

**Os factores críticos do (in)sucesso na implementação do
Activity-Based Costing**

O Caso de uma PME Portuguesa

por

Daniela Simões do Carmo Dias

Tese de Mestrado em Contabilidade

Orientada por

João Francisco da Silva Alves Ribeiro

Faculdade de Economia

Universidade do Porto

2009

NOTA BIOGRÁFICA

Daniela Simões do Carmo Dias nasceu no concelho de Vila Nova de Famalicão em 31 de Janeiro de 1980. Desde os quatro anos de idade que reside na freguesia de Calendário no concelho de Vila Nova de Famalicão, onde iniciou o seu percurso escolar.

No ano de 1997 ingressou no curso de Licenciatura em Economia da Cooperativa de Ensino Universidade Lusíada do Porto, o qual concluiu em Julho de 2002 com média final de 14 valores.

Após a conclusão da licenciatura, foi admitida numa empresa do concelho de Vila Nova de Famalicão como adjunta do Director Administrativo e Financeiro, tendo posteriormente ficado responsável pelo Departamento de contabilidade e pelo Departamento de Recursos Humanos, até Julho do corrente ano.

De Janeiro a Novembro de 2004, ingressou no curso de Pós-Graduação em Segurança, Saúde e Higiene do Trabalho da Cooperativa de Ensino Universidade Lusíada de Vila Nova de Famalicão, o qual concluiu com média final de 14 valores.

No ano lectivo de 2006/2007, matriculou-se no curso de Mestrado em Contabilidade da Faculdade de Economia do Porto, cuja parte escolar terminou em 2008, com média de 15 valores.

RESUMO

A necessidade de metodologias de gestão cada vez mais sofisticadas e objectivas, leva ao estudo e adopção de novas ferramentas contabilísticas. O Activity-Based Costing (ABC) constitui um exemplo de inovação face aos sistemas de custeio tradicionais.

O ABC caracteriza-se pela organização dos processos da empresa em actividades, que requerem recursos com o intuito de satisfazer os requisitos dos produtos e, por conseguinte, dos clientes. Assim, o ABC ao assinalar as actividades criadoras de valor para a empresa, identifica os produtos e os clientes que mais contribuem para a sustentabilidade do negócio.

Apesar da popularidade em torno do ABC, muitas foram as empresas a reportar fracasso na sua implementação. A insatisfação com o sistema ABC gerou o aparecimento de alguns estudos explicativos dos factores potencialmente responsáveis por esse insucesso.

A presente dissertação discute estes aspectos através da apresentação de um estudo de caso que retrata a implementação do sistema ABC numa pequena e média empresa portuguesa, explorando as razões e os factores que estão na origem do seu insucesso.

O estudo realizado permitiu concluir que, para além dos factores ligados à competência e à capacidade técnica da equipa de implementação, o êxito numa implementação depende em larga medida do nível de maturidade organizacional da empresa. O grau de estabilidade da estrutura organizacional da empresa é de elevada importância para o desenvolvimento e estabilização dos processos a adoptar pelo sistema ABC. Se adicionarmos a este aspecto um contexto de mercado em retracção, detectamos uma pressão suplementar que dificulta o relacionamento entre os diferentes responsáveis da estrutura hierárquica da empresa. A implementação de um sistema tipo ABC deve, por isso, ser realizada em condições ideais, incluindo uma estrutura organizacional bem estabilizada e devidamente responsabilizada, onde os papéis se encontram bem identificados e reconhecidos por todos.

ÍNDICE

1.	INTRODUÇÃO.....	1
1.1.	ENQUADRAMENTO GERAL	1
1.2.	OBJECTIVOS E MOTIVAÇÕES DO TRABALHO	3
1.3.	ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO	5
2.	ACTIVITY-BASED COSTING.....	6
2.1.	AS ORIGENS E A EVOLUÇÃO DO ABC.....	6
2.2.	O CONCEITO DE ABC	7
2.3.	O FUNCIONAMENTO DO ABC	9
2.4.	OS OBJECTIVOS DO ABC	10
2.5.	AS VANTAGENS DO ABC.....	11
2.6.	AS CRÍTICAS AO ABC	13
2.7.	ALGUNS ESTUDOS EMPÍRICOS SOBRE O ABC.....	15
3.	FACTORES CRÍTICOS DE SUCESSO NA IMPLEMENTAÇÃO DE SISTEMAS ABC	16
3.1.	MEDIDAS DE SUCESSO.....	19
3.2.	FACTORES CRÍTICOS DE SUCESSO E FASES DE IMPLEMENTAÇÃO.....	20
3.2.1.	FACTORES COMPORTAMENTAIS E ORGANIZACIONAIS	20
3.2.2.	FACTORES TÉCNICOS.....	25
3.2.3.	O SUCESSO POR FASES DE IMPLEMENTAÇÃO	26
3.2.4.	SÍNTESE	28
4.	METODOLOGIA ADOPTADA	30
4.1.	MOTIVOS PARA A ADOÇÃO DE UM ESTUDO DE CASO	30
4.2.	O PROCESSO DE INVESTIGAÇÃO	31
5.	ESTUDO DE CASO – EMPRESA TÊXTIL.....	33
5.1.	CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA E DO PROCESSO DE IMPLEMENTAÇÃO DO ABC	33
5.2.	O INSUCESSO DA IMPLEMENTAÇÃO DO SISTEMA ABC	36
5.2.1.	INSUCESSO?.....	37
5.2.2.	FACTORES CRÍTICOS	39
5.2.3.	DISCUSSÃO.....	44
6.	CONCLUSÃO.....	50

7. BIBLIOGRAFIA	53
8. ANEXOS	61

ÍNDICE DE FIGURAS

FIGURA 1 - FUNCIONAMENTO DO SISTEMA ABC 10

FIGURA 2 - OBJECTIVOS DO SISTEMA ABC..... 11

ÍNDICE DE QUADROS

QUADRO 1 - FACTORES CRÍTICOS DE SUCESSO29

1. INTRODUÇÃO

1.1. ENQUADRAMENTO GERAL

O cenário global onde as organizações hoje actuam, em especial as organizações industriais, reveste-se de inúmeros desafios e oportunidades. Num mercado onde a procura se encontra em contracção, a crescente preocupação das empresas pela sua sobrevivência e pela sustentabilidade social, veio sobrepor-se parcialmente, à visão clássica do objectivo último de obtenção do lucro. O enfoque na determinação da rentabilidade do negócio, em detrimento da maximização do lucro obtido, exige novos métodos de gestão e deles depende a continuidade ou término das organizações. O modelo de gestão deve, portanto, adequar-se às novas condições do mercado, e adaptar-se à volatilidade da conjuntura, exigindo assim, alterações constantes nas ferramentas de suporte, como é o caso da contabilidade.

A Contabilidade de Gestão poderá ser a ferramenta por excelência de apoio à tomada de decisão, à antecipação face ao mercado e ao controlo da estratégia seguida. A dinâmica ou intensidade da competitividade global e a crescente inovação tecnológica dos produtos exigem que a informação, por exemplo sobre o custeio, seja o mais precisa possível, pois dela dependerá a vantagem competitiva da empresa face aos seus concorrentes (Cooper e Kaplan, 1988). As empresas necessitam de instrumentos contabilísticos que lhes permitam, por um lado, reagir em tempo real às exigências colocadas pelo mercado e, por outro, que as auxiliem no processo de tomada de decisão. Assim, poder-se-á dizer que, um sistema de custeio adequado, constitui um meio para um fim (Cooper e Kaplan, 1992).

Os sistemas de custeio tradicionais, com o seu enfoque nos custos e resultados analíticos, apresentam fortes limitações face às necessidades e objectivos que as Organizações, neste contexto, passaram a evidenciar. Estes sistemas são considerados, por muitos autores, sistemas ultrapassados, por se limitarem a afectar os recursos consumidos aos respectivos departamentos, em proporção do volume de produção, para a valorização dos produtos e stocks. Algumas das críticas mais acentuadas surgiram dos trabalhos de Robert S. Kaplan, de Thomas Johnson e de Robin Cooper. Os críticos

destacam, essencialmente, a produção de informação distorcida sobre o custo dos produtos, o deficiente apoio na geração de decisões estratégicas (Cooper e Kaplan, 1988) e a insuficiente abrangência das operações industriais da empresa (Kaplan, 1984). A utilização do trabalho directo como único factor de alocação deixou, igualmente, de fazer sentido numa realidade que viu crescer a importância de actividades de suporte à produtiva, como é o caso do marketing, distribuição e engenharia (Cooper e Kaplan, 1988). O desajustamento dos sistemas de custeio tradicionais, enquanto ferramentas de contabilidade de gestão, deve-se, assim, à desactualização da sua metodologia de trabalho face à recente realidade industrial.

Os novos sistemas de Contabilidade de Gestão foram desenvolvidos para responder às novas exigências da gestão. Estes passaram a concentrar a sua atenção em novas vertentes muito para além da singela determinação dos custos e dos resultados em termos analíticos. Hoje, funcionam como suporte e apoio ao desenvolvimento do posicionamento estratégico das empresas, integrando, para o efeito, as modernas técnicas de gestão (Activity-Based Costing, Activity-Based Management, Balanced Scorecard, ...).

Nas últimas décadas, o sistema Activity-Based Costing (ABC) atraiu as atenções tanto de académicos como de gestores. O aumento da sua popularidade deveu-se, em grande parte, ao refinamento do custeio do produto, à valorização de aspectos importantes da contabilidade de gestão e ao facto da informação produzida originar alterações de comportamento da própria gestão (Innes e Mitchell, 1997). Para os mesmos autores, existem mesmo evidências empíricas que o processo de tomada de decisão e o sistema de avaliação de desempenho são influenciados pela informação produzida pelo sistema ABC.

O sistema ABC ampliou o leque de alternativas disponíveis à tomada de decisão, através do fornecimento de informação mais detalhada sobre a forma como a empresa cria valor nos diferentes estádios de desenvolvimento e de produção dos produtos, questionando a lógica e a justificação dos respectivos custos.

Este surge assim como uma alternativa aos sistemas de custeio tradicionais, emergindo como uma ferramenta de monitorização da estratégia, com a finalidade da melhoria contínua da Organização e a criação de valor. O ABC ajusta os processos e as actividades aos objectivos, tenta perceber o comportamento dos custos (principalmente, os indirectos) e a influência da diversificação de produtos, identifica as características dos clientes e quantifica o seu valor.

O sistema ABC não “vê” a Organização através de departamentos ou outras unidades organizacionais, mas sim por via de actividades consideradas indispensáveis à criação do produto e de valor, melhorando assim o modo de afectação dos designados encargos indirectos aos produtos, pois fazendo-o através das actividades, ajuda a identificar de caminho, aquelas que geram valor e as que o destroem. Concentra-se, portanto, na análise de todas as actividades da empresa e na sua capacidade para criar valor, com o intuito de redesenhar, alterar ou eliminar as actividades não criadoras de valor, pois estas não contribuem para a satisfação do cliente e para o sucesso da organização. Estabelece, igualmente, uma relação directa entre as exigências dos clientes, os produtos e as actividades, justificando, deste modo, o consumo das actividades com as especificidades dos produtos e, por conseguinte, com os requisitos dos clientes.

1.2. OBJECTIVOS E MOTIVAÇÕES DO TRABALHO

A adopção crescente do ABC é por si só um fenómeno muito interessante. Uma das razões, tem a ver com o facto de não existirem evidências na literatura comprovativas que o sistema ABC forneça mais benefícios que os restantes sistemas de custeio (McGowan e Klammer, 1997; Noreen, 1991). Uma outra razão, está relacionada com o facto de algumas das empresas que iniciaram a implementação do sistema ABC terem decidido não a finalizar (Innes e Mitchell, 1991).

O aparecimento de teorias concorrenciais explicativas do sucesso da implementação do sistema e o crescente número de organizações que o adoptam, constituem factores, igualmente, aliciantes para o surgimento de estudos empíricos que determinem o mérito relativo de cada modelo (Anderson, 1995).

A pretensão desta dissertação de mestrado é identificar e validar, num estudo de caso, os factores que poderão ter estado na origem do sucesso ou insucesso do processo de implementação do sistema ABC. Concretamente, o caso que se apresenta diz respeito a uma PME (Pequena e Média Empresa) portuguesa, cujo processo de implementação pode ser considerado como um caso de insucesso, pela ausência de diversos factores (apoio da gestão de topo, formação adequada, sistema de avaliação de desempenho, objectivos consensuais, entre outros).

Assim, pretende-se dar resposta à seguinte questão: **Quais os factores críticos que conduziram a esse insucesso?**

Medir o impacto e tentar avaliar concretamente os resultados decorrentes da implementação de novos sistemas de informação na perspectiva da melhoria da qualidade global da gestão das PME's, constitui sem dúvida um contributo importante para o leque de soluções que se tem procurado desenhar de uma forma geral para este tipo de empresas em Portugal.

As conclusões a retirar desta dissertação poderão servir como um referencial para aquelas empresas (sobretudo PME's) que se encontrem no limiar da decisão, relativamente a mudar ou não os seus sistemas de informação, ou para aquelas que procurem novos paradigmas de desenvolvimento, visando a sobrevivência neste mercado globalizado e penetrado por concorrentes detentores de outros níveis de desenvolvimento organizacional e de qualidade de gestão.

Em Portugal, as referências literárias em torno do ABC são poucas. Dos estudos desenvolvidos evidenciam-se o estudo de caso de Major e Hopper (2005), sobre a implementação do ABC numa empresa de Telecomunicações, o estudo de Gomes (2004), sobre a viabilidade da implementação do ABC nos diversos sectores de actividade, e o estudo de Duarte (2002), sobre o estado actual de aplicação do ABC no nosso país.

Acresce que, até ao momento, não temos conhecimento de qualquer estudo de caso ligado aos factores críticos de sucesso ou insucesso da implementação do sistema ABC numa PME portuguesa.

1.3. ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO

Para além do presente capítulo, a presente dissertação compreende mais cinco capítulos.

No segundo capítulo, analisa-se as origens e a evolução do sistema ABC, realçando-se a sua importância na evolução da própria contabilidade. Para o efeito, apresentam-se primeiro as diferentes interpretações presentes na literatura; em segundo, são explicitados os pilares conceptuais da teoria do ABC; e em terceiro, os diferentes objectivos inerentes ao sistema ABC. Finalmente, descreve-se as vantagens e limitações do sistema reportadas na literatura. Por último, expõe-se de forma breve os diversos estudos empíricos realizados em torno deste tema.

No terceiro capítulo, apresentam-se os factores críticos de sucesso inerentes à implementação do sistema ABC. Define-se, de forma sucinta, o conceito de sucesso e identifica-se os factores potencialmente facilitadores do insucesso de uma implementação do sistema ABC, bem como as diferentes teorias explicativas das diversas fases de implementação, presentes na literatura.

No quarto capítulo, descreve-se a metodologia adoptada para o estudo de caso aqui apresentado.

No quinto capítulo, introduz-se o estudo de caso, contextualizando e descrevendo o processo de implementação do sistema ABC e discutindo as razões para o seu insucesso.

No sexto capítulo são apresentadas as principais conclusões deste trabalho.

2. ACTIVITY-BASED COSTING

2.1. AS ORIGENS E A EVOLUÇÃO DO ABC

O período que antecedeu a década de 90 caracterizou-se pela frágil relação entre a literatura contabilística académica e as práticas de contabilidade de gestão (Brierley et al., 2001). Até então, muitos dos trabalhos de investigação ao nível da contabilidade distanciavam-se da verdadeira realidade contabilística das empresas.

A crescente dinamização do mercado global, associada à emergente necessidade de utilização de ferramentas contabilísticas adaptáveis às novas exigências do mercado, e a crescente onda de críticas associadas às práticas de custeio do produto, impulsionaram a investigação académica das práticas de contabilidade de gestão (Brierley et al., 2001).

No início da década de 80, muitos foram os autores que defenderam o desajustamento da metodologia praticada pelos sistemas de custeios tradicionais (Kaplan, 1983).

O principal alvo de críticas estava relacionado com a utilização de um único “cost driver” para a alocação dos encargos indirectos. Segundo os proponentes do ABC, os sistemas de custeio tradicionais caracterizam-se por utilizar uma metodologia simplista quando relaciona os custos e as exigências dos produtos, não medindo de forma precisa o custo dos recursos utilizados para o design e a produção dos produtos e a posterior venda e distribuição para clientes (Cooper e Kaplan, 1992). Deixando, assim, de fornecer informação capaz de auxiliar a tomada de decisão. É, neste contexto, que emerge o interesse pelo sistema ABC.

A partir de finais dos anos 80, uma nova forma de contabilidade, denominada por ABC, começa a circular na literatura contabilística. Esta apoia-se, essencialmente, em estudos de caso de empresas industriais americanas (Jones e Dugdale, 2002), o que aumenta o interesse de académicos e gestores em torno do seu conceito (Gosselin, 1997).

Não existe todavia consenso, na academia, quanto aos verdadeiros criadores do sistema ABC. Contudo, a maioria dos autores está de acordo em afirmar que este ganhou

popularidade com a obra de Johnson e Kaplan (1987) “Relevance Lost” (Jones e Dugdale, 2002).

Este sistema, como teoria em desenvolvimento, tem vindo a sofrer adaptações na sua estrutura conceptual à medida que a realidade empresarial e o estudo académico da contabilidade de gestão se alteram.

A primeira alteração ao modelo ABC, introduz a redefinição do conceito de excesso de capacidade para capacidade não utilizada, dando assim uma maior importância à compreensão da estrutura de custos. A segunda alteração caracteriza-se pela reformulação de todas as despesas para unidades individuais, aplicando-as, posteriormente, ao nível das actividades, ou seja, deve-se definir uma hierarquia de custos por unidade (trabalho directo, matérias-primas, custo de máquina e energia), pois só estes custos devem ser imputados ao produto. O objectivo base do ABC passou, assim, da objectividade do custeio do produto para a importância da hierarquia dos custos na organização, da identificação dos custos e dos proveitos e do apoio da tomada de decisão (Cooper e Kaplan, 1991, 1992).

Os ajustamentos, acima referidos, foram de tal modo significativos que chegaram mesmo a levantar dúvidas quanto aos verdadeiros pilares do próprio sistema, conduzindo um dos impulsionadores do seu aparecimento, Thomas Johnson, a afastar-se do novo conceito do ABC (Jones e Dugdale, 2002).

Mais recentemente, foi introduzida uma nova abordagem ao conceito do ABC denominada de “Time-Driven”. Esta veio reduzir a complexidade e o custo de implementação do ABC, permitindo igualmente fornecer informação mais relevante sobre o custo e o proveito (Kaplan e Anderson, 2004).

2.2. O CONCEITO DE ABC

A maioria dos autores académicos utiliza a terminologia Activity-Based Costing para falar do sistema ABC. Outros utilizam terminologias mais específicas, como por exemplo, gestão baseada em actividades, gestão de custeio baseado nas actividades,

contabilidade de actividades, gestão de actividades, análise de actividades e análise de custo de actividades (Baird et al., 2007).

O ABC é considerado uma das mais populares inovações contabilísticas. Mas alguns autores consideram-no mais uma inovação organizacional ou administrativa, do que propriamente tecnológica (Gosselin, 1997; Shields, 1995).

O sistema ABC, segundo Argyris e Kaplan (1994), é uma teoria cujo objectivo é fornecer informação mais útil e precisa à gestão, primeiro, sobre o custo e, segundo, sobre a rentabilidade dos próprios processos de negócio, dos produtos, dos serviços e dos clientes. O ABC fornece assim aos gestores uma visão estratégica do negócio, pois produz informação sobre a sustentabilidade económica do negócio (Cooper e Kaplan, 1998).

Cooper e Kaplan (1988), defendem que o ABC representa uma ferramenta da estratégia organizacional e, mais concretamente, um sistema de custeio. Como ferramenta da estratégia organizacional, o sistema ABC transmite informação relevante para o processo de tomada de decisão e, ao mesmo tempo, exerce um efeito de alavanca sobre a motivação de todos os colaboradores da empresa para os objectivos gerais da organização, interrelacionando os objectivos individuais com os objectivos da organização (Horngren, 1995). Como sistema de custeio, este pretende ultrapassar as deficiências dos sistemas de custeio tradicionais, tornando o custeio mais preciso e objectivo, através do modo como procede à alocação dos encargos indirectos aos produtos e serviços (Roztocki et al., 2004).

Apesar de, inicialmente, ter sido desenvolvido para o sector industrial, o ABC pode ser implementado em todo o tipo de organização independentemente do sector de actividade, como demonstra o estudo realizado por Gomes (2004) em Portugal.

O ABC, quando totalmente integrado na organização, pode estender-se para uma outra abordagem de gestão, o Activity-Based Management. O Activity-Based Management utiliza a informação produzida pelo sistema ABC, perspectivando a melhoria contínua

da competitividade, o ajustamento e a avaliação da estratégia seguida pela organização e, conseqüentemente, a melhoria dos resultados financeiros da empresa (Krumwiede e Roth, 1997).

Uma outra variante do ABC encontra-se associada à função de orçamentação. A metodologia do Activity-Based Budgeting, segundo Cooper e Kaplan (1998), funciona de forma contrária à do ABC, ou seja, estima-se o volume de produção e as vendas, para prever o consumo das actividades e, posteriormente, dos recursos, determinando por fim o fornecimento de recursos e a capacidade das actividades. Esta abordagem do ABC quando integrada permite ao gestor “influenciar” o futuro.

2.3. O FUNCIONAMENTO DO ABC

O ABC estabelece uma relação de causa e efeito entre as actividades e o consumo de recursos (Horngren, 1995; Swenson, 1995).

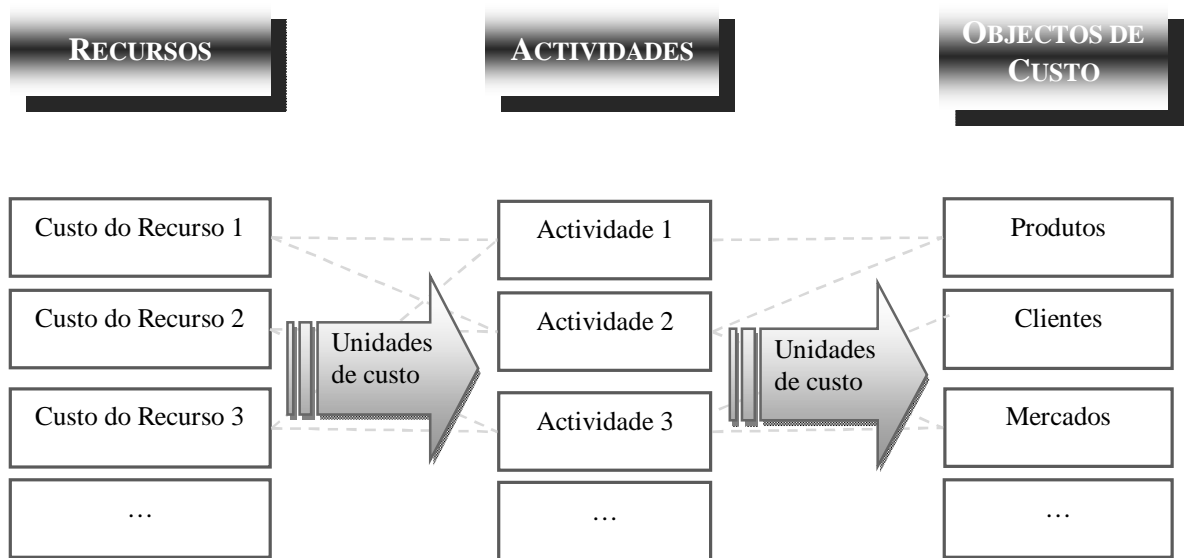
O sistema ABC assenta na ideia base que o conjunto de custos ou recursos de determinado período é distribuído por todas as actividades da empresa, através de unidades de custo, relacionados com unidades de volume ou não. Posteriormente, essas mesmas actividades são consumidas por objectos de custos (produtos, clientes e mercados), com base nas requisições que esses mesmos objectos exigem às actividades (Cooper e Kaplan, 1992; Krumwiede e Roth, 1997; Noreen, 1991).

O ABC considera, também, que os encargos indirectos são gerados por todas as actividades necessárias à produção e aos processos do negócio, contudo, este não considera relevantes os custos de excesso de capacidade e os custos de investigação e desenvolvimento de novas linhas de produtos (Cooper e Kaplan, 1988).

Em suma, as actividades consomem recursos e os produtos, clientes e mercados necessitam de actividades, relacionando-se o custo dos produtos com o custo dos recursos. A empresa pode, mesmo, associar directamente os custos das actividades aos produtos ou serviços e aos clientes que requisitaram essas mesmas actividades. As actividades não são requisitadas em proporção do total de unidades produzidas, mas sim

em função da diversidade e da complexidade do produto ou serviço e do cliente, dando-se, assim, importância às actividades e aos processos, em detrimento dos produtos ou serviços e dos departamentos.

Figura 1 - Funcionamento do Sistema ABC



(Fonte: Sistematização Própria)

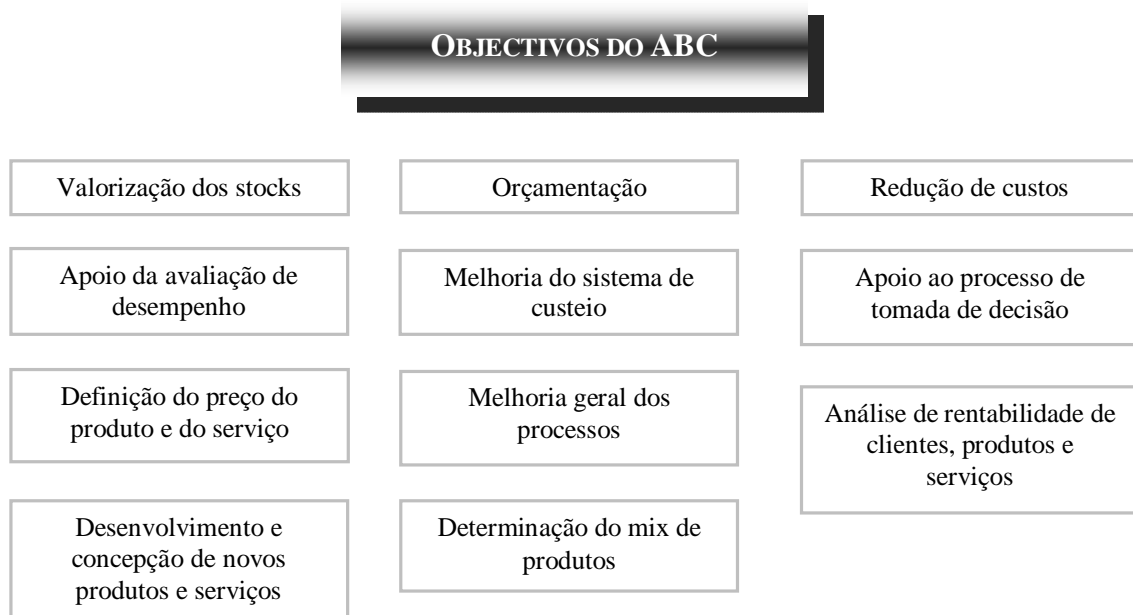
2.4. OS OBJECTIVOS DO ABC

Os objectivos base do sistema ABC estão relacionados com questões puramente contabilísticas. Para Kaplan (1988), a valoração dos stocks, a orçamentação e a melhoria do sistema de custeio em si constituem os principais objectivos inerentes à adopção do ABC.

No entanto, são os seus objectivos de apoio à gestão e à estratégia da empresa que o diferenciam dos sistemas de custeio tradicionais, ou seja, a definição do preço do produto e do serviço (Kaplan, 1988), o apoio da avaliação de desempenho (Shields, 1995), a melhoria geral dos processos (Cagwin e Bouwman, 2002), a análise de rentabilidade de clientes, produtos e serviços (Krumwiede e Roth, 1997), o apoio ao

processo de tomada de decisão (Johnson e Kaplan, 1987), a redução de custos (Groot, 1999), a determinação do mix de produtos (Turney, 1989) e o desenvolvimento e concepção de novos produtos e serviços (Dolinsky e Vollmann, 1991).

Figura 2 - Objectivos do Sistema ABC



(Fonte: Sistematização Própria)

2.5. AS VANTAGENS DO ABC

Na literatura encontramos inúmeras referências aos aspectos positivos introduzidos pelo sistema ABC.

De uma forma generalista, Kaplan e Anderson (2004) e Innes e Mitchell (1997) defendem que, o sistema ABC representa uma oportunidade de melhoria para todas as organizações. Cooper e Kaplan (1991) consideram, mesmo, que a informação de gestão fornecida pelo ABC facilmente traduzirá o processo de tomada de decisão em proveitos para a empresa.

De uma forma mais específica, certos autores argumentam que o ABC permite uma redução significativa dos custos. Esta redução verifica-se em especial nos custos de design dos produtos, uma vez que a implementação dá lugar a uma reengenharia dos processos, à simplificação do design dos produtos e à utilização de custos, de actividades e de recursos mais comuns (Innes e Mitchell, 1997).

Para além da redução de custos, o sistema permite redefinir a política de preços dos produtos e serviços, identificando os produtos, os serviços e os clientes com maior rentabilidade (Innes e Mitchell, 1997) e apoiando o repricing dos clientes menos rentáveis (Kaplan e Anderson, 2004). Permitindo, assim, uma análise mais precisa e objectiva da rentabilidade de clientes, influenciando significativamente a melhoria da performance de vendas e a redução complementar dos custos.

A informação produzida pelo ABC reveste-se, igualmente, de utilidade para o processo de tomada de decisão estratégica, especificamente ao nível do outsourcing, dos clientes (Innes e Mitchell, 1997), da racionalização da variedade de produtos (Kaplan e Anderson, 2004), do design dos produtos, da definição dos preços, do marketing, do mix de produtos e da melhoria contínua dos processos (Cooper e Kaplan, 1988).

Uma outra vantagem referida na literatura está relacionada com a orçamentação (Innes e Mitchell, 1997).

Uma outra melhoria proporcionada pelo ABC tem a ver com o controlo de gestão. O ABC fornece informação indispensável à melhoria do controlo e da gestão de custos, uma vez que facilita a identificação dos recursos não necessários e elimina as actividades não produtivas ou redundantes. Os drivers de recursos e de actividades, utilizados para o custeio do produto, descrevem o custo e o esforço levado a cabo para executar as actividades (Krumwiede e Roth, 1997). Segundo Cooper e Kaplan (1991), o sistema ABC estabelece a ligação entre o desempenho de cada actividade e as requisições que essa mesma actividade faz aos recursos da organização, identificando assim, as actividades que têm maior impacto positivo na rentabilização de cada produto, marca, cliente, regiões ou canais de distribuição. O ABC permite aos gestores

compreenderem as fontes da variabilidade dos custos e revela os comportamentos que os gestores podem tomar a fim de diminuir as requisições de recursos organizacionais.

O ABC constitui um sistema de custeio do produto mais eficaz e mais preciso que os sistemas de custeio tradicionais (Cooper e Kaplan, 1991), pois utiliza uma abordagem mais sofisticada para atribuir os “encargos indirectos”, inicialmente, às actividades e, posteriormente, aos produtos, imputando igualmente de forma precisa os custos a objectos de custos.

O ABC fornece informação indispensável para o sistema de avaliação de desempenho, apoiando a monitorização e a melhoria do desempenho, uma vez que as actividades podem estar profundamente ligadas a indivíduos, garantindo assim que o foco se insira nas responsabilidades (Innes e Mitchell, 1997).

Este sistema faculta ao gestor uma visão da diversidade do ambiente empresarial (Cooper e Kaplan, 1988) e do negócio em si, sob diferentes pontos de vista por produto ou família de produto e por cliente ou canal de distribuição (Cooper e Kaplan, 1991).

2.6. AS CRÍTICAS AO ABC

Da mesma forma que nos deparamos com artigos defendendo o sistema, encontramos igualmente referências literárias às limitações do ABC.

Existem dados indicativos de que muitas das empresas que adoptaram o ABC registaram dificuldades em atingir com sucesso a integração esperada (Krumwiede e Roth, 1997).

Uma das razões subjacentes poderá estar relacionada com a dificuldade em fazer do sistema ABC o único sistema de contabilidade de gestão da organização (Friedman e Lyne, 1995).

Outra razão poderá estar relacionada com a alocação excessiva de custos aos produtos, caracterizadora da maioria das implementações do ABC. Para Noreen (1991), o sistema ABC apenas fornece dados relevantes para a tomada de decisão se o modelo de custeio subjacente for claro e se os custos dos produtos e das actividades forem verdadeiros e reflectores da realidade da empresa. Tecnicamente, o ABC agrupa os métodos mais tradicionais de determinação do custo dos produtos.

Apesar da popularidade do ABC ter sido exponencial, vários autores defendem que não existem evidências empíricas consistentes dos benefícios do ABC para o processo de tomada de decisão (McGowan e Klammer, 1997; Noreen, 1991).

São muitos os autores que consideram o sistema ABC um sistema dispendioso, pois para além de exigir um elevado número de recursos, constitui um grande consumidor de tempo e pode ser mesmo considerado um sistema complexo face às necessidades da organização (Innes e Mitchell, 1997, 2000). Innes e Mitchell (1995), defendem que o sistema pode alterar comportamentos dentro da organização, exigindo por isso mudanças organizacionais.

Uma das críticas, está relacionada com a originalidade do seu conceito base. Para Horngren (1995), o conceito base do ABC já havia sido exposto por outros autores.

Este autor considera, igualmente, que grande parte das empresas de consultoria que vende a ideia do ABC não utiliza este sistema no seu próprio processo de tomada de decisão.

Outros críticos mencionam outros aspectos menos positivos do ABC. Innes e Mitchell (1997), consideram mais prudente a implementação do ABC em áreas piloto. Armstrong (2002), argumenta que o sistema ABC apenas serve para a diminuição de custos, mais especificamente a redução de trabalhadores não produtivos. Para Johnson (1992), as empresas perdem a visão dos clientes (Johnson, 1992). Outros consideram que o ABC representa uma moda (Malmi, 1999).

2.7. ALGUNS ESTUDOS EMPÍRICOS SOBRE O ABC

Desde a sua divulgação, o ABC tem sido um dos fenómenos contabilísticos mais falados. Muitos têm sido os autores interessados em dar o seu contributo, favorável ou não, a esta questão.

A maioria dos estudos tentou recolher evidências da aplicação prática do sistema ABC, realçando as experiências positivas, negativas ou mesmo “mistas” verificadas nas empresas que o adoptaram. Alguns focaram a percentagem de empresas que adoptaram o ABC (Cobb et al., 1992), evidenciaram os seus benefícios (Innes e Mitchell, 1991), e demonstraram como os próprios intervenientes no processo de adopção reconhecem o sistema como uma melhoria face aos sistemas de custeio tradicionais (Shields, 1995; Swenson, 1995). E outros apresentaram estudos com registos reveladores da fraca intensidade do processo de difusão do ABC (Gosselin, 1997).

Um outro grupo de autores, interessou-se pela análise dos objectivos inerentes à implementação do sistema ABC, como por exemplo o estudo realizado por Swenson (1995). Este concluiu que das 25 empresas estudadas, 16 empresas defendiam que o objectivo da implementação do ABC era melhorar a tomada de decisão estratégia (custeio de produto e análise da rentabilidade clientes), enquanto que para as restantes 8 empresas o objectivo era apoiar decisões operacionais (melhoria processos).

No capítulo seguinte faz-se referência à literatura académica mais significativa para o tema desta dissertação.

3. FACTORES CRÍTICOS DE SUCESSO NA IMPLEMENTAÇÃO DE SISTEMAS ABC

Muitos são os artigos académicos que comprovam o elevado número de empresas que implementaram o sistema ABC. Contudo, existe evidência de que muitas dessas empresas sentiram problemas na implementação do sistema, não conseguindo mesmo implementá-lo com sucesso (Shields, 1995).

Uma das razões para este insucesso pode estar relacionada com o facto de em muitos casos o ABC ser tratado como uma inovação técnica e não como uma inovação administrativa (Krumwiede e Roth, 1997; Shields, 1995).

Uma outra razão, e que fundamenta a realização desta dissertação, baseia-se no facto de a maioria das empresas valorizarem a arquitectura e o desenho do ABC, em detrimento dos factores comportamentais e organizacionais (Argyris e Kaplan, 1994). De facto, a literatura fornece informação detalhada sobre as instruções técnicas para o desenho e implementação do ABC, mas poucas considerações sobre as questões humanas a ter em conta numa implementação deste tipo.

Para Shields (1995), os factores técnicos não asseguram o sucesso geral ou o sucesso da implementação do ABC no médio e longo prazo, pois estes estão relacionados com problemas que a aplicação do ABC supostamente rectifica (Brown et al., 2004).

Os factores comportamentais e organizacionais, uma vez que estão relacionados com os processos e o ambiente da organização (Brown et al., 2004), facilitam a obtenção de todos os benefícios potenciais de uma inovação como o ABC (Krumwiede e Roth, 1997).

Em suma, e de acordo com o defendido por Shields e Young (1989), apesar de o sucesso da implementação do ABC não depender de recursos técnicos é importante reconhecer que estes podem ajudar a diminuir o insucesso do ABC se utilizados em conjunto com as variáveis comportamentais e organizacionais.

A atenção dada ao sucesso e aos factores críticos de sucesso do ABC surge como consequência da disparidade dos resultados obtidos com a implementação do mesmo. Neste contexto, tornou-se fundamental definir o sucesso do sistema, como também identificar as variáveis que melhor se correlacionam com esse mesmo sucesso.

Shields e Young (1989) foram pioneiros na apresentação de um modelo comportamental para a implementação do sistema ABC, onde defenderam que o sucesso do ABC depende da forma como este se articula com determinados factores comportamentais.

Mais tarde, em 8 estudos de caso, Cooper et al. (1992), concluíram acerca da origem de alguns problemas de implementação, sugerindo que a ausência de apoio da gestão de topo constitui um determinante chave para o insucesso do ABC e que este último depende, igualmente, da importância dada às variáveis comportamentais e organizacionais, incluídas no modelo de Shields e Young (1989) (Cooper et al., 1992).

Argyris e Kaplan (1994) expandiram a conclusão do estudo de Cooper et al. (1992) e desenvolveram um modelo comportamental, consistente com o de Shields e Young (1989), para explicar o porquê e como os trabalhadores resistem à introdução do ABC e à tomada de decisão que resulta da informação produzida pelo próprio sistema.

O estudo de Shields (1995) foi o primeiro estudo empírico a argumentar acerca da importância de certos factores organizacionais e técnicos para o afastamento de qualquer sinal de insucesso do ABC, concluindo que existe um maior contributo por parte dos factores comportamentais e organizacionais para alcançar esse mesmo sucesso. O mesmo autor chegou à conclusão que existiu uma considerável variação no nível de sucesso da implementação do ABC, nas 143 empresas que estudou.

Posteriormente, surgiram estudos reveladores das potenciais formas de medição do sucesso do ABC e estudos que aproveitaram o desenvolvimento da investigação em torno dos factores críticos de sucesso para concluir acerca do seu impacto nas diversas fases de implementação. Estes últimos, assumiam o processo de adopção do ABC como

evolucionário, tendo por isso os determinantes de sucesso ou insucesso particular e variável impacto em cada estágio de implementação, ao contrário dos estudos desenvolvidos até então.

McGowan e Klammer (1997) desenvolveram um estudo, baseado nas descobertas de Shields e Young (1989) e de Shields (1995), onde examinaram os níveis de satisfação dos colaboradores, mais precisamente dos preparadores e utilizadores, face ao sucesso do ABC, e identificaram quais os factores mais importantes para os utilizadores, tendo em conta as características desses mesmo utilizadores. Concluíram, ainda, que as percepções dos colaboradores da empresa podem variar em função do seu papel na organização.

Swenson (1995), identicamente já tinha investigado as percepções face ao sucesso, mas do ponto de vista dos gestores. O seu estudo conseguiu provar, primeiro, que a generalidade dos gestores estão satisfeitos com o sistema de custeio após a implementação do ABC (como por exemplo, com as melhorias na redução do custo directo, no custeio do produto e no sistema de medição do desempenho), segundo, que existe uma relação positiva entre a satisfação dos gestores e a utilização da informação produzida pelo ABC para a tomada de decisão, e por último, que as razões subjacentes à adopção do sistema (como por exemplo, a melhoria da precisão da informação sobre o custo do produto) não só estão solucionadas, como também servem de apoio à prossecução dos seus propósitos.

Anderson (1995) desenvolveu, especificamente, um modelo descrevendo o efeito de determinadas variáveis (características individuais e das tarefas, factores organizacionais, contextuais e tecnológicos) em cada fase de implementação do sistema ABC na General Motors. Enquanto Krumwiede (1998) defendeu um modelo com 10 estádios de implementação do sistema de custeio, explicando que as organizações podem situar-se algures entre 2 fases ou estar em mais de uma fase em simultâneo. Este autor argumentou, igualmente, que são os factores organizacionais e contextuais que detêm maior importância na implementação do ABC.

3.1. MEDIDAS DE SUCESSO

Antes de nos enredarmos na análise dos factores potencialmente facilitadores do sucesso ou insucesso da implementação do sistema ABC, deveremos aprofundar a noção de sucesso.

O sucesso da implementação do sistema ABC pode estar associado a diferentes variáveis:

- A satisfação, mais especificamente a satisfação dos indivíduos envolvidos no próprio processo de implementação e a satisfação com o próprio sistema de custeio (McGowan e Klammer, 1997; Shields, 1995). Segundo Swenson (1995), o nível de satisfação com o sistema ABC pode mesmo aumentar com níveis mais elevados de implementação;
- As percepções de melhoria da qualidade do sistema (Bailey e Pearson, 1983);
- As atitudes dos colaboradores (Schultz e Slevin, 1975);
- A utilidade do ABC para o processo de tomada de decisão (Foster e Swenson, 1997; Innes e Mitchell, 1995; Krumwiede, 1998);
- O grau de extensibilidade da informação produzida pelo ABC (Foster e Swenson, 1997; Innes e Mitchell, 1995);
- O aumento da produtividade do sistema (Robey, 1979);
- O benefício financeiro com o objectivo de atingir e melhorar a obtenção do lucro (Foster e Swenson, 1997; Krumwiede, 1998; Shields, 1995; Swenson, 1995).

De um ponto de vista diferente, o sucesso pode ser considerado uma progressão da organização de um estágio de implementação para o seguinte (Anderson, 1995; Gosselin, 1997; Krumwiede, 1998).

3.2. FACTORES CRÍTICOS DE SUCESSO E FASES DE IMPLEMENTAÇÃO

Este trabalho adopta a classificação de Shields (1995), assumindo assim que existem factores comportamentais, organizacionais e técnicos. De seguida, apresentam-se os factores passíveis de responsabilidade, face ao caso de insucesso em estudo.

3.2.1. FACTORES COMPORTAMENTAIS E ORGANIZACIONAIS

Os factores comportamentais e organizacionais estão relacionados com a cultura organizacional da empresa e com todos os mecanismos inerentes à integração e difusão dessa mesma cultura por todos os colaboradores. No fundo, trata-se de valorizar o papel dos indivíduos e de os motivar a assumir os objectivos da empresa como sendo os seus próprios objectivos. Abaixo são identificados os factores que pela sua inobservância poderão estar na origem de um caso de insucesso da implementação do sistema ABC.

A ausência de apoio da gestão de topo, segundo Argyris e Kaplan (1994), Baird et al. (2007), Brown et al. (2004), Clarke e Mullins (2001), Cooper et al. (1992), Foster e Swenson (1997), Friedman e Lyne (1999), Innes e Mitchell (1997, 2000), Krumwiede e Roth (1997), McGowan e Klammer (1997), Malmi (1997), Narayanan e Sarkar (2002), Norris, 2002, Shields (1995), e Shields e Young (1989), constitui uma das variáveis comportamentais e organizacionais responsáveis pelo insucesso da implementação do sistema ABC. A gestão de topo desempenha um papel fundamental na introdução de ferramentas inovadoras, bem como na evolução de todo o processo de implementação de uma determinada ferramenta. Por um lado, esta tem a capacidade e autoridade para direccionar os recursos necessários à prossecução das iniciativas, que considerem estratégicas para a sustentabilidade da organização, e para delinear, comunicar e monitorizar os objectivos ou metas pretendidas. Por outro lado, pode desenvolver o ambiente ideal para acolher a mudança através da comunicação dos objectivos e dos benefícios do sistema a todos os colaboradores da empresa. O encorajamento, o apoio e a motivação dos colaboradores, para além de influenciar a sua participação e desempenho na fase de implementação, elimina potenciais forças de resistência capazes, mesmo, de destabilizar a integração do sistema na cultura organizacional da empresa.

A inexistente ligação do sistema ABC com o sistema de avaliação de desempenho e com o sistema de recompensas (Argyris e Kaplan, 1994; Cooper et al., 1992; Foster e Swenson, 1997; McGowan e Klammer, 1997; Shields, 1995; Shields e Young, 1989; Swenson, 1995) está correlacionada com o insucesso da adopção do ABC. O comportamento dos colaboradores da organização deve estar ajustado aos objectivos ou metas recompensadas pelo sistema de avaliação de desempenho e pelo sistema de recompensas, pois o desejo de maximizar a recompensa individual influenciará o seu desempenho e comportamento perante o sistema ABC, ou seja, os colaboradores estarão mais motivados para participar activamente no processo de implementação, como também para fazer do sistema uma ferramenta estratégica de melhoria da competitividade da empresa e dos seus proveitos financeiros. A utilização da informação retirada do ABC surge, igualmente, como consequência deste factor. Um outro aspecto importante tem a ver com o facto de que, o frágil alinhamento destes incentivos com os objectivos preconizados pelo ABC, servirá de factor facilitador de eventuais focos de contrariedade à mudança pretendida.

A falta de ligação do sistema ABC com a estratégia competitiva é vista, por Shields (1995) e Shields e Young (1989), como um factor crítico de insucesso. Estes defendem que a sinergia criada entre o sistema ABC e as diversas ferramentas de gestão ligadas à estratégia contribuirá para a melhoria tanto da vantagem competitiva da empresa, como dos seus resultados financeiros.

A falta de clareza dos objectivos do sistema e a não sintonia dos mesmos com os objectivos da empresa são factores, potencialmente, relacionáveis com o insucesso de uma implementação do ABC (Clarke e Mullins, 2001; Cooper et al., 1992; Innes e Mitchell, 1997; Krumwiede e Roth, 1997; McGowan e Klammer, 1997; Shields, 1995; Shields e Young, 1989). A preocupação com a objectividade, a estrutura e o consenso dos fundamentos do ABC face aos da organização, permite criar um sistema à medida das necessidades e estratégias da empresa, aumentar o compromisso interno em torno do ABC e do nível de desempenho das tarefas e, por fim, garantir que a informação produzida tem utilidade e é eficiente.

Uma insuficiente formação em torno do desenho, da implementação e da utilização do ABC, para Argyris e Kaplan (1994), Baird et al. (2007), Clarke e Mullins (2001), Cooper et al. (1992), Foster e Swenson (1997), Krumwiede (1998), Krumwiede e Roth (1997), Malmi (1997), McGowan e Klammer (1997), Norris (2002), Shields (1995), Shields e Young (1989), pode representar uma das variáveis chave ao condicionamento do sucesso do ABC. A formação é importante a qualquer nível. Esta terá um papel decisivo na comunicação dos fundamentos, dos objectivos e dos resultados que se esperam obter do sistema, para além de que servirá de meio de integração e de validação por parte de todos os intervenientes no processo de adopção, reduzindo assim, qualquer iniciativa de resistência.

Encontra-se, igualmente, comprovado por diversos estudos que a ausência de ligação do sistema com iniciativas de qualidade, como por exemplo TQM e JIT, contribui para diminuir o sucesso do ABC (Baird et al., 2007; Foster e Swenson, 1997; Friedman e Lyne, 1999; Innes e Mitchell, 2000; Krumwiede, 1998; Krumwiede e Roth, 1997; Malmi, 1997; McGowan e Klammer, 1997; Shields, 1995). A sinergia entre as iniciativas de qualidade e o sistema de contabilidade de gestão, por um lado, reforça a integração do sistema com outras ferramentas da gestão e, por outro lado, enaltece a utilidade da informação produzida pelo ABC para o processo de tomada de decisão estratégico.

Um outro factor relevante na explicação do sucesso ou insucesso do ABC está relacionado com o responsável do projecto de implementação (Cooper et al., 1992; Friedman e Lyne, 1999; Shields, 1995; Shields e Young, 1989). Muitos são os autores que, defendem que a atribuição da responsabilidade da implementação do ABC não deve estar somente depositada num profissional ligado à contabilidade. O objectivo inerente compreende o envolvimento de todos os colaboradores da empresa, tanto administrativos como produtivos, sendo necessário que os profissionais da contabilidade e os profissionais não ligados à contabilidade trabalhem em equipa, com vista ao desenvolvimento de um sistema que satisfaça todas as necessidades e forneça informação útil às diferentes áreas da empresa.

A necessidade de possuir todos os recursos suficientes e adequados traduz, igualmente, uma condição necessária para uma implementação bem sucedida (Clarke e Mullins, 2001; Cobb et al., 1992; Foster e Swenson, 1997; Friedman e Lyne, 1999; Shields, 1995; Shields e Young, 1989). Os recursos podem compreender os equipamentos, os colaboradores da empresa, bem como a sua disponibilidade para intervir e participar no design e implementação do ABC.

A inexistência de um “champion” na organização, segundo Argyris e Kaplan (1994), Brown et al. (2004), Cobb et al. (1995), Krumwiede e Roth (1997), correlaciona-o com o insucesso do sistema ABC. O “champion” é um colaborador da empresa que promove e defende a adopção do ABC na organização (Brown et al., 2004). Este tenta recrutar e cativar apoio, especialmente, junto da gestão de topo com o objectivo de ver decidido a implementação do sistema ABC na empresa. Pode, igualmente, ser visto como um agente limitador de potenciais barreiras à implementação, pois no fundo é um agente da mudança.

Para Brown et al. (2004) e Krumwiede (1998), a dimensão organizacional constitui um factor igualmente significativo para o sucesso ou insucesso da implementação do ABC. Existe evidência na literatura que comprova a maior probabilidade de se verificar a adopção de inovações nas organizações de maior dimensão, uma vez que estas empresas possuem mais recursos económicos, humanos e materiais, que por sua vez impõem uma gestão mais sofisticada e adaptável às exigências do mercado.

Um outro factor potencialmente responsável pelo insucesso da implementação do sistema ABC está ligado com a própria cultura e a organização do poder da empresa (Baird et al., 2007; Friedman e Lyne, 1999; Malmi, 1997; Shields, 1995; Shields e Young, 1989). O tipo de cultura organizacional define a forma como os colaboradores da empresa interagem com novas formas de gestão, afectando assim o seu sucesso ou insucesso. Se existe uma cultura organizacional compassiva à introdução de inovações na empresa, então é certo que a implementação de um sistema ABC terá maior probabilidade de sucesso. Este factor também é importante na medida em que influencia potenciais fontes de resistência por parte de certos colaboradores.

Segundo Cagwin e Bouwman (2002), o ambiente competitivo onde as empresas estão inseridas influencia, igualmente, o resultado da implementação do ABC. As pressões do meio envolvente podem actuar a favor ou contra a intenção de mudança. Se, por um lado, a necessidade de adopção do sistema ABC surge da intensidade da competitividade das empresas, por outro, a sua complexidade e exigência de tempo podem ser encarados como obstáculos à sua própria execução. A utilização de uma metodologia simples, mas em conformidade com os princípios básicos do sistema, será o método mais adequado e resistente face à influência proveniente do meio onde a empresa se insere.

O grau de envolvimento dos colaboradores, como por exemplo os preparadores e utilizadores, representa mais uma condição essencial para a redução do insucesso do ABC (Argyris e Kaplan, 1994; Clarke e Mullins, 2001; Innes e Mitchell, 1997; Malmi, 1997; McGowan e Klammer, 1997). A empresa interessada em implementar o ABC com sucesso, deve criar mecanismos de compromisso interno de motivação e de envolvimento dos seus colaboradores. Colaboradores comprometidos e motivados com os objectivos do sistema, conhecedores dos princípios e funcionamento do sistema, mas acima de tudo, conhecedores da importância do seu papel no sucesso do processo de implementação, são colaboradores empenhados na concretização da mudança. A participação dos intervenientes no processo de adopção, para além da óbvia diminuição de potenciais focos de resistência, permite melhorar a aceitação e a compreensão do que se pretende obter com o ABC, fornece informação mais precisa sobre as exigências e necessidades dos próprios utilizadores e possibilita a obtenção de melhores resultados, face aos previamente definidos.

Por último, um outro factor a considerar na adopção deste sistema, são as características pessoais dos intervenientes, como por exemplo preparadores e utilizadores (McGowan e Klammer, 1997). A função desempenhada por cada indivíduo, a personalidade, a idade, o nível de conhecimento e de educação, o modo de interagir com os outros e de aceitar ou não a mudança, fazem parte de um conjunto de características pessoais capazes de definir comportamentos e atitudes a favor ou contra a implementação do ABC. Este

factor, vem reforçar a importância de valorizar o papel de cada indivíduo no processo de adopção e de tomar as medidas necessárias para os envolver, formar, sensibilizar e comprometer.

3.2.2. FACTORES TÉCNICOS

Os factores técnicos estão relacionados com aspectos tecnológicos dos quais depende o próprio funcionamento do sistema ABC. Abaixo, mencionam-se os factores técnicos passíveis de influenciar o sucesso ou insucesso da implementação do sistema ABC.

Apesar de Shields (1995) defender que os factores técnicos não contribuem por si só, para o sucesso ou insucesso da implementação do ABC, este argumenta que os factores relacionados com a independência ou não do sistema, com o facto do software poder ser feito à medida ou ser standardizado e com a existência de consultores externos à organização, devem ser considerados no processo.

É importante para a redução do insucesso que o modelo escolhido pela organização, contemple a integração do sistema ABC nos restantes sistemas de informação da organização e que a metodologia adoptada, se encontre ajustada à realidade e às reais necessidades da empresa. A sofisticação da tecnologia de informação (Cagwin e Bouwman, 2002; Clarke e Mullins, 2001) pode, também, influenciar a eficácia da metodologia de implementação e os resultados obtidos após a conclusão da mesma.

Os consultores externos também desempenham um papel relevante na atenuação do insucesso, pois, para além de adoptarem uma posição similar ao “champion” interno, apoiam na identificação dos problemas da empresa e promovem a solução do ABC (Brown et al., 2004), trazendo consigo experiências de outras implementações onde foram intervenientes.

Conforme argumentado no estudo de Brown et al. (2004), poderemos acrescentar aos factores técnicos anteriores os seguintes: nível de encargos indirectos; complexidade e a diversidade do produto; e a vantagem competitiva. Segundo este autor, é expectável que elevados níveis de encargos indirectos, a multiplicidade de produtos e serviços, bem

como uma vantagem competitiva (que se traduz em benefícios económicos e organizacionais ou sociais), facilmente se associem com a adopção do sistema ABC. Existe mesmo uma correlação positiva entre o ABC e a melhoria no ROI (return on investment), quando este é implementado em empresas complexas e com elevados níveis de encargos indirectos (Cagwin e Bouwman, 2002).

Por fim, segundo Cooper (1989), a opção pela implementação do sistema ABC numa determinada área da empresa, identificada como área piloto, permitirá um maior controlo sobre as variáveis técnicas, comportamentais e organizacionais, deixando assim a possibilidade de teste e de redesenho do modelo. Como referem Narayanan e Sarkar (2002), a implementação do ABC num contexto restrito e controlado aumenta as probabilidades da metodologia adoptada ser bem sucedida, quando alargada a toda a organização.

3.2.3. O SUCESSO POR FASES DE IMPLEMENTAÇÃO

Enquanto que, alguns académicos desenvolveram estudos de validação do sucesso da adopção do ABC, assumindo-o como um todo, outros valorizaram a importância de olhar para o processo de implementação como uma transição de estádios, onde os factores responsáveis pelo possível sucesso ou insucesso se manifestam, em cada fase, com relativa variabilidade. Assim, o sucesso ou insucesso do sistema ABC pode estar relacionado com a efectiva transição pelos diversos estádios de implementação.

Anderson (1995) e Krumwiede (1998), apresentaram modelos com uma visão evolucionária do processo de implementação. Os seus modelos apoiaram-se nas seguintes fases de execução do ABC: iniciação, adopção, adaptação, aceitação, rotinização e infusão. Na fase de iniciação, a organização verifica a necessidade de proceder à mudança do seu sistema de custeio, no estádio de adopção a empresa analisa o leque de ofertas disponíveis no mercado e selecciona aqueles que parecem mais adequados, na fase de adaptação identifica-se o sistema a implementar, uma vez que é o mais adequado à necessidade identificada, o estágio de aceitação está relacionado com o nível mínimo de utilização e de manutenção que o sistema requer, na fase de rotinização o sistema de custeio torna-se uma prática normal dentro da organização, e o estádio de

infusão está relacionado com a verificação da interacção e integração do ABC nos restantes sistemas de informação da organização (Cooper e Zmud, 1990).

Estes autores, concluíram acerca do impacto de determinados factores comportamentais e organizacionais no sucesso da passagem pelas diversas fases de implementação. Segundo Krumwiede (1998), a influência de cada factor no sucesso ou insucesso do ABC, varia de estágio para estágio e as variáveis que registam maior impacto nas fases mais avançadas da implementação, são as variáveis comportamentais e organizacionais (como por exemplo, o apoio da gestão de topo, a formação e a responsabilidade do projecto de adopção). Concluiu, igualmente, que o nível de utilidade da informação produzida pelo sistema, encontra-se relacionado com os últimos estádios do modelo ABC. Para o mesmo autor, o potencial de distorção dos custos, o próprio custo do modelo ABC, a motivação dos colaboradores, bem como o tamanho organizacional da empresa, são significativos na fase inicial de implementação (adopção).

O estudo de Gosselin (1997) contribuiu, também, para esta questão. Este autor separou as práticas de gestão de actividades em 3 níveis (evolucionários): análise de actividades, análise do custo de actividades e o ABC. A análise de actividades, consiste em identificar as actividades e os procedimentos necessários para transformar as matérias, o trabalho e outros recursos em produtos. A análise do custo das actividades, compreende a identificação dos custos de cada actividade e os factores que estão na origem da sua variação. Por fim, o ABC atribui os custos aos produtos e serviços.

O seu estudo serviu ainda para reforçar as seguintes ideias: as organizações que competem através da inovação, do produto e do desenvolvimento do mercado, tendem a ser mais abertas às novas tecnologias de gestão; a estrutura organizacional e a gestão de topo influenciam o processo de implementação, pois quando a última se decide a comprometer com o novo sistema, coloca à disposição ou em curso todos os recursos disponíveis, para assegurar que a implementação não seja marcada pelo insucesso.

3.2.4. SÍNTESE

Conforme referido anteriormente, o objectivo deste estudo é o de explicar aquele que parece ser um óbvio caso de insucesso de implementação do sistema ABC.

O enquadramento literário da noção de sucesso e a explanação de alguns dos inúmeros factores que poderão estar na origem deste caso de insucesso, serviram de base ao “checklist”, abaixo indicado, adoptado para a análise que se segue.

Contudo, é importante ter presente que os factores críticos aqui apresentados resultam da simplificação de um vasto leque de variáveis mencionadas pela literatura académica e da opção pelos factores encarados como mais relevantes. Um outro aspecto importante a ponderar tem a ver com o facto de o insucesso não se verificar pela ocorrência de um factor específico, mas sim pela conjunção de vários factores que por si, são relevantes para se afirmar que determinado caso é um exemplo de insucesso.

Pretende-se, assim, transmitir que o insucesso ou sucesso, num caso destes, se manifesta pelo contributo de várias variáveis e que o impacto desses mesmos determinantes pode variar face ao meio onde a empresa se encontra inserida, à actividade que desenvolve, aos agentes que internamente e externamente influenciam a empresa e à cultura que a caracteriza.

Quadro 1 - Factores Críticos de Sucesso

Comportamentais e Organizacionais	Técnicos
Apoio da gestão de topo	Sistema independente
Ligação com o sistema de avaliação de desempenho e com o sistema de recompensas	Software feito à medida ou standardizado
Objectivos claros e em sintonia com os da empresa	Consultores externos
Formação sobre o desenho, a implementação e a utilização	Nível de encargos indirectos
Responsável do projecto de implementação não contabilista	Complexidade e diversidade de produtos
Ligação com iniciativas de qualidade (TQM e JIT)	Vantagem competitiva
Recursos suficientes e adequados	Implementação em área piloto
Existência de um “Champion”	
Tamanho organizacional	
Cultura e organização do poder	
Ambiente competitivo	
Envolvimento dos colaboradores	
Características pessoais dos colaboradores	

(Fonte: Sistematização Própria)

4. METODOLOGIA ADOPTADA

A finalidade da presente dissertação é estabelecer uma ligação entre a teoria e a prática. Pretende-se, a partir de estudos e verificações académicas, analisar, validar e concluir acerca do insucesso de uma implementação do sistema ABC numa empresa PME. Assim sendo, considera-se que o estudo de caso constitui a metodologia mais apropriada a este tipo de investigação.

4.1. MOTIVOS PARA A ADOPÇÃO DE UM ESTUDO DE CASO

Segundo Yin (2009), os estudos de caso registam melhor enquadramento em cenários deste tipo, por três razões. Primeiro, porque existe uma necessidade de ver respondidas as questões “como”, como foi implementado o sistema ABC?, e “porquê”, porque houve insucesso?. Segundo, porque o investigador não exerce qualquer controlo sobre o fenómeno ou os eventos em estudo. E terceiro, porque o foco incide sobre um fenómeno contemporâneo com contexto na vida real de uma empresa.

O facto de este método se apoiar no estudo de um determinado fenómeno ou realidade no seu próprio ambiente natural, por um lado, permite ao investigador, identificar mais facilmente os elementos envolventes que influenciam os acontecimentos com verdadeiro interesse (Atkinson e Shaffir, 1998), mas por outro lado, impõe um certo cuidado por parte do investigador em não interferir com as suas interpretações pessoais (Birnberg et al., 1990). Assim, e dada a complexidade do método em si, torna-se necessário a utilização de múltiplas fontes de evidência (como por exemplo, documentação, arquivos, entrevistas, observação, etc.), indispensáveis à fundamentação das conclusões do investigador (Yin, 2009).

Em suma, de acordo com Ryan *et al.* (2002), o objectivo deste estudo de caso, consiste em explicar o porquê das práticas contabilísticas observadas. A contextualização teórica, permite ao investigador, apresentar explicações consistentes dessas práticas observadas, em vez de fomentar a generalização estatística do caso.

A elaboração deste tipo de trabalho deve, segundo o mesmo autor, respeitar algumas regras básicas: primeiro, a questão em estudo deve estar bem delimitada no sentido de

objectivar a investigação e, ao mesmo tempo, permitir que outras ramificações da questão estejam disponíveis a outros investigadores; segundo, e de acordo com o já observado anteriormente, o papel do investigador deve estar bem definido e este deve privilegiar a inclusão das suas interpretações pessoais com maior relevância para o caso em estudo; e terceiro, o investigador deve respeitar qualquer intenção de confidencialidade por parte da organização em estudo.

4.2. O PROCESSO DE INVESTIGAÇÃO

O estudo de caso decorreu entre Setembro e Dezembro de 2008. O papel desempenhado pelo investigador foi o de visitante, enquadrando-se na classificação defendida por Ryan *et al.* (2002). Como visitante, o investigador não está directamente envolvido com as questões do caso em estudo, contudo, encontra-se suficientemente próximo para considerar as suas próprias observações importantes fontes de evidência.

A investigação seguiu os passos gerais de um típico estudo de caso preconizado por Scapens (1990), ou seja, contemplou a preparação, a recolha de evidência, o acesso à evidência e, por fim, a identificação e explicação de padrões. Na fase de preparação, encontra-se explícita a teoria que envolve a questão em causa, o processo de recolha de evidências, inclui a análise de documentação, a realização de questionários e a utilização de observação por parte do investigador, na terceira fase, procura-se cruzar as diferentes fontes de evidência, no sentido de reforçar a força empírica das mesmas e na última etapa, pretende-se encontrar e justificar eventuais padrões relacionáveis com outros casos já estudados.

Assim, foram efectuadas três visitas à empresa em estudo. A primeira, compreendeu uma visita guiada, uma breve apresentação da empresa e a respectiva contextualização da implementação do sistema ABC, pela Direcção Administrativa e Financeira. A segunda, contemplou uma explicação mais detalhada do funcionamento do modelo ABC, com a apresentação do sistema informático de suporte, e uma descrição de todo o processo de adopção, desde o levantamento das necessidades da empresa e concepção do modelo até à apresentação dos resultados obtidos após a implementação do mesmo, com a cedência de documentação de apoio. Na última, foram realizados dois

questionários ao Director Administrativo e Financeiro e a um colaborador da Direcção Administrativa e Financeira.

A análise às fontes de evidência aqui apresentada desenvolveu-se em 3 fases: análise de documentação; recolha de observações; e, realização de questionários.

Na primeira fase, analisou-se toda a informação de apoio e suporte ao processo de implementação, da qual fazem parte os relatórios apresentados pela equipa consultora. Esta documentação tinha como objectivos, primeiro, identificar as necessidades da empresa em estudo, segundo, comunicar o método de trabalho escolhido para levar a cabo este projecto, terceiro, informar acerca das actividades e tarefas desenvolvidas pela equipa consultora e colaboradores internos ao longo do processo, e por último, transmitir a evolução do processo de adopção e seus resultados à gestão de topo.

Numa segunda fase, foram utilizadas as observações directas do próprio investigador. Estas observações, serviram para enriquecer as fontes de evidência comprovativas do insucesso do caso, permitiram reforçar a ligação da literatura com as práticas verificadas nas empresas, expandir o leque de justificações e causas e, ao mesmo tempo, fazer compreender as razões que estiveram na origem do insucesso da adopção do ABC.

Na terceira fase, foram realizadas entrevistas a um quadro superior (Director Administrativo e Financeiro) e a um colaborador operacional, com o intuito de consolidar e validar as conclusões retiradas da documentação da equipa consultora e as observações feitas pelo investigador na segunda fase da investigação. O questionário ao Director Administrativo e Financeiro apoia grande parte da contextualização e da descrição do processo de implementação do ABC, servindo igualmente de fundamento ao objecto deste trabalho – o insucesso do ABC. O questionário feito a um colaborador operacional do Departamento Administrativo e Financeiro, que não foi interveniente no processo de decisão e de implementação do sistema ABC, tem como objectivo demonstrar as limitações do modelo pós-implementação.

5. ESTUDO DE CASO – EMPRESA TÊXTIL

5.1. CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA E DO PROCESSO DE IMPLEMENTAÇÃO DO ABC

A empresa em estudo desenvolve a sua actividade principal no sector têxtil. É uma empresa exportadora de uma larga gama de produtos, com vista a satisfazer diversos segmentos, e certificada ao nível da qualidade.

O crescimento da empresa tem privilegiado a maximização da satisfação e a fidelização dos clientes, a diferenciação e a especialização ao nível dos produtos, a actualização tecnológica dos seus equipamentos e a, não menos importante, motivação dos seus colaboradores.

A predominância da oferta de um elevado número de produtos, por um lado, e o facto de actuar num sector extremamente concorrencial, onde o controlo sobre os custos constitui um dos pilares da sustentabilidade do negócio, por outro, promoveram o interesse em adoptar uma ferramenta de gestão mais adequada às suas necessidades, que envolviam especificamente um sistema de custeio mais eficiente e rigoroso.

A decisão de implementação de um sistema de contabilidade de gestão, como o ABC, resultou assim da verificação de um conjunto de condições, referenciadas na literatura como factores motivadores para a adopção do sistema ABC. Entre outros predominaram os seguintes factores:

- O custo da estrutura (apontado por Cooper, 1991);
- A concorrência (Malmi, 1999);
- A influência da moda da gestão (Malmi, 1999);
- A diversidade dos produtos (Malmi, 1999);
- O sistema de custeio tradicional (Cooper, 1991);
- A estratégia (Gosselin, 1997);
- A estrutura organizacional (Gosselin, 1997).

O sistema ABC foi implementado em 2004, no âmbito de um amplo processo de reorganização orgânica e funcional da empresa. Através deste processo de reorganização pretendia-se introduzir grandes mudanças ao nível da estrutura hierárquica e organizacional da empresa. Os novos responsáveis, ou os responsáveis aos quais foram cometidas novas responsabilidades, teriam que gerir em simultâneo a sua participação no processo de implementação dum ABC e, ao mesmo tempo, procurar encontrar e consolidar as suas posições na nova estrutura organizacional. Assim, apesar de as vantagens da implementação do sistema, serem percebidas e compreendidas por quase todos os intervenientes, estas perderam relevância e prioridade, face aos desafios que a nova estrutura colocou no desempenho das suas funções. A tendência natural para a adopção de posicionamentos “defensivos”, perante as dificuldades que a empresa defrontou, provocou sérias limitações à participação e ao contributo dos intervenientes para o bom desenrolar dos trabalhos.

A proposta de adopção do sistema ABC partiu do Director Administrativo e Financeiro, o qual desempenhou durante o processo de implementação o papel de coordenador e de elo de ligação com a equipa de consultoria externa, ou seja, este foi o “champion” do projecto.

O envolvimento e a liderança do processo, por parte desta direcção, podem ser explicados pelos resultados do diagnóstico interno, proveniente do processo de reorganização, e pelos factores que estiveram na origem desta necessidade de melhoria, uma vez que eram vistos mais como uma problemática contabilística. Assim, *“a dificuldade em determinar os custos específicos de produção das diferentes gamas produtórias, a procura de melhores métodos de afectação de custos comuns às diferentes gamas produtórias e a incrementação da eficácia dos processos de tomada de decisão, por melhoria dos sistemas de informação internos”* (Director Administrativo e Financeiro) consideraram-se condições mais que suficientes para gerar a necessidade de mudança ao nível dos instrumentos de gestão até então utilizados. A forte componente contabilística conduziu à necessidade de implementação de um sistema de custeio adequado e adaptável às exigências do mercado.

A opção por um sistema de custeio como o sistema ABC, por parte do Conselho de Administração e dos principais responsáveis da empresa, ficou a dever-se às seguintes razões: *“Primeira, o peso dos encargos indirectos no total dos custos operacionais da empresa; segunda, a oportunidade que a implementação do sistema representava para identificar as actividades criadoras de valor e as actividades não essenciais; e terceiro, a possibilidade de quantificar com precisão os custos associados aos processos, comerciais, administrativos e produtivos.”* (Director Administrativo e Financeiro). Uma outra razão pode, igualmente, estar relacionada com a excessiva variabilidade dos processos produtivos.

Relativamente à metodologia utilizada, a equipa consultora desenvolveu uma série de actividades que conjuntamente com alguns colaboradores internos foram levadas a cabo durante o processo de implementação do ABC.

Numa primeira fase, constituíram-se equipas de trabalho mistas e multidisciplinares, nas quais se integraram os consultores externos e alguns dos colaboradores internos, cujas funções e níveis de responsabilidade eram distintas. Esta preocupação em fazer interagir representantes das diferentes áreas da empresa tinha como objectivo promover o envolvimento de todos e, ao mesmo tempo, criar condições para desencadear a mudança pretendida pela empresa ao nível da sua cultura organizacional. Na segunda fase, diagnosticou-se a situação da empresa, com o levantamento e a identificação de todas as componentes de custo. Num terceiro momento, definiram-se e identificaram-se os “cost drivers” a utilizar no modelo do ABC. Na quarta fase, avaliaram-se as actividades e identificou-se a respectiva afectação de tempos, com base na aferição feita a cada responsável de actividade. Desta fase, resultou o dicionário de actividades da empresa. Na quinta fase, determinaram-se as matrizes de repartição de custos. A sexta fase, incluiu o desenvolvimento dos suportes informáticos do sistema. E na última fase, implementou-se o modelo ABC.

A metodologia adoptada pela equipa consultora, privilegiou a realização de workshops durante o processo de implementação, contudo é de realçar que o público-alvo ficou

limitado aos quadros médios e superiores e a componente de formação focou apenas a utilização do sistema.

Quanto aos principais resultados apresentados pela equipa consultora, são de registar os seguintes: melhor percepção, por parte de cada responsável, da forma como o seu tempo é dispendido; clarificação de como são aplicados os recursos na empresa e como estes são distribuídos pelas diversas actividades e, conseqüente identificação do custo total de cada actividade; identificação e distribuição das reclamações por produto e por secção produtiva; identificação e distribuição das actividades por cliente; clarificação de como as actividades são vistas pelos diversos segmentos de mercado; identificação dos “cost drivers” de cada actividade e, conseqüente, reconhecimento do impacto de cada objecto de custo na variação do custo das actividades e reconhecimento do custo de cada objecto de custo; apresentação de um sistema de orçamentação por cada responsável de processo; e por último, melhor percepção da variação dos custos, por gestor de processo.

Daqui podemos concluir que a empresa em estudo desenvolveu um projecto com vista a implementar um sistema de custeio, mais precisamente o sistema ABC, e conseguiu implementá-lo. Com a cooperação de uma equipa de consultoria externa, a empresa passou a usufruir, no seu processo de gestão, de uma ferramenta potencialmente mais eficaz e rigorosa do que aquela que até então fora utilizada pela gestão. Resta, no entanto, aferir do sucesso ou insucesso dessa mesma implementação.

5.2. O INSUCESSO DA IMPLEMENTAÇÃO DO SISTEMA ABC

A identificação do presente caso, como sendo um caso de insucesso do ABC deriva da constatação pelo investigador da não utilização do sistema ABC na empresa em estudo. Contudo, esta simples fundamentação pode ser vista como insuficiente para explicar um fenómeno si complexo, conforme retratado pelo enquadramento literário.

Assim, a conclusão acerca do insucesso do ABC será analisada e validada, por um lado, através da verificação das medidas de sucesso defendidas pela literatura e aqui

adoptadas pelo investigador, e por outro lado, pela identificação dos factores determinantes para esse mesmo insucesso.

5.2.1. INSUCESSO?

Abaixo estão expostas as diferentes medidas utilizadas para validar o insucesso da implementação do ABC.

O Director Administrativo e Financeiro, entende que a satisfação face ao sistema ABC ficou condicionada, por este não ter sido convenientemente integrado no existente sistema de gestão da empresa. *“O sistema implementado representou uma evolução relativamente ao sistema anteriormente prevalecente”* (Director Administrativo e Financeiro), contudo não constituiu uma evolução definitiva, uma vez que por diversos factores a sua incorporação como instrumento de gestão não se verificou. Esta situação é reforçada com as percepções, do operacional do mesmo departamento, quanto à satisfação da empresa com o sistema ABC.

Em termos de utilidade para o processo de tomada de decisão, o sistema ABC conseguiu fornecer informação ao nível de custos de produtos e de clientes. *“A informação produzida pelo sistema ABC, colocou em evidência o peso de certos custos em muitas decisões de produzir. Tornou inequívoco que para certos clientes se produzia com prejuízo. Desta forma, o sistema introduziu uma componente de alerta para essas situações, até aí ignoradas”* (Director Administrativo e Financeiro).

Todavia, esta informação indicava constantemente ao decisor o abandono da produção de certos produtos e a não aceitação de certas encomendas, algo completamente inesperado, uma vez que a prática da empresa até então, privilegiava a produção de qualquer produto e a aceitação de qualquer encomenda. Esta situação, levantou muitas dúvidas quanto à veracidade da informação produzida pelo ABC e levou mesmo a gestão de topo a abandonar o sistema.

Relativamente aos benefícios que se esperava obter com a implementação do sistema ABC, não se verificaram. Por um lado, porque o sistema de custeio continuou a ser

utilizado em paralelo com o sistema ABC e, por outro lado, porque a informação produzida pelo sistema ao nível dos custos dos produtos e dos clientes não chegou a ser efectivamente utilizada na tomada de decisão.

Segundo o Director Administrativo e Financeiro, “o *principal benefício da implementação do sistema, resulta da informação produzida*” para o processo de tomada de decisão.

Quanto à sua evolução, considera-se que a implementação do ABC ficou pela fase da aceitação, ou seja, no nível mínimo de manutenção e de utilização, não chegando a haver qualquer indício de rotinização e de infusão do modelo. No entanto, mesmo relativamente à fase de aceitação, pode-se afirmar que ficou aquém do esperado, uma vez que não se exploraram todas as potencialidades do sistema ABC.

A evolução para as fases de rotinização e de infusão foi prejudicada pela inexistência de qualquer tipo de acção de estabilização e controlo. Segundo o Director Administrativo e Financeiro, o processo de implementação do sistema ABC “*não foi inteiramente concluído, uma vez que não foram realizadas as auditorias de controlo e estabilização*”.

Em suma, constata-se que existem percepções de melhoria da qualidade do sistema de custeio que advém da informação produzida pelo ABC, porém a empresa, não teve a capacidade ou o interesse, em concluir o processo de implementação, conduzindo assim, os seus colaboradores de forma gradual, a abandonar a manutenção e a utilização do sistema ABC. No fundo, a falta de conhecimento técnico em torno do ABC, levou a gestão de topo e os colaboradores intervenientes, a afastarem as suas rotinas do sistema. Uma outra razão, pode estar relacionada com o enquadramento do sistema ABC no, mais amplo, projecto de mudança da estrutura e cultura organizacional. A realização em simultâneo dos dois processos complicou o que à partida já tende a ser complexo, ou seja, o nível de exigência de preparação, de formação e de envolvimento de toda a organização a que ambos os processos obrigam foi multiplicado com a sua ocorrência no mesmo espaço temporal. As organizações, a sua estrutura, os seus sistemas, a sua

estratégia e os seus colaboradores necessitam de tempo e motivação para se adaptarem à mudança.

5.2.2. FACTORES CRÍTICOS

De seguida, serão apresentados os factores que mais contribuíram para o insucesso da implementação neste estudo de caso. De realçar a interdependência entre os diferentes determinantes do insucesso.

Um dos factores que poderá estar na origem do insucesso do ABC, na empresa em estudo, está relacionado com o papel desempenhado pela gestão de topo.

“Para além da decisão de implementação e da participação nas reuniões de acompanhamento, a administração da empresa não exerceu um verdadeiro papel de motivador e de divulgador, antes situando-se numa posição de mero fiscalizador”
(Director Administrativo e Financeiro).

A falta de conhecimento em torno do conceito e da potencialidade do sistema ABC, por parte da gestão de topo, contribuiu igualmente para o seu fraco envolvimento no processo de implementação do novo sistema e para a permanente utilização do sistema existente.

Apesar da intenção em implementar um sistema de avaliação de desempenho e um sistema de recompensas, a empresa nunca chegou a concretizá-la. Este facto, pode ter contribuído para o insucesso do ABC. A ausência de ligação entre o sistema ABC e o sistema de avaliação de desempenho, impossibilitou a sua integração na cultura organizacional da empresa, uma vez que os objectivos individuais, os comportamentos e as atitudes dos colaboradores, se mantiveram afastados dos objectivos da empresa e, conseqüentemente, dos objectivos preconizados pelo ABC. Perante esta situação, é expectável que tivessem surgido comportamentos de resistência à mudança de sistema.

Embora, inicialmente, tenha existido vontade em interligar o sistema ABC aos restantes sistemas de gestão utilizados pela empresa, como por exemplo o sistema de gestão da

qualidade, no decorrer do processo de implementação não se desenvolveu qualquer actividade nesse sentido. O único indício de ligação entre os dois sistemas estava presente no dicionário de actividades, uma vez que o sistema de gestão da qualidade era considerado uma actividade do modelo ABC. O inverso, ou seja, o aproveitamento da informação do ABC no âmbito do sistema de gestão da qualidade não se verificou.

É legítimo considerar que este factor pode, também, ter contribuído para o insucesso da implementação do ABC na empresa em estudo.

A relação existente entre os objectivos estratégicos da empresa e os objectivos preconizados pelo sistema ABC, pode explicar em parte o insucesso do caso. Apesar de se terem definido objectivos concretos para o sistema ABC, como a melhoria da qualidade e da fiabilidade dos custos específicos das gamas produtórias, a ausência de uma estratégia clara da empresa, face ao seu posicionamento no mercado, dificultou o aproveitamento da informação produzida pelo sistema ABC.

“Os objectivos a alcançar com a implementação do ABC (...) só parcialmente reflectiam a estratégia da empresa, na medida em que o posicionamento estratégico da empresa nos diferentes mercados era meramente contingente e circunstancial” (Director Administrativo e Financeiro).

Uma vez que a empresa não detinha objectivos estratégicos, no que diz respeito à sua abordagem face aos clientes, qualquer intenção do ABC para reforçar ou abandonar um produto, um cliente ou um segmento não teria suporte para fundamentar qualquer tomada de decisão por parte da gestão.

A formação realizada pela empresa, conjuntamente com a equipa de consultoria externa, apenas preconizou a realização de workshops sobre a utilização do ABC. A limitação do campo de formação, somente à componente de utilização do sistema, pode ter limitado o envolvimento dos colaboradores, pois transmitiu a ideia que a sua participação não seria relevante no desenho e implementação do modelo.

Por outro lado, o simples facto de os formandos pertencerem aos quadros médios e superiores veio reforçar a ideia de que o sistema ABC apenas se destinava a um determinado número de colaboradores, falhando aqui o comprometimento de todos os colaboradores com os objectivos da empresa. Por exemplo, o colaborador do Departamento Administrativo e Financeiro inquirido não participou em qualquer acção de formação no âmbito do processo de implementação do sistema ABC e como tal não lhe foi transmitido qualquer conceito sobre o ABC ou o objectivo inerente à sua adopção, por parte da empresa.

A propriedade do projecto foi atribuída indirectamente ao Departamento Administrativo e Financeiro, por um lado, porque este “*interveio transversalmente em todo o processo, envolvendo-se intensamente na prossecução dos trabalhos*”, e por outro, porque “*o grau de interacção interdepartamental (...) intermediado pela equipa de consultores externos, não foi o ideal*” (Director Administrativo e Financeiro).

A necessidade de possuir um sistema de custeio capaz de apoiar a gestão na tomada de decisão, contribuiu em grande parte para que o papel dos contabilistas, no decorrer e após a conclusão do projecto, fosse visto como naturalmente responsável, pela utilização e manutenção do sistema ABC. O fracasso na transmissão da ideia chave de que o sistema ABC serve a empresa como um todo e, por isso, necessita da participação de todas as áreas da empresa, desde logo limitou qualquer intenção inicial em obter sinergias através de interacção inter-departamental.

De uma forma geral, a colaboração foi satisfatória. Contudo, “*a partir de determinado momento*” (Director Administrativo e Financeiro), o nível de envolvimento dos colaboradores no processo diminuiu, por se considerar que a responsabilidade de implementação era uma função da equipa consultora. Aqui, podemos verificar que a não consideração de factores motivadores, como a formação, o apoio da gestão de topo, entre outros, compromete o envolvimento dos colaboradores e, conseqüente, sucesso do ABC.

A cultura organizacional da empresa em estudo dificultou o processo de implementação do ABC. Razão fundamental para a decisão de implementar o processo de reorganização orgânica e funcional, foi também o clima organizacional prevalecente que em parte determinou o insucesso da implementação do sistema ABC, dada a sua incongruência com a estratégia da empresa.

A *“desresponsabilização e o autocentrismo dos responsáveis pelos diferentes departamentos (...) traduzia-se em departamentos fechados e autocentrados no próprio desempenho”* (Director Administrativo e Financeiro). Assim, exigiam-se mudanças radicais e progressivas que não foram alcançadas durante o processo de mudança organizacional da empresa. Assim, esta característica da cultura e esta forma de interagir dos departamentos, limitou e restringiu os resultados que se esperava obter com a adopção do ABC.

A existência de necessidades consideradas como exclusivamente contabilísticas serviu como fundamentação para o surgimento de um “champion” ligado à área da contabilidade. No entanto, este não foi capaz de dinamizar e propor alterações ao processo de implementação. A falta de apoio da gestão de topo e o constante afastamento interdepartamental, caracterizadores da cultura organizacional da empresa, poderiam ter sido ultrapassados com acções de motivação e de envolvimento tanto por parte da empresa de consultoria externa, como também do “champion”. No fundo, o “champion” foi importante na introdução da ideia de implementação do ABC, mas depois não conseguiu consolidar essa necessidade de mudança e, por conseguinte, exercer qualquer papel de agente de mudança.

O ambiente competitivo teve alguma influência no abandono do sistema ABC no processo de tomada de decisão. A gradual alteração do posicionamento da empresa no mercado, com implicações na diminuição de quota e de encomendas, *“impôs o abandono de uma certa racionalidade na tomada de certas decisões de produzir”* (Director Administrativo e Financeiro) e desmotivou a utilização do sistema por parte da gestão e dos colaboradores. Assim, o sistema deixou de se considerar válido para o processo de tomada de decisão.

Apesar do esforço em integrar o sistema ABC no sistema de gestão da empresa, este foi implementado fora do sistema informático de gestão, o que poderá ter condicionado em parte a sua manutenção e utilização. Contudo, foi a informação produzida ao nível de custeio, que determinava sistematicamente o abandono da produção de certos produtos, que acabou por conduzir o decisor a afastar do processo de decisão a utilização do sistema.

O software desenvolvido para suportar o sistema ABC (folhas de cálculo), foi pouco sofisticado. Contudo, esta escolha fundamentou-se na capacidade e disponibilidade económica da empresa no período em que realizou o projecto.

Com efeito, a implementação do sistema, em folhas de cálculo trouxe algumas limitações à utilização e, especialmente, à manutenção do sistema. A complexidade técnica do método de recolha e inserção dos dados no sistema ABC, aliada ao tempo dispendido por cada utilizador para essas mesmas tarefas, podem ter contribuído para o gradual abandono do carregamento de dados no sistema e da própria utilização da informação produzida pelo ABC.

O nível de performance da equipa de consultores externos, foi encarado como sendo pouco “homogéneo”, ou seja, “*alguns consultores ficaram aquém do exigível*” (Director Administrativo e Financeiro). Mas a alteração da composição da respectiva equipa consultora, por razões externas á empresa em estudo, contribuiu igualmente para esse moderado desempenho. Nesta circunstância, pode-se concluir que o insuficiente desempenho dos consultores externos, constituiu outro factor de insucesso do ABC.

Um outro factor que pode ter estado na origem do insucesso do ABC, está relacionado com o facto de a implementação ter abrangido toda a organização. A opção por delimitar a área de implementação teria talvez sido útil para verificar certas necessidades de formação, certas carências ao nível do envolvimento dos colaboradores e da gestão de topo, a ausência de pontos de controlo no cumprimento dos objectivos

definidos e a necessidade de exigir um maior profissionalismo da equipa de consultoria externa.

5.2.3. DISCUSSÃO

Apesar de se considerar a implementação do sistema tecnicamente concluída e de se atribuir alguma qualidade e relevância à informação produzida pelo sistema ABC, na verdade a organização não implementou o sistema em definitivo, não o integrou nos diversos sistemas de gestão existentes e não retirou, efectivamente, benefícios da informação por ele produzida. Para além disso, o sistema ABC não influenciou o comportamento de nenhum colaborador e serão poucos aqueles que tomaram conhecimento dos objectivos preconizados pelo sistema. Assim, desta situação resultou a não progressão para as fases de rotinização e de infusão (Krumwiede, 1998) e a contínua manutenção e utilização dos anteriores processos produtivos e de comercialização.

Conforme referido pelo Director Administrativo e Financeiro, *“trata-se de um caso de insucesso, uma vez que mesmo verificando e comprovando a sua utilidade, a empresa não foi capaz de o adaptar definitivamente e mantê-lo em funcionamento”*. Para o colaborador operacional do Departamento Administrativo e Financeiro, não existem mesmo indícios de que a empresa tenha beneficiado com a implementação do sistema ABC e de que algum colaborador o utilize ou o tenha utilizado para a tomada de decisão, considerando este colaborador que a implementação do ABC constitui um caso de *“insucesso”*.

Este insucesso ficou a dever-se à *conjugação* de vários factores comportamentais, organizacionais e técnicos, por se considerar que estes não influenciam o resultado obtido individualmente, mas sim através do modo interdependente como contribuíram para o insucesso.

Dos factores determinantes para o insucesso regista-se o insuficiente apoio da gestão de topo, que por diversas razões não desempenhou o papel de agente impulsionador e motivador do envolvimento de todos para os objectivos preconizados pelo sistema. A

sua falta de conhecimento sobre o sistema ABC e sobre as suas reais potencialidades ajudaram, de uma forma significativa ao gradual abandono do interesse pela efectiva integração do ABC no sistema de gestão da empresa e no processo de tomada de decisão estratégico. A consequência da inobservância deste factor encontra-se em linha com os estudos levados a cabo por Cooper et al. (1992) e Shields (1995).

Do insuficiente apoio da gestão de topo poderá ter resultado, igualmente, a entrega total da responsabilidade da manutenção e utilização do sistema ao departamento contabilístico, limitando, de imediato, a participação das restantes áreas da empresa no processo de implementação e, conseqüentemente, o envolvimento dos colaboradores integrados nessas mesmas áreas. A importância deste factor é consistente com os estudos de Shields (1995) e Shields e Young (1989).

Por outro lado, o baixo investimento em formação e sensibilização e o desalinhamento entre os objectivos do ABC e os preconizados pela gestão, influenciaram negativamente o que se esperava ser uma melhoria para a empresa.

A limitada formação, em termos de público e de conteúdo, e o seu desaproveitamento como ferramenta indispensável a qualquer decisão de mudança numa organização, colocou logo em causa todo o sucesso do processo. Para além disso, não serviu como agente motivador de comportamentos e de envolvimento dos colaboradores, mas sim como promotor de resistência à mudança. Esta observação encontra-se espelhada nos estudos desenvolvidos por Argyris e Kaplan (1994) e Krumwiede (1998).

A inexistência de objectivos estratégicos bem definidos para a área comercial, primeiro, colocou em causa os objectivos do modelo ABC e, segundo, serviu para desvalorizar a utilidade da informação produzida pelo sistema, para a tomada de decisão ao nível de preços, de produtos e de clientes. A importância deste determinante é salientada pelos estudos desenvolvidos por Innes e Mitchell (1997) e McGowan e Klammer (1997). É de referir, no entanto, que o processo de mudança organizacional com implicações no organigrama e, obviamente, na estratégia da empresa poderá ter abalado a convergência entre os objectivos estratégicos preconizados pela gestão e os objectivos do ABC. Daí

que se tenha, igualmente, negligenciado a integração do sistema na organização e nos processos de tomada de decisão, como por exemplo o sistema da qualidade.

Um outro factor diz respeito ao sistema de avaliação de desempenho. Este, supostamente, estabeleceria uma ligação entre a “nova” cultura organizacional e o sistema ABC, serviria de apoio e, no fundo, de factor estabilizador. Uma vez que nunca passou de uma intenção, a sua função de promover a convergência entre os objectivos individuais e os objectivos da empresa, em princípio consensuais com os do sistema ABC, e assim reforçar a motivação de todos (incluindo a própria gestão) para a necessidade de mudança de sistema, não se verificou. De acordo com as conclusões de Shields (1995), a ausência deste factor contribuiu igualmente para o insucesso do sistema ABC na empresa estudada.

À cultura e ao clima organizacional verificados na empresa em estudo pode ser atribuída parte de responsabilidade pelo insucesso do ABC, conforme preconizado pelos estudos de Malmi (1997) e Shields (1995). A vincada cultura de desresponsabilização e de autocentrismo que caracterizava a cultura organizacional e que esteve na origem do processo de reorganização funcional e orgânica da empresa, determinou desde o início as dificuldades que se iriam sentir no envolvimento, no comprometimento e na integração do sistema ABC nos processos já existentes. Se este diagnóstico fosse seguido por uma política de sensibilização desde o topo até à base e de um plano de formação direccionado para todas as fases de implementação do ABC e a todos os colaboradores, o processo de implementação teria mais probabilidades de se revelar um sucesso.

A inesperada retracção do mercado constituiu uma limitação externa à conclusão do processo de implementação do ABC. A empresa foi, de certa forma, obrigada a definir novas prioridades face à pressão do ambiente envolvente, o que lhe retirou espaço de manobra para possíveis adaptações do sistema às novas exigências do mercado. A importância desta variável é coerente com as conclusões defendidas por Cagwin e Bouwman (2002).

A existência de um “champion”, reconhecido como um quadro superior, que no início do projecto foi fundamental para a escolha e para a tomada de decisão de adopção do sistema, não contribuiu para que as fases de integração e de infusão fossem concluídas, como também não significou grande impacto na motivação dos restantes intervenientes e da gestão de topo para os benefícios do sistema. Provavelmente, a ausência de apoio da gestão de topo, o enquadramento contextual do processo de implementação e o próprio clima organizacional, condicionaram a evolução da missão “champion” ao longo do processo. Apesar de no estudo de caso observarmos a presença de um “champion” este conseguiu desempenhar eficazmente a sua função de agente da mudança. Esta observação está em linha com os estudos de Brown et al. (2004) e Cobb et al. (1995).

Relativamente aos consultores externos, seria de esperar que a sua experiência acumulada de implementações do sistema ABC, conforme referenciado por Brown et al. (2004), serviria como uma mais-valia indispensável à obtenção do sucesso do ABC. No entanto, a heterogénea qualidade técnica da equipa consultora e a concorrência de certos factores organizacionais e comportamentais, como a formação, contribuíram para o ténue comprometimento da gestão, dos intervenientes no processo de implementação e dos restantes colaboradores em torno do ABC. Por outro lado, a não realização de auditorias finais ao sistema, com o objectivo de estabilizar e integrar o ABC no sistema de gestão da empresa, por parte da equipa consultora, conduziu ao conseqüente abandono do sistema logo após a saída da equipa consultora.

Se a opção pela implementação do sistema ABC em toda a organização teve em vista o envolvimento de todos os colaboradores da empresa, a evidente desvalorização de factores organizacionais e comportamentais ao longo do processo, indispensáveis à prossecução e ao reforço desse comprometimento, veio demonstrar outras lacunas do projecto ao nível do controlo da execução. Face à realidade vivida pela empresa, a opção pela implementação do ABC numa área piloto simplificaria todo o processo de adopção, permitindo a identificação de potenciais falhas, técnicas e organizacionais, e o seu posterior ajustamento. A relevância desta variável pode ser observada no estudo de Narayanan e Sarkar (2002).

O envolvimento dos colaboradores sofreu com a ocorrência dos factores acima referenciados, e conforme o retratado nos estudos de Argyris e Kaplan (1994) e McGowan e Klammer (1997) contribuiu para o progressivo desinteresse na utilização e manutenção do ABC, que culminou no abandono definitivo do sistema.

Deste estudo de caso, destacam-se igualmente um conjunto de indícios, adicionais aos referidos na revisão literária, potencialmente responsáveis pelo insucesso do ABC. O nível de maturidade organizacional, o grau de estabilidade da estrutura organizacional e a escolha do timing apropriado para a realização de processos de mudança surgem como possíveis determinantes do insucesso do ABC.

A maturidade organizacional constitui um dos pilares estruturais indispensáveis à obtenção de uma mudança de sistema numa organização (sistema de custeio, sistema de avaliação de desempenho, sistema da qualidade, entre outros). Na implementação do sistema ABC este factor reveste-se ainda de um maior peso, uma vez que o ABC analisa, altera e reestrutura os processos e as actividades da empresa, necessitando para isso de uma base estrutural organizacional bem definida, clara e consensual.

A necessária alteração da estrutura organizacional, com o objectivo último de alterar a cultura da empresa, multiplicou a pressão sobre os intervenientes no processo de implementação do ABC e, de certa forma, dividiu e dispersou a sua atenção para os dois projectos. O timing escolhido para levar a cabo estes dois processos não foi o melhor. Cada processo de mudança exige um tempo e recursos próprios, ou seja, necessita das condições ideais para a obtenção dos resultados predefinidos. Esta “desorganização” das prioridades estratégicas acarretou consequências negativas para ambos, uma vez que na reestruturação da cultura organizacional não se verificaram grandes melhorias e na implementação do sistema ABC os intervenientes e responsáveis pela gestão não foram capazes de integrar o ABC nos processos de gestão da empresa, acabando mesmo por o descontinuar.

A instabilidade da estrutura organizacional, resultante da reestruturação orgânica e funcional da empresa, comprometeu também desde logo o sucesso do processo de

implementação do ABC. Esta instabilidade não só influenciou a participação e o contributo dos intervenientes na adopção do ABC, como colocou em causa o ajustamento dos processos e das actividades aos objectivos da empresa.

Em suma, pode-se afirmar que o sucesso da implementação do sistema ABC sofreu com a ocorrência simultânea de diversos factores. Não se pode apontar o factor que mais ou menos contribuiu para o insucesso do caso em estudo, uma vez que estamos perante uma teia de variáveis interdependentes entre si. A consideração da interacção entre estes factores comportamentais, organizacionais e técnicos, na preparação e no decorrer do processo de implementação do ABC, teria aumentado o potencial sucesso do ABC. Para além disso, as mudanças previstas pela organização, ao nível organizacional e contabilístico, deveriam ter sido ponderadas em simultâneo, aproveitando assim da melhor forma as várias sinergias criadas dentro da organização para a obtenção dos melhores resultados.

A análise da relação entre os factores críticos de insucesso na implementação do sistema ABC poderia levar este estudo a outro patamar de investigação, mais abrangente, como por exemplo, o estudo da mudança ao nível organizacional.

A eficiente mudança organizacional resulta da combinação de diversas variáveis, conforme o modelo preconizado por Waterman et al. (1980) – o Modelo dos Sete S's. Este modelo defende a multidisciplinidade entre sete factores, ou seja, sugere por exemplo que é impossível implementar mudanças eficientes nos sistemas da organização (como por exemplo, no sistema ABC) sem proceder a alterações ao nível das pessoas, da estratégia, da estrutura, dos saberes, do estilo e da missão da organização.

6. CONCLUSÃO

A crescente volatilidade dos mercados impõe, cada vez mais, a utilização de diferentes dinâmicas no exercício da gestão. No âmbito da Contabilidade de Gestão, o sistema ABC consegue responder aos desafios impostos pelos clientes, pelos concorrentes e pela própria sustentabilidade do negócio das empresas, através do estabelecimento de relações de causalidade entre os produtos, clientes ou mercados e as diversas actividades executadas na empresa, que permitem gerar informação mais precisa e útil à gestão.

A abundante discussão académica, na defesa da importância do sistema ABC, contribuiu para que um elevado número de empresas decidisse implementar o sistema. Contudo, os numerosos estudos que reportaram insucesso na implementação do ABC desencadearam a necessidade de identificar os factores responsáveis por esse resultado.

A presente dissertação de mestrado tinha como objectivos validar o insucesso da implementação do ABC numa empresa PME portuguesa e identificar os factores determinantes desse insucesso. Assim, foi realizado um estudo de caso com o intuito de aprofundar o fenómeno em análise, através da recolha de informação documental e da realização de inquéritos a alguns colaboradores da empresa.

Do estudo resulta a validação do insucesso da implementação do sistema ABC numa empresa PME portuguesa. Apesar de se verificar uma efectiva implementação do ABC, até à fase de aceitação (Krumwiede, 1998), e de existirem registos acerca da relevância da informação produzida pelo ABC, este foi abandonado pouco tempo depois da sua implementação e a informação produzida não teve qualquer aproveitamento para o processo de tomada de decisão.

Este insucesso resultou da ocorrência, ou melhor, da ausência de uma série de determinantes identificados na literatura como promotores do sucesso do sistema ABC.

É impossível enumerar os que mais contribuíram para o insucesso do caso, uma vez que o insucesso resultou da conjugação de diferentes factores, entre eles: o insuficiente apoio

da gestão de topo; a falta de formação ao nível do design e da implementação do sistema; a ausência de ligação do sistema ABC ao sistema de gestão da qualidade; a inexistência de um sistema de avaliação de desempenho, capaz de se interligar com o ABC; a carência de objectivos estratégicos bem definidos e capazes de relacionar com os objectivos do sistema; a forte dependência da evolução do processo de implementação, da manutenção e da utilização do sistema ABC do responsável contabilístico da empresa; a ténue influência desempenhada pelo “champion” ao longo e após o processo de implementação; a falta de homogeneidade na qualidade dos consultores externos, a qual contribuiu para a não integração e estabilização do sistema nos restantes processos de gestão da empresa; a forte cultura de “desresponsabilização” e de “autocentrismo”, que por sua vez, limitou o envolvimento dos colaboradores e foi reforçada pelo próprio ambiente competitivo que caracteriza o sector; e a decisão de implementação do ABC em todos os sectores da empresa, em detrimento da implementação numa área piloto, não permitindo assim, qualquer ajustamento ou correcção do modelo ABC.

Este estudo de caso é consistente com a literatura académica responsável pelo estudo do sucesso e dos factores críticos de sucesso de uma implementação do sistema ABC, estabelecendo em grande parte ligações com os estudos de Anderson (1995), Argyris e Kaplan (1994), Brown et al. (2004), Krumwiede (1998), Malmi (1997), McGowan e Klammer (1997), Shields (1995), Shields e Young (1989) entre outros.

Mais, resultam do estudo de caso indícios adicionais, que atribuem igual responsabilidade pelo insucesso do ABC à falta de maturidade organizacional, à instabilidade da estrutura organizacional e ao timing escolhido para proceder ao processo de reorganização orgânica e funcional da empresa e ao processo de implementação do ABC.

Assim, este trabalho contribui para o enriquecimento da literatura relativa ao estudo do sucesso da implementação do ABC e dos seus determinantes, uma vez que através de um estudo de caso, compara e valida algumas das evidências retratadas pela academia.

É importante, no entanto, ter presente que as conclusões retiradas do estudo em causa, reportam única e exclusivamente à empresa PME, não tendo como objectivo qualquer generalização estatística.

Um outro ponto a considerar diz respeito ao pequeno número de questionários respondidos e à limitação resultante de os inquiridos pertencerem ao Departamento Administrativo e Financeiro da empresa, embora somente o Director Administrativo e Financeiro tenha participado no processo de implementação do sistema ABC.

Assim, a presente dissertação de mestrado deve ser analisada e interpretada tendo em consideração as limitações aqui apresentadas. Mas, por outro lado, estas podem servir de motivação para potenciais oportunidades futuras de investigação.

Em termos de trabalho futuro, e assumindo que, de facto, se justifica a evolução para o sistema ABC nas PME Portuguesas do Sector Têxtil e que as conclusões deste estudo de caso, poderão ser extensíveis no geral ao sector, então seria importante ampliar o estudo do sucesso da implementação do sistema ABC a uma amostra mais alargada de empresas, representativa do sector, validando e generalizando, assim, os resultados inicialmente esperados.

Este estudo, poderia fundamentar a melhoria das técnicas e capacidades de gestão, como parte integrante da “solução” para a viabilização de um sector em dificuldades, constituindo uma referência de benchmarking e servindo de termo de comparação entre as empresas, apontando caminhos para a viabilização e desenvolvimentos futuros, neste e possivelmente em outros sectores.

Por último, poderia fundamentar o desenvolvimento de um modelo de implementação do sistema ABC, baseado nas ideias-chave do modelo dos Sete S's de Waterman et al. (1980), encarando o contributo das variáveis técnicas, organizacionais e comportamentais para o sucesso do ABC como multidisciplinar e interdependente.

7. BIBLIOGRAFIA

ANDERSON, S. (1995), “A Framework for Assessing Cost Management System Changes: The Case of Activity Based Costing Implementation at General Motors, 1986-1993”, *Journal of Management Accounting Research*, 7, Fall, pp. 1-51.

ANDERSON, S. e Young, S. (1999), “The Impact of Contextual and Processual Factors on the Evaluation of Activity-Based Costing Systems”, *Accounting, Organizations and Society*, 24, nº7, pp. 525-559.

ARGYRIS, C. e Kaplan, R. (1994), “Implementing New Knowledge: The Case of Activity-Based Costing”, *Accounting Horizons*, Vol. 8, nº 3, September, pp. 83-105.

ARMSTRONG, P. (2002), “The Costs of Activity-Based Management”, *Accounting, Organizations and Society*, 27, pp. 99-120.

ATKINSON, A., Balakrishnan, R., Booth, P., Cote, J., Groot, T., Malmi, T., Roberts, H., Uliana, E. e Wu, A. (1997), “New Directions in Management Accounting Research”, *Journal of Management Accounting Research*, 9, pp. 79-108.

ATKINSON, A. e Shaffir, W. (1998), “Standards for Field Research in Management Accounting”, *Journal of Management Accounting Research*, 10, pp. 41-68.

BAIRD, K. (2007), “Adoption of Activity Management Practices in Public sector Organizations”, *Accounting and Finance*, 47, pp. 551-569.

BAIRD, K., Harrison, G. e Reeve, R. (2007), “Success of Activity Management Practices: The Influence of Organizational and Cultural Factors”, *Accounting and Finance*, 47, pp. 47-67.

BALEY, J. e Pearson, S. (1983), “Development of a Tool for Measuring and Analyzing computer User Satisfaction”, *Management Science*, Vol. 29, nº 5, May, pp. 530-545.

BIRNBERG, J. G., Shields, M. D. e Young, S. M. (1990), “The Case for Multiple Methods in Empirical Management Accounting Research (with an illustration from budget setting)”, *Journal of Management Accounting Research*, 2, Fall, pp. 33-66.

BRIERLEY, J., Cowton, C. e Drury, C. (2001), “Research into Product Costing Practice: a European Perspective”, *The European Accounting Review*, Vol. 10, nº 2, pp. 215-256.

BROWN, D., Booth, P. e Giacobbe, F. (2004), “Technological and Organizational Influences on the Adoption of Activity-based Costing in Australia”, *Accounting and Finance*, 44, pp. 329-356.

CAGWIN, D. e Bouwman, M. (2002), “The Association Between Activity-Based Costing and Improvement in Financial Performance”, *Management Accounting Research*, 13, pp. 1-39.

CLARKE, P. e Mullins, T. (2001), “Activity-Based Costing in the non-Manufacturing Sector in Ireland: A Preliminary Investigation”, *The Irish Journal of Management*, 22(2), pp. 1-18.

COBB, I., Innes, J. e Mitchell, F. (1992), *Activity-Based Costing – Problems in Practice*, Chartered Institute of Management Accountants, Londres.

COBB, I., Helliard, C. e Innes, J. (1995), “Management Accounting Change in a Bank”, *Management Accounting Research*, 6, pp. 155-175.

COOPER, R. (1989), “You Need a New Cost System When...”, *Harvard Business Review*, January-February, pp. 77-82.

COOPER, R. (1991), “ABC: The Right Approach for You?”, *Accountancy*, January, pp. 70-72.

COOPER, R. e Kaplan, R. (1988), “Measure Costs Right: Make the Right Decisions”, *Harvard Business Review*, September-October, pp. 96-103.

COOPER, R. e Kaplan, R. (1991), “Profit Priorities from Activity-Based Costing”, *Harvard Business Review*, May-June, pp. 130-135.

COOPER, R. e Kaplan, R. (1992), “Activity-Based Systems: Measuring the Costs of Resource Usage”, *Accounting Horizons*, September, pp. 1-13.

COOPER, R., Kaplan, R., Maisel, L, Morrissey, E. e Ochm, R. (1992), *Implementing Activities-Based Cost Management: Moving From Action to Analysis*, Montvale, NJ: Institute of Management Accountants.

COOPER, R. e Kaplan, R. (1998), “The Promise – and peril – of Integrated Cost Systems”, *Harvard Business Review*, July-August, pp. 109-119.

DOLINSKY, L. R., e Vollman, T. E. (1991), “Transaction based overhead considerations for product design”, *Journal of Cost Management*, summer, pp. 7-19.

DUARTE, Paula (2002), ABC – Estado actual de aplicação em Portugal, Dissertação do III Mestrado em Contabilidade e Auditoria, Universidade Aberta.

FOSTER, G. e Swenson, D. (1997), “Measuring the Success of Activity-Based Cost Management and Its Determinants”, *Journal of Management Accounting Research*, 9, pp. 109-141.

FRIEDMAN, A. e Lyne, S. (1997), “Activity-Based Techniques and the Death of the Beancounter”, *The European Accounting Review*, Vol. 6, nº 1, pp. 19-44.

FRIEDMAN, A. e Lyne, S. (1999), *Success and Failure of Activity-Based Techniques: A Long-term Perspective*, Chartered Institute of Management Accountants, Londres.

GOMES, C. (2004), “Viabilidade da Implementação do Custeio Baseado nas Actividades (CBA) nos diversos Sectores de Actividade”, *Gestão e Desenvolvimento*, 12, pp. 145-165.

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), pp. 105-122.

GROOT, T. L. C. M. (1999) “Activity-based costing in U.S. and Dutch food companies”, *Advances in Management Accounting*, 7, p. 47-63.

HORNGREN, C. (1995), “Management Accounting: This Century and Beyond”, *Management Accounting Research*, 6, pp. 281-286.

INNES, J. e Mitchell, F. (1991), “Activity-Based Costing: A survey of CIMA members”, *Management Accounting (U.K.)*, pp. 28-30.

INNES, J. e Mitchell, F. (1995), “A survey of Activity-Based Bosting in the U.K.’s largest companies”, *Management Accounting Research*, 6, pp. 137-153.

INNES, J. e Mitchell, F. (1997), “The Application of Activity-Based Costing in the United Kingdom’s Largest Financial Institutions”, *The Service Industries Journal*, Vol. 17, nº 1 (January), pp. 190-203.

INNES, J., Mitchell, F. e Sinclair, D. (2000), “Activity-Based Costing in the UK’s Largest Companies: a Comparison of 1994 and 1999 Survey Results”, *Management Accounting Research*, 11, pp. 349-362.

JOHNSON, T. (1992), “It’s Time to Stop Overselling Activity-Based Concepts”, *Management Accounting (US)*, September, pp. 26-35.

JOHNSON, T. e Kaplan, R. (1987), *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard University Press.

JONES, T. e Dugdale, D. (2002), “The ABC Bandwagon and the Juggernaut of Modernity”, *Accounting, Organizations and Society*, 27, pp. 121-163.

KAPLAN, R. (1983), “Measuring Manufacturing Performance: A New Challenge for Managerial Accounting Research”, *The Accounting Review*, Vol. LVIII, nº 4, October, pp. 686-705.

KAPLAN, R. (1984), “The Evolution of Management Accounting”, *The Accounting Review*, Vol. LIX, nº 3, July, pp. 390-418.

KAPLAN, R. (1984), “Yesterday’s accounting undermines production”, *Harvard Business Review*, July-August, pp. 95-101.

KAPLAN, R. (1986), “Accounting Lag: The Obsolescence of Cost Accounting Systems”, *California Management Review*, Vol. XXVIII, nº 2, Winter, pp. 174-199.

KAPLAN, R. (1988), “One Cost System Isn’t Enough”, *Harvard Business Review*, January-February, pp. 61-66.

KAPLAN, R. (1993), “Research Opportunities in Management Accounting”, *Journal of Management Accounting Research*, 5, Fall, pp. 1-14.

KAPLAN, R. (1994), “Flexible Budgeting in an Activity-Based costing Framework”, *Accounting Horizons*, Vol. 8, nº 2, June, pp. 104-109.

KAPLAN, R. e Anderson, S. (2004); “Time-Driven Activity-Based Costing”, *Harvard Business Review*, Volume 82, nº 11, pp.131-138.

KRUMWIEDE, K. (1998), “The Implementation Stages of Activity-Based Costing and the Impact of Contextual and Organizational Factors”, *Journal of Management Accounting Research*, 10, pp. 239-277.

KRUMWIEDE, K. e Roth, H. (1997), “Implementing Information Technology Innovations: The Activity-Based Costing Example”, *SAM Advanced Management Journal*, Autumn, pp. 4-12.

LUKKA, K. e Granlund, M. (2002), “The Fragmented Communication Structure within the Accounting Academia: The Case of Activity-Based Costing Research Genres”, *Accounting, Organizations and Society*, 27, pp. 165-190.

MAJOR, M. e Hopper, T. (2005), “Managers Divided: Implementing ABC in a Portuguese Telecommunications Company”, *Management Accounting Research*, 16, p. 205-229.

MALMI, T. (1997), “Towards Explaining Activity-based Costing Failure: Accounting and Control in a Decentralized Organization”, *Management Accounting Research*, 8, pp. 459-480.

MALMI, T. (1999), “Activity-based Costing Diffusion Across Organizations: An Exploratory Empirical Analysis of Finnish”, *Accounting, Organizations and Society*, 24, pp. 649-672.

McGOWAN, A. e Klammer, T. (1997), “Satisfaction with Activity-Based Cost Management Implementation”, *Journal of Management Accounting Research*, 9, pp. 217-237.

NARAYANAN, V. e Sarkar, R. (2002), “The Impact of Activity-Based Costing on Managerial Decisions at Insteel Industries – A Field Study”, *Journal of Economics and Management Strategy*, Vol. 11, nº 2, Summer, pp. 257-288.

NOREEN, E. (1991), “Conditions Under Which Activity-Based Cost Systems Provide Relevant Costs”, *Journal of Management Accounting Research*, 3, Fall, pp. 159-168.

NORRIS, G. (2002), “Chalk and Cheese: Grounded Theory Case Studies of the Introduction and Usage of Activity-Based Information in Two British Banks”, *British Accounting Review*, Vol. 34, nº 3, pp. 223-255.

RYAN, B., Scapens, R. e Theobald, M. (2002), *Research Method and Methodology in Finance and Accounting*, 2ª edição, Thomson.

ROBEY, D. (1979), “User Attitudes and Management Information System Use”, *Academy of Management Journal*, Vol. 22, nº 3, pp. 527-538.

ROZTOCKI, N., Porter, J., Thomas, R. e Needy, K. (1999), “Integrating Activity-Based Costing and Economic Value Added in Manufacturing”, *Engineering Management Journal*, Vol. 11, nº 2, June, pp. 17-22.

ROZTOCKI, N. e Needy, K. (2004), “A Procedure for smooth Implementation of Activity-Based Costing in Small Companies”, *Engineering Management Journal*, Vol. 16, nº 4, June, pp. 19-27.

SCAPENS, R. (1990), “Researching Management Accounting Practice: the Role of Case Study Methods”, *British Accounting Review*, 22, pp.259-281.

SCHULTZ R. e Slevin, D. (1975), “Implementation and organizational validity”, *Implementing Operations Research/Management Science*, pp. 153-182.

SHIELDS, M. (1995), “As Empirical Analysis of Firms’ Implementation Experiences with Activity-Based Costing” *Journal of Management Accounting Research*, 7, Fall, pp.148-166.

SHIELDS, M. e Young, S. (1989), “A Behavioral Model for Implementing Cost Management Systems”, *Journal of Cost Management*, Winter, pp. 17-27.

SWENSON, D. (1995), “The Benefits of Activity-Based Cost Management to the Manufacturing Industry”, *Journal of Management Accounting Research*, 7, Fall, pp.167-180.

TURNEY, P.B. (1989), “Using Activity-Based Costing to Achieve Manufacturing Excellence”, *Journal of Cost Management*, 3, Summer, pp. 23–31.

VIEIRA, R. e Hoskins, K. (2006), “Management Accounting Practices and Discourses Change: The Role and Use of Management Accounting Systems”, Working Paper nº481, Faculdade de Economia da Universidade Nova de Lisboa.

WATERMAN, Robert H., PETERS, Jr. Thomas, e PHILLIPS, Julien R. (1980), “Structure is not Organization”, *The McKinsey Quarterly*, Summer, pp. 2-20.

YIN, R., (2009), *Case Study Research: Design and Methods*, Fourth Edition, Sage Publications.

8. ANEXOS

Questionário a uma Chefia de Topo

Data da realização	
Função do Inquirido	

Enquadramento do papel do Inquirido no processo de adopção do ABC

1-	Que papel desempenhou no processo de decisão de implementação do sistema ABC?
2-	Que papel desempenhou no processo de implementação do sistema ABC?

Enquadramento da adopção do ABC na estratégia da empresa

3-	Que factores estiveram na origem da implementação de um novo sistema de custeio?
4-	Como surgiu a ideia de implementar um novo sistema de custeio? E de quem surgiu a ideia? (Reconhece a presença de um “Champion”)
5-	Porque é que optaram pela implementação do sistema ABC?
6-	Quem tomou a decisão de implementar o sistema ABC?
7-	Quais os objectivos inerentes ao sistema ABC pretendido? Estes reflectiam a estratégia da empresa?

Descrição do processo de implementação	
8-	Qual a metodologia adoptada para a implementação do sistema ABC?
9-	Foram realizadas quaisquer acções de formação e de sensibilização? Até que nível da organização?
10-	Considera que a administração da empresa exerceu um papel fundamental na divulgação e motivação do sistema ABC?
11-	Considera que existiam recursos suficientes para o processo de implementação?
12-	Qual foi o envolvimento do Departamento Administrativo e Financeiro no processo de implementação? E dos colaboradores em geral?
13-	Foi estabelecida alguma ligação do sistema ABC com outras ferramentas de gestão, como por exemplo o Sistema de Gestão da Qualidade e o Sistema de Avaliação de Desempenho?
14-	O sistema ABC foi implementado numa área piloto ou a toda a organização?
15-	Qual foi a duração do processo de implementação?
16-	Na sua opinião, esse processo foi concluído? Porquê?
17-	Como avalia o desempenho da equipa de consultoria externa ao longo do processo?
18-	Na sua opinião, o tamanho da organização em estudo condicionou os resultados obtidos?

19-	Considera que a cultura organizacional da empresa teve algum impacto no desenrolar deste processo? E qual?
20-	Considera que as características específicas de alguns dos colaboradores da empresa, como por exemplo a idade, a personalidade, o nível de conhecimento, a função desempenhada e o modo de interagir e de aceitar situações de mudança, tiveram algum impacto na evolução do processo de implementação? E qual?
21-	Na sua opinião, o software de apoio ao sistema ABC era o mais adequado?
22-	Existiu alguma preocupação em integrar o sistema ABC no sistema de gestão já existente? Foi conseguido?
23-	É possível que a complexidade do processo produtivo, a diversidade dos produtos produzidos e o nível de encargos indirectos tenham dificultado a progressão do processo de adopção do ABC? Como?
24-	Considera que o ambiente envolvente tenha exercido alguma influência ao longo do processo? De que maneira?

Percepção do nível de sucesso da implementação do sistema ABC

25-	Encontra-se satisfeito com o sistema ABC?
26-	Considera que a informação produzida pelo sistema ABC teve alguma utilidade para o processo de tomada de decisão? Existem registos de decisões tomadas com base na informação fornecida pelo sistema ABC?
27-	Verificou-se algum benefício com a implementação do sistema ABC? Registou alguma melhoria na qualidade do sistema de custeio?

28- Considera que a implementação do sistema ABC em estudo é um caso de sucesso ou insucesso? Porquê?

Questionário a um colaborador operacional

Data da realização

Função do Inquirido

Enquadramento da função do Inquirido na rotina contabilística

1- Com que frequência trabalha com o sistema de informação contabilístico?

2- Executa alguma tarefa directamente relacionada com o sistema de custeio? Qual?

Enquadramento do papel do Inquirido no processo de adopção do ABC

3- Que papel desempenhou no processo de decisão de implementação do sistema ABC?

4- Que papel desempenhou no processo de implementação do sistema ABC?

Nível de conhecimento do Inquirido sobre o ABC

5- Está à vontade para explicar em que consiste o sistema ABC?

Enquadramento da adopção do ABC na estratégia da empresa

6- Tem conhecimento dos objectivos inerentes à implementação do sistema ABC? Quais?

Descrição do processo de implementação

7- Participou em alguma acção de formação no decorrer do processo de implementação?

Percepção do nível de sucesso da implementação do sistema ABC

8- Considera que a empresa beneficiou com a implementação do sistema ABC?

9- Tem conhecimento se actualmente o sistema ABC é utilizado por algum colaborador da empresa? Quem?

10- Considera que a implementação do sistema ABC em estudo é um caso de sucesso ou insucesso? Porquê?