processo de gestão (Kaplan, 1988).

Com a Revolução Industrial iniciou-se um conjunto de mudanças tecnológicas que provocaram um impacto significativo no processo produtivo das organizações. Com a intensa propagação da tecnologia (substituição do homem pela máquina nas empresas) multiplicaram-se as linhas de produção e proliferaram os canais de *Marketing*. A MOD passou a representar, contrariamente ao que aconteceu com as despesas de planeamento, distribuição, *marketing* e engenharia, uma pequena fração nos custos totais da empresa e os processos produtivos tornaram-se mais complexos, com produtos mais diversificados, com mais qualidade e com ciclos de vida cada vez mais curtos (Cooper & Kaplan, 1988a; Rodrigues & Martins, 2004).

Deste modo, os sistemas de custeio desenvolvidos para produtos padronizados, onde os custos indiretos representavam uma pequena parcela do custo, tornaram-se agora inadequados no novo ambiente de negócios. A informação fornecida pelos sistemas tradicionais sobre o custo dos produtos será distorcida, resultado do aumento significativo dos custos indiretos e da sua imputação através de bases de repartição baseadas no volume¹¹, geralmente arbitrárias e em número limitado (Major & Vieira, 2009).

A distorção no custo dos produtos será tanto maior, quanto maiores forem as diferenças em termos de consumo de recursos pelos produtos. São os produtos com maior volume de produção que mais consomem destas bases, logo são valorizados com uma parcela maior de custos indiretos. Isto gera a sobrevalorização dos produtos que são fabricados em grandes quantidades e a

¹¹ Por exemplo hora-homem e hora-máquina.

subvalorização dos que são produzidos em pequenas quantidades podendo levar a más avaliações e conseqüentemente a más decisões pelos gestores (Drury & Tayles, 1998). Na maioria dos processos de fabrico, existem custos que não são originados pelo volume de produção, como os custos de inspeção ou de preparação das máquinas, os quais têm de ser repartidos pelos produtos por outro tipo de bases não influenciadas pela quantidade produzida (Machado, 2009).

O potencial de um sistema de apuramento de custos está intimamente relacionado com a sua capacidade para modelar de forma fidedigna as relações de causa-efeito entre o consumo de recursos e a produção (Machado, 2009). Ora, se o sistema não capturar com suficiente precisão o consumo de recursos pelos produtos, o custo dos produtos reportado será distorcido e levar os gestores de produção a conduzirem erradamente os recursos para os produtos com menor volume de produção. De facto, quando os sistemas de custos são usados para efeitos de tomada de decisão, nomeadamente para determinação do preço de venda ou análise de rendibilidade de cada produto, a subvalorização dos produtos pode resultar na aceitação de atividades não lucrativas e a sobrevalorização dos produtos pode resultar na supressão de atividades lucrativas. Situações de insuficiente exatidão de custos podem resultar em inadequadas decisões no processo de tomada de decisão (Drury & Tayles, 1998). A distorção provocada no apuramento dos custos dos produtos resultante do uso de bases de imputação inapropriadas só é detetada na prática com a quebra da rendibilidade e competitividade da empresa (Cooper & Kaplan, 1988b).

Nas últimas décadas vários investigadores teceram críticas generalizadas aos sistemas tradicionais, argumentando que estes não evoluíram ao mesmo ritmo que as mudanças na tecnologia e na estrutura organizacional das organizações, continuando com os mesmos procedimentos, quando as circunstâncias que os aconselhavam deixaram de existir. Johnson & Kaplan (1987) referem que as práticas de CG são fortemente dominadas pela mentalidade da Contabilidade Financeira e que a informação fornecida pelos sistemas de CG é muito agregada,

distorcida e produzida demasiado tarde para que seja relevante na tomada de decisões de planeamento e de controlo pelos gestores.

Kaplan (1986) explica a obsolescência dos sistemas tradicionais de custos com a falta de modelos adequados, a predominância de sistemas contabilísticos computadorizados, a ênfase na contabilidade financeira e a última, mas não menos importante, o facto de a gestão de topo não dar relevância à melhoria dos sistemas de CG. Da mesma forma Cooper (1989) identificou alguns sinais de alerta que podem indicar potenciais problemas nos sistemas de custeio e a sua respetiva obsolescência, tais como:

- Quando os gestores eliminam linhas de produtos que aparentemente se apresentam rentáveis;
- Quando as margens dos produtos são difíceis de explicar;
- Quando não se consegue produzir produtos com grandes margens;
- Quando cada departamento tem o seu próprio sistema de apuramento de custos;
- Quando o departamento de contabilidade dispensa muito tempo em projetos especiais;
- Quando os produtos mais difíceis de produzir, que requerem mais trabalho e inspeção, são os mais rentáveis;
- Quando os preços dos concorrentes são irrealisticamente mais baixos;
- Quando os clientes não se importam e não reclamam um aumento dos preços;
- Quando a empresa tem processos automatizados e utiliza o custo com MOD como base de repartição dos custos indiretos;
- Quando a implementação ou alteração de novos sistemas contabilísticos faz variar os custos totais da empresa, apesar dos custos dos materiais e de transformação se manterem constantes.

Kaplan citado por Major & Vieira (2009) apresentou as seguintes justificações para o facto dos sistemas tradicionais se terem tornado pouco uteis para as organizações: o custo dos produtos não é calculado de forma correta o que pode

originar decisões erradas; a informação não é obtida em tempo útil para a tomada de decisão; a informação obtida não é, normalmente, a mais adequada em termos de controlo; e, por último, os sistemas estão orientados para a apresentação de resultados financeiros e não de gestão. Os sistemas tradicionais de gestão focam-se em questões internas à organização e são financeiramente orientados, enquanto os sistemas contemporâneos combinam informação financeira e não financeira e são explicitamente orientados pela estratégia da empresa (Chenhall & Langfield-Smith, 1998b).

Apesar de apresentarem uma menor exatidão nos resultados, os sistemas de custeio tradicionais são caracterizados por apresentarem baixos custos de implementação e por serem de aplicação mais simples devido ao facto de não necessitarem de grande informação histórica e atual. Por isso e apesar das críticas generalizadas tecidas por estes autores aos sistemas de custeio tradicionais, torna-se importante que as empresas verifiquem se os objetivos pretendidos com os sistemas implementados estão a ser alcançados, se a base de repartição dos custos indiretos é a mais apropriada e se a informação obtida é atempada e fiável para a tomada de decisões.

2.4 Gestão Estratégica de Custos

De acordo com Miller (2006) existem quatro domínios principais de decisão nas empresas. No topo do domínio, influenciando e afetando todos os outros, a gestão toma decisões sobre o mercado onde a empresa deve atuar e que clientes deve servir. De seguida, a gestão terá de decidir sobre que produtos a empresa deve oferecer¹². O terceiro domínio representa decisões ao nível dos processos e das atividades necessárias ao desenvolvimento, produção, comercialização, distribuição e venda dos produtos. Por último, mas não menos importante, a gestão toma decisões ao nível dos recursos tecnológicos e humanos necessários ao desenvolvimento da atividade da empresa. Enquanto os dois primeiros domínios de decisão enunciados possuem uma natureza mais estratégica, as

¹² As decisões tomadas no âmbito deste domínio revestem especial importância uma vez que existem várias possibilidades de produtos a oferecer para cada mercado e para cada cliente.

decisões sobre os processos, atividades e recursos tendem a ser mais operacionais.

Cada decisão em cada domínio requer um tipo diferente de informação. Ora, os sistemas tradicionais de CG para além de apresentarem deficiências ao nível operacional, nomeadamente ao nível do apuramento distorcido dos custos do produto¹³ e ao nível da concentração de esforços de redução de custos nos aspetos apenas relacionados com a transformação, têm-se mostrado ineficientes para a tomada de decisões, nomeadamente nos domínios que respeitam a decisões de natureza estratégica. Estas decisões devem ser tomadas com a máxima atenção, tempestividade, atualidade, rigor e eficiência, uma vez que afetam, de forma decisiva, a rentabilidade da empresa no longo prazo, bem como a sua posição competitiva no mercado (AECA, 2001).

Por outro lado, o advento da era da informação nas últimas décadas do século XX alterou significativamente as premissas operacionais e tornou obsoletos os sistemas tradicionais de CG (Kaplan & Norton, 1997). Muitas organizações, quer do sector da indústria transformadora quer do sector dos serviços, foram confrontadas com alterações significativas no seu meio envolvente empresarial, nomeadamente a alteração dos mercados que se tornaram mais turbulentos e globalizados, o forte ritmo dos avanços tecnológicos, a diminuição do ciclo da vida dos produtos, as alterações na procura dos consumidores cada vez mais exigentes e mais informados e a concorrência agressiva dos mercados em termos de qualidade e preços.

Neste ambiente, as empresas que querem obter posições de liderança no futuro, para além de competir em custos e em qualidade têm, cada vez mais, de competir em velocidade de resposta. Isto significa que as empresas têm de pensar estrategicamente, ou seja, têm de rever constantemente a sua posição competitiva no mercado reconhecendo as suas capacidades, têm de perceber a posição dos seus concorrentes não descurando as suas competências e,

¹³ Apoiado por critérios de imputação baseados apenas no volume de produção.

principalmente têm de conhecer, antecipar e exceder as expectativas dos clientes focando-se nas oportunidades e superando os obstáculos (Farreca, 2006). Para isso, as empresas necessitam de verificar possibilidades futuras e presumir mudanças e tendências através de sistemas de informação para a gestão que tentem anular ou reduzir o efeito surpresa como forma de preparação para as contingências. De acordo com Leite (2000),

“Nos últimos anos, a Contabilidade de Gestão acordou para a necessidade de sair das fronteiras da empresa e a relação entre os sistemas de informação para a gestão e a estratégia empresarial passaram a constituir uma importante linha de investigação em Contabilidade de Gestão”.

O conceito de CGE (*Strategic Management Accounting*) foi introduzido por Simmonds em janeiro de 1981 num simpósio em Oxford. Desde então, a estratégia passou a ser o centro das atenções da CG fazendo emergir um novo paradigma contabilístico assente na necessidade de obter informações para a tomada de decisões estratégicas que sejam capazes de esclarecer os gestores de como potenciar (ou alavancar) forças, superar (anular ou minimizar) fraquezas, aproveitar (ou maximizar) oportunidades e contornar (ou evitar) ameaças contribuindo, assim, para a obtenção de importantes vantagens competitivas (Leite, 2000). Trata-se de um conceito que extrapola o ambiente interno da empresa, abarcando todo o sistema que envolve a empresa. De acordo com Torrecilla citado por Leite (2000) a CGE pode ser definida como:

“(...) o ramo da CG que constrói informação financeira e não financeira, quantitativa e qualitativa, dirigida aos diferentes níveis hierárquicos da organização, relativa às variáveis internas da empresa com conteúdo estratégico, assim como as variáveis externas, com o fim de estabelecer um plano de atuação estratégico e o seu posterior controlo”.

De acordo com Grundy (1996) “O custo é um assunto estratégico”. Deste modo, as empresas devem gerir os seus custos de acordo com a estratégia definida, facilitando a sua formulação, a sua comunicação através da organização, a sua implementação e o desenvolvimento de mecanismos de controlo para a monitorização dos seus objetivos (Shank & Govindarajan, 1993). Neste contexto, surge o conceito de GEC que pretende, mediante diferentes procedimentos, ampliar o alcance da informação da CG de tal forma que esta contenha informações sobre: tempo e lançamento de um produto, níveis de implicação e

motivação do fator humano, custos de não qualidade, número e custos derivados da interrupção do processo produtivo, alterações nas necessidades e expectativas dos clientes, eficácia a longo prazo e níveis de eficiência ou redução do custo dos produtos (AECA, 2001).

O objetivo da GEC centra-se na redução de custos e na melhoria da posição competitiva, através da aplicação de técnicas de gestão de custos. Para Shank & Govindarajan (1993) a GEC trata a análise dos custos sob um contexto mais amplo em que os elementos estratégicos se tornam mais conscientes, explícitos e formais. Os dados de custos são usados pelas empresas para desenvolver estratégias superiores com o objetivo de obter uma vantagem competitiva sustentável no mercado. Os mesmos autores defendem que este método tem de focar-se em três conceitos estratégicos muito importantes, sendo eles, a análise da cadeia de valor, a análise do posicionamento estratégico e por último a análise dos indutores de custos. Devido à sua importância, optámos por os desenvolver em pontos separados que se enunciam de seguida.

Quadro 2 – Contabilidade de Gestão tradicional *versus* Gestão Estratégica de Custos

Contabilidade de Gestão tradicional	Gestão Estratégica de Custos
<ul style="list-style-type: none"> • Perspetiva <i>ex-post</i> • Controlo corretivo • Focalização interna • Suporte à gestão corrente • Inter-relações no processo interno • Informação fiável • Ênfase nos custos (redução de custos) 	<ul style="list-style-type: none"> • Perspetiva <i>ex-ante</i> • Controlo profilático • Focalização externa • Suporte à gestão estratégica • Inter-relações na cadeia de valor • Informação pertinente (relevância) • Ênfase na criação de valor (posição competitiva)

Fonte: Adaptado de Leite (2000).

2.4.1 Análise da cadeia de valor

Todas as empresas podem ser consideradas como um conjunto de atividades destinadas a conceber, fabricar, comercializar, distribuir e sustentar os seus

produtos (Porter, 1989). O conjunto destas atividades pode ser representado por uma cadeia de valor. A globalização dos mercados e o aumento da competitividade fomentaram preocupações sobre os custos nas diversas atividades da cadeia produtiva, principalmente naquelas que agregam valor ao produto. Porter (1989) afirma que o ponto de partida da análise dos custos é determinar a cadeia de valor da empresa e afetar custos operacionais e ativos às diferentes atividades que criam valor. A visão da cadeia de valor surge da constatação de que as organizações para se manterem competitivas devem, para além de gerir as suas atividades internas, analisar as relações com empresas que executam atividades relevantes dentro da cadeia de valor e, a partir daí, verificar como torna-la mais eficiente. De acordo com Shank & Govindarajan (1993) este tema foca-se nos esforços de gestão dos custos e pode ser demonstrado através da seguinte pergunta “Como vamos organizar o nosso pensamento sobre a gestão dos custos?”.

A cadeia de valor de uma empresa representa o conjunto de atividades que acrescentam valor ao produto, desde a MP adquirida a fornecedores até ao produto final expedido para o cliente (Shank & Govindarajan, 1993). Trata-se de analisar não só a cadeia de valor da empresa, como o seu encaixe com as cadeias de valor dos fornecedores e clientes (Grundy, 1996). O objetivo da análise traduz-se na identificação de atividades estrategicamente relevantes, na compreensão dos custos e formas de diferenciação e na avaliação da posição das mesmas no sistema de valor global da empresa, que é parte de um sistema do qual fazem parte os fornecedores e os clientes.

A visão de que a empresa constitui apenas uma parte da cadeia global de atividades que agregam valor aos produtos é diferente do conceito de valor acrescentado adotado pela CG tradicional, onde o tema chave é maximizar a diferença entre compras e vendas. Sob uma perspetiva estratégica, este conceito de valor acrescentado apresenta duas limitações. A primeira ocorre quando se inicia a análise dos custos com as compras e se deixa de lado as oportunidades de explorar as ligações com os fornecedores. A segunda limitação ocorre no

momento em que a análise baseada no valor acrescentado deixa de fora as oportunidades de explorar ligações com os clientes da empresa.

A análise, compreensão e até mesmo a comparação da cadeia de valor da empresa com a dos principais concorrentes, constitui uma ferramenta muito importante da GEC, uma vez que permite aos gestores não só identificar as atividades em relação às quais o desempenho pode ser melhorado, como as oportunidades de redução de custos, de modo a que a empresa atinja vantagem competitiva no mercado ou não sacrifique o nível competitivo já alcançado. Conhecer e compreender não só a cadeia de valor da empresa mas também o modo como ela se encaixa no sistema de valor como um todo, é determinante para o sucesso de uma sólida posição estratégica (AECA, 2001). De acordo com Shank & Govindarajan (1993) a análise da cadeia de valor permite compreender o peso dos custos de produção da empresa e reconhecer que as atividades internas e externas não são independentes mas sim interdependentes.

2.4.2 Análise do posicionamento estratégico

A segunda análise que sustenta a GEC baseia-se no conhecimento do posicionamento estratégico da empresa em relação aos seus concorrentes. “O posicionamento determina se a rentabilidade de uma empresa está abaixo ou acima da média do mercado” (Porter, 1989) Este ponto consiste na avaliação das oportunidades ambientais externas, dos recursos existentes, da definição de metas e de um conjunto de planos de ação para os quais serão necessárias diferentes estratégias de gestão. De acordo com Shank & Govindarajan (1993) trata-se de uma análise que pretende avaliar a utilidade das informações fornecidas pela CG e pode ser demonstrada através da seguinte pergunta: “Qual o papel que cumpre a análise dos custos no posicionamento estratégico da empresa?”

A formulação e implementação de estratégias empresariais são um processo de gestão que visa a tomada de decisões a médio e a longo prazos envolvendo decisões relativa à definição de negócios, objetivos de desenvolvimento e, muito em especial a fatores chaves de sucesso. Vários escritores têm desenvolvido teorias de posições estratégicas que as empresas podem escolher ou nas quais

se podem encontrar inevitavelmente como resultado das forças do mercado. Uma dessas teorias tem sido largamente referenciada na literatura sobre CG, as estratégias genéricas de Porter. De acordo com Porter (1989) existem duas formas de uma empresa se posicionar no mercado de modo a alcançar uma vantagem competitiva sobre os seus concorrentes: a empresa opta por oferecer produtos a um preço mais baixo do que os seus principais concorrentes (Liderança em custos) ou opta por se diferenciar oferecendo produtos com elevada qualidade ou com características únicas de modo a que os clientes não se importem de pagar mais para os obter (Diferenciação).

A revisão da literatura sugere que as empresas colocam mais ênfase em determinadas técnicas de gestão, consoante o posicionamento estratégico escolhido (Lord, 1996). De facto, a vantagem competitiva alcançada por uma estratégia de liderança em custos ou por uma estratégia de diferenciação exige não só diferentes perspetivas de gestão como também diferentes perspetivas de análise dos custos (AECA, 2001). Assim a gestão dos custos para as empresas que optarem por se diferenciar será completamente diferente das que optarem por competir pelos custos. Resumidamente, o quadro seguinte mostra as principais diferenças na GEC motivadas pelo posicionamento estratégico.

Quadro 3 - Diferenças da Gestão Estratégica de Custos motivadas pelo posicionamento estratégico

	Posicionamento estratégico	
	Diferenciação	Liderança em custos
Papel dos custos de produção na avaliação dos resultados	Pouco Importante	Muito importante
Papel do orçamento flexível no controlo dos custos de produção	Pouco Importante	Muito importante
Análise dos custos comerciais	Muito importante	Pouco importante
Análise dos custos de produção para a fixação de preços de venda	Pouco importante	Muito importante
Análise dos custos da concorrência	Pouco importante	Muito importante
Cumprimento do orçamento	Pouco importante	Muito importante

Fonte: Adaptado de AECA (2001) e Shank & Govindarajan (1993)

Não obstante, importa referir que o objetivo da GEC é reduzir os custos e ao mesmo tempo fortalecer o posicionamento estratégico escolhido (AECA, 2001). Deste modo a redução de custos é um objetivo importante em qualquer empresa, independentemente do tipo de estratégia escolhida. De facto, as empresas que optam por uma estratégia de diferenciação vão querer reduzir os seus custos de modo a maximizar o seu lucro e as empresas que optam por uma estratégia de liderança em custos vão querer reduzir os seus custos para níveis abaixo dos da concorrência (Lord, 1996).

2.4.3 Análise dos indutores de custos

Independentemente do posicionamento estratégico escolhido, a análise das causas e comportamento dos custos numa empresa é muito importante. Os indutores de custos permitem não só identificar e explicar os fatores que originam variações na estrutura de custos da empresa, como compreender o comportamento dos mesmos. Podemos dizer que os indutores de custos representam elos que estabelecem relações de causa e efeito entre a execução de uma atividade e o consumo de recursos, bem como relações entre a execução das atividades e a existência dos produtos. Os indutores de custos podem influenciar e/ou condicionar negativa ou positivamente o desempenho das atividades da empresa (AECA, 2001). Assim, as empresas para compreenderem como incorreram em determinado custo, necessitam de conhecer que tipo de indutor causou esse consumo, possibilitando o estabelecimento de prioridades na gestão estratégica. De acordo com Porter (1989),

“O diagnóstico dos condutores dos custos de cada atividade de valor permite que uma empresa obtenha um entendimento sofisticado das fontes da posição dos custos relativos e do modo como ela poderia ser modificada”.

Na CG tradicional, o custo é função de um único indutor de custo: o volume de produção. Shank & Govindarajan (1993) referem que “Conceitos de custos relacionados com o volume de produção permeiam o pensamento e a escrita sobre: custos fixos *versus* custos variáveis, análise CVL, análise *breakeven*, orçamentos flexíveis, margem de contribuição, entre outros”. Pelo contrário, a GEC, ao assumir que o custo é causado não por um mas por diversos fatores que

se relacionam entre si de forma diferente e complexa, acaba por produzir informações estratégicas mais precisas. De acordo com a AECA (2001) as ideias que sustentam a análise do comportamento dos custos e dos indutores de custos são as seguintes:

- Para a análise estratégica dos custos, o conceito de indutor de custos é uma forma útil para compreender o comportamento dos custos. No entanto, o volume de produção não constitui uma forma interessante de explicar o comportamento dos mesmos;
- Sob uma perspectiva estratégica é mais adequado explicar o comportamento dos custos em função das escolhas estratégicas da empresa;
- Tendo em conta as mudanças no ambiente competitivo, nem todos os indutores estratégicos têm a mesma importância ao longo do tempo mas alguns deles são, provavelmente, muito importantes em todos os casos;
- Diferentes atividades da cadeia de valor são, normalmente, influenciadas por diferentes indutores de custos.

De acordo com Shank & Govindarajan (1993) a vantagem competitiva pode ser obtida pelo controlo eficiente dos indutores de custos em relação ao dos concorrentes, ou pela reconfiguração da cadeia de valor. A primeira alternativa implica uma análise sistemática dos custos da empresa em relação aos da concorrência e a segunda implica alterações aos procedimentos, investimentos em tecnologia de processos ou realocização de unidades.

2.5 Sistemas contemporâneos de Contabilidade de Gestão

Os sistemas tradicionais de CG focam-se essencialmente no custo dos produtos, negligenciando assim a análise do custo dos processos bem como do custo das atividades não acompanhando, assim, as alterações tecnológicas e as alterações do mercado. Com o aumento dos custos indiretos, o aumento da diversidade e complexidade dos produtos e a diminuição do peso de MOD nos custos da empresa, torna-se necessário encontrar sistemas que escolham medidas

apropriadas e considerem um nível de agregação e distribuição de custos adequado às novas premissas operacionais.

A globalização, a crescente competitividade resultante de clientes cada vez mais exigentes e de ciclos de vida dos produtos mais curtos exigem abordagens flexíveis que facultem informação mais precisa e atempada sobre custos e sobre a forma de proceder no que se refere a atividades, processos, produtos, serviços e clientes das organizações (Major & Vieira, 2009). De seguida, serão enunciadas algumas das técnicas de CG designadas na literatura de contemporâneas e que se mostram, na ótica dos seus defensores, como alternativas aos sistemas tradicionais. Saliencia-se que, não foi prioridade do autor fazer uma análise descritiva e exaustiva de cada técnica mas sim realçar genericamente as suas características, vantagens, limitações e sempre que possível compará-las com os sistemas tradicionais focando os pontos de contacto e afastamento com os mesmos.

2.5.1 Gestão da qualidade total e *Just-In-Time*

Num ambiente global e altamente competitivo, as vertentes externas da envolvente organizacional ganharam relevância estratégica e estatuto na mente dos gestores e a satisfação do cliente passou a estar no topo das suas prioridades. Isto deve-se fundamentalmente, ao fluxo constante de pedidos dos clientes para produtos inovadores e à sua exigência por melhores níveis de serviço em termos de custos, qualidade, confiabilidade e tempos de entrega.

Deste modo, a qualidade tornou-se um fator chave de sucesso nas organizações fomentando a necessidade de os contabilistas de gestão se tornarem mais envolvidos na prestação de informações relacionadas com a qualidade dos produtos e das atividades que os produzem (Drury, 2008). Os Japoneses afirmam que “a qualidade não é um fator de custo”. De acordo com os mesmos, os custos reais, os custos invisíveis e normalmente ignorados resultam de má qualidade que, por sua vez, aumenta os custos produzindo excessiva sucata, repetição de trabalho e reparação em garantia. Para além disso, os elevados custos de

insatisfação do cliente baixam as margens de lucro e as quotas de mercado. Por isso, os fabricantes Japoneses acreditam que não só é possível, como é imperativo usar a qualidade para baixar os custos elevando simultaneamente o valor do produto e a sua quota de mercado (Creech, 1998).

Neste contexto surge a gestão da qualidade total (*Total Quality Management - TQM*) desenvolvida no meio empresarial japonês com o objetivo de obter alta qualidade e mantê-la a esse nível, procurando constantemente o aumento da produtividade (Cerra & Bonadio, 2000). Ao invés de se concentrar em volumes de produção, o TQM foca-se nas exigências e expectativas dos clientes podendo ser definido como uma filosofia de gestão traduzido no esforço contínuo efetuado por todos os intervenientes na empresa para compreender, atender e superar as expectativas dos clientes (Blocher et al., 2007; Ehigie & McAndrew, 2005).

O TQM visa a satisfação do cliente através de um sistema integrado de ferramentas, técnicas e formação que enfatizam a necessidade de haver qualidade nas diversas operações e em todos os seus aspetos, assentando em dois grandes objetivos: fazer bem à primeira vez e adotar sempre uma postura de melhoria contínua.

O objetivo da qualidade total deve ser constante e partilhado por todos os membros da organização e difundido como uma filosofia empresarial. A probabilidade de sucesso do TQM é superior em empresas onde os colaboradores, a todos os níveis, estão motivados e implicados de forma visível e óbvia na identificação e deteção das causas dos problemas, começando pela Gestão (Jeffries et al., 1996). Embora cada organização desenvolva a sua própria metodologia para a gestão da qualidade total a fim de se adequar à sua cultura e ao seu estilo de gestão específicos, Blocher et al. (2007) aponta determinadas características comuns à maioria dos sistemas TQM. Essas características são as seguintes:

- Foco na satisfação do cliente;
- Esforço constante na procura da melhoria contínua;

- Envolvimento de toda a força de trabalho;
- Apoio e envolvimento ativo da alta direção;
- Emprego de medidas inequívocas e objetivas;
- Reconhecimento das realizações no momento oportuno;
- Fornecimento de formação contínua sobre gestão da qualidade total;

O *Just-In-Time* (JIT) tal como o TQM surgiu no Japão em meados da década de 70 na indústria automóvel e no início pretendia apenas que os materiais estivessem disponíveis ou fossem produzidos na quantidade necessária, no momento e lugar necessários (Cerra & Bonadio, 2000). No entanto, este conceito de otimização de recursos rapidamente se alargou e adquiriu contornos de uma filosofia de produção e de gestão com dois grandes objetivos: redução do tempo de produção e eliminação do tempo que os produtos perdem em atividades que não acrescentam valor (Drury, 2008). Através da eliminação de perdas, da redução de *stocks* e do desenvolvimento de forte relacionamento com os fornecedores, o JIT aumenta a racionalização do processo produtivo (Blocher et al., 2007; Cerra & Bonadio, 2000). Este sistema pode ser aplicado em todas as etapas do negócio, incluindo compra, produção e entrega e caracteriza-se por níveis reduzidos de existências, assim como de fornecedores. De acordo com Drury (2008) o sistema JIT pretende atingir os seguintes objetivos¹⁴:

- Eliminação das atividades que não acrescentam valor;
- *Stock* zero;
- Defeitos zero;
- Lançamento em produção de lotes reduzidos;
- Avarias zero;
- Serviço de entrega a 100%.

Em suma, podemos dizer que o sistema JIT é um processo baseado em “zero defeitos” que assenta num comprometimento total ao nível da qualidade e num

¹⁴ Estes objetivos representam a perfeição e são pouco prováveis de serem alcançados na prática. No entanto, oferecem alvos e propiciam um clima de melhoria contínua e de excelência (Drury, 2008).

esforço constante de melhoria contínua. Ao assentar nestes pressupostos, o JIT resulta em ciclos de produção mais reduzidos e numa necessidade imperiosa de simplificação do processo produtivo tornando-o mais fluído, atingindo-se um nivelamento da produção. Para que essa fluidez seja maximizada, o JIT implica muitas vezes que se alterem os *layouts* das empresas, que se eliminem custos de manuseamento, deslocação e transporte e que seja assegurada uma manutenção de equipamentos que evite quebras na produção.

De acordo com os conceitos teóricos até aqui apresentados, podemos constatar que existem pontos de contacto entre os dois sistemas enunciados, ou seja, muitos princípios do TQM contribuem diretamente para o JIT, e vice-versa, embora cada um possa trabalhar separadamente.

Por um lado, um sistema JIT requer que todos os materiais, componentes e trabalho atendam às especificações de qualidade da primeira vez e sempre, uma vez que materiais, peças ou componentes com defeito provocam atrasos e interrupções na produção não compatíveis com os pressupostos do JIT que assume "stock zero" de materiais ou peças (Blocher et al., 2007). Para além disso, o comprometimento da alta administração com a garantia da qualidade, melhoria contínua de produtos e processos e a não-aceitação de erros impõem à empresa determinadas práticas que a conduzem aos objetivos fundamentais do JIT: a eliminação de desperdícios e a melhoria contínua do processo produtivo. Deste modo a implementação do TQM contribui para o sucesso do JIT.

Por outro lado, a implementação do JIT contribui para o sucesso do TQM na medida em que a fabricação de pequenos lotes facilita a eliminação de possíveis defeitos que apareçam na linha de produção reduzindo os custos associados com a qualidade e a redução dos tempos de produção contribui para que as entregas sejam feitas nos prazos estipulados gerando a satisfação dos clientes (Cerra & Bonadio, 2000). Existem evidências empíricas¹⁵ que mostram que as empresas

¹⁵ Estudo empírico realizado por Gupta & Sruparavastu a 600 empresas americanas citado por Cerra & Bonadito (2000).

que trabalham com os dois sistemas têm melhorias significativas em qualidade e produtividade, envolvimento dos trabalhadores, redução de custos e participação dos fornecedores quando comparadas às empresas que implementaram apenas o TQM (Cerra & Bonadio, 2000).

2.5.2 Sistema baseado nas atividades

Em meados da década de 80, surge o ABC que se assume, desde o início, como uma solução prática para fazer face aos problemas associados com os sistemas de custeio tradicionais (Rodrigues & Martins, 2004). A obra “*Relevance Lost: The Rise and Fall of management Accounting*” de Johnson & Kaplan (1987) deu um contributo importante para a popularidade do conceito ao relevar o desajustamento da metodologia praticada pelos sistemas de custeio tradicionais (Jones & Dugdale, 2002).

O ABC assenta na ideia base de que as atividades consomem recursos e que os objetos de custo consomem atividades (Cooper & Kaplan, 1988a). Deste modo, dado que os custos resultam da utilização dos recursos, devem ser, em primeiro lugar, imputados às atividades e só depois aos objetos de custo. O conceito de atividade¹⁶ surge como elemento nuclear no processo de apuramento dos custos e na análise dos processos desenvolvidos no seio da organização, uma vez que são as atividades os verdadeiros fatores geradores de custo (Major & Vieira, 2009). As atividades proporcionam uma visão muito importante sobre a origem dos custos, proporcionando decisões mais assertivas no sentido de os eliminar ou de os minimizar (Kaplan, 1988). O processo de imputação dos custos neste método, contrariamente ao que acontece no MSH, não tem como portador a secção mas as atividades que, na maioria das situações, atravessam horizontalmente diversas secções. Nesta situação todos os custos podem ser considerados diretos relativamente a uma atividade.

¹⁶ As atividades devem ser entendidas como ações que são necessárias à realização dos objetivos das diversas funções das organizações (Franco et al., 2005).

O ABC desenvolve-se em duas fases, sendo que, na primeira fase os recursos são imputados às atividades em função do consumo que estas fazem dos recursos, e na segunda fase os custos das atividades são imputados aos produtos através de indutores de custo, usualmente denominados na literatura de *cost drivers*¹⁷ (Rodrigues & Martins, 2004). Os *cost drivers* desempenham um papel de algum modo semelhante ao das unidades de obra no MSH. A diferença fundamental reside no facto de os indutores de custos estabelecerem relações de causa-efeito mais precisas entre os objetos de custos e os consumos de atividades, uma vez que se baseiam em critérios que podem ser não volúmicos, como por exemplo a redução da percentagem de defeituosos.

O uso de medidas baseadas no volume era apropriado no passado quando o peso dos custos indiretos representava uma pequena fração dos custos totais da empresa, mas torna-se inadequado nos dias de hoje. Para além disso, a lógica da unidade de obra é uma lógica de imputação de custos enquanto a lógica do *cost driver* é uma lógica de elaboração progressiva de custos na base de uma relação de causalidade entre os níveis de recursos consumidos e o da produção obtida. Se no MSH se parte do custo para chegar ao produto, no ABC parte-se do produto para chegar ao custo. A empresa deixa de ser representada como uma agregação de secções, coordenadas por uma estrutura, que visam minimizar os seus custos, e passa a ser vista como uma rede de processos que atuam de forma articulada tendo em vista a obtenção de produtos que satisfaçam o cliente. Os custos deixam de ser assumidos como uma fatalidade passando a ser vistos como o resultado do consumo de recursos, ditados pelas opções de processos de conceção e desenvolvimento, fabricação e distribuição. De acordo com Mortal (2007) o ABC é uma adaptação do modelo de custos à cadeia de valor apresentada por Porter. Ao assinalar as atividades criadoras de valor para a empresa, o ABC identifica os produtos e os clientes que mais contribuem para a sustentabilidade do negócio.

¹⁷ Os *cost drivers* constituem as bases de imputação dos custos indiretos e visam medir o volume de trabalho e o esforço subjacente à realização das atividades, permitindo avaliar o seu nível de uso pelos objetos de custo (Franco et al., 2005).

De acordo com Taylor citado por Rodrigues & Martins (2004) o sistema de custeio baseado nas atividades tem em conta todos os custos de uma empresa, os de natureza industrial e não industrial, nomeadamente os de produção, logísticos, vendas e *marketing*, de administração, de distribuição e de investigação e desenvolvimento. Nos sistemas de custeio tradicionais os custos de natureza não industrial eram considerados como fixos sendo distribuídos pelos produtos de forma igual. Outra das diferenças entre os sistemas de custeio tradicionais e o ABC é o tratamento da não utilização da totalidade da capacidade instalada. Contrariamente ao que acontece nos sistemas tradicionais, o ABC imputa aos produtos apenas a capacidade instalada realmente usada. Isto é um dado importante, uma vez que, ao imputar a capacidade não utilizada, os custos dos produtos são maiores e consequentemente os preços de venda são mais elevados o que pode implicar perda de quota de mercado que numa situação extrema pode levar à falência da empresa (Rodrigues & Martins, 2004).

Através da revisão da literatura encontramos inúmeras referências às vantagens do ABC (Rodrigues & Martins, 2004; Franco et al., 2005; Blocher et al., 2007; Innes & Mitchell, 1995; Cooper & Kaplan, 1991; Gomes, 2007) das quais destacamos as seguintes:

- Permite obter informação mais precisa sobre o custo dos produtos, sobretudo nos casos de grande diversidade de produtos e quando os custos indiretos não relacionados com o volume se assumem relativamente expressivos;
- Ao reconhecer quais as atividades que consomem recursos e quais os produtos que utilizam as atividades, permite não só obter uma melhor compreensão das causas e comportamento dos custos e da necessidade de os reduzir, como realça as atividades que criam valor para a empresa, permitindo eliminar/reduzir as atividades sem valor acrescentado;
- Permite redefinir a política de preços dos produtos e serviços, identificando os produtos, os serviços e os clientes com maior rentabilidade aumentando, assim, a competitividade da empresa;

- Fornece informação indispensável à melhoria do controlo e da gestão de custos, uma vez que facilita a identificação dos recursos não necessários e elimina as atividades não produtivas;
- Fornece informação indispensável para o sistema de avaliação de desempenho, apoiando a monitorização e a melhoria do desempenho, uma vez que, as atividades estão profundamente ligadas a indivíduos, garantindo assim que o foco se insira nas responsabilidades;
- Permite identificar e controlar os custos de capacidade ociosa;
- Reduz a incerteza e facilita as decisões estratégicas, uma vez que, custos mais realistas do produto capacitam os gestores a tomar decisões estratégicas baseadas numa melhor informação.

Apesar do interesse crescente na aplicação do ABC, algumas reservas têm sido levantadas quanto ao sucesso da sua implementação e estudos empíricos efetuados reportam taxas de utilização¹⁸ bastante baixas (Innes & Mitchell, 1995; Clarke et al., 1999; Haldma & Lääts, 2002; Chenhall & Langfield-Smith, 1998a). Baseado nisto, Gosselin (1997) identifica o paradoxo da abordagem das atividades, o qual está relacionado com a seguinte interrogação: “Se este método proporciona, segundo os seus defensores, tantos benefícios à gestão das empresas, por que é que os estudos empíricos não apresentam taxas de utilização mais elevadas?” A resposta a este paradoxo pode estar em algumas limitações apontadas a este método por alguns investigadores (Rodrigues & Martins, 2004; Clarke et al., 1999; Horngren et al., 2007) em CG, tais como:

- Custos e tempos elevados de implementação;
- Necessidade de pessoal competente, qualificado e experiente para implementação e acompanhamento;
- Dificuldades na identificação das atividades, na definição do indutor de custo e na distinção das atividades que adicionam ou não adicionam valor;
- Resistência à mudança por parte dos trabalhadores traduzindo-se na dificuldade de envolvimento e comprometimento dos empregados da empresa;

¹⁸ Iguais ou inferiores a 20%.

- Recursos informáticos bastante limitados.

Jones & Dugdale (2002) distinguem duas grandes fases no desenvolvimento da abordagem do sistema baseado nas atividades: a primeira, que ocorre nos finais da década de 80, foca-se no apuramento do custo dos produtos, tendo conduzido ao desenvolvimento do ABC e a segunda, que tem início na década de 90 e que se prolonga até à atualidade, caracteriza-se pela ênfase na informação gerada pelo ABC para a gestão e na gestão das atividades. Estes autores observam que o ABC evoluiu de um simples sistema de custeio para uma abordagem global de gestão, popularizando-se o uso do acrónimo ABC/M como reflexo desta alteração.

O ABM surge, assim, do sucesso do ABC, o que faz com que estes dois conceitos apresentem uma forte relação entre si. O ABC trata e fornece informação de custos que o ABM usa para gerir conscientemente as atividades e assim melhorar os custos e os processos da empresa. Enquanto o ABC responde à pergunta “qual é o custo dos produtos”, o ABM responde a pergunta “como e porquê os custos acontecem” (Rodrigues & Martins, 2004). Neste contexto, Turney citado por Rodrigues & Martins (2004) define o ABC\M como um método de gestão de custos que proporciona uma visão mais ampla do negócio, pois permite aos gestores entender o comportamento e as causas dos custos, de modo a reduzi-los ou até mesmo eliminá-los mas salvaguardando o valor acrescentado produzido ou percebido pelo cliente. Esta abordagem permite, também, avaliar os custos das atividades e o seu desempenho, obtendo assim informação relevante para uma melhor gestão das organizações. (Tomás et al., 2008).

A associação do ABC/M a outras iniciativas estratégicas (tais como o JIT e o TQM) potencia sinergias no desempenho dos resultados. De acordo com Blocher et al. (2007) um sistema ABC/M, contrariamente ao que acontece com os sistemas de custeio tradicionais, facilita a implementação do TQM de duas formas. Primeiro ao identificar os custos das atividades, o ABC/M aumenta a visibilidade dos custos de qualidade, ou seja, os custos de atividades que são resultado de baixa qualidade tornam-se mais claros. Segundo, as organizações que usam o ABC/M

já possuem grande parte das informações de custos necessárias para implementar o TQM necessitando apenas de identificar custos e atividades relacionadas com a qualidade e categorizar esses mesmos custos.

2.5.3 Target costing (Custo Alvo)

Os consumidores são cada vez mais exigentes com a qualidade, utilidade e funcionalidade dos produtos e definem à *priori* o preço que estão dispostos a pagar pelos mesmos. Num mercado altamente competitivo e influenciado pelo valor que os clientes dão aos produtos e às suas características, a lógica da formação do preço com base no custo¹⁹, própria dos sistemas tradicionais de CG, terá de inverter-se e será o preço de venda estabelecido no mercado a definir o custo do produto²⁰.

É neste contexto que surge o *Target costing* (denominado em português por Custo Alvo) que consiste em estabelecer na fase de conceção e desenvolvimento de um novo produto o custo máximo admissível para o mesmo, considerando o mínimo de rentabilidade desejada pela gestão e o preço de venda que o mercado estabelece (Blocher et al., 2007). Contrariamente ao que acontece nos sistemas tradicionais o custo não é considerado uma consequência, mas uma restrição à *priori*, um alvo a atingir se a empresa pretende realizar os seus objetivos estratégicos, garantir a rentabilidade e competitividade futura dos seus produtos e ao mesmo tempo satisfazer as necessidades esperadas do cliente potencial.

Aplicando-se aos novos produtos, o Custo Alvo permite eliminar/reduzir custos e otimizar recursos logo na fase de conceção e desenvolvimento do produto²¹ e não

¹⁹ Nesta lógica o preço de venda do produto é calculado através da soma do custo unitário apurado e a margem de lucro pretendida.

²⁰ Ou seja, ao preço de venda previamente estabelecido deduz-se a margem de lucro pretendida para calcular o custo unitário do produto.

²¹ Drury (2008) afirma que é na fase de conceção e desenvolvimento dos produtos que é possível tomar decisões e fazer alterações que terão maior impacto nos custos fixos.

apenas na fase de produção como ocorre nos sistemas tradicionais de CG. De acordo com Drury (2008) este sistema envolve quatro fases:

1. Determinar o preço alvo que os consumidores estão dispostos a pagar;
2. Deduzir a margem de lucro ao preço alvo para determinar o custo alvo;
3. Estimar o custo atual dos objetos de custo;
4. Se o valor estimado do custo atual for superior ao custo alvo, a empresa tem de arranjar forma de o reduzir aproximando-o do custo alvo.

Podemos definir o Custo Alvo como um processo sistemático de GEC e planeamento de lucros centrado principalmente nas fases de pesquisa, desenvolvimento e engenharia do produto que, guiado pelo preço de mercado, tem por finalidade obter o custo máximo aceitável de um produto, de modo a alcançar a rentabilidade desejada estabelecida no plano da empresa no longo prazo, satisfazendo as necessidades dos clientes, considerando todo o ciclo de vida do produto e envolvendo toda a estrutura organizacional e cadeia de valor da empresa (Cooper & Slagmulder, 1999; Swenson et al., 2003). Swenson et al. (2003) apontam seis princípios fundamentais a ter em conta na implementação e utilização desta metodologia:

1. **Custo definido pelo preço:** O preço de mercado é usado para calcular o custo Alvo de acordo com a seguinte fórmula ($\text{Preço de mercado} - \text{Margem de lucro pretendida} = \text{Custo Alvo}$);
2. **Foco no consumidor:** As necessidades dos consumidores em termos de qualidade, custos e tempo são simultaneamente incorporados nas decisões de produto e processos, orientando a análise de custos. O custo alvo deve ser atingido sem sacrificar as necessidades do consumidor, sem diminuir a performance e a operacionalidade do produto e a sua introdução no mercado;
3. **Foco no design:** O controlo de custos é enfatizado na fase de conceção do produto. Deste modo, as alterações de engenharia devem ocorrer antes do início da produção resultando em custos e tempos de introdução de novos produtos no mercado mais baixos;

4. **Envolvimento da empresa como um todo:** Toda a empresa, dividida em equipas multifuncionais, é responsável pelo produto, desde o conceito inicial até à produção final;
5. **Envolvimento da cadeia de valor:** Todos os membros da cadeia de valor estão incluídos no processo do Custo Alvo;
6. **Orientação para o ciclo de vida do produto:** Os custos totais do ciclo de vida dos produtos são minimizados tanto para a empresa como para o consumidor.

O Custo Alvo surgiu no Japão em 1960 nos meios empresariais como resposta às difíceis condições de mercado. Nesta altura, para além de proliferarem os produtos industriais e de consumo de empresas ocidentais que estavam a superlotar os mercados asiáticos, as empresas japonesas enfrentavam uma elevada escassez de recursos e de pessoal habilitado para o desenvolvimento de novos conceitos, ferramentas e técnicas, requisitos essenciais para uma maior competitividade em termos de qualidade, custo e produtividade (IFAC, 1999).

A Toyota foi a primeira empresa japonesa a implementar esta técnica baseada na ideia americana de Engenharia de Valor²², que se popularizou nos meios nipónicos através de empresas como a NEC, Sony, Nissan e Sharp. Nos Estados Unidos da América (EUA) e na Europa a adoção deste sistema tem vindo a crescer, na medida em que mais de 50% das grandes empresas industriais norte-americanas e holandesas adotaram este sistema com o objetivo de redução custos, redução de tempo na introdução do produto no mercado, satisfação do cliente e controlo de qualidade (Swenson & al., 2003; Dekker & Smidt, 2003). Apesar de atualmente ser utilizado em diferentes setores de atividade e não só na indústria automóvel onde originalmente surgiu, o Custo Alvo é fortemente recomendável em situações em que exista pouca ou nenhuma possibilidade de gestão dos preços, em setores de atividade com elevada competitividade e em

²² A Engenharia de valor é uma abordagem multidisciplinar para a conceção do produto que maximiza o valor recebido pelo cliente, aumentando a funcionalidade e a qualidade enquanto reduz os custos (Cooper & Slagmulder, 1999).

mercados considerados voláteis (Camacho & Rocha, 2008; Dekker & Smidt, 2003).

Apesar de se apresentar como uma poderosa ferramenta de GEC, podem identificar-se alguns fatores que podem condicionar o sucesso/insucesso desta ferramenta, tais como: dificuldade de determinação do preço de mercado, surgimento de novos concorrentes e alteração das preferências dos consumidores. Podem surgir dificuldades na identificação dos custos a incluir no custo alvo, na determinação do volume de produção onde se determina o custo alvo unitário e na própria determinação do custo alvo.

No que se refere ao apuramento dos custos, existem autores que defendem o uso do sistema de custeio por Total, enquanto outros defendem a utilização do ABC e até mesmo o Custeio Variável (Camacho & Rocha, 2008). Já para Taylor citado por Rodrigues & Martins (2004) o ABC desempenha um papel fundamental no Custo Alvo, uma vez que, a análise das atividades de toda a cadeia de valor proporcionada pelo ABC é uma das formas de reduzir os custos, identificando, reduzindo ou até eliminando as atividades que não criam valor acrescentado para o produto. Por outro lado, a tarefa de estimar o custo dos produtos é simplificada se houver uma relação de causa-efeito entre o custo das atividades e os produtos, ou seja, se as empresas usarem o ABC.

Finalmente, convém referir que um sistema de CG baseado no Custo Alvo pode constituir uma ferramenta poderosa em empresas que perseguem uma estratégia de liderança em custos. No entanto, em empresas que perseguem uma estratégia de Diferenciação, o desenvolvimento desta ferramenta pode ser disfuncional (Shank & Govindarajan, 1993).

2.5.4 *Kaizen costing* (Melhoria Contínua)

Os custos podem ser eliminados ou reduzidos em dois momentos distintos: na fase de conceção do produto e de planeamento da produção (*Target costing*) ou durante a produção (*Kaizen costing*). Apesar de relacionados, são dois conceitos

diferentes e por isso deve ser feita a respetiva distinção. O *Target costing* foca-se no produto e a redução de custos é determinada na fase de projeto do produto. Em contraste, o *Kaizen costing* centra-se nos processos produtivos e a redução de custos deriva do aumento da eficiência do processo de produção. Assim, as potenciais reduções de custo são menores com o *Kaizen costing*, uma vez que, os produtos já estão na fase de produção do seu ciclo de vida e uma parte significativa dos custos já é imutável (Drury, 2008).

A palavra *Kaizen* significa em português Melhoria contínua e a sua origem é atribuída aos fabricantes japoneses que procuram incansavelmente altos níveis de qualidade. O *Kaizen costing* é uma técnica de redução e gestão de custos pela qual os gestores e trabalhadores se comprometem com um programa de melhoria contínua de qualidade (Blocher et al., 2007) de modo a aumentar o desempenho do processo produtivo e a garantir que os produtos obtidos atendam ou excedam os requisitos dos clientes ao nível da qualidade, funcionalidade e preço (Modarress et al., 2005). Por ser aplicado na fase da produção, o *Kaizen costing* passa pelo reconhecimento de plenos poderes dos trabalhadores, uma vez que, são eles que dentro da empresa trabalham mais perto e mais diretamente com o processo produtivo e, portanto, serão aqueles que o poderão melhorar. Uma das críticas apontadas a esta metodologia está relacionada precisamente com a atribuição de muito poder aos trabalhadores (Drury, 2008).

Traduzindo-se o *Kaizen costing* num conjunto de atividades de melhoria contínua, estas podem ser divididas em dois tipos: as atividades implementadas para melhorar a performance atual quando existe uma diferença substancial entre o custo verificado e o *Target costing* e as atividades implementadas de forma contínua para reduzir qualquer diferença entre o lucro estimado e o lucro-alvo, para assim atingir o *Target costing* (Fernandes et al., 2006).

2.5.5 Sistema baseado no ciclo de vida do produto

O planeamento do custo de um produto deve ter em atenção todo o ciclo de vida do produto, desde a sua conceção até ao momento da sua retirada do mercado.

O ciclo de vida de um produto é um conceito que descreve a evolução de um produto ou serviço no mercado dividindo-a em quatro fases, cada uma das quais com características específicas e, por isso, com orientações estratégicas diferentes: introdução; crescimento; maturidade e declínio. Cada fase compreende várias etapas tais como: pesquisa e desenvolvimento; desenho do produto; fabricação, inspeção, embalagem e armazenagem; *marketing*, promoção e distribuição; vendas e serviços (Blocher et al., 2007).

Kaplan & Atkinson (1998) consideram que a identificação e compreensão dos custos em todas estas etapas é um ponto crítico para se compreender e analisar com mais precisão os fatores geradores dos custos. No entanto, os sistemas tradicionais de CG focam-se apenas nos custos incorridos na etapa de fabricação considerando os custos das restantes etapas como custos do período não sendo, por isso, relevados no cálculo do custo do produto (Blocher et al., 2007; Drury, 2008). Isto causa informações distorcidas do custo do produto, uma vez que, os custos antes e após fabricação podem ser responsáveis por uma parcela significativa dos custos totais durante o ciclo de vida do produto (Blocher et al., 2007).

Neste contexto e de modo a suprir esta limitação dos sistemas tradicionais, surge no início dos anos 60, no Departamento de Defesa EUA, o sistema baseado no ciclo de vida do produto. Baseado numa perspetiva de longo prazo, este sistema estima e acumula custos ao longo do ciclo de vida do produto, a fim de determinar se os lucros obtidos durante a etapa de fabricação cobrem os custos incorridos durante as etapas antes e após fabricação (Drury, 2008). Ou seja, ao considerar a vida total do produto, estima a produção total e imputa a essa produção os custos iniciais de conceção e de projeto, assim como distribui outros custos que surgem posteriormente.

Na revisão da literatura, os defensores deste sistema reconhecem-lhe as seguintes vantagens:

- Ajuda a Gerência a compreender os custos de desenvolver e produzir um produto e a identificar as áreas em que os esforços de redução de custos possam ser mais eficazes (Drury, 2008);
- Permite avaliar a eficácia do planejamento através da comparação dos custos reais com os orçados, melhorar a tomada de decisão ao nível de preços, melhorar a rentabilidade dos produtos e apoiar o desenvolvimento de produtos mais ambientais (Dunk, 2004);
- Fornece informações mais detalhadas para se exercer uma gestão mais eficaz sobre o custo total do produto (Kaplan & Atkinson, 1998).

Apesar das vantagens apontadas ao sistema baseado no ciclo de vida do produto, existe pouca evidência da sua utilização nas organizações. Dunk (2004) aponta o perfil do cliente, a vantagem competitiva e a informação dos sistemas de informação como os fatores que podem afetar a utilização do sistema baseado no ciclo de vida do produto pelas organizações.

2.5.6 Benchmarking

A necessidade de avaliar o desempenho das empresas de forma comparativa e sistemática, procurando identificar e atuar nos fatores de sucesso e de insucesso, fez com que se desenvolvesse uma nova ferramenta de gestão conhecida por *Benchmarking*. De acordo com o *International Benchmarking Clearinghouse* (IBC), o *Benchmarking* é um processo sistemático e contínuo para medir e comparar os processos empresariais de uma organização em relação aos líderes mundiais (Madeira, 1999). O Benchmarking constitui a forma mais eficaz de encorajar as empresas a olhar para além das suas operações diárias na busca das melhores práticas, de ideias inovadoras e de procedimentos operacionais eficazes que conduzam a um elevado desempenho (Bogan & Callahan, 2001).

Drury (2008) distingue dois tipos de *Benchmarking*: o externo e o interno. O *Benchmarking* externo consiste em identificar uma atividade que precisa de ser melhorada, encontrar uma organização não concorrente que represente a melhor prática nessa atividade e estudar a forma como esta a executa. O objetivo é

descobrir como a atividade pode ser melhorada e garantir que as melhorias são implementadas. Pelo contrário, o *Benchmarking* interno consiste em comparar diferentes unidades de negócio dentro da organização que realizam as mesmas atividades e a que representar a melhor prática torna-se o alvo a atingir.

O *Benchmarking* é uma técnica de melhoria de desempenho, por observação e aproximação das melhores práticas empresariais, que pode ser vantajosa na redução de custos, uma vez que as organizações podem economizar tempo e dinheiro evitando erros cometidos pela concorrência e/ou evitar a duplicação de esforços de outras empresas (Drury, 2008).

2.6 Sistemas de avaliação do desempenho

Kaplan & Norton (1997) afirmam que,

“(...) conduzir as organizações modernas num ambiente competitivo complexo é, no mínimo, tão complicado como pilotar um avião a jacto. (...) Os executivos, assim como os pilotos, precisam de indicadores sobre vários aspetos do ambiente e desempenho organizacional, sem os quais não teriam como manter o rumo da excelência empresarial”.

De facto, a avaliação de desempenho é uma das ideias chave do processo de gestão de empresas que queiram competir com vantagem, no sentido de conhecer ou prever o futuro da empresa. Para isso, as empresas devem utilizar indicadores que reflitam a efetiva capacidade de criação de riqueza, motivando o comportamento das pessoas na empresa (Martins, 2001).

Para Blocher et al. (2007) a avaliação de desempenho é o processo pelo qual os gestores em todos os níveis da organização obtêm informações sobre o desempenho de tarefas dentro da empresa e avaliam esse desempenho comparando-o com os objetivos previamente estabelecidos. Os mesmos autores distinguem a avaliação de desempenho operacional da avaliação de desempenho estratégica. Enquanto a primeira se concentra em medidas de desempenho de curto prazo, a segunda tem um objetivo mais amplo e estratégico centrando a sua atenção no longo prazo. Os desenvolvimentos mais recentes da CG tendem a

vocacioná-la como um instrumento privilegiado em termos de avaliação e controlo da performance dos vários segmentos da empresa.

Desta forma, a CG preocupa-se fundamentalmente com a medição do valor gerado para a empresa em várias vertentes ou perspetivas, tais como os negócios, os produtos, os mercados, os clientes, os canais de distribuição, os projetos, as atividades, os centros de responsabilidade, entre outros, centrando-se em aspetos relativos à monitorização e controlo dos objetivos organizacionais e do desempenho dos responsáveis e das unidades organizacionais que dirigem (Novas, 2011; Jordan et al.,2011).

Podemos dizer que os sistemas de avaliação do desempenho são a ponte entre os objetivos, a estratégia organizacional e o comportamento dos gestores e podem ser definidos como um conjunto de indicadores do desempenho que possibilitam a tomada de decisões e ações fundamentais, ao quantificar a eficiência e a eficácia de ações passadas, através da recolha, compilação, ordenação, análise, interpretação e disseminação dos dados apropriados. O objetivo dos sistemas de avaliação do desempenho é o de facilitar a implementação da estratégia organizacional, pelo que os gestores devem selecionar os indicadores que melhor reflitam os objetivos daquela e que sejam – na atualidade e no futuro – fatores críticos, cuja melhoria leve ao sucesso da sua implementação (Rodrigues, 2010).

A avaliação de desempenho foi evoluindo ao longo do tempo no que se refere à monitorização e controlo do desempenho organizacional face às mudanças no meio envolvente. Deste modo, e tendo em conta a sua evolução histórica são enunciadas, de seguida, algumas das técnicas de avaliação de desempenho mais referenciadas na literatura. De modo a seguir a sequência lógica da presente dissertação, as técnicas de avaliação de desempenho foram divididas consoante se enquadrem numa abordagem tradicional ou contemporânea.

2.6.1 Sistemas tradicionais

As metodologias tradicionais de CG são imperfeitas e têm perdido relevância, por terem sido desenvolvidas numa época em que as organizações geravam valor através do trabalho, mais do que através da aplicação da tecnologia e do conhecimento. São históricas por natureza, fornecem pouca informação sobre o desempenho futuro, limitam a análise ao curto prazo, estão mais voltadas para o interior da organização do que para o exterior, prestando pouca atenção à concorrência e aos clientes, e são inibidoras de inovação.

As técnicas de avaliação do desempenho com base nos indicadores financeiros, são incapazes de fornecer informações relevantes para a tomada de decisão pelos gestores e tendem a negligenciar os fatores geradores de valor futuro (Rodrigues, 2010). Não obstante e apesar das várias limitações que lhes são apontadas na revisão da literatura, alguns estudos empíricos mostram que nas últimas décadas as empresas concentram as suas atenções em medir o desempenho recorrendo a indicadores financeiros, mesmo com a proliferação de modelos que empregam múltiplos indicadores abrangendo outras perspetivas, além da financeira (Wernke & Cláudio, 2003). Deste modo, achou-se importante enunciar algumas destas técnicas com o objetivo de as diferenciar e comparar com a abordagem contemporânea.

2.6.1.1 Indicadores financeiros e económicos

Os indicadores financeiros e económicos são de aplicação geral a todos os níveis da organização e têm uma relação muito direta nos resultados, na rentabilidade e no valor criado, conceitos usados na avaliação do desempenho da empresa na sua globalidade. Permitem obter informações sintéticas, efetuar comparações com outros períodos, empresas e setores e relacionar indicadores interligados (Borges et al, 2007). Os indicadores financeiros e económicos traduzem o desempenho em termos de custos, proveitos e resultados, os quais são o reflexo da forma como o gestor utiliza os recursos disponíveis para atingir os seus objetivos. No entanto, é preciso assegurar que, mesmo usando indicadores meramente financeiros e económicos, os gestores sejam sensíveis aos elementos

qualitativos e que os indicadores não entrem em contradição entre eles (Jordan et al., 2011).

De acordo com Borges et al. (2007) os indicadores financeiros e económicos apresentam as seguintes limitações:

- Quantificam mas não explicam os factos;
- Necessitam de informações complementares para confirmar as conclusões obtidas;
- Os indicadores não podem ser analisados isoladamente, exigem a comparação com outros indicadores de outros períodos/empresas/setores;
- Não refletem as variações nas componentes dos indicadores;
- Dois valores idênticos podem traduzir realidades bastante diferentes.

No processo de avaliação de investimentos, o *Return On Investments* (ROI) é um dos indicadores financeiros mais utilizados pelas empresas. O ROI representa uma taxa determinada pelo quociente entre o lucro e o investimento²³, representando a expressão mais simples de medida de retorno de investimento (Wernke & Cláudio, 2003). Quanto maior for a taxa de retorno sobre o investimento, melhor será o desempenho da empresa no uso do seu ativo para gerar lucro.

Desenvolvido pela empresa *Du Pont*, o ROI deve a sua popularidade ao facto de misturar todos os ingredientes de rendibilidade²⁴ numa única percentagem, podendo ser facilmente comparado com outras taxas de retorno internas ou externas à organização e pelo facto de não ser influenciado pela política de financiamento da empresa (Horngren et al., 2007). Para além disso, a análise das

²³ De acordo com Horngren et al. (2007) os fatores a considerar no numerador (lucro operacional) e no denominador (investimento) podem variar de empresas para empresa. Algumas empresas usam o lucro operacional para o numerador e outras usam o lucro líquido. No denominador, umas usam o ativo total e outras usam o ativo deduzido do passivo corrente.

²⁴ Receitas, custos e ativos investido que são controláveis pelos gerentes de cada divisão da empresa (Wernke & Cláudio, 2003).

componentes do ROI deixa claro onde os gestores podem atuar para melhorar o desempenho da unidade de negócio, aumentando as receitas ou diminuindo os investimentos (Wernke & Cláudio, 2003).

A utilização do ROI, para avaliação do desempenho, permite refletir, numa única percentagem, todos os elementos que incidem sobre a situação económica e financeira do centro de investimento, no entanto, de acordo com alguns autores, apresenta algumas limitações:

- Ignora a política de financiamento da empresa, ou seja, despreza a influência da estrutura de capital no balanceamento dos riscos e retorno, aspeto que afeta o preço por ação (Wernke & Cláudio, 2003);
- Pode levar a tomadas de decisão contrárias aos interesses globais da empresa. A rentabilidade poderá ser aumentada pela redução do denominador, ou seja, pela redução do investimento no centro de investimento, com vista a aumentar o ROI no curto prazo, independentemente de possíveis consequências negativas a médio e longo prazo (Jordan et al., 2011);
- Este indicador representa um valor relativo, uma vez que avalia um nível de resultados face aos recursos utilizados. Sendo assim, tende a valorizar e achar mais interessantes os centros de investimento com taxas de rentabilidade mais elevadas, o que nem sempre poderá corresponder à realidade (Jordan et al, 2011);
- Não pode ser adotado universalmente uma vez que não se aplica a centros de investimento com ativo económico negativo (os recursos em fundo de maneo superam os imobilizados líquidos médios) (Jordan et al., 2011).

Embora seja um prático indicador de avaliação de desempenho empresarial, o ROI tem reconhecidas deficiências e imprecisões, por não mensurar adequadamente o resultado dos negócios numa ótica de incremento de riqueza para o acionista e por não servir para avaliar o desempenho dos executivos.

Apesar da sua simplicidade, tanto o ROI como todos os outros indicadores de desempenho baseados nos resultados têm sido muito criticados na literatura, por estarem excessivamente apoiados em dados históricos provenientes da contabilidade que não refletem o percurso da organização num ambiente competitivo e por não incluírem a exigência de rendibilidade mínima sobre o capital investido pelos sócios (Wernke & Cláudio, 2003; Kaplan & Norton, 1997).

2.6.1.2 Controlo orçamental

O controlo orçamental é um método utilizado pelas empresas para analisar, ao longo do tempo, a evolução do orçamento anual e a forma como este está a ser executado. Permite medir a performance através de marcas de referência como a comparação de proveitos, gastos e resultados reais com aqueles que se idealizaram no orçamento anual, salientando e analisando os desvios, por forma a identificar-se as causas e adotar-se as medidas corretivas necessárias. O controlo orçamental funciona assim como:

“(...) um instrumento de acompanhamento dos objetivos e dos meios definidos no plano e no orçamento, assumindo um papel muito ativo no processo da gestão orçamental e do controlo de gestão” (Jordan et al., 2011), “(...) não só porque obriga os gestores a analisarem as condições e a forma como exercem as suas atuais atividades e responsabilidades, bem como a identificarem expectativas e planos de ação para o futuro próximo” (Borges et al., 2007).

Como se depreende, o orçamento²⁵ constitui a base do controlo orçamental e funciona como um instrumento de ação e de coordenação ao serviço dos responsáveis para atingirem os objetivos definidos. No entanto, para fazer uma análise objetiva e correta do desempenho é necessário adaptar os dados previstos no orçamento às quantidades efetivamente vendidas. Ora, os orçamentos tradicionais, também conhecidos como rígidos ou fixos, para além de serem de natureza estática²⁶, são elaborados para um único nível de atividade

²⁵ De acordo com Blocher et al. (2007) “Um orçamento é o plano operacional de uma empresa: identifica os recursos e compromissos necessários para satisfazer os objetivos para o período identificado.”

²⁶ Ou seja, comparam resultados atuais com o nível de atividade estimada que serviu de base à elaboração do orçamento.

não permitindo comparações válidas quando as realizações e as previsões se referem a níveis de atividade diferentes (Mortal, 2007). Ao comparar realidades distintas, os cálculos podem ser distorcidos e provocar avaliações incorretas do desempenho atual.

Os orçamentos, uma vez estabelecidos, não se alteram, resultando em planos e metas que rapidamente ficam ultrapassados, contrariando as necessidades de flexibilidade e adaptabilidade do atual ambiente competitivo (Hope & Fraser, 2003). Pode combater-se esta limitação com a utilização do orçamento flexível. O orçamento flexível tem uma natureza dinâmica visto que pode ser ajustado em qualquer altura e para qualquer nível de produção permitindo "(...) comparar "alhos com alhos", enquanto que o orçamento rígido nos força muitas vezes a comparar "alhos com bugalhos" (Mortal, 2007).

Apesar de constituir um importante instrumento de gestão, tanto para a empresa como para os gestores, o controlo orçamental apresenta algumas limitações (Jordan et al., 2011; Mortal, 2007):

- A totalidade da informação é de índole financeira que, não colocando em causa o seu interesse, não traduz em tudo o que se passa e que possa afetar os resultados da empresa ou do centro de responsabilidade;
- Dá ênfase a uma forma de gestão centrada no curto prazo o que poderá motivar os gestores a tomar decisões que melhorem esse desempenho condicionando os interesses da empresa no médio e longo prazo;
- Depende de informação gerada pelos sistemas contabilísticos onde existe uma maior preocupação pelo rigor do que pela rapidez. Este facto origina atrasos no conhecimento do montante dos desvios prejudicando, assim, a oportunidade da informação para o apoio à tomada de decisão;
- Não permite uma correta avaliação do gestor, uma vez que não considera a influência de fatores exógenos não controláveis ou a falta de experiência do gestor em termos de elaboração do orçamento (o que não significa que seja um mau gestor).

Do exposto ressalta que os indicadores utilizados na análise dos desvios e na avaliação do desempenho são apresentados tardiamente, avaliam o que já aconteceu numa ótica essencialmente financeira, descumrem os objetivos de médio e longo prazo e estão muito ligados à economia e eficiência dos processos, dando pouca relevância a informações relacionadas com outros fatores críticos de sucesso, como por exemplo a satisfação dos clientes, a inovação, a competência dos colaboradores e a quantidade dos bens e serviço.

De facto, as críticas ao controlo orçamental e aos orçamentos avolumam-se ao longo da literatura. Hope & Fraser (2003) defendem que o controlo orçamental é um processo antiquado e que agrega pouco valor para as empresas, chegando mesmo a afirmar no seu artigo “*Who needs Budgets?*” de que estes deviam ser abolidos. Da mesma forma autores como Jensen (2001) e Hansen et al. (2003) tecem duras críticas aos orçamentos e ao controlo orçamental, das quais destacamos as seguintes:

- O controlo orçamental consome uma grande quantidade de tempo de gestão, o que o torna um processo oneroso e os seus benefícios não compensam os custos;
- Os orçamentos inibem as empresas de se adaptarem à mudança de forma oportuna, devido à sua natureza fixa;
- O controlo orçamental é desligado da estratégia da empresa, colocando de parte o aspeto da concorrência das outras empresas;
- O uso do orçamento para fins de avaliação de desempenho conduz a resultados menos fiáveis e promove “jogos orçamentais”.

2.6.1.3 Tableau de Bord

O *Tableau de Bord* (TBD) pretende colmatar algumas das insuficiências do controlo orçamental, através da sintetização da informação contabilística que, por ser exaustiva, minuciosa e detalhada, torna-se de difícil leitura e interpretação, limitando assim a atempada tomada de decisão pelos gestores. O quadro seguinte confronta estes dois sistemas de avaliação de desempenho mostrando o que os assemelha e o que os diferencia (Jordan et al., 2011).

Quadro 4 - Diferenças e semelhanças entre o Controlo Orçamental e o *Tableau de Bord*

Fatores comparativos	<i>Tableau de Bord</i>	Controlo Orçamental
Base nos centros de responsabilidade	Sim	Sim
Evidenciam desvios	Sim	Sim
Gestão por exceção	Sim	Sim
Dependência orçamental	Não	Total
Tipo de linguagem	Variada	Financeira
Base de informação	Variada	Contabilística
Natureza da informação	Interna e Externa	Interna
Rapidez na elaboração	Grande	Reduzida
Flexibilidade no tempo	Muita	Limitada
Relação com os objetivos e meios	Total	Alguma
Grau de síntese	Forte	Fraca

Fonte: Adaptado de Jordan et al. (2011)

Do exposto podemos concluir que a elaboração mais flexível, mais orientada para a medição de todos os objetivos e meios, menos dependente de outros instrumentos de gestão mas mais exigente nas fontes de informação de suporte, torna o TBD um sistema mais adequado para o acompanhamento das atividades exercidas, proporcionando uma visão mais abrangente e, por isso, mais vocacionado para o apoio à tomada de decisão pelos gestores (Jordan & al, 2011).

Desenvolvido em França em 1932, o TBD foi inicialmente utilizado por engenheiros que procuravam melhorar os processos de produção através da compreensão das relações causa e efeito entre as ações e o desempenho dos processos. Só mais tarde, a partir dos anos 50, foi adaptado e alargado às restantes áreas da gestão, de modo a fornecer aos gestores um conjunto de indicadores chave que lhes permitisse monitorizar as atividades da organização e o seu progresso, comparar os resultados obtidos com os objetivos previamente estabelecidos, apurar os eventuais desvios e tomar as devidas ações corretivas (Epstein & Manzoni, 1998).

Até aos anos 80, o TBD não era mais que um simples sistema de *reporting* que permitia comparar e controlar os dados realizados com os previamente fixados

(em orçamentos) com vista a detetar os desvios e a tomar as respetivas ações corretivas (Bourguignon et al., 2004). Só nos anos 90 surgem preocupações de coerência entre os objetivos estratégicos e as ações a tomar no âmbito deste sistema de avaliação (Russo, 2006).

Embora existam numerosas conceções, o TBD pode ser definido como um instrumento de gestão e de ação sintético, rápido e frequente que, através da produção de informações de acompanhamento e de controlo, ajuda o gestor na tomada de decisão e facilita a comunicação e o diálogo a todos os níveis (Jordan et al., 2011). De acordo com Bourguignon et al. (2004) o TBD é uma ferramenta para a gestão de topo que permite uma visão rápida e global das suas operações e do estado do seu ambiente para a tomada de decisão.

O desenvolvimento do TBD envolve a tradução da visão e missão de cada centro de responsabilidade num conjunto de objetivos gerais, a partir dos quais se identificam os fatores críticos de sucesso que, em seguida, são quantificados pelos indicadores chave de desempenho. O objetivo principal dos indicadores de desempenho é assegurar a coerência entre as ações nas organizações e a convergência com os objetivos estratégicos, analisando conseqüentemente as causas desse mesmo desempenho (Epstein & Manzoni, 1998). Sendo um instrumento dinâmico que apoia permanentemente as decisões dos gestores deve apresentar-se de forma clara, ser de simples utilização e possuir as seguintes características (Russo, 2006):

- Ser personalizado por Gestor ou centro de responsabilidade, em função das necessidades e objetivos de cada um;
- Conter indicadores financeiros (quantitativos) e não financeiros (qualitativos);
- Ser sintético, conter apenas o que é relevante para a tomada de decisões mas com possibilidade de desagregação da informação;
- Conter informação diversificada, por exemplo, dados reais e previsionais (por estimativas), dados físicos, financeiros, indicadores de objetivos e de meios, entre outros;

- Ser convergente, ou seja, os objetivos dos centros de responsabilidade mais elementares devem traduzir os meios de ação dos centros de responsabilidade hierarquicamente superiores;
- Ser rápido, frequente e regular.

Epstein & Manzon (1998) verificaram através de um estudo comparativo entre empresas francesas e organizações americanas que, na prática, o TDB ficava aquém do BSC. Constatou-se que, apesar das recomendações mencionadas na literatura quanto ao modo de utilização do TBD, os gestores não as respeitavam e aplicavam esta ferramenta de forma errada e inadequada nas organizações, observando-se o seguinte: excessiva valorização dos indicadores financeiros colocando em causa os indicadores não financeiros, utilização de um grande número de indicadores colocando em causa a característica sintética da ferramenta, a utilização de indicadores obtidos internamente em detrimento dos obtidos junto dos clientes/mercados e a escolha de objetivos e alvos maioritariamente internos descurando objetivos de origem externa. Os mesmos autores referem que apesar da forma errónea com que os gestores têm utilizado o TBD, este, sendo bem aplicado, pode proporcionar grandes benefícios às organizações, nomeadamente os seguintes:

- Fornece a cada gestor uma visão sucinta e periódica do desempenho da sua unidade de negócio, orientando-o para a tomada de decisões;
- Permite informar o nível hierárquico superior do desempenho das unidades que dele dependem;
- Força cada unidade de negócio a posicionar-se no contexto da estratégia global da organização e a identificar os fatores chave de sucesso e respetivos indicadores.
- Contribui para estruturar a agenda da direção e direcionar o foco das discussões da gestão.

2.6.2 Sistemas contemporâneos

Os indicadores de mensuração do desempenho devem ser avaliados não apenas numa perspetiva económica, mas também social e comportamental, ou seja,

inseridos no contexto global em que a organização opera. As empresas são compensadas por criarem valor e não por controlarem os seus custos. A análise do desempenho de uma organização deve estar diretamente relacionada com a implementação da estratégia e proporcionar informação fidedigna relativamente ao grau de sucesso da mesma.

No novo contexto competitivo, a estratégia organizacional tornou-se um processo dinâmico de aprendizagem e adaptação às mudanças do meio envolvente e novos critérios de desempenho tornam-se relevantes para as organizações, tais como a qualidade, a rapidez, a flexibilidade e a inovação. De acordo com Kaplan & Norton (1997), com o novo ambiente competitivo, os tradicionais indicadores financeiros não conseguem identificar com precisão os fatores internos e externos que podem impulsionar os resultados das organizações, “(...) os resultados financeiros são a avaliação do desempenho passado e o que as organizações necessitam são informações que permitam prever a performance no futuro”. Deste modo, os principais indicadores de desempenho não podem basear-se apenas em dados financeiros, devendo ser também utilizadas métricas como a qualidade, a satisfação dos consumidores, a inovação, a quota de mercado, as quais frequentemente, exprimem melhor que os proveitos, as condições económicas das empresas e o crescimento esperado (Rodrigues, 2010).

2.6.2.1 *Economic Value Added*

A abrangência e a capacidade de explicação analítica dos indicadores financeiros e económicos contrariam o esforço de síntese e de integração que deve estar subjacente ao conhecimento da criação de valor de uma empresa (Borges et al., 2007). Deste modo, nos últimos anos tem-se dado ênfase à definição de instrumentos que permitam de forma sintética, objetiva e simples dar a conhecer aos acionistas o valor gerado pelos negócios onde efetuaram os seus investimentos. Neste contexto surge o Economic Value Added (EVA) que se apresenta como uma medida de desempenho baseada no valor e que, por levar em consideração o custo de oportunidade do capital investido, trouxe novidade para os métodos tradicionais já conhecidos. Embora o conceito já exista há

muitos anos na literatura sob outras denominações²⁷, foi a sua redenominação para EVA nos anos 90, pela Stern Stewart & C.^o, que o popularizou (Rodrigues, 2010).

O EVA pode ser definido como o valor gerado por uma determinada realidade económica (empresa, segmento, negócio, mercado e produto) após terem sido remunerados todos os fatores que lhe estão afetos, incluindo o investimento líquido médio²⁸ e o nível de tributação a que esteja sujeito²⁹ (Jordan et al., 2011). O EVA não será mais do que a diferença entre os Resultados Operacionais e a taxa média ponderada do custo do capital em função do capital empregue. A ideia que lhe está subjacente é a de que a criação de valor se obtém através de uma adequada gestão da diferença entre a rentabilidade dos investimentos e o custo global dos fundos que lhes estão atribuídos em cada momento (Rodrigues, 2010). A empresa está a adicionar valor para os acionistas quando o EVA for positivo, ou seja, quando os retornos operacionais líquidos da empresa ou unidades de negócios excedem o custo do capital investido nesse negócio. Pelo contrário um EVA negativo poderá levar a uma diminuição dos investimentos a serem efetuados e com isso a um descomprometimento da continuidade da organização.

Comparado com os indicadores financeiros e económicos enunciados na abordagem tradicional, este indicador apresenta a vantagem de ser mais integrador, uma vez que, abrange e agrega as diversas óticas de avaliação de desempenho permitindo proporcionar uma informação económica e financeira de síntese, mais aderente à realidade da criação de valor e, por isso, mais capaz de ponderar todos os fatores que contribuem para a sua formação (Borges et al.,

²⁷ Margem de contribuição residual. De acordo com Jordan et al. (2011) enquanto a margem de contribuição residual corresponde ao Resultado Operacional antes de impostos deduzido do custo do capital, o EVA corresponde ao Resultado Operacional após impostos deduzido do custo de capital. Ou seja, a margem de contribuição residual mede a contribuição do negócio para o valor, independentemente da situação tributária em que a empresa se encontra.

²⁸ Ativo económico = imobilizado líquido médio + necessidades em fundo de maneio.

²⁹ Imposto sobre o resultado.

2007). Ao inserir os conceitos de EVA na análise de desempenho das organizações permite que as mesmas possam reaver o planejamento estratégico, limitando o risco e proporcionando a eficiência financeira.

Apesar da superioridade apontada, o EVA sendo uma métrica financeira, apresenta algumas limitações:

- Dá ênfase a ações de criação de valor no curto prazo, podendo ser descuradas ações no médio e longo prazo (Jordan et al., 2011);
- Tende a avaliar se a empresa está ou não a efetuar uma gestão eficaz dos seus recursos, tendo como referência os recursos que a empresa consumiu no passado (Rodrigues, 2010);
- Para além das dificuldades de cálculo do custo médio ponderado do capital (custo de oportunidade), o método requer vários ajustamentos à forma de contabilização (Rodrigues, 2010).

A conclusão é a de que o EVA não deve ser visto como uma medida superior que capta plenamente a criação de valor. No entanto, pode ser considerado como uma melhoria do ROI, uma vez que incorpora custo de oportunidade do capital investido.

2.6.2.2 *Balanced Scorecard*

Nas últimas décadas tem-se assistido a um crescente interesse no papel desempenhado pelos sistemas estratégicos de medição do desempenho cuja principal característica é serem desenvolvidos de forma a apresentarem diferentes medidas financeiras e não financeiras expressas de diferentes perspetivas que, em combinação, proporcionam um sistema que permite traduzir a estratégia num conjunto de ações concretas.

De acordo com Kaplan & Norton (1997),

“O choque entre a força irresistível de construir capacidades competitivas de longo alcance e o objeto estático do modelo tradicional de contabilidade financeira de custos criou uma nova síntese: o BSC”.

O BSC foi apresentado em 1992 por Robert Kaplan e David Norton no artigo *“The Balanced Scorecard – measures that drive performance”*. No referido artigo, os autores defendem a ideia de que para medir e avaliar o desempenho, os indicadores financeiros não são suficientes nem adequados, existe a necessidade de os equilibrar e complementar com indicadores não financeiros tais como a satisfação dos clientes, os processos internos e as atividades de inovação e melhoria organizacional. Há que balancear os objetivos de curto e de longo prazo, os indicadores financeiros e os não financeiros, os indicadores de resultados e de processos, tendências e ocorrências e perspectivas de desempenho internas e externas (Kaplan & Norton, 1992).

Segundo Kaplan & Norton (1997) a grande dificuldade sentida pelas empresas na era da informação prendia-se com o facto de “Não se conseguir gerir aquilo que não se consegue medir e não se poder medir aquilo que não se pode descrever”. Logo, a ideia inerente ao BSC é simples: “Obtemos o que medimos”. O que medimos diz a que é que damos valor e o que é que conta para a avaliação de desempenho das pessoas (Cruz, 2009).

O objetivo inicial de Kaplan e Norton no seu primeiro artigo era desenvolver uma ferramenta de avaliação de desempenho organizacional que permitisse não só medir o ativo intangível da empresa, como também tentar solucionar o problema de inadequação da informação disponível para a tomada de decisões, produzida pelos tradicionais indicadores de cariz contabilístico e financeiro. No entanto, em consequência da sua aplicação na prática empresarial, o BSC evoluiu rapidamente para um sistema de gestão da estratégia, processo através do qual os gestores formulam e implementam estratégias tendentes a assegurar a realização dos objetivos da organização com a máxima eficiência e eficácia, sem nunca deixar de dar relevância a uma avaliação adequada do que se faz e para onde se deseja ir. Em consequência da referida evolução, Kaplan e Norton publicaram, em 1996, outro artigo *“Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System”*, onde foi apresentada uma nova configuração do BSC, que passou a integrar a visão “o que a organização deseja ser no futuro” e a missão “a arte de ser diferente através de uma proposta de valor único”.

Neste artigo, ao contrário do primeiro, onde o controlo e a avaliação de desempenho eram os principais objetivos, verifica-se, por um lado, que a visão e a estratégia passam a ser o ponto de partida do desenvolvimento do BSC de qualquer organização e, portanto, o centro das atenções da gestão. Mas, por outro lado, verifica-se também que, para cada perspetiva, além dos objetivos, dos indicadores e das relações de causa-efeito quer entre os indicadores de resultados e os indicadores indutores das diversas perspetivas, quer entre os de cada perspetiva, há que definir metas “resultados a alcançar” e iniciativas “atividades, programas e projetos que têm de ser desenvolvidos para que as metas sejam atingidas ou superadas” (Kaplan & Norton, 1996).

Atualmente, o BSC constitui uma ferramenta de gestão estratégica que traduz a visão, a missão e a estratégia da organização num conjunto de objetivos de curto e de longo prazo interligados, medidos através de indicadores financeiros e não financeiros associados aos fatores críticos de sucesso.

O BSC deve ser entendido não só como um instrumento de medição, mas também de clarificação, comunicação e alinhamento estratégicos. A visão, a missão e a estratégia da empresa são transmitidas permanentemente a todos os níveis da gestão, para que todos saibam o que deles se espera e de que forma as suas ações influenciam o desempenho global da empresa. Podemos identificar como principais objetivos do BSC, os seguintes:

- Promover a focalização na estratégia da empresa a todos os níveis da gestão;
- Alinhar o capital intelectual da empresa com a visão, a missão, a estratégia e o desempenho organizacional;
- Estabelecer uma visão partilhada do negócio, facilitando a comunicação entre níveis hierárquicos e departamentos;
- Alinhar os indicadores de performance à estratégia;
- Traduzir a estratégia em ações;
- Clarificar as relações de causa-efeito entre diferentes perspetivas de valor e respetivos objetivos e indicadores;
- Focalizar a atenção dos gestores no que é mais crítico;

- Gerir o risco do negócio avaliando permanentemente o sucesso da estratégia, antecipando e prevendo desempenhos futuros.

O BSC fornece, a todos os níveis da gestão, uma visão global e integrada do desempenho organizacional sob quatro perspetivas de análise ou de valor, que passamos a enunciar no quadro seguinte:

Quadro 5 - Perspetivas de valor do *Balanced Scorecard*

<p>Perspetiva Financeira</p> <p>Como somos vistos pelos acionistas?</p>	<p>A perspetiva financeira avalia o desempenho da empresa em termos de rendibilidade e de retorno do capital investido para os acionistas. Centra-se, essencialmente, na criação de valor, através de elevados índices de rendimento, garantia de crescimento e manutenção do negócio. Estes indicadores mostram se a implementação e execução da estratégia da empresa estão a contribuir para uma melhoria dos resultados e dirige-se essencialmente aos acionistas.</p>
<p>Perspetiva dos clientes</p> <p>Como somos vistos pelos clientes?</p>	<p>Avalia o contributo das escolhas estratégicas de uma empresa para o aumento do valor percebido pelos clientes e para a identificação do valor de um cliente para a empresa.</p>
<p>Perspetiva dos processos internos</p> <p>Onde devemos ser excelentes?</p>	<p>Identifica os processos considerados críticos e essenciais que mais contribuem para alcançar a excelência empresarial. É através da análise dos processos internos que a empresa verifica se a inovação dos produtos e/ou serviços, a qualidade das operações e da produção, a satisfação dos clientes, o valor de mercado e a criação de riqueza para os acionistas estão a ser atingidas ou não.</p>
<p>Perspetiva da aprendizagem e crescimento</p> <p>Conseguimos continuar a inovar e a criar valor?</p>	<p>Avalia se o trabalho realizado pelos gestores e colaboradores está a possibilitar a aprendizagem e a criação de novos conhecimentos e de competências nucleares, de forma a contribuir positivamente para a criação de valor para os <i>stakeholders</i> da empresa.</p>

Fonte: Elaboração própria

De acordo Kaplan & Norton (1992), não existe nenhuma prova matemática de que as 4 perspetivas são necessárias e suficientes na avaliação estratégica de uma organização. O BSC deve ser considerado como um modelo flexível e adaptável às diferentes características de cada organização e de cada sector de atividade, não sendo, por isso, um conceito fechado que não admite adaptações a outras realidades e necessidades. O importante é que represente corretamente a realidade da organização.

A implementação do BSC pressupõe sempre a definição de uma cadeia de relações de causa-efeito, ligando, em cada uma das perspetivas definidas e entre elas, os objetivos estratégicos e, conseqüentemente, os respetivos indicadores. À representação visual que descreve coerentemente as relações de causa-efeito que interligam os objetivos, os indicadores, as metas e as iniciativas estratégicas segundo as diversas perspetivas de valor do BSC, chama-se mapa estratégico. Kaplan & Norton (1996) referem que o mapa estratégico é “uma arquitetura lógica e compreensível para descrever a estratégia”. Os mapas estratégicos permitem dar forma, visualizar e alinhar todos os colaboradores envolvidos em torno da estratégia da empresa.

O BSC é uma ferramenta versátil para desenvolver, discutir e seleccionar os indicadores de desempenho mais relevantes para organizações complexas, com a importante característica de proporcionar a melhoria do desempenho e o aumento da responsabilidade e da transparência. Propicia uma abordagem prática sobre a informação económica, uma vez que se foca apenas nos indicadores de desempenho chave de cada perspetiva, eliminando informação em excesso e inútil. O BSC funciona como um processo educacional do conjunto de *stakeholders*, permitindo uma melhor alocação e mobilização dos recursos de forma a alcançar os resultados desejados. Por outro lado, ao estimular novas estratégias, o BSC proporciona às empresas a oportunidade de se afastarem da perspetiva tradicional de curto prazo sustentada apenas nos fatores preço e custos reduzidos orientando-as para a criação de valor dos produtos/serviços para o cliente (Russo, 2006)

2.6.3 Sistemas tradicionais *versus* sistemas contemporâneos

As premissas do mundo dos negócios alteraram-se nas últimas décadas e conseqüentemente alteraram-se, também, as variáveis a monitorizar pelos sistemas de avaliação de desempenho nas empresas. Isto levou a uma mudança ao nível do conteúdo dos respetivos mecanismos de avaliação de desempenho que passaram de sistemas baseados em indicadores financeiros (sistemas tradicionais) para sistemas onde se considera também a qualidade, os clientes e

o processo de aprendizagem (sistemas contemporâneos). As principais diferenças podem ser constatadas no quadro seguinte.

Quadro 6 - Sistemas de avaliação de desempenho tradicionais versus Sistemas de avaliação de desempenho contemporâneos

Sistemas de avaliação de desempenho tradicionais	Sistemas de avaliação de desempenho contemporâneos
<ul style="list-style-type: none"> • Ação Financeira (focalização no passado) • Flexibilidade limitada • Não existe ligação à estratégia • Focalizado nos acionistas • O objetivo é reduzir os custos • Vertical • Custo e outputs 	<ul style="list-style-type: none"> • Ação no Cliente (focalização no futuro) • Flexibilidade e dedicação à responsabilidade • Ligação à estratégia organizacional • Focalizado para o mercado • O objetivo é aumentar o desempenho • Horizontal • Qualidade, entrega, tempo e custo avaliados simultaneamente

Fonte: Elaboração própria

2.6.3.1 Return On Investment versus Economic Value Added

Tanto o EVA como o ROI apresentam vantagens e limitações como indicadores de avaliação de desempenho dos recursos investidos na empresa e tanto um como o outro padecem das mesmas críticas enquanto métricas financeiras. No entanto, convém analisar se existem motivos que justifiquem a aplicação de um indicador em detrimento do outro.

Anthony & Govindarajan citados por Wernke & Claudio (2003) constataram, através de estudos empíricos, que muitas empresas continuam a avaliar as suas unidades de investimento por intermédio do ROI, e não pelo EVA, e apontam as razões que contribuem para tal opção:

- É um indicador fácil de calcular;
- É de fácil compreensão e absolutamente significativo;
- É aplicável a qualquer tipo de unidade de negócio independentemente da sua dimensão ou atividade exercida, permitindo comparar desempenhos de diferentes unidades dentro da empresa;

- Possibilita comparar o desempenho da empresa com o dos concorrentes, uma vez que, se pode calcular o ROI dos concorrentes a partir das demonstrações financeiras publicadas.

Contudo, estes mesmos autores consideram que existem três importantes motivos para que as empresas utilizem o EVA, em vez do ROI:

- O ROI faculta incentivos diferentes para os investimentos entre as várias unidades da empresa. Ou seja, o seu uso pode levar a poucos ou nenhum investimento em unidades que podem estar a obter lucros elevados e, ao mesmo tempo, fazer-se investimentos em unidades com lucros baixos;
- Decisões que aumentam o valor do ROI de um centro de investimento podem fazer diminuir o lucro da empresa como um todo;
- No EVA podem utilizar-se taxas distintas para os diversos tipos de ativos.

Tendo em conta que o ROI representa uma taxa de rendibilidade e o EVA é representado por um valor absoluto, sintetiza-se no quadro seguinte as vantagens e desvantagens destes dois conceitos:

Quadro 7 - Vantagens e desvantagens do *Return On Investments* e do *Economic Value Added*

Taxa de Rendibilidade (ROI)	Valor absoluto criado (EVA)
Vantagens	
<ul style="list-style-type: none"> • Um único número reflete a situação do centro; • Grau de realização de lucros face ao investimento; • Compara centros com rapidez e facilidade. 	<ul style="list-style-type: none"> • Expressa a criação de cada centro para a criação de valor; • Evita comparabilidades relativas; • Permite maior objetividade nos sistemas de incentivos; • Possibilita orientar as decisões dos responsáveis em termos de criação de valor, pela utilização de diferentes taxas de custo de capital, tendo em consideração a estratégia e o risco; • Melhora a convergência dos objetivos locais e centrais; • Define “remuneração” dos ativos económicos de cada centro; • Reflete uma imagem apropriada do valor, mesmo com ativos económicos negativos.
Desvantagens	
<ul style="list-style-type: none"> • Limita a comparabilidade de resultados 	<ul style="list-style-type: none"> • O valor relativo não é adequado para o nível de centros; • Esquece valores absolutos, ou margens de contribuição; • Põe em causa a convergência dos objetivos; • Pode levar a decisões contrárias ao interesse da empresa; • Pode gerar conflitos entre os vários centros; • Não é aplicável quando o ativo económico for negativo (os recursos em fundo de maneo superam os ativos fixos médios)

Fonte: Adaptado de Jordan & al. (2011)

2.6.3.2 *Tableau de Bord versus Balanced Scorecard*

O TBD é em muitos aspetos semelhante ao BSC levando alguns autores a argumentar que tendo sido o precursor do BSC, pode ter inspirado o seu desenvolvimento. Com origem em épocas e lugares bem distintos o TBD e o BSC refletem contextos sociais e ideologias diferentes. O facto de os americanos darem mais importância à Gestão e às suas técnicas do que os franceses, de preferirem as relações contratuais à existência de direitos e deveres decorrentes da existência de hierarquias sociais e de serem mais pragmáticos por oposição a uma posição mais filosófica dos franceses pode explicar o uso limitado do TBD nos EUA e do BSC em França (Bourguignon et al., 2004).

De acordo com Russo (2006) as diferenças ideológicas e culturais subjacentes nas duas metodologias permitem explicar por que razão o BSC (americano) e o TBD (francês) se apresentam como:

- **Conceitos estratégicos subjacentes diferentes:** O BSC reflete práticas de gestão para reduzir o risco e a incerteza enquanto o TBD procura assegurar a segurança através dos meios institucionais e estruturas sociais;
- **Modelos de desempenho causal distintos:** No BSC a medição do desempenho está assente no âmbito das relações contratuais a que cada um se compromete enquanto no TBD os gestores adaptam as relações contratuais de acordo com os seus direitos e deveres específicos determinados pela hierarquia social.
- **Diferentes formas de desdobramento dos objetivos e indicadores por entre a empresa/organização:** No BSC o sistema de controlo é desdobrado em formato *top-down* legitimando a hierarquia da empresa a que todos obedecem. No TBD assume-se a hierarquia social vigente permitindo a iniciativa local e autodeterminação tornando mais difícil o envolvimento estratégico.
- **Diferentes ligações/relacionamentos entre a medição do desempenho e as recompensas atribuídas:** No BSC é evidente o sistema de recompensas e/ou penalizações aos trabalhadores através da comparação

do desempenho com os objetivos traçados pela organização. Pelo contrário, o TDB reflete a falta de tradição dos franceses em sistemas de recompensa baseados no desempenho.

Como podemos constatar, as diferenças sociais e culturais entre os dois países são relevantes e acabaram por contribuir para moldar e diferenciar as características de cada uma das metodologias. Apesar das diferenças, estas metodologias apresentam também características similares. No quadro seguinte são sintetizados os pontos de contato e afastamento entre estes dois sistemas de avaliação de desempenho.

Quadro 8 - Pontos de afastamento e de contacto entre o *Tableau de Bord* e o *Balanced Scorecard*

Pontos de Contato	Pontos de afastamento		
	<i>TDB</i>	≠	<i>BSC</i>
= São sistemas de avaliação de desempenho das organizações	Produto operacional	≠	Produto Estratégico
= Apresentam informações de cariz financeiro e não financeiro	Desenvolvido por engenheiros que procuravam monitorizar a área técnico-produtiva	≠	Desenvolvido por académicos com raízes no estudo e divulgação da estratégia
= Procuram traduzir os objetivos e meios de ação (fatores críticos) em indicadores de desempenho	Desenvolvido em períodos de fraco desenvolvimento tecnológico	≠	Desenvolvido em períodos de grande desenvolvimento tecnológico
= Produzem informações muito sintéticas mas possibilitam a sua desagregação	Os objetivos são definidos livremente pelos gestores	≠	Os objetivos são enquadrados nas quatro perspetivas de análise
= Pretendem servir de referência ao cálculo do valor dos prémios e incentivos	Utiliza o conceito de “chave- variável” (ação concreta a empreender que condicionará os resultados	≠	Utiliza o conceito de “fator crítico” (elemento que condiciona a realização dos objetivos
= São personalizáveis (indicadores são estabelecidos em consonância com as responsabilidades e os meios de ação de cada gestor ou colaborador)	Considera indicadores mais diversificados	≠	Considera dois indicadores: os de resultados e os de processos
= Promovem a comunicação e o diálogo internos	Parte da definição dos objetivos e planos de ação (variáveis-chave) que por sua vez dão origem aos indicadores de desempenho	≠	Parte do estabelecimento de objetivos face à estratégia, definem-se os fatores críticos para a partir daí se identificarem os indicadores e de seguida os planos de ação.

Fonte: Adaptado de Jordan et al. (2011)

Face ao exposto, podemos concluir que o BSC representa uma evolução “melhorada” do TBD que permite aos gestores desenvolverem um sistema multidimensional de medição do de desempenho organizacional, articulado com a estratégia, que lhes permite identificar o que cria valor para a empresa e sustenta

a sua competitividade no longo prazo (Russo, 2006). De qualquer forma, o desenvolvimento e implementação de um BSC ou de um TBD podem trazer vários benefícios para as empresas, uns mais óbvios, outros menos óbvios (Epstein & Manzoni, 1998). De salientar, que em ambos os sistemas, o sucesso da sua implementação dependerá da cultura de gestão dos intervenientes e da tecnologia de informação acessível ao seu utilizador (Jordan et al., 2011)

2.7 Fatores contingenciais que influenciam a adoção de diferentes sistemas de Contabilidade de Gestão nas empresas

Ao longo das últimas décadas diversos investigadores em CG têm desenvolvido vários estudos com o objetivo de averiguar se os métodos de cálculo e gestão de custos considerados como os mais adequados e desenvolvidos com maior ênfase em termos teóricos são, na realidade, os mais utilizados pelas empresas e, caso não o sejam, encontrar variáveis que expliquem a sua não utilização. Com efeito, o meio académico, durante a década de 70, começou a reconhecer a existência de um “fosso” entre a teoria e a prática em CG e que, mais do que prescrever modelos e ferramentas ótimas de apoio à tomada de decisão, era urgente efetuar pesquisas com o objetivo de descrever, explicar, compreender e prever a realidade sob estudo (Scapens, 2006).

Deste modo, alguns investigadores começaram a explorar as dimensões organizativas da contabilidade com recurso a teorias organizacionais. Dentro da teoria da organização foram adotadas diversas abordagens com diferentes perspetivas de análise. No entanto, pela quantidade de estudos sistemáticos realizados, por ter tido (e ainda ter) uma influência especialmente duradora na explicação das diferentes técnicas de CG usadas nas empresas e por ser o exemplo mais representativo da aplicação de metodologias empíricas quantitativas, a teoria da contingência assumiu (e contínua a assumir) particular importância na investigação em CG (Major & Vieira, 2009).

De facto a teoria da contingência tem contribuído não só para descrever os sistemas usados na prática como para perceber os fatores que possam

determinar a adoção de determinadas técnicas de gestão de custos em detrimento de outras nas organizações. Esta teoria defende que as práticas organizacionais são influenciadas pelas características que as empresas apresentam (fatores internos) e pelas condições do ambiente que enfrentam (fatores externos). Otley citado por Major & Vieira (2009) argumenta que para a teoria da contingência não existe um tipo de controlo ou um sistema de CG otimizado para todas as situações e de que as opções a este nível são contingentes com um conjunto diverso de fatores que podem ser de origem interna ou externa.

Por outras palavras, esta teoria não define as práticas ideais de CG, mas sim um conjunto de práticas de CG que será mais adequado em determinadas situações específicas. De acordo com Machado (2011) estão estabilizados na teoria cinco variáveis contingenciais básicas que afetam a escolha dos sistemas de CG: ambiente; estrutura organizacional; tecnologia; dimensão e estratégia. No entanto, através da revisão da literatura pode-se verificar o estudo de outros fatores, tais como: diversidade dos produtos e estrutura de custos (Drury & Tayles, 2005; Al-Omiri & Drury, 2007). De seguida, analisam-se os principais estudos efetuados às variáveis contingenciais enunciadas e mais referenciadas na literatura.

2.7.1 Dimensão

O fator interno mais analisado na investigação em CG como variável explicativa para a adoção de diferentes sistemas de gestão e controlo de custos é a dimensão da empresa. De facto, diversos investigadores encontraram, à luz de uma abordagem contingencial, relações estatisticamente significativas entre a dimensão das empresas e os sistemas de CG adotados, (Merchant, 1981; Chenhall & Langfield-Smith, 1998b; Haldma & Lääts, 2002 e Machado, 2011).

Com exceção de Haldma & Lääts (2002) que utilizaram o volume de vendas para medir a dimensão da empresa, a variável escolhida pelos restantes estudos enunciados foi o número de trabalhadores. Apesar de utilizarem variáveis diferentes de medição, os resultados encontrados sugerem que a uma maior

dimensão empresarial estão associados métodos mais sofisticados de CG. Uma das razões apontadas para este fenómeno é que à medida que a dimensão da empresa aumenta, a necessidade dos gestores para lidar com grandes quantidades de informação aumenta de tal forma que obriga a empresa a instituir controlos e a estabelecer hierarquias mais complexas (Haldma & Lääts, 2002).

Consequentemente, as empresas de maior dimensão são mais descentralizadas e utilizam orçamentos mais sofisticados de uma forma mais participativa (Merchant, 1981). Implicitamente resulta daqui que empresas de menor dimensão tendem a utilizar sistemas mais simples e de cariz muitas vezes mais informal (Major & Vieira, 2009). Por outro lado, as empresas de maior dimensão dispõem de uma maior disponibilidade de recursos para desenvolver, experimentar e implementar sistemas de CG mais inovadores, o que justifica que estas empresas sejam as que adotem métodos mais sofisticados (Haldma & Lääts, 2002). De facto, e como se poderá constatar mais à frente, uma das barreiras à implementação nas empresas de sistemas de CG mais sofisticados apontadas por diversos investigadores é precisamente o seu elevado custo.

2.7.2 Tecnologia

A literatura que relaciona a tecnologia organizacional com os sistemas de contabilidade e controlo de gestão tem sido das que mais desenvolvimento tem verificado na investigação dos fatores contingenciais (Major & Vieira, 2009). Daft & Macintosh (1981) e Chong (1996) identificaram a “incerteza das tarefas” como um aspeto relevante da tecnologia.

De facto, os estudos empíricos indicam que a incerteza das tarefas da organização representa uma fonte de variação nos requisitos do processo de informação das empresas e consequentemente nos sistemas de CG. Em regra, tarefas complexas e não rotineiras exigem um maior processamento de informação, do que tarefas simples e rotineiras (Daft & Macintosh, 1981). Aparentemente, tarefas mais complexas e não rotineiras estão associadas a mais

incerteza. Quanto maior for a incerteza da tarefa³⁰, maior será a quantidade de informação processada entre os responsáveis operacionais durante a execução da tarefa a fim de alcançar o nível de desempenho desejado (Chong, 1996).

Chong (1996) demonstrou existir uma relação positiva entre o grau de utilização da informação fornecida pelos sistemas de CG e o desempenho da Gestão. Os resultados mostraram que em situações de elevada incerteza de tarefas, a extensão do uso de informações do sistema de CG levou a decisões de gestão mais eficazes e, conseqüentemente, a um melhor desempenho da Gestão. De facto, os gestores operacionais quando atuam em situações de elevada incerteza de tarefas podem ter de obter informações adicionais não disponíveis à execução das tarefas. Deste modo, os sistemas de CG funcionam como um mecanismo de intercâmbio de informações que permite aos gestores obter e processar informações adicionais sobre as suas tarefas.

2.7.3 Ambiente

O estudo efetuado por Libby & Waterhouse (1996), em empresas canadianas de média dimensão, sugere que as organizações que operam em ambientes altamente competitivos tendem a implementar sistemas de CG em maior número e com um nível de sofisticação mais elevado. Os mesmos autores argumentam que os gestores confrontados com elevados níveis de concorrência necessitam de obter informações mais diferenciadas e mais complexas dos seus sistemas, antes de tomar decisões cruciais. Estas informações podem ser fornecidas, em algum grau, por um número maior de sistemas (Libby & Waterhouse, 1996).

Bruns & Kaplan citados por Al-Omiri & Drury (2007) identificam a competição como o fator externo mais importante para estimular os gestores a reestruturar os seus sistemas de custeio. As organizações que enfrentam elevados níveis de competitividade têm um maior impulso para encontrar formas de diferenciar os seus produtos/serviços face aos da concorrência. Isto resulta num maior número

³⁰ De acordo com Galbraith citado por Chong (1996) a incerteza da tarefa é definida como a diferença entre a quantidade necessária de informação para realizar a tarefa e a quantidade de informação já processada.

de linhas de produtos/serviços e numa maior diferenciação conseguida através do aumento da personalização dos seus produtos/serviços de modo a atender as necessidades dos clientes. Deste modo, as empresas que perseguem uma estratégia de diferenciação necessitam de sistemas complexos para medir com precisão os custos do produto. Sem estes sistemas, as empresas correm o risco de não conseguir determinar se as receitas geradas estão a exceder os custos adicionais associados à diferenciação. Por outro lado, as empresas que perseguem a estratégia de liderança em custos tendem a ter margens de lucro relativamente baixas devido à pressão para igualar os preços praticados pela concorrência. Nestas circunstâncias, as organizações necessitam de sistemas sofisticados que lhes permitam atribuir custos aos produtos/serviços com mais precisão de modo a que os gestores tomem decisões assertivas (Al-Omiri & Drury, 2007). Drury & Tayles referem que:

“Em setores/mercados altamente competitivos, os erros cometidos por se confiar em informações imprecisas sobre o custo dos produtos/serviços têm mais probabilidade de serem explorados pelos concorrentes”

Também Anderson & Lanen (1999) analisaram as mudanças nas práticas de CG associadas às reformas económicas ocorridas na Índia em 1991. Os autores consideram que a liberalização da economia indiana aumentou a intensidade da concorrência internacional e alterou as necessidades de informação internas dos gestores indianos. Através da realização de inquéritos a catorze empresas e de entrevistas em sete delas, os autores concluíram que, com as reformas económicas, o processo de orçamentação e controlo tornou-se mais descentralizado nas organizações, que os objetivos estratégicos são mais bem compreendidos e que as informações para a formulação de estratégias são diferentes.

A detenção do capital é uma variável estudada por Clarke et al. (1999), Haldma & Lääts (2002) e Machado (2011). O primeiro artigo revela que existem métodos de CG mais sofisticados nas filiais de multinacionais, face às empresas da região, sugerindo como explicação a imposição desses métodos pela casa mãe. Haldma & Lääts (2002) e Machado (2011) estudaram a mesma relação em empresas da Estónia e em PME industriais portuguesas respetivamente. No entanto, ao

contrário, dos primeiros autores, ambas não encontraram qualquer associação entre as duas variáveis.

2.7.4 Estrutura organizacional

A centralização/descentralização, diferenciação e formalização são três variáveis das estruturas organizacionais que têm sido amplamente utilizadas na literatura de CG para diferenciar estruturas mecanicistas de estruturas orgânicas e para determinar possíveis relações positivas/negativas com a adoção de sistemas de CG mais sofisticados nas organizações. A estrutura mecanicista caracteriza-se por uma elevada diferenciação, uma elevada formalização de regras e procedimentos e uma elevada centralização das decisões. Uma estrutura mecanicista enfatiza a comunicação e o controlo vertical, baseado na hierarquia, com tarefas rigidamente definidas. Pelo contrário, a estrutura orgânica caracteriza-se por uma baixa diferenciação, formalização e centralização, ou seja, existe uma maior comunicação horizontal, com redefinições frequentes de tarefas e a decisão é descentralizada, aumentando a participação dos trabalhadores, ao mesmo tempo que os regulamentos são atenuados (Gosselin, 1997).

Gosselin (1997) utilizou esta distinção para analisar os efeitos que diferentes estruturas organizacionais têm na forma como as empresas reagem à inovação nomeadamente através da adoção e implementação do ABC. Estruturas orgânicas que adotem o ABC podem ser tentadas a limitar o processo de inovação para níveis de gestão e controlo de custos inferiores, enquanto as estruturas mecanicistas têm tendência para levar até ao fim o processo de implementação do ABC (Gosselin, 1997). Deste modo, o referido autor concluiu que a adoção do ABC é mais facilitada nos casos de estruturas organizacionais com características do tipo mecanicista, ou seja, em organizações mais centralizadas.

Por sua vez, Bruns & Waterhouse citados por Major & Vieira (2009) demonstraram que organizações de maior dimensão, que possuem uma tecnologia sofisticada e uma estrutura descentralizada tendem adotar sistemas de

contabilidade e controlo mais formais. Os mesmos autores consideram que “Aparentemente, organizações descentralizadas consideram informação integrada e agregada como sendo útil”. Da mesma forma Libby & Waterhouse (1996) defendem que a descentralização é uma variável relevante na mudança dos sistemas de CG, no entanto não conseguiram estabelecer essa relação empiricamente.

Como podemos constatar, não existem opiniões consistentes na literatura em relação à associação entre o tipo de estrutura organizacional e os sistemas de CG. No que diz respeito ao grau de concentração de decisões na gestão de topo, alguns autores defendem que estruturas descentralizadas levam à adoção de técnicas mais sofisticadas de CG, enquanto outros defendem exatamente o contrário.

2.7.5 Estratégia

Se por um lado o ambiente competitivo onde a empresa se insere pode influenciar o tipo de estratégia a seguir pela empresa, por outro, as estratégias competitivas adotadas podem influenciar o desenho dos sistemas de informação a implementar nas empresas, determinando, assim, a escolha das técnicas de CG. De facto, “Diferentes estratégias competitivas são consideradas um fator explicativo para as diferenças encontradas nas práticas de CG que persistem desde 1996” (Anderson & Lanen, 1999).

Diversos investigadores têm analisado a relação entre o fator contingencial estratégia e os sistemas de CG como por exemplo Gosselin (1997); Chenhall & Langfield-Smith (1998b); Anderson & Lanen (1999) e Van der Stede (2000). Embora existam diversos modos para classificar a estratégia, os estudos empíricos analisados revelam que as empresas adotam essencialmente dois tipos de estratégia diferentes que podem influenciar os sistemas de CG: a “prospetora” e a “defensora” que são usualmente associadas às estratégias genéricas definidas por Porter de Diferenciação de produtos e Liderança em Custos, respetivamente.

Gosselin (1997) analisou os efeitos da estratégia e da estrutura organizacional na forma como as empresas adotam o ABC, reconhecido como um dos métodos mais avançados de CG. As conclusões mostram que existe uma associação positiva entre os dois fatores contingenciais e a utilização do ABC. As empresas que concorrem através da inovação e desenvolvimento dos produtos são geralmente mais flexíveis e tendem a ser mais abertas à introdução de novas técnicas de CG que lhes permitam gerir melhor os processos e as informações (Gosselin, 1997). Simons citado por Gosselin (1997) demonstrou que as empresas que seguem uma estratégia de diferenciação de produto tendem a adotar sistemas de gestão de custos mais adaptados às necessidades dos utilizadores do que as empresas que seguem uma estratégia de liderança em custos.

Por outro lado, Van de Stede (2000) refere que as empresas que seguem uma estratégia de diferenciação de produtos estão sujeitas a menores controlos orçamentais do que as empresas que seguem uma estratégia de liderança em custos, em que os controlos financeiros rígidos assumem maior importância. O uso menos rígido dos orçamentos em estratégias de diferenciação de produtos permite a flexibilidade requerida pela própria estratégia para responder eficientemente às mudanças no ambiente (Van der Stede, 2000). Em resumo, os fatores críticos de sucesso associados a uma estratégia de diferenciação de produtos, como o desenvolvimento de produtos e a inovação, assumem uma natureza de longo prazo de mais difícil quantificação, o que torna os sistemas de CG baseados em controlos orçamentais menos adequados (Van der Stede, 2000). Uma empresa que segue uma estratégia de liderança em custos visa alcançar um custo mais baixo que os seus concorrentes perseguindo a redução de custos, explorando economias de escala e produzindo produtos padrão indiferenciados. Pelo contrário, uma empresa que segue uma estratégia de diferenciação visa criar um produto que seja percebido pelo cliente como único prestando, assim, mais atenção às características qualitativas do produto, ao atendimento ao cliente, à imagem de marca, entre outros (Van der Stede, 2000).

Anderson & Lanen (1999) concluíram que, com a liberalização da economia indiana, os sistemas de CG utilizados pelas empresas alteraram-se, nomeadamente ao nível do processo de orçamentação e controle que se tornou mais descentralizado, ao nível dos objetivos estratégicos que se tornaram mais bem compreendidos e ao nível do aumento da preocupação com a redução de custos. No mesmo estudo, os referidos autores revelam que apesar de envolverem as mesmas pessoas com a mesma intensidade no processo de orçamento, a importância dada à informação de custos no orçamento é diferente consoante o tipo de estratégia adotada³¹ pela empresa.

Alguns estudos de contingência parecem confirmar a ideia de que as empresas que prosseguem estratégias mais conservadoras ou defensivas, como a liderança de custos, tendem a utilizar sistemas de contabilidade e controlo mais rígidos e de cariz financeiro (Major & Vieira, 2009). Ou seja, estratégias de Liderança em custos estão fundamentalmente associadas a técnicas de CG tradicionais como os orçamentos e o controlo de desvios (Chenhall & Langfield-Smith, 1998b). Pelo contrário, as empresas que prosseguem uma estratégia de diferenciação tendem a utilizar técnicas mais avançadas de CG.

2.7.6 Estrutura de Custos e Diversidade de Produtos

A diversidade de produtos nas organizações tem sido uma variável amplamente testada em diversos estudos (Abernethy et al., 2001; Al-Omiri & Drury, 2007; Drury & Tayles, 2005). No entanto, não se tem encontrado associações positivas entre este fator e a escolha de sistemas de CG. A diversidade de produtos pode potenciar distorções no custo dos produtos. Isto acontece, quando os produtos consomem recursos em proporções diferentes. Quanto maior for a diversidade dos produtos mais complexo será o processo produtivo, uma vez que dele resultam mais atividades para os fabricar. Deste modo, uma maior diversidade de produtos num ambiente complexo requer sistemas de custeio mais sofisticados que envolvam um maior número de centros de custos e indutores de custos, de

³¹“Prosperadora” (Diferenciação) ou “Defensora” (Liderança em custos).

modo a capturar a variação no consumo dos recursos pelos diferentes produtos (Al-Omiri & Drury, 2007).

Drury & Tayles (2005) estudaram os fatores que explicam a complexidade dos métodos adotados pelas empresas no Reino Unido para imputar os custos indiretos aos objetos de custo. O estudo mostrou que fatores como a complexidade do processo produtivo, o peso dos custos indiretos no total dos custos de produção, o grau de concorrência e a necessidade de informação para a tomada de decisão não são variáveis significativas na escolha do método de apuramento de custos. Concluíram, no entanto, que a adoção do ABC/M está relacionada com a diversidade de produtos.

Moore & Yuen (2001) analisaram também os níveis de integração e agregação da informação proporcionada pelo sistema de CG e o ciclo de vida da empresa, os quais tendem a assumir a sua forma mais simples em fases iniciais da vida da empresa, em virtude da homogeneidade dos produtos/serviços disponibilizados e dos mercados em que a mesma opera, bem como às características da estrutura, tendencialmente simples e centralizada. À medida que estas condições se alteram, isto é, à medida que os produtos/serviços da empresa se diversificam e a mesma se expande em direção a outros mercados, as necessidades informativas também se modificam, tornando-se mais agregada e integrada relativamente à etapa inicial. As características de integração e agregação da informação proporcionada pelo sistema de CG são, pois, também contingentes com o ciclo de vida da empresa.

2.8 Mudança em Contabilidade de Gestão

Depois da publicação do livro “Relevância Perdida” de Johnson & Kaplan (1987) muito se tem discutido sobre a mudança dos sistemas de CG. Foi nos anos 80 que se intensificou o debate sobre os novos sistemas de CG, sendo estes normalmente contrapostos com os sistemas tradicionais. Críticas generalizadas aos sistemas tradicionais avolumaram-se, múltiplas sugestões de mudança foram apresentadas e um vasto conjunto de ferramentas de CG surgiram

acompanhadas de descrições detalhadas para a sua implementação prática (Major & Vieira, 2009). Estas técnicas foram desenvolvidas com o objetivo de recuperar a relevância perdida pela CG e fornecerem, em tempo útil, informações adequadas para a tomada de decisão nas organizações, permitindo-lhes obter melhores resultados e maior capacidade de resposta em ambientes altamente competitivos. Mudanças estruturais na economia têm induzido grandes alterações na gestão das empresas, pressionando os gestores para encontrar, de forma eficaz, maneiras de equilibrar os objetivos de redução de custos com a melhoria da qualidade, mantendo a lucratividade (Adler et al., 2000).

2.8.1 Evidência empírica

Apesar das críticas, os estudos realizados em vários países, revelam que as técnicas tradicionais de CG continuam a ser utilizadas pela maioria das organizações e que a adoção das novas técnicas não está a ser adotada como os seus defensores gostariam (Waldron, 2005).

Adler et al. (2000), num estudo efetuado a 165 empresas da Nova Zelândia, indicam que a técnica de CG mais popular é o sistema de custeio total, utilizado por 57% dos inquiridos e que qualquer sistema de custeio tradicional é mais popular que qualquer uma das técnicas avançadas de CG³². No entanto, os resultados obtidos preveem um processo rápido e contínuo de mudança para métodos mais sofisticados e para o uso combinado de várias técnicas avançadas de CG. O estudo revela que, embora se apontem como obsoletas e inadequadas para a tomada de decisão, as técnicas tradicionais de CG continuam a ser usadas para controlar os custos, para determinar preços de venda e para avaliar o desempenho da gestão.

Chenhall & Langfiel-Smith (1998a) realizaram um estudo às 140 maiores empresas australianas, com o objetivo de identificar a extensão da aplicação de práticas tradicionais e recentes de Contabilidade de Gestão, os seus benefícios e as perspetivas de utilização futura. Os autores concluíram que a taxa de adoção e

³² Estas são adotadas apenas por uma minoria das empresas.

os benefícios decorrentes do uso de técnicas avançadas de CG, entre as maiores empresas australianas, são menores dos que os constatados e relatados para os sistemas tradicionais. Os resultados revelam que as medidas de desempenho financeiro tais como o orçamento, o ROI e a análise CVL continuam a ser um aspecto importante na CG. No entanto, estas estão a ser complementadas com medidas de desempenho não financeiras que, na ótica dos inquiridos, apresentam elevados benefícios. Apesar de relativamente baixas, as taxas de adoção de técnicas avançadas de CG foram maiores do que as relatadas em estudos similares noutros países sugerindo que o fator contingencial dimensão explica a adoção de maiores taxas de adoção de técnicas mais sofisticadas de CG.

Joshi (2001) realizou um estudo com o objetivo de obter evidência sobre as práticas de CG de 60 médias e grandes empresas industriais na Índia. O estudo revelou que, apesar da prática de CG estar generalizada, os maiores benefícios, na maioria das empresas, decorrem do uso de sistemas tradicionais tais como os orçamentos e a análise CVL. Constatou-se que a adoção de técnicas mais avançadas de CG é relativamente baixa e processa-se a um ritmo muito lento. No entanto, o autor refere que existem indícios para as empresas, no futuro, darem mais ênfase ao BSC, ao *Target costing* e à análise da cadeia de valor. Das técnicas avançadas de CG, foram estas que obtiveram maiores taxas de utilização pelos inquiridos.

Bright et al. citados por Adler et al. (2000) observaram que para além de as empresas do Reino Unido apresentarem taxas relativamente baixas de utilização de técnicas avançadas de CG, muitas delas ainda estão a trabalhar na introdução e desenvolvimento de sistemas de custeio tradicionais³³. Quase metade dos inquiridos depende do sistema de custos padrão baseado em resultados do período anterior, enquanto 26% utilizam o sistema de custos padrão baseado numa abordagem de engenharia.

³³ Este fenómeno também foi observado por Adler et al. (2000).

Szendi & Elmore citados por Adler et al. (2000) referem que a taxa de utilização das novas técnicas nas empresas dos EUA foi menor do que esperado. Os mesmos autores observaram que apenas uma em cada cinco empresas dos EUA usam o ABC. Da mesma forma Innes & Mitchell (1995) num estudo dirigido às 1000 maiores empresas não financeiras do Reino Unido confirmam que algumas empresas adotaram o ABC e aplicam-no em muitas das formas sugeridas pela extensa literatura que surgiu nas últimas décadas. No entanto, os resultados estão longe de ser satisfatórios, uma vez que apenas um quarto daquelas empresas adotaram o ABC.

Rodrigues et al. (2001) conduziram um estudo às 610 PME Excelência, com o objetivo de conhecer as práticas de CG nas PME portuguesas. O estudo revela que o cálculo de custos se encontra generalizado na maioria das empresas inquiridas, no entanto, os dados sugerem que as empresas o fazem de forma superficial, não prestando grande atenção a esta área. O sistema de custeio total é, largamente, o método mais utilizado pelas empresas. Apenas 9 empresas referiram utilizar o ABC como modelo de apuramento de custos.

Quesado & Rodrigues (2007) com o objetivo de avaliar a aplicabilidade do BSC nas grandes empresas e identificar a forma como estas gerem os seus custos, realizaram um estudo às 250 maiores empresas portuguesas. Os resultados revelaram que o sistema mais utilizado no cálculo de custos é o custeio total, verificando-se uma percentagem relativamente baixa na utilização do ABC. Constatou-se que a unanimidade das empresas não se limita ao cálculo de custos mas também a uma análise dos mesmos. Apesar de nem todas procederem a uma comparação dos custos com os concorrentes, a quase totalidade analisa a cadeia de valor como um todo e realiza um estudo comparativo com a cadeia do sector e dos principais concorrentes. Quanto à aplicabilidade do BSC, os resultados obtidos revelam que existe consenso entre as empresas quanto à importância do BSC como ferramenta de GEC. No entanto, nem todas integram o seu sistema de cálculo de custos com o BSC.

2.8.2 Barreiras à mudança em Contabilidade de Gestão

A revisão da literatura aponta para uma aparente relutância das empresas em adotar novas técnicas de CG, o que levanta questões sobre as barreiras à mudança das inovações em CG. De facto, as mudanças nos sistemas de CG têm-se dado a um ritmo mais lento que as mudanças ocorridas na sua envolvente (Major & Vieira, 2009).

Esta constatação tem levado vários investigadores a procurarem compreender o porquê desta mudança lenta e limitada. Deste modo, vários investigadores têm atendido aos aspetos sociais e comportamentais para tentar explicar os processos de mudança (ou não mudança) em CG. A introdução de uma nova técnica pode não ser aceite ou usada na organização, não por causa de deficiências técnicas mas por enfrentar barreiras individuais e organizacionais que resistem à mudança (Kaplan, 1993). As tentativas iniciais para implementar sistemas de gestão mais sofisticados que forneçam informações de custo mais precisas, como é o caso por exemplo do ABC, podem facilmente ser mal sucedidas. As falhas na implementação do sistema podem ainda ser mais dramáticas quando comparadas com uma abordagem tradicional com o qual o praticante ou o implementador tem mais experiência (Kaplan, 1993). Major & Hooper (2005) concluíram, através de um estudo de caso numa empresa do sector de telecomunicações portuguesa, que a implementação do ABC é muito condicionada por fatores comportamentais, uma vez que os trabalhadores desempenham um papel fundamental no sucesso do sistema. Se os trabalhadores considerarem o novo sistema como uma ameaça à sua autonomia ou à segurança do posto de trabalho, podem sabotar a sua implementação.

Vários estudos empíricos têm sido levados a cabo em diferentes setores de negócios e em diferentes contextos culturais nacionais, adotando uma multiplicidade de abordagens e de métodos de investigação para estudar a mudança em CG. Não faz parte deste trabalho aprofundar tais abordagens e/ou métodos de investigação, mas sim tentar identificar algumas barreiras que os sistemas mais avançados de CG encontram na sua implementação.

Os resultados obtidos com o estudo efetuado por Adler et al. (2000) reportaram as seguintes barreiras à mudança que afetam a adoção das técnicas avançadas de CG:

- Custo de mudança (relacionado com o equipamento, recursos humanos e tempo);
- Falta de competências na área;
- Sistema de custeio atual adequado;
- Inércia da Gestão;
- Investimento em sistemas existentes;
- Falta de *software* adequado;
- Informação insuficiente sobre técnicas avançadas de CG e medo do fracasso.

As limitações relativas aos recursos humanos foram as barreiras à mudança mais apontadas pelas empresas observadas. Em particular, o custo da mudança relativa a pessoas e tempo e a falta de competências na área foram as três primeiras barreiras reportadas. Comentários dados voluntariamente pelas empresas inquiridas indicaram que problemas relacionados com o fluxo de informação entre o departamento contabilístico e o de produção eram mais uma razão para a não adoção de técnicas avançadas de CG. Curiosamente, 30% dos inquiridos indicaram a falta de informação sobre as técnicas avançadas de CG como razão para a sua não adoção. De acordo com o autor, aparentemente é necessário despender mais esforços na educação dos gestores sobre as técnicas mais avançadas e os benefícios que decorrer do seu uso.

Clarke et al. (1999) argumentam que a CG na Irlanda é “marginalizada”. Em primeiro lugar, os contabilistas de gestão funcionam como “arquivos de informação”, em vez de serem inovadores e fornecerem informação para a tomada de decisão. Em segundo lugar, os sistemas tradicionais de CG recolhem e agregam informação mas não refletem ou incentivam as mudanças necessárias ao clima atual da indústria. Os mesmos autores indicam as barreiras que podem

explicar os níveis baixos de adoção do ABC nas empresas irlandesas comparativamente com os EUA, o Reino Unido e o Canadá. Verificaram que uma das principais barreiras à mudança está ao nível da educação, nomeadamente na falta de formação acerca das técnicas contemporâneas de CG nas licenciaturas, pós-graduações e mestrados. Outra das barreiras reside no facto de que, no passado, as empresas que tinham obtido melhorias com a adoção de novas técnicas de CG relutavam em partilhar informações com empresas concorrentes.

As questões de natureza cultural podem ser um obstáculo à implementação de novos sistemas de CG, principalmente se estes não forem de encontro às rotinas institucionalizadas na organização. O autor defende que a mudança ocorre através da interação entre as regras, rotinas, ações e instituições de uma organização específica. O reconhecimento de que existem formas de pensar diferentes dentro de uma organização pode influenciar significativamente a mudança no processo de Gestão. Tentativas para introduzir novas técnicas de CG, sem uma análise cuidadosa das instituições prevalecentes na organização, podem enfrentar fortes resistências à mudança (Scapens, 2006).

CAPÍTULO III – METODOLOGIA

3.1 Introdução

O processo de investigação não é só um processo de aplicação de conhecimentos mas também um processo de planificação e criatividade mais ou menos controlada (Hill & Hill, 2005). Para além de contribuir para o enriquecimento do conhecimento na área em que recai a investigação, todo este processo obriga a um planeamento dos métodos a utilizar na recolha dos dados de modo a demonstrar, de forma clara, o caminho percorrido desde a sua conceção até à conclusão.

Com efeito, tendo em conta o objetivo geral da presente dissertação, o conteúdo deste estudo não poderia ficar-se pela abordagem teórica já desenvolvida na parte da revisão da literatura. Torna-se necessário obter dados empíricos que permitam responder às questões formuladas no âmbito do objetivo enunciado. Deste modo, no presente capítulo pretende-se explicar, detalhadamente, toda a ação desenvolvida no decorrer da abordagem prática do trabalho de pesquisa.

3.2 Método de pesquisa e técnicas utilizadas

Na investigação em contabilidade, a utilização do inquérito, como instrumento de recolha de informação, tem vindo a provar o seu êxito, não só devido à intensificação da sua utilização, mas também pelos resultados conseguidos (Major & Vieira, 2009). Tendo em conta que a evidência a recolher no presente trabalho não é divulgada publicamente pelas empresas, a questão e os objetivos de investigação levaram-nos a optar por uma das seguintes técnicas de inquérito: entrevista ou questionário.

Tornou-se então necessário definir qual das duas técnicas seria a mais adequada. Não obstante cada uma delas apresentar vantagens e desvantagens, rapidamente a opção pelo inquérito consubstanciado num questionário tornou-se evidente para o autor face à supremacia das suas vantagens.

Porém, face às desvantagens apontadas por alguns autores quanto à utilização do questionário como método de recolha de dados (Major & Vieira, 2009; Hill & Hill, 2005; Barañano, 2008), tais como, baixas taxas de respostas, possibilidade de os inquiridos não responderem a todo o questionário e uma possível má interpretação das perguntas efetuadas, procurou-se minimizar as limitações apontadas, através da realização de alguns procedimentos.

De acordo com Scapens (2006), opinião da qual partilhamos, a tentativa de explicar as práticas de CG através de estudos empíricos envolve três dificuldades:

- As técnicas de CG usadas na prática não são muitas vezes as ideais, uma vez que, a prática nunca é perfeita;
- O desenvolvimento e o uso de técnicas de CG são dinâmicos e isto é difícil de capturar através de estudos transversais;
- As personalidades e as experiências dos indivíduos podem influenciar a escolha das técnicas de CG na prática.

Para conseguir aumentar a probabilidade de os respondentes cooperarem, elaborou-se um questionário apelativo no *layout*, simples e claro na linguagem, com perguntas curtas e o menos extenso possível. Adicionalmente, o questionário foi concebido no *Google Docs*, possibilitando às empresas responder ao questionário diretamente através do *link* enviado por correio eletrónico, facilitando uma resposta fácil, rápida e sem custos para inquirido.

Na tentativa de minimizar o número de perguntas sem resposta, todas as perguntas revestiram carácter obrigatório. No entanto, para que o inquirido não respondesse a perguntas não aplicáveis à realidade da sua empresa, o questionário foi dividido em secções com perguntas de resposta condicionada, ou seja, dependendo da sua resposta, o inquirido foi, automaticamente, direcionado para determinada secção.

Na introdução ao questionário, para além de se fazer referência ao objetivo e importância da investigação, ao tempo médio de resposta e à confidencialidade

dos dados é também mencionado o *email* e o contacto telefónico do autor, possibilitando ao inquirido esclarecer eventuais dúvidas que possam surgir no preenchimento do questionário.

Após a elaboração da primeira versão do questionário e com o objetivo de verificar a pertinência, relevância, clareza e compreensão das perguntas aplicadas, o questionário foi testado no meio académico por docentes, e aplicado a uma amostra de 5 empresas do distrito de Aveiro selecionadas para o efeito. Foi solicitado o retorno de eventuais problemas e dúvidas sentidas no seu preenchimento bem como o tempo despendido na resposta ao mesmo. De acordo com o resultado destes testes, o questionário foi modificado de modo a atingir de forma mais eficaz os objetivos propostos.

3.3 Estrutura e objetivos específicos do questionário

A forma como um questionário é estruturado e a forma como as perguntas são elaboradas são tarefas extremamente importantes no processo de investigação, arriscando dizer-se que o sucesso da mesma depende da boa execução das tarefas enunciadas. Aparentemente pode ser fácil elaborar um questionário mas não é fácil elaborar um bom questionário que consiga conjugar simplicidade e clareza com a obtenção de toda a informação necessária ao estudo empírico (Hill & Hill, 2005).

No que respeita à forma das perguntas, optou-se, maioritariamente, por perguntas fechadas com uma lista pré-estabelecida de respostas possíveis e algumas perguntas centradas na escala de *Likert*, permitindo avaliar o grau de importância atribuído pelos inquiridos. Apesar das suas inequívocas desvantagens, a sua escolha deveu-se, essencialmente, ao facto de estas possibilitarem análises estatísticas mais sofisticadas na análise dos resultados.

Na sua estrutura, optou-se por usar questões gerais no seu início deixando as específicas para último. Deste modo, o questionário inicia-se, depois da introdução, com perguntas sobre a caracterização do inquirido e da organização,

e só depois são solicitadas informações sobre o planeamento operacional e estratégico da empresa.

O questionário foi estruturado em sete secções distintas que se passa a enunciar de seguida:

A primeira secção respeita à caracterização pessoal e profissional do inquirido, integrando perguntas de resposta múltipla que solicitam informação sobre o cargo/função que desempenha na empresa, do departamento em que se encontra inserido e do seu nível de qualificação.

A segunda secção refere-se à caracterização da empresa. Este bloco de perguntas de resposta múltipla foi elaborado tendo em conta dois objetivos específicos. Por um lado, enquadrar a empresa de acordo com a definição europeia de PME³⁴, solicitando informação sobre o volume de negócios (VN) anual, o total do Ativo Líquido e o número de trabalhadores. Por outro lado, obter informações sobre a forma jurídica, o sector de atividade, a percentagem do VN para o mercado externo, a caracterização dos detentores do capital, os processos de produção usados, a diversidade e complexidade dos produtos, tarefas relacionadas e estrutura de custos das empresas inquiridas.

³⁴ O artigo 2º do Jornal Oficial da União Europeia L 124/39 de 20/05/2003 define os limiares financeiros que distinguem as empresas em:

- a) Micro empresas: as empresas que possuem menos de 10 trabalhadores e volume de negócios anual ou balanço total anual inferior a 2 milhões de euros;
- b) Pequenas empresas: as empresas que possuem menos de 50 trabalhadores e volume de negócios anual ou Balanço total anual inferior a 10 milhões de euros;
- c) Médias empresas: as empresas que possuem menos de 250 trabalhadores e volume de negócios anual inferior a 50 milhões de euros ou balanço total anual inferior a 43 milhões de euros.

Por exclusão, as empresas que excederem os limiares constantes da alínea c) são classificadas como grandes empresas.

A terceira secção engloba um conjunto de 10 perguntas. A primeira pergunta colocada é geral, direta e objetiva: “A empresa calcula custos de produção?”. A partir desta pergunta e apenas para as empresas que responderam afirmativamente, todas as perguntas seguintes são colocadas tendo em conta uma sequência gradual em consonância com as questões de investigação formuladas e anteriormente mencionadas no Capítulo I. No final desta secção é solicitado à empresa inquirida que responda afirmativamente ou negativamente à seguinte pergunta: “A empresa procede a uma análise/gestão dos custos apurados?”. Caso a resposta seja afirmativa, o inquirido é direcionado, automaticamente, para as questões que compõem a quarta secção do questionário.

Na quarta secção, composta por apenas duas questões, pretende-se, por um lado, averiguar quais as ferramentas de gestão de custos usadas pelas empresas e por outro, confirmar, na sequência da secção anterior, se as técnicas de CG designadas na revisão da literatura como contemporâneas são, na prática, as mais usadas.

Na quinta secção pretende-se aferir sobre o planeamento estratégico da empresa e responder à seguinte questão de investigação: “As empresas da região de Aveiro têm uma estratégia definida e avaliam a sua execução?” Neste sentido, é solicitado às empresas que indiquem a estratégia adotada e as ferramentas usadas na sua avaliação.

Na sexta secção foi formulada uma pergunta apenas para os inquiridos que responderam negativamente à primeira pergunta da terceira secção, a saber: “A empresa calcula custos de produção?”. Com esta pergunta pretende-se averiguar quais os principais motivos/impedimentos que levam as empresas a não calcular/gerir os seus custos de produção.

Por último, **na sétima secção** pretende-se avaliar a importância que as ferramentas de CGE assumem na perspetiva do inquirido no desempenho

operacional e estratégico da empresa. Deste modo, foi proposto ao inquirido que avaliasse numa escala de importância de 1 a 5 (1=Nenhuma; 2=Pouca; 3=Média; 4=Grande; 5=Muito grande) se o uso de ferramentas de CGE melhora ou pode melhorar o desempenho das empresas.

3.4 Definição da população

O objetivo geral da presente investigação é analisar e ampliar o conhecimento acerca da situação da CGE no universo empresarial da região de Aveiro. Apesar da dimensão da população alvo ser relativamente pequena se comparada a uma população alvo à escala nacional, deparámo-nos com algumas questões no que diz respeito à definição do tipo de empresas a observar, não só quanto à sua dimensão, como ao tipo de atividade exercida pela mesma. Portugal é um país com pouca tradição no uso de sistemas de CGE sendo a sua utilização nas empresas, muitas vezes, determinada pela obrigatoriedade da adoção do sistema de inventário permanente e da elaboração da Demonstração dos Resultados por funções.

Como, alguns autores defendem, que a maior parte das empresas que utilizam ferramentas de CG são empresas de grande dimensão (Drury & Tayles, 1998), considerou-se mais adequado restringir a população alvo às maiores empresas do distrito de Aveiro. Para isso, foi solicitada ao Diário de Aveiro uma base de dados com o ranking das 1000 maiores empresas do distrito no ano de 2010³⁵. Esta base de dados continha os seguintes itens de informação acerca das empresas: (i) nome, (ii) concelho, (iii) Código de Atividade Económica (CAE), (iv) VN de 2010 e 2009, (v) crescimento do VN, (vi) RL de 2010 e 2009, (vii) crescimento do RL e (viii) Valor Acrescentado Bruto (VAB) de 2010. Foi efetuado um filtro, por CAE³⁶, de modo a extrair apenas as empresas industriais. Foram obtidas 510 empresas que constituem a população alvo do presente estudo. Apesar do reconhecermos a importância do uso de ferramentas de CGE em

³⁵ Suplemento do Jornal Diário de Aveiro publicado a 19 de Dezembro de 2011.

³⁶ Apenas foram considerados os CAE englobados na secção C do anexo a que se refere o artigo 2º do Decreto-Lei nº 381/2007 de 14 de Novembro.

qualquer setor de atividade, esta delimitação, justifica-se por um lado, por as empresas industriais pertencerem ao sector de atividade que, em termos históricos, têm mais tradição na utilização de sistemas de CG, decorrente de uma necessidade de valorização de *stocks* para inventário, e por outro lado, porque alguns autores defendem que, em estudos realizados como parte de um mestrado, é conveniente escolher-se uma população com dimensão que varie entre os 100 e 500 casos (Hill & Hill, 2005).

3.5 Recolha de dados e tratamento da informação recolhida

A base de dados, gentilmente fornecida pelo Diário de Aveiro, por motivos de confidencialidade, não continha moradas, contactos telefónicos e endereços eletrónicos das empresas. Assim, e na falta de informação indispensável à concretização do presente estudo, numa primeira fase, efetuou-se uma pesquisa, via Internet, dos respetivos contactos telefónicos. De seguida, contactaram-se as empresas, via telefone, com o objetivo de conhecer o nome do responsável pela CG (que coincidiu quase sempre com o responsável pela Contabilidade Financeira), bem como o endereço eletrónico direto do mesmo, de modo a personalizar o contacto, a evitar respostas menos fiáveis dadas por quem não participa nos processos operativos, financeiros e estratégicos da empresa aumentando, assim, o número de respostas obtidas.

O inquérito foi enviado, através do *Google Docs*, às 510 maiores empresas industriais do distrito de Aveiro em Novembro de 2012, tendo sido repetido este procedimento por mais uma vez em Janeiro de 2013. A receção dos questionários ocorreu entre os meses de Novembro de 2012 e Março de 2013. Após as várias diligências efetuadas no sentido de obter o número máximo de inquéritos preenchidos, foram rececionadas 48 respostas que correspondem à amostra do nosso estudo. Sintetizando temos:

- População do estudo: 510 empresas
- Amostra do estudo: 48 empresas

A informação obtida através dos questionários foi introduzida na base de dados do *software SPSS (Statistics Packages for Social Sciences)*, versão 18.0, e após uma leitura dos dados foram selecionados os aspetos mais relevantes para a análise.

CAPÍTULO IV – ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS

Neste capítulo é desenvolvida a análise dos dados recolhidos através das respostas aos inquéritos efetuados às 510 maiores empresas industriais do distrito de Aveiro com o objetivo de responder às questões de investigação do estudo já enunciadas em capítulo anterior.

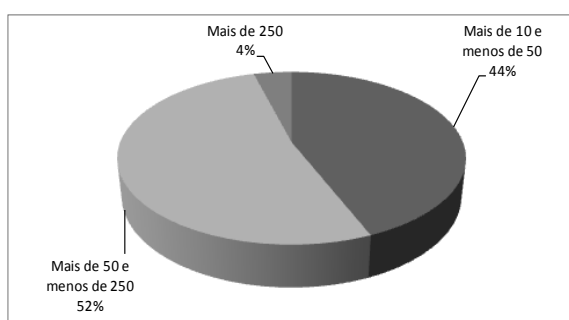
4.1 Caracterização da amostra

4.1.1 Caracterização das empresas inquiridas

A amostra (48 empresas) representa 9,41% da população do estudo. Na caracterização destas empresas foram considerados os seguintes aspetos: (i) dimensão, (ii) forma jurídica, (iii) setor de atividade, (iv) detenção do capital e (v) características do processo produtivo.

Na avaliação da dimensão das empresas foram utilizadas 3 variáveis: número de trabalhadores, VN e total do Ativo Líquido. Classificando as empresas de acordo com o número de pessoas ao serviço observamos que das 48 respostas obtidas, 52,1% possui mais de 50 e menos de 250 trabalhadores, 44,3 % possuem mais de 10 e menos de 50 trabalhadores e 4,2% possui mais de 250 trabalhadores. Nenhuma das empresas possui menos de 10 trabalhadores.

Gráfico 1 - Número de trabalhadores



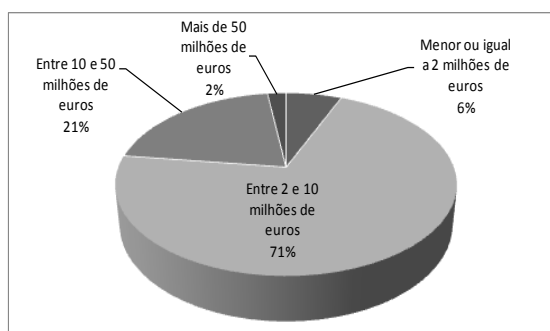
Quadro 9 - Número de trabalhadores

Número de trabalhadores	Respostas	
	Nº	%
Menos de 10	0	0
Mais de 10 e menos de 50	21	43,7
Mais de 50 e menos de 250	25	52,1
Mais de 250	2	4,2
Total	48	100

Quanto ao VN, concluímos que a maior percentagem das empresas inquiridas apresenta um VN no intervalo entre os 2 e os 50 milhões de euros. Assim sendo, 70,8% das empresas apresenta um VN entre os 2 e 10 milhões de euros e 20,8%

entre os 10 e os 50 milhões de euros. A percentagem das empresas que apresentam um VN inferior ou igual a 2 milhões cifra-se nos 6,3% e apenas 2,1% das empresas inquiridas, o equivalente a 1 empresa, apresenta mais de 50 milhões de euros. Nota-se que, à exceção de 2 empresas, todas as empresas inquiridas são empresas exportadoras.

Gráfico 2 - Volume de negócios



Quadro 10 - Volume de Negócios

VN	Respostas	
	Nº	%
Menor ou igual a 2 milhões de euros	3	6,3
Entre 2 e 10 milhões de euros	34	70,8
Entre 10 e 50 milhões de euros	10	20,8
Mais de 50 milhões de euros	1	2,1
Total	48	100

No que diz respeito ao total do Ativo Líquido e comparativamente ao que aconteceu com a análise do VN a maior percentagem das empresas apresenta um Ativo Líquido entre os 2 e os 50 milhões de euros. Deste modo, 66,7% apresenta um Ativo Líquido entre os 2 e 10 milhões de euros, 22,9% entre 10 e 50 milhões de euros, 8,3% apresenta um Ativo Líquido menor ou igual a 2 milhões de euros e apenas 2,1%, o equivalente a 1 empresa, apresenta mais de 50 milhões de euros.

Deste modo e tendo em conta a definição europeia de PME, constatamos que as empresas de média dimensão são as mais representativas da amostra. Seguida das pequenas empresas.

Quadro 11 - Dimensão

Dimensão	Respostas	
	Nº	%
Pequenas empresas	21	43,8
Médias empresas	26	54,2
Grandes empresas	1	2
Total	48	100

Quanto à sua forma jurídica, as Sociedades Anónimas são as que apresentam maior percentagem, representado 60,1% da amostra. As Sociedades por quotas representam 35,4% e as Sociedade Unipessoais por quotas e os Estabelecimentos Individuais de Responsabilidade Limitada representam apenas 2,1% cada um.

De acordo com o quadro seguinte, a atividade económica mais representativa da amostra é a Indústria metalúrgica com 29,2%, seguindo-se a Indústria do calçado com 14,6% e a Fabricação de artigos de borracha e de matérias plásticas com 10,4%, perfazendo 39,6% do total das empresas.

Quadro 12 - Caracterização da atividade económica

Atividade económica	Respostas	
	Nº	%
Fabricação de têxteis	3	6,3
Indústria do calçado	7	14,6
Indústria da madeira e da cortiça e suas obras, exceto mobiliário	1	2,1
Fabricação de pasta, de papel, cartão e seus artigos	2	4,2
Fabricação de produtos químicos	1	2,1
Fabricação de artigos de borracha e de matérias plásticas	5	10,4
Indústria metalúrgica	14	29,2
Fabricação de mobiliário e/ou de colchões	1	2,1
Fabricação de máquinas e/ou equipamentos	3	6,3
Outro	11	22,9
Total	48	100,0

Em 85,4% da amostra, os detentores de capital das empresas inquiridas são 100% nacionais. No entanto, 12,5% das empresas apresentam participação estrangeira majoritária (maior ou igual a 50%) e apenas 2,1% (1 empresa) apresenta participação estrangeira minoritária (menor de 50%).

Na caracterização dos processos produtivos das empresas foram considerados os seguintes aspetos: (i) peso dos custos diretos (MOD e MP), dos CIP e dos custos não industriais na estrutura de custos das empresas, (ii) grau de diversidade dos produtos produzidos e (iii) variedade e complexidade das tarefas relacionadas com a produção.

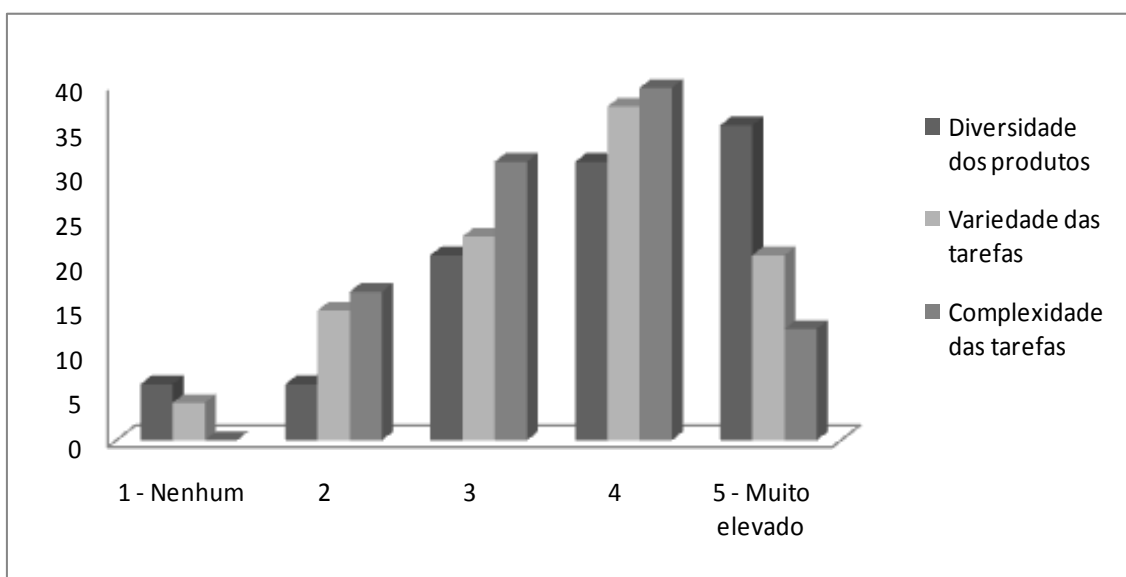
Relativamente à estrutura de custos, observa-se, através do quadro que se segue, que as empresas inquiridas atribuíram um grau de importância maior aos custos diretos (MOD e MP) na estrutura de custos total da empresa, do que aos CIP e mesmo aos custos não industriais. Embora inferiores, os custos com manutenção, distribuição, logística, depreciações e amortizações, energia e *marketing* alcançaram percentagens de importância significativas. Salienta-se que 6,3% das empresas inquiridas não têm custos de venda e pós-venda nem custos de pesquisa e desenvolvimento de produtos e 16,7% não tem custos de *marketing*.

Quadro 13 - Peso dos custos na estrutura de custos total das empresas

Variáveis	Respostas (%)			
	Não tem	Pouco importante	Importante	Muito importante
Custos com MOD	0	8,3	39,6	52,1
Custos com MP	0	0	27,1	72,9
Custos com depreciações e amortizações	0	27,1	62,5	10,4
Custos com energia	0	18,8	50,0	31,3
Custos de manutenção, de distribuição e logística	0	16,7	72,9	10,4
Custos de venda e pós-venda	6,3	47,9	41,7	4,2
Custos com pesquisa e desenvolvimento de produtos	6,3	43,8	37,5	12,5
Custos de <i>marketing</i>	16,7	37,5	41,7	4,2

Os inquiridos classificaram numa escala de 1 a 5 (1=Nenhum; 2=Pouco; 3=Média; 4=Elevado; 5=Muito elevado) o grau de diversidade dos produtos e o grau de variedade e complexidade das tarefas relacionadas com a produção. Através do gráfico seguinte, podemos concluir que as empresas inquiridas produzem uma grande diversidade de produtos e que as tarefas relacionadas com os mesmos são muito variáveis e complexas.

Gráfico 3 - Grau de diversidade dos produtos e grau de variedade e complexidade das tarefas



4.1.2 Perfil do inquirido

Ao analisar a primeira parte do questionário verifica-se que 43,7% dos inquiridos desempenham um cargo/função na empresa de Responsável Financeiro/Administrativo, seguindo-se, com 37,5% os Contabilistas/TOC e com 14,6% os Gerentes/Administradores. A opção “Outros” representa 4,2% dos inquiridos, o equivalente a 2 pessoas que responderam desempenhar o cargo/função de Escriturária e de Diretor da Qualidade.

Quanto ao departamento em que se encontram inseridos, 77,1% dos inquiridos afirmou pertencer ao departamento de Contabilidade Geral/Financeiro e apenas 14,6% afirmou pertencer ao Departamento de Contabilidade de

Custos/Analítica/Gestão. Os 8,3% que responderam “Outros” colocaram o departamento de Qualidade e o departamento Administrativo como opção.

Relativamente às habilitações literárias do inquirido podemos observar que 87,5% possui formação de nível superior, em que 68,8% afirma possuir um Bacharelato/Licenciatura e 18,8% afirma possuir um Mestrado. Apenas 12,4% não possui formação superior.

4.2 Análise dos dados

Com o objetivo de averiguar se a prática de cálculo e gestão de custos está ou não generalizada nas empresas da região de Aveiro questionou-se se estas calculam e gerem os custos apurados. Das 48 empresas que responderam ao questionário, 22,9% (11 empresas) afirmaram não calcular/apurar custos de produção e das 77,1% que o fazem, 8,1% (3 empresas) afirmaram não proceder a uma análise/gestão dos custos apurados, o que tornou a análise dos dados ainda mais restrita (34 empresas).

Quadro 14 - Cálculo, controlo e gestão dos custos de produção

	Cálculo custos de produção		Controlo/Gestão dos custos de produção	
	Respostas	%	Respostas	%
Sim	37	77,1	34	91,9
Não	11	22,9	3	8,1
Total	48	100	37	100

Salienta-se que as razões mais apontadas pelas empresas que não calculam e/ou gerem os seus custos de produção (14 empresas) foram que o cálculo e/ou o controlo de custos não são encarados como importantes pela Administração (50%), e a de que a informação proveniente da contabilidade financeira dá toda a informação necessária para a tomada de decisões (35,7%), conforme quadro que se segue:

Quadro 15 - Razões apresentadas pelas empresas para não calcularem e/ou gerirem os seus custos

Objetivos	Respostas	
	Nº	%
O cálculo e o controlo de custos não são encarados como importantes pela Administração	7	50,0
A informação financeira dá toda a informação necessária para a tomada de decisões	5	35,7
Falta de pessoal com competência na área de CG	4	28,6
Falta de <i>software</i> adequado	4	28,6
Falta de meios financeiros e de tempo para implementar um sistema de cálculo e controlo de custos	4	28,6
Falta de informação sobre as ferramentas de cálculo e controlo de custos	2	14,3
Outro	1	7,1

4.2.1 Caracterização dos métodos de cálculo de custos

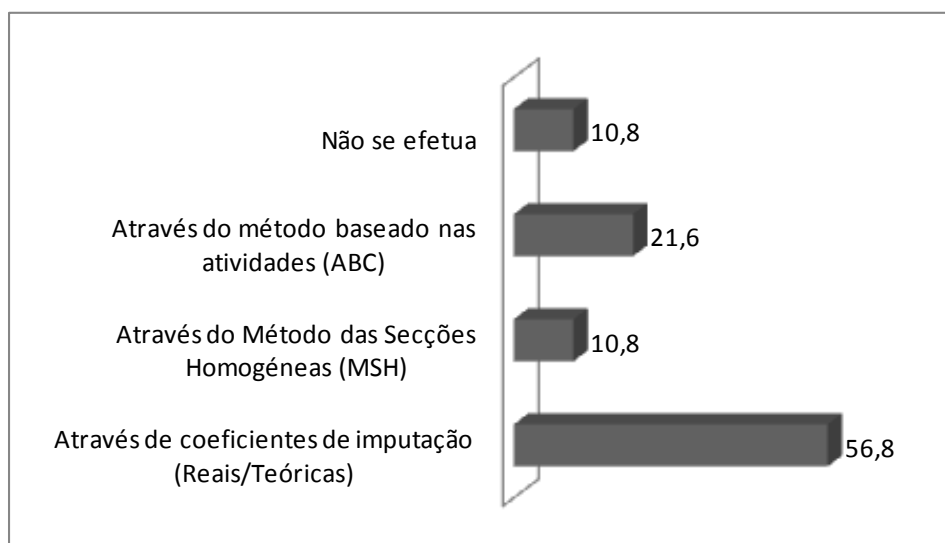
Das 37 empresas que afirmaram calcular custos de produção, 81% calcula custos ao nível dos produtos, 43,2% ao nível das secções/departamentos e 21,6% ao nível das atividades. A maior parte das empresas calcula custos de produção mensais (45,8%). Quanto aos objetivos subjacentes ao cálculo de custos verificou-se que em média cada empresa selecionou pelo menos mais de 3 objetivos. No entanto, a análise revela que a fixação do preço de venda dos produtos foi o mais apontado em detrimento dos restantes objetivos, como podemos constatar pelo quadro que se apresenta.

Quadro 16 - Objetivos/Finalidades do cálculo de custos

Objetivos	Respostas	
	Nº	%
Fixação do preço de venda dos produtos	28	75,6
Determinação da margem de contribuição dos produtos	22	59,4
Orçamentação	21	56,7
Gestão e redução de custos	21	56,7
Valorização dos inventários	20	54,0
Análise de rentabilidade dos produtos	20	54,0
Apoio à tomada de decisões (operativas e estratégicas)	18	48,6
Análise de rentabilidade dos clientes	11	29,7
Obtenção de medidas de desempenho	8	21,6
Análise de rentabilidade dos ativos	1	2,7

Quanto ao tipo de custos considerados no cálculo, 75,7% das empresas utilizam os custos reais, 13,5% os custos pré-determinados e 10,8% consideram os custos orçamentados. No que se refere à classificação dos custos, 54,1% das empresas identifica os custos por objeto de custo classificando-os em diretos e indiretos e 37,8% das empresas classifica em fixos e variáveis³⁷. Através do gráfico seguinte pode constatar-se que a maioria das empresas inquiridas reparte os CIP pelos produtos através de coeficientes de imputação, apresentando esta opção uma taxa de resposta de 56,8%. O método baseado nas atividades (ABC) é o segundo método mais utilizado com 21,6% e o MSH é utilizado por 10,8% das empresas. Salienta-se que 10,8%, o equivalente a 4 empresas, afirma não repartir os CIP pelos produtos.

Gráfico 4 - Métodos de repartição dos Custos Indiretos de Produção pelos produtos



As bases de imputação mais utilizadas pelas empresas na repartição dos CIP são todas elas influenciadas pelo volume de produção. O quadro seguinte mostra que a maior frequência de respostas se situa na utilização das “horas de MOD (Hh)”, “Hora-máquina (Hm)” e “número de unidades produzidas” como bases de imputação dos CIP ao custo dos produtos.

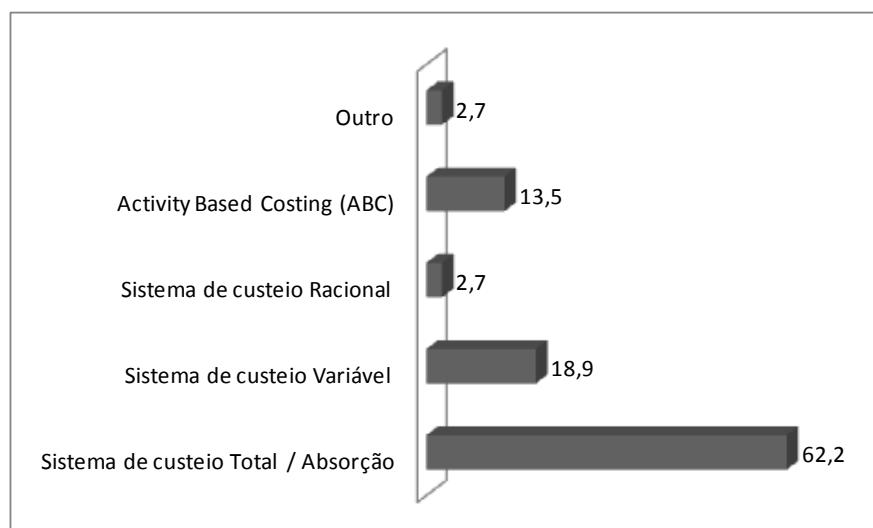
³⁷ 8,1% das empresas não se enquadram em nenhuma das opções de classificação de custos indicadas.

Quadro 17 - Bases de imputação utilizadas na repartição dos Custos Indiretos de Produção

Bases de imputação	Respostas	
	Nº	%
Horas de MOD (Hh)	20	54,1
Hora-máquina (Hm)	16	43,2
Número de unidades produzidas	16	43,2
Custo de mão-de-obra direta	13	35,1
Custo dos materiais consumidos	13	35,1
Área ocupada	5	13,5
Potência contratada	3	8,1
Nenhuma	2	5,4
Outro	1	2,7

Quanto ao sistema de custeio usado no cálculo do custo dos produtos, 62,2% das empresas optam pelo sistema de custeio total, 18,9% opta pelo sistema de custeio variável e 13,5% opta pelo sistema ABC. Apenas 1 empresa usa o sistema de custeio racional.

Gráfico 5 - Sistemas de custeio usados no cálculo do custo dos produtos



4.2.2 Técnicas de Contabilidade de Gestão

Neste ponto procuramos averiguar quais as técnicas utilizadas pelas empresas na gestão dos custos apurados. Como dissemos anteriormente, a análise neste

ponto restringe-se a 34 empresas, uma vez que, das 37 empresas que calculam custos de produção, 3 afirmaram não proceder a qualquer tipo de controlo/análise. Através do quadro seguinte podemos constatar que a ferramenta mais utilizada, com uma percentagem de 44,1%, é a gestão baseada nos processos (Melhoria contínua/*Benchmarking*) seguida do Ponto crítico das vendas, com 35,3% das respostas. A gestão da qualidade total (TQM/*Kaizen*) e a gestão de custos baseada nas atividades (ABC/ABM) obtiveram, cada uma, 32,4% das respostas das empresas inquiridas.

Quadro 18 - Técnicas/Ferramentas de Contabilidade de Gestão

Técnicas/Ferramentas	Respostas	
	Nº	%
Gestão de custos baseada nos processos (Melhoria contínua/ <i>Benchmarking</i>)	15	44,1
Ponto crítico das vendas	12	35,3
Gestão da Qualidade Total (TQM/ <i>Kaizen</i>)	11	32,4
Gestão de custos baseada nas atividades (ABC/ABM)	11	32,4
Custo Alvo (<i>Target Cost</i> / Custo por Objetivo)	7	20,6
Controlo dos <i>stocks</i> (JIT/ <i>Kaizen</i>)	7	20,6
Gestão de custos baseada no ciclo de vida dos produtos	5	14,7
<i>Economic Value Added (EVA)</i>	2	5,9

Salienta-se que as ferramentas menos utilizadas são o custo Alvo (*Target Cost*/Custo por Objetivo), o controlo dos *stocks* (JIT/*Kaizen*), a gestão de custos baseada no ciclo de vida dos produtos e o EVA. A baixa utilização do Custo Alvo fundamenta-se quando se questiona as empresas sobre como são fixados os preços de venda dos produtos e a maioria respondeu que atribui uma margem sobre os custos de produção (55,9%). Em 23,5% das empresas o preço é negociado com os clientes e apenas em 20,6% das empresas é fixado pelo mercado (iguais aos praticados pela concorrência).

4.2.3 Técnicas de Contabilidade de Gestão Estratégica

Com o objetivo de averiguar se as empresas têm uma estratégia definida e se avaliam a sua execução, pediu-se às empresas que indicassem o tipo de

estratégia adotada³⁸ e as ferramentas que utilizam na avaliação da sua execução. No que concerne ao posicionamento estratégico, a maioria das empresas opta por uma estratégia de diferenciação, como podemos constatar pelo quadro seguinte.

Quadro 19 - Posicionamento estratégico das empresas inquiridas

Estratégia	Respostas	
	Nº	%
Liderança em custos	10	29,4
Diferenciação	24	70,6

Como podemos observar pelo quadro seguinte, grande parte das empresas inquiridas recorre a Indicadores Financeiros e Económicos (genéricos) para avaliar e acompanhar a execução da estratégia. Esta opção apresenta uma taxa de resposta na ordem dos 67,6%. Imediatamente a seguir, e com uma percentagem significativa das respostas (55,9%) aparece a análise e controlo de desvios orçamentados. O BSC é utilizado por 11 empresas (32,4%) e o TDB por 4 empresas (11,8%). Salienta-se que 8,8% das empresas não utiliza ferramentas de avaliação estratégica.

Quadro 20 - Ferramentas de avaliação da execução da estratégia

Técnicas	Respostas	
	Nº	%
Indicadores Financeiros e Económicos (genéricos)	23	67,6
Análise e controlo de desvios orçamentados	19	55,9
BSC	11	32,4
TDB	4	11,8
Não utiliza ferramentas de avaliação	3	8,8

³⁸ De acordo com a teoria de Porter.

4.3 Discussão dos resultados

Os dados recolhidos dos 48 questionários foram objeto de análise e obtidas as constatações que se seguem. As conclusões apresentadas são referentes à amostra em questão e não podem ser generalizadas ao universo das empresas da região de Aveiro.

Q1: As empresas da região de Aveiro calculam e/ou gerem os custos dos seus produtos? Caso não o façam, quais as razões que apresentam?

Das 48 empresas que responderam ao questionário, constata-se que 37 empresas procedem ao cálculo de custos de produção. Deste modo, podemos afirmar que nestas empresas existe, pelo menos, um sistema de contabilidade de custos implementado, sendo que em 3 delas não se efetua um controlo/gestão dos custos apurados. Estes dados estão em consonância com os resultados obtidos por Quesado & Rodrigues (2007) em Portugal, onde se constatou que a maioria das empresas incluídas no estudo possui Contabilidade de Custos ou de Gestão. No entanto, salienta-se que 14 empresas da amostra em estudo não possuem um sistema de CG contemporâneo que, como referimos na revisão da literatura (Franco et al., 2005; Jones, 2006; Jordan et al., 2011), deve englobar três subconjuntos distintos, não autónomos, de atividades e tecnologias: a Contabilidade de Custos, a CG operacional e a CGE.

As razões mais apontadas para a inexistência de um sistema de CG pelas empresas inquiridas foram o facto de a Administração não dar relevância ao cálculo/gestão dos custos e a crença de que a informação financeira dá toda a informação necessária para a tomada de decisões. Estes dados confirmam a teoria de Kaplan (1986) quando explica o atraso/obsolescência da CG com a demasiada ênfase na contabilidade financeira e com o facto da gestão de topo não dar relevância à melhoria dos sistemas de CG.

As razões relacionadas com recursos humanos, nomeadamente, a falta de pessoal com competência na área e a falta de meios financeiros e de tempo para

implementação de sistemas de CG, foram as razões menos referenciadas pelas empresas inquiridas. Estes dados contrariam os resultados obtidos por Adler et al. (2000) na Nova Zelândia que apontam as mesmas, como as principais barreiras à adoção de técnicas mais avançadas de CG. Não obstante, a inércia da Administração, também considerada no estudo de Adler et al. (2000), pode ser considerada uma barreira de recursos humanos, corroborando com estudos que apontam os fatores individuais e comportamentais como os principais obstáculos à mudança em CG (Major & Hooper, 2005; Clarke et al., 1999; Adler et al., 2000; Gosselin, 1997).

Os dados obtidos não são de todo surpreendentes, uma vez que a nossa amostra é constituída maioritariamente por pequenas e médias empresas com capital exclusivamente nacional. Por senso comum, supomos que muitas destas empresas são de cariz familiar onde os líderes exercem as suas funções e tomam decisões de forma autónoma, privilegiando a sua própria experiência relativamente às técnicas de gestão. Para além disso, constata-se que recorrem apenas a informação financeira para tomar decisões que, como vimos pela revisão da literatura (Johnson & Kaplan, 1987; Rodrigues, 2010) se torna inadequada no processo de tomada de decisão, uma vez que negligencia os fatores geradores de valor futuro para a empresa.

Do exposto conclui-se, que os responsáveis de 14 das 48 empresas inquiridas, ou seja 29,2% da nossa amostra ignoram a importância da utilização de técnicas de CGE nas suas empresas.

Q2: Quais as ferramentas utilizadas no cálculo e/ou gestão de custos dos seus produtos e qual o objetivo da informação daí resultante?

Relativamente às 37 empresas que possuem, pelo menos, um sistema de contabilidade de custos verificou-se o seguinte:

- Na maioria das empresas o preço de venda é fixado atribuindo-se uma margem de contribuição sobre os custos de produção. As empresas

inquiridas indicam a fixação do preço de venda e a determinação da margem de contribuição dos produtos como os objetivos mais importantes para o cálculo dos custos de produção. Estes dados corroboram com os resultados obtidos por Adler et al. (2000) na Nova Zelândia onde a informação obtida pelos sistemas de CG é usada, principalmente, para determinar o preço de venda dos produtos. Por outro lado, Rodrigues et al. (2001), num estudo efetuado às PME excelência em Portugal, concluíram que o cálculo de margens/resultados por produto é o objetivo mais apontado para o cálculo de custos.

- Tal como no estudo de Rodrigues et al. (2001), a maioria das empresas calcula custos essencialmente ao nível dos produtos. Isto evidencia uma abordagem tradicional em que se privilegia a análise do custo do produto em detrimento da análise do custo dos processos ou do custo das atividades.
- Tal como constatado por Rodrigues et al. (2001), a maior parte das empresas calcula os custos com uma periodicidade mensal, o que pode indicar uma maior consciência das empresas para a volatilidade dos mercados e para a necessidade de calcular os seus custos com maior regularidade e precisão.
- A percentagem relativa à classificação dos custos em diretos e indiretos é superior à classificação em fixos e variáveis, o que indica que as empresas optam por classificar os custos numa perspetiva do objeto de custo e não numa perspetiva de variabilidade dos custos face ao volume de produção. Estes dados confirmam os resultados obtidos por Rodrigues et al. (2001).
- A maioria das empresas inquiridas (56,8%) reparte os CIP pelos produtos através de coeficientes de imputação. Apenas 10,8% das empresas não o fazem. As bases de imputação mais apontadas foram as horas de MOD, as horas máquina e o número de unidades produzidas. Estes dados confirmam os resultados obtidos noutros estudos (Machado, 2009, Rodrigues et al., 2001) em Portugal, (Haldma & Lääts, 2002) na Estónia, (Joshi, 2001) na Índia, onde se concluiu que a maioria das empresas reparte os CIP através de coeficientes de imputação usando bases

influenciadas pelo volume de produção. A repartição dos CIP através do método baseado nas atividades (ABC) apresenta uma taxa de resposta superior ao MSH, contrariando os resultados obtidos por Machado (2009) em Portugal, que indicam uma percentagem superior na utilização do MSH na repartição dos CIP, relativamente ao ABC³⁹.

- A obsolescência dos sistemas tradicionais é explicada por Cooper & Kaplan (1988a) pela mudança ocorrida nos últimos anos, na estrutura de custos das empresas (aumento dos custos indiretos e diminuição dos custos diretos). No entanto, verificou-se que, na maioria das empresas inquiridas, o peso dos custos diretos de produção na estrutura de custos é superior ao peso dos CIP e dos custos não industriais. Isto pode explicar, a escolha de indutores de custo baseados no volume de produção, ainda que produzam pouca informação sobre as causas e o comportamento dos custos dificultando, assim, a GEC.
- No cálculo dos custos são maioritariamente utilizados custos reais em detrimento dos orçamentados ou pré-determinados.
- Apesar da supremacia teórica do sistema de custeio baseado nas atividades (ABC) referida por alguns autores (Rodrigues & Martins, 2004; Franco et al., 2005; Blocher et al., 2007; Innes & Mitchell, 2005; Cooper & Kaplan, 1991), o estudo efetuado revela uma baixa taxa de utilização deste sistema, utilizado por apenas 5 das empresas inquiridas (13,5%). O sistema de custeio mais utilizado no apuramento dos custos de produção é o sistema de custeio total, apontado por 62,2% das empresas, seguido do sistema de custeio Variável. Ou seja, no cálculo dos custos de produção, a maioria das empresas inquiridas opta por sistemas de custeio tradicionais. Estes dados confirmam os resultados obtidos em estudos efetuados a nível nacional e internacional onde se verifica o predomínio da opção do sistema de custeio total e a baixa utilização do ABC no cálculo do custo dos produtos, nomeadamente em Portugal (Quesado & Rodrigues, 2007; Rodrigues et al., 2001), no Reino Unido (Innes & Mitchell, 1995), na Nova

³⁹ De salientar que no estudo mencionado, nenhuma empresa utilizava o ABC na repartição dos CIP.

Zelândia (Adler et al., 2000), na Irlanda (Clarke et al.,1999) e na Estónia (Haldma & Lääts, 2002).

Relativamente às técnicas de CG utilizadas pelas empresas que afirmaram proceder, para além do cálculo, também a uma gestão dos custos (34 empresas), constatou-se o seguinte:

- Tal como constatado no estudo de Quesado & Rodrigues (2007), a maioria das empresas inquiridas não se limita apenas ao cálculo de custos mas também a uma análise/gestão dos mesmos.
- A técnica mais expressiva em termos de percentagem de respostas foi a Gestão de custos baseada nos processos (Melhoria contínua/*Benchmarking*) com 44,1%. Estes dados corroboram com os resultados obtidos por Chenhall & Langfield (1998a) na Austrália onde a técnica de *Benchmarking* apresentou elevadas taxas de adoção, embora as empresas tenham relatado baixos benefícios na utilização da mesma. A Gestão da Qualidade Total (TQM/*Kaizen*) e a Gestão de custos baseada em atividades (ABC/ABM) são utilizadas por 32,4% das empresas inquiridas. Tal como no estudo de Quesado & Rodrigues (2007), os resultados obtidos indicam que as empresas conhecem e utilizam algumas das técnicas de gestão contemporâneas. No entanto, 35,3% das empresas inquiridas utilizam também o Ponto Crítico das Vendas para gerir os seus custos, o que indica a utilização de técnicas tradicionais em simultâneo com técnicas contemporâneas na gestão dos custos.

Q3: As empresas têm uma estratégia definida e avaliam a sua execução? Que ferramentas utilizam?

Das 37 empresas em estudo, 91,9% afirmou ter uma estratégia genérica definida e claramente divulgada a todos os níveis hierárquicos da empresa. Desta percentagem, a maioria das empresas segue uma estratégia de diferenciação e avalia a sua execução recorrendo essencialmente a indicadores financeiros e económicos (genéricos) e à análise e controlo de desvios orçamentados.

Constata-se que, as técnicas tradicionais de CG são as mais utilizadas pelas empresas inquiridas na avaliação da execução da estratégia, confirmando os resultados obtidos em estudos anteriores (Joshi, 2001; Chenhal & Langfield, 1998a; Adler et al., 2000). Não obstante, o BSC obteve uma percentagem de utilização bastante expressiva (32,3%), contrariando os resultados obtidos por Quesado & Rodrigues (2007) em Portugal em que as percentagens de adoção do BSC são relativamente baixas. Os dados sugerem, tal como no estudo efetuado por Chenhall & Langfield (1998a), que embora prevaleça a utilização de ferramentas tradicionais de CG estas estão a ser complementadas com medidas de desempenho não financeiras.

Alguns autores (Lord, 1996; Shank & Govindarajan, 1993) sugerem que a ênfase colocada em determinadas ferramentas de gestão varia consoante o posicionamento estratégico. Alguns estudos (Chenhall & Langfield, 1998b; Van der Stede, 2000; Anderson & Lanen, 1999; Gosselin, 1997) mostram que as técnicas tradicionais de CG são mais utilizadas em empresas que perseguem uma estratégia de Liderança de custos e que, pelo contrário, as empresas que perseguem uma estratégia de diferenciação tendem a utilizar técnicas mais avançadas de CG. Não se conseguiu, porém, comprovar esta teoria e estabelecer uma associação entre o posicionamento estratégico e as técnicas de CGE respetivamente utilizadas.

CAPÍTULO V – CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

5.1 Conclusões

Ao longo dos últimos anos, a CG tem sofrido alterações de forma a se adaptar às mudanças ocorridas no ambiente interno e externo das empresas. Duras críticas têm sido tecidas às técnicas tradicionais de CG apoiadas exclusivamente em critérios financeiros, vários conceitos e abordagens têm surgido e novas técnicas têm sido desenvolvidas. No entanto, apesar da supremacia e da promoção que têm recebido a nível teórico, estas técnicas, vulgarmente designadas de contemporâneas na literatura, não têm sido adotadas como os seus defensores gostariam. Se comparada com a velocidade das mudanças ocorridas no ambiente empresarial, a sua adoção tem sido lenta. Vários estudos em diversos países demonstram que, apesar da sua obsolescência teórica, as técnicas tradicionais de CG continuam a ser as mais utilizadas pela maioria das empresas. A região de Aveiro segue a tendência nacional e mundial e confirma os resultados obtidos em estudos similares efetuados a nível nacional e internacional.

Do estudo empírico efetuado, constatámos que a maioria das empresas possui um sistema de Contabilidade de Custos ou de Gestão sendo prática generalizada não só o cálculo dos custos de produção, como também a análise/controlo dos custos apurados.

No processo de cálculo, as empresas optam essencialmente por sistemas tradicionais, sendo o sistema de custeio total o mais utilizado pelas empresas inquiridas. Já o ABC, visto como um sistema de custeio mais avançado e facilitador do planeamento estratégico nas empresas, obteve uma taxa de resposta relativamente baixa. Com isto podemos concluir que as empresas podem não estar a identificar e analisar as atividades que agregam valor ao produto e a reduzir e/ou a eliminar aquelas que não o fazem dificultando, assim, a GEC. Por outro lado, a repartição dos CIP é feita através de coeficientes de imputação baseados no volume de produção que, alguns autores (Drury & Tayles, 1998; Cooper & Kaplan, 1988b; AECA, 2001; Major & Vieira, 2009; Machado, 2009) afirmam não representar uma forma interessante de explicar as causas e

comportamentos dos custos. Caso existam custos não relacionados com o volume de produção, a utilização destas bases de imputação pode não refletir o verdadeiro consumo de recursos requeridos por cada produto, gerando a sobrevalorização dos que são fabricados em grandes quantidades e a subvalorização dos que são produzidos em menores quantidades.

As empresas inquiridas apontam a fixação do preço de venda e a determinação da margem de contribuição dos produtos como uns dos principais objetivos para o cálculo/gestão dos custos de produção. Ora, se o custo dos produtos é utilizado para estes efeitos, a distorção provocada no apuramento do custo dos produtos resultante do uso de bases de imputação inapropriadas, pode levar os gestores a conduzir erradamente os recursos para os produtos com menor volume de produção e conduzi-los inevitavelmente a más decisões estratégicas. De acordo com Innes & Mitchell (1995) a fixação do preço de venda é um motivo importante para as empresas adotarem técnicas de CGE mais avançadas, como por exemplo, o ABC.

No processo de gestão de custos as empresas afirmaram conhecer e utilizar técnicas de gestão contemporâneas. No entanto, também aqui a abordagem tradicional está presente, uma vez que o Ponto Crítico das Vendas foi a segunda técnica mais apontada pelas empresas inquiridas para controlar/gerir os seus custos. Constata-se que, a utilização de algumas das práticas de GEC parecem pouco expressivas indicando a necessidade de gestores mais proactivos, preocupados em criar condições para as empresas se manterem competitivas no médio e longo prazo.

No que concerne ao posicionamento estratégico a maioria das empresas segue uma estratégia de diferenciação que afirmam estar claramente definida e divulgada a todos os níveis hierárquicos das empresas. No entanto, acompanham e avaliam a sua execução essencialmente através de métodos baseados em informação de índole financeira que restringem a análise no curto prazo e que fornecem pouca informação sobre o desempenho futuro. De facto, a maioria das

empresas recorre a indicadores financeiros e económicos e à análise e controlo de desvios orçamentados para avaliar a execução da estratégia. Apenas uma parte das empresas utiliza o BSC, considerado na literatura como uma verdadeira ferramenta de CGE.

Independentemente de a maioria das empresas possuir um sistema de CG mais ou menos avançado, importa referir que uma parte significativa das empresas afirmou não calcular/gerir custos de produção. As razões mais apontadas foram a inércia da Gestão relativamente a este tema e a crença de que o sistema contabilístico fornece toda a informação necessária para a tomada de decisões. Isto não deixa de ser preocupante e leva-nos a crer que estas empresas tomam decisões e orientam a sua política com base no tino pessoal dos seus dirigentes.

Pelos dados obtidos, verifica-se que existe por parte das empresas uma preocupação com o planeamento operacional mas descuida-se o planeamento estratégico e os objetivos de longo prazo. O planeamento operacional é efetuado com recurso a sistemas de CG tradicionais que focam a análise no curto prazo, baseiam-se em critérios essencialmente financeiros e negligenciam indicadores não financeiros. As empresas possuem um sistema de CG focado na obtenção de relatórios financeiros para os usuários externos e não permite obter informação para efeitos de apoio à Gestão.

5.2 Contributos teórico-práticos

Em primeiro lugar, este estudo é o primeiro e único, tanto quanto sabemos, a analisar o estado da CGE nas empresas da região de Aveiro, preenchendo-se assim uma lacuna existente. O estudo contribui para a divulgação e discussão das práticas de cálculo e GEC e abre caminho para futuras investigações nesta área.

Os resultados obtidos permitem, à semelhança do que acontece em outros países, confirmar a teoria de que os conceitos e as técnicas de cálculo e controlo de custos desenvolvidos com maior ênfase em termos teóricos são as que

assumem menor relevância em termos práticos. Na realidade, as técnicas tradicionais de CG continuam a prevalecer face às técnicas contemporâneas verificando-se, assim, um desfasamento entre a teoria e a prática.

5.3 Limitações do estudo

Não obstante os contributos teóricos e práticos enunciados, a realização deste trabalho confrontou-se com determinadas limitações e/ou dificuldades que importa referir.

Uma das principais limitações deste trabalho relacionou-se com o facto de se ter recorrido ao questionário como método de investigação para a obtenção de informação que, posteriormente, foi objeto de tratamento estatístico. Ainda que se tenha procurado minimizar as desvantagens decorrentes da utilização do questionário verificou-se o seguinte:

- Reduzido número de respostas aos questionários, o que dificultou uma análise estatística multivariada;
- As empresas inquiridas não constituem uma amostra significativa da População em estudo⁴⁰, pelo que as conclusões não poderão ser alargadas à população;
- Alguns dos inquiridos não estavam familiarizados com alguns dos conceitos mencionados no questionário, o que colocará em causa a veracidade de algumas respostas;
- O facto de se ter reduzido o número de perguntas do questionário com o objetivo de reduzir o tempo de resposta ao mesmo, não possibilitou colocar perguntas de controlo;
- Dada a heterogeneidade em termos de CAE, VN e Número de trabalhadores das empresas que constituíram a amostra, não foi possível, aquando do tratamento estatístico, retirar conclusões sobre a relação das características das empresas inquiridas e a adoção de ferramentas de CGE.

⁴⁰ A amostra representa 9,41% da População em estudo.

5.3 Sugestão para investigações futuras

Embora o presente estudo tenha contribuído tanto ao nível teórico como prático para o conhecimento da situação da CGE nas empresas da região de Aveiro, ainda há muito para explicar nesta área. No entanto, este estudo pode abrir caminho para investigações futuras. Deste modo, efetuam-se nesta secção as seguintes sugestões:

- Replicar o questionário usado neste estudo noutros distritos do país de modo a permitir comparações;
- Replicar o estudo na região de Aveiro num período temporal diferente que permita confirmar os resultados obtidos;
- Realização de diversos estudos do caso que ofereçam uma visão global dos processos e permitam estudar com maior pormenor e profundidade as práticas de CGE;
- Realização de estudos que permitam analisar a relação entre os programas de contabilidade nas Universidades e as funções desenvolvidas pelos contabilistas nas empresas;

Adicionalmente e tendo em conta que a responsabilidade da CG recai, essencialmente, sobre o departamento de contabilidade geral, sugere-se que, em posteriores investigações com recurso a questionários, se defina um período de resposta que, preferencialmente, não coincida com o período de fecho de contas das empresas, sob pena de não se conseguir obter um número de respostas adequado.

BIBLIOGRAFIA

- Abernethy, M., Chua, W., Lockett, P. & Selto, F. (1999). Research in managerial accounting: Learning from others' experiences. *Accounting and Finance*, 39(1), 1-27. Retrieved from <http://web.ebscohost.com/ehost/detail?sid=cd937816-de4f-4731-a75f-bddcd66a74c4%40sessionmgr15&vid=1&hid=10&bdata=JnNpdGU9ZWhvc3QtbGl2ZQ%3d%3d#db=bth&AN=1845197>
- Abernethy, M., Lillis, A., Brownell, P. & Carter, P. (2001). Product diversity and costing system design choice: field study evidence. *Management Accounting Research*, 12(3), 261-279. doi: 10.1006/mare.2001.0168
- Adler, R., Everett, A., & Waldron, M. (2000). Advanced management accounting techniques in manufacturing: utilization, benefits, and barriers to implementation. *Accounting Forum*, 24(2), 131-150. Retrieved from <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=3349275&site=ehost-live>
- Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), (2001). *Gestión Estratégica de Costes*. Madrid: AECA
- Al-Omiri, M., & Drury, C. (2007). A survey of factors influencing the choice of product costing systems in UK organizations. *Management Accounting Research*, 18(4), 399-424. doi: 10.1016/j.mar.2007.02.002
- Anderson, S., & Lanen, W.(1999). Economic transition, strategy and the evolution of management accounting practices: the case of India. *Accounting, Organizations and Society*, 24(5-6), 379-412. doi: 10.1016/s0361-3682(97)00060-3
- Baraňano, A. (2008). *Métodos e técnicas de Investigaçã o em Gestã o*. Lisboa: Edições Sílabo, Lda.
- Blocher, E. Chen, K., Cokins, G., & Lin, T. (2007). *Gestã o Estratégica de Custos*. São Paulo: McGraw-Hill.
- Bogan, C., & Callahan, D. (2001). *Benchmarking in Rapid Time*. *Industrial Management*, 43(2), 28-33. Retrieved from <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=4385822&site=ehost-live>
- Borges, A., Rodrigues, A., & Morgado, J. (2007). *Contabilidade e finanç as para a gestã o*. Lisboa: Áreas Editora.
- Bourguignon, A., Malleret, V., & Norreklit, H. (2004). The American balanced scorecard versus the French tableau de bord: the ideological dimension.

Management Accounting Research, 15(2), 107-134. doi: 10.1016/j.mar.2003.12.006

Bouwens, J., & Abernethy, M. (2000). The consequences of customization on management accounting system design. *Accounting, Organizations and Society*, 25(3), 221-241. doi: 10.1016/S0361-3682(99)00043-4

Caiado, A. (2008). *Contabilidade analítica e de gestão*. Lisboa: Áreas Editora.

Camacho, R., & Rocha, W. (2008). Custeio-alvo em serviços hospitalares um estudo sob o enfoque da gestão estratégica de custos. *Revista Contabilidade & Finanças*, 19(47), 19-30. Retrieved from http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1519-70772008000200003&nrm=iso

Cerra, A., & Bonadio, P. (2000). As relações entre Estratégia de Produção, TQM (Total Quality Management ou Gestão da Qualidade Total) e JIT (Just-In-Time) – Estudos de caso em uma empresa do setor automobilístico e em dois de seus fornecedores. *Gestão & Produção*, 7(3), 305-309. Retrieved from <http://www.scientificcircle.com/pt/82999/relacoes-estrategia-producao-tqm-total-quality-management-in/>

Chenhall, R., & Langfield-Smith, K. (1998a). Adoption and benefits of management accounting practices: an Australian study. *Management Accounting Research*, 9(1), 1-19. doi: 10.1006/mare.1997.0060

Chenhall, R., & Langfield-Smith, K. (1998b). The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach. *Accounting, Organizations and Society*, 23(3), 243-264. doi: 10.1016/s0361-3682(97)00024-x

Chong, V. (1996). Management accounting systems, task uncertainty and managerial performance: A research note. *Accounting, Organizations and Society*, 21(5), 415-421. doi: 10.1016/0361-3682(95)00045-3

Clarke, P., & Hill, N., & Stevens, K. (1999). Activity-Based Costing in Ireland: Barriers to, and opportunities for, change. *Critical Perspectives on Accounting*, 10(4), 443-468. doi: 10.1006/cpac.1997.0197

Cooper, R. (1989). You Need a New Cost System When. *Harvard Business School Publication Corp*, 67(1), 77-82. Retrieved from <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=8902270415&site=ehost-live>

Cooper, R., & Kaplan, R. (1988a). Measure Costs Right: Make the Right Decision. *Harvard Business Review*, 66(5), 96-103. Retrieved from

<http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=8800018884&site=ehost-live>

- Cooper, R., & Kaplan, R. (1988b). How Cost Accounting Distorts Product Costs. *Management Accounting*, 69(10), 20-27. Retrieved from <http://search.proquest.com/docview/229738678?accountid=26357>
- Cooper, R., & Kaplan, R. (1991). Profit Priorities from Activity-Based Costing. *Harvard Business Review*, 69(3), 130-135. Retrieved from <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=9107010659&site=ehost-live>
- Cooper, R., & Slagmulder, R. (1999). Develop Profitable New Products with Target Costing. *Sloan Management Review*, 40(4), 23-33. Retrieved from <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=2107642&site=ehost-live>
- Creech, B. (1998). *Os cinco pilares do TQM: Como fazer que a gestão pela qualidade total trabalhe para si*. Lisboa: Publicações Dom Quixote.
- Cruz, C. (2009). *Balanced Scorecard - Concentrar uma organização no que é essencial*. Porto: Vida Económica.
- Daft, R., & Macintosh, N. (1981). A Tentative Exploration into the Amount and Equivocality of Information Processing in Organizational Work Units. *Administrative Science Quarterly*, 26(2), 207-224. Retrieved from <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=3980570&site=ehost-live>
- Decreto-Lei nº 381/2007 de 14 de Novembro da Presidência do Conselho de Ministros. Diário da República: I série, N.º 219 (2007). Acedido a 12 de jul. 2013. Disponível em <http://www.dre.pt/pdf1s/2007/11/21900/0844008464.pdf>
- Dekker, H., & Smidt, P. (2003). A survey of the adoption and use of target costing in Dutch firms. *International Journal of Production Economics*, 84(3), 293-305. doi: 10.1016/S0925-5273(02)00450-4
- Drury, C. (2008). *Management and cost accounting*. London: South-Western.
- Drury, C., & Tayles, M. (1998). Cost system design for enhancing profitability. *Management Accounting: Magazine for Chartered Management Accountants*, 76(1), 40. Retrieved from <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=353926&site=ehost-live>

- Drury, C., & Tayles, M. (2005). Explicating the design of overhead absorption procedures in UK organizations. *British Accounting Review*, 37(1), 47-84. doi: 10.1016/j.bar.2004.08.003
- Dunk, A. (2004). Product life cycle cost analysis: the impact of customer profiling, competitive advantage, and quality of IS information. *Management Accounting Research*, 15(4), 401-414. doi: 10.1016/j.mar.2004.04.001
- Ehigie, B., & McAndrew, E. (2005). Innovation, diffusion and adoption of total quality management (TQM). *Management Decision*, 43(6), 925-940. doi:10.1108/00251740510603646
- Epstein, M., & Manzoni, J.-F. (1998). Implementing corporate strategy: From Tableaux de Bord to balanced scorecards. *European Management Journal*, 16(2), 190-203. doi: 10.1016/S0263-2373(97)00087-X
- Farreca, E. (2006). *Estratégia: Da Formulação à Acção Aplicando o Balanced Scorecard*. Mangualde: Edições Pedagogo
- Fernandes, A., Zenha, F., Vasconcelos, F. (2006). Target Costing e Kaizen Costing. *Revista TOC*, 7(77), 50-57.
- Franco, V., Oliveira, A., Morais, A., Oliveira, B., Jesus, M., Major, M., Serrasqueiro, R. et al. (2005). *Contabilidade de Gestão: O apuramento dos custos e a informação de apoio à decisão* (Vol. 1). Lisboa: Publisher Team.
- GEP (2012). Portal do Gabinete de Estratégia e Planeamento. *Quadros de pessoal 2010*. Acedido a 9 de março de 2013. Disponível em <http://www.gep.msess.gov.pt/estatistica/gerais/qp2010pub.pdf>
- Gomes, C. (2007). *A contabilidade de gestão e o custeio baseado nas actividades nas grandes empresas portuguesas: Os determinantes do custeio baseado nas actividades*. (Tese de Doutoramento em Ciências Empresariais), Universidade do Minho. Acedido a 12 de Junho de 2012. Disponível em <http://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/8480/1/TeseCBA.pdf>
- Gosselin, M. (1997). The effect of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of activity-based costing. *Accounting, Organizations and Society*, 22(2), 105-122. doi: 10.1016/s0361-3682(96)00031-1
- Grundy, T. (1996). Cost is a strategic issue. *Long Range Planning*, 29(1), 58-68. doi: 10.1016/0024-6301(95)00066-6
- Haldma, T., & Lääts, K. (2002). Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies. *Management Accounting Research*, 13(4), 379-400. doi: 10.1006/mare.2002.0197

- Hansen, S., Otley, D., & Stede W. (2003). Practice Developments in Budgeting: An Overview and Research Perspective. *Journal of Management Accounting Research*, 15, 95-116. Retrieved from <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=11734662&site=ehost-live>
- Hill, M., & Hill, A. (2005). *Investigação por questionário*. Lisboa: Edições Sílabo, Lda.
- Hope, J., & Fraser, R. (2003). Who Needs Budgets?. *Harvard Business Review*, 81(2), 108-115. Retrieved from <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=9018347&site=ehost-live>
- Horngren, C., Datar, S., & Foster, G. (2007). *Contabilidade de custos*. São Paulo: Pearson Prentice Hall.
- INE (2007). Portal do Instituto Nacional de Estatística. *Factores de sucesso das iniciativas empresariais*. Acedido a 9 de março de 2013. Disponível em http://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_estudos&ESTUDOSest_boui=6188890&ESTUDOSmodo=2&xlang=pt
- International Federation of Accountants (1999). *Target costing for effective cost management: Product Cost Planning at Toyota Australia*. New York: IFAC.
- Innes, J., & Mitchell, F. (1995). A survey of activity-based costing in the U.K.'s largest companies. *Management Accounting Research*, 6(2), 137-153. doi: 10.1006/mare.1995.1008
- Jeffries, D., Evans, B., & Reynolds, P. (1996). *Formar para a Gestão da Qualidade Total: TQM*. Lisboa: Monitor - Projectos e Edições.
- Jensen, M. (2001). Corporate Budgeting Is Broken - Let's Fix It. *Harvard Business Review*, 79(10), 94-101. Retrieved from <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=18217070&site=ehost-live>
- Johnson, H. & Kaplan R. (1987). The Rise and Fall of Management Accounting. *Management Accountin*, 68(7), 22-30.
- Jones, M. (2006). *Management accounting*. West Sussex: John Wiley & Sons.
- Jones, T., & Dugdale, D. (2002). The ABC bandwagon and the juggernaut of modernity. *Accounting, Organizations and Society*, 27(1-2), 121-163. doi: 10.1016/S0361-3682(01)00035-6
- Jordan, H., Neves, J., & Rodrigues, J. (2011). *O Controlo de Gestão ao serviço da estratégia e dos gestores*. Lisboa: Áreas Editora.

- Joshi, P. (2001). The international diffusion of new management accounting practices: the case of India. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 10(1), 85-109. doi: 10.1016/S1061-9518(01)00037-4
- Kaplan, R., & Atkinson, A. (1998). *Advanced management accounting*. New Jersey: Prentice Hall International.
- Kaplan, R. (1986). Accounting Lag: The Obsolescence of Cost Accounting Systems. *California Management Review*, 28(2), 174-199. Retrieved from <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=4762568&site=ehost-live>
- Kaplan, R. (1988). One Cost System Isn't Enough. *Harvard Business Review*, 66(1), 61-66. Retrieved from <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=8800001601&site=ehost-live>
- Kaplan, R. (1993). Research opportunities in management accounting. *Journal of Management Accounting Research*, 5, 1-14. Retrieved from <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=9701211529&site=ehost-live>
- Kaplan, R. & Norton, D. (1992). The Balanced Scorecard-Measures That Drive Performance. *Harvard Business Review*, 70(1), 71-79. Retrieved from <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=9205181862&site=ehost-live>
- Kaplan, R. & Norton, D. (1996). Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System. *Harvard Business Review*, 74(1), 75-85. Retrieved from <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=9601185348&site=ehost-live>
- Kaplan, R., & Norton, D. (1997). *A estratégia em acção: Balanced Scorecard*. Rio de Janeiro: Editora Campus.
- Leite, J. (2000). *Contabilidade de Gestão Contingencial: uma Perspectiva Estratégica*. Paper presented at the VIII Congresso de Contabilidade e Auditoria, Aveiro. Acedido a 26 de Fevereiro de 2013. Disponível em <http://hdl.handle.net/10198/2255>
- Libby, T., & Waterhouse, J. (1996). Predicting Change in Management Accounting Systems. *Journal of Management Accounting Research*, 8, 137-150. Retrieved from <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=9702114361&site=ehost-live>

- Lord, B. R. (1996). Strategic management accounting: the emperor's new clothes? *Management Accounting Research*, 7(3), 347-366. doi: 10.1006/mare.1996.0020
- Machado, M. (2009). Métodos de Repartição dos Custos Indirectos utilizados pelas PME's industriais. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 1, 11-36. Retrieved from <http://redalyc.uaemex.mx/redalyc/pdf/762/76219797002.pdf>
- 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. Retrieved from <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=70203791&site=ehost-live>
- Madeira, P. (1999). *Benchmarking : a arte de copiar*. *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa (JTCE)*, 32(411), 364-367. Retrieved from <http://repositorio.ipcb.pt/handle/10400.11/964>
- Major, M., & Hopper, T. (2005). Managers divided: Implementing ABC in a Portuguese telecommunications company. *Management Accounting Research*, 16(2), 205-229. doi: 10.1016/j.mar.2005.01.004
- Major, M., & Vieira, R. (2009). *Contabilidade e controlo de gestão*. Lisboa: Escolar Editora.
- Martins, C. (2001). *O Controlo de gestão e a contabilidade*. Lisboa: Vislis Editores, Lda.
- Merchant, K. (1981). The Design of the Corporate Budgeting System: Influences on Managerial Behavior and Performance. *The Accounting Review*, LVI(4), 813-829. Retrieved from <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=4481664&site=ehost-live>
- Miller, J. (2006). The Value of the Strategic Management Process Model. *Cost Management*, 20(5), 11-19. Retrieved from <http://search.proquest.com/business/docview/209701318/fulltextPDF/13911908204456ACB74/1?accountid=26357>
- Modarress, B., Ansari, A., & Lockwood, D. (2005). Kaizen costing for lean manufacturing: a case study. *International Journal of Production Research*, 43(9), 1751-1760. doi: 10.1080/00207540500034174
- Moores, K., & Yuen, S. (2001). Management accounting systems and organizational configuration: a life-cycle perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 26(4/5), 351-389. Retrieved from

[http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=11879612
&site=ehost-live](http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=11879612&site=ehost-live)

- Mortal, A. (2007). *Contabilidade de gestão*. Lisboa: Rei dos Livros.
- Novas, J. (2011). *Sistemas de Contabilidade de Gestão Tradicionais e Contemporâneos, Capital Intelectual e Performance*. Paper presented at the XVI Workshop on Accounting and Management Control "Memorial Raymond Konopka", Madrid. <http://hdl.handle.net/10174/4437>
- Porter, M. (1989). *Vantagem Competitiva*. Rio de Janeiro: Editora Campus.
- Quesado, P. & Rodrigues L. (2007). A gestão estratégica de custos em grandes empresas portuguesas. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, 10, 121-144. Retrieved from http://www.observatorio-iberoamericano.org/RICG/N%C2%BA_10/Patricia_Quesado_y_Luc%C3%ADa_Lima.pdf
- Recomendação da Comissão de 6 de maio de 2003 relativa à definição de micro, pequenas e médias empresas. Jornal Oficial da União Europeia L124/36 de 20/05/2003. Acedido a 6 de Abril de 2013. Disponível em <http://www.iapmei.pt/resources/download/r6maio2003.pdf>
- Rodrigues, A., Correia, E., Fantasia, M., Nunes, R. (2001). Estado da contabilidade de gestão nas PME's Portuguesas. Resultados de um estudo empírico. *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, 427, p. 471-475.
- Rodrigues, J. (2010). *Avaliação do desempenho das organizações*. Lisboa: Escolar Editora.
- Rodrigues, L., & Martins, M. (2004). *O custeio baseado em actividades (ABC): Implementação em PME*. Lisboa: Publisher Team.
- Russo, J. (2006). *Balanced scorecard para PME*. Lisboa: Lidel.
- Scapens, R. (2006). Understanding management accounting practices: A personal journey. *The British Accounting Review*, 38, 1-30. Retrieved from <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0890838905000673>
- Serens, M. (2010). *Código das Sociedades Comerciais*. Coimbra: Almedina.
- Shank, J., & Govindarajan, V. (1993). *Strategic cost management*. New York: Free Press.
- Swenson, D., & al., e. (2003). Best Practices in Target Costing. *Management Accounting Quarterly*, 4(2), 12-17. Retrieved from [http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=11683389
&site=ehost-live](http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=11683389&site=ehost-live)

- Tomás, A., Major, M., & Pinto, J. (2008). Activity-Based Costing and Management (ABC/M) nas 500 Maiores Empresas de Portugal. *CTOC*, 6, 33-66. Retrieved from http://www.otoc.pt/downloads/files/1232466243_artigo-2.pdf
- Van der Stede, W. A. (2000). The relationship between two consequences of budgetary controls: budgetary slack creation and managerial short-term orientation. *Accounting, Organizations and Society*, 25(6), 609-622. doi: 10.1016/s0361-3682(99)00058-6
- Waldron, M. (2005). Overcoming Barriers to Change in Management Accounting Systems. *The Journal of American Academy of Business*, 6(2), 244-249. Retrieved from <http://search.proquest.com/docview/222855507?accountid=26357>
- Wernke, R., & Cláudio, D. (2003). EVA (Economic Value Added) versus ROI (Return On Investment). *Revista do Conselho Regional de Contabilidade de Santa Catarina*, 3(5), 29-41. Retrieved from <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/CRCSC/article/view/997/932>.

ANEXOS

Ferramentas de Contabilidade de Gestão Estratégica

Exmo.(a). Sr.(a),

O meu Nome é Eliana Balreira e sou aluna do Mestrado em Contabilidade e Auditoria no Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade Aveiro. Neste momento, estou a trabalhar na dissertação subordinada ao tema “Ferramentas de Contabilidade de Gestão Estratégica – Aplicação no universo empresarial da região de Aveiro” sob a supervisão do Sr. Professor Mestre Jorge Martins.

A dissertação baseia-se num estudo que pretende conhecer e avaliar a situação da Contabilidade de Gestão Estratégica no universo das empresas da região de Aveiro, sendo que até à data não existe em Portugal nenhum estudo similar.

Para atingir os objectivos propostos neste estudo, é necessária informação que, neste momento, não se encontra disponível. Com o objectivo de obter a informação necessária foi elaborado um questionário dirigido às maiores empresas industriais da região de Aveiro.

Deste modo, venho por este meio solicitar o preenchimento do questionário, em anexo, o qual prevemos que não o ocupará mais que 5 minutos, podendo ser preenchido directamente através do link abaixo indicado.

Mais informo que está garantida a total confidencialidade dos dados fornecidos, uma vez que, as respostas se destinam apenas a tratamento estatístico.

A sua colaboração é fundamental para a qualidade deste estudo e um contributo essencial para a melhoria da investigação em Portugal, pelo que agradeço, antecipadamente, a sua atenção e disponibilidade dispensada.

Caso necessite de algum esclarecimento adicional, por favor, não hesite em contactar-me.

Melhores cumprimentos,

Caracterização Pessoal e Profissional

Cargo/Função que desempenha na empresa *

Assinale o cargo onde exerce mais funções

- Gerente / Administrador
- Contabilista / TOC
- Responsável Financeiro / Administrativo
- Outro:

Departamento/Sector a que pertence na empresa *

Assinale o departamento em que exerce mais funções

- Departamento de Contabilidade de Custos / Analítica / Gestão
- Departamento de Contabilidade Geral / Financeiro
- Outro:

Habilitações Literárias *

- Sem formação superior

- Bacharelato/Licenciatura
- Mestrado
- Doutoramento

Caracterização da Empresa

Nome da empresa

O preenchimento deste campo é facultativo

Forma jurídica da empresa *

- Sociedade Anónima
- Sociedade por quotas
- Sociedade Unipessoal por quotas
- Estabelecimento Individual de Responsabilidade Limitada
- Outro:

Número de trabalhadores da empresa *

Dados com referência a 2011

- Menos de 10
- Mais de 10 e menos de 50
- Mais de 50 e menos de 250
- Mais de 250

Volume de Negócios da empresa *

Dados com referência a 2011

- Menor ou igual a 2 milhões de euros
- Entre 2 milhões e 10 milhões de euros
- Entre 10 milhões e 50 milhões de euros
- Mais de 50 milhões de euros

Qual a percentagem do Volume de Negócios para o mercado externo? *

Indique um valor entre 0% e 100%

Total do Ativo Líquido *

Dados com referência a 2011

- Menor ou igual a 2 milhões de euros
- Entre 2 e 10 milhões de euros
- Entre 10 e 50 milhões de euros

Mais de 50 milhões de euros

Setor de atividade da empresa *

- Indústria alimentar
- Indústria de bebidas
- Fabricação de têxteis
- Indústria de vestuário
- Indústria do calçado
- Indústria da madeira e da cortiça e suas obras, excepto mobiliário
- Fabricação de pasta, de papel, cartão e seus artigos
- Fabricação de produtos químicos
- Fabricação de artigos de borracha e de matérias plásticas
- Indústria metalúrgica
- Indústria automóvel
- Fabricação de mobiliário e/ou de colchões
- Fabricação de máquinas e/ou equipamentos
- Fabricação de equipamentos informáticos, electrónicos ou ópticos
- Outro:

Como caracteriza os detentores do capital da empresa *

- 100% nacional
- Participação estrangeira minoritária (menor de 50%)
- Participação estrangeira maioritária (maior ou igual a 50%)

Caracterização do processo produtivo da empresa

Qual o processo de produção que a empresa utiliza? *

- Produção contínua (em série)
- Produção em lotes
- Produção conjunta
- Produção homogeneizável
- Produção para stock
- Produção por encomenda
- Outro:

Tendo em conta a estrutura de custos da empresa, classifique, consoante a importância, o peso dos seguintes custos nos custos totais da empresa *

	Não tem	Pouco importante	Importante	Muito importante
Custos com mão-de-obra directa	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Custos com matéria-prima	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Custo com depreciações e amortizações de ativos	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Custo com energia	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Custos de manutenção, de distribuição e de logística	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Custos de venda e pós-venda	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Custos com pesquisa e desenvolvimento de produtos	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Custos de marketing	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Qual o grau de diversidade dos produtos oferecidos pela empresa? *

1 2 3 4 5

Pouco ou nenhum Muito elevado

Como caracteriza as tarefas relacionadas com os produtos oferecidos pela empresa? *

1 2 3 4 5

Pouca variedade Muita variedade

Como caracteriza a complexidade das tarefas relacionadas com os produtos oferecidos pela empresa? *

1 2 3 4 5

Pouco complexas Muito complexas

A empresa calcula custos de produção? *

- Sim
 Não

A empresa calcula custos de produção ao nível: *

- Dos produtos
 Das secções/departamentos
 Das actividades

Com que periodicidade são calculados os custos de produção? *

- Anual
- Semestral
- Trimestral
- Mensal

Em que fase do ciclo de vida do produto são calculados os custos de produção? *

- Na fase de Projeto
- Na fase de Produção
- Na fase de Negociação
- Outro:

Quais os objetivos que levam a empresa a calcular custos de produção?

Caso sejam vários, indique os 5 mais importantes

- Valorização dos inventários
- Fixação do preço de venda dos produtos
- Determinação da margem de contribuição dos produtos
- Orçamentação
- Gestão e redução de custos
- Apoio à tomada de decisões (operativas e estratégicas)
- Obtenção de medidas de desempenho
- Análise de rendibilidade dos produtos
- Análise de rendibilidade dos clientes
- Análise de rendibilidade dos ativos
- Outro:

A empresa classifica os custos em: *

- Fixos e variáveis
- Directos e Indirectos
- Nenhuma das anteriores

Como se efetua a repartição dos Gastos Gerais de Fabrico pelos produtos? *

- Através de coeficientes de imputação (Reais/Teóricas)
- Através do Método das Secções Homogéneas (MSH)
- Através do método baseado nas atividades (ABC)
- Não se efetua

Quais as bases de imputação (unidades de obra/cost drivers) utilizadas para repartir os Gastos Gerais de Fabrico? *

- Horas de mão-de-obra directa (Hh)
- Custo de mão-de-obra directa
- Hora-máquina (Hm)

- Número de unidades produzida
- Custo dos materiais consumidos
- Potência contratada
- Área ocupada
- Nenhuma
- Outro:

Que tipo de custos considera no cálculo dos custos? *

- Reais
- Orçamentados
- Pré-determinados

Qual o sistema de custeio usado no apuramento dos custos? *

- Sistema de custeio Total / Absorção
- Sistema de custeio Variável
- Sistema de custeio Racional
- Activity Based Costing (ABC)
- Outro:

A empresa procede a uma análise/gestão dos custos apurados? *

- Sim
- Não

Identifique os métodos de análise/gestão de custos utilizados na empresa *

- Custo Alvo (Target Cost / Custo por Objetivo)
- Gestão da Qualidade Total (TQM/Kaizen)
- Control dos stocks (JIT/Kaizen)
- Gestão de custos baseada em atividades (ABC/ABM)
- Gestão de custos baseada nos processos (Melhoria contínua/Benchmarking)
- Gestão de custos baseada no ciclo de vida dos produtos
- Ponto crítico das vendas
- Economic Value Added (EVA)
- Outro:

Como é fixado, inicialmente, o preço de venda dos produtos? *

- É atribuída uma margem sobre os custos de produção

- É fixado pelo mercado (iguais aos praticados pela concorrência)
- É negociado com os clientes
- Outro:

Page 4

Após a página 3

A empresa tem uma estratégia genérica claramente definida e divulgada a todos os níveis hierárquicos da empresa? *

- Sim
- Não

Page 5

Após a página 4

Note: "Go to page" selections will override this navigation. [Learn more.](#)

Identifique, das estratégias genéricas indicadas, onde se enquadra a estratégia definida pela empresa: *

- Liderança em custos (oferecer produtos com preços mais baixos que os concorrentes)
- Diferenciação (oferecer produtos de qualidade superior estando os clientes dispostos a pagar mais por eles)
- Outro:

Classifique de acordo com a estratégia definida a importância dos seguintes aspectos *

	Pouco importante	Importante	Muito importante
Papel dos custos de produção na avaliação dos resultados	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Papel do orçamento flexível no controlo dos custos de produção	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Análise dos custos comerciais	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Análise dos custos de produção para decisões de fixação de preços de venda	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Análise dos custos da concorrência	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Cumprimento do orçamento	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Quais as ferramentas utilizadas na avaliação da execução da estratégia? *

- Não utiliza ferramentas de avaliação
- Balanced Scorecard
- Tableau de Bord
- Análise e controlo de desvios orçamentados
- Indicadores Financeiros e Económicos (genéricos)

Outro:

Page 6

Após a página 5 **Porque é que a empresa não calcula/controla os seus custos? ***

Pode seleccionar mais do que um motivo

- Falta de pessoal com competência nesta área
- Falta de software adequado
- Falta de meios financeiros e de tempo para implementar um sistema de cálculo e controlo de custos
- Falta de informação sobre as ferramentas de cálculo de controlo de custos
- O cálculo e controlo de custos não é encarado como importante pela Administração
- A informação financeira dá toda a informação necessária para a tomada de decisões
- Outro:

Page 7

Após a página 6 **Acha que o uso de ferramentas de Contabilidade de Gestão Estratégica melhora ou pode melhorar o desempenho das empresas? ***

1 2 3 4 5

Não melhora nada Melhora muito

Page 8

Após a página 7 **Obrigada pela sua participação!**