

# TAXAS DE UTILIZAÇÃO DO CUSTEIO BASEADO NAS ACTIVIDADES. REVISÃO DE ESTUDOS EMPIRICOS

*Maria João Cardoso Vieira Machado*

*Instituto Superior de Ciências do Trabalho e da Empresa. Lisboa*

## RESUMEN

O presente trabalho tem por objectivo rever estudos empíricos que reportem taxas de utilização do Custeio Baseado nas Actividades. Foram revistos artigos publicados entre 1994 e 2007, nas principais revistas científicas internacionais e em revistas práticas de contabilidade. A evidência recolhida permite concluir que as taxas de utilização do custeio baseado nas actividades divergem muito de uns países para outros, encontrando-se no entanto resultados idênticos em estudos realizados dentro do mesmo País. Verifica-se a existência de um paradoxo entre as vantagens que a teoria associa a este método e as baixas taxas de utilização reportadas na maioria dos estudos realizados.

**PALABRAS CLAVE:** Custeio baseado actividades, estudos empíricos

## ABSTRACT

The objectives of this paper are to analyzing empirical studies about Activity Based Costing adoption rates in papers publish in scientific and practice journals from 1994 to 2007. The results obtained led to the conclusion that Activity Based Costing adoption rates are divergent in deferent country, but there are one paradox about this method, the gap between all the benefits described by Activity Based Costing advocates, and the low adoption rates describe in the empirical studies review.

**KEY WORDS:** Activity Based Costing, empirical studies.

## 1. INTRODUÇÃO

O objectivo deste artigo é analisar se existe convergência, entre os benefícios descritos na teoria sobre a utilização do custeio baseado nas actividades, e os resultados obtidos em estudos empíricos que reportem taxas de utilização deste método. Foram revistos dezanove artigos, publicados entre 1994 e 2007 nas principais revistas científicas internacionais e em revistas práticas de contabilidade, os quais descrevem a realidade da utilização do custeio baseado nas actividades em quinze países: Reino Unido, Irlanda, Portugal, Espanha, Finlândia, Grécia, Nova Zelândia, Noruega, Austrália, Japão, China, Malásia, Singapura, Estónia e Índia. As taxas de utilização do custeio baseado nas actividades divergem muito de uns países para outros, encontrando-se no entanto resultados idênticos em estudos realizados dentro do mesmo País. A evidência recolhida permite concluir que não existe convergência entre as vantagens que a teoria associa a este método e as baixas taxas de utilização reportadas na maioria dos estudos realizados. Este artigo está organizado em três pontos, para além da introdução. No ponto seguinte descrevem-se os aspectos teóricos mais relevantes do custeio baseado nas actividades, no terceiro ponto faz-se a revisão dos dezanove estudos empíricos que reportam taxas de utilização deste método em diferentes países. No último ponto apresenta-se a principal conclusão do artigo.

## 2. CARACTERIZAÇÃO TEÓRICA DO CUSTEIO BASEADO NAS ACTIVIDADES

### 2.1. Descrição do método

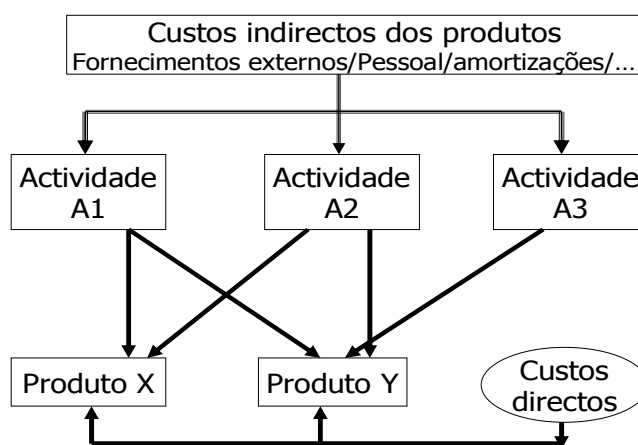
A análise por actividades surgiu com a construção de um novo sistema de custeio, iniciada em meados da década de 80, o qual ficou conhecido como “Activity Based Costing”. Para o seu desenvolvimento contribuíram significativamente duas organizações: a Harvard Business School, através de dois dos seus investigadores, Robert Kaplan e Robin Cooper, e uma organização de investigação e desenvolvimento, denominada “Computer-Aided Manufacturing, International” (CAM-I), financiada por empresas industriais e agências governamentais (Jones e Dugdale, 2002).

A valorização dos produtos no custeio baseado nas actividades é caracterizada pelos seguintes aspectos:

- A empresa é estruturada em actividades. São diversas as definições de actividades, desde uma abordagem mais teórica que considera como actividade todo o trabalho que consome recursos e acrescenta valor a um negócio (Johnson, 1988), até uma definição mais prática de que uma actividade é composta por um conjunto de tarefas elementares relacionadas entre si (Franco *et al.*, 2005).
- Os custos da empresa são divididos em duas categorias. Os custos directos dos produtos, os quais são relacionados directamente com os produtos apropriados (Cooper, 1990). Os custos indirectos dos produtos, os quais são relacionados com as actividades (Cooper e Kaplan, 1988).
- Cada actividade tem de ter uma unidade de medida, à qual Cooper (1990) chama condutor de custo (*cost driver*).
- Os utilizadores das actividades são os objectos de custo, os quais recebem o custo inerente a essa utilização de acordo com a quantidade de condutor de custo que utilizam (Cooper e Kaplan, 1988).

Este método é normalmente apresentado como um processo em duas etapas, as quais são identificadas na figura F1. As actividades consomem recursos e os objectos de custo consomem actividades (Cooper e Kaplan, 1988).

**Figura F1 – A valorização dos produtos pelo custeio baseado nas actividades**



LEGENDA: 1ª Etapa Apuramento do custo de cada actividade.  
2ª Etapa Apuramento do custo de cada produto.

FONTE: Adaptado de Cooper e Kaplan (1991b, p. 270)

Para a execução destas duas etapas são necessárias quatro operações:

- 1ª Operação – Identificação das actividades.
- 2ª Operação – Determinação do custo de cada actividade.
- 3ª Operação – Identificação do condutor de custo de cada actividade.
- 4ª Operação – Valorização dos produtos.

#### *1ª Operação – Identificação das actividades*

Cooper e Kaplan (1988) referem que a base da análise das actividades são as entrevistas. É através delas que se definem as actividades desenvolvidas, o tempo de trabalho do pessoal em cada uma delas e os condutores de custo mais adequados para as relacionar com os produtos. A experiência de implementação real, evidenciada pelos estudos de caso de Innes e Mitchell (1992 e 1993), demonstra que é necessária a colaboração de todos os departamentos da empresa para a definição das actividades e respectivas unidades de medida. Cada departamento fornece uma matriz de actividade por pessoa, identificando assim as actividades e a forma como os diversos empregados para elas contribuem. Nessa matriz são também indicados os factores responsáveis pelo custo de cada actividade.

#### *2ª Operação – Determinação do custo de cada actividade*

Chauvey (1997) apresenta uma perspectiva muito crítica sobre esta segunda operação. Ela apresenta uma dificuldade prática importante, trata-se do facto de certos recursos serem comuns a diversas actividades. Na prática o cálculo do custo das actividades obriga a definir critérios de repartição de custos, aos quais Chauvey (1997) chama *cost drivers* de recursos, sempre que existam recursos que não são de uma actividade específica mas que servem várias em simultâneo. O autor refere que não existe forma de ultrapassar a arbitrariedade da repartição destes custos, recorrendo-se normalmente a uma repartição aproximada com base no tempo de trabalho dos intervenientes nas actividades.

Esta mesma solução é proposta por Cooper e Kaplan (1988) ao reconhecerem que não é possível relacionar de forma rigorosa todos os custos indirectos com as actividades, pelo que sugerem que essa relação seja estabelecida através dos tempos de trabalho, informação esta que deve ser recolhida através das entrevistas.

#### *3ª Operação – Identificação do condutor de custo de cada actividade*

Depois de identificadas as actividades e encontrado o custo total de cada uma delas, é necessário determinar o seu custo unitário. Para isso é necessário que exista uma unidade de medida para cada uma, o seu condutor de custo, o qual tem de ser representativo do consumo feito por cada produto, relativamente a essa actividade. Os condutores de custo têm de identificar bem as relações de causalidade existentes entre os produtos e as actividades (Cooper, 1988a). Este autor considera esta operação uma fase muito importante do processo. Num caso extremo, a sua deficiente execução pode tornar o método de tal forma complexo e dispendioso que coloca em causa a sua viabilidade. Cooper (1988a e 1989) apresenta algumas sugestões para a escolha do condutor de custo mais adequado a cada actividade:

- Tem de existir informação disponível ou fácil de obter sobre ele. Para diminuir os custos de tratamento da informação deve-se dar prioridade àqueles cujas quantidades sejam relativamente fáceis de obter. Por exemplo, se cada actividade de inspecção tem uma duração mais ou menos homogénea, é mais simples utilizar como condutor de custo dessa actividade o “número de inspecções” do que o “tempo de cada inspecção”.

- Tem de existir uma forte correlação entre a unidade de medida e o custo da actividade, ou seja o consumo de recursos da actividade deve ser induzido pela quantidade do condutor de custo.
- É necessário ter em consideração que a sua identificação afecta o comportamento dos trabalhadores na medida em que lhes mostra de que forma vão ser avaliados.
- Para simplificar o sistema e diminuir o custo de tratamento da informação Cooper, (1989) sugere que se criem agrupamentos de actividades cujas unidades de medida estejam perfeitamente correlacionadas. O equilíbrio está em encontrar o ponto ideal para esta agregação para que o sistema seja economicamente viável mas não cause excessiva distorção. A relação de peso entre estas duas forças contrárias irá determinar o nível de agregação das actividades e, como tal, o número de condutores de custo a utilizar.

Para executar esta operação é necessário compreender a correlação existente entre as actividades e os factores que geram o consumo de recursos. Cooper e Kaplan (1991a) identificam grupos característicos de actividades cujo elemento comum, dentro de cada grupo, é o facto dos seus custos variarem de acordo com o mesmo factor:

- *Unit-Level* – São actividades que se relacionam com as unidades de produto. O custo destas actividades é originado pela quantidade de produto, então os condutores de custo devem ter em consideração esta realidade, ou seja, devem estar relacionados com as unidades produzidas ou vendidas de cada produto. A hora-máquina, por exemplo, é um condutor de custo que está relacionado com a quantidade produzida. São os produtos que se produzem em maior quantidade que utilizam durante mais tempo o processo produtivo.
- *Batch-Level* – Em organizações de produção descontínua podemos encontrar actividades que se relacionam com os lotes ou ordens de produção. A origem do custo destas actividades não é a quantidade produzida, mas sim o número de vezes que se altera o processo produtivo para iniciar um novo lote. É o caso da actividade de preparação das máquinas, para a qual se deve identificar um condutor de custo relacionado com o número de ordens de produção geradas durante o período.
- *Product-sustaining* – Existem ainda actividades de apoio ao produto cujo respectivo custo é originado por cada tipo de produto, independentemente da quantidade de cada um deles. É o caso da actividade de gestão das patentes associadas a determinados produtos. O condutor de custo adequado para esta actividade deve estar relacionado com o número de produtos ou linhas de produto que dela beneficiam.
- *Facility-sustaining* – Por último existem as actividades de apoio geral que apresentam alguma dificuldade de tratamento de acordo com os princípios do custeio baseado na actividade. Tratam-se das actividades necessárias e comuns a todos os produtos, mas que não são originadas directamente por nenhum deles nem por clientes. É o caso da segurança das instalações. Cooper e Kaplan (1991a), sugerem que o custo destas actividades seja considerado custo do período.

#### *4ª Operação* – Valorização dos produtos

Depois de conhecido o custo unitário de cada actividade é possível valorizar diversos objectos de custo como produtos, serviços, clientes, canais de distribuição ou mercados (Innes e Mitchell, 1995), através da quantidade de condutor de custo utilizada por cada um deles.

## **2.2. Condições favoráveis à sua implementação**

Cooper (1988b) defende que o custeio baseado nas actividades só deve ser implementado quando os benefícios esperados da sua utilização excedam todos os custos de concepção e execução. Este autor refere existirem indícios de empresas em que isso acontecerá, nomeadamente empresas com elevada diversidade de produtos. Laverty (1997) concretiza melhor esta ideia, ao defender que a

execução de um projecto de custeio baseado nas actividades só se justifica se a empresa pretender um melhor apuramento do custo dos produtos. Isto exige que se analise previamente se este novo sistema, face ao já existente, conduz ou não a um melhor apuramento do custo dos produtos. A resposta a esta questão depende de diversos factores (Lavery, 1997):

- A complexidade do processo produtivo de cada produto. Quando dois produtos têm funções com um nível de sofisticação muito diferente, ou quando têm um número de componentes muito diferenciado, têm normalmente associados diferentes níveis de consumo de recursos, independentemente da quantidade produzida de cada um. Então o custeio baseado nas actividades pode trazer benefícios, pois permite repartir os custos indirectos com base em factores não relacionados com a quantidade de cada produto.
- A estrutura de custos. Quanto maior for o peso dos custos indirectos na estrutura de custos da empresa, mais benefícios podem ser retirados da utilização do custeio baseado nas actividades. Drury e Tayles (1995) referem que a utilização deste método só vai ter impacto sobre os custos indirectos que não são influenciados pelo volume. Esses sim podem ser melhor repartidos.
- O método actualmente utilizado pela empresa para repartir os custos indirectos. Se ele assentar numa repartição arbitrária com base na utilização de mão-de-obra directa, então este método poderá trazer benefícios.

### **2.3. A gestão baseada nas actividades**

Na década de 90 assistiu-se à transformação da abordagem por actividades numa filosofia de gestão denominada “Activity Based Management” (Jones e Dugdale, 2002).

A gestão baseada nas actividades tem dois impactos importantes na empresa. Permite o aumento do valor na óptica do cliente, e ainda um aumento dos resultados da empresa. Estes objectivos são conseguidos através das seguintes características da gestão das actividades (Turney, 1992):

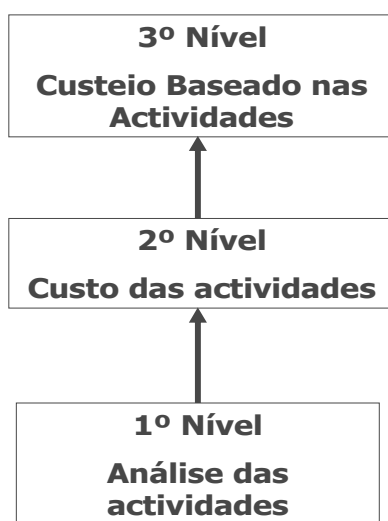
- Análise da eficácia de cada actividade – visa a identificação daquelas que não acrescentam valor, as quais devem ser eliminadas. Johnson (1988) considera essencial esta eliminação, pois elas limitam a capacidade da empresa para ser competitiva. Para realizar esta abordagem, é necessário definir em que circunstância é que uma actividade acrescenta valor. Innes e Mitchell (1995) referem que as actividades são avaliadas relativamente ao facto de acrescentarem ou não valor ao produto final. Este valor é analisado na perspectiva do cliente, ele tem de ser traduzido em benefícios no produto final, percebidos como tal pelo cliente. Turney (1992) considera que uma actividade também acrescenta valor se for essencial para o funcionamento da organização.
- Análise da eficiência de cada actividade – O facto de uma actividade acrescentar valor, ou seja ser eficaz, não significa que seja executada de forma eficiente. Para o efeito, o seu custo deve ser analisado e comparado com as melhores práticas, através da sua confrontação com o custo da mesma actividade noutra divisão da empresa ou noutra empresa. Johnson (1988) considera essencial a substituição de actividades em que a empresa não é eficiente, pois elas diminuem os lucros.
- Análise de processos – O facto de todas as actividades serem consideradas eficazes e eficientes não garante que não existam desperdícios de recursos. É ainda necessário analisar a sequência pela qual as diversas actividades são desenvolvidas. O objectivo é encontrar sequências mais adequadas que minimizem o tempo e evitem a duplicação de trabalho. Permite ainda ponderar a substituição de actividades por outras que cumpram o mesmo objectivo, mas com menor custo (Johnson, 1988).

Embora a origem da gestão baseada nas actividades tenha sido uma sequência lógica de aproveitamento da informação gerada pelo sistema de custeio, existem actualmente estudos que

mostram que as empresas podem utilizar a gestão baseada nas actividades sem custeio baseado nas actividades. Roslender (1996) considera que o custeio baseado nas actividades tem a sua ênfase no apuramento mais correcto do custo dos produtos, enquanto que a gestão baseada nas actividades é um guia para a avaliação do desempenho. Gosselin (1997) apresenta a análise por actividades como uma abordagem em três níveis, estando o custeio baseado nas actividades no último desses níveis, tal como é apresentado na Figura F2:

- 1º NÍVEL – Análise das actividades – É o nível inicial no qual só se identificam as actividades necessárias para converter os recursos em *outputs*. As actividades que não contribuem para o valor desses *outputs* devem ser eliminadas, substituídas ou minimizadas. Não pressupõe análise de custos nem métodos de repartição de custos indirectos. É um pré-requisito para a instalação do custeio baseado nas actividades.
- 2º NÍVEL – Análise do custo unitário de cada actividade – pressupõe a prévia efectivação do primeiro nível, ou seja, a definição das actividades. Aqui acrescenta-se algo de novo, a identificação dos factores responsáveis pelo custo dessas actividades, o que leva à definição dos condutores de custo. Esta informação pode ser utilizada pela empresa para compreender quais os factores que geram os custos das actividades, sem que se passe a um sistema de repartição de custos indirectos. Muitas empresas podem considerar que os benefícios desta abordagem se situam neste segundo nível, utilizando assim um sistema de gestão baseada nas actividades, sem no entanto chegarem a implementar o custeio baseado nas actividades.
- 3º NÍVEL – Custeio baseado nas actividades – Pressupõe e requer a pré-execução dos dois níveis anteriores, com o objectivo de valorizar produtos, clientes mercados ou canais de distribuição.

**Figura F2 – Os três níveis da abordagem por actividades**



FONTE: Adaptado de Gosselin (1997)

Esta ideia é partilhada por Laverty (1997) que defende que a organização de uma empresa em actividades exige a prévia clarificação dos objectivos a atingir, os quais podem ser de dois tipos:

- O cálculo do custo dos produtos que traduza fielmente a realidade dos recursos consumidos por cada produto. Se for este o objectivo, então deve implementar-se custeio baseado nas actividades.
- A melhoria do desempenho da empresa, o que obriga a que se identifiquem os condutores de custo das actividades, se eliminem as que não acrescentam valor, e se aumente a eficácia e eficiência das actividades indispensáveis. Se for este o objectivo, então deve implementar-se um sistema de gestão baseado nas actividades.

Laverty (1997) considera que qualquer um destes objectivos constitui um ponto de entrada possível para a análise da empresa na perspectiva das actividades. No entanto é necessário escolhê-lo previamente, pois a opção por um ou por outro é determinante para a execução do projecto. Enquanto que o custeio baseado nas actividades é uma técnica, a gestão baseada nas actividades é uma filosofia de gestão que obriga a um modo de pensar, de todos os colaboradores, favorável à melhoria permanente do desempenho. A gestão das actividades não é um prolongamento lógico do sistema de custeio, pelo contrário, se o objectivo é implementar um sistema que cubra os dois aspectos, então deve começar-se pela gestão baseada nas actividades. A sua análise é mais pormenorizada, ou seja, o número de actividades a analisar é maior, pois só assim se podem tirar conclusões sobre o valor acrescentado de cada uma delas em particular. Para efeitos de sistema de custeio, o nível de detalhe não tem de ser tão grande, podem agrupar-se actividades cujo condutor de custo adequado seja idêntico. A definição de actividades provenientes de um sistema de gestão pode ser agregada para um sistema de custeio, enquanto que o contrário não é fácil de concretizar.

Cooper (1990), através de um conjunto de experiências práticas recolhidas, sugere que sejam considerados os seguintes factores-chave para a implementação de uma abordagem por actividades:

- O novo método deve ser encarado por toda a empresa como um sistema de gestão e não como um sistema contabilístico. Cooper (1996a e 1996b) considera que as potencialidades da redução de custos, associadas a esta abordagem, só podem ser aproveitadas se existirem alguns cuidados com a sua implementação. Ele tem de ser percebido por toda a empresa como uma ferramenta de gestão de custos e não como uma mera ferramenta contabilística. O responsável pela sua concepção não deve ser a área financeira, mas sim uma equipa multidisciplinar que represente todas as áreas operacionais da empresa, para que todos possam vir a utiliza-lo como um instrumento de gestão de custos.
- É necessário realizar um seminário sobre esta nova abordagem para todos os gestores operacionais e membros do grupo responsável pelo projecto, uma vez que muitos deles não conhecem os conceitos subjacentes ao custeio baseado nas actividades nem o seu potencial em termos de gestão.
- A realização de entrevistas com os diversos trabalhadores é um ponto-chave da implementação desta abordagem. Os problemas levantam-se quando se reconhece que a subjectividade está sempre presente nestas entrevistas, pois os trabalhadores podem não ser exactos relativamente à forma como ocupam o seu tempo. A alternativa à utilização das entrevistas é introduzir um sistema de medida dos tempos de trabalho. No entanto este sistema é caro, demora muito tempo para ser implementado e recolher informação fidedigna.
- Devem ser realizadas reuniões periódicas com os gestores operacionais com o objectivo de dar a conhecer os progressos conseguidos no desenvolvimento do método. A sua concretização apresenta duas vantagens. Por um lado permitem integrar esses gestores no projecto e, simultaneamente, recolher importantes sugestões de melhoria ou mesmo de correcção de erros existentes.
- Deve ser realizada uma reunião de apresentação dos primeiros resultados do sistema. Posteriormente devem ser marcadas outras entre a equipa de implementação e cada gestor operacional com o objectivo de discutir os resultados, as principais diferenças face ao sistema antigo e que acções tomar face ao *output* obtido.

## 2.4. Análise crítica

Vários são os autores que atribuem ao custeio baseado nas actividades uma supremacia evidente relativamente à determinação do custo de cada produto. Essa resulta da forma como são tratados os custos que não estão relacionados com o volume de produção mas sim com outros factores como o número de ordens de produção ou o número de produtos (Cooper, 1988b). Os outros métodos de valorização dos produtos repartem os custos indirectos através de bases de repartição influenciadas

pelo volume de produção, o que pode não reflectir o verdadeiro consumo de recursos organizacionais requeridos pelos produtos (Swenson, 1995). Esta característica dos outros métodos provoca a sobrevalorização dos produtos fabricados em grandes quantidades e a subvalorização dos produtos fabricados em pequenas quantidades (Johnson, 1988). A informação por eles fornecida apenas pode ser utilizada para efeitos de valorização de inventários na contabilidade financeira, mas não para efeitos de tomada de decisão. Caso contrário a sua utilização tem implicações estratégicas importantes, pois leva os gestores a conduzirem erradamente os recursos para os produtos com menor volume de produção (Johnson, 1988).

Relativamente à gestão baseada nas actividades, os defensores desta abordagem consideram-na um importante instrumento de gestão de custos. Innes e Mitchell (1995) e Cooper (1996a e 1996b) consideram que esta abordagem exige uma profunda compreensão dos factores geradores dos custos, o que permite a cada responsável ficar a conhecer as consequências económicas das suas decisões, desenvolvendo uma nova óptica de gestão que potencia a redução de custos.

Apesar dos benefícios teóricos resultantes da sua utilização, Gosselin (1997) identifica o paradoxo da abordagem das actividades, o qual está relacionado com a seguinte interrogação: Se este método proporciona tantos benefícios à gestão das empresas, porque é que os estudos empíricos não apresentam taxas de utilização mais elevadas? A resposta a este paradoxo pode estar nas dificuldades associadas à sua implementação:

- A dificuldade de identificar as actividades e de seleccionar os condutores de custo mais adequados a cada uma delas. Mevellec (2001) considera esta a principal justificação para a baixa taxa de utilização nas empresas Francesas. Este problema também é identificado por Chauvey (1997), quando refere a necessidade de se definir o nível de detalhe adequado para a identificação das actividades. Embora se saiba que uma actividade é composta por um conjunto de tarefas elementares relacionadas entre si, não é fácil na prática empresarial determinar o número de tarefas que devem compor uma actividade.
- A dificuldade de apurar o custo de cada actividade. Chauvey (1997) considera que o custeio baseado nas actividades é um método sedutor em termos teóricos pois assenta na ideia de que a relação entre os custos indirectos e os produtos é muito mais adequada do que nos outros métodos, uma vez que as actividades permitem identificar melhor a relação de causa-efeito entre os recursos consumidos e os objectos de custo. No entanto as dificuldades práticas da sua implementação, nomeadamente a repartição dos custos comuns a diversas actividades, conduzem a aproximações e distorções que podem eliminar as suas vantagens face aos outros métodos, em termos de valorização dos produtos.
- A resistência à mudança por parte dos trabalhadores. Major e Hooper (2005) analisaram, através de um estudo de caso numa empresa portuguesa, que a implementação da abordagem por actividades é muito condicionada por factores 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.

### **3. ESTUDOS EMPÍRICOS**

Encontraram-se os artigos apresentados no Quadro Q1, os quais descrevem a realidade da utilização do custeio baseado nas actividades em quinze países: Reino Unido, Irlanda, Portugal, Espanha, Finlândia, Grécia, Nova Zelândia, Noruega, Austrália, Japão, China, Malásia, Singapura, Estónia e Índia.

Drury e Tayles (1994) concluíram que apenas 4% das grandes empresas industriais do Reino Unido utilizam este método. Esta é a taxa de utilização mais baixa reportada nos estudos revistos. No entanto, é necessário considerar que se trata do estudo mais antigo e que 9% das trezentas e três



empresas inquiridas refere que está a preparar a sua implementação, o que origina uma taxa global de 13%, a qual já é compatível com os estudos posteriores.

Innes e Mitchell (1995) realizaram um inquérito sobre a utilização do custeio baseado nas actividades em duzentas e cinquenta e uma grandes empresas do Reino Unido. Os resultados do inquérito, realizado durante o ano de 1994, mostraram que 20% das empresas já o utilizam, 27% está a ponderar a sua utilização, 13% já ponderaram e rejeitaram a sua implementação e 40% não consideram sequer a possibilidade de adoptarem este método. Estes autores identificam as causas apontadas pelos 13% de empresas que já ponderaram e rejeitaram a implementação do custeio baseado nas actividades:

- Os elevados recursos financeiros necessários para o implementar.
- A tomada de consciência de que o rácio benefício/custo é desfavorável à sua implementação.
- Estarem satisfeitos com o actual sistema de custeio dos produtos.
- Considerarem que a arbitrariedade de repartição dos custos indirectos não é resolvida pelo novo sistema.
- Serem da opinião de que os benefícios resultantes da adopção deste método são difíceis de identificar naquela empresa em particular devido a factores específicos como o peso pouco significativo dos custos indirectos ou a existência de poucos produtos diversificados e de poucos clientes.

Os mesmos autores analisaram também as justificações apresentadas nos 40% de casos que não consideram sequer a possibilidade de adoptar este método. As causas apresentadas são idênticas às anteriores. Alguns dos entrevistados argumentaram que estão contentes com o actual sistema. Noutros casos admitiram a falta de recursos humanos e de tempo para analisar o problema, ou mesmo a existência de lacunas de conhecimento acerca deste método. Alguns dos entrevistados defendem ainda que não ponderaram a utilização do custeio baseado nas actividades porque têm poucos custos indirectos ou porque têm de obedecer ao sistema contabilístico imposto pela casa-mãe.

No entanto, Dugdale e Jones (1997) mostraram algum cepticismo relativamente às elevadas taxas de utilização reportadas por Innes e Mitchell (1995). Por essa razão tentaram realizar entrevistas telefónicas a catorze das empresas que declararam utilizar o custeio baseado nas actividades, para confirmar aqueles resultados. Os resultados obtidos são contraditórios com o estudo de Innes e Mitchell (1995). Quatro das empresas não utilizavam o custeio baseado nas actividades. Face aos resultados obtidos, os autores defendem que muitos das afirmações de utilização deste método “... são erradas, exageradas ou ambíguas ...” (Dugdale e Jones, 1997, p.239).

### Quadro Q1 – A utilização do custeio baseado nas actividades

Artigo	País	Método de recolha de dados	Nº de respondentes	Utilização do custeio baseado nas actividades
Drury e Tayles (1994)	Reino Unido	Inquéritos	303	4% a utilizar 9% a preparar
Innes e Mitchell (1995)	Reino Unido	Inquéritos	251	20%
Innes <i>et al.</i> (2000)	Reino Unido	Inquéritos	177	18%
Cotton e Jackman (2002)	Nova Zelândia	Inquéritos	303	20%
Hopper <i>et al.</i> (1999)	Japão	Entrevistas	11	18%
Joshi (2001)	Índia	Inquéritos	60	20%
Clarke e O’Dea (1994)	Irlanda	Entrevistas	16	13%
Clarke <i>et al.</i> (1999)	Irlanda	Inquéritos	204	12%
Blake <i>et al.</i> (2000)	Espanha	Inquéritos	47	13%
Ghosh e Chan (1997)	Singapura	Inquéritos	109	13%
Chun <i>et al.</i> (1996)	Malásia	Inquéritos	92	10%
Rodrigues <i>et al.</i> (2001)	Portugal	Inquéritos	127	8%
Haldma e Lääts (2002)	Estónia	Inquéritos	62	7%

Chenhall e Langfield-Smith (1998a)	Austrália	Inquéritos	78	Baixa taxa de utilização
Lukka e Granlund (1996)	Finlândia	Inquéritos	135	0% a utilizar 5% a implementar
Granlund e Malmi (2002)	Finlândia	Entrevistas	10	80%
Bjornenak (1997)	Noruega	Inquéritos	75	40%
Xiao (2007)	China	Inquéritos	225	48%
Cohen <i>et al.</i> (2005)	Grécia	Inquéritos	177	65% nos serviços 36% na industria

Posteriormente Innes e Mitchell (1997) apresentaram argumentos para justificar a diferença de resultados do estudo de Dugdale e Jones (1997). Estes autores defendem que as entrevistas telefónicas podem ter influenciado as respostas, nomeadamente através da definição de custeio baseado nas actividades utilizada. Outra das causas apontadas é o facto de em duas das quatro empresas em que os resultados diferem, os respondentes originais não terem sido os entrevistados por Dugdale e Jones (1997).

Innes *et al.* (2000) replicaram o estudo sobre a utilização deste método, durante o ano de 1999, com o objectivo de analisar a evolução deste sistema em cento e setenta e sete grandes empresas do Reino Unido, durante cinco anos. Os resultados reportam um ligeiro decréscimo da sua taxa de adopção (18%) e da percentagem de empresas que estão a considerar a sua adopção (20%). Em contrapartida, verifica-se um aumento da percentagem de empresas que já ponderaram e rejeitaram a sua implementação (15%) e das empresas que não consideram sequer a possibilidade de adoptarem este sistema (47%). As causas apresentadas pelas empresas que já ponderaram e rejeitaram a utilização deste método e pelas empresas que nem ponderaram a sua utilização, foram idênticas às reportadas no inquérito de 1994. Os autores concluíram que o interesse das empresas pelo custeio baseado nas actividades não aumentou durante esses cinco anos, no entanto deixam em dúvida se o estudo de 1999 é apenas um ponto baixo de uma trajectória futura de crescimento da sua taxa de utilização, ou se é o início de uma trajectória de declínio. Só replicando actualmente o estudo no mesmo universo se pode concluir sobre isso.

Cotton e Jackman (2002) replicaram os estudos de Innes e Mitchell (1995) e de Innes *et al.* (2000) na Nova Zelândia. Ao contrário dos estudos originais, em que os inquéritos foram enviados às próprias empresas, nesta replicação foram enviados a profissionais de contabilidade inscritos na respectiva câmara. Foram obtidas trezentas e três respostas válidas, as quais permitiram analisar que 20% das empresas onde esses profissionais exercem a sua actividade utilizam o custeio baseado nas actividades. Relativamente às empresas que não utilizam este método, 13% já o consideraram e rejeitaram, 11% ainda estão a considerar a sua adopção, 66% nem ponderaram a sua adopção. Os restantes 10% não esclareceram a sua posição. As justificações apresentadas por todos estes casos são compatíveis com as reportadas por Innes e Mitchell (1995) e por Innes *et al.* (2000).

Um dos poucos estudos empíricos encontrados sobre práticas de contabilidade de gestão em PME's é o de Hopper *et al.* (1999), conduzido em onze PME's Japonesas. O estudo iniciou-se com o envio de um questionário para que os entrevistados tomassem conhecimento da informação pretendida. Seguiram-se entrevistas ao responsável pela contabilidade de gestão realizadas com base no questionário previamente enviado. Os resultados obtidos mostram que 18% das empresas japonesas entrevistadas utilizam o custeio baseado nas actividades.

Joshi (2001) optou por inquirir grandes e médias empresas industriais por considerar o factor dimensão como uma variável que influencia as técnicas de contabilidade de gestão utilizadas pelas empresas. O autor defende que as grandes empresas têm mais recursos financeiros para financiar a introdução do custeio baseado nas actividades. O estudo reporta uma taxa de adopção de 20% que o autor considera baixa, apesar de ser compatível com os resultados dos estudos anteriormente analisados. Várias justificações são apresentadas para esta taxa de adopção:

- Uma atitude conservadora e pouco sensível à mudança por parte dos gestores indianos.
- O facto de existir a ideia de que o custeio baseado nas actividades é um método demasiado caro.
- A falta de profissionais qualificados que dominem esta técnica de contabilidade de gestão.

Clarke e O' Dea (1994) realizaram entrevistas semi-estruturadas com responsáveis financeiros de dezasseis grandes multinacionais que operam na Irlanda. Um dos objectivos do estudo era a análise do método de apuramento do custo dos produtos, dando particular ênfase à utilização do custeio baseado nas actividades. As conclusões mostraram que apenas duas das empresas o utilizam, mas ainda numa fase inicial, o que faz com que os resultados da sua implementação não sejam ainda significativos. Os entrevistados identificaram algumas causas para a baixa taxa de utilização do custeio baseado nas actividades. Em seis das empresas é referida a impossibilidade de alterar o sistema vigente devido à necessidade de comparação internacional entre as diversas filiais. Outros factores referidos foram o baixo peso de custos indirectos e o facto de produzirem apenas um produto.

Clarke *et al.* (1999) analisaram a utilização do custeio baseado nas actividades em duzentas e quatro empresas industriais irlandesas. Embora com uma dimensão muito maior de inquiridos, os resultados deste estudo confirmam os do anterior. Os autores concluem que apenas 12% das empresas o utilizam, 20% está a ponderar a sua utilização, 13% já decidiram não o utilizar e 55% não considera sequer a possibilidade de o vir a utilizar.

Blake *et al.* (2000) realizaram inquéritos a quarenta e sete profissionais de empresas participantes em cursos de curta duração sobre matérias do âmbito da contabilidade de gestão. Apenas 13% dos respondentes declararam que é utilizado nas empresas onde exercem a sua actividade.

Ghosh e Chan (1997) realizaram inquéritos às práticas de contabilidade de gestão de cento e nove grandes e médias empresas de Singapura de diversos sectores de actividade. Os dados mostram que o custeio baseado nas actividades é utilizado por 13% das empresas inquiridas.

Chun *et al.* (1996) realizaram inquéritos às práticas de contabilidade de gestão de noventa e duas empresas industriais na Península da Malásia. Recorrendo a um directório nacional, foram seleccionadas industrias específicas de sectores mais inovadores e competitivos nos quais é exigida mais tecnologia de produção. Relativamente ao custeio baseado nas actividades os autores concluem que na Malásia apenas 10% das empresas o utilizam. Estes autores apresentaram como justificação para esta baixa taxa de utilização o facto das empresas não estarem convencidas dos seus benefícios e estarem satisfeitas com os métodos existentes.

Rodrigues *et al.* (2001) analisaram as práticas de contabilidade de gestão em PME's Portuguesas, através de inquéritos a cento e vinte e sete empresas classificadas como PME excelência 1998. Apenas 8% das empresas inquiridas referem utilizar o custeio baseado nas actividades.

Haldma e Lääts (2002) realizaram inquéritos a responsáveis de sessenta e duas grandes empresas industriais da Estónia através dos quais, através dos quais reportam uma taxa de utilização deste método de apenas 7% nas empresas inquiridas.

Chenhall e Langfield-Smith (1998a) realizaram um inquérito postal a setenta e oito grandes empresas industriais australianas com o objectivo de analisar quais as técnicas de contabilidade de gestão que utilizam, o nível de benefícios resultantes da sua utilização, e o grau de ênfase que vai ser dado a cada uma dessas técnicas nos três anos seguintes. Estes autores concluem que as técnicas mais modernas como o custeio baseado nas actividades e a gestão baseada nas actividades têm baixas taxas de utilização. Relativamente aos benefícios resultantes da utilização destas técnicas, Chenhall e Langfield-Smith (1998a) concluem que a percepção das empresas é de que a sua utilização tem

benefícios baixos. Os mesmos autores chegam a conclusões idênticas num outro estudo realizado a partir da mesma amostra de empresas (Chenhall e Langfield-Smith, 1998b). Este artigo analisa o desempenho resultante da utilização de diversas técnicas de contabilidade de gestão, na sequência de uma estratégia de diferenciação de produto ou de uma estratégia de baixo preço. Os resultados obtidos permitem aos autores concluir que, ao contrário do que a teoria defende, a técnica que apresenta níveis de benefícios mais baixos é o custeio baseado nas actividades.

Lukka e Granlund (1996) realizaram inquéritos postais aos responsáveis pela contabilidade de gestão de cento e trinta e cinco empresas industriais finlandesas de média e grande dimensão. Os autores concluem que nenhuma das empresas inquiridas utiliza o custeio baseado nas actividades. Das cento e trinta e cinco empresas finlandesas inquiridas 5% referiram que o estão a implementar e 25% declararam que estão a analisar a sua potencial implementação.

O estudo de Granlund e Malmi (2002) realizado posteriormente no mesmo País apresenta resultados muito diferentes dos reportados por Lukka e Granlund (1996). Os autores realizaram entrevistas em dez empresas finlandesas e concluíram que oito delas (80%) utilizam o custeio baseado nas actividades. Numa primeira abordagem os objectivos do estudo podem justificar esta elevada taxa de adopção. Este foi realizado em empresas que utilizam sistemas ERP – Enterprise Resource Planning com o objectivo de analisar o impacto da introdução destes sistemas informáticos sobre as práticas de contabilidade de gestão. Estes autores apresentam o ERP como um pacote de software informático standard que controla todos os fluxos que circulam numa empresa (fluxos de materiais, pessoas, informação e monetários) tornando-os acessíveis a qualquer pessoa, a qualquer momento, em toda a empresa. No entanto as conclusões do artigo mostram que a utilização do custeio baseado nas actividades não está associada aos sistemas ERP uma vez que apenas duas das empresas o executam através desse sistema informático. As outras utilizam folhas de cálculo ou software específico para contabilidade. As empresas apresentam como justificações para não integrarem o custo dos produtos no ERP as seguintes:

- Falta de tempo para configurar o módulo de custos dos produtos no ERP. Granlund e Malmi (2002) referem que este sistema informático é organizado por módulos, cabendo aos responsáveis pela contabilidade a configuração do respectivo módulo.
- Terem investido recentemente em software de contabilidade de gestão e não pretenderem abandoná-lo.
- Não terem intenção de o integrar devido à complexidade do ERP.

Bjornenak (1997) enviou questionários a grandes empresas industriais da Noruega com o objectivo de analisar a difusão do custeio baseado nas actividades. Das setenta e cinco empresas que responderam a maioria conhece o custeio baseado nas actividades (71%), mas apenas 30 o utilizam ou estão a implementá-lo, o que origina uma taxa de adopção de 40%.

Xiao (2007) realizou inquéritos a responsáveis pela contabilidade de duzentas e vinte e cinco empresas de diversas regiões da China, concluindo que uma percentagem muito significativa de empresas (48%) utiliza o custeio baseado nas actividades. Este estudo apresenta taxas de utilização muito superiores às reportadas nos outros países. Dois factores podem contribuir para isso, um deles é o facto deste ser o estudo mais recente em termos temporais, o outro é a própria selecção da amostra. O autor refere que foram seleccionadas as empresas mais autónomas e, como tal, mais motivadas a utilizar modernas técnicas de contabilidade de gestão.

Cohen *et al.* (2005) realizaram inquéritos a responsáveis pela contabilidade de cento e setenta e sete grandes empresas gregas. O objectivo do estudo era a análise do que os autores chamam o paradoxo do custeio baseado nas actividades, ou seja, tentar explicar porque é tão pouco utilizado pelas empresas se a teoria demonstra a existência de inúmeras vantagens na sua utilização. Os objectivos do estudo passam pela caracterização do perfil das empresas que utilizam o custeio baseado

nas actividades e das que não o utilizam. Relativamente ao último grupo, estas são divididas em três subconjuntos, as que não tencionam adoptar este método, as que colocam a hipótese de o vir a utilizar no futuro e as que não o conhecem. Os resultados mostram que 41% das empresas inquiridas o utilizam. Relativamente aos 59% que não o utiliza, 32% recusam a sua adopção, 13,5% colocam a hipótese de o vir a utilizar e 13,5% não o conhecem. Estes autores concluem que o processo de difusão deste método na Grécia é bastante satisfatório, sendo mais frequente no sector dos serviços. Ele é utilizado em 65% das empresas de serviços inquiridas, enquanto que o mesmo só acontece em 36% das empresas industriais e em 31% das empresas de retalho. Analisam ainda a satisfação global com o método, concluindo que de uma forma geral os seus utilizadores estão satisfeitos, no entanto referem terem existido dificuldades de implementação, nomeadamente ao nível da selecção de software adequado, da recolha de dados e da disponibilidade de recursos humanos qualificados. As empresas que recusaram a utilização deste método apontam como principal razão o facto da alteração do sistema de valorização dos produtos não ser uma prioridade, seguindo-se o facto de estarem satisfeitos com o sistema existente.

Cohen *et al.* (2005) expressam a sua surpresa relativamente à elevada percentagem de responsáveis pela contabilidade de grandes empresas que não conhecem este método. Este facto levou os autores a investigarem factores explicativos. Dessa análise resultaram dois factores que, em conjunto, podem levar a que estes responsáveis não sejam forçados a desenvolver um método mais sofisticado como o custeio baseado nas actividades:

- O primeiro factor que encontraram foi o facto destes responsáveis serem os que apresentam maior antiguidade nas empresas o que, segundo os autores, pode ser indício de uma faixa etária mais elevada ou de uma maior antiguidade no estudo da contabilidade.
- Este grupo de responsáveis também refere que se encontra satisfeito com o actual sistema de valorização dos produtos.

Cohen *et al.* (2005) concluem ainda que as empresas só pensam na alteração do seu método de custeio quando não estão contentes com a informação por ele fornecida. A decisão de implementação do custeio baseado nas actividades está relacionada com a satisfação com o método de valorização dos produtos utilizado.

#### **4. CONCLUSÃO**

Os artigos revistos permitem concluir que as taxas de utilização do custeio baseado nas actividades divergem muito de uns países para os outros, encontrando-se no entanto resultados idênticos em estudos realizados dentro do mesmo País. Verifica-se a existência de um paradoxo entre as vantagens que a teoria associa à utilização do custeio baseado nas actividades, e as baixas taxas de utilização reportadas na grande maioria dos estudos realizados. É necessária investigação futura que permita compreender as causas deste aparente paradoxo. Os dados disponíveis sobre a utilização deste método nas empresas portuguesas são muito escassos, pelo que é necessária investigação sobre a sua utilização em Portugal.

#### **REFERÊNCIAS**

- BJORNENAK, T. (1997): “Diffusion and accounting: the case of ABC in Norway”, *Management Accounting Research*, 8, 3-17.
- BLAKE, J.; WRAITH, P.; AMAT, O. (2000): “Developing a new national management accounting framework – the Spanish case”, *European Business Review*, 12-3, 122-128.
- CHAUVEY, J.N. (1997): “La méthode ABC à l’épreuve des faits”, *Revue Française de Comptabilité*, 294, 53-62.
- CHENHALL, R.; LANGFIELD-SMITH, K. (1998a): “Adoption and benefits of management accounting practices: An Australian study”, *Management Accounting Research*, 9, 1-19.

- 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, 243-264.
- CHUN, L.S.; KASSIM, N.A.; MINAI, B. (1996): "Are management accounting systems in Malaysia outmoded?", *Singapore Management Review*, volume 18, nº 1, 55-67.
- CLARKE, P.J.; O'DEA, T. (1994): "Management accounting systems: some field evidence from sixteen multi-national companies in Ireland", *Irish Accounting Review*, Spring, 199-216.
- CLARKE, P.J.; HILL, N.T.; STEVENS, K. (1999): "Activity-Based Costing in Ireland: Barriers to, and opportunities for, change", *Critical Perspectives on Accounting*, 10, 443-468.
- COHEN, S.; VENIERIS, G.; KAIMENAKI, E. (2005): "ABC: adopters, supporters, deniers and unawares", *Managerial Auditing Journal*, 20, nº 9, 981-1000.
- COOPER, R. (1988a): "The Rise of Activity-Based Costing – Part One: What Is an Activity-Based Cost System?", *Journal of Cost Management*, Summer, 45-54.
- COOPER, R. (1988b): "The Rise of Activity-Based Costing – Part Two: When Do I Need an Activity-Based Cost System?", *Journal of Cost Management*, Fall, 41-48.
- COOPER, R. (1989): "The Rise of Activity-Based Costing – Part Three: How Many Cost Drivers Do You need, and How Do You select Them", *Journal of Cost Management*, Winter, 34-46.
- COOPER, R. (1990): "Implementing an Activity-Based Cost System?", *Journal of Cost Management*, Spring, 33-42.
- COOPER, R. (1996a): "The changing practice of management accounting", *Management Accounting*, March, 26-45.
- COOPER, R. (1996b): "Look out, management accountants", *Management Accounting*, May, 20-26.
- COOPER, R.; KAPLAN, R.S. (1988): "Measure Cost Right: Make the Right Decisions", *Harvard Business Review*, September-October, 96-103.
- COOPER, R.; KAPLAN, R.S. (1991a): "Profit Priorities from Activity-Based Costing", *Harvard Business Review*, May-June, 130-135.
- COOPER, R.; KAPLAN, R.S. (1991b): *The Design of Cost Management Systems*, Prentice Hall, International Editions.
- COTTON, B.; JACKMAN, S. (2002): "Activity based costing: not a easy ABC", *Chartered Accountants Journal of New Zealand*, 81- 4, 35-37.
- DRURY, C.; TAYLES, M. (1994): "Product costing in UK manufacturing organizations", *The European Accounting Review*, 3:3, 443-469.
- DRURY, C.; TAYLES, M. (1995): "Issues arising from surveys of management accounting practice", *Management Accounting Research*, 6, 267-280.
- DUGDALE, D.; JONES, C.T. (1997): "How many companies use ABC for stock valuation? A comment on Innes and Mitchell's questionnaire findings", *Management Accounting Research*, 8, 233-240.
- FRANCO, V.S.; LOURENÇO, I.C.; OLIVEIRA, A.V.; JESUS, M.A.; MORAIS, A.I.; MAJOR, M.J.; OLIVEIRA, B.J.; SERRASQUEIRO, R. (2005): *Contabilidade de Gestão – Volume I. O apuramento do custo dos produtos e a informação de apoio à decisão*, Publisher Team, Lisboa.
- GHOSH, B.C.; CHAN, Y.K. (1997): "Management accounting in Singapore - well in place?", *Managerial Auditing Journal*, Volume 12, nº 1, 16-18.
- GOSSELIN, M. (1997): "The effect of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of activity-based costing", *Accounting, Organizations and Society*, 22, 105-122.
- GRANLUND, M.; MALMI, T. (2002): "Moderate impact of ERPS on management accounting: a lag or permanent outcome?", *Management Accounting Research*, 13, 299-321.
- HALDMA, T.; LÄÄTS, K. (2002): "Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies", *Management Accounting Research*, 13, 379-400.
- HOPPER, T.; KOGA, T.; GOTO, J. (1999): "Cost accounting in small and medium sized Japanese companies: an exploratory study", *Accounting and Business Research*, 30, nº 1, 73-86.
- INNES, J.; MITCHELL, F. (1992): *Activity Based Cost Management: A case study of development and implementation*, Chartered Institute of Management Accountants, London, 3<sup>a</sup> Ed.

- INNES, J.; MITCHELL, F. (1993): *Activity Based Costing: A Review with Case Studies*, Chartered Institute of Management Accountants, London, 2<sup>a</sup> Ed.
- INNES, J.; MITCHELL, F. (1995): “A survey of activity-based costing in the U.K.’s largest companies“, *Management Accounting Research*, 6, 137-153.
- INNES, J.; MITCHELL, F. (1997): “Survey research on activity-based costing: a reply to Dugdale and Jones“, *Management Accounting Research*, 8, 241-249.
- INNES, J.; MITCHELL, F.; SINCLAIR, D. (2000): “Activity-based costing in the U.K.’s largest companies: a comparison of 1994 and 1999 survey results“, *Management Accounting Research*, 11, 349-362.
- JOHNSON, H.T. (1988): “Activity-Based Information: A Blueprint for World-class Management accounting“, *Management Accounting*, June, 23-30.
- JONES, T.C.; DUGDALE, D. (2002): “The ABC bandwagon and the juggernaut of modernity“, *Accounting, Organizations and Society*, 27, 121-163.
- JOSHI, P.L. (2001): “The international diffusion of new management accounting practices: The case of India“, *Journal of International Accounting Auditing & Taxation*, Volume 10, nº 1, 85-109.
- LAVERTY, J. (1997): “Introduire la gestion par les activités dans l’entreprise: une décision stratégique“, *Revue Française de Comptabilité*, 289, 31-36.
- LUKKA, K.; GRANLUND, M. (1996): “Cost accounting in Finland: current practice and trends of development“, *The European Accounting Review*, 5, nº 1, 1-28.
- MAJOR, M.; HOOPER, T. (2005): “Managers divided: implementing ABC in a Portuguese Telecommunications Company“, *Management Accounting Research*, 16, 205-229.
- MEVELLEC, P. (2001): “Les difficultés de conception et de mise en oeuvre de systèmes ABC“, *Revue Française de Comptabilité*, 338,1-4.
- RODRIGUES, A.I.; 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*, Abril, 471-475.
- ROSLENDER, R. (1996): “Relevance lost and Found: Critical Perspectives on the Promise of Management Accounting“, *Critical Perspectives on Accounting*, 7, 533-561.
- SWENSON, D. (1995): “The Benefits of Activity-Based Cost Management to the Manufacturing Industry“, *Journal of Management Accounting Research*, 7, 167-180.
- TURNERY, P.B. (1992): “Activity-Based Management“, *Management Accounting*, January, 20-25.
- XIAO, J.Z. (2007): “Management accounting in China“, *Financial Management*, December/January, 32-36.



**Maria João Cardoso Vieira Machado**

Licenciada em Gestão pelo Instituto Superior de Gestão, Mestre em Gestão e Estratégia Industrial pela Universidade Técnica de Lisboa, Doutorada em Gestão com especialidade em Contabilidade pelo Instituto Superior de Ciências do Trabalho e da Empresa (ISCTE). Foi Professora Auxiliar Convidada da Faculdade de Economia da Universidade nova de Lisboa, em acumulação com funções de Administração de empresas. Actualmente é Professora Auxiliar do Departamento de Contabilidade da Escola de Gestão do ISCTE e investigadora na área da Contabilidade de Gestão.