

**ANA CAROLINA CARRILHO GUERREIRO**

# **A PROPENSÃO PARA A ADOÇÃO DO ABC**



**UNIVERSIDADE DO ALGARVE**

**FACULDADE DE ECONOMIA**

**2024**

**ANA CAROLINA CARRILHO GUERREIRO**

**A PROPENSÃO PARA A ADOÇÃO DO ABC**

Mestrado em Contabilidade

**Trabalho efetuado sob a orientação de:**

**Professor Doutor Rúben M. T. Peixinho**

**Professor Doutor Carlos J. F. Cândido**



**UNIVERSIDADE DO ALGARVE**

**FACULDADE DE ECONOMIA**

**2024**

## **A PROPENSÃO PARA A ADOÇÃO DO ABC**

### **Declaração de Autoria do Trabalho**

Declaro ser o(a) autor(a) deste trabalho, que é original e inédito. Autores e trabalhos consultados estão devidamente citados no texto e constam da listagem de referências incluída.

**Ana Carolina Carrilho Guerreiro**

---

© Copyright: (ANA CAROLINA CARRILHO GUERREIRO)

A Universidade do Algarve tem o direito, perpétuo e sem limites geográficos, de arquivar e publicitar este trabalho através de exemplares impressos reproduzidos em papel ou de forma digital, ou por qualquer outro meio conhecido ou que venha a ser inventado, de o divulgar através de repositórios científicos e de admitir a sua cópia e distribuição com objetivos educacionais ou de investigação, não comerciais, desde que seja dado crédito ao autor e editor.

## AGRADECIMENTOS

Ainda que a realização deste trabalho final de mestrado seja o resultado de um longo esforço individual, com inúmeros desafios e incertezas, o mesmo só foi possível com o apoio daqueles que me acompanharam durante este percurso.

Em primeiro lugar, gostaria de agradecer à minha família, amigos e namorado, por acreditarem e reforçarem as minhas capacidades para terminar esta jornada.

Aos meus orientadores, Prof. Doutor Rúben Peixinho e Prof. Doutor Carlos Cândido pela disponibilidade e por todas as recomendações essenciais que permitiram a conclusão desta dissertação.

A todas as empresas que cooperaram com o preenchimento do questionário para que fosse possível a recolha da informação necessária para a realização da parte empírica.

A todos aqueles que, de forma direta ou indireta, contribuíram para a realização deste trabalho.

## RESUMO

A globalização e os desenvolvimentos tecnológicos provocaram alterações no ambiente empresarial, tornando-o mais competitivo. Assim, os sistemas de custeio tradicionais tornaram-se obsoletos face à nova realidade deixando de corresponder, conseqüentemente, às necessidades dos seus utilizadores. Desta forma, novas ferramentas foram desenvolvidas, designadas por técnicas contemporâneas, para corresponderem às novas necessidades dos gestores, nomeadamente o *Activity-Based Costing*.

No entanto, apesar da ampla divulgação do sistema e dos seus benefícios nestes 30 anos, os estudos realizados sobre a adoção do ABC apresentam taxas relativamente reduzidas comparado com o que seria expectável.

Considerando que o ABC se trata de um Sistema de Informação dada as suas características e mediante o facto de existirem diversos modelos que procuram compreender os determinantes que influenciam a adoção, ou rejeição, de uma determinada tecnologia, no presente estudo, após uma análise teórica de estudos prévios, recorreu-se ao modelo *Integrated TAM-TOE* para estudar a propensão para a adoção do ABC.

Neste sentido, após uma revisão de literatura e elaboração de um modelo conceptual, o presente trabalho tem como objetivo recolher dados com o intuito de estudar a propensão para a adoção do ABC nas maiores empresas em Portugal. Assim, foi preparado e distribuído um questionário, ao qual se obtiveram um total de 128 respostas validadas.

Os resultados indicam que as empresas não se encontram propriamente propensas a adotar o método ainda que reconheçam alguma utilidade no método e que este lhes trará vantagem relativa e, com pouca concordância, que este é compatível com práticas, valores e outros sistemas da empresa.

**Palavras-chave:** ABC; Activity-Based Costing; Propensão para a Adoção.

## **ABSTRACT**

The globalization and technological developments have caused changes in the business environment, making it more competitive. As a result, traditional costing systems have become obsolete in the face of this new reality, and consequently, they no longer meet the needs of their users. Therefore, new tools, referred to as contemporary techniques, were developed to meet the new demands of managers, particularly Activity-Based Costing (ABC).

However, despite the widespread dissemination of the system and its benefits over the past 30 years, studies on the adoption of ABC report relatively low rates compared to what might be expected.

Considering that ABC is an Information System due to its characteristics and the fact that there are several models that seek to understand the determinants that influence the adoption or rejection of a given technology, in this study, following a theoretical analysis of previous studies, the Integrated TAM-TOE model was used to study the propensity for the adoption of ABC.

In this context, after a literature review and the development of a conceptual model, the aim of this work is to collect data in order to study the propensity for the adoption of ABC in the largest companies in Portugal. Thus, a survey was prepared and distributed, resulting in a total of 128 validated responses.

The results indicate that companies are not particularly inclined to adopt the method, although they recognize some utility in it and believe that it will bring them a relative advantage, though with little agreement, that it is compatible with the company's practices, values and other systems.

**Keywords:** ABC; Activity-Based Costing; Propensity for Adoption.

## ÍNDICE GERAL

<b>1. Introdução .....</b>	<b>1</b>
1.1 Enquadramento Teórico do Estudo .....	1
1.2 Objetivo da Investigação .....	2
1.3 Metodologia de Investigação.....	2
1.4 Estrutura da Dissertação .....	3
<b>2. Revisão de literatura.....</b>	<b>4</b>
2.1 Enquadramento da Contabilidade de Gestão.....	4
2.2 A Evolução da Contabilidade de Gestão .....	4
2.3 Activity-Based Costing .....	6
2.3.1 Estudos Prévios .....	9
<b>3. Modelo de Investigação .....</b>	<b>13</b>
3.1 Technology Acceptance Model (TAM) .....	14
3.2 Technology-Organisation-Environment .....	15
3.3 Integrated TAM-TOE Framework.....	16
3.4 Modelo Conceptual Proposto .....	17
3.4.1 Fatores Tecnológicos.....	19
3.4.1.1 Vantagem Relativa .....	19
3.4.1.2 Compatibilidade .....	20
3.4.1.3 Complexidade .....	20
3.4.2 Fatores Organizacionais .....	21
3.4.2.1 Prontidão Organizacional.....	21
3.4.2.2 Apoio dos Responsáveis.....	21
3.4.2.3 Formação e Educação .....	22
3.4.3 Fatores Económicos .....	22
3.4.3.1 Custos de Implementação .....	22
3.4.4 Fatores Externos.....	23
3.4.4.1 Pressão Competitiva.....	23
3.4.5 Utilidade Percebida ou <i>Perceived Usefulness</i> (PU) .....	23
3.4.6 Facilidade de uso Percebida ou <i>Perceived Ease of use</i> (PEOU).....	24
3.4.7 Intenção de adotar o ABC .....	24
<b>4. Metodologia de Investigação.....</b>	<b>25</b>
4.1 População .....	25
4.2 Métodos de Recolha de Dados .....	26

4.2.1	Estrutura e Escalas do Questionário.....	27
4.2.2	Questionário Pré-Teste .....	28
<b>5.</b>	<b>Análise e discussão de resultados.....</b>	<b>30</b>
5.1	Caracterização da Amostra .....	30
5.1.1	Caracterização do Respondente .....	30
5.1.2	Caracterização da Empresa .....	32
5.2	Análise dos resultados obtidos .....	34
5.2.1	Fatores Tecnológicos.....	34
5.2.2	Fatores Organizacionais .....	38
5.2.3	Fatores Económicos .....	42
5.2.4	Fatores Externos.....	43
5.2.4.1	Utilidade Percebida com a adoção do método ABC na empresa.....	44
5.2.4.2	Facilidade de Uso Percebida para a adoção do método ABC na empresa.....	45
5.2.4.3	Intenção de Adotar o método ABC na empresa .....	46
<b>6.</b>	<b>Conclusões .....</b>	<b>48</b>
6.1	Sumário .....	48
6.2	Contribuições do Estudo .....	48
6.3	Limitações do Estudo .....	49
6.4	Perspetivas de Investigação Futura .....	50
	<b>Bibliografia .....</b>	<b>51</b>
	<b>Apêndices.....</b>	<b>55</b>
	Apêndice 1 – Email para obtenção dos contactos dos responsáveis.....	55
	Apêndice 2 – E-mail para solicitar a participação no questionário .....	56
	Apêndice 3 – Questionário aplicado .....	58

## ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1 – Subsistemas Contabilísticos .....	4
Figura 2 - Sistema ABC .....	7
Figura 3 - Níveis do Activity Management (AM) .....	8
Figura 4 – Modelo original do TAM.....	15
Figura 5 – Modelo TOE.....	16
Figura 6 - TOE-TAM.....	17
Figura 7 – Modelo Conceptual Proposto (Integração do TAM e TOE).....	18

## ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 1 - Síntese dos estudos realizados sobre a Adoção do ABC.....	11
Tabela 2 – Área de Formação dos Inquiridos. ....	30
Tabela 3 – Função Atual dos Inquiridos. ....	31
Tabela 4 – Experiência na Função Atual dos Inquiridos.....	31
Tabela 5 – Ano de abertura da empresa. ....	32
Tabela 6 – Localização da empresa. ....	32
Tabela 7 – Setor de Atividade Principal.....	33
Tabela 8 – Número de empregados remunerados (média de 2023).....	33
Tabela 9 – Volume de Vendas em 2023 .....	33
Tabela 10 – Fatores Tecnológicos.....	36
Tabela 11 – Fatores Organizacionais. ....	40
Tabela 12 – Fatores Económicos. ....	42
Tabela 13 – Fatores Externos.....	43
Tabela 14 – Utilidade Percebida com a adoção do método ABC na empresa. ....	45
Tabela 15 – Facilidade de Uso Percebida para a adoção do método ABC na empresa. .	46
Tabela 16 – Intenção de Adotar o método ABC na empresa. ....	47

## LISTA DE ABREVIATURAS

ABC – *Activity-Based Costing* (Custeio Baseado nas Atividades)

ABC/M - *Activity-Based Costing and Management* (Custeio Baseado nas Atividades e Gestão)

AM – *Activity Management* (Gestão de Atividades)

AA – *Activity Analysis* (Análise de Atividades)

ACA – *Activity Cost Analysis* (Análise do Custo de Atividades)

DOI – *Diffusion of Innovations* (Difusão de Inovações)

SEM – *Structural Equation Modeling* (Modelo de Equações Estruturais)

SI – Sistema de Informação

TAM – *Technology Acceptance Model* (Modelo de Aceitação Tecnológico)

TI – Tecnologias da Informação

TOE – *Technology Organization Environment* (Tecnologia-Organização-Envolvente)

TPB – *Theory of Planned Behavior* (Teoria do Comportamento Planeado)

UTAUT – *Unified Theory of Acceptance and Use of Technology* (Modelo Unificado de Aceitação e Utilização de Tecnologia)

# 1. INTRODUÇÃO

## 1.1 Enquadramento Teórico do Estudo

Os sistemas de custeio tradicionais foram alvo de várias críticas nos anos 80 (Innes e Mitchell, 1995) devido ao facto de terem sido desenvolvidos para contextos de produção em massa e de produtos estandardizados provocando a necessidade de serem reavaliados (Kaplan, 1984) para se adaptarem aos desafios do novo contexto empresarial.

Após um longo período de estagnação (Kaplan, 1984; Lukka e Granlund, 1996), e num contexto de globalização dos mercados, a contabilidade de gestão precisou de se adaptar por forma a manter a sua relevância dada as novas necessidades dos gestores, levando ao surgimento de novas técnicas (Chenhall e Langfield-Smith, 1998) designadas por técnicas contemporâneas.

Cooper e Kaplan desenvolvem o *Activity-Based Costing* (ABC) prometendo que este método iria superar as limitações dos sistemas tradicionais, dado o maior rigor e precisão da informação. Posteriormente, em 1987, Johnson e Kaplan publicam o livro *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, onde constata a obsolescência das técnicas utilizadas e a necessidade de adotar um sistema alternativo.

Enquanto os sistemas tradicionais recorrem apenas a uma base de imputação relacionada com os volumes de produção, como a mão-de-obra direta ou horas máquina, o ABC utiliza múltiplas bases de imputação, que podem ou não estar relacionadas com volumes de produção (Noreen, 1991).

O contexto empresarial mais dinâmico e a necessidade das empresas serem mais flexíveis para corresponder às necessidades dos clientes, aumentarem a diversidade e qualidade dos produtos e personalização destes, tornaram o ABC bastante atraente nos anos 80 (Berg e Madsen, 2020).

O ABC não se resigna apenas a ser um método de custeio, tendo-lhe sido identificado uma variedade de outras aplicações, contudo, apesar de toda a promoção para adotar o método, os estudos sugerem que a sua adoção fica demasiado aquém das expectativas (Innes e Mitchell, 1995).

## 1.2 Objetivo da Investigação

Nos últimos 30 anos, diversos estudos foram publicados com o intuito de aprofundar os conhecimentos sobre as práticas de contabilidade de gestão em diversos contextos ou países, como Austrália (*e.g.* Chenhall e Langfield-Smith, 1998; Baird, Harrison e Reeve, 2004), Finlândia (*e.g.* Malmi, 1999), Grécia (*e.g.* Cohen, Venieris e Kaimenaki, 2005), Irlanda (*e.g.* Clarke, Hill e Stevens, 1999; Pierce e Brown, 2004; Quinn, Elafi e Mulgrew, 2017), Noruega (*e.g.* Bjørnenak, 1997), Nova Zelândia (*e.g.* Cotton, Jackman e Brown, 2003), Portugal (*e.g.* Tomás, Major e Pinto, 2008), Reino Unido (*e.g.* Innes e Mitchell, 1995; Innes, Mitchell e Sinclair, 2000).

Contudo, as taxas de adoção do ABC verificadas em diversos estudos ficam bastante aquém das expectativas (Innes *et al.*, 2000; Baird *et al.*, 2004; Pierce e Brown, 2004). Se o ABC é apresentado como o sistema que permite superar as limitações do Sistemas Tradicionais, porque as suas taxas de adoção permanecem baixas (Gosselin, 1997)?

Assim, o presente estudo ambiciona investigar a propensão para a adoção do *Activity-Based Costing* junto das empresas portuguesas que ainda não o adotam, com o intuito de atualizar a informação sobre o método bem como identificar os motivos que levam à sua adoção ou rejeição.

Através da revisão de literatura e recorrendo ao modelo teórico *Integrated TAM-TOE*, um modelo conceptual foi proposto com o intuito de identificar os itens que afetam, positiva ou negativamente, a propensão para a adoção do método ABC.

## 1.3 Metodologia de Investigação

Para atingir o objetivo desta investigação, foi preparado e distribuído um questionário junto da população alvo, empresas portuguesas com um Volume de Vendas superior a 10 milhões no último ano disponível.

O questionário foi endereçado aos responsáveis pelo departamento financeiro, contabilista certificado, *controller* ou a quem se encontrasse numa posição passível de tomar decisões relativas aos sistemas de contabilidade de gestão na entidade.

Foi efetuado um pré-teste com o intuito de identificar eventuais gralhas. Posteriormente, após validação positiva e dado que não foi necessário efetuar alterações ao inquérito, o mesmo foi distribuído junto da restante população.

Foram obtidas 128 respostas válidas, que foram posteriormente analisadas recorrendo a um software próprio, o SPSS.

## **1.4 Estrutura da Dissertação**

O trabalho está estruturado em seis capítulos.

O primeiro capítulo retrata uma contextualização sobre o trabalho, como o tema, o objetivo de estudo, o modelo de investigação proposto e a metodologia da investigação.

O segundo capítulo é dedicado à Revisão de Literatura, onde se apresenta a evolução dos Sistemas Tradicionais até às Técnicas Contemporâneas, nomeadamente o ABC. Serão abordados os diversos estudos prévios e a análise das suas conclusões.

No terceiro capítulo é desenvolvido o modelo conceptual para a presente investigação. Recorrendo ao modelo teórico *Integrated TAM-TOE*, foi proposto um modelo conceptual e respetivos construtos justificados pela literatura como tendo impacto na propensão para a adoção do ABC.

No quarto capítulo apresenta-se a metodologia, o instrumento de recolha de informação e toda a parte processual inerente à recolha de dados.

No quinto capítulo faz-se a análise e discussão dos resultados: caracterização da amostra, análise da estatística descritiva, recorrendo ao software SPSS, e discussão dos resultados.

No sexto e último capítulo apresentam-se as conclusões. Iniciando-se com uma breve síntese do trabalho efetuado, segue-se a avaliação da medida em que os objetivos foram atingidos e se as questões de investigação foram respondidas. Termina-se com as limitações, implicações e contribuições do estudo, assim como possíveis temas para trabalhos futuros.

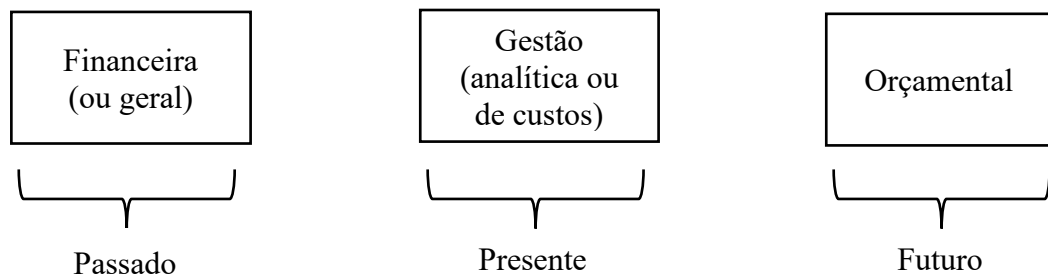
## 2. REVISÃO DE LITERATURA

Neste capítulo far-se-á a revisão de literatura sobre a problemática em estudo, iniciando no sistema de contabilidade de gestão e como estes evoluíram até ao surgimento do *Activity-Based Costing*.

### 2.1 Enquadramento da Contabilidade de Gestão

A Contabilidade, e os seus subsistemas contabilísticos permitem às entidades, através da recolha de dados e respetivo tratamento, produzir informação económica e financeira relevante para divulgação externa ou gestão das entidades, nas suas diferentes áreas de responsabilidade (Gonçalves, Santos, Rodrigo e Fernandes, 2020).

Figura 1 – Subsistemas Contabilísticos



Fonte: Gonçalves *et al.* (2020, pp. 61, adaptado)

A Contabilidade de Gestão, tradicionalmente, pode ser entendida como um conjunto de técnicas que providenciam informação aos seus utilizadores de forma a apoiar a tomada de decisão e consoante os objetivos organizacionais (Major e Ribeiro, 2017; Oliveira, Pereira e Ribeiro, 2017).

Ao contrário do que acontece com a Contabilidade Financeira, a Contabilidade de Gestão não se encontra limitada pelas leis específicas de cada país (Clarke *et al.*, 1999) e não tem carácter obrigatório para as empresas.

### 2.2 A Evolução da Contabilidade de Gestão

Como consequência da Revolução Industrial, um período caracterizado por fortes transformações, e da possibilidade de obter vantagens através das economias de escala, Johnson e Kaplan (1987) relatam que a Contabilidade de Gestão surge no século XIX nos Estados Unidos pois empresas, com apenas uma única atividade económica, procuravam alcançar eficiência na gestão dos seus processos internos.

Pelo ano de 1925, todas as técnicas, hoje designadas por Sistemas Tradicionais, haviam sido totalmente desenvolvidas e, apesar de simples, colmatavam as necessidades de informação e controlo dos gestores (Johnson e Kaplan, 1987).

Os sistemas tradicionais foram desenvolvidos para satisfazer as necessidades de empresas que produziam em massa e com produtos estandardizados (Kaplan, 1984). Atualmente, os desenvolvimentos tecnológicos e a intensa globalização originaram alterações significativas no contexto empresarial (Major e Vieira, 2017), criando a necessidade junto das empresas de diversificação dos seus produtos e personalização dos mesmos, procurando satisfazer as necessidades dos clientes e aumentar a qualidade oferecida (Berg e Madsen, 2020).

Consequentemente, estas alterações provocaram mudanças na estrutura de custos das organizações pelo aumento dos custos indiretos (Bjørnenak, 1997; Malmi, 1999), porém as técnicas de contabilidade de gestão não acompanharam essa evolução (Johnson e Kaplan, 1987).

Os sistemas tradicionais, orientados pelos procedimentos de reporte financeiro, incorporavam demasiadas simplificações da realidade pelo que a informação proveniente destes sistemas era demasiado tardia, agregada e distorcida para ser relevante no processo de tomada de decisão, planeamento e controlo dos seus gestores, incapaz de refletir o novo ambiente empresarial (Johnson e Kaplan, 1987).

A base de imputação dos custos nos sistemas tradicionais é também uma das razões para a irrelevância do método. Estes sistemas recorriam ou a medidas simplistas de alocação de custos, como a mão-de-obra direta ou valor em vendas, ou sistemas de custeio diretos que ignoravam os custos indiretos no custo dos seus produtos ou serviços (Kaplan, 1994). O facto de utilizarem apenas uma base de imputação pode gerar informação errada ou imprecisa (Gupta e Galloway, 2003) pois, dada a alteração na estrutura de custos, deixaram de refletir os factos incorridos na produção.

Assim, mediante as alterações no ambiente empresarial, por forma a que a Contabilidade de Gestão se mantivesse relevante foi necessário que esta se adaptasse às novas necessidades (Chenhall e Langfield-Smith, 1998) conduzindo à criação de novas ferramentas, sucessivamente mais complexas.

As Técnicas Contemporâneas de Contabilidade de Gestão, por sua vez, combinam tanto a informação financeira como a não financeira e focam-se no alcance da estratégia da organização (Chenhall e Langfield-Smith, 1998). Logo, não se limitam ao apuramento de custos e controlo financeiro mas permitem, também, a criação de valor através da otimização da utilização dos recursos (Kamal, 2015).

### **2.3 Activity-Based Costing**

Considerada uma das mais importantes inovações da Contabilidade Contemporânea (Bjørnenak, 1997; Gosselin, 2007), Kaplan e Cooper apresentam o *Activity-Based Costing* com o objetivo de imputar com maior precisão os custos e reduzindo o grau de arbitrariedade associado à alocação dos custos indiretos (Baird *et al.*, 2004; Major e Vieira, 2017).

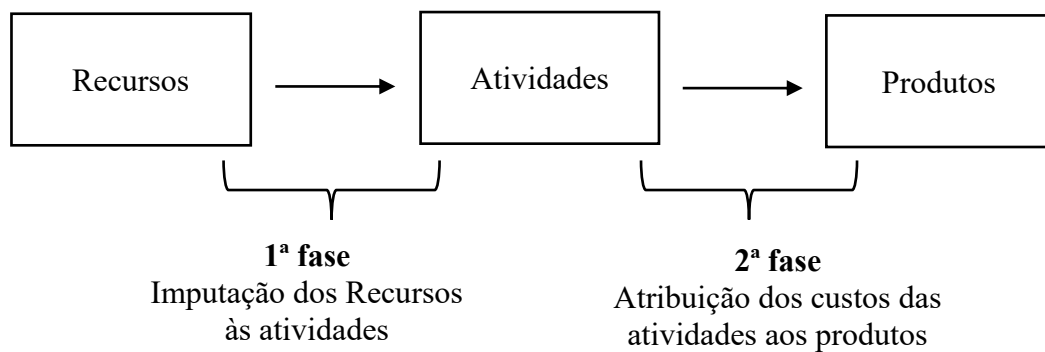
Recorrentemente, a adoção do ABC é sugerida para melhorar o rigor da informação sobre os custos dado utilizar múltiplas bases de imputação, que podem ou não estar relacionadas com os volumes de produção, contrariamente aos sistemas tradicionais que utilizam apenas uma base de imputação, fortemente relacionada com os volumes de produção como a mão-de-obra direta ou horas máquinas (Noreen, 1991).

De acordo com Gosselin (2007), o ABC é uma técnica de duas fases que permite imputar os custos indiretos a produtos ou serviços:

- 1ª fase – corresponde ao levantamento das atividades relevantes para que lhes sejam atribuídos os custos indiretos, de acordo com o seu consumo de recursos;
- 2ª fase – os custos indiretos atribuídos às atividades são imputados aos produtos ou serviços na proporção das atividades consumidas.

Por outras palavras, são as atividades que causam os custos, através da utilização e consumo de recursos, e não os produtos, que apenas consomem as atividades necessárias (Major e Vieira, 2017).

Figura 2 - Sistema ABC



Fonte: Major e Vieira (2017, pp. 303, adaptado)

Inicialmente, o ABC foi apresentado essencialmente como uma nova técnica que iria determinar os custos dos produtos ou serviços de forma mais precisa (Pierce e Brown, 2004; Gosselin, 2007). Atualmente, as aplicações e vantagens do ABC não estão limitadas ao apuramento dos custos de produção (Innes e Mitchell, 1995; Gosselin, 2007).

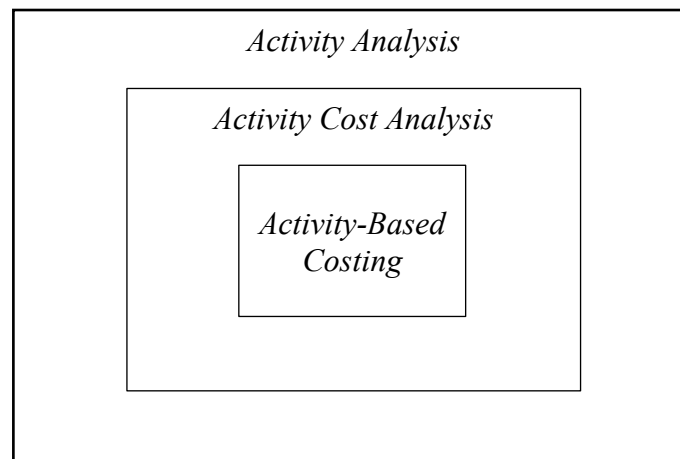
Assim, Innes e Mitchell (1995) identificam as seguintes aplicações para o ABC:

- Valorização de Stock;
- Definição de Preços dos produtos ou serviços;
- Auxílio no processo de tomada de decisão;
- Redução de custos;
- Orçamentação;
- *Design* de novos produtos ou serviços;
- Análise da rentabilidade dos clientes;
- Medição de Desempenho;
- Modelo de Custeio.

Ao contrário dos sistemas tradicionais, que são muito focados com a perspetiva interna e financeira, as técnicas de contabilidade de gestão contemporâneas combinam a perspetiva financeira e não financeira (Chenhall e Langfield-Smith., 1998) o que permite examinar processos e atividades e identificar aqueles que geram valor às organizações (Gupta e Galloway, 2003) permitindo ganhos de eficiência e de eficácia nas organizações (Major e Vieira, 2017). A evolução conduziu à adaptação do modelo o que levou ao surgimento do termo ABM (Gosselin, 2007).

Gosselin (1997) considera que o ABC corresponde a um nível, o último e mais completo de três, da *Activity Management* (AM) que se divide da seguinte forma: *Activity Analysis* (AA), *Activity Cost Analysis* (ACA) e *Activity-Based Costing* (ABC).

Figura 3 - Níveis do *Activity Management* (AM)



Fonte: Gosselin (1997, pp.106, adaptado)

O *Activity Analysis* (AA) é o nível mais simples e consiste na análise das atividades e procedimentos realizados para converter *inputs* em *outputs* (Gosselin, 2007). O autor acrescenta, ainda, que é neste nível que são identificadas as atividades que não criam valor com o intuito de as substituir, reduzir ou eliminar.

O *Activity Cost Analysis* (ACA), o nível seguinte, consiste na análise dos fatores que causam a variação dos custos das atividades (Gosselin, 2007).

O *Activity-Based Costing* (ABC) inclui os níveis anteriores, o AA e o ACA, sendo, por isso, o mais complexo (Gosselin, 2007).

No entanto, apesar da ampla divulgação e dos seus benefícios, as taxas de adoção apresentam uma variação considerável, ficando demasiado aquém das expectativas (Innes *et al.*, 2000; Baird *et al.*, 2004; Pierce e Brown, 2004).

Desde o surgimento do ABC que o sistema sempre foi bastante popular junto dos investigadores. Através de revisões sistemáticas de literatura, os estudos realizados recentemente com o intuito de identificar tendências e possíveis investigações futuras, concluíram que o tema permanece relevante tendo, inclusive, sido verificado uma tendência crescente no número de artigos publicados (Quesado e Silva, 2021; Sánchez-Rebull, Niñerola e Hernández-Lara, 2023).

### 2.3.1 Estudos Prévios

Ainda que dificilmente exista um limite de fatores que afetem o sucesso ou fracasso da implementação do ABC, existem vários estudos prévios que recorrem a esta abordagem com o intuito de identificar os fatores que influenciam o resultado (Malmi, 1997). Anderson e Young (1999) ressaltam que alguns autores discriminam a existência de diferentes fases de implementação pelo que, nestas situações, diferentes fases têm diferentes fatores a influenciar o seu sucesso, como é o caso do estudo elaborado por Gosselin (1997) em que reconhece a existência de três níveis do AM, sendo o ABC o último, ou de Krumwiede (1998) que considerou que o processo de implementação do ABC estava dividido em dez fases.

Shields (1995) analisou as variáveis de sucesso associadas à implementação do ABC, nomeadamente, variáveis técnicas, comportamentais e organizacionais, tendo concluído que o sucesso da implementação está associado com variáveis comportamentais e organizacionais, mas não com variáveis técnicas.

Gosselin (1997) analisou o efeito da estrutura organizacional e da estratégia adotada pela mesma na adoção e implementação nos diferentes níveis de *Activity Management*, onde concluiu que a adoção e implementação dos níveis de AM depende de vários fatores contextuais como o facto de que a estratégia adotada na organização define a necessidade de esta inovar e que a estrutura organizacional influencia a capacidade de implementar inovações.

Krumwiede (1998) identificou na literatura os fatores contextuais e organizacionais associados ao sucesso de implementação do ABC e testou o nível de importância destes nas dez fases sugeridas, tendo verificado que diferentes fatores afetam os vários níveis e que o nível de importância dos vários fatores depende da fase de implementação em que a empresa se encontra.

Anderson e Young (1999) investigaram a avaliação do ABC e do impacto de fatores contextuais e fatores relacionados com o processo de implementação do ABC, tendo verificado a importância de fatores organizacionais durante a implementação do ABC.

Brown, Booth e Giacobbe (2004) procuraram relacionar um conjunto de potenciais fatores tecnológicos e organizacionais com o paradoxo do ABC, ou seja, o facto de poucas empresas adotarem o ABC mediante os benefícios aclamados ao método.

Outra abordagem frequente no estudo do ABC é a análise das consequências da implementação do método.

Cagwin e Bouwman (2002) investigaram a melhoria da performance financeira associada à utilização do ABC e em que condições esta melhoria é alcançada tendo verificado uma relação positiva entre a utilização e o ROI.

Ittner, Lanen e Larcker (2002) examinaram a relação entre o ABC e a performance de produção, tendo verificado que a utilização do ABC está associada a elevados níveis de qualidade e à melhoria do ciclo de produção e qualidade o que, indiretamente, provoca a redução dos custos de produção.

O estudo da difusão do ABC em diversos países ou contextos também tem tido um foco de atenção junto dos investigadores. Nos últimos 30 anos, vários estudos têm sido publicados em diversos países. Contudo, a maioria dos estudos publicados sobre a difusão do ABC encontram-se bastante desatualizados (Berg e Madsen, 2020).

Bjørnenak (1997) analisou a difusão do ABC nas empresas transformadoras Norueguesas e concluiu que o ABC se encontrava em expansão.

Clarke *et al.* (1999) estudaram, através de inquérito, a taxa de adoção do ABC nas empresas transformadoras incluídas na listagem das 1.000 empresas com o maior volume de vendas na Irlanda tendo concluído que apesar do idioma e da proximidade ao Reino Unido, a taxa de adoção apresentava-se baixa contrariando as expectativas dos estudos realizados em países anglo-saxónicos. Posteriormente, Pierce e Brown (2004) realizaram um estudo semelhante nas maiores empresas transformadoras, de serviços e do setor financeiro e encontraram taxas superiores às reportadas anteriormente. Contudo, Quinn *et al.* (2017), com o propósito de esclarecer as razões para não mudar para técnicas de adoção mais avançadas, como o ABC, analisaram as melhores 1.000 empresas irlandesas, tendo obtida uma taxa de adoção ainda mais baixa.

Cohen *et al.* (2005) estudaram a taxa de adoção do ABC nas empresas líderes dos três setores da economia grega bem como os benefícios e barreiras da sua adoção e

concluíram que a difusão do ABC neste país era bastante satisfatória, apresentando taxas superiores às dos estudos prévios.

Innes e Mitchell (1995) realizaram um inquérito às 1.000 maiores empresas no Reino Unido e concluíram que apenas 19,5% dos inquiridos tinham adotado o método e 27,1% encontravam-se a ponderar a sua adoção num futuro próximo, refletindo um interesse promissor para o método. No entanto, as conclusões obtidas no estudo realizado posteriormente foram semelhantes, mostrando que a utilização do ABC não sofreu alterações significativas (Innes *et al.*, 2000). O estudo de Innes *et al.* (2000) foi utilizado como referência para se estimar a utilização do método ABC em diferentes contextos. Por exemplo, Cotton *et al.* (2003) encontraram taxas de adoção idênticas, embora na Nova Zelândia, possivelmente devido ao tamanho das empresas ser inferior às do Reino Unido, reporta-se uma ligeira redução quanto ao número de implementações. Tomás *et al.*, (2008) investigaram o grau de adoção do ABC/M nas 500 maiores empresas não financeiras em Portugal e concluíram que 22% das empresas adotam o sistema e 27% não usavam, mas ponderavam fazê-lo num futuro próximo. Estes resultados sugerem que a realidade de adoção do método ABC em Portugal está alinhada com a realidade internacional analisada em outros estudos similares.

Os estudos publicados revelam que o método ABC é conhecido por parte das grandes empresas e que uma percentagem razoável das mesmas utiliza o método ou pondera utilizar no futuro. Porém, muitas outras empresas não ponderam sequer implementar o ABC.

A tabela 1 resume os resultados de alguns dos estudos neste contexto.

Tabela 1 - Síntese dos estudos realizados sobre a Adoção do ABC.

	País	% adoção	% a considerar	% rejeição	% nem consideraram
Innes e Mitchell (1995)	Reino Unido	19,50%	27,10%	13,20%	40,20%
Innes <i>et al.</i> (2000)	Reino Unido	17,50%	20,30%	15,30%	46,90%
Bjørnenak (1997)	Noruega	40,00%	-	31,00%	29,00%
Clarke <i>et al.</i> (1999)	Irlanda	12%	20%	13%	55%

Tabela 1 - Síntese dos estudos realizados sobre a Adoção do ABC (continuação).

	País	% adoção	% a considerar	% rejeição	% nem consideraram
Cotton <i>et al.</i> (2003)	Nova Zelândia	20,30%	11,10%	10,80%	n/a
Pierce e Brown (2004)	Irlanda	27,90%	9,00%	10,70%	52,40%
Cohen <i>et al.</i> (2005)	Grécia	40,90%	13,60%	31,90%	13,60%
Tomas <i>et al.</i> (2008)	Portugal	22%	27%	4%	47%
Quinn <i>et al.</i> (2017)	Irlanda	18,7%	n/a	n/a	n/a

Fonte: Elaboração própria.

Se o ABC é apresentado como o sistema que permite superar as limitações do Sistemas Tradicionais, porque as suas taxas de adoção permanecem baixas? (Gosselin, 1997)

Em 1984, Scapens identificou que existia um *gap* entre as matérias teóricas e as práticas de Contabilidade de Gestão (Scapens, 1994). Isto poderia explicar as baixas taxas de adoção verificadas nos estudos realizados no início dos anos 90, contudo, os estudos mais recentes continuam a apresentar taxas de adoção reduzidas e, inclusive, estudos realizados em momentos idênticos apresentam taxas de adoção variadas (Baird *et al.*, 2004).

O facto de os estudos realizados usarem múltiplos termos, inclusive o próprio ABC, e raramente darem definições explícitas dos termos utilizados bem como o facto de tenderem a não reconhecer que o ABC pode ser adotado em diferentes níveis pode justificar as diferenças nas taxas de adoção supramencionadas (Baird *et al.*, 2004).

Adicionalmente, as organizações podem optar por adotar diferentes níveis mediante o seu objetivo dado que cada nível serve diferentes propósitos (Baird *et al.*, 2004).

### 3. MODELO DE INVESTIGAÇÃO

Frequentemente, a literatura expressa que, atualmente, as empresas encontram-se a trabalhar num contexto muito mais dinâmico e, por essa razão, precisam de recorrer a ferramentas que acompanhem as suas necessidades, nomeadamente o ABC. Considerada uma das mais importantes inovações da Contabilidade Contemporânea existe, contudo, um paradoxo que despoletou interesse junto dos investigadores, dada as baixas taxas de adoção verificadas e os benefícios enunciados do sistema.

Shields (1995) refere que existem evidências de que algumas empresas encontraram dificuldades durante o processo de implementação do ABC e, em casos extremos, não conseguiram ser bem-sucedidos. O ABC pode ser considerada uma inovação administrativa (Clarke *et al.*, 1999) contudo, algumas empresas tratam a sua implementação como se de uma inovação tecnológica se tratasse, o que pode justificar o insucesso da implementação e utilização do sistema (Shields, 1995). O autor esclarece que, enquanto a decisão de adoção e implementação de inovações administrativas são determinadas por variáveis comportamentais e organizacionais, as inovações tecnológicas são determinadas por considerações económicas e técnicas.

Uma vez que o ABC está inserido num contexto comportamental e organizacional, a estratégia de implementação deve ser focada nas variáveis comportamentais e organizacionais (Shields, 1995).

Diversos estudos ambicionaram determinar os fatores que influenciavam a adoção do ABC conforme mencionado no capítulo anterior (*e.g.* Gosselin, 1997; Krumwiede, 1998; Anderson e Young, 1999; Brown *et al.*, 2004).

Contudo, não é frequente que os estudos definam os constructos na análise da adoção do ABC recorrendo à abordagem dos Sistemas de Informação (SI) (Lee, Yen, Peng e Wu, 2010). No estudo realizado por Brown *et al.* (2004), os autores recorreram ao estudo da Inovação dos Sistemas de Informação.

A utilização de Tecnologias de Informação (TI) nas empresas tem impacto na sua produtividade (Oliveira e Martins, 2011). Contudo, e apesar das organizações terem aumentado o seu uso significativamente, as TI deverão ser utilizadas e aceites pelos

funcionários por forma a que produzam, efetivamente, resultados (Venkatesh, Morris, Davis e Davis, 2003).

O ABC/M trata-se de um Sistema de Informação (SI) eficaz de suporte à tomada de decisão (Gupta e Galloway, 2003) pelo que é interessante a sua análise na perspetiva das TI (Lee *et al.*, 2010).

Consequentemente, devido à necessidade de compreender os determinantes que influenciam a adoção, ou rejeição, de uma determinada tecnologia, diversos modelos teóricos foram propostos com o intuito de perceber o comportamento e tomada de decisão dos utilizadores (Tarhini, Arachchilage, Masa'deh e Abbasi, 2015).

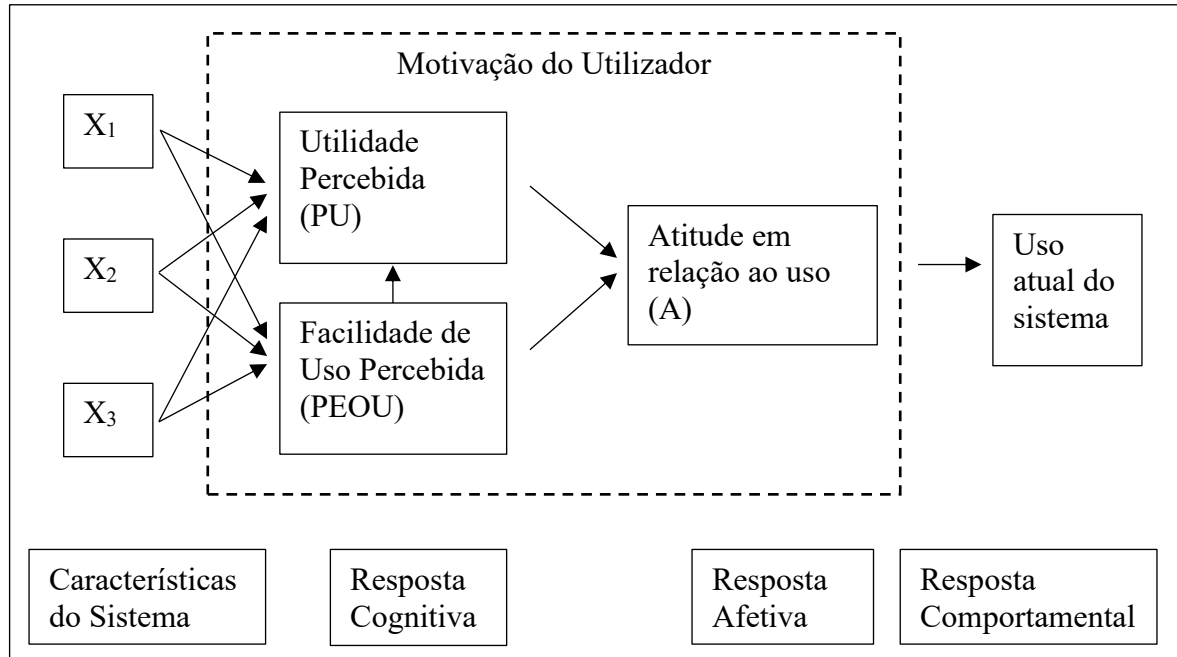
As teorias de adoção de uma tecnologia mais utilizadas são, de acordo com Oliveira e Martins (2011), a nível individual o *Technology Acceptance Model* (TAM), a *Theory of Planned Behaviour* (TPB) e o *Unified Theory of Acceptance and Use of Technology* (UTAUT) e a nível organizacional o *Diffusion of Innovations* (DOI) e a *Technology-Organization-Environment Framework* (TOE).

Não é recorrente a utilização de modelos teóricos de adoção de tecnologias de informação nos estudos publicados sobre o ABC. Lee *et al.* (2010) adaptaram o modelo teórico UTAUT para examinar as mudanças dos agentes na utilização do ABC/M e desempenho da empresa.

### **3.1 Technology Acceptance Model (TAM)**

Baseada na *Theory of Reasoned Action* (TRA), em português Teoria de Ação Racional, Davis desenvolveu o *Technology Acceptance Model* (TAM), em português Modelo de Aceitação da Tecnologia. Tendo sido originalmente proposto por Davis em 1986 na sua Tese de Doutoramento, o modelo foi, em 1989, publicado no seu artigo *Perceived Usefulness, Perceived Ease of Use, and User Acceptance of Information Technology*.

Figura 4 – Modelo original do TAM



Fonte: Davis (1986, pp. 24, adaptado)

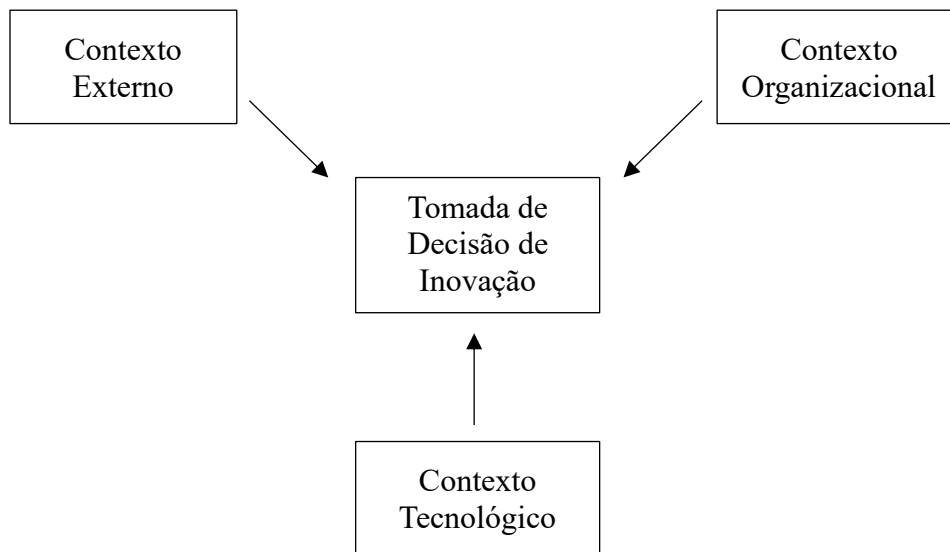
O objetivo do TAM é compreender os fatores que influenciam a intenção e uso de tecnologia (Chatterjee, Rana, Dwivedi e Baabdullah, 2021) considerando que a motivação do indivíduo para aceitar uma determinada tecnologia é motivada por três pressupostos: a *Perceived Usefulness* (PU), em português, a utilidade percebida, a *Perceived Ease of Use* (PEOU), em português facilidade percebida de uso e a *Attitude Toward Using the System* (A), a Atitude em relação ao Sistema sendo este último alavancado pelos dois primeiros (Tarhini *et al.*, 2015).

Davis (1989:350) define o PU como “o grau ao qual uma pessoa acredita que ao usar um determinado sistema iria melhorar a sua performance no trabalho” e PEOU como “o grau ao qual uma pessoa acredita que ao usar um sistema em particular está livre de esforço”.

### 3.2 Technology-Organisation-Environment

Outro modelo mencionado na literatura é *Technology-Organisation-Environment* (TOE) desenvolvido por Tornatzky e Fleischer em 1990, em que o processo de adoção de uma determinada tecnologia é influenciada por três tipos de contextos empresariais: o tecnológico, o organizacional e o ambiente externo (Oliveira e Martins, 2011).

Figura 5 – Modelo TOE



Fonte: Baker (2011, pp.236, adaptado)

Baker (2011: 232) define que “o contexto tecnológico inclui todas as tecnologias que são relevantes para a empresa – tanto as que já estão em uso pela empresa como aquelas que se encontram disponíveis no mercado, mas ainda não estão em uso”.

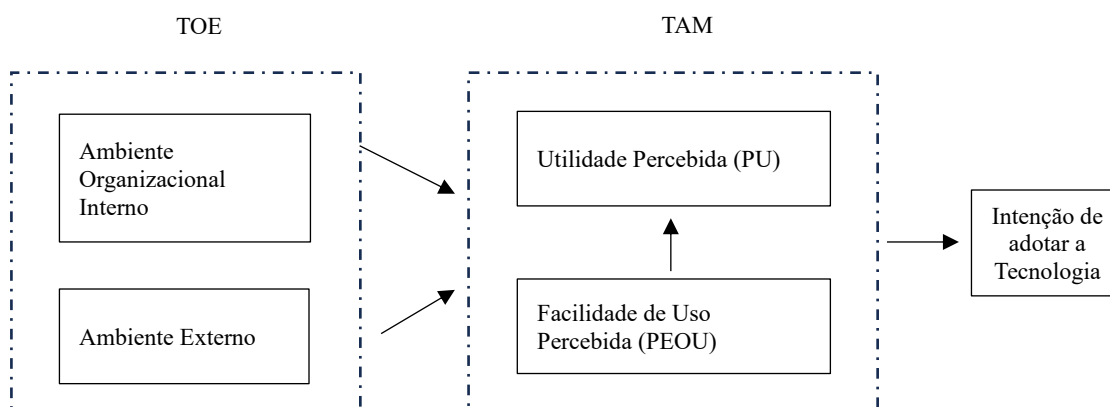
Baker (2011: 233) define que “o contexto organizacional se refere às características e recursos da empresa, incluindo estruturas de ligação entre funcionários, processos de comunicação internos da empresa, tamanho e a quantidade de recursos disponíveis”.

Baker (2011: 235) define que “o contexto do ambiente externo inclui a estrutura da indústria, a presença ou ausência de fornecedores de tecnologia e a regulamentação externa”.

### 3.3 Integrated TAM-TOE Framework

A relevância, individualmente, do TAM e TOE para compreender a adoção das tecnologias está justificada nos diversos estudos publicados, no entanto, ambos os modelos têm limitações o que levou a que os investigadores abordassem a necessidade de integrar os dois modelos para melhorar os *outputs* de cada um e superar as suas limitações (Gangwar, Date e Ramaswamy, 2015).

Figura 6 - TOE-TAM



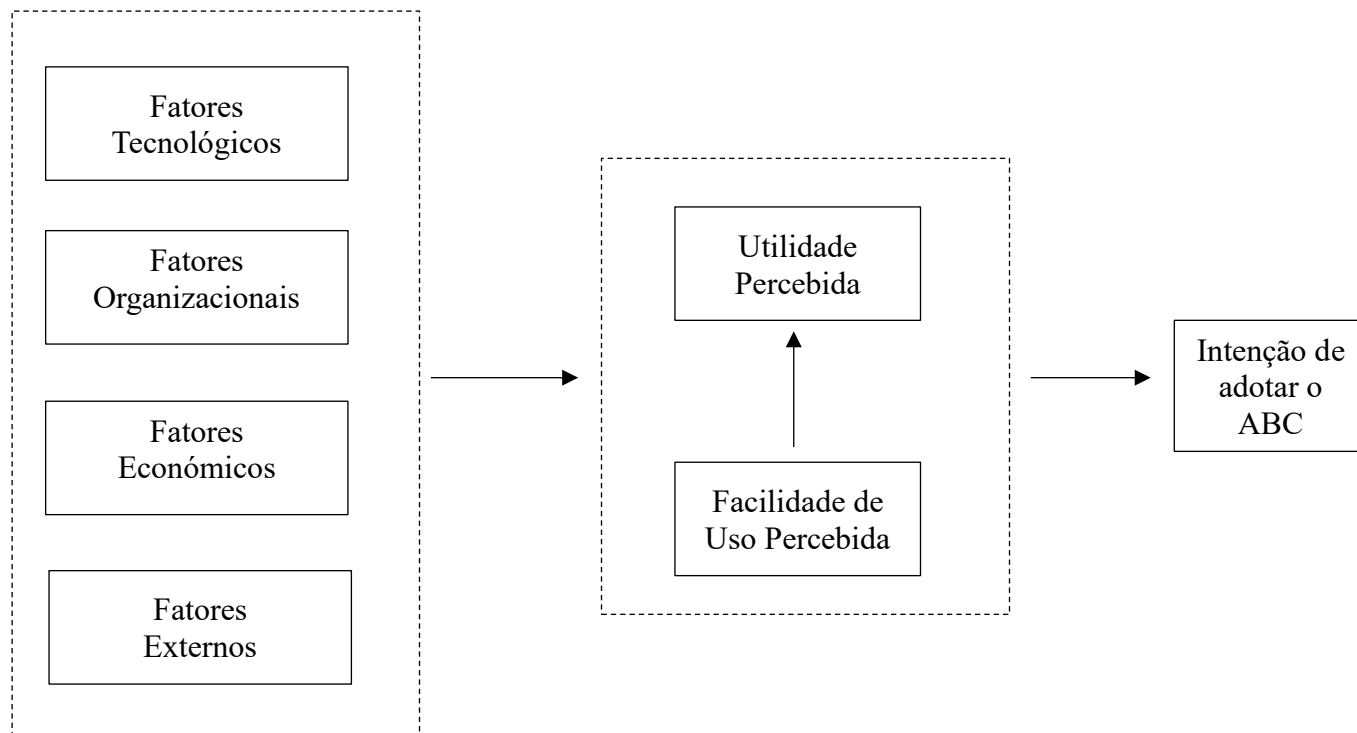
Fonte: Chatterjee *et al.* (2021, pp.2, adaptado)

Enquanto o TAM é flexível com as variáveis externas e foca-se no comportamento de um indivíduo, o TOE foca-se a nível organizacional ao reconhecer os elementos técnicos, externos e organizacionais que afetam a aceitação e adoção de tecnologia (Qin, Shi, Lyu e Mo, 2020). A combinação dos dois modelos permite capturar os comportamentos nos diferentes níveis e combinar as vantagens de ambos (Qin *et al.*, 2020).

### 3.4 Modelo Conceptual Proposto

Considerando o exposto, neste estudo recorreu-se a uma abordagem alternativa, a da perspetiva das Tecnologias de Informação para compreender a propensão para a adoção do ABC. Através da integração de dois modelos, TAM e TOE, e com base na Revisão de Literatura foi desenvolvido um modelo conceptual com as variáveis independentes que se consideram relevantes na adoção do ABC bem como as respetivas questões de investigação.

Figura 7 – Modelo Conceptual Proposto (Integração do TAM e TOE)



Fonte: Elaboração Própria

### **3.4.1 Fatores Tecnológicos**

A vantagem relativa, a compatibilidade e a complexidade são algumas das variáveis independentes mais utilizadas nos estudos sobre a adoção de TI pelas organizações (Jeyaraj, Rottman e Lacity, 2006). Assim, no estudo da propensão para a adoção do ABC, estes foram os constructos propostos no modelo conceptual.

Os fatores tecnológicos são aqueles que se relacionam com os problemas que serão corrigidos ao implementar o ABC (Brown *et al.*, 2004).

#### **3.4.1.1 Vantagem Relativa**

Rogers (1983: 238) define a vantagem relativa como “o grau em que uma inovação é percebida como melhor do que a ideia que ela substitui”. Assim, a adoção de uma determinada tecnologia é influenciada pelos benefícios adicionais em detrimento de outras opções (Gangwar *et al.*, 2015).

Aplicada ao ABC, a vantagem relativa corresponde à percepção de superioridade do método relativamente à superioridade da informação proveniente do sistema para o processo de tomada de decisão e/ou da atualização do SI existente (Brown *et al.*, 2004).

Os argumentos que suportam a implementação do ABC são, muitas vezes, baseados na vantagem de que as empresas obtêm informação superior através do método (Cagwin e Bouwman, 2002) como a redução do nível de arbitrariedade no apuramento dos custos de produção em comparação com os métodos tradicionais (Baird *et al.*, 2004).

Adicionalmente, o ABC não se resume apenas a ser uma técnica para determinar os custos de produção de forma mais precisa, sendo-lhe reconhecidas outras aplicações (Innes e Mitchell, 1995).

Clarke *et al.* (1999) analisou, de acordo com os responsáveis do departamento de contabilidade de gestão, a percepção dos benefícios do ABC que os levou a considerar a adoção do método. Para as empresas que consideraram mas rejeitaram a adoção do método e para as empresas que ainda consideram a adoção do ABC, o maior rigor da informação sobre o custo e preço dos produtos e a melhoria da gestão e controlo de custos são os benefícios que as empresas identificaram com maior importância, ainda que com taxas muito reduzidas, o que sugere que para as empresas que rejeitaram o método podem não ter compreendido o método ou este não ser apropriado em específico para a empresa

e, no caso das empresas que ainda consideram a adoção, a avaliação ainda não terminou o que poderá traduzir-se numa diferente visão do ABC. Os autores compararam, ainda, a percepção dos benefícios e a realidade verificada após a adoção do método, tendo obtido taxas muito mais interessantes. Em geral, todos os benefícios reais superaram a percepção antes da implementação, destacando-se o maior rigor da informação sobre o custo e preço dos produtos e a melhoria da gestão e controlo de custos.

**Q11:** O método ABC apresentará vantagem relativa face às práticas atuais utilizadas pelas empresas?

#### **3.4.1.2 Compatibilidade**

Rogers (1983: 238) define a Compatibilidade como “o grau em que uma inovação é percebida como consistente com os valores existentes, experiências passadas e necessidades de possíveis adotantes”.

Neste sentido, uma determinada inovação deverá ser compatível tanto organizacionalmente, com os valores e crenças, como tecnicamente, com as práticas e sistemas (Premkumar, 2003). As empresas tendem a considerar a adoção de uma nova tecnologia desde que reconheçam a sua compatibilidade com os sistemas de trabalho existentes pois, no caso de a considerarem significativamente incompatível, será necessário efetuar grandes ajustes nos processos (Low, Chen e Wu, 2011).

**Q12:** Será o método ABC compatível com as práticas, valores e outros sistemas?

#### **3.4.1.3 Complexidade**

Rogers (1983: 238-239) define a Complexidade como “o grau em que uma inovação é percebida como relativamente difícil de compreender e utilizar”. As chances de uma determinada tecnologia ser adotada aumentam com a facilidade com que esta pode ser incorporada nas operações da empresa (Oliveira, Thomas e Espadanal, 2014).

A implementação do ABC é muito mais complexa do que as empresas anteviam antes da sua implementação (Gosselin, 2007). Alguns estudos indicam que várias empresas enfrentaram alguns problemas durante a implementação do método e, em alguns casos mais extremos, não foram bem-sucedidos (Shields, 1995).

Innes *et al.* (2000) concluíram que a percepção de complexidade teve uma grande importância na dissuasão das empresas ao método ABC.

A atribuição de custos às atividades (Clarke *et al.*, 1999), a identificação e seleção de bases de imputação (Clarke *et al.*, 1999, Cohen *et al.*, 2005), a dificuldade na seleção de software (Cohen *et al.*, 2005), recolha de dados para o sistema (Cohen *et al.*, 2005) são algumas das dificuldades mencionadas na literatura.

**QI3:** Qual o nível de complexidade da implementação do método ABC?

### **3.4.2 Fatores Organizacionais**

Os fatores organizacionais estão relacionados com os processos e ambiente interno da organização (Brown *et al.*, 2004).

#### **3.4.2.1 Prontidão Organizacional**

A prontidão organizacional corresponde aos recursos financeiros e tecnológicos disponíveis numa organização (Iacovou, Benbasat e Dextr, 1995). De acordo com os autores, enquanto a prontidão financeira corresponde aos recursos disponíveis para a instalação, implementação e gastos subsequentes relativos a melhorias e gastos de utilização, a prontidão tecnológica corresponde ao nível de sofisticação de utilização e gestão de TI numa determinada organização.

Embora a literatura reporte os potenciais benefícios da adoção do ABC, também lhe são reconhecidas um conjunto de potenciais dificuldades devido a tratar-se de uma mudança considerável com um elevado consumo de recursos em alternativa aos sistemas existentes e consolidados ao longo do tempo (Innes e Mitchell, 1995).

A falta de recursos, financeiros ou humanos, numa empresa que pretenda implementar o ABC pode criar obstáculos no processo da implementação, até porque este é frequentemente considerado dispendioso, quer quanto a recursos quer quanto ao tempo necessário (Cohen *et al.*, 2005).

**QI4:** Será a prontidão organizacional das empresas suficiente para a implementação do método ABC?

#### **3.4.2.2 Apoio dos Responsáveis**

O apoio dos responsáveis é crucial para a implementação de uma inovação administrativa, nomeadamente o ABC (Shields, 1995). O apoio e participação destes demonstra a importância da inovação e fornece a visão estratégica necessária e respetivas

diretrizes, garantindo que serão alocados os recursos necessários para a adoção de uma determinada inovação (Premkumar e Potter, 1995).

A relação entre o sucesso da implementação do ABC e o apoio dos responsáveis foi considerado em vários estudos, tendo estes concluído que o suporte destes contribuíu significativamente para o sucesso da implementação (Shields, 1995; Innes e Mitchell, 1995; Innes *et al.*, 2000; Cotton *et al.*, 2003).

**QI5:** Os responsáveis consideram importante e, por isso, irão dar apoio suficiente para a implementação do método ABC?

### **3.4.2.3 Formação e Educação**

Schillewaert, Ahearne, Frambach e Moenaert (2005) descrevem a formação de um indivíduo como o grau que as organizações habilitam os funcionários a utilizar uma determinada tecnologia, quer em termos qualitativos quer em termos quantitativos.

Para Shields (1995) a formação em *design*, implementação e utilização do ABC é importante para garantir a compreensão e utilização do método bem como para que os funcionários utilizem o ABC sem receios. No estudo que realizou, verificou-se a relação entre o sucesso da implementação e a formação, tendo sido considerada significante.

**QI6:** De que forma a formação e educação contribuirá para a implementação do método ABC?

### **3.4.3 Fatores Económicos**

#### **3.4.3.1 Custos de Implementação**

Enquanto a vantagem relativa relaciona a superioridade dos benefícios comparativamente aos sistemas existentes, os custos comparam o investimento financeiro tido relativamente aos seus benefícios, sendo que o custo de uma determinada inovação inclui quer o investimento inicial quer os custos com as operações e formação para o uso efetivo da mesma (Premkumar *et al.*, 1995).

O método ABC surge muitas vezes mencionado na literatura como sendo bastante dispendioso, a nível monetário, mas não só (Cohen *et al.*, 2005). Innes e Mitchell (1995)

verificaram que o consumo elevado de recursos é um dos motivos para a rejeição do método. Innes *et al.* (2000) concluíram que os adotantes do ABC reconhecem que os benefícios financeiros superam os seus custos, contudo, as empresas que não adotam o ABC têm um parecer contrário, sendo essa uma das principais desmotivações. Quinn *et al.* (2017) obtiveram conclusões semelhantes pois questionados pelas razões para rejeitarem o ABC, os inquiridos indicam que têm uma perceção de elevados custos de implementação do método.

**QI7:** Os custos de implementação do método ABC são demasiado elevados?

### **3.4.4 Fatores Externos**

#### **3.4.4.1 Pressão Competitiva**

A pressão competitiva é reconhecida como um motivador importante para a difusão de tecnologias dado, frequentemente, existir a necessidade estratégica de adotar novas tecnologias para competir no mercado (Oliveira *et al.*, 2014), e pode ser definida como o grau de pressão que a empresa suporta em comparação com os concorrentes do mesmo setor industrial (Oliveira e Martins, 2010)

Os desenvolvimentos tecnológicos e a intensa globalização originaram alterações significativas no contexto empresarial (Major e Vieira, 2017). Consequentemente, as empresas podem sentir a necessidade de adotar novas ferramentas para auxiliar o processo de tomada de decisão e acompanhar os seus concorrentes na utilização de novas técnicas, nomeadamente o ABC.

Malmi (1999) considerou a percentagem de exportações do Volume de Faturação, tendo concluído que as exportações elevadas e a perceção de competitividade estão correlacionadas com a adoção do ABC.

**QI8:** A pressão competitiva influencia a intenção de adotar o ABC?

#### **3.4.5 Utilidade Percebida ou *Perceived Usefulness* (PU)**

Os estudos prévios referem que entre as diversas variáveis que podem influenciar a utilização de um sistema, o *Perceived Usefulness*, em português, utilidade percebida é um deles (Davis, 1989). De acordo com o autor, este constructo corresponde à perceção

que um determinado indivíduo considera que ao utilizar, ou não, um determinado sistema, irá melhorar a sua performance.

**QI9:** Será que reconhecem a utilidade da utilização do método ABC?

#### **3.4.6 Facilidade de uso Percebida ou *Perceived Ease of use* (PEOU)**

Davis (1989) identifica uma segunda variável que pode influenciar a utilização de um sistema: o *Perceived Ease of use*, em português Facilidade de uso Percebida. De acordo com o autor, ainda que os utilizadores reconheçam utilidade de um sistema, simultaneamente, podem considerar a utilização demasiado complexa.

**QI10:** Existe a percepção de facilidade para a aprendizagem e utilização do método ABC?

#### **3.4.7 Intenção de adotar o ABC**

O presente estudo tem como objetivo compreender a propensão para a adoção do método ABC e, por isso, diversas variáveis independentes foram propostas com o intuito de determinar o impacto que estas provocam na variável dependente, nomeadamente, na intenção de adotar.

Jejeyaraj *et al.* (2006: 5) definiram a intenção de adotar como “a intenção de uma pessoa, ou organização, de usar ou adotar uma inovação do futuro”.

Assim, considerando os fatores tecnológicos, organizacionais, económicos, externos, a facilidade de uso percebida e a utilidade percebida, importa examinar a intenção para adotar o método ABC.

**QI11:** Existe a intenção de adotar o método ABC no futuro?

## **4. METODOLOGIA DE INVESTIGAÇÃO**

Considerando o objetivo geral deste estudo – contribuir para um conhecimento mais profundo e atual da propensão para a adoção do ABC nas maiores empresas em Portugal – e após o enquadramento teórico apresentado no Capítulo II, desenvolveu-se um modelo de investigação e um conjunto de questões de investigação no capítulo III.

Existem três tipos de pesquisa: exploratória, descritiva e explicativa. O estudo exploratório procura reunir mais conhecimento sobre um determinado assunto ao qual ainda não existe muito conhecimento. O estudo descritivo procura, tal como o nome indica, descrever as características de uma determinada população ou fenómeno. Por último, o estudo explicativo procura identificar fatores que determinam ou contribuem para a ocorrência dos factos.

Desta forma, a presente investigação representa um estudo descritivo dado que procura descrever a propensão para a adoção do método ABC.

Através do questionário foram recolhidos dados para testar as questões de investigação identificadas na revisão de literatura.

### **4.1 População**

A População, ou Universo, de uma investigação corresponde a totalidade dos casos em estudo distintos, considerando as características, uma ou mais em comum, definidas (Ferreira e Sarmiento, 2017).

Nesta investigação, a população alvo são todas as empresas com Proveitos Operacionais superiores a 10 milhões de euros no último ano disponível, incluídas na base de dados SABI obtida a 6 de Junho de 2024, e que nunca tenham adotado o ABC.

A escolha desta população deveu-se à motivação de obter o máximo de respostas possíveis e considerando que empresas com um volume de vendas superior a 10 milhões de euros já estariam em condições para considerar este método.

## 4.2 Métodos de Recolha de Dados

Existem vários instrumentos de pesquisa: observação, questionário, entrevista e documentação.

Enquanto a investigação qualitativa procura analisar e explicar, em profundidade, determinado fenómeno, desde a forma como são interpretados, compreendidos, produzidos ou até constituídos (Vieira, Major e Robalo, 2017), a investigação quantitativa procura desenvolver uma estrutura conceptual e demonstrar hipóteses podendo, também, optar pela descrição quantitativa da realidade (Ferreira e Sarmiento, 2017).

Assim, Vieira *et al.* (2017) referem que a escolha entre os diferentes métodos deve depender do objetivo de investigação.

À semelhança da maioria dos estudos empíricos realizados, quer em Portugal (*e.g.* Tomás *et al.*, 2008), quer em países estrangeiros (*e.g.* Innes e Mitchell, 1995; Bjørnenak, 1997; Clarke *et al.*, 1999; Innes *et al.*, 2000; Cotton *et al.*, 2003; Baird *et al.*, 2004; Pierce *et al.*, 2004; Cohen *et al.*, 2005), e dado o elevado número de empresas componentes da população alvo, utilizou-se o método questionário para obter a informação necessária.

Através de um questionário, espera-se que a população alvo, responda a um conjunto de perguntas consistentes e direcionadas para o objetivo de uma determinada investigação (Ferreira e Sarmiento, 2017).

O questionário foi dirigido aos responsáveis pelo departamento contabilístico-financeiro, Contabilista Certificado, Controller ou a quem se encontrasse numa posição passível de tomar decisões relativas aos sistemas de contabilidade de gestão na entidade.

Assim, dado que na base de dados SABI não constavam os contactos da pessoa indicada, foi primeiramente enviada uma carta de apresentação, por e-mail, conforme Apêndice I, a todas as empresas com e-mail disponível a solicitar o nome, cargo e *e-mail* de contacto da pessoa mais indicada para responder ao inquérito. O questionário foi posteriormente enviado em conformidade com as respostas rececionadas.

#### 4.2.1 Estrutura e Escalas do Questionário

Tomando como ponto de partida os constructos identificados no modelo teórico, foi preparado um questionário, formado por 55 questões fechadas e 1 pergunta aberta, a partir das investigações prévias, mas adaptado para a presente investigação, estando dividido em três secções:

- Consentimento Informado – esta secção, composta por uma questão fechada, tinha como objetivo questionar os inquiridos sobre o facto de estes terem sido informados sobre os objetivos e condições do questionário bem como certificar que aceitavam participar de forma voluntária no mesmo;
- *Activity-Based Costing* (ABC) – esta secção, composta por 47 questões fechadas, pretendia obter dados para analisar as variáveis identificadas no modelo proposto na secção 3.4. Foi pedido aos inquiridos que classificassem o seu grau de concordância com cada uma das afirmações apresentadas, numa escala do tipo Likert de cinco pontos, sendo que 1 equivale a “discordo totalmente” e 5 “concordo totalmente”, estando subdividida da seguinte forma:
  - Introdução – uma questão fechada, dirigida a todas as empresas, para que estas indicassem se já adotavam o ABC, se tinham adotado e tinham abandonado ou se nunca tinham adotado o método. No caso de as empresas adotarem o ABC ou de o terem abandonado após a sua implementação, eram encaminhadas para a Secção “Caracterização do respondente”.
  - Fatores Tecnológicos – composta por 11 questões fechadas, pretendia-se compreender de que forma a vantagem relativa, a compatibilidade e a complexidade podem influenciar a propensão para a adoção do método;
  - Fatores Organizacionais – formada por 14 questões fechadas, pretendia-se compreender de que forma a prontidão organizacional, o suporte dos responsáveis e a formação e educação influenciam a decisão de adotar o ABC;
  - Fatores Económicos – neste ponto, existem três questões fechadas, onde se pretendia compreender de que forma os custos de implementação afetavam a adoção do ABC;
  - Fatores Externos – constituída por quatro questões fechadas, pretendia-se verificar de que forma a pressão competitiva contribuiria para a decisão de adotar o método ABC;

- Facilidade de Uso Percebida para a adoção do método ABC na empresa – composta por três questões fechadas, tinha como objetivo, medir o grau de facilidade associado ao uso do sistema;
- Utilidade Percebida com a adoção do método ABC na empresa – constituída por cinco questões fechadas, pretendia-se compreender de que forma os inquiridos acreditam que usar o sistema trará benefícios;
- Intenção de Adotar o método ABC na empresa – formada por seis questões fechadas, o objetivo, tal como o nome indica, era compreender as intenções de adotar o método.
- Caracterização do respondente – nesta secção pretende-se obter dados que, tal como o nome indica, permitam caracterizar o inquirido. Foi questionado o cargo desempenhado e sua duração, bem como a sua formação académica;
- Caracterização da empresa – por último, esta secção pretende recolher dados para caracterizar a empresa. Foram questionados quanto ao ano de abertura, a localização, setor de atividade principal, o número de colaboradores e o número de empregados.

#### **4.2.2 Questionário Pré-Teste**

A realização de um pré-teste ao questionário é fundamental na investigação por forma a evitar ambiguidades e enviesamentos nas perguntas, bem como aprimorar o questionário e corrigir eventuais erros (Ferreira e Sarmiento, 2017). Os autores acrescentam, ainda, que permite medir o tempo de resposta.

Assim, o questionário, conforme Apêndice II, foi publicado na plataforma “Google Forms” com o intuito avaliar a eficiência e clareza das questões bem como a contabilização do tempo necessário ao preenchimento do questionário.

Recorreu-se à utilização da plataforma “Google Forms” dada a facilidade e eficiência na recolha de dados e exportação dos mesmos para análise nos respetivos mecanismos.

Esteve ativo durante três dias, de 17 a 19 de Junho, e foram obtidas 5 respostas de conveniência de empresas que nunca adotaram o ABC.

O retorno obtido no pré-teste foi positivo, não tendo sido necessário efetuar qualquer tipo de alteração ao mesmo. Assim, o questionário voltou a ser enviado, desta vez sem as questões específicas do pré-teste.

A recolha de dados ocorreu entre 20 de Junho e 16 de Agosto, tendo sido obtidas um total de 130 respostas. Dado responderem a todas as perguntas de forma idêntica, foram excluídas 2 respostas.

## 5. ANÁLISE E DISCUSSÃO DE RESULTADOS

Este capítulo apresenta os resultados obtidos e, após estes serem validados, analisa-os recorrendo a análise de conteúdo e estatística descritiva.

O *link* do questionário foi enviado para um total de 490 empresas, tendo sido recolhidas um total de 130 respostas das quais 128 válidas, o que corresponde a uma taxa de resposta de 26%, um valor considerado aceitável e que permite a análise e tratamento estatístico dos dados.

### 5.1 Caracterização da Amostra

#### 5.1.1 Caracterização do Respondente

A maioria dos inquiridos tem formação na área de Contabilidade (41,4%), seguindo-se a área de Gestão (28,9%), Gestão Financeira (21,9%) e outros (7,8%), conforme tabela 2.

Tabela 2 – Área de Formação dos Inquiridos.

Área de Formação	Frequência	%
Contabilidade	53	41,4%
Gestão	37	28,9%
Gestão Financeira	28	21,9%
Economia	3	2,3%
Engenharia	3	2,3%
Contabilidade/Controlo Financeiro/Economia Internacional	1	0,8%
Gestão e Finanças	1	0,8%
Marketing	1	0,8%
Matemática Aplicada à Economia e Gestão	1	0,8%
<b>TOTAL</b>	<b>128</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaboração própria.

Quanto à função atual dos inquiridos na organização (tabela 3), verifica-se que a maioria ocupa a posição de Diretor (28,9%), Gestor Financeiro (25,7%), Contabilista Certificado (19,4%), Controller (17,2%) entre outros (8,8%).

Tabela 3 – Função Atual dos Inquiridos.

Função Atual	Frequência	%
Diretor	37	28,9%
Gestor Financeiro	33	25,7%
Contabilista Certificado	25	19,4%
Controller	22	17,2%
Técnico	8	6,4%
Administrador	1	0,8%
Responsável Tesouraria	1	0,8%
Responsável do Dep. Contabilidade	1	0,8%
<b>TOTAL</b>	<b>128</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaboração própria.

Foi, também, questionado há quanto tempo os inquiridos desempenhavam o cargo atual na empresa (tabela 4) tendo-se verificado que a maioria dos inquiridos (61,7%) está na posição há mais de dez anos, seguindo-se o período entre três a cinco anos (14,1%), o período entre 6 a 10 anos (13,3%) e, por fim, aqueles que estão na posição há menos de 2 anos (10,9%).

Tabela 4 – Experiência na Função Atual dos Inquiridos

Experiência na Função Atual	Frequência	%
mais de 10 anos	79	61,7%
3 a 5 anos	18	14,1%
6 a 10 anos	17	13,3%
até 2 anos	14	10,9%
<b>TOTAL</b>	<b>128</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaboração própria.

### 5.1.2 Caracterização da Empresa

A maioria das empresas foram fundadas entre 2001 e 2020 (43,9%), seguindo-se o período entre 1981 e 2000 (41,5%), entre 1961 e 1980 (7,3%) (tabela 5).

Tabela 5 – Ano de abertura da empresa.

Ano de Abertura	Frequência	%
2001 a 2020	54	43,9%
1981 a 2000	51	41,5%
1961 a 1980	9	7,3%
1941 a 1960	6	4,9%
1921 a 1940	3	43,9%
<b>TOTAL</b>	<b>123</b>	<b>100,0%</b>

Fonte: Elaboração própria.

A maioria das empresas que responderam ao inquérito e que não adotam o ABC (tabela 6) estão localizadas no Norte (34,4%), seguindo-se a Área Metropolitana de Lisboa (24,2%), Centro (20,3%). O Alentejo, o Algarve e as Regiões Autónomas são as regiões com menor número de empresas mediante o critério definido, volume de vendas superior a 10 milhões no último ano disponível, pelo que, de forma expectável, se reflete nas taxas de resposta ao inquérito nestas regiões.

Tabela 6 – Localização da empresa.

Localização	Frequência	%
Norte	44	34,4%
Área Metropolitana de Lisboa	31	24,2%
Centro	26	20,3%
Algarve	12	9,4%
Região Autónoma da Madeira	6	4,7%
Região Autónoma dos Açores	5	3,9%
Alentejo	4	3,1%
<b>TOTAL</b>	<b>128</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaboração própria.

As empresas inquiridas desenvolvem a sua atividade principal (tabela 7) maioritariamente no setor terciário (56,2%), seguidamente no setor secundário (35,2%) e as restantes no setor primário (8,6%).

Tabela 7 – Setor de Atividade Principal.

Setor de Atividade Principal	Frequência	%
Terciário	72	56,2%
Secundário	45	35,2%
Primário	11	8,6%
<b>TOTAL</b>	<b>128</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaboração própria.

Conforme se pode verificar na tabela 8, as empresas inquiridas tinham, em média no ano de 2023, menos de 100 colaboradores (53,9%), entre 100 e 250 colaboradores (23,4%), mais de 500 colaboradores (16,4%) e, por fim, entre 250 e 500 colaboradores (6,3%).

Tabela 8 – Número de empregados remunerados (média de 2023).

Número de empregados remunerados	Frequência	%
menos de 100 colaboradores	69	53,9%
entre 100 e 250 colaboradores	30	23,4%
mais de 500 colaboradores	21	16,4%
entre 250 e 500 colaboradores	8	6,3%
<b>TOTAL</b>	<b>128</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaboração própria.

A população foi definida como o conjunto de empresas com um Volume de Vendas superior a 10.000.000€. Assim, 78,1% das empresas inquiridas tiveram Volume de Vendas em 2023 entre os 10 e 50 milhões de euros e 21,1% faturaram mais de 50 milhões de euros (tabela 9).

Tabela 9 – Volume de Vendas em 2023

Volume de Vendas em 2023	Frequência	%
entre 10 e 50 milhões de euros	100	78,1%
mais de 50 milhões de euros	27	21,1%
n/a	1	0,8%
<b>TOTAL</b>	<b>128</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaboração própria.

## 5.2 Análise dos resultados obtidos

Recorrendo a estatísticas descritivas, como frequências absolutas e relativas, média, desvio padrão e moda, será feita uma análise univariada dos itens que compõem os vários constructos.

### 5.2.1 Fatores Tecnológicos

A tabela 10 apresenta os dados dos Fatores Tecnológicos, nomeadamente o constructo Vantagem Relativa, da Compatibilidade e da Complexidade.

Quanto à Vantagem Relativa da adoção do método ABC face a outras práticas existentes, as médias em alguns itens são aproximadamente 4, variando entre 3,414 e 3,891. A moda varia entre os valores 3 e 4. Assim, pode-se concluir que os inquiridos concordam que a implementação do ABC trará Vantagem Relativa.

Os inquiridos consideram que a implementação do ABC permite obter informação mais rigorosa para auxiliar o processo de tomada de decisão ( $\bar{x}=3,891$ ) e melhorar a performance organizacional ( $\bar{x}=3,844$ ) dado que a moda destes itens corresponde a 4.

Também com alguma importância, mas como menor expressividade ( $\bar{x}=3,414$ ), foi a consideração dos inquiridos relativamente à redução de custos com a implementação do método.

No que respeita ao constructo Compatibilidade do método ABC face a outros sistemas e práticas existentes, os inquiridos consideram que o método ABC é compatível com outras práticas e sistemas da empresa pois a média destes itens foi superior ao ponto médio, variando entre 3,156 e 3,383, e a moda 3. Assim, pode-se concluir que os inquiridos concordam, mas pouco, que o método ABC é compatível com as práticas, valores e outros demais sistemas.

Os inquiridos concordam que a adaptação do método à empresa é possível e desejável ( $\bar{x}=3,156$ ), as alterações provocadas pela implementação do método ABC são compatíveis com as práticas da empresa ( $\bar{x}=3,312$ ) e compatível com os restantes sistemas de informação ( $\bar{x}=3,383$ ).

Relativamente à Complexidade da implementação do método ABC pode-se verificar que os inquiridos discordam um pouco com alguns dos itens e tendem a concordar pouco com outros, pelo que se conclui que neste caso não existe uma clara discordância ou concordância quanto à existência de dificuldade com a sua adoção. As médias variam entre 2,922 e 3,141. A moda varia entre 3 e 4, sendo que apenas um item teve moda de 4.

Os inquiridos consideram que a implementação do ABC não é demasiado complexa para os conhecimentos do pessoal da empresa ( $\bar{x}=2,922$ ), consideram pouco complexa a atribuição de custos às atividades ( $\bar{x}=2,984$ ) e, com a mesma expressividade, consideram relativamente difícil selecionar o software adequado ( $\bar{x}=2,984$ ), não consideram complexa a identificação e seleção de *cost-drivers* e atividades ( $\bar{x}=3,039$ ). A moda mais alta é a do item dificuldade em recolher dados (4), apesar da média não ser expressiva ( $\bar{x}=3,141$ ).

Assim, relativamente às questões de investigação dos fatores tecnológicos, importa indicar que a adoção do método ABC apresentará alguma vantagem relativa face às práticas atuais utilizadas pela empresa, que será compatível, ainda que ligeiramente, com as práticas, valores e outros sistemas e que não consideram a implementação do método muito complexa.

Tabela 10 – Fatores Tecnológicos

Fatores Tecnológicos	Frequência										$\bar{x}$	s	Mo
	1		2		3		4		5				
	$n_i$	$f_i$	$n_i$	$f_i$	$n_i$	$f_i$	$n_i$	$f_i$	$n_i$	$f_i$			
<b>Vantagem Relativa da adoção do método ABC para a empresa</b>													
A implementação do método ABC permite reduzir os custos da empresa.	6	0,05	10	0,08	56	0,44	37	0,29	19	0,15	3,414	0,992	3,000
A implementação do método ABC permite obter informação mais rigorosa para auxiliar o processo de tomada de decisão.	2	0,02	7	0,05	22	0,17	69	0,54	28	0,22	3,891	0,862	4,000
A implementação do método ABC permite melhorar a performance organizacional.	2	0,02	5	0,04	33	0,26	59	0,46	29	0,23	3,844	0,873	4,000
<b>Compatibilidade do método ABC com outras práticas e sistemas da empresa</b>													
As alterações provocadas pela implementação do método ABC são compatíveis com as práticas da empresa.	7	0,05	16	0,13	50	0,39	38	0,30	17	0,13	3,328	1,036	3,000
A adaptação do método ABC à empresa é possível e desejável.	9	0,07	23	0,18	44	0,34	43	0,34	9	0,07	3,156	1,031	3,000
O método ABC é compatível com os restantes sistemas de informação.	4	0,03	17	0,13	49	0,38	42	0,33	16	0,13	3,383	0,973	3,000

Fonte: Elaboração própria.

Tabela 10 – Fatores Tecnológicos (continuação).

Fatores Tecnológicos	Frequência										$\bar{x}$	s	Mo
	1		2		3		4		5				
	$n_i$	$f_i$	$n_i$	$f_i$	$n_i$	$f_i$	$n_i$	$f_i$	$n_i$	$f_i$			
<b>Complexidade da adoção do método ABC na empresa</b>													
A implementação do método ABC é demasiado complexa para os conhecimentos do pessoal da empresa.	15	0,12	27	0,21	45	0,35	35	0,27	6	0,05	2,922	1,069	3,000
A implementação do método ABC é muito complexa, dada a dificuldade em identificar e selecionar <i>cost-drivers</i> e atividades.	12	0,09	25	0,20	43	0,34	42	0,33	6	0,05	3,039	1,045	3,000
A implementação do método ABC é muito complexa, dada a dificuldade em atribuir custos às atividades.	12	0,09	32	0,25	40	0,31	34	0,27	10	0,08	2,984	1,101	3,000
A implementação do método ABC é muito complexa, dada a dificuldade em selecionar o software adequado.	12	0,09	32	0,25	40	0,31	34	0,27	10	0,08	2,984	1,101	3,000
A implementação do método ABC é muito complexa, dada a dificuldade em recolher dados para o funcionamento do sistema.	11	0,09	26	0,20	37	0,29	42	0,33	12	0,09	3,141	1,114	4,000

Fonte: Elaboração própria.

## 5.2.2 Fatores Organizacionais

A tabela 11 apresenta os dados dos Fatores Organizacionais, nomeadamente o constructo Prontidão Organizacional, Suporte dos Responsáveis e Formação e Educação.

No constructo Prontidão Organizacional para a implementação do método ABC verifica-se algumas oscilações nas médias e modas. A média varia entre 2,188 e 3,508. A moda varia entre 2 e 3. Assim, pode-se concluir que os inquiridos discordam com alguns itens e tendem a concordar com outros, não existindo uma resposta clara quanto à prontidão organizacional para a implementação do ABC.

De acordo com os inquiridos, a empresa não se encontra disponível para contratar pessoal especializado ( $\bar{x}=2,188$ ) e encontra-se pouco disponível para alocar uma percentagem do orçamento para a implementação do ABC ( $\bar{x}=2,531$ ). Os dados indicam que a empresa discorda ligeiramente de que tem recursos humanos suficientes para implementar o método ( $\bar{x}=2,727$ ) e que os seus recursos humanos não estão propriamente recetivos à implementação do ABC ( $\bar{x}=2,797$ ).

Ainda assim, consideram ter informação de reporte suficiente para implementar o método ( $\bar{x}=3,172$ ), recursos tecnológicos suficientes ( $\bar{x}=3,219$ ) e recursos financeiros suficientes ( $\bar{x}=3,508$ ).

Quanto ao constructo Suporte dos Responsáveis para a implementação do ABC, os inquiridos discordam pouco com alguns itens e tendem a concordar com outros, dado a média variar entre 2,727 e 3,641. A moda varia entre 3 e 4.

Assim, o apoio da gestão é considerado importante para o sucesso da implementação, apresentando uma média de 3,641 e moda de 4 neste item. Contudo, não apresentam grande concordância com os seguintes itens, dado que as médias não são expressivas. Os responsáveis estão relativamente dispostos a disponibilizar os recursos necessários para a implementação do método ( $\bar{x}=2,727$ ) e consideram com pouca importância a implementação do método ( $\bar{x}=2,789$ ) ainda que conheçam, embora vagamente, os benefícios da aplicação ( $\bar{x}=3,141$ ).

Quanto ao constructo Formação e Educação para a implementação do método ABC, os inquiridos consideram relativamente importante uma vez que as médias variam entre 2,891 e 4,273, e a moda varia entre 3 e 4.

As empresas têm pouca disponibilidade para garantirem formação para a implementação do ABC ( $\bar{x}=2,891$ ). Os inquiridos consideram que a formação contribui para aumentar a confiança para implementar o método ( $\bar{x}=3,898$ ) e que a formação melhora bastante os conhecimentos sobre o método ABC ( $\bar{x}=4,273$ ).

Quanto às questões de investigação do contexto organizacional, importa indicar que não existe consenso nem no constructo prontidão organizacional nem no constructo Suporte dos Responsáveis, mas relevam a importância da formação e educação para a implementação do ABC.

Tabela 11 – Fatores Organizacionais.

Fatores Organizacionais	Frequência										$\bar{x}$	s	Mo
	1		2		3		4		5				
	$n_i$	$f_i$	$n_i$	$f_i$	$n_i$	$f_i$	$n_i$	$f_i$	$n_i$	$f_i$			
<b>Prontidão Organizacional para a adoção do método ABC na empresa</b>													
A empresa tem informação de reporte suficiente para implementar o método ABC.	9	0,07	25	0,20	41	0,32	41	0,32	12	0,09	3,172	1,073	4,000
A empresa tem recursos tecnológicos suficientes que permitam implementar o método ABC.	9	0,07	21	0,16	45	0,35	39	0,30	14	0,11	3,219	1,072	3,000
A empresa está disponível para contratar pessoal especializado para a implementação do método ABC.	36	0,28	46	0,36	34	0,27	10	0,08	2	0,02	2,188	0,986	2,000
A empresa tem recursos humanos que estão receptivos à implementação do método ABC	16	0,13	35	0,27	41	0,32	31	0,24	5	0,04	2,797	1,067	3,000
A empresa tem recursos humanos suficientes para implementar o método ABC.	20	0,16	35	0,27	41	0,32	24	0,19	8	0,06	2,727	1,127	3,000
A empresa tem recursos financeiros suficientes para implementar o método ABC.	4	0,03	16	0,13	39	0,30	49	0,38	20	0,16	3,508	1,004	4,000
A empresa está disponível para alocar uma percentagem do orçamento para a implementação do método ABC.	23	0,18	40	0,31	45	0,35	14	0,11	6	0,05	2,531	1,057	3,000

Fonte: Elaboração própria.

Tabela 11 – Fatores Organizacionais (continuação).

Fatores Organizacionais	Frequência										$\bar{x}$	s	Mo
	1		2		3		4		5				
	$n_i$	$f_i$	$n_i$	$f_i$	$n_i$	$f_i$	$n_i$	$f_i$	$n_i$	$f_i$			
<b>Suporte dos Responsáveis para a adoção do método ABC na empresa</b>													
Os responsáveis consideram que o apoio da gestão é fundamental para o sucesso da implementação do método ABC	5	0,04	14	0,11	33	0,26	46	0,36	30	0,23	3,641	1,078	4,000
Os responsáveis consideram que a implementação do método ABC é muito importante para a empresa	18	0,14	29	0,23	51	0,40	22	0,17	8	0,06	2,789	1,084	3,000
Os responsáveis estão dispostos a disponibilizar os recursos necessários para a implementação do método ABC	17	0,13	33	0,26	52	0,41	20	0,16	6	0,05	2,727	1,033	3,000
Os responsáveis conhecem os benefícios da implementação do método ABC	8	0,06	19	0,15	60	0,47	29	0,23	12	0,09	3,141	0,994	3,000
<b>Formação e Educação para a adoção do método ABC na empresa</b>													
A formação melhora os conhecimentos sobre o método ABC.	0	0,00	0	0,00	12	0,09	69	0,54	47	0,37	4,273	0,624	4,000
A empresa garante formação para a implementação do método ABC.	21	0,16	24	0,19	45	0,35	24	0,19	14	0,11	2,891	1,212	3,000
A formação contribui para aumentar a confiança para implementar o método ABC.	3	0,02	5	0,04	29	0,23	56	0,44	35	0,27	3,898	0,929	4,000

Fonte: Elaboração própria.

### 5.2.3 Fatores Económicos

A tabela 12 observa os dados para os Custos de Implementação do método ABC onde se verifica que existe pouca expressividade com a representatividade dos custos de implementação pois as médias para todas as questões são inferiores ao ponto médio, variando entre 2,852 e 2,977. A moda é 3 em todos os itens.

Assim, os inquiridos indicam uma ligeira discordância com o facto de os custos de implementação serem superiores aos benefícios da adoção do ABC ( $\bar{x}=2,852$ ), uma ligeira discordância relativamente à questão de que os recursos financeiros necessários para a formação dos funcionários serem demasiados ( $\bar{x}=2,875$ ) e ligeira discordância quanto ao facto de o tempo de formação necessário para os funcionários utilizarem o ABC ser demasiado longo ( $\bar{x}=2,977$ ).

Tabela 12 – Fatores Económicos.

Fatores Económicos	Frequência										$\bar{x}$	s	Mo
	1		2		3		4		5				
	$n_i$	$f_i$	$n_i$	$f_i$	$n_i$	$f_i$	$n_i$	$f_i$	$n_i$	$f_i$			
<b>Custos de Implementação do método ABC na empresa</b>													
Os custos de implementação são superiores aos benefícios da adoção do método ABC.	13	0,10	27	0,21	61	0,48	20	0,16	7	0,05	2,852	0,989	3,000
O tempo de formação necessário para os funcionários utilizarem o método ABC é demasiado longo.	5	0,04	31	0,24	59	0,46	28	0,22	5	0,04	2,977	0,883	3,000
Os recursos financeiros necessários à formação dos funcionários para utilizarem o método ABC são demasiados.	7	0,05	31	0,24	64	0,50	23	0,18	3	0,02	2,875	0,851	3,000

Fonte: Elaboração própria.

Logo, relativamente à questão de investigação dos fatores económicos, é possível responder que os inquiridos tendem a discordar ligeiramente que os custos de implementação do método ABC sejam demasiado elevados.

#### 5.2.4 Fatores Externos

A tabela 13 apresenta os dados sobre a Pressão Competitiva para a adoção do ABC, em que se verifica que os inquiridos não a consideram relevante para a adoção do método. As médias variam entre 1,953 e 2,547 e a moda entre 1 e 3.

Destaca-se que os inquiridos não têm conhecimento se os seus concorrentes utilizam o método ( $\bar{x}=1,953$ ) e não concordam que os seus concorrentes beneficiam da utilização do método ( $\bar{x}=2,188$ ). Os inquiridos não reconhecem que é estrategicamente necessário implementar o ABC ( $\bar{x}=2,297$ ) nem consideram que a pressão competitiva contribui para a empresa considerar a sua implementação ( $\bar{x}=2,547$ ).

Desta forma, em resposta à questão de investigação para este constructo, poder-se-á afirmar que a pressão competitiva não tem uma forte relevância para a intenção de adotar o ABC.

Tabela 13 – Fatores Externos.

Fatores Externos	Frequência										$\bar{x}$	s	Mo
	1		2		3		4		5				
	$n_i$	$f_i$	$n_i$	$f_i$	$n_i$	$f_i$	$n_i$	$f_i$	$n_i$	$f_i$			
<b>Pressão Competitiva para a adoção do método ABC na empresa</b>													
A pressão competitiva contribui para a minha empresa considerar a implementação do método ABC.	23	0,18	38	0,30	44	0,34	20	0,16	3	0,02	2,547	1,034	3,000
A empresa tem conhecimento que os seus concorrentes utilizam o ABC.	49	0,38	38	0,30	39	0,30	2	0,02	0	0,00	1,953	0,868	1,000

Tabela 13 – Fatores Externos (continuação).

Fatores Externos	Frequência										$\bar{x}$	s	Mo
	1		2		3		4		5				
	$n_i$	$f_i$	$n_i$	$f_i$	$n_i$	$f_i$	$n_i$	$f_i$	$n_i$	$f_i$			
<b>Pressão Competitiva para a adoção do método ABC na empresa</b>													
A empresa considera que os seus concorrentes beneficiam com a utilização do método ABC.	40	0,31	37	0,29	40	0,31	9	0,07	2	0,02	2,188	1,010	3,000
A empresa reconhece que é estrategicamente necessário implementar o método ABC para competir no setor.	35	0,27	38	0,30	39	0,30	14	0,11	2	0,02	2,297	1,038	3,000

Fonte: Elaboração própria.

#### 5.2.4.1 Utilidade Percebida com a adoção do método ABC na empresa

A tabela 14 apresenta as considerações dos inquiridos quanto ao constructo Utilidade Percebida do ABC, da qual se pode concluir que os inquiridos reconhecem alguma utilidade com a adoção do método pois as médias variam entre 3,109 e 3,367. Já a moda na maioria dos itens é 4, o que indica uma ligeira concordância quanto ao constructo.

Os inquiridos consideram que a adoção do método será de alguma forma útil para a organização ( $\bar{x}=3,352$ ) e permitirá atingir, parcamente, os objetivos organizacionais mais rápido ( $\bar{x}=3,109$ ), melhorar, ligeiramente, a performance organizacional ( $\bar{x}=3,273$ ), e a produtividade organizacional ( $\bar{x}=3,297$ ) bem como a eficácia organizacional ( $\bar{x}=3,367$ ).

Assim, a questão de investigação deste constructo indica que os inquiridos reconhecem utilidade, mas pouca, na utilização do método ABC.

Tabela 14 – Utilidade Percebida com a adoção do método ABC na empresa.

Utilidade Percebida com a adoção do método ABC na empresa	Frequência										$\bar{x}$	s	Mo
	1		2		3		4		5				
	$n_i$	$f_i$	$n_i$	$f_i$	$n_i$	$f_i$	$n_i$	$f_i$	$n_i$	$f_i$			
<b>Utilidade Percebida com a adoção do método ABC na empresa</b>													
A utilização do método ABC nas tarefas permitirá atingir os objetivos organizacionais mais rápido.	9	0,07	22	0,17	50	0,39	40	0,31	7	0,05	3,109	0,990	3,000
A utilização do método ABC permitirá melhorar a performance organizacional.	7	0,05	15	0,12	51	0,40	46	0,36	9	0,07	3,273	0,953	3,000
A utilização do método ABC permitirá melhorar a produtividade organizacional.	6	0,05	18	0,14	44	0,34	52	0,41	8	0,06	3,297	0,950	4,000
A utilização do método ABC permitirá melhorar a eficácia organizacional.	7	0,05	12	0,09	47	0,37	51	0,40	11	0,09	3,367	0,963	4,000
A utilização do método ABC seria útil para a organização	8	0,06	14	0,11	45	0,35	47	0,37	14	0,11	3,352	1,024	4,000

Fonte: Elaboração própria.

#### 5.2.4.2 Facilidade de Uso Percebida para a adoção do método ABC na empresa

A tabela 15 apresenta as considerações dos inquiridos quanto ao constructo Facilidade de Uso Percebida do ABC, da qual se pode verificar que os inquiridos indicam tanto uma ligeira discordância num dos itens, como uma ligeira concordância com os outros, sendo que as médias variam entre 2,984 e 3,203 e a moda é 3.

De acordo com os dados, a utilização do método não seria propriamente fácil ( $\bar{x}$ =2,984) ainda assim, demonstram, pouca, facilidade em aprender a utilizar ( $\bar{x}$ =3,156) dado que consideram que a sua utilização é pouco clara e compreensível ( $\bar{x}$ =3,203).

Desta forma, importa indicar que relativamente à questão de investigação, os inquiridos tendem a admitir, mas pouco, a facilidade de uso percebida do método ABC.

Tabela 15 – Facilidade de Uso Percebida para a adoção do método ABC na empresa.

Facilidade de Uso Percebida para a adoção do método ABC na empresa	Frequência										$\bar{x}$	s	Mo
	1		2		3		4		5				
	$n_i$	$f_i$	$n_i$	$f_i$	$n_i$	$f_i$	$n_i$	$f_i$	$n_i$	$f_i$			
<b>Facilidade de Uso Percebida para a adoção do método ABC na empresa</b>													
Aprender a utilizar o método ABC seria fácil.	2	0,02	22	0,17	67	0,52	28	0,22	9	0,07	3,156	0,846	3,000
A utilização do método ABC é clara e compreensível.	2	0,02	21	0,16	60	0,47	39	0,30	6	0,05	3,203	0,826	3,000
A utilização do método ABC seria fácil.	4	0,03	31	0,24	62	0,48	25	0,20	6	0,05	2,984	0,869	3,000

Fonte: Elaboração própria.

### 5.2.4.3 Intenção de Adotar o método ABC na empresa

A tabela 16 apresenta as considerações dos inquiridos quanto ao constructo Intenção de Adotar o método ABC, da qual se pode concluir que os inquiridos não se encontram propriamente propensos a adotar o método, pois as médias variam entre 2,258 e 2,969. A moda é 4 em alguns dos itens, como o ABC ser vantajoso para a organização ( $\bar{x}=2,930$ ) e que o ABC irá beneficiar a produtividade da entidade ( $\bar{x}=2,969$ ), o que sugere que até existe algum intento para adotar o método.

Isto reflete o facto de que, para algumas entidades, o método não ser adequado. Ao analisarmos as frequências reparamos que 32% concorda que a adoção do método é vantajosa para a empresa enquanto, em termos absolutos, 35% discorda totalmente ou discorda. O mesmo acontece com os benefícios na produtividade pois enquanto 34% concorda que o método beneficia a produtividade, em termos absolutos, igualmente 34% discorda totalmente ou discorda.

Apesar da complexidade que alguns reconhecem no método, existem muitos benefícios que os inquiridos reconhecem igualmente, mas a média para o planeamento da implementação é 2,258 e a moda é 2, sendo que nenhuma empresa concorda totalmente, ou seja, planeia implementar.

Quanto à questão de investigação, os inquiridos indicam não ter a intenção de adotar o método ABC no futuro.

Tabela 16 – Intenção de Adotar o método ABC na empresa.

Intenção de Adotar o método ABC na empresa	Frequência										$\bar{x}$	s	Mo
	1		2		3		4		5				
	$n_i$	$f_i$	$n_i$	$f_i$	$n_i$	$f_i$	$n_i$	$f_i$	$n_i$	$f_i$			
<b>Intenção de Adotar o método ABC na empresa</b>													
A empresa considera adotar o ABC.	28	0,22	39	0,30	45	0,35	16	0,13	0	0,00	2,383	0,965	3,000
A adoção do método ABC é vantajosa para a organização.	15	0,12	30	0,23	37	0,29	41	0,32	5	0,04	2,930	1,088	4,000
A empresa é a favor da adoção do método ABC.	23	0,18	30	0,23	45	0,35	28	0,22	2	0,02	2,656	1,061	3,000
A empresa tem a intenção de adotar o método ABC.	28	0,22	39	0,30	44	0,34	16	0,13	1	0,01	2,398	0,991	3,000
O método ABC irá beneficiar a produtividade da empresa.	15	0,12	29	0,23	35	0,27	43	0,34	6	0,05	2,969	1,108	4,000
A empresa planeia implementar o método ABC.	30	0,23	48	0,38	37	0,29	13	0,10	0	0,00	2,258	0,933	2,000

Fonte: Elaboração própria.

## 6. CONCLUSÕES

Este capítulo apresenta um breve sumário da literatura, apresentam-se as contribuições da investigação, indicam-se as limitações do trabalho e finda-se com possíveis futuras investigações.

### 6.1 Sumário

A Contabilidade de Gestão produz informação sobre os processos internos por forma a apoiar os gestores da empresa focando-se, essencialmente, na compreensão dos custos com o intuito de obter um controlo mais exato sobre a atividade da empresa (Gonçalves *et al.*, 2020).

Os estudos prévios focavam-se na identificação de fatores que influenciam a adoção do ABC (*e.g.* Shields, 1995; Gosselin, 1997; Krumwiede, 1998; Anderson e Young, 1999; Brown *et al.*, 2004;) ou no estudo da difusão do método em diferentes países e setores (*e.g.* Innes e Mitchell, 1995; Innes *et al.*, 2000; Pierce *et al.*, 2004; Cohen *et al.*, 2005; Tomás *et al.*, 2008;). Contudo, dificilmente existe um limite dos fatores que influenciam o sucesso/fracasso da implementação (Malmi, 1997), colmatando com o facto de que diferentes fatores influenciam diferentes fases (Anderson e Young, 1999), e as taxas de adoção identificadas nos diferentes estudos estão bastante aquém daquilo que seria expectável, mediante toda a promoção que é feita ao método (Innes e Mitchell, 1995).

Assim, o presente estudo, através do desenvolvimento de um modelo conceptual, recorrendo ao modelo teórico *Intregated TAM-TOE*, identificou na literatura os constructos e procurou compreender a propensão para a adoção do ABC.

### 6.2 Contribuições do Estudo

Esta investigação procurou contribuir e atualizar a informação sobre a adoção do método ABC em Portugal bem como a construção e validação empírica de um modelo teórico sobre a adoção de tecnologia, nomeadamente o *Integrated TAM-TOE*, com o intuito de compreender a propensão para a adoção do método.

Os inquiridos reconhecem que a implementação do ABC trará vantagem relativa para as empresas e tendem a concordar que é compatível com as práticas, valores e outros

demais sistemas adicionalmente, apesar de demonstrarem alguma complexidade na implementação em alguns dos pontos.

As empresas discordam ligeiramente que tenham recursos humano suficientes para implementar o método e reconhecem que os seus recursos humanos não estão propriamente recetivos à implementação do método, mas não estão disponíveis para contratar alguém especializado.

Vários estudos referem a importância do apoio dos responsáveis para o sucesso da implementação do ABC (*e.g.* Shields, 1995; Innes e Mitchell, 1995; Innes *et al.*, 2000; Cotton *et al.*, 2003). Shields (1995) acrescenta que à semelhança de qualquer outra inovação administrativa, o apoio dos responsáveis é fundamental dado estes poderem gerir os recursos, quer sejam financeiros, temporários ou talentos, bem como garantir a motivação ou exclusão daqueles que resistam à mudança. Os dados permitem concluir que os responsáveis conhecem os benefícios da implementação do ABC e que o seu apoio é fundamental para o sucesso da implementação, contudo, consideram pouco provável que a implementação do método seja muito importante para a empresa. O constructo intenção de adotar reflete, também, estes dados uma vez a maioria das empresas não planeia ou considera implementar o ABC, ainda que reconheçam que seria vantajoso e beneficiaria a produtividade.

A formação para garantir a compreensão e utilização do método ABC é importante (Shields, 1995). Os dados indicam que reconhecem que a formação melhorará os conhecimentos sobre o método e contribuirá para a aumentar a confiança para o implementar, mas as empresas têm pouca disponibilidade para garantirem a formação para implementação, mas tendem a reconhecer a facilidade para aprender e utilizar o método bem como a utilidade da utilização do mesmo.

### **6.3 Limitações do Estudo**

Como qualquer investigação, várias limitações foram identificadas durante o processo de investigação, que podem fundamentar eventuais investigações futuras.

Devido a não ter sido possível identificar nenhum estudo prévio que recorresse aos modelos teóricos do estudo da adoção de uma determinada tecnologia, a construção de um inquérito que suportasse de forma rigorosa as questões de investigação que o

estudo se proponha a responder, excedeu as previsões iniciais, o que causou restrições temporárias e, por isso, a amostra foi relativamente pequena, ainda que significativa.

O questionário, desenvolvido com as questões estritamente necessárias, poderá ter sido relativamente longo, condicionando o número de respostas.

Relativamente à base de dados, também foram sentidas algumas dificuldades pela sua longa extensão e falta de informação.

Em primeira instância, a base de dados nem sempre continha o contacto da pessoa indicada para responder ao inquérito, o que obrigou ao contacto com todas as empresas contidas na listagem.

Em segunda instância, a base de dados não continha a discriminação entre as empresas que já adotavam o método ABC e aquelas que nunca o tinham feito, o que obrigou ao envio do questionário para todos os responsáveis, sendo feita a separação *a posteriori*.

## **6.4 Perspetivas de Investigação Futura**

Esta dissertação, apesar de integrar um contributo para o avanço da investigação relativa à propensão para a adoção do método *Activity-Based Costing* nas maiores empresas em Portugal, e como qualquer outro estudo, carece sempre de continuidade.

O processo de recolha de dados tem de ser ampliado no tempo para alcançar uma amostra significativamente maior, com o intuito de garantir maior robustez aos resultados apurados.

O presente trabalho assenta em questões de investigação ao invés do estudo de hipóteses. Assim, este trabalho poderá constituir um ponto de partida para futuros estudos explicativos em que de acordo com o modelo teórico proposto, se permita compreender a baixa propensão para a adoção do ABC.

Poderá, também, recorrer-se a um modelo de equações estruturais para testar a relação entre variáveis.

## BIBLIOGRAFIA

- Anderon, S. W. & Young, S. M. (1999) The impact of contextual and process factors on the evaluation of activity-based costing systems. *Accounting, Organizations and Society*, 24, 525-559.
- Baird, K. M., Harrison, G. L. & Reeve, R. C. (2004) Adoption of activity management practices: a note on the extent of adoption and the influence of organizational and cultural factors. *Management Accounting Research*, 15, 383-399.
- Baker, J. (2012) The Technology–Organization–Environment Framework, in Dwivedi, Y., Wade, M., Schneberger, S. (eds) *Information Systems Theory: Explaining and Predicting Our Digital Society*, Integrated Series in Information Systems, vol 28, Springer, 231-245
- Berg, T. & Madsen, D. Ø. (2020) The historical evolution and popularity of activity-based thinking in management accounting. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 16 (3), 401-425.
- Bjørnenak, T. (1997) Diffusion and accounting: the case of ABC in Norway. *Management Accounting Research*, 8, 3-17.
- Brown, D. A., Booth, P. & Giacobbe, F. (2004) Technological and organizational influences on the adoption of activity-based costing in Australia. *Accounting and Finance*, 44, 329-356.
- Cagwin, D. & Bouwman, M. J. (2002) The association between activity-based costing and improvement in financial performance. *Management Accounting Research*, 13, 1-39.
- Chatterjee, S., Rana, N. P., Dwivedi, Y. K., Baabdullah, A. M. (2021) Understanding AI adoption in manufacturing and production firms using an integrated TAM-TOE model. *Technological Forecasting & Social Change*, 170.
- Chenhall, R.H. & Langfield-Smith, K. (1998) Adoption and benefits of management accounting practices: an Australian study. *Management Accounting Research*, 9, 1-19.
- 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 (9), 981-1000.
- Cotton, W. D. J., Jackman, S.M. & Brown, R.A. (2003) Note on a New Zealand replication of the Innes *et al.* UK activity-based costing survey. *Management Accounting Research*, 14, 67-72.
- Davis, F. D. (1986) *A Technology Acceptance Model for Empirically Testing New End-User information Systems: Theory and Results*. Sloan School of Management, Massachusetts Institute of Technology.
- Davis, F. D. (1989) Perceived Usefulness, Perceived Ease of Use, and User Acceptance of Information Technology. *MIS Quarterly*, 13 (3), 319-40.

- Ferreira, L. & Sarmiento, M. (2017) Da Investigação Quantitativa em Contabilidade: Investigação por Inquérito, in Major, M. J. & Vieira, R. (eds.) *Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática*, 2ª Edição, Lisboa, Escolar Editora, 174-214.
- Gangwar, H., Date, H. & Ramaswamy, R. (2015) Understanding determinants of cloud computing adoption using an integrated TAM-TOE model. *Journal of Enterprise Information Management*, 28 (1), 107-130.
- Gonçalves, C., Santos, D., Rodrigo, J. & Fernandes, S. (2020) *Contabilidade Financeira Explicada*
- 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.
- Gosselin, M. (2007). A review of activity-based costing: Technique, implementation, and consequences, in Chapman, C. S., Hopwood, A. G. & Shields, M. D. (eds.), *Handbooks of management accounting research*, Vol. II, Elsevier, 641–671.
- Gupta, M. & Galloway, K. (2003) Activity-based costing/management and its implications for operations management. *Technovation*, 23, 131-138.
- Iacovou, C. L., Benbasat, I., & Dexter, A. S. (1995) Electronic Data Interchange and Small Organizations: Adoption and Impact of Technology. *MIS Quarterly*, 19(4), 465–485.
- 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. & 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.
- Ittner, C., Lanen, W. N. & Larcker, D. F. (2002) The Association Between Activity-Based Costing and Manufacturing Performance. *Journal of Accounting Research*, 40(3), 711-726.
- Jeyaraj, A., Rottman, J. W. e Lacity, M. C. (2006) A review of the predictors, linkages, and biases in IT innovation adoption research. *Journal of Information Technology*, 21, 1-23.
- Johnson, H. T. e Kaplan, R. S. (1987) *Relevance Lost: The Rise and Fall in Management Accounting*, Boston, Harvard Business School Press.
- Kamal, Shak (2015) Historical Evolution of Management Accounting. *The cost and management*, 43 (4), 12-19.
- Kaplan, R. S. (1984) The Evolution of Management Accounting. *The Accounting Review*, 59 (3), 390-418.
- Krumwiede, k. R. (1998) The implementation stages of Activity-Based Costing and the impact of contextual and organizational factors. *Journal of Management Accounting Research*, 10, 239-277.
- Lee, C.-L., Ye, D. C., Peng, K.-C. & Wu, H.-C. (2010) The influence of change agents' behavioral intention on the usage of the activity based costing/management system and

- firm performance: The perspective of unified theory of acceptance and use of technology. *Advances in Accounting, Incorporating Advances in International*, 26, 314-324.
- Low, C., Chen, Y. & Wu, M. (2011) Understanding the determinants of cloud computing adoption. *Industrial Management & Data Systems*, 11 (7), 1006-1023.
- Lukka, K. & Granlund, M. (1996) Cost Accounting in Finland: current practice and trends of development. *European Accounting Review*, 5 (1), 1-28.
- Major, M. & Ribeiro, J. (2017) A Teoria Institucional na Investigação em Contabilidade, in Major, M. J. & Vieira, R. (eds.) *Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática*, 2ª Edição, Lisboa, Escolar Editora, 33-55.
- Major, M. & Vieira, R. (eds) (2017) *Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática*, 2ª edição, Lisboa, Escolar Editora.
- Malmi, T. (1997) Towards explaining activity-based costing failure: accounting and control in a decentralized organization. *Management Accounting Research*, 8, 459-480.
- Malmi, T. (1999) Activity-based costing diffusion across organizations: an exploratory empirical analysis of Finnish firms. *Accounting, Organizations and Society*, 24, 649-672.
- Noreen, E. (1991) Conditions Under Which Activity-Based Cost Systems Provide Relevant Costs. *Journal of Management Accounting Research*, 3, 159-168.
- Oliveira, J., Pereira, S. & Ribeiro, J. (2017) Investigação em Contabilidade de Gestão, in Major, M. J. & Vieira, R. (eds.) *Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática*, 2ª Edição, Lisboa, Escolar Editora, 75-100.
- Oliveira, T. & Martins, M. F. (2010) Understanding e-business adoption across industries in European countries. *Industrial Management & Data Systems*, 110 (9) 1337-1354.
- Oliveira, T. e Martins, M. F. (2011) *Literature Review of Information Technology Adoption Models at Firm Level*. *The Electronic Journal Information Systems Evaluation*, 14 (1), 110-121
- Oliveira, T., Thomas, M. & Espadanal, M. (2014) Assessing the determinants of cloud computing adoption: An analysis of the manufacturing and services sectors. *Information & Management*, 51, 497-510.
- Pierce, B. & Brown, R. (2004) An Empirical Study of Activity-Based Systems in Ireland. *The Irish Accounting Review*, 11 (1), 33-55.
- Premkumar, 1995
- Premkumar, G. (2003) A Meta-Analysis of research on Information Technology Implementation in Small Business. *Journal of Organizational Computing and Electronic Commerce*, 13(2) 91-121.
- Rogers, E. M. (1983) *Diffusion of Innovations*, 3<sup>rd</sup> ed, New York, The Free Press.
- Qin, X., Shi, Y., Lyu, K. e Mo, Y. (2020) Using a TAM-TOE Model to Explore Factors of Building Information Modelling (BIM) Adoption in the Construction Industry. *Journal of Civil Engineering and Management*, 26 (3), 259-277.

- Quesado, P. & Silva, R. (2021) Activity-Based Costing (ABC) and Its Implication for Open Innovation. *Journal of Open Innovation: Technology, Market, and Complexity*, 7, 41.
- Quinn, M., Elafi, O. & Mulgrew, M. (2017) Reasons for not changing to activity-based costing: a survey of Irish firms. *PSU Research Review*, 1 (1), 63-70.
- Sánchez-Rebull, M.-V., Niñerola, A., & Hernández-Lara, A.-B. (2023). After 30 Years, What Has Happened to Activity-Based Costing? A Systematic Literature Review. *SAGE Open*, 13(2).
- Scapens, R. W. (1994) Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. *Management Accounting Research*, 5, 301-321.
- Schillewaert, N., Ahearne, M. J., Frambach, R. T. & Moenaert, R. K. (2005) The adoption of information technology in the sales force. *Industrial Marketing Management*, 34, 323–336.
- Shields, M. D. (1995) An Empirical Analysis of Firms' Implementation Experiences with Activity-Based Costing. *Journal of Management Accounting Research*, 7, 148-166.
- Tarhini, A., Arachchilage, N. A. G., Masa'deh, R. e Abbasi, M. S. (2015) A Critical Review of Theories and Models of Technology Adoption and Acceptance in Information System Research. *International Journal of Technology Diffusion*, 6 (4), 58-77.
- Tomás, A., Major, M. & Pinto, J. (2008) Activity-Based Costing and Management (ABC/M) nas 500 Maiores Empresas em Portugal. *Contabilidade & Gestão*, 6, 33-66.
- Venkatesh, V., Morris, M.G., Davis, G.B., e Davis, F.R. (2003) User Acceptance of Information Technology: Toward a Unified View. *Mis Quarterly*, 27 (3), 425-478.
- Vieira, R., Major, M. J. & Robalo, R. (2017) Investigação Qualitativa em Contabilidade, in Major, M. J. & Vieira, R. (eds.) *Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática*, 2ª Edição, Lisboa, Escolar Editora, 139-171.

## APÊNDICES

### Apêndice 1 – Email para obtenção dos contactos dos responsáveis

Assunto: Pedido de Informação

Exmo. Sr.(a),

Espero que este e-mail o(a) encontre bem.

No âmbito da minha Tese de Mestrado intitulada “A Propensão para a Adoção do ABC nas maiores empresas em Portugal”, que estou a realizar na Faculdade de Economia da Universidade do Algarve sob a orientação do Prof. Dr. Rúben Peixinho e do Prof. Dr. Carlos Cândido, venho por este meio solicitar a sua colaboração no preenchimento de um questionário.

Neste sentido, solicito a sua ajuda para me indicar o endereço de e-mail da pessoa mais apropriada para enviar um pequeno questionário. O mais indicado seria a pessoa responsável pelo departamento Financeiro, Contabilista Certificado ou o Controller, relativamente ao qual solicitava, também, que me fosse indicado o seu nome e o cargo que desempenha na vossa instituição.

A sua resposta será crucial para o avanço do meu trabalho de investigação sobre este tema.

Garantimos que toda a informação recolhida será tratada com confidencialidade e utilizada exclusivamente para fins de investigação. Nenhuma informação individual das empresas será divulgada; todos os resultados serão apresentados de forma agregada

Agradeço, desde já, a sua compreensão e disponibilidade.

Com os melhores cumprimentos,

Ana Carolina Guerreiro  
[a55566@ualg.pt](mailto:a55566@ualg.pt)  
Faculdade de Economia  
Campus das Gambelas  
8005-139 Faro  
+351 289 800 915  
[secfeualg@ualg.pt](mailto:secfeualg@ualg.pt)

## **Apêndice 2 – E-mail para solicitar a participação no questionário**

Assunto: Inquérito “A Propensão para a Adoção do ABC nas maiores empresas em Portugal”

Exmo. Sr.(a)

Bom Dia,

Espero que este e-mail o(a) encontre bem.

No âmbito da minha Tese de Mestrado intitulada “A Propensão para a Adoção do ABC nas maiores empresas em Portugal”, que estou a realizar na Faculdade de Economia da Universidade do Algarve sob a orientação do Prof. Dr. Rúben Peixinho e do Prof. Dr. Carlos Cândido, venho por este meio solicitar a sua colaboração no preenchimento de um questionário.

Este procedimento enquadra-se na fase de recolha de dados para o meu estudo, cujo objetivo principal é aprofundar o conhecimento sobre a propensão para a utilização do ABC nas empresas portuguesas. A sua participação é crucial para o avanço do meu trabalho de investigação sobre este tema.

Gostaria, no entanto, de enfatizar que não existem respostas certas ou erradas; o importante é que responda com a máxima sinceridade. Caso encontre dificuldade em responder a alguma questão, por favor, responda da forma mais aproximada possível e não deixe de responder. Garantimos que todos os dados recolhidos serão tratados com confidencialidade e utilizados exclusivamente para fins de investigação. Nenhuma informação individual das empresas será divulgada; todos os resultados serão apresentados de forma agregada.

Após a conclusão do trabalho, terei o prazer de lhe enviar uma cópia da tese e, eventualmente, uma versão do artigo científico, caso este venha a ser publicado em revista.

Para responder ao questionário, por favor, aceda ao seguinte link:

<https://forms.gle/E7NsGaWTEYmCb9Gs9>

Agradeço, desde já, a sua compreensão e disponibilidade.

Com os melhores cumprimentos,

Ana Carolina Guerreiro

[a55566@ualg.pt](mailto:a55566@ualg.pt)

Faculdade de Economia

Campus das Gambelas

8005-139 Faro

+351 289 800 915

[secfeualg@ualg.pt](mailto:secfeualg@ualg.pt)

## **Apêndice 3 – Questionário aplicado**

### **A Propensão para a Adoção do ABC**

#### **Secção 1**

O presente questionário realiza-se no âmbito do Mestrado de Contabilidade da Universidade do Algarve, com o intuito de contribuir para o conhecimento mais profundo e atual sobre a propensão para a utilização do ABC.

- Não existem respostas certas ou erradas e todas as perguntas devem ser respondidas. Por favor, responda ao questionário de acordo com a realidade uma vez que o sucesso do estudo dependerá das suas respostas. No caso de ter dificuldades nalguma questão, responda da forma mais aproximada possível, mas não deixe de responder.

- Os dados recolhidos são confidenciais e serão utilizados exclusivamente para fins de investigação (Tese de Mestrado). Em nenhum momento será pedido a identificação individual ou da empresa.

- A sua resposta ao questionário é muito importante dado que o número mínimo de respostas para viabilizar o estudo é de 361 empresas.

- O questionário tem uma duração aproximada de 10/15 minutos.

Em caso de esclarecimentos adicionais encontro-me disponível através do e-mail: [a55566@ualg.pt](mailto:a55566@ualg.pt)

Agradeço, desde já a sua compreensão e disponibilidade,

Ana Carolina Guerreiro

## **Secção 2**

### **Consentimento informado**

Fui informado(a) sobre os objetivos e condições do presente questionário e aceito participar de forma voluntária.

Concordo (Continuar para a próxima secção)

Discordo (Enviar Formulário)

## **Secção 3**

### **I. Activity-Based Costing**

A empresa utiliza o método ABC.

Sim (Ir para a secção 11)

Não, já utilizou antes mas abandonou (Ir para a secção 11)

Não, nunca usou (Continuar para a próxima secção)

## **Secção 4**

### **Fatores Tecnológicos**

#### **Vantagem Relativa da adoção do método ABC para a empresa**

(Indique de 1 a 5, sendo 1 (discordo totalmente) e 5 (concordo totalmente)).

1. A implementação do método ABC permite reduzir os custos da empresa.

1    2    3    4    5

2. A implementação do método ABC permite obter informação mais rigorosa para auxiliar o processo de tomada de decisão.

1    2    3    4    5

3. A implementação do método ABC permite melhorar a performance organizacional.

1    2    3    4    5

### **Compatibilidade do método ABC com outras práticas e sistemas da empresa**

(Indique de 1 a 5, sendo 1 (discordo totalmente) e 5 (concordo totalmente)).

1. As alterações provocadas pela implementação do método ABC são compatíveis com as práticas da empresa.

1    2    3    4    5

2. A adaptação do método ABC à empresa é possível e desejável.

1    2    3    4    5

3. O método ABC é compatível com os restantes sistemas de informação.

1    2    3    4    5

### **Complexidade da adoção do método ABC na empresa**

(Indique de 1 a 5, sendo 1 (discordo totalmente) e 5 (concordo totalmente)).

1. A implementação do método ABC é demasiado complexa para os conhecimentos do pessoal da empresa.

1    2    3    4    5

2. A implementação do método ABC é muito complexa, dada a dificuldade em identificar e seleccionar *cost-drivers* e atividades.

1    2    3    4    5

3. A implementação do método ABC é muito complexa, dada a dificuldade em atribuir custos às atividades.

1    2    3    4    5

4. A implementação do método ABC é muito complexa, dada a dificuldade em seleccionar o software adequado.

1    2    3    4    5

5. A implementação do método ABC é muito complexa, dada a dificuldade em recolher dados para o funcionamento do sistema.

1    2    3    4    5

## **Secção 5**

### **Fatores Organizacionais**

#### **Prontidão Organizacional para a adoção do método ABC na empresa**

(Indique de 1 a 5, sendo 1 (discordo totalmente) e 5 (concordo totalmente)).

1. A empresa tem informação de reporte suficiente para implementar o método ABC.

1    2    3    4    5

2. A empresa tem recursos tecnológicos suficientes que permitam implementar o método ABC.

1    2    3    4    5

3. A empresa está disponível para contratar pessoal especializado para a implementação do método ABC.

1    2    3    4    5

4. A empresa tem recursos humanos que estão receptivos à implementação do método ABC

1    2    3    4    5

5. A empresa tem recursos humanos suficientes para implementar o método ABC.

1    2    3    4    5

6. A empresa tem recursos financeiros suficientes para implementar o método ABC.

1    2    3    4    5

7. A empresa está disponível para alocar uma percentagem do orçamento para a implementação do método ABC.

1    2    3    4    5

#### **Suporte dos Responsáveis para a adoção do método ABC na empresa**

(Indique de 1 a 5, sendo 1 (discordo totalmente) e 5 (concordo totalmente)).

1. Os responsáveis consideram que o apoio da gestão é fundamental para o sucesso da implementação do método ABC.

1    2    3    4    5

2. Os responsáveis consideram que a implementação do método ABC é muito importante para a empresa.

1    2    3    4    5

3. Os responsáveis estão dispostos a disponibilizar os recursos necessários para a implementação do método ABC.

1    2    3    4    5

4. Os responsáveis conhecem os benefícios da implementação do método ABC.

1    2    3    4    5

### **Formação e Educação para a adoção do método ABC na empresa**

(Indique de 1 a 5, sendo 1 (discordo totalmente) e 5 (concordo totalmente)).

1. A formação melhora os conhecimentos sobre o método ABC.

1    2    3    4    5

2. A empresa garante formação para a implementação do método ABC.

1    2    3    4    5

3. A formação contribui para aumentar a confiança para implementar o método ABC.

1    2    3    4    5

### **Secção 6**

#### **Fatores Económicos**

#### **Custos de Implementação do método ABC na empresa**

(Indique de 1 a 5, sendo 1 (discordo totalmente) e 5 (concordo totalmente)).

1. Os custos de implementação são superiores aos benefícios da adoção do método ABC.

1    2    3    4    5

2. O tempo de formação necessário para os funcionários utilizarem o método ABC é demasiado longo.

1    2    3    4    5

3. Os recursos financeiros necessários à formação dos funcionários para utilizarem o método ABC são demasiados.

1    2    3    4    5

## **Secção 7**

### **Fatores Externos**

#### **Pressão Competitiva para a adoção do método ABC na empresa**

(Indique de 1 a 5, sendo 1 (discordo totalmente) e 5 (concordo totalmente)).

1. A pressão competitiva contribui para a minha empresa considerar a implementação do método ABC.

1    2    3    4    5

2. A empresa tem conhecimento que os seus concorrentes utilizam o ABC.

1    2    3    4    5

3. A empresa considera que os seus concorrentes beneficiam com a utilização do método ABC.

1    2    3    4    5

4. A empresa reconhece que é estrategicamente necessário implementar o método ABC para competir no setor.

1    2    3    4    5

## **Secção 8**

#### **Facilidade de Uso Percebida para a adoção do método ABC na empresa**

(Indique de 1 a 5, sendo 1 (discordo totalmente) e 5 (concordo totalmente)).

1. Aprender a utilizar o método ABC seria fácil.

1    2    3    4    5

2. A utilização do método ABC é clara e compreensível.

1    2    3    4    5

3. A utilização do método ABC seria fácil.

1    2    3    4    5

## **Secção 9**

### **Utilidade Percebida com a adoção do método ABC na empresa**

(Indique de 1 a 5, sendo 1 (discordo totalmente) e 5 (concordo totalmente)).

1. A utilização do método ABC nas tarefas permitirá atingir os objetivos organizacionais mais rápido.

1    2    3    4    5

2. A utilização do método ABC permitirá melhorar a performance organizacional.

1    2    3    4    5

3. A utilização do método ABC permitirá melhorar a produtividade organizacional.

1    2    3    4    5

4. A utilização do método ABC permitirá melhorar a eficácia organizacional.

1    2    3    4    5

5. A utilização do método ABC seria útil para a organização

1    2    3    4    5

## **Secção 10**

### **Intenção de Adotar o método ABC na empresa**

(Indique de 1 a 5, sendo 1 (discordo totalmente) e 5 (concordo totalmente)).

1. A empresa considera adotar o ABC.

1    2    3    4    5

2. A adoção do método ABC é vantajosa para a organização.

1    2    3    4    5

3. A empresa é a favor da adoção do método ABC.

1    2    3    4    5

4. A empresa tem a intenção de adotar o método ABC.

1    2    3    4    5

5. O método ABC irá beneficiar a produtividade da empresa.

1    2    3    4    5

6. A empresa planeia implementar o método ABC.

1    2    3    4    5

## **Secção 11**

### **II. Características do Respondente**

Área de Formação

Contabilidade

Engenharia

Gestão

Gestão Financeira

Gestão de Recursos Humanos

Marketing

Outros... (resposta aberta)

Função Atual

Diretor

Gestor Financeiro

Contabilista Certificado

Controller

Outros... (resposta aberta)

Experiência na Função Atual

até 2 anos

3 a 5 anos

6 a 10 anos

mais de 10 anos

## **Secção 12**

### **III. Caracterização da Empresa e Setor de Atividade**

Ano de Abertura

(resposta aberta)

Localização

Norte

Centro

Área Metropolitana de Lisboa

Alentejo

Algarve

Região Autónoma dos Açores

Região Autónoma da Madeira

Setor de Atividade Principal

Primário

Secundário

Terciário

Número de Empregados Remunerados (média de 2023)

Menos de 100 colaboradores

Entre 100 e 250 colaboradores

Entre 250 e 500 colaboradores

mais de 500 colaboradores

Volume de Vendas em 2023

Menos de 100 colaboradores

Entre 10 e 50 milhões de euros

Mais de 50 milhões de euros

Muito Obrigada pelo seu tempo. O seu questionário foi registado.

Agradeço a sua compreensão e disponibilidade.

Após a conclusão do trabalho, terei o prazer de lhe enviar uma cópia da tese e, eventualmente, uma versão do artigo científico, caso este venha a ser publicado em revista.