

“Quando novas informações surgem e as circunstâncias mudam já não é possível resolver os problemas com as soluções de ontem”

Roger Von Oech

“A mudança não assegura necessariamente progresso, mas o progresso implacavelmente requer mudança”

Henry S. Commager

Agradecimentos

Agradecer torna-se sempre uma tarefa complicada.

Existe quase sempre o receio do possível esquecimento de alguém a quem deveríamos ter agradecido e não o fizemos e existe, ainda, a situação incómoda de agradecermos tudo, excepto aquela ajuda ou gesto ao qual não demos importância e que merecia relevo e consideração.

Ciente desta realidade, não quero deixar, mesmo assim, de agradecer às seguintes pessoas que, de uma forma ou de outra, contribuíram para a realização deste trabalho:

- À minha orientadora, Professora Doutora Maria João Major, por um lado pela disponibilidade, comentários e sugestões necessários à realização do trabalho e por outro, pela simpatia e pelas palavras optimistas de apoio e confiança;
- Ao Professor Doutor José Carlos de Castro Pinto agradeço a sua disponibilidade e os ensinamentos que me transmitiu na utilização do SPSS e no tratamento estatístico dos dados;
- À Professora Maria do Céu Almeida e ao Professor Domingos Ferreira pela força e disponibilidade em me ajudarem no que fosse necessário para a concretização do trabalho;
- Às empresas que responderam aos questionários e por isso possibilitaram a realização do estudo empírico;
- À minha família e amigos expresso a minha profunda gratidão por me ouvirem e me darem alento para continuar e ao mesmo tempo por compreenderem a minha ausência necessária à concretização deste trabalho.

Muito obrigado a todos.

Resumo

Os sistemas de Controlo de Gestão desempenham um papel relevante na capacidade competitiva das empresas, pelo que é fundamental dinamizar a investigação neste tema com a finalidade de contribuir para a melhoria da competitividade das empresas.

Este estudo tem por base um trabalho de investigação realizado no Reino Unido, nos anos 90, pelos professores Scapens, Ezzamel e Burns em colaboração com o *Chartered Institute of Management Accountants* (CIMA) e pretende compreender a importância que o Controlo de Gestão tem vindo a assumir, nas empresas portuguesas, na última década, bem como analisar a natureza, causas e implicações de eventuais mudanças ocorridas nas práticas adoptadas.

Neste sentido, pretendemos responder à hipótese de investigação “Qual o grau de mudança no Controlo de Gestão existente nas empresas na última década em Portugal”, tendo-se utilizado um inquérito dirigido aos gestores de 116 empresas e aplicado as técnicas univariada e multivariada (análise ACP, *cluster* e *discriminant*).

Em termos de análise das componentes principais foi possível identificar, por um lado, cinco factores causadores de mudança relacionados com a influência do mercado externo, gestão interna, técnicas contabilísticas ou sistemas informáticos, entidades externas e dimensão e recursos humanos e, por outro, dois factores inibidores de mudança que foram a adaptação a novas tecnologias e a cultura empresarial conservadora.

Através destes factores efectuámos uma análise de *clusters* com a finalidade de associar as componentes a grupos de empresas tendo-se verificado a existência de dois grupos: o primeiro relacionado com as três primeiras componentes, e o segundo com as duas restantes. Em termos dos grupos ligados aos factores de inibição concluiu-se que o grupo um encontrava-se associado a aspectos da cultura empresarial conservadora e o grupo dois à adaptação às novas tecnologias.

Em conformidade com os resultados obtidos concluímos que a Contabilidade de Gestão em Portugal é um processo complexo e multidimensional, que requer planeamento, cuidada implementação e adequado controlo.

Os gestores, nos dias de hoje, deparam-se com diferentes necessidades de informação, em consequência das alterações das condições do mercado, da crescente competitividade e das alterações na estrutura e da estratégia de negócio da sua organização, sendo essencial que a Contabilidade de Gestão evolua, para estar em consonância com esta nova realidade.

Palavras-chave: Controlo de Gestão em Portugal, Causadores e Inibidores de Mudança, Ferramentas de Contabilidade de Gestão, Inquéritos.

JEL Classification System: M41; O33.

Abstract

The systems of Management Control play an important role in the competitive capacity of companies and it is essential to boost the research on this topic with the aim of contributing to improve the competitiveness of companies.

This study is based on a piece of research conducted in the United Kingdom in the 90s by the researchers Scapens, Ezzamel and Burns in collaboration with the Chartered Institute of Management Accountants (CIMA) and aims to understand the importance of Management Control in Portuguese companies in the last decade and analyse the nature, causes and implications of possible changes in the practices.

In this sense, we want to answer to this question: What is the degree of change in Management Control in companies over the last decade in Portugal? In order to do that we used a survey sent to the managers of 116 companies. Moreover we used the techniques univariate and multivariate (ACP analysis, cluster and discriminant) to achieve that goal.

In terms of analysis of the main components it was possible to identify, on the one hand, five factors that are causing the change: the influence of external market, internal management, accounting techniques or computer systems, external entities, and size and human resources. On the other hand, two inhibitor factors: the adaptation to new technologies and a conservative business culture.

Through these factors we have made an analysis of clusters with the aim of linking the components to groups of companies and it was possible to identify two groups: the first related to the first three components and the second with the last two. In what concerns to the groups linked to the factors of inhibition, we concluded that the first group was associated with aspects of conservative business culture and the second group to adaptation to new technologies.

According to the results we concluded that Management Accounting in Portugal is a multidimensional and complex process that requires planning, careful implementation and proper control.

Nowadays managers are facing different information needs as a result of the changes in the market conditions, the growing competitiveness and the changes in the structure and business strategy of their organization. So, it is essential that Management Accounting evolves in order to be in line with this new reality.

Keywords: Management Control in Portugal, Reasons and Inhibitors of Change, Tools of Management Accounting, Surveys.

JEL Classification System: M41; O33.

Índice Geral

| | |
|--|------------|
| Agradecimentos ----- | ii |
| Resumo ----- | iii |
| Abstract ----- | iv |
| Abreviaturas ----- | ix |
| Capítulo 1 – Introdução ----- | 1 |
| 1.1. Âmbito do estudo e relevância do tópico de investigação ----- | 1 |
| 1.2. Objectivos da tese e questões de investigação ----- | 4 |
| 1.3. Metodologia ----- | 4 |
| Capítulo 2 – Revisão da literatura ----- | 8 |
| 2.1. A Contabilidade de Gestão até aos nossos dias ----- | 8 |
| 2.2. Mudanças no envolvente empresarial com impacto na Contabilidade de Gestão ----- | 12 |
| 2.3. Técnicas e/ou práticas de Controlo de Gestão ----- | 16 |
| 2.3.1. A utilização das tradicionais e das novas técnicas de Controlo de Gestão ----- | 16 |
| 2.3.2. O foco nas medidas não financeiras ----- | 19 |
| 2.4. Processo de mudança ----- | 23 |
| 2.4.1. A mudança e as pessoas ----- | 23 |
| 2.4.2. A mudança e as organizações ----- | 27 |
| 2.4.3. A mudança e as técnicas e/ou sistemas ----- | 31 |
| Capítulo 3 – Metodologia ----- | 35 |
| 3.1. Introdução ----- | 35 |
| 3.2. Método de pesquisa e técnicas utilizadas ----- | 35 |
| 3.3. Estrutura do questionário ----- | 37 |
| 3.4. Objectivos específicos do questionário ----- | 39 |
| 3.5. Definição da população e dimensão da amostra ----- | 39 |
| 3.6. Recolha de dados e tratamento da informação recolhida ----- | 40 |
| 3.7. Técnicas estatísticas utilizadas ----- | 41 |
| Capítulo 4 - Análise e discussão dos resultados ----- | 44 |

| | |
|---|-----|
| 4.1. Análise univariada | 44 |
| 4.1.1. Caracterização dos inquiridos | 45 |
| 4.1.1.1. Características das empresas inquiridas | 45 |
| 4.1.1.2. Perfil do inquirido | 47 |
| 4.1.2. Análise aos resultados do inquérito..... | 48 |
| 4.1.2.1. Existência, grau e natureza das alterações no Controlo de Gestão | 49 |
| 4.1.2.2. Factores importantes nas mudanças ocorridas no Controlo de Gestão | 51 |
| 4.1.2.3. Técnicas de Controlo de Gestão adoptadas pelas empresas portuguesas | 53 |
| 4.1.2.4. Factores na inibição do processo de mudança | 55 |
| 4.2. Análise multivariada..... | 58 |
| 4.2.1. Análise das componentes principais..... | 58 |
| 4.2.1.1. Aplicação da técnica aos factores que ocasionam a mudança..... | 59 |
| 4.2.1.2. Aplicação da técnica aos factores que inibem a mudança | 65 |
| 4.2.2. Análise de <i>clusters</i> | 69 |
| 4.2.2.1. Aplicação da técnica aos factores que ocasionam a mudança..... | 69 |
| 4.2.2.2. Aplicação da técnica aos factores que inibem a mudança | 72 |
| 4.3. Discussão dos resultados e conclusões..... | 74 |
| Capítulo 5 – Conclusões | 80 |
| 5.1. Síntese global da tese | 80 |
| 5.2. Contributos teórico-práticos. Ligação entre os resultados obtidos e a revisão de literatura ---- | 81 |
| 5.3. Limitações do estudo | 89 |
| 5.4. Sugestões para futura investigação | 90 |
| Bibliografia | 91 |
| ANEXO I – CARTA E QUESTIONÁRIO DIRIGIDO ÀS EMPRESAS..... | 95 |
| ANEXO II – LISTAGEM DAS EMPRESAS INQUIRIDAS | 104 |
| ANEXO III – TABELAS DE FREQUÊNCIAS DAS RESPOSTAS DAS EMPRESAS ONDE EXISTIU MUDANÇA | 111 |
| ANEXO IV – TABELAS DE FREQUÊNCIAS DAS RESPOSTAS DE TODAS AS EMPRESAS | 121 |
| ANEXO V – TABELA DE <i>KAISER</i> | 127 |

Índice de Figuras

| | |
|---|---|
| Figura 1: Forças que causam mudanças ao nível dos sistemas contabilísticos..... | 2 |
|---|---|

Índice de Quadros

| | |
|---|----|
| Quadro 1: Número de empresas inquiridas por distrito..... | 45 |
| Quadro 2: Alterações no Controlo de Gestão..... | 49 |
| Quadro 3: Média e moda de cada atributo causador de mudança..... | 52 |
| Quadro 4: Média e moda de cada atributo inibidor de mudança..... | 56 |
| Quadro 5: Importância dos atributos na inibição de mudança..... | 57 |
| Quadro 6: Coeficiente KMO e nível de significância..... | 60 |
| Quadro 7: Total da variância explicada – 5 componentes..... | 60 |
| Quadro 8: Matriz das componentes – Rotação <i>Varimax</i> | 62 |
| Quadro 9: Agrupamento dos diversos atributos em 5 componentes..... | 63 |
| Quando 10: Coeficiente KMO e nível de significância..... | 66 |
| Quadro 11: Total da variância explicada – 2 componentes..... | 66 |
| Quadro 12: Matriz das componentes – Rotação <i>Varimax</i> | 67 |
| Quadro 13: Agrupamento dos diversos atributos em 2 componentes..... | 68 |
| Quadro 14: Número de empresas em cada um dos grupos..... | 70 |
| Quadro 15: Relação entre grupo I e componentes..... | 70 |
| Quadro 16: Relação entre grupo II e componentes..... | 71 |
| Quadro 17: Associação das componentes a cada um dos grupos..... | 72 |
| Quadro 18: Resultados da classificação em grupos..... | 72 |
| Quadro 19: Número de empresas em cada um dos grupos..... | 73 |
| Quadro 20: Relação entre os grupos e as componentes..... | 73 |
| Quadro 21: Associação das componentes a cada um dos grupos..... | 74 |
| Quadro 22: Resultados da classificação em grupos..... | 74 |

Índice de Gráficos

| | |
|---|----|
| Gráfico 1: Escalão NPS das empresas inquiridas..... | 46 |
| Gráfico 2: Escalão VVN das empresas inquiridas..... | 46 |
| Gráfico 3: Grau de mudança no Controlo de Gestão..... | 49 |
| Gráfico 4: Técnicas adoptadas na última década..... | 54 |
| Gráfico 5: <i>Scree Plot</i> | 61 |
| Gráfico 6: <i>Scree Plot</i> | 67 |

Abreviaturas

- ACP – Análise das Componentes Principais
ABC – *Activity-Based Costing*
CAE – Código de Actividade Económica
CIMA - *Chartered Institute of Management Accountants*
EVA - *Economic Value Added*
INE – Instituto Nacional de Estatística
KMO – *Kaiser Meyer Olkin*
NPS – Número de Pessoas ao Serviço
KPI's – Indicadores de *performance* chave
SAP – *Systems Applications and Products*
SPSS – *Statistical Package for the Social Sciences*
UK - Reino Unido
USA - Estados Unidos da América
VVN – Valor do Volume de Negócios
WCM – *World Class Manufacturing*

Capítulo 1 – Introdução

1.1. Âmbito do estudo e relevância do tópico de investigação

A Contabilidade de Gestão acompanhou a evolução da natureza das organizações. No início do séc. XIX, a maior parte dos negócios eram pequenos e as organizações operavam em regime familiar. Este tipo de empresas pequenas atribuíam pouca importância à Contabilidade de Gestão, deste modo, esta matéria era pouco importante para a função de planeamento e controlo porque o dono poderia directamente observar todo o envolvente organizacional. O proprietário, que tomava praticamente todas as decisões, delegava apenas uma pequena parte destas e não se preocupava com questões de motivação. Só com o crescimento das organizações é que a Contabilidade de Gestão se tornou mais importante.

A maior parte das técnicas modernas de Contabilidade de Gestão foram desenvolvidas, no período entre 1825 e 1925, com o crescimento das grandes organizações. Entre o período de 1925 a 1975, a Contabilidade de Gestão foi fortemente influenciada por considerações externas, nomeadamente, os impostos sobre o rendimento e as exigências da Contabilidade Financeira.

A partir de 1975, duas grandes forças do envolvente alteraram as organizações e consequentemente os gestores questionaram-se sobre se os procedimentos da tradicional Contabilidade de Gestão (anteriores a 1975) continuavam a ser apropriados. As alterações foram as seguintes: (1) automatização da indústria e informação tecnológica computadorizada e (2) a concorrência global. Para se adaptarem a estas alterações do envolvente as organizações tiveram de reconsiderar as suas estruturas organizacionais e os seus procedimentos de Contabilidade de Gestão.

Sendo a Contabilidade de Gestão parte da estrutura organizacional, naturalmente que esta evoluiu paralelamente às restantes estruturas que compõem a organização.

A figura n.º 1 representa o papel dos sistemas contabilísticos dentro das organizações e as forças que causam mudanças ao nível desses sistemas. Factores do envolvente empresarial, tais como, inovação tecnológica e competição global alteram as estratégias de negócio das organizações. Para implementar essas novas estratégias, as organizações necessitam de adaptar as suas estruturas organizacionais, as quais incluem a Contabilidade de Gestão.

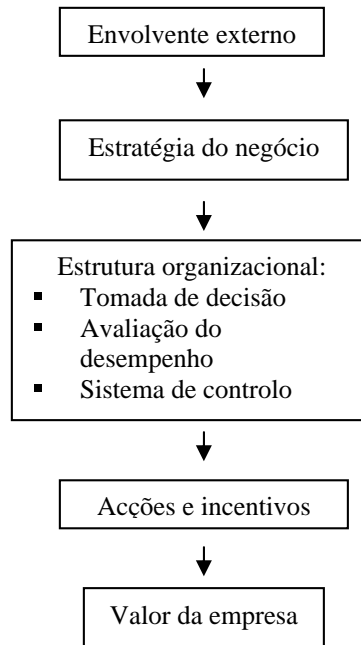


Fig. 1: Forças que causam mudanças ao nível dos sistemas contabilísticos

Fonte: Zimmerman (1995: 17)

A estrutura organizacional é composta por três processos relacionados: (1) a responsabilidade em tomadas de decisão; (2) a avaliação da *performance* e (3) o controlo dos indivíduos dentro da organização. O primeiro componente da estrutura organizacional é a determinação das responsabilidades dos diferentes membros da organização. As decisões definem os deveres que cada membro dentro da organização deve desenvolver. As restantes duas partes da hierarquia organizacional são a avaliação de desempenho e o seu necessário controlo. Para motivar os indivíduos dentro das organizações deve existir um sistema para medir o desempenho e efectuar o respectivo controlo. As medidas de desempenho são extremamente importantes porque os alertas são, na generalidade, baseados nessas medidas.

Sintetizando, verificamos que as mudanças no envolvente do negócio conduzem a novas estratégias e, conseqüentemente, a alterações na estrutura organizacional, incluindo mudanças nos sistemas contabilísticos para que exista conformidade entre os interesses dos trabalhadores e os objectivos da organização. A nova estrutura organizacional providencia incentivos para que os membros da organização tomem decisões, o que leva a mudanças no valor da organização.

O papel da Contabilidade de Gestão dentro da estrutura inclui não só o apoio ao controlo dentro da organização como auxílio no sentido de providenciar informação para o processo de tomada de decisão. Dito de outro modo, a Contabilidade de Gestão é usada para fornecer informação para as decisões de planeamento e controlo, tornando-se útil para assegurar a tomada de decisão, avaliar a *performance* e emitir alertas aos indivíduos que pertencem às organizações.

Dada a importância assumida pela Contabilidade de Gestão para fazer face ao complexo envolvente em que as empresas se encontram inseridas, a mesma não poderá continuar a ser concebida por contabilistas para responder a necessidades deles próprios. A Contabilidade de Gestão tem de evoluir e deixar de ser informação histórica para passar a providenciar informação à tomada de decisões operacionais e estratégicas e ao mesmo tempo motivar e avaliar a *performance* organizacional.

Tendo em linha de conta, a importância da Contabilidade de Gestão para o sucesso das empresas, este estudo preocupa-se em conhecer, por um lado, a evolução que a mesma tem assumido, ao longo da última década, nas empresas portuguesas e por outro, compreender a importância atribuída ao Controlo de Gestão no seio dessas mesmas empresas.

1.2. Objectivos da tese e questões de investigação

Os sistemas de Controlo de Gestão desempenham um papel relevante na capacidade competitiva das empresas, pelo que é fundamental proceder-se ao seu estudo para melhorar a competitividade empresarial.

Tendo por base um trabalho de investigação desenvolvido no Reino Unido (UK) pelos professores Scapens, Ezzamel e Burns em colaboração com o *Chartered Institute of Management Accountants* (CIMA), este estudo pretende ser a base de uma análise comparativa entre as práticas de Controlo de Gestão em Portugal e as do Reino Unido.

Como objectivo específico, este estudo ambiciona compreender a importância que o Controlo de Gestão tem vindo a assumir nas empresas ao longo da última década, bem como analisar a natureza, causas e implicações de eventuais mudanças ocorridas nas práticas adoptadas. Para fazer face a este objectivo foi definida a seguinte hipótese principal: “Qual o grau de mudança no Controlo de Gestão existente na última década em Portugal”; e as seguintes sub-hipóteses de investigação: “Existem ou não alterações nas práticas e/ou sistemas de Controlo de Gestão, na última década, nas empresas portuguesas, e se sim qual o grau de mudança”; “Quais os factores importantes que estão na origem do processo de mudança”; “Quais as técnicas de Controlo de Gestão adoptadas pelas empresas portuguesas na última década”; e por último, “Quais os factores importantes que provocam a inibição de mudança no Controlo de Gestão”.

1.3. Metodologia

O desenvolvimento deste trabalho foi sustentado por uma metodologia definida por diferentes fases e métodos de investigação.

Assim, numa primeira fase, foi dedicada especial atenção à revisão de literatura relacionada com a matéria e à preparação de um questionário a enviar aos gestores (*controllers* de gestão/directores financeiros) de grandes, médias e pequenas

organizações, para a obtenção de dados que pudessem retratar a realidade da população em estudo, de forma a aferir ou inferir o pressuposto inicialmente estabelecido. A fase seguinte, foi preenchida com a recolha de questionários, a continuação da pesquisa literária e a elaboração de um pequeno esboço do presente trabalho. Na terceira fase foi feita a recolha de mais questionários, tendo sido tratados os dados obtidos estatisticamente. Por fim, foi elaborado o texto final.

No desenrolar das três fases foram utilizados os seguintes métodos de investigação:

- **Análise documental** – livros, revistas da especialidade, jornais, legislação, e documentação de congressos, conferências e seminários.
- **Questionários** – dirigidos às grandes, médias e pequenas empresas a operar em Portugal, no sentido de aferir acerca do grau de mudança ou não mudança no Controlo de Gestão das empresas portuguesas, na última década; factores que impulsionam o processo de mudança; novas técnicas adoptadas ao nível do Controlo de Gestão pelas organizações e factores inibidores de mudança.

Os dados teóricos e práticos foram seleccionados, analisados e tratados e posteriormente retiradas as devidas conclusões.

Na análise estatística foi utilizada a abordagem univariada, nomeadamente, frequências relativas, média, moda, mediana e desvio padrão e ainda a abordagem multivariada (componentes principais (ACP), *clusters – método k-means* e *discriminant*), no sentido de, através dos dados obtidos, responder às hipóteses de investigação levantadas à *priori*.

1.4. Estrutura da tese

Para o adequado esclarecimento do tema em estudo e apresentação de dados finais e conclusivos entendeu-se por bem organizar este trabalho da seguinte forma:

- O **Capítulo 1** - introduz o âmbito do estudo e a relevância do tópico de investigação, o objectivo da tese e as questões de investigação, a metodologia utilizada para a concretização da ambição inicial de estudo do tema e a estrutura da tese;
- O **Capítulo 2** - apresenta uma resenha bibliográfica sobre os estudos académicos elaborados acerca do tema em estudo. No início é feita uma análise da evolução da Contabilidade de Gestão ao longo das últimas décadas. Posteriormente estudam-se quais os factores do ambiente envolvente das empresas e de que forma estes desencadeiam os processos de mudança. E finalmente, depois de se analisar especificamente algumas das alterações ao nível de novas técnicas introduzidas no Controlo de Gestão das organizações, faz-se alusão à temática da resistência à mudança. Este último tema é ainda, neste capítulo, relacionado com o factor humano, com o ambiente organizacional e com os sistemas e/ou técnicas de Controlo de Gestão.
- O **Capítulo 3** - contempla a metodologia aplicada e apresenta a estrutura da pesquisa e a forma como será efectuada a recolha, a análise e a interpretação dos dados do trabalho de campo.
- O **Capítulo 4** - é composto pela caracterização das empresas inquiridas e ainda pela análise estatística univariada e multivariada das respostas ao inquérito elaborado. A primeira pretende dar resposta à existência, grau e natureza das alterações do Controlo de Gestão das empresas portuguesas, factores causadores de mudança, novas técnicas utilizadas e factores inibidores de mudança. A segunda encontra-se relacionada com a análise específica da importância de determinados factores, por um lado, como impulsionadores da mudança e por outro como inibidores ou causadores de dificuldades ao processo de mudança.
- O **Capítulo 5** - em primeiro lugar, apresenta uma síntese da tese, e de seguida refere as conclusões do trabalho, relacionando a parte da revisão bibliográfica com a análise estatística. Finalmente, neste capítulo, aludimos às limitações

enfrentadas na realização do estudo e apontamos sugestões para investigação futura.

Capítulo 2 – Revisão da literatura

2.1. A Contabilidade de Gestão até aos nossos dias

Vários estudos têm sugerido que a alteração ao nível das práticas de Controlo de Gestão tem sido lenta quando comparada com as mudanças que se verificaram no envolvente tecnológico e organizacional das empresas.

Desde 1987, após a publicação do livro “*Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*”, pelos autores Jonhson e Kaplan, que os investigadores se têm interessado pela mudança nas práticas de Controlo de Gestão considerando que o envolvente cada vez mais complexo e competitivo causa alterações nas necessidades organizacionais.

No livro citado, os autores afirmam que a mudança da Contabilidade de Gestão, a partir dos anos 20, foi pequena e que, pelo contrário, o seu envolvente alterou muito significativamente ao nível de avanços na informação tecnológica, mercados mais competitivos, diferentes estruturas organizacionais e novas práticas de gestão. Devido a esse facto, Jonhson e Kaplan (1987) concluíram que a Contabilidade de Gestão deixou de conseguir satisfazer as necessidades de informação dos gestores dos anos 80 perdendo, assim, a sua relevância.

Os autores afirmaram que todas as práticas de Contabilidade de Gestão, utilizadas nos anos 80, já tinham sido desenvolvidas em 1925, tais como, o cálculo do custo da mão-de-obra, matérias-primas e gastos gerais de fabrico; orçamentos flexíveis; previsões de vendas; custos padrões; preços de transferência e indicadores de desempenho departamental. Assistiu-se, deste modo, a uma estagnação dos sistemas de Contabilidade de Gestão utilizados pelas organizações. Mesmo sem alterações significativas nas formas organizacionais, a diversidade dos produtos e a complexidade dos processos industriais continuaram a crescer nas décadas seguintes às de 1920.

Conjugando os dois últimos factores surgiram problemas, tais como, custos distorcidos de produtos, informações atrasadas de controlo de processos, e informações de desempenho de curto prazo que não reflectiam a melhor ou pior posição económica da empresa.

Uma das razões apontadas por Johnson e Kaplan (1987) para a estagnação da Contabilidade de Gestão era o domínio do reporte financeiro externo no séc. XX. Além disso, foi igualmente referido que o custo da recolha de dados e do fornecimento de informação para os gerentes de produção talvez fosse de tal forma elevado que a decisão de investir em sistemas de Contabilidade de Gestão, independentes dos obrigatórios pela Contabilidade Financeira, não era economicamente a mais viável.

Posteriormente, Sapers *et al.* (2002) vêm demonstrar que, nos anos 90, a Contabilidade de Gestão das empresas do Reino Unido sofreu alterações e que, nessa mesma década, a informação encontrava-se mais direccionada para as necessidades dos gestores. Estes autores realizaram um estudo no sentido de investigar as alterações que se verificaram nas Práticas de Controlo de Gestão entre o período de 1995 e 2000 e as resistências que poderão surgir aquando da implementação de novas técnicas ou sistemas de Contabilidade de Gestão nas empresas do Reino Unido.

Logo no início do estudo, os autores assumiram que iria ser difícil encontrar empresas onde não tivessem existido alterações ao nível da Contabilidade de Gestão, de alguma forma porque o conceito de mudança compreendido no estudo, englobava não só a introdução de novas técnicas ou sistemas mas também a alteração na forma de utilização das tradicionais práticas de Controlo de Gestão. No decorrer do estudo houve evidência de que existiu alteração na forma de usar a Contabilidade de Gestão, ou seja, de uma perspectiva tradicional de registar, analisar e controlar passou-se para uma perspectiva mais orientada para o negócio.

Os autores concluem que as práticas de Controlo de Gestão do Reino Unido se encontravam na realidade em alteração. No entanto, em vez de uma alteração das técnicas e sistemas de Contabilidade de Gestão assiste-se a uma alteração na forma

como são usadas as tradicionais técnicas, sistemas e informação da Contabilidade de Gestão. É de salientar, no entanto, que os autores alertaram para o facto de que as conclusões retiradas do estudo se verificam independentemente do lugar onde as empresas se encontram, mas não podem ser alargadas ao universo empresarial.

Atkinson *et al.* (1997) propuseram aos investigadores a exploração das seguintes áreas de estudo, relacionadas com questões da Contabilidade de Gestão, nomeadamente:

- (1) O papel da Contabilidade de Gestão na mudança organizacional,
- (2) A interacção entre a contabilidade e a estrutura organizacional e
- (3) O papel da informação contabilística no apoio a processos de tomada de decisão.

Os autores, no trabalho efectuado, apresentaram três razões para a escolha dos temas citados. A primeira razão prende-se com o facto dos autores acreditarem que a mudança é uma característica bem conhecida do envolvente de hoje. No contexto deste tema os autores pretendem sublinhar a importância de estudar, por um lado, como é que a informação da Contabilidade de Gestão pode ajudar a organização a identificar a necessidade e a forma de mudar e, por outro, como é que as mudanças no envolvente afectam a natureza da informação requerida para efeitos de gestão. A segunda razão relaciona-se com o facto de Atkinson *et al.* (1997) acreditarem que as organizações alteram a sua estrutura em consequência de uma mudança na estratégia de gestão. E por sua vez, a alteração das estruturas implica mudanças na necessidade de informação e na forma como a informação é usada para medir e motivar o desempenho. Relativamente à terceira razão, os autores acreditam que as mudanças relacionadas com o envolvente, como as mudanças organizacionais, implicam mudanças no tipo de informação necessária e no uso dessa mesma informação para apoiar processos de tomada de decisão.

Considerando o tema do papel da Contabilidade de Gestão na mudança organizacional, Atkinson *et al.* (1997) defendem a ideia de que as organizações de sucesso adaptam-se às alterações do envolvente num processo contínuo e activamente alteram o seu

envolvente. Assim sendo, as mudanças do envolvente alteram a Contabilidade de Gestão de duas formas. A primeira indica que a informação da Contabilidade de Gestão deve ajudar as organizações a reconhecer a necessidade de iniciar uma mudança. E a segunda sugere que a informação da Contabilidade de Gestão deve mudar em resposta à mudança do envolvente.

Burns e Vaivio (2001) consideraram que nos nossos dias se está perante uma situação de crise. Situação esta que não relacionada com a necessidade de inovação ou de mudança radical ao nível do desenho dos sistemas de informação de gestão, mas com a sobrevivência. Os principais desafios que as organizações têm de enfrentar incluem, entre outros, a melhor forma de utilizar as extensas capacidades da informação tecnológica e como alinhar as novas e avançadas técnicas de Contabilidade de Gestão no sentido de as fazer corresponder às mudanças que continuamente moldam o contexto em que a Contabilidade de Gestão opera.

Também ao nível do ensino universitário se mostra evidente o presente tema de crise. Acerca deste assunto Albrecht e Sack (2000) defendem que o número de estudantes a optar por cursos de contabilidade está a decrescer a uma taxa alarmante, especialmente nos Estados Unidos da América (USA). Os estudantes optam cada vez mais por cursos não contabilísticos. Os programas contabilísticos, claramente, não estão de acordo com o melhor “caminho” que os estudantes devem percorrer para que no futuro assegurem posições de gestão dentro de uma organização. Por isso, e a título de exemplo, no futuro próximo os cursos de contabilidade devem incorporar e estar directamente relacionados com temas, tais como, estratégia, informação tecnológica, mudança de gestão, e outros aspectos da vida organizacional que anteriormente eram visionados como pertencendo ao domínio de outros cursos que não os contabilísticos.

Em suma, a evolução referida pelos autores citados revela que a mudança da Contabilidade de Gestão, a partir dos anos 20, foi pequena e que, pelo contrário, o seu envolvente alterou muito significativamente ao nível de mercados mais competitivos, avanços na informação tecnológica, diferentes estruturas organizacionais e novas práticas de gestão. Pelo que, a Contabilidade de Gestão deixou de conseguir satisfazer

as necessidades de informação dos gestores dos anos 80 perdendo, assim, a sua relevância. Nos anos 90, num estudo efectuado às empresas do Reino Unido, verificou-se existir alterações na forma de usar a Contabilidade de Gestão, ou seja, de uma perspectiva tradicional de registar, analisar e controlar passou-se para uma perspectiva mais orientada para o negócio. Em termos de ensino, o decréscimo verificado ao nível da opção por cursos de contabilidade deverá ser incentivado ao introduzir nestes cursos, abordagens, tais como, estratégia, informação tecnológica, mudança de gestão, etc.

2.2. Mudanças no envolvente empresarial com impacto na Contabilidade de Gestão

Existem vários factores relacionados com o envolvente empresarial que causam mudanças nas práticas de Controlo de Gestão e/ou alteram as necessidades de informação em termos de Contabilidade de Gestão. Acerca deste tema, o livro “*The Future Direction of UK Management Accounting Practice*”, dos autores Scapens, Ezzamel, Burns e Baldvinsdottir, identifica, entre eles, os seguintes:

- Globalização e foco no cliente. A globalização, o aumento da competitividade, a maior volatilidade dos mercados e as reacções cada vez mais rápidas têm como consequência o foco cada vez maior no mercado e no cliente.
- Mudança tecnológica. Este factor, indubitavelmente, tem afectado de forma profunda o dia a dia da vida organizacional. As alterações tecnológicas verificaram-se quer relativamente a métodos de produção, quer a sistemas de informação. Particularmente, a dispersão dos computadores pessoais e o aumento da sua capacidade, nos últimos dez anos tiveram um efeito significativo na natureza do trabalho e na forma como a informação flui dentro da organização.
 - Como já foi referido anteriormente, uma das causas apontadas por Johnson e Kaplan (1987) para a perda de relevância da Contabilidade de

Gestão relacionava-se com a primazia da Contabilidade Financeira face à Contabilidade de Gestão. Eles argumentavam que, se uma empresa possuísse um único sistema de informação, este iria ser utilizado para responder às exigências da Contabilidade Financeira sobrepondo-se às necessidades internas de informação de gestão. Posteriormente, Scapens *et al.* (2002) referem que as modernas bases de dados possibilitam o armazenamento de grandes quantidades de informação, de fácil acesso, e como resultado a informação pode ser analisada de diversas formas.

- Concluindo, nos nossos dias é fácil possuir um sistema de informação que simultaneamente responda às necessidades dos diferentes utilizadores, possibilitando que uma empresa possua diferentes tipos de informação para fazer face a vários propósitos.
- Sobretudo nas grandes empresas, mas também, mais recentemente, nas médias empresas, assiste-se a uma utilização cada vez mais frequente dos chamados *Enterprise Resource Planning Systems* (tais como, *Systems Applications and Products - SAP*) (Scapens *et al.*, 1998).
- Outra consequência relevante do desenvolvimento tecnológico relaciona-se com a forma como a informação é posta à disposição na organização. A informação pode agora, facilmente, estar acessível a todos os níveis hierárquicos e a todos os gestores, que com computadores nas suas secretárias podem imediatamente verificar os desvios e avaliar a sua actual *performance*. Esta situação conduz a uma descentralização do conhecimento contabilístico, podendo os gestores, ou os seus subordinados desenvolver tarefas que anteriormente pertenciam única e exclusivamente ao contabilista. Esta consequência dos avanços da informação tecnológica, conhecida como descentralização do conhecimento contabilístico, foi referida por Scapens *et al.* (1996). Tendo em conta a situação descrita, existem vários indivíduos, entre as diversas áreas de negócio ou as diferentes funções, que possuem

conhecimentos a nível de custos, desvios, relatórios contabilísticos, etc. Estes indivíduos podem ser contabilistas (mais ou menos qualificados) mas podem também ser pessoas com funções dentro de outras áreas da empresa e que adquiriram conhecimentos contabilístico - financeiros através de pequenos cursos.

- Previsões. A comparação do actual com o previsional é uma importante e crescente ferramenta de gestão. No entanto muitos criticam o uso de orçamentos, justificando que se encontram fora de moda. De qualquer forma, muitas empresas continuam ainda a utilizar orçamentos, mas em vez dos orçamentos fixos assiste-se à preferência pelos orçamentos flexíveis. Estes orçamentos requerem consideráveis *inputs* de dados por parte dos vários departamentos individuais na medida em que estes são os detentores de informação detalhada. Consequentemente, o aumento do uso de orçamentos conjuntamente com a descentralização do conhecimento contabilístico tem contribuído para uma mudança que se está a verificar na propriedade dos relatórios de contabilidade – mudança dos contabilistas para os gestores de negócio.

- Alteração das estruturas organizacionais. Enquanto nos anos 70, no Reino Unido, se assistiu a várias aquisições e fusões com a criação de grandes conglomerados, nos anos 90 ocorreu a situação inversa, ou seja, ocorreu a separação de grandes empresas em empresas mais pequenas e cada uma delas focalizou-se nas competências individuais aumentando o recrutamento externo das actividades divergentes do seu negócio principal. Estas tendências dos últimos anos são importantes para entender o processo de gestão, que se tornou mais simples, não sendo necessárias características específicas para a realização das tarefas, dando mais poderes aos trabalhadores, ou seja, verificou-se uma reorganização do processo de negócio (Ezzamel *et al.*, 1993). As mudanças que se verificaram na estrutura de negócio requerem que seja alterada a informação de gestão previsional.

- Moda e outros factores.

Após a realização de um estudo, Scapens *et al.* (2002) divulgaram que os factores com maior peso na alteração das práticas de Controlo de Gestão são: a percepção por parte da administração/gestores de topo de que era necessário mudar e a necessidade de alterações na informação de gestão. Os autores em conformidade com os resultados obtidos, concluíram que é importante alterar a Contabilidade de Gestão porque os gestores têm, no momento, diferentes necessidades de informação – provavelmente em resultado da alteração das condições de mercado, da crescente concorrência e das alterações na estrutura da organização e na estratégia de negócio. Por outro lado, os resultados do estudo demonstraram que os factores menos importantes são: as exigências de divulgação por parte da contabilidade financeira e as alterações contabilísticas impostas por empresas do grupo.

Por seu turno, Sheridan (1998), agrupou os indutores de mudança nos seguintes cinco factores:

- Concorrência intensa, e especialmente crescente no segundo e terceiro mundo;
- Novas oportunidades, mas também novos riscos;
- Regulamentação crescente e onerosa e pressão por parte do envolvente;
- Participação activa dos accionistas e dos possíveis investidores, com pressões sociais no sentido de obedecer a requisitos legais rígidos;
- Nova atitude relativamente à qualidade e serviços: entendida como um acto de confiança e frequentemente transcendendo as questões financeiras.

Sheridan (1998) acrescentou ainda que, face à alteração do envolvente, as empresas reagiram previsivelmente alterando as suas estruturas organizacionais e a forma de negociar: procurando reduzir custos, posicionando o pessoal em níveis mais baixos, reduzindo o tamanho dos seus escritórios centrais, concentrando-se nas suas competências centrais e respectivos processos, procurando novos grupos comerciais tais como alianças e *joint ventures*, fusões e desinvestimentos, e acima de tudo reorganizando-se novamente.

Como resumo e de acordo com Scapens *et al.* (2002) ao nível da Contabilidade de Gestão tem de existir alteração, para fazer face às diferentes necessidades de informação de gestão por parte dos gestores, em resultado da alteração das condições de mercado, da crescente competição e das alterações na estrutura da organização e na estratégia de negócio.

2.3. Técnicas e/ou práticas de Controlo de Gestão

2.3.1. A utilização das tradicionais e das novas técnicas de Controlo de Gestão

Depois da publicação do livro “*Relevance Lost*” e da constatação da perda de relevância por parte da Contabilidade de Gestão, vários investigadores realizaram *case studies* a empresas inovadoras, no sentido de promover as novas ou também denominadas de avançadas técnicas de Controlo de Gestão, tais como, o *Activity-Based Costing* (ABC), o *Balanced Scorecard*, a Contabilidade de Gestão Estratégica e o *Economic Value Added* (EVA).

De facto, nas últimas duas décadas, a literatura tem discutido um vasto e rico conjunto de inovações no âmbito da Contabilidade de Gestão. Estas inovações são apresentadas, na maior parte das vezes, em termos de novos modelos de Contabilidade de Gestão.

Este tema é abordado por Bjornemark e Olsont (1999) dividindo-o em duas dimensões: a dimensão do alcance, da meta ou do objectivo do modelo e a dimensão do sistema.

A primeira dimensão relaciona-se com o que deve ser contabilizado e em que período de tempo. Esta dimensão inclui sub-dimensões, tais como, os tipos de custo, os objectos de custo e as bases de alocação. Assim sendo, o alcance do sistema envolve os seguintes três elementos: os objectos relativamente aos quais se contabiliza, as causas da variabilidade dos objectos e o período de tempo dentro do qual se contabiliza.

Relativamente aos objectos de custo dos novos modelos, os autores consideram os três seguintes desenvolvimentos:

- O tradicional foco na responsabilidade dos centros e produtos estendeu-se a um maior número de factores;
- A informação financeira é combinada com informação não financeira de modo a abarcar as causas de variabilidade;
- São introduzidos nos modelos objectos de custo externos (e. g. concorrentes) e causas de variabilidade externas (e. g. satisfação dos clientes).

Quanto às causas de variabilidade, Bjornemark e Olsont (1999), identificaram os seguintes três desenvolvimentos nos novos modelos:

- São utilizados mais factores para descrever as causas da variabilidade dos objectos de custo;
- As causas de variabilidade internas são complementadas com factores externos causais de variabilidade;
- A causalidade está relacionada com o desempenho e ao mesmo tempo com os custos e os factores causais podem ser, dentro do mesmo modelo, descritivos e causais.

Relacionado com o tempo os autores referiram que os novos modelos diferem dos tradicionais em dois aspectos:

- O período de reporte da perspectiva financeira foi complementada com períodos de reporte diferenciados, isto é, de um período passou-se para vários períodos e de uma fixa divisão do tempo alterou-se para períodos de tempo variáveis;
- Informação posterior tem sido complementada cada vez mais com informação previsional.

Por outro lado, a segunda dimensão atribui importância aos dois aspectos seguintes: o tempo de vida do sistema e a integração dos vários aspectos da Contabilidade de Gestão.

No âmbito do primeiro aspecto, Bjornenak e Olson (1999), referem que o tempo de vida dos convencionais sistemas da Contabilidade de Gestão é contínuo e de longa duração. No entanto, assiste-se hoje em dia, ao uso de modernas bases de dados que possibilitam ligar informação proveniente de várias realidades, incluindo informação externa e não financeira. Por isso, em vez de se utilizarem sistemas integrados, contínuos, que satisfaçam todos os propósitos, assiste-se a tempos de vida de sistemas diferenciados. Os sistemas são frequentemente desenhados para fazer face a problemas específicos. Assim sendo, quando o problema for resolvido não existindo necessidade de informação, o sistema termina.

As propriedades dos sistemas temporários são diversas das dos sistemas contínuos. Os primeiros, sendo desenvolvidos para um curto período de tempo, devem dar mais atenção e devem incluir maior complexidade relativamente às fontes de informação do que os sistemas tradicionais. Os temporários devem também ser desenhados e usados de forma experimental até se obter o sistema óptimo.

Quanto ao segundo aspecto cumpre referir que, nos dias de hoje parecem operar nos vários níveis da organização diferentes sistemas. No limite, existem sistemas locais, suportando os processos operacionais, e sistemas estratégicos suportando os processos estratégicos. Entre estes níveis, existem ainda os sistemas de coordenação (Brecht e Martin, 1996).

Os sistemas tradicionais funcionavam primeiramente como sistemas de coordenação integrados, mais tarde estes sistemas tiveram de se adaptar à ideia de que diferentes contextos organizacionais têm diferentes necessidades de informação.

A informação nos sistemas convencionais, é simétrica e entendida como forma de alcançar coerência a partir da agregação da informação dos custos. Para além disso, estes sistemas são desenhados para o nível de topo porque o centro tem de conhecer a informação válida. Por seu turno, os novos sistemas são desenhados para responder a necessidades locais de informação e, em vez de enfatizar a necessidade da informação simétrica, estes produzem, pelo contrário, informação assimétrica.

Apesar das diferenças apontadas entre os sistemas tradicionais e as novas e avançadas técnicas de gestão, a evidência, até à data, sugere que as tradicionais técnicas de

contabilidade de gestão (especialmente os orçamentos) continuam a ser utilizadas (Drury *et al.*, 1993; Ezzamel *et al.*, 1995; Burns e Yazdifar, 2001). Nos nossos dias, assiste-se cada vez mais à utilização conjunta das técnicas tradicionais com as novas e avançadas técnicas de contabilidade, tais como, previsões, ABC e *Balanced Scorecard* (Scapens *et al.*, 1996).

Apesar do uso de novas técnicas, vários estudos indicaram, por exemplo, que o ABC era usado única e exclusivamente por 20 a 30% das empresas (Innes e Mitchell, 1995; Innes *et al.*, 2000) indiciando que não estavam a ser adoptadas da forma como os seus defensores gostariam.

Interessa ainda ressaltar que enquanto que, em particular, as novas tecnologias de informação conduzem as tarefas contabilísticas na direcção das posições centrais da organização, a Contabilidade de Gestão tornou-se cada vez mais descentralizada e direccionada para as áreas do núcleo do negócio (Granlund e Lukka, 1998). Ou seja, a maior parte da Contabilidade de Gestão está a ser trabalhada pelos gestores do negócio em detrimento dos contabilistas. Por exemplo, os gestores de negócio desenham e gerem os seus próprios orçamentos em vez de lhes serem dados os números no final de cada mês para se proceder a comparações e se apurar os desvios.

Sintetizando, diversos autores revelam que as tradicionais técnicas de Contabilidade de Gestão continuam a ser utilizadas e que por outro lado o uso das novas técnicas não está a ser adoptado como os seus defensores gostariam. A este nível concluiu-se, também, que a Contabilidade de Gestão tornou-se cada vez mais descentralizada e direccionada para as áreas do núcleo do negócio, ou seja, a maior parte da Contabilidade de Gestão está a ser trabalhada pelos gestores do negócio em detrimento dos contabilistas.

2.3.2. O foco nas medidas não financeiras

Muitos argumentos têm, igualmente, surgido no sentido de usar medidas não financeiras na gestão das empresas. Provavelmente o argumento mais consistente direccionado para a utilização de medidas não financeiras verifica-se ao nível da ferramenta de gestão

Balanced Scorecard. Atribuindo importância a esta ferramenta, Kaplan e Norton (1996) referem que os tradicionais sistemas apresentam como deficiência a incapacidade de ligar a estratégia de longo prazo da empresa com as suas acções de curto prazo. Por outro lado, também o *Total Quality Management* defende que as medidas não financeiras devem ser integradas nos sistemas de Contabilidade de Gestão.

Vaivio (1999) referiu que as medidas financeiras devem ser complementadas com novos indicadores não financeiros e que as empresas devem ser aconselhadas a erguer sistemas de medidas multidimensionais, verificando-se assim, alterações nas práticas correntes. O autor reconhece, deste modo que a utilização de medidas não financeiras gera uma importante mudança da Contabilidade de Gestão, referindo que as primeiras representam uma poderosa tecnologia que pode transformar o papel da segunda. Vaivio (1999) defende ainda que as medidas não financeiras podem proporcionar maior controlo, ultrapassando os limites das medidas financeiras agregadas.

Scapens *et al.* (2002), no estudo que realizaram às empresas do Reino Unido constataram que entre as empresas estudadas existia um crescente interesse nas medidas de *performance* não financeiras, frequentemente orientadas por conceitos estratégicos e comerciais. A noção de “orientação comercial”, o foco nas necessidades dos clientes e ao mesmo tempo, o direccionar da empresa no sentido da sua estratégia de negócio, contrasta com o que Johnson e Kaplan (1987) entendiam como “mentalidade da Contabilidade Financeira”.

De facto, já em 1996, Scapens *et al.*, tinham afirmado que os gestores do Reino Unido se mostravam interessados em aspectos de ordem comercial. Isto não significa que o lucro deixa de ser importante, antes pelo contrário, a *performance* financeira é agora entendida num contexto em que é dada atenção aos factores que geram proveitos a longo prazo. Nesta óptica a orientação comercial frequentemente enfatiza os indicadores de *performance* que medem as características fundamentais do negócio associadas ao lucro a longo prazo. Estes indicadores de *performance* têm em linha de conta considerações estratégicas e expressam-se quer em termos financeiros, quer em termos não financeiros.

Os autores citados anteriormente afirmam ainda que a crescente competitividade e a envolvente económica global, já referidas, conduzem ao foco na estratégia e no cliente, ou seja, os factores externos relacionados com o mercado são cada vez mais importantes, contrapondo com o que sucedia anteriormente, em que o foco era exclusivamente o factor interno de controlar custos. No entanto, não se pode dizer que controlar custos não é importante. Mas este controlo deve ser efectuado dando especial atenção à direcção da estratégia de negócio e não de forma independente e/ou direccionado exclusivamente para a redução de custos. Na sequência do que foi referido muitas empresas identificaram os seus indicadores de *performance* chave (KPI's) – com o objectivo de medir os aspectos cruciais do negócio e de alcançar sucesso a longo prazo. Muitos destes KPI's são não financeiros. As respostas ao estudo realizado por Scapens *et al.* (2002) indicaram que, das novas técnicas de Controlo de Gestão, as mais frequentemente utilizadas são as medidas não financeiras. Do mesmo estudo indagou-se que cada empresa desenvolvia os seus próprios métodos para medir a sua *performance* não financeira.

Esta nova abordagem, como filosofia, de acordo com Scapens *et al.* (2002) não implica necessariamente menos medidas ou quantificações – em vez disso, ela pode envolver mais quantificações e um amplo e variado conjunto de medidas de *performance*. Na opinião dos autores, adicionalmente, será interessante efectuar comparações entre a *performance* actual e as metas a atingir para as várias medidas de *performance*. No entanto, as comparações devem ser efectuadas em períodos de tempo diferentes daqueles utilizados nos tradicionais ciclos contabilísticos.

Por outro lado, é importante reconhecer, ainda, que os relatórios de gestão são parciais, pois não capturam todas as dimensões do negócio e, por isso, mesmo deve ser dada adequada consideração à sua relevância e utilidade. Os relatórios de gestão relatam o lucro de um determinado período, calculado de acordo com um conjunto de regras específicas, mas não indicam se o negócio está a ser desenvolvido de forma a gerar proveitos no próximo ano ou em anos posteriores.

Face a esta constatação, ou seja, se os relatórios de gestão se mostram incompletos, devem ser introduzidos novos métodos para torná-los mais completos, tais como o ABC ou o EVA. Trata-se de reconhecer que os relatórios de gestão têm de ser utilizados com adequada precaução e, conjuntamente com outras medidas, possivelmente não financeiras, que avaliem as restantes dimensões do negócio da empresa.

Outros argumentos para a utilização de medidas não financeiras encontram-se sob os conceitos do *World Class Manufacturing*, satisfação dos clientes e da gestão oriunda do Japão. Por exemplo, Jazayeri e Hopper (1999) estudaram uma empresa que introduziu o *World Class Manufacturing* (WCM), que compreende várias técnicas desenhadas no sentido das empresas produzirem o mais eficaz e eficientemente possível e que inclui uma ampla variedade de medidas financeiras e não financeiras. De acordo com estes autores um dos efeitos do WCM é a simplificação dos relatórios da Contabilidade de Gestão. De qualquer forma, a empresa em questão utilizava anteriormente sistemas tradicionais de custos; quando o WCM foi introduzido, as necessidades de informação foram imediatamente satisfeitas pelos relatórios de gestão e como resultado, a informação tradicional tornou-se redundante. Estes autores sintetizaram afirmando que os relatórios de gestão proporcionam única e exclusivamente um sumário dos resultados financeiros do período em questão enquanto que a informação da produção fornece, aos gestores, dados mais detalhados acerca do negócio.

Este caso ilustra que não é necessário aos relatórios de gestão, só por si, incluírem e capturarem todos os aspectos da *performance* do negócio. Em vez disso, ela pode continuar relativamente simples porque outra informação pode ser usada para interpretar os resultados financeiros. A noção de reter os relatórios de gestão de forma simples, mas colocando-as no contexto das medidas de *performance* baseadas na estratégia, testemunha uma mudança fundamental que se verifica no uso da Contabilidade de Gestão tradicional.

Concluindo, os autores referiram que as medidas financeiras devem ser complementadas com indicadores não financeiros e que as empresas devem ser aconselhadas a erguer sistemas de medidas multidimensionais. Num estudo realizado às

empresas do Reino Unido constatou-se que entre estas existia um crescente interesse nas medidas de *performance* não financeiras, frequentemente orientadas por conceitos estratégicos e comerciais. Do mesmo estudo indagou-se também que cada empresa desenvolvia os seus próprios métodos para medir a sua *performance* não financeira. Face à constatação de que os relatórios de gestão se mostram incompletos, alguns autores consideram que devem ser introduzidos novos métodos para torná-los mais completos, tais como o ABC ou o EVA, medidas estas não financeiras, que avaliem as restantes dimensões do negócio da empresa.

2.4. Processo de mudança

Enquanto que nas secções anteriores se estudou a forma como surgiu a mudança no Controlo de Gestão e os factores que a provocaram, esta secção trata de analisar a complexidade e as dificuldades de alterar as técnicas e/ou os sistemas da Contabilidade de Gestão. Vários estudos têm sido realizados sobre esta temática da resistência à mudança. Iremos de seguida apresentar alguns desses estudos que consideramos serem mais relevantes. Em primeiro lugar, debruçámo-nos sobre os estudos que focalizam o factor humano como causador da resistência à mudança, de seguida sobre os que relacionam a resistência à mudança com o ambiente organizacional e por fim sobre as pesquisas que estabelecem relações entre a resistência à mudança e os sistemas e/ou técnicas de Controlo de Gestão.

2.4.1. A mudança e as pessoas

A primeira investigação publicada sobre resistência à mudança nas organizações foi realizada pelos autores Coch e French (1948). Esta investigação pretendia responder às seguintes questões:

- (1) Porque é que as pessoas resistem tão fortemente à mudança?
- (2) O que pode ser feito para superar essa situação?

Os autores consideraram, na sua teoria preliminar, que a resistência à mudança resultava de uma reacção individual à frustração relativamente a forças indutoras de grupos com poder. Tendo em conta esta perspectiva, os autores concluíram que os grupos que participam no desenho e desenvolvimento da mudança oferecem menos resistência do que aqueles que não participam. Para finalizar, Coch e French (1948) aconselham os gestores a direccionar os grupos a comunicarem a necessidade de mudança e a solicitarem aos trabalhadores o seu envolvimento no planeamento da mudança.

Zander (1950) define resistência à mudança como um comportamento que é entendido para proteger o indivíduo dos efeitos reais e imaginados de mudança. O autor separa as causas da mudança dos sintomas. O seu primeiro conselho para os gestores é o de se conhecer o que significa a resistência, com o objectivo de a reduzir, trabalhando as causas em vez dos sintomas.

Este autor aponta as seguintes seis razões para que a resistência à mudança possa surgir:

- Se a natureza da mudança não é clara para as pessoas que vão ser influenciadas por ela;
- Se a mudança é susceptível de ter um vasto leque de interpretações;
- Se existirem sentimentos influenciados que detenham a mudança;
- Se as pessoas influenciadas pela mudança estão a ser pressionadas no sentido de a tornar instável no que diz respeito à sua natureza e direcção;
- Se a mudança é realizada pelos trabalhadores do mais baixo nível hierárquico;
- Se a mudança ignora as já existentes nas instituições do grupo.

Na opinião de Lawrence (1954) um dos problemas mais complicados com que os executivos se têm de confrontar está relacionado com a resistência à mudança por parte dos trabalhadores. O ponto mais importante, mencionado pelo autor, está relacionado com o facto deste considerar a dimensão da mudança a nível técnico e social, o que não era, na generalidade, aceite nos anos 50.

Lawrence (1954) acredita que a resistência à mudança ocorre em primeiro lugar por duas razões:

(1) O especialista de *staff* preocupa-se de tal forma com a tecnologia que se esquece dos aspectos sociais;

(2) O especialista de *staff* não reconhece os trabalhadores da produção como sendo especialistas nos seus próprios trabalhos.

Cinco precauções são também identificadas, por este autor, no sentido dos gestores tomarem as medidas apropriadas para fazer face ao fenómeno da resistência à mudança:

- Interesses do *staff*: os especialistas de *staff* identificam-se de tal forma com as novas ideias de mudança que se fecham a outras ideias.
- Uso de termos compreensíveis: os especialistas de *staff* trabalham com os trabalhadores da produção até que as mudanças façam sentido para os grupos de níveis superiores.
- Olhar para a mudança de uma outra forma: a expectativa das pessoas envolvidas que irão resistir à mudança é a de que a atitude a tomar levará a problemas do *staff*.
- Desenvolvimento de novas definições de trabalho: as novas definições de trabalho devem passar da geração de ideias para a geração de implementação de ideias.
- Revisão do papel do administrador: o gestor deve em primeiro lugar actuar como um facilitador da comunicação e entendimento entre as pessoas com diferentes pontos de vista.

Flower (1962), por sua vez, defende que sem mudança não existe progresso, que na generalidade as pessoas não lidam bem com a mudança e que as pessoas chave são as que mais resistem. O autor considera que a solução para a mudança de gestão é descobrir o que significa mudança na perspectiva dos trabalhadores, entendendo que para os gestores, a mudança é entendida de forma fácil, “a situação A altera para a

situação B”. Tendo por base esta reflexão Flower (1962) identifica que as seguintes situações podem ocorrer:

- Pode não ser claro para os trabalhadores o que significa a situação B. Até que todos compreendam quem, como, porquê, quando e onde se implementará a mudança, deverá existir resistência.
- Se os chefes insistirem para que a mudança ocorra de determinada forma, esta insistência poderá desencadear resistência.
- A mudança pode ameaçar o estatuto de alguém.
- A mudança pode isolar alguém.
- Se um empregado está sobrecarregado de trabalho ele irá resistir mais facilmente à mudança pelo aumento de trabalho que a mesma possa ocasionar.

Segundo este autor, a resistência adicional pode-se verificar dependendo da forma como os gestores reagem aos primeiros indícios de resistência. Flower (1962) questiona-se acerca do que devem os gestores fazer com os grupos “teimosos”, e conclui que o mais importante é que os primeiros entendam a perspectiva dos trabalhadores e também que admitam as suas próprias falhas na implementação da mudança.

Relacionadas com a resistência à mudança Flower (1962) aponta ainda as seguintes precauções básicas:

- Dar oportunidade às pessoas de visualizarem a imagem da mudança, fazendo-as sentir-se como proprietárias. Providenciar oportunidade para a participação é o passo mais importante.
- No tempo certo, implementar estratégias no sentido de atenuar a resistência e confrontar cada pessoa individualmente e não em grupo.
- Não esperar que as pessoas mudem até terem sido estabelecidas duas formas de comunicar.
- Simplesmente não impor mudança.
- Fazer com que a mudança não ameace e seja consistente com a própria imagem dos trabalhadores.

Sintetizando, os autores referidos são da opinião geral de que sem mudança não existe progresso. No entanto, salientam que na generalidade as pessoas não lidam bem com a mudança, verificando que os grupos que participam no desenho e desenvolvimento da mudança oferecem menos resistência do que aqueles que não participam.

Por outro lado, os autores aconselham os gestores a incentivar os grupos a comunicarem a necessidade de mudança e solicitarem aos trabalhadores o seu envolvimento no planeamento da mudança. Os gestores devem ainda entender o significado de mudança na perspectiva dos seus trabalhadores e admitir as suas próprias falhas na implementação da mesma.

2.4.2. A mudança e as organizações

Ao nível da literatura organizacional, Hambrick e Finkelstein (1987), debateram até que ponto as organizações podem controlar os seus próprios destinos. Duas posições foram defendidas, sendo que a primeira argumentava que as organizações encontravam-se de tal forma controladas pelo seu envolvente externo que não tinham capacidade de se transformarem a curto prazo. Para estes teóricos, focalizados no exterior, a mudança é lenta e resulta de um processo evolutivo, de acordo com o qual as organizações são controladas pelo seu envolvente e têm capacidade limitada para se desviarem das suas trajectórias correntes. Por outro lado, os teóricos estratégicos, da segunda posição, defendiam que as organizações em vez de serem controladas pelo seu envolvente, podem controlar os seus próprios destinos, activa e propositadamente, adequando as suas estruturas internas às exigências do envolvente.

Tendo por base estas posições opostas, Molinsky (1999) realizou um estudo focalizando as seguintes três características paradoxais de mudança nas organizações:

- (1) A mudança depende da gestão, mas a gestão faz com que a mesma ocorra menos.
- (2) A mudança depende do compromisso dos líderes, mas estes fazem com que a mesma ocorra menos.
- (3) A mudança depende do retórico, mas este faz com que a mesma ocorra menos.

Estas características são paradoxais porque são essenciais para o sistema crescer e mudar e ao mesmo tempo podem ser destrutivas do próprio processo.

Relativamente ao primeiro paradoxo, os autores defenderam que compartimentando o processo de mudança a organização pode criar rivalidades intra-grupos. Sob o mesmo paradoxo os autores referem também que, estruturando a iniciativa de mudança do líder do projecto como uma situação de ganho ou de perda, a organização encoraja a acção desse líder e, conseqüentemente, inibe os mecanismos de *feedback* cruciais para o sucesso da mudança. Para finalizar este paradoxo, importa acrescentar ainda que dependendo da confiança e da cooperação para facilitar o processo de mudança, o mesmo fragiliza-se porque fica dependente de factores, não só por faltarem na organização, como também por serem objectivos a atingir com o próprio processo.

Quanto ao segundo paradoxo, identificando os recursos da organização e sobrecarregando os seus membros com confusas e abrangentes iniciativas, o compromisso dos líderes diminui relativamente à efectividade da mudança.

Finalmente, tendo em conta o terceiro paradoxo, cumpre referir que o retórico não é suportado por acções robustas, podendo ser uma frágil base para a construção e reforço dos esforços de mudança. Por um lado, é crucial para inspirar e motivar os membros a fazer os necessários sacrifícios e por outro desilude os envolvidos no processo e funciona como um condutor para questões a evitar.

Ainda ao nível do tema das organizações, Greenwood e Hinings (1996), Van de Ven e Poole (1995) afirmaram que os sistemas da Contabilidade de Gestão podem inibir a mudança porque as regras contabilísticas conduzem à estabilidade da organização. Em particular, os que tomam decisões desenvolvem rotinas a partir de experiências passadas e por sua vez essas rotinas originam regras de decisão e sistemas. Esta estabilidade é válida na medida em que aumenta a capacidade de resposta da organização a circunstâncias já ocorridas. Infelizmente, rotinas formalizadas e enraizadas e a cultura da organização causam inércia e reduzem a sua capacidade de resposta a novos eventos. Mas o projecto de mudança, intrinsecamente, antecipa novos eventos tendo em conta o

presente. Para finalizar, estes autores concluíram que um sistema óptimo deve providenciar a estabilidade necessária para ir ao encontro das necessidades dos utilizadores eficientemente e, ao mesmo tempo, criar um sistema de informação envolvente que permita aos gestores visionar e responder a novas direcções para a organização.

Mais recentemente, os autores Burns *et al.* (2002), dividiram as causas da resistência em três separados, mas interrelacionados, elementos:

- (1) Resistência formal e aberta, devido a conflito de interesses;
- (2) Resistência devido a falta de capacidade a nível de conhecimento ou de experiência para atingir com sucesso a mudança;
- (3) Resistência relacionada com uma mental discordância face às formas de pensar e de comportamento envolvidas nas rotinas existentes na organização.

Os efeitos destes diferentes tipos de mudança são difíceis de prever e irão depender de quanto a mudança é diferente das formas de pensar da organização e também do relativo poder dos vários grupos envolvidos. Deste modo, para entender o actual processo de mudança é necessário analisar especificamente o contexto da organização. Mais pormenorizadamente, é necessário examinar as rotinas existentes e as formas de pensar institucionalizadas na empresa e analisar os possíveis conflitos e oportunidades que podem surgir no processo de mudança.

Burns *et al.* (2002) concluíram, ainda, que não existem simples prescrições para gerir e obter sucesso num programa de mudança contabilística. Soluções que conduzem ao sucesso num determinado contexto de lugar e tempo podem não ser as mais apropriadas numa outra empresa em igual período de tempo.

De qualquer forma estes autores identificaram determinados factores, a partir dos *case studies* por eles analisados, no sentido de obter sucesso num processo de implementação de mudança.

Um dos factores relaciona-se com o impacto que a cultura de uma organização pode ter no sucesso ou falha de um programa de mudança. Não sendo na realidade totalmente rigorosa a previsão do sucesso da implementação de uma determinada mudança pode ser melhorada se o novo sistema de Contabilidade de Gestão for compatível com a existente cultura empresarial, que pode ou não ser alterada durante o subsequente processo de implementação. Por outro lado, o resultado poderá ser conflito e resistência levando à falha do processo de mudança.

A este nível os autores referem que é importante questionar regularmente as formas de pensar existentes dentro da empresa e que é essencial fazê-lo antes de uma mudança fundamental no sistema de Contabilidade de Gestão. A este respeito, deverá ser atribuída considerável responsabilidade aos precursores do processo de mudança, que deverão procurar identificar o que está institucionalizado dentro da empresa. E para além disso, devem também procurar entender qual a extensão das mudanças institucionais necessárias para implementar o novo sistema de Contabilidade de Gestão. Ao fazê-lo, será importante reconhecer as diferenças institucionais entre as empresas bem como entre os departamentos individuais dentro de uma mesma empresa. Para além deste aspecto, outras questões devem ser tomadas em consideração aquando da implementação de um programa de mudança da Contabilidade de Gestão, nomeadamente:

- O que é que está institucionalizado dentro da empresa e qual a sua consistência interna?
- Qual a origem da cultura da empresa?
- Como é reproduzida e reforçada a cultura da empresa?
- Quais são grupos com poder dentro da organização e qual a sua forma de pensar?
- A cultura é incompatível com os novos sistemas que estão incorporados no novo programa de mudança?

Ao considerar estas questões pode ser útil para os precursores do processo de mudança utilizar a assistência de uma pessoa exterior para identificar a cultura da empresa. Esta

pessoa terá que possuir, ao mesmo tempo, um suficiente conhecimento do negócio e estar suficientemente distante para dar resposta às questões anteriores.

Numa fase posterior à identificação da cultura da empresa, os autores, apesar da subjectividade associada, referem a importância de factores tais como, comunicação, educação e treino em processos de gestão da mudança. Relativamente ao primeiro, cumpre referir que, a natureza e os propósitos da mudança precisam de ser comunicados a todas as partes relevantes da empresa e que, quando for necessário alterar as formas de pensar, estas devem ser expostas na íntegra e abertamente discutidas. Quanto ao treino, este deve ser extensivo e intensivo, ou seja, deve abranger todos os indivíduos, e deve ser suficientemente profundo de forma a que cada pessoa entenda na totalidade as novas formas de trabalhar.

Acerca deste tema, os autores concluíram que um sistema óptimo deve providenciar a estabilidade necessária para ir ao encontro das necessidades dos utilizadores e ao mesmo tempo, criar um sistema de informação envolvente que permita aos gestores visionar e responder a novas direcções para a firma. Como já foi referido, é igualmente indispensável para se obter sucesso na implementação de determinada mudança, que o novo sistema de Contabilidade de Gestão seja compatível com a cultura empresarial existente.

2.4.3. A mudança e as técnicas e/ou sistemas

Num estudo pioneiro, Greenwood (1984) conduziu uma investigação numa autoridade governamental local sobre a mudança de um sistema de orçamentação incremental para um sistema de orçamentação de base zero. Através desse estudo, Greenwood (1984) concluiu que, para se atingir o sucesso no processo de mudança é necessário observar simultaneamente os seguintes três requisitos:

- Alteração do órgão de gestão, ao nível mais elevado da empresa, independentemente de o recrutamento ser interno ou externo. De acordo com o argumento de Greenwood (1984) o novo sénior de gestão iria, por si só, trazer

alterações que naturalmente gostaria de implementar ou iria-se sentir sobre pressão no sentido de introduzir mudança para satisfazer a expectativa dos que o tinham recrutado.

- Percepção de que existe uma crise séria ao nível do desempenho da empresa que seja partilhada por todos os membros. Caso contrário, ou seja, se a empresa estiver a desenvolver um bom desempenho, poucas pessoas vão estar dispostas a implementar mudança.
- Substituição de um inferior sistema de Contabilidade para um novo e melhor sistema: por exemplo, a substituição do sistema tradicional de custeio pelo *Activity-Based Costing*.

Contrapondo ao que foi defendido por Greenwood (1984), Burns *et al.* (2002) referem mais tarde, que mesmo observando os três requisitos identificados, as iniciativas de mudança podem falhar.

Mais recentemente, outros estudos têm surgido sobre a mudança da Contabilidade de Gestão. Como exemplo, no Norte da América, realizaram-se vários estudos que procuram identificar os factores associados ao sucesso da implementação do ABC. Acerca deste assunto, *Shields* (1995), atribuiu importância aos seguintes factores:

- Apoio por parte da gestão de topo;
- Ligação às estratégias competitivas;
- Existir um poderoso defensor por detrás da implementação;
- Ligação entre a avaliação da *performance* e a compensação;
- Providenciar prática suficiente;
- Proprietários internos;
- Recursos adequados.

Existem ainda outros estudos que procuram explorar o processo de mudança. Por exemplo, o estudo de Klein *et al.* (1989) demonstra como uma implementação particular pode falhar devido à divergência entre as práticas/formas de pensar implícitas na nova tecnologia e as práticas gerais de trabalho e formas de pensar que existem

dentro da organização. Isto significa que a introdução de nova tecnologia pode ser bem sucedida se as formas de pensar ligadas à nova tecnologia estiverem conformes com as que prevalecem dentro da empresa (Klein *et al.*, 1990).

Burns *et al.* (2000) surgiram, mais tarde, a partilhar da mesma opinião, ou seja, de que é mais simples introduzir mudança que seja consistente com as rotinas existentes ou formas de pensar e que, por outro lado, a mudança que entre em conflito com as rotinas existentes e as formas de pensar institucionalizadas é mais difícil de implementar.

Mais recentemente, Burns *et al.* (2002) desenvolveram um estudo no sentido de identificar as dificuldades que podem surgir durante um processo de mudança e de ilustrar a natureza e as formas de resistência. Logo no início do projecto, constataram que a maior parte das empresas do Reino Unido tinham sofrido alterações nas práticas de Controlo de Gestão. De qualquer forma, a mudança verificava-se frequentemente na forma como a Contabilidade de Gestão tradicional estava a ser utilizada, em vez do uso de novas técnicas e sistemas de Contabilidade de Gestão.

Estes autores argumentaram, ainda, que a implementação da mudança na Contabilidade de Gestão é mais do que seleccionar sistemas ou técnicas de contabilidade óptimos. Fazer a escolha certa dos sistemas e técnicas de contabilidade é sem dúvida muito importante, assim como também o é, o tratamento conveniente dos aspectos técnicos da implementação. Mas, para além disso, os autores referem que o processo de mudança envolve importantes questões culturais e comportamentais que têm de ser compreendidas e endereçadas.

Através do estudo de vários *case studies*, os autores concluíram que a mudança da Contabilidade de Gestão é um processo complexo e multidimensional, e que requer planeamento e cuidada implementação, incluindo consideráveis questões técnicas. No entanto, os programas de mudança que focam em demasia os aspectos técnicos de um novo sistema são susceptíveis de criar rotinas “mecânicas” e de não atribuir importância à cultura empresarial institucionalizada. Cumpre explicitar que, aceitar e possuir um

novo sistema contabilístico, não será conseguido se o processo de mudança se basear apenas em aspectos técnicos e se não tiver em consideração aspectos institucionais.

Para finalizar interessa ressaltar a ideia de que, para a introdução de nova tecnologia ser bem sucedida, as formas de pensar ligadas a esta nova tecnologia devem estar conformes com as que prevalecem dentro da empresa. E para além disso, lembrar que a mudança da Contabilidade de Gestão é um processo complexo e multidimensional, que requer planeamento e cuidada implementação, incluindo consideráveis questões técnicas e institucionais.

Capítulo 3 – Metodologia

3.1. Introdução

O conteúdo deste estudo, tendo como objectivo específico compreender a importância que o Controlo de Gestão tem vindo a assumir nas empresas portuguesas ao longo da última década, bem como, analisar a natureza, causas e implicações de eventuais mudanças ocorridas nas práticas adoptadas, não poderia ficar-se pela abordagem teórica já desenvolvida na parte da revisão de literatura. Com vista a obter dados empíricos que respondessem a estas questões, foi preparado um questionário dirigido aos gestores de empresas a operar em Portugal.

O tema fundamental deste trabalho centra-se na mudança no Controlo de Gestão. Este conceito foi definido anteriormente como consistindo, não só na introdução de novos sistemas e técnicas, mas também na diferente forma como são usados os sistemas tradicionais. Deste modo, assumiu-se como pressuposto inicial, que dificilmente se iriam encontrar empresas onde não existisse mudança.

Com base no anteriormente exposto, foi desenvolvido este estudo, do qual se recolheram dados que, depois de tratados estatisticamente, serão apresentados e analisados no capítulo seguinte.

3.2. Método de pesquisa e técnicas utilizadas

O método de pesquisa utilizado baseou-se na recolha de dados e de informação necessária para dar resposta ao objecto de investigação. Para o efeito realizaram-se consultas bibliográficas e inquéritos.

Relativamente à bibliografia, foram consultadas obras editadas, artigos publicados em revistas da especialidade, “sites” e monografias. Ao nível da evidência empírica foi distribuído um questionário (Anexo I) aos gestores (*controllers* de gestão/directores financeiros) de grandes, médias e pequenas organizações a operar em Portugal.

Segundo *Parasuraman* (1991) o questionário, como instrumento de recolha de dados, constituído por uma série ordenada de questões, é considerado muito importante na pesquisa científica, especialmente em ciências sociais. Refere, ainda, o mesmo autor que construir um questionário não é tarefa fácil e que aplicar tempo e esforço adequados para a construção do questionário é uma necessidade, um factor de diferenciação favorável.

São, no entanto, apontadas algumas desvantagens dos questionários:

- a) O reduzido número de questionários devolvidos pelos inquiridos;
- b) O grande número de perguntas sem resposta;
- c) A impossibilidade de poder ajudar o inquirido na explicação da questão;
- d) As questões que podem ser mal entendidas;
- e) A leitura prévia de todas as questões, facto que pode influenciar todo o conjunto de respostas dadas;
- f) A devolução tardia dos questionários, facto que prejudica a avaliação.

Como vantagens, são apresentadas:

- a) A economia de tempo e de pessoal;
- b) A possibilidade de chegar a um grande número de inquiridos, simultaneamente;
- c) A possibilidade de abranger uma ampla área geográfica;
- d) A obtenção de respostas mais amplas e mais precisas;
- e) A maior credibilidade nas respostas dadas, uma vez que os inquiridos não são identificados;
- f) A impossibilidade de influência do pesquisador;

- g) A possibilidade do inquirido responder quando e onde quiser;
- h) A uniformidade na avaliação das respostas, já que esta é impessoal.

Atendendo ao elevado número de entidades que constituem a amostra seleccionada para o estudo, à sua dispersão geográfica (todo o território nacional) e ao tipo de respostas que pretendíamos obter entendeu-se, tal como no estudo desenvolvido no Reino Unido, que deveríamos optar pela utilização de questionários. A versão inglesa foi traduzida e adaptada na sua estrutura e na forma de colocação das questões ao tecido empresarial português, por várias vezes, até se chegar ao formato final que foi enviado às empresas.

3.3. Estrutura do questionário

As principais questões são de tipo fechadas (ou dicotómicas), no entanto existem também algumas questões de tipo abertas.

As questões de tipo fechadas ou dicotómicas possuem as seguintes vantagens:

- Rapidez e facilidade de avaliação, processos e análise;
- Facilidade e rapidez no acto de responder;
- Menor risco de parcialidade no momento de avaliação;
- Reduzida possibilidade de erros;
- Elevada objectividade.

No final, constatámos que as questões de tipo abertas, registaram índices menores de resposta comparativamente às questões fechadas.

Sobre a estrutura dos questionários, ou seja, sobre a sequência das questões, Mattar (1994) recomenda que se devem usar questões gerais no início do questionário, deixando as específicas para depois, fechando, desta forma, o foco gradualmente.

O questionário (Anexo I) foi estruturado em 4 Secções.

A Secção A engloba 12 questões elaboradas no sentido de dar resposta ao tema principal da dissertação, ou seja, esta secção é composta por questões sobre a mudança no Controlo de Gestão na organização. Tendo em conta a recomendação de Mattar, a primeira questão colocada nesta secção é geral e discreta: “A sua organização sofreu alterações ao nível do Controlo de Gestão na última década? Como por exemplo, alterações “formais” nos sistemas e/ou técnicas usadas, ou alterações no uso, e percepções da relevância do Controlo de Gestão. Resposta: Sim ou Não”. A partir desta questão e apenas para as empresas que respondem afirmativamente à primeira, todas as perguntas seguintes são colocadas tendo em conta uma sequência gradual. Essas questões são as seguintes: qual o grau de mudança no Controlo de Gestão; quais as alterações específicas no Controlo de Gestão e quando é que estas ocorrem; qualificação da importância de numerosos factores no processo de mudança; descrição de factores específicos, de problemas, decepções e falhas associadas à mudança; quais, quando e porquê foram adoptadas novas técnicas na organização e, por último, acerca do papel do inquirido nas alterações no Controlo de Gestão. Para finalizar esta secção, destinada a todas as empresas, quer tenham ou não sofrido alterações ao nível do Controlo de Gestão, foi colocada uma questão no sentido de se obter informação acerca da importância de diversos factores na inibição do processo de mudança.

A Secção B respeita à caracterização da organização em termos da identificação do seu volume de negócios, do seu principal negócio, se se encontra ou não cotada em alguma bolsa de valores, para quantos países exporta, número de trabalhadores ao serviço, etc.

A Secção C apresenta questões direccionadas ao inquirido no sentido de obter informações acerca da sua função/cargo na empresa, do departamento onde se encontra inserido, do seu nível de qualificação, etc.

A última Secção D, de âmbito opcional e livre, foi introduzida para que os inquiridos pudessem expressar o seu ponto de vista relativamente a alguma situação que os mesmos considerassem relevante para o entendimento da natureza das alterações ocorridas nos sistemas de Controlo de Gestão que o questionário não tivesse contemplado.

3.4. Objectivos específicos do questionário

A elaboração deste questionário, no âmbito deste estudo, pretendeu dar resposta aos seguintes objectivos específicos:

- Em primeiro lugar, verificar se existiu ou não alteração nas práticas e/ou sistemas de Controlo de Gestão, na última década, nas empresas portuguesas, e se sim qual o grau de mudança;
- Concluir sobre a importância de vários factores no processo de mudança;
- Identificar quais as técnicas de Controlo de Gestão adoptadas pelas empresas portuguesas na última década;
- Investigar sobre a importância de numerosos factores na inibição de mudança no Controlo de Gestão.

3.5. Definição da população e dimensão da amostra

Para concretização deste estudo foi fornecido pelo Instituto Nacional de Estatística (INE) uma listagem de 7.792 empresas. Esta base de dados continha os seguintes *items* de informação acerca das empresas: nome, número de contribuinte, morada, código postal, distrito, concelho, freguesia, código de actividade económica (CAE), telefone, *e-mail*, escalão do número de pessoas ao serviço e escalão do valor do volume de negócios e algumas observações.

A listagem fornecida incluía empresas localizadas no continente e nas regiões autónomas dos Açores e Madeira com mais de 20 trabalhadores ao serviço e com valor do volume de negócios superior a 3.000.001 €, com referência a 30 de Setembro de 2005.

Sendo certo que nem todas as empresas prestam informação de natureza económica, ou dito de outro modo, informação baseada nas técnicas usadas no âmbito da Contabilidade de Gestão e estando este facto fortemente relacionado com a dimensão das mesmas,

reduziu-se a população em causa, no sentido de retirar as empresas com menor escalão de Valor do Volume de Negócios/Número de Pessoas ao Serviço (VVN/NPS). Da listagem verificou-se também a pouca representatividade das empresas localizadas nos Açores e Madeira.

Face ao exposto, nesta fase inicial retirámos da listagem do INE as empresas com localização nas regiões autónomas dos Açores e da Madeira e ainda as empresas com escalão VVN/NPS correspondente ao 6/4, ou seja, retirámos as empresas com volume de negócios inferior a 5.000.000 € e simultaneamente número de trabalhadores entre 20 e 49. Como resultado desta exclusão obteve-se um universo de 5.507 empresas com volume de negócios superior a 5.000.001 €.

Do total das empresas obtidas procedeu-se à estratificação das mesmas por escalões de volume de negócios e número de trabalhadores, constituindo cada um dos mesmos a base para seleccionar uma amostra estratificada. Este procedimento pretendia que cada escalão VVN/NPS da amostra representasse o escalão correspondente da população.

Admitindo um nível de confiança de 95% e uma margem de erro de 3,5%, estabelecemos que o número de empresas a inquirir seria de 687. Esta amostra total foi, posteriormente, dividida pelos vários estratos de escalão VVN/NPS, tendo em conta aproximadamente a representatividade de cada escalão no total da população de 5.507 empresas.

3.6. Recolha de dados e tratamento da informação recolhida

O envio dos questionários foi realizado, numa primeira fase, via *e-mail*, à data de Janeiro de 2006, tendo sido posteriormente repetido este procedimento por mais três vezes.

Com vista ao aumento do número de respostas, numa segunda fase, procedeu-se ao envio dos questionários via correio para as empresas que até então não tinham dado resposta via *e-mail*.

Procedeu-se, ainda, numa terceira fase, à realização de telefonemas para algumas das empresas que até então se encontravam numa situação de resposta parcial, solicitando que terminassem o preenchimento integral do questionário.

A recepção dos questionários ocorreu entre os meses de Janeiro e Junho de 2006.

O total de questionários recebidos foi de 116, agregando os questionários recepcionados via *e-mail* e correio. Tendo em conta este número, verificou-se uma taxa de resposta na ordem dos 17%.

Sintetizando:

- População do estudo5.507 Empresas
- Amostra do estudo687 Empresas
- Questionários recebidos116 Empresas

3.7. Técnicas estatísticas utilizadas

Foram utilizadas técnicas de estatística descritiva e de análise exploratória de dados.

Com a análise exploratória de dados deseja-se alcançar a (Murteira, 1993: 4):

- (i) “exploração dos dados para descobrir ou identificar os aspectos ou padrões de maior interesse”;
- (ii) “representação dos dados de maneira a destacar ou chamar a atenção para esses aspectos ou padrões”.

O cálculo das principais características amostrais (ex: média, moda, mediana e desvio padrão) adequadas ao tipo de variável em causa, a organização dos dados em tabelas de

frequências e as representações gráficas, são predominantemente usadas na análise univariada, onde apenas se podem procurar pistas e evidências.

Após a codificação e processamento de toda a informação contida nos questionários foi seleccionada a metodologia de análise da mesma, atendendo aos seguintes aspectos:

- a natureza das perguntas – abertas ou fechadas;
- a escala de medida em que foram definidas as variáveis (Guimarães *et al.*, 1997: 16):
 - “nominal – dados classificados por categorias não ordenadas”
 - “ordinal – dados classificados por categorias ordenadas”;
- análise de uma variável de uma vez;
- análise de duas ou mais variáveis.

Análise univariada dos dados

As variáveis resumem-se a dois tipos de escalas: nominais e ordinais. Temos, assim, dados predominantemente qualitativos. “As formas mais comuns de descrever amostras univariadas com dados expressos nas escalas nominais ou ordinais envolvem o recurso a tabelas de frequências, a diagramas de barras ou a diagramas circulares” (Guimarães *et al.*, 1997:16).

Um número elevado de variáveis apresenta-se numa escala de opinião de 1 a 5 (1 – nada importante; 2 – pouco importante; 3 – moderadamente importante; 4 – importante e 5 – muito importante), ou seja, trata-se de uma escala de medida ordinal. Os códigos numéricos são utilizados para diferenciar as categorias.

As medidas de tendência central utilizadas foram as seguintes:

- média – valor que é central em relação às restantes observações;
- moda - valor observado mais frequente;

- mediana - valor da variável que ocupa a posição central na sucessão ordenada de observações, no caso da dimensão da amostra ser ímpar ou a média entre as duas observações centrais, no caso da dimensão ser par.

Relativamente a medidas de dispersão, neste estudo foi utilizado o desvio padrão. A dispersão deve definir-se tomando em conta a posição das observações em relação a uma referência fixa.

Foram ainda calculadas a distribuição das frequências absolutas e relativas, e elaboradas representações gráficas tradicionais.

Análise multivariada dos dados

Este tipo de análise caracteriza-se pela existência de relações entre mais de duas variáveis. No âmbito deste tratamento estatístico e relativamente, por um lado, aos factores impulsionadores de mudança, e por outro, aos factores inibidores, foi utilizada a análise das componentes principais (ACP), no sentido de diminuir o número de variáveis iniciais, eliminando a redundância da informação e evidenciando a estrutura implícita dos dados iniciais.

Ao nível também da multivariada e da mesma forma que a análise anterior, para as questões acerca dos impulsionadores e dos inibidores de mudança foi, ainda, utilizada a análise de *clusters* no sentido de encontrar grupos homogéneos relativamente aos componentes detectados na análise das componentes principais.

Como instrumento estatístico avaliador da consistência dos grupos sugeridos pela análise de *clusters* foi utilizada a análise *discriminant*.

Para o tratamento estatístico dos dados foi utilizado o programa *Statistical Package for the Social Sciences* (SPSS) (versão 15.0), e após uma leitura dos dados foram seleccionados os aspectos mais relevantes para a nossa análise.

Capítulo 4 - Análise e discussão dos resultados

4.1. Análise univariada

Neste capítulo é desenvolvida a análise univariada dos dados recolhidos através das respostas aos inquéritos efectuados aos gestores de grandes, médias e pequenas empresas com o objectivo de responder à seguinte hipótese:

H1-“Qual o grau de mudança no Controlo de Gestão existente na última década em Portugal”

Com este objectivo definiram-se as seguintes sub-hipóteses:

- ↪ H1.1 Existiu ou não alteração nas práticas e/ou sistemas de Controlo de Gestão, na última década, nas empresas portuguesas, e se sim qual o grau de mudança;
- ↪ H1.2 Quais os factores importantes que estão na origem do processo de mudança;
- ↪ H1.3 Quais as técnicas de Controlo de Gestão adoptadas pelas empresas portuguesas na última década;
- ↪ H1.4 Quais os factores importantes que provocam a inibição de mudança no Controlo de Gestão.

Em primeiro lugar, iremos efectuar uma caracterização dos inquiridos enquanto empresas e também quanto ao seu perfil, para posteriormente, procedermos a uma análise univariada e multivariada dos dados referentes às respostas dos questionários.

4.1.1. Caracterização dos inquiridos

A estrutura do tecido empresarial português tem influência, como é óbvio, nas características das empresas estudadas. Tendo em conta este factor não é de estranhar a maior concentração das mesmas nos distritos de Lisboa e Porto e nos níveis de escalão inferiores do número de pessoas ao serviço e do valor do volume de negócios. De seguida iremos aprofundar um pouco mais esta temática e descrever também o perfil dos inquiridos.

4.1.1.1. Características das empresas inquiridas

Após as várias diligências efectuadas no sentido de obter o número máximo de inquéritos preenchidos, foram recepcionadas 116 respostas, das quais 25 via correio e as restantes via *e-mail*.

Para caracterizar as empresas inquiridas (Anexo II) iremos ter em conta os seguintes aspectos:

- Distrito
- CAE
- Volume de negócios
- Número de trabalhadores ao serviço.

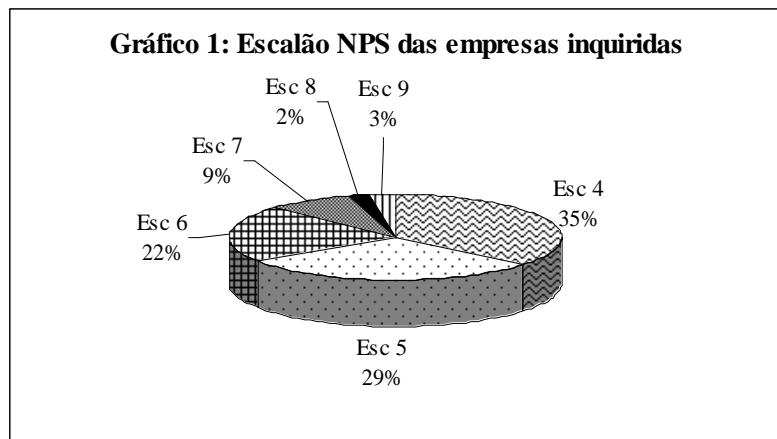
Quadro 1: Número de empresas inquiridas por distrito

| DISTRITO | NÚMERO |
|------------------|------------|
| Aveiro | 19 |
| Beja | 2 |
| Braga | 6 |
| Coimbra | 1 |
| Faro | 2 |
| Guarda | 2 |
| Leiria | 4 |
| Lisboa | 52 |
| Portalegre | 1 |
| Porto | 20 |
| Santarém | 1 |
| Setúbal | 3 |
| Viana do Castelo | 1 |
| Vila Real | 1 |
| Viscu | 1 |
| TOTAL | 116 |

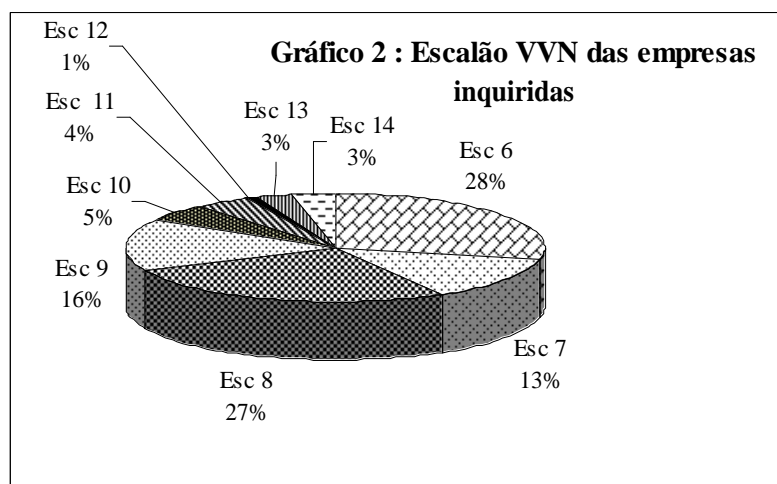
Relativamente à localização no território nacional, verificou-se uma maior concentração de respostas no distrito de Lisboa e, em segundo lugar, no distrito do Porto. Este último apresentou um número de respostas muito próximo das do distrito de Aveiro. Mais detalhadamente apresentamos, no quadro n.º 1, a posição em termos de distrito das 116 empresas.

Em termos de Código de Actividade Económica a distribuição é bastante diversificada. As actividades contempladas englobam desde empresas de Comércio por Grosso, de Comércio de Automóveis, a empresas de Fabricação de Calçado, de Construção e Engenharia Civil, de Transportes Rodoviários de Mercadorias, Seguradoras, etc.

Classificando as empresas de acordo com o número de pessoas ao serviço observamos que do total das 116 respostas, 35% possuem entre 20 e 49 pessoas ao serviço, 29% das empresas têm entre 50 e 99 trabalhadores, 22% têm entre 100 e 249 trabalhadores, para 9% das empresas o escalão difere entre 250 e 499 pessoas, para 2% o escalão encontra-se entre 500 e 999 pessoas e para as restantes 3% das empresas verifica-se o escalão dos 1.000 aos 99.999 trabalhadores. De forma mais clara apresentamos o gráfico 1¹ que sintetiza o referido.



Analisando o valor do volume de negócios das empresas inquiridas, concluímos que a maior percentagem de empresas situa-se nos escalões inferiores de volume de negócios. Assim sendo, verificamos que existem 28% de empresas com volume de negócios entre 3 milhões de euros e 5 milhões, 13% entre o valor de 5 milhões e 7 milhões, 27% com valor dentro do intervalo



¹ Legenda do gráfico 1:

Escalão 4: 20-49; Escalão 5: 50-99; Escalão 6: 100-249; Escalão 7: 250-499; Escalão 8: 500-999; Escalão 9: 1.000-99.999.

de 7 milhões a 15 milhões e 16% no intervalo seguinte de 15 milhões a 25 milhões, ver gráfico 2².

Também a partir da análise da secção B do questionário foi possível conhecer algumas das características das empresas inquiridas, nomeadamente, se a empresa pertence ou não a um grupo, qual o valor do seu volume de negócios, qual o seu principal negócio, número de subsidiárias do grupo a que pertence, se a empresa se encontra ou não cotada na bolsa de valores, para quantos países exporta e qual o número de trabalhadores.

Das respostas obtidas, constatamos que a maior parte das empresas não pertence a um grupo. No entanto, é pequeno o diferencial entre as que pertencem e as que não pertencem (55% das empresas inquiridas não pertencem a um grupo, enquanto que 45% pertencem a um grupo). Das empresas que pertencem a um grupo, a maioria enquadra a sua unidade como divisão do grupo (subsidiária, filial) e 70% das empresas assinalam que a sede do grupo a que pertence se situa em Portugal.

O principal negócio das empresas inquiridas verifica-se ao nível da Produção e em segundo lugar encontramos empresas de Serviços. Quanto à situação da cotação em alguma bolsa de valores, verificamos que 82 empresas referiram que não se encontram cotadas. Relativamente à informação de para quantos países as empresas exportam verificamos que para a generalidade o número de países é inferior a 5.

4.1.1.2. Perfil do inquirido

Ao analisar a secção C do questionário conseguimos indagar acerca do perfil das pessoas que se encarregaram do seu preenchimento. Deste modo verificamos que cerca de 43% das pessoas que responderam ao questionário detinham a função/cargo na

² Legenda do gráfico 2:

Escalão 6: 3.000.001-5.000.000; Escalão 7: 5.000.001-7.000.000; Escalão 8: 7.000.001-15.000.000; Escalão 9: 15.000.001-25.000.000; Escalão 10: 25.000.001-40.000.000; Escalão 11: 40.000.001-65.000.000; Escalão 12: 65.000.001-100.000.000; Escalão 13: 100.000.001-200.000.000; Escalão 14: 200.000.001- 9.999.999.999.999.

empresa de Directores Administrativos/Financeiros, seguindo-se, com 21% os Administradores/Sócios Gerentes, com 14% os *Controllers* e com a mesma percentagem os Contabilistas/TOC.

Quanto ao departamento em que se encontravam inseridos, 61% dos inquiridos responderam que pertenciam ao departamento Administrativo/Financeiro e 14% à Gerência da empresa.

Relativamente à qualificação profissional, constatamos a não existência de grande divergência entre as várias áreas citadas, destacando-se a área da Gestão, Economia e Contabilidade/Auditoria.

4.1.2. Análise aos resultados do inquérito

Com a análise aos resultados do inquérito pretendemos compreender a importância que o Controlo de Gestão tem vindo a assumir nas empresas ao longo da última década, bem como analisar a natureza, causas e implicações de eventuais mudanças ocorridas nas práticas adoptadas a fim de responder à hipótese e sub-hipóteses a seguir mencionadas:

H1-“Qual o grau de mudança no Controlo de Gestão existente nas empresas na última década em Portugal”

- ↳ H1.1 Existiu ou não alteração nas práticas e/ou sistemas de Controlo de Gestão, na última década, nas empresas portuguesas, e se sim qual o grau de mudança;
- ↳ H1.2 Quais os factores importantes que estão na origem do processo de mudança;
- ↳ H1.3 Quais as técnicas de Controlo de Gestão adoptadas pelas empresas portuguesas na última década;

↪ H1.4 Quais os factores importantes que provocam a inibição de mudança no Controlo de Gestão.

Para responder às várias sub-hipóteses apresentadas a nossa análise será dividida em quatro fases. Os dados divulgados surgem do grupo de 12 questões sobre a mudança no Controlo de Gestão das organizações que constitui a secção A do questionário.

4.1.2.1. Existência, grau e natureza das alterações no Controlo de Gestão

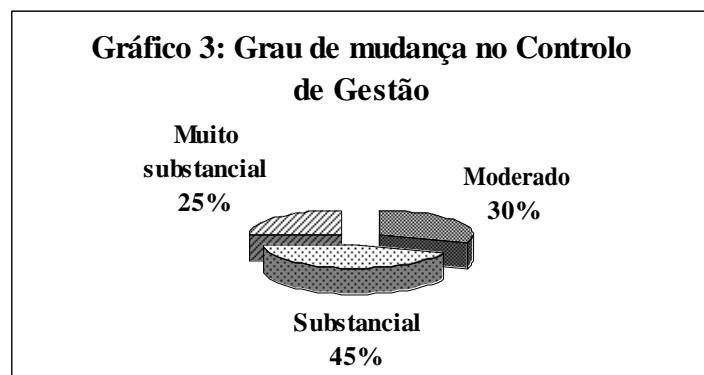
Em primeiro lugar iremos debruçar-nos fundamentalmente sobre a existência, o grau e a natureza das alterações ocorridas ao nível do Controlo de Gestão. Como inicialmente assumido, face à definição abrangente do conceito de mudança, a maior parte dos inquiridos respondeu pela existência de mudança na sua empresa, ou seja, indicaram que existiu alterações formais nos sistemas e/ou técnicas usadas, ou alterações no uso, e percepções da relevância do Controlo de Gestão na sua organização na última década, conforme podemos verificar no quadro seguinte.

Quadro 2: Alterações no Controlo de Gestão

| ALTERAÇÕES | N.º EMPRESAS | PERCENTAGEM |
|--------------|--------------|--------------|
| Sim | 99 | 85 % |
| Não | 17 | 15 % |
| Total | 116 | 100 % |

Do total das 116 empresas inquiridas, 85% das empresas responderam que existiu mudança, enquanto que apenas 15% responderam que na sua organização não se verificaram alterações ao nível do Controlo de Gestão.

Relativamente ao grau de mudança, questão esta, direccionada apenas para as 99 empresas que afirmaram terem verificado alterações no Controlo de Gestão, 30%



indicaram que o grau de mudança foi moderado, 45% consideraram a mudança substancial e 25% afirmaram que o grau de mudança foi muito substancial. Verificamos que, cerca de 70% das empresas consideraram o grau de mudança acima do nível de moderado, ou seja, qualificam a mudança ocorrida no Controlo de Gestão na última década na sua organização como substancial ou muito substancial.

Analisando as respostas à questão aberta acerca das alterações específicas ocorridas no Controlo de Gestão verificamos que a maior parte das mesmas está relacionada com a utilização de novos *softwares* informáticos de gestão e também com a reorganização, desenvolvimento e maior rigor da informação de gestão existente.

Com alguma frequência, é também mencionado, pelas organizações a introdução de novos instrumentos de gestão, tais como, os orçamentos anuais, o ABC e o *Balanced Scorecard*.

Para além destes, é ainda referido como alteração específica, embora menos frequentemente, a reestruturação empresarial, nomeadamente ao nível da mudança da direcção ou administração, introdução do departamento de Controlo de Gestão ou ainda a admissão de um novo *controller*.

Algumas empresas mencionaram ainda que se encontram em processo de implementação do Sistema de Gestão da Qualidade, identificando as consequentes modificações a que têm de se sujeitar para obtenção da respectiva certificação.

Concluimos, então, que a grande maioria das empresas portuguesas, na última década, sofreram alterações ao nível do Controlo de Gestão e que as mesmas qualificaram essa mudança acima do grau de moderado. Quanto à natureza das alterações, em primeiro lugar, as empresas divulgam que as mudanças ocorrem ao nível da introdução de novos *softwares* informáticos e em segundo lugar são identificadas, pelos inquiridos, alterações relacionadas com a reorganização, desenvolvimento e melhoria de informação já existente.

4.1.2.2. Factores importantes nas mudanças ocorridas no Controlo de Gestão

A questão que vamos analisar de seguida, está relacionada com a classificação pelos inquiridos em termos de importância dos 23 factores causadores de mudança. As respostas a esta questão foram dadas dentro de uma escala de 1 a 5, sendo 1 a classificação de sem importância, 3 a de importância média e 5 a de muito importante.

Analisando as frequências de cada um dos factores (Anexo III), verificamos que aqueles que foram classificados como de importância acima da média pela maior parte dos inquiridos foram: a percepção por parte da administração de que era necessário mudar, a necessidade de alterações na informação de gestão, alterações nas políticas e estratégias de gestão, disponibilidade de empregados com competências e a necessidade de melhorar a eficiência/produktividade.

Do lado contrário, os factores que possuem os maiores índices de frequências nas classificações de reduzida importância foram: as alterações contabilísticas impostas por empresas do grupo e as alterações contabilísticas impostas por uma influente entidade local, influência dos consultores externos e alterações na estratégia relativamente aos fornecedores. A mesma conclusão é retirada ao extrairmos da listagem os factores com as menores médias ou aqueles em que a moda seja a classificação 1, ou seja, a classificação de sem importância.

Ao recorrer à análise das medidas de tendência central verificamos que os factores que apresentam médias mais elevadas, ou seja, os que obtiveram classificações mais altas em termos da escala de importância estão em concordância com os já referidos anteriormente. O factor que, na opinião dos inquiridos, contribui de forma mais significativa para o despoletar de um processo de mudança, ou seja, o que apresenta maior média, é a necessidade de melhorar a eficiência/produktividade (Quadro n.º 3)

Analisando por seu turno a moda, verificamos que para os factores: existência de um novo *software* de contabilidade e necessidade de melhorar a eficiência, a qualificação mais atribuída foi a de muito importante, conforme se pode observar no quadro seguinte.

Quadro 3: Média e moda de cada atributo causador de mudança

| ATRIBUTOS | MÉDIA | MODA | DESVIO PADRÃO |
|--|-------|------|---------------|
| 1. Exigências de divulgação por parte da contabilidade financeira | 3,39 | 3 | 1,19 |
| 2. Existência de um novo <i>software</i> de contabilidade | 3,54 | 5 | 1,38 |
| 3. Existência de novas técnicas de contabilidade de gestão | 2,97 | 3 | 1,23 |
| 4. Percepção por parte da administração de que era necessário mudar | 4,22 | 4 | 0,86 |
| 5. Necessidade de alterações na informação de gestão | 3,95 | 4 | 1,06 |
| 6. Alterações nas condições do mercado | 3,43 | 4 | 1,22 |
| 7. Alterações na estrutura organizacional | 3,52 | 4 | 1,15 |
| 8. Alterações nas políticas e estratégias de gestão | 3,78 | 4 | 1,05 |
| 9. Alterações na dimensão da organização | 3,24 | 4 | 1,36 |
| 10. Globalização a nível mundial dos mercados | 2,80 | 3 | 1,37 |
| 11. Aumento da competitividade | 3,55 | 4 | 1,26 |
| 12. Disponibilidade de empregados com competências | 3,62 | 4 | 1,10 |
| 13. Disponibilidade de recursos | 3,27 | 4 | 1,19 |
| 14. Observação de alterações em outras organizações | 2,62 | 3 | 1,11 |
| 15. Alterações contabilísticas impostas por empresas do grupo | 2,24 | 1 | 1,32 |
| 16. Alterações contabilísticas impostas por uma influente entidade local | 1,86 | 1 | 1,12 |
| 17. Alterações na estratégia global do negócio | 2,92 | 3 | 1,23 |
| 18. Necessidade de melhorar a eficiência | 4,32 | 5 | 0,87 |
| 19. Necessidade de redução da força de trabalho | 2,72 | 3 | 1,19 |
| 20. Influência dos consultores externos | 2,27 | 1 | 1,17 |
| 21. Alterações na estratégia relativamente aos fornecedores | 2,32 | 1 | 1,27 |
| 22. Alterações nas exigências por parte dos clientes | 2,89 | 4 | 1,31 |
| 23. Leis e outras normas | 2,79 | 3 | 1,23 |

Fonte: Questionário dirigido às pequenas, médias e grandes empresas portuguesas no período de Janeiro a Junho de 2006

Formulando a mesma questão aos inquiridos, mas adoptando a técnica da resposta aberta constatamos que os factores específicos que influenciam mais fortemente as alterações ocorridas no Controlo de Gestão relacionam-se com o aumento da necessidade de obter informação de gestão mais atempada, completa e fidedigna para fazer face ao aumento da concorrência, globalização dos mercados e aumentos de produtividade/eficiência. Ligada à resposta anterior, outras empresas referiram, ainda, que na base das alterações do Controlo de Gestão estão factores relacionados com mudanças da estratégia empresarial e alterações ao nível da estrutura organizacional.

Para além dos aspectos anteriores, mais orientados para o ambiente interno das organizações, obtiveram-se também respostas que indicavam que as modificações no Controlo de Gestão estão muitas vezes relacionadas com exigências externas, tais como,

por parte de empresas do grupo, entidades legisladoras e fiscais ou ainda por parte de accionistas e também de clientes.

Embora em menor número, são ainda referidos como factores da alteração do Controlo de Gestão, a implementação de novos *softwares* informáticos e o processo de certificação de qualidade.

Em resumo, os factores que se salientaram como os que mais influenciam a ocorrência de alterações ao nível do Controlo de Gestão relacionam-se com aspectos do ambiente interno das empresas, tais como, necessidades de informação de gestão por parte dos gestores para fazer face a aumentos de produtividade/eficiência, ou a mudanças da estratégia empresarial ou das estruturas internas das organizações. São também considerados importantes, por parte das empresas portuguesas, para que possa ocorrer mudança, factores ligados à disponibilidade de recursos ao nível de competências por parte dos trabalhadores e ao nível da existência de *softwares* apropriados.

Qualificados como factores de menor importância estão situações ligadas a imposições de mudança por parte de entidades externas que pertencem ao envolvente empresarial das empresas, tais como, as empresas do grupo, os consultores, os fornecedores, etc.

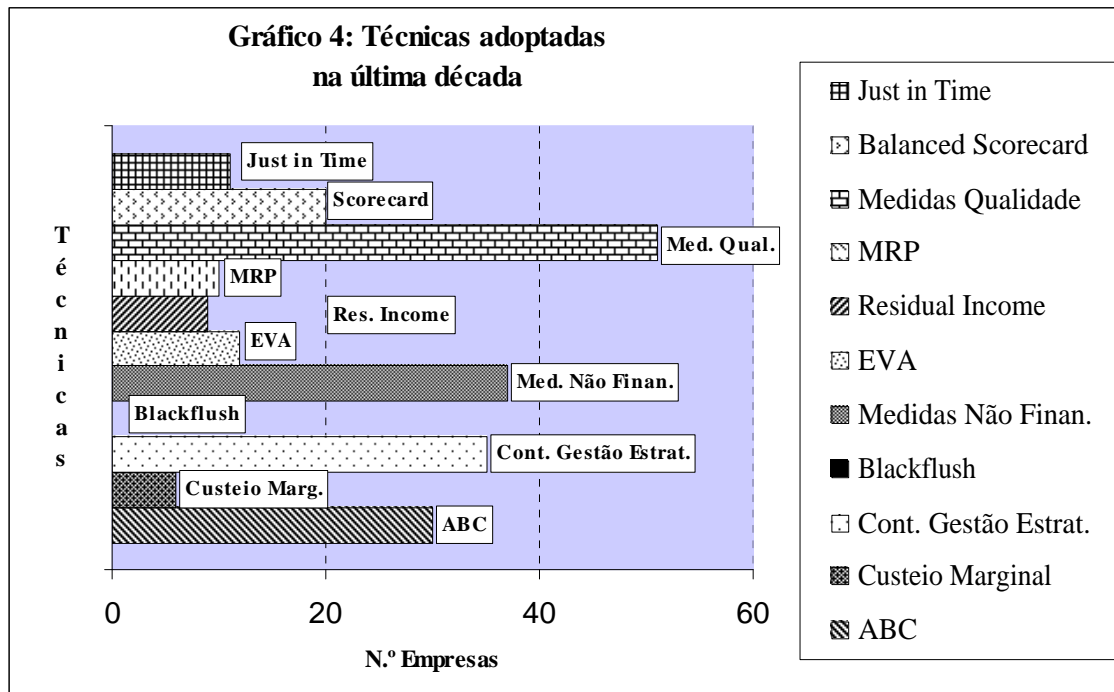
4.1.2.3. Técnicas de Controlo de Gestão adoptadas pelas empresas portuguesas

Pela análise das respostas a esta questão verifica-se que, entre as novas técnicas adoptadas pelas empresas portuguesas, na última década, estão, em primeiro lugar, as medidas de qualidade. Da totalidade das empresas onde existiu mudança, 51 referiram a utilização desta técnica. Se atendermos à moda desta medida específica constatamos que sendo a única que apresenta moda igual a um, isso significa que mais de metade das empresas inquiridas identificaram a utilização de medidas de qualidade.

Com índices elevados de adopção encontram-se ainda, a utilização por parte dos inquiridos, de medidas de *performance* não financeiras, da contabilidade de gestão estratégica e da ferramenta *Activity-Based Costing*. A primeira com respostas na ordem

das 37 empresas, a segunda com respostas que ascendem a 35 empresas e, relativamente ao ABC, cerca de 30 empresas responderam afirmativamente.

De notar que nenhuma das empresas inquiridas indicou a adopção do *Blackflush Accounting*, como técnica de Controlo de Gestão, na última década.



Os inquiridos foram também questionados acerca do porquê da adopção de determinada técnica. As respostas a esta questão aberta, foram diversas. De qualquer forma salientamos que muitas empresas portuguesas referiram a adopção de medidas de qualidade para fazer face a processos de certificação de qualidade. Outras, também em grande número, indicaram a necessidade de melhorar a informação de gestão nomeadamente, para apoiar a tomada de decisão, dar resposta a necessidades crescentes de informação por parte dos seus utilizadores e também no sentido de atingir níveis mais elevados de produtividade.

Podemos concluir que as empresas portuguesas parecem recorrer a medidas de âmbito não financeiro no exercício do Controlo de Gestão e na avaliação do desempenho interno da sua organização.

4.1.2.4. Factores na inibição do processo de mudança

Acerca dos problemas, decepções e falhas que se encontram associados a mudanças nos sistemas de Controlo de Gestão foi formulada uma questão aberta no sentido de compreender a opinião dos inquiridos sobre este tema. Das respostas obtidas podemos concluir que o problema ou falha mais frequentemente apontada está associada a factores humanos. Transcrevemos de seguida algumas das observações descritas concordantes com esta ideia:

- “As únicas decepções têm a ver com a dificuldade em arranjar pessoal adequado...”
- “Falta de formação, habilitações, e cultura empresarial dificultam mudanças.”
- “Adaptabilidade dos colaboradores a novos processos e metodologias nem sempre ocorre com a rapidez e eficácia necessárias e pretendidas.”
- “Os recursos humanos e financeiros parecem ser sempre insuficientes, existe sempre falta de recursos qualificados para lidar com novas técnicas e as pessoas são demasiado resistentes à mudança.”
- “Escassez de recursos humanos originaram excesso de trabalho e motivaram perda de eficiência.”
- “Resistência e desistência em relação à mudança por parte dos trabalhadores. Deficiente divulgação a todos os sectores e pessoas responsáveis da empresa.”

Das outras decepções apontadas, pela sua relevância, interessa referir: dificuldades a nível informático e alguma desorganização na preparação e no desenrolar do processo de mudança. Embora com menos frequência foi também mencionada a morosidade das alterações que se desencadearam ao nível de cada uma das empresas e também aspectos relacionados com o poder influente do Estado. Das situações anteriores descrevem-se algumas das afirmações obtidas dos inquiridos:

- “Dificuldades a nível informático que não corresponderam inteiramente às necessidades.”
- “Falha resultante de uma avaliação incorrecta do processo.”
- “Dificuldades de comunicação.”
- “Nomeadamente a nível temporal existem situações que não são resolvidas a tempo.”
- “Análise deficiente sobre requisitos fundamentais para o sucesso da mudança.”
- “A principal decepção é ao nível da burocracia do Estado.”

Com o intuito de detectar os factores que, de forma mais significativa, influenciam a não existência de mudança foi proposto a todos os inquiridos classificar a seguinte listagem de indicadores, numa escala de 1 a 5, sendo 5 o grau de muito importante, 3 de importância média e 1 a indicação de factor sem importância. Esta questão dirigiu-se a todos os inquiridos, quer tenham sofrido ou não alterações no Controlo de Gestão na sua organização.

Quadro 4: Média e moda de cada atributo inibidor de mudança

| ATRIBUTOS | MÉDIA | MODA | DESVIO PADRÃO |
|---|-------|------|---------------|
| 1. Custos elevados dos novos <i>softwares</i> de contabilidade | 2,58 | 4 | 1,48 |
| 2. Incompatibilidades com outros sistemas e práticas de informação de gestão | 2,53 | 3 | 1,46 |
| 3. Satisfação geral com as práticas e e ou sistemas de contabilidade existentes | 2,68 | 3 | 1,43 |
| 4. Conservadorismo da gestão de topo | 2,44 | 4 | 1,45 |
| 5. Relutância em alterar as práticas | 2,39 | 2 | 1,44 |
| 6. Activos especificamente ligados às práticas existentes | 2,28 | 3 | 1,37 |
| 7. Incapacidade dos indivíduos para usar novas práticas | 2,45 | 3 | 1,41 |
| 8. Preocupação com as novas tecnologias | 2,44 | 3 | 1,45 |
| 9. Preocupação relativamente à mudança no geral | 2,62 | 3 | 1,44 |
| 10. Preocupação com o potencial impacto ao nível do emprego | 2,12 | 3 | 1,31 |
| 11. Sistemas de avaliação de desempenho | 2,28 | 3 | 1,42 |
| 12. Compromissos com fornecedores de <i>software</i> | 1,73 | 1 | 1,19 |
| 13. Estabilidade e previsibilidade que as existentes práticas providenciam | 2,31 | 3 | 1,31 |
| 14. A acção e poder de gestores influentes | 2,41 | 3 | 1,47 |
| 15. Preocupação com a queda da moral do <i>staff</i> | 2,01 | 2 | 1,22 |
| 16. O Controlo de Gestão não encarado como importante | 2,32 | 2 | 1,40 |

Fonte: Questionário dirigido às pequenas, médias e grandes empresas portuguesas no período de Janeiro a Junho de 2006

Na generalidade, os factores listados foram classificados como de importância média. Sendo a classificação de muito importante a menos utilizada relativamente aos factores analisados como um todo. Verifica-se, ainda, que não existem diferenças significativas de importância ao confrontar o conjunto de factores.

De entre todos os factores, os que apresentam maior frequência para os graus de importância acima da média foram: custos elevados dos novos *softwares* de contabilidade (38 empresas consideraram este factor com grau de importância 4 ou 5), incompatibilidades com outros sistemas e práticas de informação de gestão (35 empresas atribuíram uma importância acima da média a este factor), satisfação geral com as práticas e/ou sistemas de contabilidade existentes (para este factor 37 empresas responderam dentro da escala 4 e 5). Pela análise da média acresce-se aos factores mais importantes na inibição de mudança a preocupação relativamente à mudança no geral.

Quadro 5: Importância dos atributos na inibição de mudança

| ATRIBUTOS | SEM IMP. | IMP. REDUZIDA | IMP. MÉDIA | IMP. ACIMA DA MÉDIA |
|-----------------------------------|----------|---------------|------------|---------------------|
| Custos novos <i>softwares</i> | 19 | 18 | 28 | 38 |
| Incompatibil. com outros sistemas | 20 | 18 | 30 | 35 |
| Satisfação com práticas exist. | 13 | 17 | 36 | 37 |
| Conservadorismo gestão topo | 21 | 24 | 25 | 33 |
| Preocupação mudança geral | 16 | 16 | 35 | 36 |

Fonte: Questionário dirigido às pequenas, médias e grandes empresas portuguesas no período de Janeiro a Junho de 2006

Ao considerar a moda verificamos que não existem factores onde a classificação de muito importante seja a mais utilizada. No entanto, os factores que possuem mais classificações 4 comparativamente aos restantes escalões, são: custos elevados dos novos *softwares* de contabilidade e conservadorismo da gestão de topo.

Por seu turno o factor que grande parte dos inquiridos considerou como não sendo importante foi: os compromissos com fornecedores de *software*. Um outro factor

também encarado com níveis inferiores de importância foi a preocupação com a queda da moral do *staff*.

Dos dados obtidos a partir das respostas ao questionário concluímos que os problemas com a mudança do Controlo de Gestão, normalmente, estão associados a factores humanos, tais como, falta de formação e de habilitações por parte dos trabalhadores e à existência de uma cultura empresarial que oferece resistência ao novo, dificultando a mudança. Para além destes, também são apontadas falhas e decepções da mudança relacionadas com dificuldades a nível informático e com o deficiente planeamento, organização e controlo do próprio processo de mudança por parte dos responsáveis.

Acresce-se, também, que foram considerados como factores mais importantes na inibição de mudança os custos elevados de novos *softwares* e também aspectos ligados ao conservadorismo, ou seja, à cultura empresarial de resistência à mudança. Por outro lado, os factores considerados como de importância reduzida ao nível da inibição de mudança foram os compromissos com fornecedores de *software* e a preocupação com a queda da moral do *staff*.

4.2. Análise multivariada

Após a avaliação dos dados pela técnica estatística univariada, queremos aprofundar a análise de forma a verificar quais as variáveis mais correlacionadas e reduzir as dimensões (factores) que permitem explicar por um lado a mudança ocorrida no Controlo de Gestão na última década e, por outro, os factores associados à inibição de mudança, não perdendo a significância.

4.2.1. Análise das componentes principais

A análise multivariada através da técnica das componentes principais foi efectuada no sentido de se verificar: a existência de variáveis fortemente correlacionadas e de

determinar quantos factores significativos de interdependência existem no conjunto das variáveis.

Para a escolha das componentes principais utilizou-se o critério de *Kaiser*, que se fundamenta no seguinte:

- Como as variáveis estão normalizadas e todas elas têm variância 1, a decomposição em componentes principais vai escolher as direcções que explicam a maior parte da variância do conjunto das variáveis.
- Como os valores próprios são proporcionais à proporção da variância explicada em cada uma das componentes, verificamos que cada uma das direcções só será superior às próprias variâncias, se tiver valor próprio maior que 1.

Nas sub-secções seguintes, iremos utilizar esta técnica relativamente a dois assuntos divergentes: o primeiro relacionado com os factores que conduzem à mudança e o segundo com os factores que inibem o processo de mudança do Controlo de Gestão nas organizações.

4.2.1.1. Aplicação da técnica aos factores que ocasionam a mudança

A técnica das componentes principais foi aplicada a uma amostra de dimensão de 99 respostas, com 23 variáveis, em que pretendemos analisar a correlação entre elas e simplificar as causas que estão na base das alterações que se verificaram ao nível do Controlo de Gestão das empresas portuguesas na última década.

Em primeiro lugar, apresentamos o quadro n.º 6 com a estatística de *Kaiser-Meyer-Olkin* (KMO), que indica o valor de 0,854 (quanto mais correlacionadas estiverem as variáveis mais este coeficiente se aproxima de 1, neste caso concreto, consideramos o valor bom³). O teste de *Bartlett's* apresenta o valor de 1120,980, ao qual está associado um nível de significância de 0, indiciando que as variáveis devem estar correlacionadas.

³ Ver tabela de *Kaiser* no Anexo V

Quadro 6: Coeficiente KMO e nível de significância

KMO and Bartlett's Test

| | | |
|--|--------------------|----------|
| Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy. | | ,854 |
| Bartlett's Test of Sphericity | Approx. Chi-Square | 1120,980 |
| | df | 253 |
| | Sig. | ,000 |

Os resultados obtidos mostram que os cinco primeiros factores explicam cerca de 63% da variância, conforme se pode constatar através do quadro n.º 7. Analisando separadamente cada um dos componentes, verificamos que, da variância total explicada, o primeiro factor contem cerca de 18%, sendo o que mais contribui para a explicação do fenómeno em causa, surgindo os quatro factores seguintes com percentagens decrescentes relativamente ao total da variância explicada, ou seja, o segundo contem cerca de 13% da variância total, o terceiro 12%, o quarto 11% e o último componente, sendo o que menos contribui, relativamente aos restantes, para o despoletar de mudança, contem cerca de 8% da variância total explicada.

Quadro 7: Total da variância explicada – 5 componentes

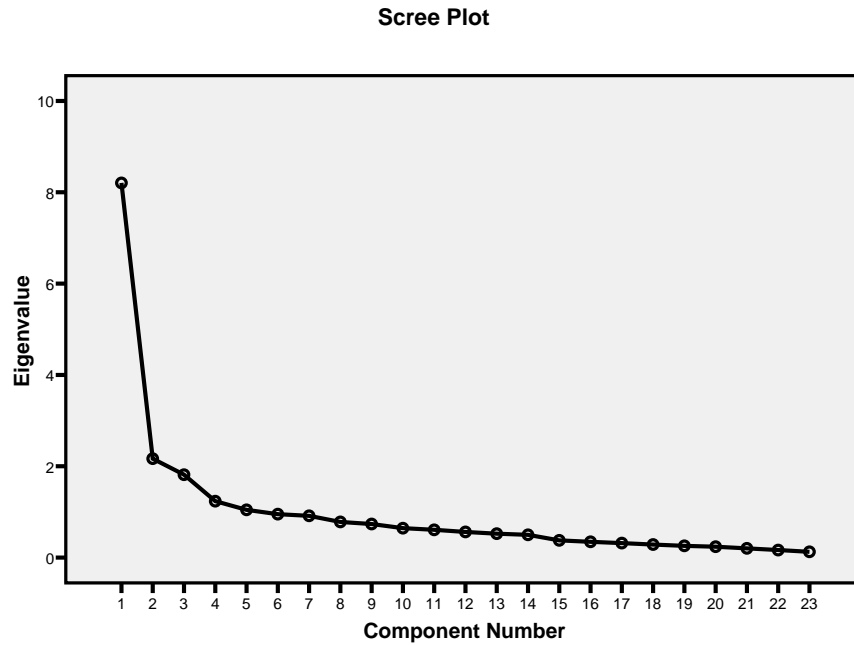
Total Variance Explained

| Component | Initial Eigenvalues | | | Extraction Sums of Squared Loadings | | | Rotation Sums of Squared Loadings | | |
|-----------|---------------------|---------------|--------------|-------------------------------------|---------------|--------------|-----------------------------------|---------------|--------------|
| | Total | % of Variance | Cumulative % | Total | % of Variance | Cumulative % | Total | % of Variance | Cumulative % |
| 1 | 8,205 | 35,674 | 35,674 | 8,205 | 35,674 | 35,674 | 4,203 | 18,273 | 18,273 |
| 2 | 2,167 | 9,420 | 45,094 | 2,167 | 9,420 | 45,094 | 3,040 | 13,217 | 31,490 |
| 3 | 1,815 | 7,893 | 52,988 | 1,815 | 7,893 | 52,988 | 2,688 | 11,687 | 43,177 |
| 4 | 1,235 | 5,371 | 58,359 | 1,235 | 5,371 | 58,359 | 2,642 | 11,486 | 54,664 |
| 5 | 1,046 | 4,547 | 62,906 | 1,046 | 4,547 | 62,906 | 1,896 | 8,243 | 62,906 |
| 6 | ,951 | 4,135 | 67,041 | | | | | | |
| 7 | ,915 | 3,978 | 71,019 | | | | | | |
| 8 | ,781 | 3,395 | 74,414 | | | | | | |
| 9 | ,735 | 3,195 | 77,609 | | | | | | |
| 10 | ,644 | 2,800 | 80,409 | | | | | | |
| 11 | ,608 | 2,644 | 83,053 | | | | | | |
| 12 | ,562 | 2,442 | 85,495 | | | | | | |
| 13 | ,524 | 2,279 | 87,774 | | | | | | |
| 14 | ,499 | 2,168 | 89,942 | | | | | | |
| 15 | ,377 | 1,641 | 91,583 | | | | | | |
| 16 | ,345 | 1,502 | 93,084 | | | | | | |
| 17 | ,317 | 1,378 | 94,463 | | | | | | |
| 18 | ,285 | 1,240 | 95,703 | | | | | | |
| 19 | ,257 | 1,116 | 96,819 | | | | | | |
| 20 | ,238 | 1,035 | 97,854 | | | | | | |
| 21 | ,202 | ,879 | 98,733 | | | | | | |
| 22 | ,165 | ,718 | 99,451 | | | | | | |
| 23 | ,126 | ,549 | 100,000 | | | | | | |

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Da análise do gráfico seguinte, verificamos que a partir do quinto nó os restantes apresentam-se quase em linha recta, isto é, confirmamos a existência de 5 factores apresentados no quadro n.º 7, não sendo significativa a restante informação.

Gráfico 5: Scree Plot



Assim, vamos reter as cinco componentes principais, para projectar os dados e estudar as suas relações.

Para uma melhor interpretação iremos apresentar a matriz dos componentes com os factores superiores a 0,5.

Quadro 8: Matriz das componentes – Rotação *Varimax*

Rotated Component Matrix^a

| | Component | | | | |
|-------|-----------|------|------|------|------|
| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| q4_11 | ,809 | | | | |
| q4_22 | ,775 | | | | |
| q4_6 | ,660 | | | | |
| q4_21 | ,659 | | | | |
| q4_10 | ,642 | | | | |
| q4_23 | ,638 | | | | |
| q4_17 | ,502 | | | | |
| q4_14 | | | | | |
| q4_4 | | ,816 | | | |
| q4_8 | | ,769 | | | |
| q4_18 | | ,640 | | | |
| q4_7 | | ,587 | | | |
| q4_5 | | ,507 | | | |
| q4_2 | | | ,754 | | |
| q4_1 | | | ,678 | | |
| q4_13 | ,530 | | ,624 | | |
| q4_3 | | | ,509 | | |
| q4_15 | | | ,505 | | |
| q4_16 | | | | ,822 | |
| q4_20 | | | | ,620 | |
| q4_9 | | | | | ,576 |
| q4_12 | | | | | ,571 |
| q4_19 | | | | | |

Extraction Method: Principal Component Analysis.
 Rotation Method: Varimax with Kaiser Normalization.

a. Rotation converged in 11 iterations.

Depois de se definir o número de componentes principais, há necessidade de fazer a interpretação das mesmas, tendo-se procedido à sua rotação, a fim de encontrarmos uma melhor discriminação das componentes e fazer sobressair o seu significado. A interpretação será tanto mais fácil, quanto mais a variável se aproximar de 1, apenas num factor, e 0 nos restantes.

Quanto mais se aproximar de 1, mais forte é a associação entre a variável e a componente.

A análise multivariada agrupou os atributos que impulsionam os processos de mudança no Controlo de Gestão organizacional e resumi-os em cinco componentes, conforme quadro seguinte.

Quadro 9: Agrupamento dos diversos atributos em 5 componentes

| COMPONENTES | QUESTÃO 4 | DESCRIÇÃO DE ATRIBUTOS |
|-------------|-----------|--|
| 1 | Q4_06 | Alterações nas condições do mercado |
| | Q4_10 | Globalização a nível mundial dos mercados |
| | Q4_11 | Aumento da competitividade |
| | Q4_17 | Alterações na estratégia global do negócio |
| | Q4_21 | Alterações na estratégia relativamente aos fornecedores |
| | Q4_22 | Alterações nas exigências por parte dos clientes |
| | Q4_23 | Leis e outras normas |
| 2 | Q4_04 | Percepção por parte da administração de que era necessário mudar |
| | Q4_05 | Necessidade de alterações na informação de gestão |
| | Q4_07 | Alterações na estrutura organizacional |
| | Q4_08 | Alterações nas políticas e estratégias de gestão |
| | Q4_18 | Necessidade de melhorar a eficiência |
| 3 | Q4_01 | Exigências de divulgação por parte da contabilidade financeira |
| | Q4_02 | Existência de um novo <i>software</i> de contabilidade |
| | Q4_03 | Existência de novas técnicas de contabilidade de gestão |
| | Q4_13 | Disponibilidade de recursos |
| | Q4_15 | Alterações contabilísticas impostas por empresas do grupo |
| 4 | Q4_16 | Alterações contabilísticas impostas por uma influente entidade local |
| | Q4_20 | Influência dos consultores externos |
| 5 | Q4_09 | Alterações na dimensão da organização |
| | Q4_12 | Disponibilidade de empregados com competências |

As cinco componentes relacionadas que traduzem as alterações no Controlo de Gestão foram designadas em termos de, influência do mercado envolvente, influência da gestão interna, influência de sistemas e técnicas internas, influência de entidades externas e influência da dimensão e do recurso humano. De seguida explicaremos mais detalhadamente a designação atribuída a cada uma das componentes.

Componente 1 – Influência do mercado envolvente: Reúne os atributos intrínsecos ao mercado envolvente da empresa e ao seu relacionamento com entidades que compõem

esse mercado, tais como, clientes, concorrentes, fornecedores e estado. Ou seja, agrupa os factores que provocam alterações no Controlo de Gestão e que derivam do posicionamento da empresa no mercado, cada vez mais exigente, global e competitivo.

Componente 2 – Influência da gestão interna: Reúne todos os atributos derivados de alterações internas e de preocupações dos órgãos de gestão das empresas que conduzem à mudança do Controlo de Gestão das organizações. As alterações internas relacionam-se, fundamentalmente, com a estrutura organizacional e com as políticas e estratégias de gestão, e as preocupações centram-se ao nível de necessidades de informação por parte da gestão e de melhorias de eficiência/produktividade.

Componente 3: Influência de sistemas e técnicas internas: Agrupa os atributos relacionados com a influência que, as técnicas e/ou sistemas contabilísticos e os sistemas informáticos exercem dentro da organização, no sentido de impulsionar processos de mudança ao nível do Controlo de Gestão. Mais especificamente, encontramos dentro deste componente, atributos tais como, novos *softwares*, e disponibilidade de recursos financeiros para adquiri-los, e também, novas técnicas e exigências a nível contabilístico.

Componente 4: Influência de entidades externas: Encontramos dentro deste componente atributos associados à influência que os consultores externos ou um poderoso gestor local podem exercer no sentido de ser necessário proceder a alterações no Controlo de Gestão das organizações.

Componente 5: Influência da dimensão e do recurso humano: Ao nível deste componente são agregados os atributos da dimensão organizacional e dos recursos humanos. Este último associado à disponibilidade de trabalhadores, dentro da organização, com competências para assegurar processos de mudança.

Em suma, da análise multivariada elaborada através das componentes principais concluímos que, o maior impulsionador da mudança do Controlo de Gestão prende-se

com factores ligados ao mercado envolvente das organizações (com uma variância explicada de 18%).

Com importância também relevante para a explicação da manifestação de mudança, mas a um nível mais baixo que a primeira, surgem as componentes derivadas das necessidades dos órgãos de gestão das organizações, da influência de técnicas e sistemas adoptados e a influência que as entidades externas exercem sobre a empresa. Ainda com importância a salientar, apesar de um pouco mais reduzida, são também considerados pelos inquiridos factores relacionados com a dimensão e a competência dos trabalhadores.

Desta análise salientamos que, na perspectiva dos inquiridos, em primeiro lugar são os factores ligados ao mercado envolvente que ocasionam o surgimento de mudança, embora possam também exercer influência factores internos ligados à gestão, às técnicas e sistemas contabilísticos e informáticos e aos trabalhadores.

Compreende-se deste modo a crescente viragem do foco das empresas relativamente ao meio envolvente onde se encontram inseridas, especificamente a preocupação com o mercado, que apresenta características cada vez maiores de complexidade, globalidade, competitividade, rigor e exigência. De facto, nos dias de hoje, as empresas que não acompanharem a evolução dos mercados, têm poucas hipóteses de sobrevivência, acabando por ser esmagadas pelos concorrentes mais ferozes.

4.2.1.2. Aplicação da técnica aos factores que inibem a mudança

No âmbito desta sub-secção, a técnica das componentes principais foi aplicada a uma amostra de dimensão de 116 respostas, com 16 variáveis, na qual pretendemos analisar a correlação entre elas e simplificar os factores na inibição de mudança no Controlo de Gestão na última década.

Tal como fizemos para o sub-secção anterior, vamos apresentar em primeiro lugar, o quadro n.º 10 que indica o valor de 0,94, considerado muito bom⁴, para a estatística de *Kaiser-Meyer-Olkin*. O teste de *Bartlett's* apresenta o valor de 1609,353, ao qual está

⁴ Ver tabela de *Kaiser* no Anexo V

associado um nível de significância de 0, indicando que as variáveis devem estar correlacionadas.

Quadro 10: Coeficiente KMO e nível de significância

KMO and Bartlett's Test

| | | |
|--|--------------------|----------|
| Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy. | | ,940 |
| Bartlett's Test of Sphericity | Approx. Chi-Square | 1609,353 |
| | df | 120 |
| | Sig. | ,000 |

Conforme mostram os resultados que constam do quadro seguinte, os dois primeiros componentes explicam cerca de 70%. Analisando a contribuição de cada um dos componentes verifica-se que, da variância total explicada, o primeiro factor explica cerca de 38%, restando para a segunda componente 32% da variância explicada.

Quadro 11: Total da variância explicada – 2 componentes

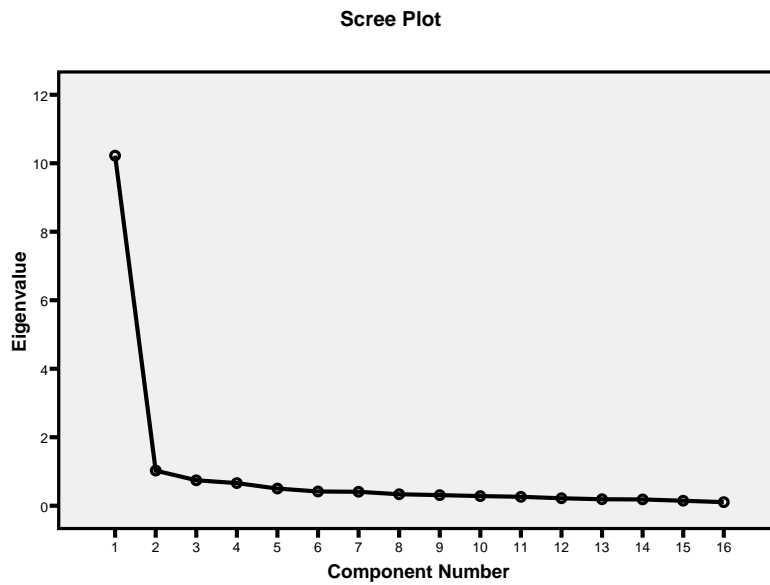
Total Variance Explained

| Component | Initial Eigenvalues | | | Extraction Sums of Squared Loadings | | | Rotation Sums of Squared Loadings | | |
|-----------|---------------------|---------------|--------------|-------------------------------------|---------------|--------------|-----------------------------------|---------------|--------------|
| | Total | % of Variance | Cumulative % | Total | % of Variance | Cumulative % | Total | % of Variance | Cumulative % |
| 1 | 10,222 | 63,889 | 63,889 | 10,222 | 63,889 | 63,889 | 6,084 | 38,028 | 38,028 |
| 2 | 1,025 | 6,407 | 70,296 | 1,025 | 6,407 | 70,296 | 5,163 | 32,268 | 70,296 |
| 3 | ,743 | 4,644 | 74,940 | | | | | | |
| 4 | ,660 | 4,124 | 79,065 | | | | | | |
| 5 | ,502 | 3,135 | 82,200 | | | | | | |
| 6 | ,415 | 2,595 | 84,795 | | | | | | |
| 7 | ,406 | 2,540 | 87,334 | | | | | | |
| 8 | ,336 | 2,098 | 89,432 | | | | | | |
| 9 | ,309 | 1,934 | 91,365 | | | | | | |
| 10 | ,281 | 1,757 | 93,122 | | | | | | |
| 11 | ,260 | 1,626 | 94,748 | | | | | | |
| 12 | ,218 | 1,361 | 96,109 | | | | | | |
| 13 | ,189 | 1,184 | 97,293 | | | | | | |
| 14 | ,183 | 1,147 | 98,440 | | | | | | |
| 15 | ,146 | ,910 | 99,350 | | | | | | |
| 16 | ,104 | ,650 | 100,000 | | | | | | |

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Confirmamos a existência de 2 componentes, através do gráfico seguinte.

Gráfico 6: Scree Plot



Tal como fizemos para a análise das causas da mudança, vamos reter as duas componentes principais determinadas anteriormente, para projectar os dados e estudar as suas relações. Para uma melhor interpretação iremos apresentar a matriz dos componentes com os factores superiores a 0,7.

Quadro 12: Matriz das componentes – Rotação *Varimax*

Rotated Component Matrix^a

| | Component | |
|--------|-----------|------|
| | 1 | 2 |
| q11_12 | ,810 | |
| q11_2 | ,781 | |
| q11_8 | ,744 | |
| q11_1 | ,735 | |
| q11_11 | ,734 | |
| q11_10 | | |
| q11_9 | | |
| q11_3 | | |
| q11_15 | | |
| q11_13 | | |
| q11_7 | | |
| q11_4 | | ,894 |
| q11_5 | | ,838 |
| q11_16 | | ,734 |
| q11_14 | | |
| q11_6 | | |

Extraction Method: Principal Component Analysis.
 Rotation Method: Varimax with Kaiser Normalization.

a. Rotation converged in 3 iterations.

A análise multivariada agrupou os diversos atributos significantes para efeitos da explicação da inibição da mudança no Controlo de Gestão organizacional e resumiu-os em dois componentes, conforme o quadro seguinte.

Quadro 13: Agrupamento dos diversos atributos em 2 componentes

| COMPONENTES | QUESTÃO 11 | DESCRIÇÃO DE ATRIBUTOS |
|-------------|------------|---|
| 1 | Q11_01 | Custos elevados dos novos <i>softwares</i> de contabilidade |
| | Q11_02 | Incompatibilidades com outros sistemas e práticas de informação de gestão |
| | Q11_08 | Preocupação com as novas tecnologias |
| | Q11_11 | Sistemas de avaliação de desempenho |
| | Q11_12 | Compromissos com fornecedores de <i>software</i> |
| 2 | Q11_04 | Conservadorismo da gestão de topo |
| | Q11_05 | Relutância em alterar as práticas |
| | Q11_16 | O Controlo de Gestão não encarado como importante |

Estes dois factores explicam a não existência de mudança, por um lado, pela dificuldade de adaptação às novas tecnologias e por outro, pela cultura empresarial conservadora. A decomposição dos factores descritos é a seguinte:

Componente 1 – Adaptação às novas tecnologias: Agrupa os factores relacionados com as preocupações da introdução de novas tecnologias na explicação da inibição de mudança. Ou seja, contempla os factores ligados aos custos de novos *softwares* e às incompatibilidades destes relativamente aos sistemas já existentes na organização.

Componente 2 – Cultura empresarial conservadora: Reúne os factores intrínsecos ao conservadorismo, relutância em mudar e, ainda, a reduzida relevância atribuída ao Controlo de Gestão dentro da organização.

Em suma, desta análise multivariada relativa à inibição de mudança elaborada através das componentes principais concluímos que a adaptação às novas tecnologias representa um papel importante como factor da não existência de mudança (este componente explica cerca de 38% do fenómeno em causa). Explicando 32% da variância total, o segundo factor contribui também fortemente para a explicação da inibição de mudança.

De facto, verificamos que os aspectos ligados às novas tecnologias, nomeadamente, questões relacionadas com os custos de novos *softwares*, compromissos com fornecedores de *softwares*, as incompatibilidades ao nível dos sistemas, exercem uma força bastante poderosa aquando de um processo de implementação de mudança, podendo por um lado, servir de impulsionadores ou, pelo contrário, de impeditivos de mudança. A cultura organizacional conservadora também é apresentada como factor importante de resistência, na opinião dos inquiridos.

4.2.2. Análise de *clusters*

Subsequentemente, com o objectivo de concentrar as empresas inquiridas em grupos, atendendo ao grau de importância que as mesmas atribuíram, quer quanto aos factores condutores de mudança, quer quanto aos atributos de inibição de mudança, foi realizada uma análise de *clusters*, com carácter exploratório, utilizando diferentes critérios de agrupamento (*Ward*, *complete linkage*, etc.), os quais apresentaram resultados relativamente semelhantes. Entre elas escolhemos O método *K-means* por ter sido o que nos permitiu obter resultados em maior concordância com a análise *discriminant*, efectuada posteriormente. Esta última técnica foi utilizada como instrumento estatístico avaliador da consistência dos grupos sugeridos pela análise de *clusters*.

4.2.2.1. Aplicação da técnica aos factores que ocasionam a mudança

A partir da técnica anteriormente referida foi possível agrupar o total das 99 empresas inquiridas, onde existiu alterações ao nível do Controlo de Gestão na última década, em dois grupos. O primeiro constituído por 62 empresas e o segundo por 37 empresas, como mostra o quadro seguinte.

Quadro 14: Número de empresas em cada um dos grupos**Number of Cases in each Cluster**

| | | |
|---------|---|--------|
| Cluster | 1 | 62,000 |
| | 2 | 37,000 |
| Valid | | 99,000 |
| Missing | | ,000 |

Relacionando cada grupo com as cinco componentes detectadas a partir da análise efectuada na sub-secção 4.2.1.1., detectamos que o grupo I (quadro n.º 15) considera como maiores impulsionadores de mudança os três primeiros componentes e o grupo II (quadro n.º 16) atribui maior importância ao componente quatro e cinco.

Quadro 15: Relação entre grupo I e componentes

| GRUPO | COMPONENTE | ATRIBUTOS |
|----------------|--|--|
| GRUPO I | 1. Influência mercado envolvente | <p>Alterações nas condições do mercado</p> <p>Globalização a nível mundial dos mercados</p> <p>Aumento da competitividade</p> <p>Alterações na estratégia global do negócio</p> <p>Alterações na estratégia relativamente aos fornecedores</p> <p>Alterações nas exigências por parte dos clientes</p> <p>Leis e outras normas</p> |
| | 2. Influência gestão interna | <p>Percepção por parte da administração de que era necessário mudar</p> <p>Necessidade de alterações na informação de gestão</p> <p>Alterações na estrutura organizacional</p> <p>Alterações nas políticas e estratégias de gestão</p> <p>Necessidade de melhorar a eficiência</p> |
| | 3. Influência técnicas e sistemas | <p>Exigências de divulgação por parte da contabilidade financeira</p> <p>Existência de um novo <i>software</i> de contabilidade</p> <p>Existência de novas técnicas de contabilidade de gestão</p> <p>Disponibilidade de recursos</p> <p>Alterações contabilísticas impostas por empresas do grupo</p> |

O grupo I, composto por 62 empresas considera que as causas da mudança estão mais fortemente ligadas ao mercado envolvente, e a factores internos relacionados com alterações na estrutura, políticas e estratégias, fundamentadas nas preocupações da gestão e à adopção de técnicas e sistemas contabilístico/informáticos.

Quanto ao grupo II (quadro n.º 16) constatamos que este atribui maior importância às componentes quatro e cinco.

Quadro 16: Relação entre grupo II e componentes

| GRUPO | COMPONENTE | ATRIBUTOS |
|-----------------|--|---|
| GRUPO II | 4. Influência entidades externas | Alterações contabilísticas impostas por uma influente entidade local Influência dos consultores externos |
| | 5. Influência dimensão e recursos humanos | Alterações na dimensão da organização Disponibilidade de empregados com competências |

O grupo II, composto por 37 empresas atribui maior importância para o despoletar de processos de mudança, à influência exercida por entidades externas e à dimensão e influência do recurso humano.

Tomando por base os valores médios (centro dos *clusters*) iremos analisar a importância de cada um dos factores dentro de cada um dos grupos, visualizando o quadro n.º 17. Dos três factores associados ao grupo I aquele que se reveste de importância superior face aos restantes é a influência da gestão interna (*REGR factor score 2 for analysis 1* – com valor médio de 0,12098) que compreende as preocupações da gestão no exercício das suas funções no interior da organização. Relativamente ao grupo II, o factor que este considera de maior importância para a explicação da mudança é a influência da dimensão e da competência dos trabalhadores (*REGR factor score 5 for analysis 1* – com valor médio de 0,8631).

Quadro 17: Associação das componentes a cada um dos grupos

Final Cluster Centers

| | Cluster | |
|------------------------------------|---------|---------|
| | 1 | 2 |
| REGR factor score 1 for analysis 1 | ,03031 | -,05079 |
| REGR factor score 2 for analysis 1 | ,12098 | -,20272 |
| REGR factor score 3 for analysis 1 | ,11287 | -,18913 |
| REGR factor score 4 for analysis 1 | -,34608 | ,57992 |
| REGR factor score 5 for analysis 1 | -,51512 | ,86318 |

No sentido de validar os resultados anteriores procedeu-se à extracção do quadro seguinte, donde se constata que apenas duas das 99 empresas não se encontram correctamente classificadas. Ou seja, dividindo as empresas em dois grupos tendo por base a sua percepção relativamente às cinco componentes das causas de mudança, verificamos que 98% das empresas se encontram bem classificadas.

Quadro 18: Resultados da classificação em grupos

Classification Results(a)

| Cluster Number of Case | | | Predicted Group Membership | | Total |
|------------------------|-------|---|----------------------------|------|-------|
| | | | 1 | 2 | |
| Original | Count | 1 | 62 | 0 | 62 |
| | | 2 | 2 | 35 | 37 |
| | % | 1 | 100,0 | ,0 | 100,0 |
| | | 2 | 5,4 | 94,6 | 100,0 |

a 98,0% of original grouped cases correctly classified.

4.2.2.2. Aplicação da técnica aos factores que inibem a mudança

Relativamente às empresas que classificaram quanto ao grau de importância os factores que inibem a mudança, foi aplicada a mesma técnica, e também foram formados dois grupos, o primeiro constituído por 64 empresas e o segundo por 54, para um total de 116 empresas.

Quadro 19: Número de empresas em cada um dos grupos

Number of Cases in each Cluster

| | | |
|---------|---|---------|
| Cluster | 1 | 64,000 |
| | 2 | 52,000 |
| Valid | | 116,000 |
| Missing | | ,000 |

Esta divisão tem por base a importância que cada um dos grupos atribui aos dois componentes que inibem a mudança extraídos da aplicação da técnica das componentes principais na sub-secção 4.2.1.2.

Da relação entre os grupos e as componentes verificamos que o grupo I considera como maior inibidor de mudança o componente 2 e o grupo II dá maior importância ao componente 1, tal como pode ser observado no quadro seguinte, que relaciona os grupos com as componentes e atributos.

Quadro 20: Relação entre os grupos e as componentes

| GRUPO | COMPONENTE | ATRIBUTOS |
|-----------------|--|---|
| GRUPO I | 2. Cultura empresarial conservadora | Conservadorismo da gestão de topo Relutância em alterar as práticas O Controlo de Gestão não encarado como importante |
| GRUPO II | 1. Adapção às novas tecnologias | Custos elevados dos novos <i>softwares</i> de contabilidade Incompatibilidades com outros sistemas e práticas de informação de gestão Preocupação com as novas tecnologias Sistemas de avaliação de desempenho Compromissos com fornecedores de <i>software</i> |

O grupo I, composto por 64 empresas, explica as dificuldades de mudança associando a à cultura empresarial conservadora, à relutância em mudar e, ainda, à pouca importância atribuída ao Controlo de Gestão dentro da organização, apresentando este componente (*REGR factor score 2 for analysis 1*) a média de 0,15732, de acordo com o quadro n.º 21.

Por seu lado, o grupo II, de 52 empresas, atribuem importância aos factores relacionados com as preocupações da introdução de novas tecnologias na explicação da

inibição de mudança, contemplando os factores associados aos custos de novos *softwares* e às incompatibilidades destes relativamente aos sistemas já existentes na organização. Este componente, designado de *REGR factor score 1 for analysis 1*, no quadro seguinte apresenta uma média de 0,88302.

Quadro 21: Associação das componentes a cada um dos grupos

| | Cluster | |
|------------------------------------|---------|---------|
| | 1 | 2 |
| REGR factor score 1 for analysis 1 | -,71745 | ,88302 |
| REGR factor score 2 for analysis 1 | ,15732 | -,19363 |

Validando os resultados obtidos com a apresentação do quadro n.º 22, verifica-se que apenas, 1 empresa não se encontra bem classificada, concluindo que 99% do total das 116 empresas encontram-se correctamente classificadas.

Quadro 22: Resultados da classificação em grupos

| Classification Results ^a | | | | | |
|-------------------------------------|-------|---|----------------------------|------|-------|
| Cluster Number of Case | | | Predicted Group Membership | | Total |
| | | | 1 | 2 | |
| Original | Count | 1 | 64 | 0 | 64 |
| | | 2 | 1 | 51 | 52 |
| | % | 1 | 100,0 | ,0 | 100,0 |
| | | 2 | 1,9 | 98,1 | 100,0 |

a. 99,1% of original grouped cases correctly classified.

Iremos proceder de seguida à síntese das conclusões retiradas a partir dos dados tratados, quer no âmbito da utilização da técnica estatística univariada, quer da técnica multivariada.

4.3. Discussão dos resultados e conclusões

Na metodologia de investigação foram apresentadas quatro sub-hipóteses:

- ↪ H1.1 Existiu ou não alteração nas práticas e/ou sistemas de Controlo de Gestão, na última década, nas empresas portuguesas, e se sim qual o grau de mudança;
- ↪ H1.2 Quais os factores importantes que estão na origem do processo de mudança;
- ↪ H1.3 Quais as técnicas de Controlo de Gestão adoptadas pelas empresas portuguesas na última década;
- ↪ H1.4 Quais os factores importantes que provocam a inibição de mudança no Controlo de Gestão.

Pretende-se testar essas hipóteses através das respostas aos inquéritos realizados.

Tendo presente esse objectivo e, após a análise dos resultados do inquérito, vamos verificar se as mesmas são, ou não, confirmadas.

Para responder à primeira sub-hipótese, vamos analisar os resultados das primeiras três questões, da secção A, do inquérito. A este nível pretende-se conhecer se as organizações sofreram ou não alterações ao nível do Controlo de Gestão na última década, qual o grau de mudança e a descrição das alterações específicas detectadas.

Foi constatado que:

- A quase totalidade dos inquiridos (85%) identificou que a sua organização sofreu alterações “formais” nos sistemas e/ou técnicas usadas, ou alterações no uso, e percepções da relevância do Controlo de Gestão;
- Também pela maior parte das empresas (70%) que afirmaram terem sofrido alterações ao nível do Controlo de Gestão, foi sublinhado que a mudança qualificou-se de substancial e de muito substancial;
- Quanto à natureza das alterações específicas, ao nível de cada organização, foram identificadas as seguintes causas, por ordem descendente de importância:

introdução de novos *softwares* informáticos, melhorias da informação de gestão existente, introdução de novas técnicas e/ou sistemas de Controlo de Gestão, reestruturação da empresa e ainda implementação do sistema de gestão de qualidade.

Para responder à segunda sub-hipótese, vamos analisar os resultados da questão 4 e 5 da secção A do inquérito, relacionadas com os factores que influenciaram as alterações ocorridas no Controlo de Gestão nas empresas portuguesas. Verificou-se que os factores que na opinião dos inquiridos mais influenciam o processo de mudança foram: a percepção por parte da administração de que era necessário mudar, a necessidade de alterações na informação de gestão, alterações nas políticas e estratégias de gestão, disponibilidade de trabalhadores com competências e a necessidade de melhorar a eficiência/produktividade. Por outro lado, os factores qualificados com menor grau de importância, para impulsionar processos de mudança, foram: as alterações contabilísticas impostas por empresas do grupo e as alterações contabilísticas impostas por uma influente entidade local, influência dos consultores externos e alterações na estratégia relativamente aos fornecedores.

Podemos concluir, a partir dos resultados obtidos, que as empresas portuguesas, na última década, introduziram alterações ao nível do Controlo de Gestão como resultado do aumento da necessidade de informação de gestão atempada, completa e fidedigna, por parte dos gestores. Este acréscimo ao nível da informação relaciona-se, por seu turno, com factores internos de aumentos de produtividade/eficiência, mudanças da estratégia empresarial e alterações ao nível da estrutura organizacional e, também, com factores ligados ao envolvente externo da empresa como a globalização dos mercados e o aumento da concorrência.

Para responder à terceira sub-hipótese, foi elaborada a questão 7 e 8, destinada aos gestores (*controllers* de gestão/directores financeiros) de grandes, médias e pequenas empresas a operar em Portugal, acerca de quais as novas técnicas de Controlo de Gestão adoptadas pela sua organização na última década. A análise das respostas revela que as técnicas mais adoptadas pelas empresas portuguesas, em ordem decrescente de

utilização, são: as medidas de qualidade, as medidas de *performance* não financeiras, a contabilidade de gestão estratégica e o *Activity-Based Costing*. Importa salientar ao nível deste tema que se verifica uma elevada concentração na adopção de técnicas de Controlo de Gestão de âmbito não financeiro, por parte das empresas portuguesas.

Para responder à quarta sub-hipótese vamos analisar os resultados das questões 6, 11 e 12 do inquérito, relacionadas com os problemas, falhas e decepções de um processo de mudança e identificar os factores que inibem a mudança do Controlo de Gestão nas organizações portuguesas.

Este estudo possibilitou concluir que os problemas das empresas portuguesas nos processos de mudança encontram-se fortemente associados a factores humanos, nomeadamente, com a adaptação dos trabalhadores e a própria predisposição destes em aceitar alterações nos sistemas e/ou técnicas de Controlo de Gestão. Foi também identificado pelos inquiridos dificuldades a nível informático e uma deficiente planificação e coordenação dos processos de mudança a implementar nas organizações. Os factores que mais contribuem para que exista dificuldade de mudança do Controlo de Gestão nas organizações são, na opinião dos inquiridos, os custos elevados dos novos *softwares* de contabilidade, a satisfação com as existentes práticas e as incompatibilidades com outras práticas, e ainda, as preocupações com a mudança no geral.

No sentido de reduzir os causadores da necessidade de introduzir alterações ao nível do Controlo de Gestão, foi aplicada aos 23 atributos de mudança da questão 4, a análise multivariada ACP, conseguindo-se agrupar esses atributos em 5 componentes. A primeira, relaciona-se com a influência do mercado externo, a segunda com a influência da gestão interna, a terceira com as técnicas e os sistemas contabilístico/informáticos e a quarta e quinta componentes, respectivamente, com a influência de entidades externas e a influência da dimensão e dos recursos humanos.

Das cinco componentes discriminadas verificou-se que, na óptica dos inquiridos, em primeiro lugar são os factores ligados ao mercado envolvente que ocasionam o

surgimento de mudança, seguidamente como impulsionadores de mudança sobre o Controlo de Gestão encontram-se os factores ligados à gestão interna das organizações, à adopção de técnicas e sistemas contabilístico/informáticos, à influência de entidades externas e, por último, sendo também importante para a explicação do fenómeno (embora em menor grau que os anteriores), a dimensão da organização e a disponibilidade de trabalhadores competentes para assegurar situações novas.

Uma análise similar, foi também elaborada, no âmbito da estatística multivariada, relativamente aos 16 atributos que compõem a questão 11 do questionário, no sentido de os agrupar, através da análise ACP. No caso concreto, foram obtidas duas componentes principais que explicam a inibição de mudança. São elas, a primeira, a adaptação a novas tecnologias e, a segunda, a cultura empresarial conservadora.

As duas componentes contribuem de forma, praticamente, idêntica para explicar a dificuldade de mudança. A adaptação a novas tecnologias, inclui situações, tais como, o custo elevado de novos *softwares* e as incompatibilidades destes em relação às práticas de gestão existentes na organização. A outra componente que contribui para a explicação do fenómeno da não mudança, é a cultura empresarial conservadora/relutância à mudança, e a reduzida importância atribuída à função do Controlo de Gestão dentro da organização.

Na esfera ainda da análise multivariada agrupámos as empresas inquiridas tendo por base, as componentes anteriores, tanto ao nível das causas, como ao nível do fenómeno da inibição de mudança. Relativamente às duas situações anteriores, tendo sido analisadas em separado, foram constituídos dois grupos de empresas para cada uma delas.

O grupo I das causas de mudança identificou-se com as componentes da influência do mercado, da gestão interna e das técnicas e sistemas contabilístico/informáticos, enquanto que o grupo II se aproximou para efeitos da explicação do surgimento de mudança de factores relacionados com a influência de entidades externas, dimensão e disponibilidade de trabalhadores competentes.

Relativamente ao fenómeno da inibição de mudança, verificámos que o grupo com mais empresas considerou como importante o factor da cultura empresarial conservadora enquanto que o outro, constituído por um menor número de empresas, revelou que é a adaptação a novas tecnologias que dificulta ou pelo contrário, coadjuva os processos de mudança ao nível do Controlo de Gestão das organizações.

Capítulo 5 – Conclusões

5.1. Síntese global da tese

Este estudo baseia-se num trabalho de investigação realizado no Reino Unido, e tem como objectivos, por um lado, compreender a natureza, causas e implicações de alterações ao nível do Controlo de Gestão das empresas portuguesas, na última década e, por outro, ser a base de uma análise comparativa entre as práticas de Controlo de Gestão entre estes dois países.

A investigação do Reino Unido pretendeu confirmar os vários estudos que defendem que a alteração das práticas de Controlo de Gestão é lenta quando comparada com as mudanças que se verificaram no envolvente tecnológico e organizacional das organizações. De facto, Jonhson e Kaplan, concluíram, no seu livro “*Relevance Lost*”, que a Contabilidade de Gestão deixou de satisfazer as necessidades de informação dos gestores dos anos 80, perdendo assim a sua relevância.

Se o *Chartered Institute of Management Accountants* (CIMA) aceitou o argumento de Jonhson e Kaplan durante os anos 80, nos anos 90, demonstrou que, no Reino Unido, existiram mudanças significativas na forma de usar a Contabilidade de Gestão, tendo esta passado de um sub-sistema de informação que visa o registo, análise e controlo, para um sub-sistema centrado no negócio.

Em Portugal, através da condução de um questionário electrónico e postal constatámos que a mudança foi qualificada de substancial e que a mesma se verificou sobretudo ao nível da utilização de novos *softwares* informáticos de gestão, da reestruturação de informação de gestão já existente e da introdução de novas técnicas de gestão (predominantemente, medidas de qualidade e não financeiras). Relativamente aos maiores impulsionadores da mudança verificou-se serem os factores associados ao mercado envolvente da empresa, e à crescente necessidade de informação de gestão

para fazer face a alterações internas e a preocupações de gestão das organizações. No que diz respeito aos factores que dificultam os processos de mudança, como principais, identificámos a adaptação a novas tecnologias e a cultura empresarial conservadora.

Sintetizando a mudança da Contabilidade de Gestão é um processo complexo e multidimensional, que requer planeamento, cuidada implementação e adequado controlo. Neste sentido, os contabilistas deverão estar aptos a interpretar dados, relatá-los e ao mesmo tempo, relacioná-los com as operações do negócio. Cabe ainda aos académicos de Contabilidade de Gestão desempenhar um papel determinante, que consiste em providenciar aos alunos um conhecimento global do negócio das organizações.

5.2. Contributos teórico-práticos. Ligação entre os resultados obtidos e a revisão de literatura

Partiu-se, no início deste trabalho, do pressuposto de que iria ser difícil encontrar empresas onde não tivesse existido mudança ao nível da Contabilidade de Gestão, tal como fizeram Scapens *et al.* (2002), no estudo que realizaram sobre o mesmo tema nas empresas do Reino Unido. Esta ideia inicial advém do conceito abrangente de mudança utilizado no estudo, que engloba não só a introdução de novas técnicas ou sistemas, mas também a alteração na forma de utilização das tradicionais práticas de Controlo de Gestão.

Colocando este pressuposto como hipótese principal e querendo confrontar os resultados das empresas portuguesas com as empresas do Reino Unido, foi desenvolvida a necessária pesquisa que confirmasse ou infirmasse esta ideia inicial.

Depois de feita a leitura e análise dos dados recolhidos, os resultados confirmaram que poucas foram as empresas portuguesas que indicaram não terem sofrido alterações ao nível do seu Controlo de Gestão, na última década. A mudança ocorrida foi mesmo qualificada pelas empresas inquiridas de substancial. Quanto à natureza constatou-se que a mudança se verificou, principalmente, ao nível da utilização de novos *softwares*

informáticos de gestão, da reestruturação de informação de gestão já existente com vista à sua utilização mais eficiente e da introdução de novas técnicas de gestão.

Também nas empresas do Reino Unido, nos anos 90, os autores anteriormente citados, concluíram pela alteração da Contabilidade de Gestão. Mas em vez de uma alteração das técnicas e sistemas de Contabilidade de Gestão assistiu-se a uma alteração na forma como eram usadas as tradicionais técnicas, sistemas e informação da Contabilidade de Gestão. Ou seja, a informação passou a estar mais direccionada para as necessidades dos gestores, adoptando uma perspectiva orientada para o negócio.

Tendo por base os argumentos de Atinkson *et al.* (1997), que defendem que as organizações se adaptam às alterações do envolvente de forma contínua e activa, procurou-se com esta limitação, estudar os factores mais importantes que provocam as mudanças ocorridas no Controlo de Gestão nas empresas portuguesas.

Da análise univariada concluímos que o factor que mais contribui para o despoletar de um processo de mudança, ao nível da Contabilidade de Gestão nas organizações, é a percepção por parte da administração da necessidade de mudança, ou seja, de alterar a informação de gestão para fazer face a alterações nas políticas e estratégias de gestão a implementar na organização ou a necessidades de melhorias a nível da eficiência/productividade. São também mencionados como importantes pelas empresas portuguesas nos processos de mudança, factores relacionados com a disponibilidade de trabalhadores competentes e a existência de novos *softwares* de contabilidade.

Como factores menos importantes, as empresas portuguesas qualificaram, as alterações contabilísticas impostas ou por empresas do grupo ou por influentes entidades locais.

Comparando o anteriormente descrito com os resultados obtidos no Reino Unido verificámos que as conclusões são praticamente as mesmas. De facto, Scapens *et al.* (2002) também referiram, por um lado, como factores importantes, a percepção por parte da administração/gestores de topo de que era necessário mudar e a necessidade de alterações na informação de gestão, e por outro, como factores menos importantes, as

exigências de divulgação por parte da contabilidade financeira e as alterações contabilísticas impostas por empresas do grupo. Os autores, em conformidade com os resultados obtidos, concluíram que os gestores, nos dias de hoje, possuem diferentes necessidades de informação, como consequência das alterações das condições de mercado, da crescente competição e das alterações da estrutura da organização e da estratégia de negócio, sendo necessário que a Contabilidade de Gestão mude de forma a estar em conformidade com esta nova realidade.

Da comparação da importância dada aos factores de mudança pelas empresas do Reino Unido e pelas portuguesas interessa salientar que a única diferença resulta das primeiras terem considerado o factor da exigência de divulgação por parte da contabilidade financeira como pouco importante e as segundas terem considerado o mesmo como de importância média. Esta divergência poderá indiciar por parte das empresas portuguesas uma maior dependência da Contabilidade de Gestão face à Contabilidade Financeira contrapondo a Contabilidade de Gestão do Reino Unido que possivelmente será mais independente face à Contabilidade Financeira.

Através da análise multivariada, agrupámos os diversos atributos que poderão provocar alterações ao nível do Controlo de Gestão das organizações em cinco influentes componentes: o mercado envolvente, a gestão interna, as técnicas e sistemas contabilístico/informáticos, as entidades externas, e por último, e em conjunto, a dimensão e a competência dos recursos humanos.

A primeira componente reúne os atributos associados ao relacionamento da empresa com as entidades do mercado onde se encontra inserida, tais como, clientes, concorrentes, fornecedores e estado. A influência da gestão agrega os factores derivados de alterações internas a nível de políticas, de estratégias e da estrutura organizacional e inclui ainda, a percepção da gestão da necessidade de mudança para fazer face a aumentos de produtividades e a aumentos de informação. A componente três agrupa os atributos relacionados com a influência que as técnicas e/ou sistemas contabilístico/informáticos exercem dentro da organização, no sentido de impulsionar processos de mudança ao nível do Controlo de Gestão. Na quarta componente

encontramos atributos associados à influência que os consultores externos ou um poderoso gestor local podem exercer no sentido de ser necessário proceder a alterações no Controlo de Gestão das organizações. E a quinta, e última componente, agrega o efeito da dimensão e da disponibilidade de trabalhadores, dentro da organização, com competências para assegurar processos de mudança.

Do estudo empírico concluímos que, em primeiro lugar, são os factores ligados ao mercado envolvente que ocasionam o surgimento de mudança, embora exerçam também influência os factores internos ligados a necessidades de acréscimos de informação por parte da gestão, e à introdução de técnicas e sistemas contabilístico/informáticos. Para além destes, são considerados também, pelos inquiridos, como impulsionadores de mudança a influência de entidades externas, a dimensão da organização e a disponibilidade de trabalhadores competentes. Em suma, constata-se mais uma vez que o foco da empresa deverá estar orientado para o meio envolvente, no sentido de o acompanhar e de se adaptar às novas realidades que surgem a cada instante. Naturalmente que em consequência da readaptação, o ambiente interno sofrerá constantes alterações necessárias para que a empresa alcance os seus objectivos e trace o seu rumo em direcção ao futuro.

Ao nível da adopção de novos modelos de Contabilidade de Gestão a evidência empírica tem sugerido que, cada vez mais, se utilizam as tradicionais técnicas conjuntamente com as novas e avançadas técnicas de contabilidade. Acresce-se ainda referir que, apesar da promoção de técnicas de Controlo de Gestão avançadas, vários estudos, indiciam que as mesmas não têm sido adoptadas como os seus defensores gostariam.

Nos últimos tempos tem-se assistido também, a vários argumentos no sentido de usar medidas não financeiras na gestão das empresas. Existem autores que defendem que as medidas financeiras devem ser complementadas com novos indicadores não financeiros, proporcionando maior controlo, e que as empresas devem erguer sistemas multidisciplinares.

Sob uma outra perspectiva, outros autores defendem também a introdução de medidas não financeiras, face à constatação de que os relatórios de gestão se mostram incompletos, de forma a torná-los mais completos e a avaliar as restantes dimensões do negócio da empresa.

No estudo realizado às empresas do Reino Unido, Scapens *et al.* (2002), constataram um interesse crescente, por parte das empresas inquiridas, na utilização de medidas de *performance* não financeiras fortemente orientadas por conceitos estratégicos e comerciais, no sentido de focalizar os factores que geram proveitos a longo prazo. Do mesmo estudo conclui-se, ainda, que cada empresa desenvolve os seus próprios métodos para medir a *performance* não financeira. Adicionalmente, e na opinião dos autores deverão ser efectuadas comparações entre o desempenho actual e as metas a atingir para as várias medidas de *performance*. No entanto, as comparações devem ser efectuadas em períodos de tempo diferentes daqueles utilizados nos tradicionais ciclos contabilísticos.

Nas empresas portuguesas, de entre as novas técnicas de Controlo de Gestão adoptadas na última década, verificou-se o predomínio das medidas de qualidade, justificando a sua utilização, o facto de muitas das empresas se encontrarem em processos de certificação de qualidade. Com índices também elevados de adopção, por parte das empresas inquiridas, verificamos que se encontravam, as medidas de *performance* não financeiras (estando conforme com o que foi encontrado relativamente às empresas do Reino Unido), a Contabilidade de Gestão Estratégica e o ABC. De salientar ainda que, nenhuma das empresas questionadas, indicou a adopção da técnica de Controlo de Gestão *Blackflush Accounting*, na última década.

Relativamente às questões associadas à dificuldade da ocorrência de processos de mudança, da análise univariada, foi possível concluir que entre os factores mais importantes, segundo os inquiridos, salientam-se os custos elevados dos novos *softwares* de contabilidade, as incompatibilidades e satisfação geral com as práticas e/ou sistemas de contabilidade existentes, a preocupação relativamente à mudança no geral e o conservadorismo da gestão de topo. Quanto aos menos importantes, é de destacar os

compromissos com fornecedores de *software* e a preocupação com a queda da moral do *staff*.

Da análise multivariada sobressaiu duas componentes que explicam a inibição de mudança, uma relacionada com a adaptação às novas tecnologias e outra associada à cultura empresarial conservadora. A primeira componente agrupa os aspectos ligados à preocupação, custos e incompatibilidades das novas tecnologias. A segunda componente justifica a não mudança por razões ligadas a factores humanos. As respostas das empresas portuguesas estão em conformidade com os estudos referidos na parte da revisão da literatura que focam os recursos humanos como inibidores dos processos de mudança ao nível das organizações e introduz as dificuldades que podem advir da adaptação a novas tecnologias. Constata-se deste modo a grande importância que é atribuída às tecnologias no seio das empresas portuguesas.

No seguimento do que foi anteriormente referido e no âmbito dos problemas que surgem aquando de um processo de mudança existem autores que focalizam os factores humanos como impeditivos da mudança, outros que os relacionam com o ambiente organizacional e ainda outras argumentações relacionadas com as técnicas e/ou sistemas de contabilidade.

Relativamente ao primeiro aspecto apontado, e sintetizando o que foi referido por diversos autores, interessa ressaltar que para uns, a resistência à mudança resulta de uma reacção individual à frustração relativamente a forças de grupos com poder. Para outros, a resistência à mudança é entendida como uma forma de protecção do indivíduo dos efeitos reais e imaginários de mudança. Existem, ainda, autores que defendem que a resistência à mudança ocorre frequentemente por uma de duas razões: (1) por os especialistas de *staff* se preocuparem mais com a tecnologia do que com os aspectos sociais ou (2) pelo facto de os mesmos não reconhecerem os trabalhadores do departamento de produção como especialistas dos seus próprios trabalhos. Para fazer face a este problema os autores aconselham os gestores a:

- Direcção dos grupos a comunicar a necessidade de mudança e a solicitar aos trabalhadores o seu envolvimento no planeamento da mudança;
- Conhecer o que significa resistência com o objectivo de a reduzir trabalhando as causas em vez dos sintomas;
- Descobrir o que significa mudança na perspectiva dos trabalhadores;
- Admitir as suas próprias falhas na implementação de mudança.

Os autores estudados são da opinião geral de que sem mudança não existe progresso, que na generalidade as pessoas não lidam bem com a mudança e que as pessoas chave são as que mais resistem.

Ao nível da literatura organizacional, os autores Burns *et al.* (2001) concluíram que um óptimo sistema, por um lado, deve providenciar a estabilidade necessária para ir ao encontro das necessidades dos utilizadores eficientemente e, por outro, deve permitir aos gestores visionar e responder a novas direcções para a organização. Um outro factor importante e com impacto directo no sucesso ou falha de um processo de mudança respeita à cultura da organização. Ou seja, para que o sucesso da implementação de uma determinada mudança seja alcançado o novo sistema de Contabilidade de Gestão deve ser compatível com a cultura empresarial existente, sob pena, de pelo contrário, o resultado se concretizar em conflito e resistência, levando à falha do processo de mudança.

Vários estudos têm também surgido no sentido de identificar as causas do sucesso ou do insucesso da implementação de novas técnicas e/ou sistemas de Contabilidade de Gestão. Acerca deste tema, vários autores são da opinião geral de que é mais simples introduzir mudança que seja consistente com as existentes rotinas ou formas de pensar, e que por outro lado, mudança que entre em conflito com as rotinas existentes e as formas de pensar institucionalizadas é mais difícil de implementar.

Burns *et al.* (2002), argumentaram que a implementação de mudança é mais do que seleccionar sistemas e/ou técnicas de contabilidade óptimos, seguidos por um processo técnico de implementação. Compreende, segundo estes, para além destes elementos

importantes, questões culturais, institucionais e comportamentais. Conclui-se então, e em conformidade com o defendido pelos autores citados, que a mudança da Contabilidade de Gestão é um processo complexo e multidimensional, que requer planeamento e cuidada implementação e adequado controlo.

No futuro as práticas da Contabilidade de Gestão e o papel dos contabilistas irão continuar a sofrer alterações de forma a acompanhar as alterações nas estruturas organizacionais e a adopção de novas tecnologias. Para tal, torna-se essencial que os contabilistas adquiram conhecimento teórico e prático adequado, de forma a adaptarem-se à mudança inevitável do contexto organizacional. Mais ainda, se os mesmos pretendem estar mais directamente envolvidos no processo de negócio, eles necessitam de compreender as complexidades desse mesmo negócio e de possuir as necessárias capacidades para interagir com as pessoas de todas as partes da organização. Ou seja, estes deverão estar aptos a interpretar dados relatá-los e, ao mesmo tempo, relacioná-los com as operações do negócio.

Também os académicos na área da Contabilidade de Gestão deverão desempenhar um papel determinante no processo de a melhorar continuamente. Primeiro, os programas da Contabilidade de Gestão deverão providenciar um conhecimento global do negócio das organizações, incluindo a abrangência de matérias, tais como, as alterações na Gestão, a implementação e o desenho de sistemas e a estratégia. Depois, no seio dos cursos contabilísticos existirá necessidade de interpretar números financeiros e de enfatizar o impacto de técnicas financeiras e a relação dessas técnicas com outras dimensões do negócio. Adicionalmente, os alunos das áreas de Contabilidade de Gestão deverão ser encorajados a desenvolver as suas características pessoais e de relacionamento, através do estudo de casos, técnicas interactivas de aprendizagem e de jogos de simulação de gestão.

5.3. Limitações do estudo

A realização deste trabalho confrontou-se com determinadas limitações ou dificuldades que importa, no seio desta secção enunciar.

Uma das principais limitações relaciona-se com a técnica de recolha de dados utilizada para efeitos de obtenção de informação, objecto de posterior tratamento estatístico. De facto, os questionários apresentam as seguintes desvantagens, que condicionam o desenvolver do estudo, sendo as principais, as que se enunciam:

- a) O reduzido número de questionários devolvidos pelos inquiridos;
- b) O grande número de perguntas sem resposta;
- c) A impossibilidade de poder ajudar o inquirido na explicação da questão.

Neste estudo estas questões também se verificaram, ainda, que se tenha procurado, através do reenvio de questionários e de contactos telefónicos ultrapassá-las.

Interessa referir que, tendo sido utilizada a via *e-mail* e a via correio postal para distribuição dos questionários aos seus destinatários, verificou-se uma taxa de resposta bastante mais elevada comparativamente ao uso apenas do *e-mail*.

Para além do referido, e ainda no âmbito do trabalho de campo realizado, constatou-se que as grandes empresas são mais receptivas e que mais facilmente possuem internamente estruturas com capacidade de responder a este tipo de solicitações vindas do exterior, para efeitos da realização de estudos académicos. Esta constatação depende, como é óbvio, do tema em estudo e dos objectivos que se pretendem alcançar com o trabalho de investigação.

Uma última limitação do presente estudo refere-se ao facto de não ter sido possível apurar conclusões da relação entre as características das empresas inquiridas e as respostas dadas aos questionários aquando do tratamento estatístico dos dados. Este facto deve-se à heterogeneidade, em termos de CAE, escalão VVN/NPS das empresas que constituíram a amostra base do estudo.

5.4. Sugestões para futura investigação

Sendo este tema da mudança uma matéria inesgotável sob diversos prismas, o seu estudo nunca deverá deixar de se realizar. A Contabilidade de Gestão deverá acompanhar a evolução do seu envolvente assim como deverá existir um acompanhamento teórico do evoluir destes dois assuntos e da sua inter-relação.

Salientam-se, nesta secção, as seguintes sugestões para futura investigação:

- ↳ Replicar o questionário usado neste estudo noutros países, nomeadamente, em Espanha e Itália, tendo em vista comparar posteriormente os resultados obtidos, com as conclusões de Scapens *et al.* (2002) e a presente dissertação;
- ↳ Aplicar o questionário em sectores específicos com o objectivo de identificar semelhanças e diferenças entre sectores;
- ↳ Conduzir *case studies* longitudinais e extensos em empresas sujeitas a grande turbulência na sua envolvente de negócios e verificar qual a evolução do papel da Contabilidade/Controlo de Gestão, bem como dos contabilistas;
- ↳ Estudar com profundidade e, ainda com base em *case studies*, como é que as técnicas de Contabilidade de Gestão, ditas tradicionais, são usadas na decisão. Analisar também que tipo de medidas não financeiras são adoptadas na Contabilidade de Gestão.
- ↳ Examinar ao longo do tempo a relação entre o papel das universidades e dos programas de contabilidade e as funções desenvolvidas pelos contabilistas nas empresas.

Bibliografia

Albrecht, W.S. e R.J. Sack (2000), Accounting Education: Charting the Course Through a Perilous Future, *American Accounting Association*.

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

Barley, S.R. e P.S. Tolbert (1997), Institutionalization and Structuration: Studying the Links between Action and Institution, *Organization Studies* 18(1), 93-117.

Bjornenak, T. e O. Olson (1999), Unbundling Management Accounting Innovations, *Management Accounting Research* 10(4), 325-38.

Brecht, H.D. e M.P. Martin (1996), Accounting information systems: the challenge of extending their scope to business and information strategy, *Accounting Horizons* 4, 16-22.

Burns, J. e H. Yazdifar (2001), Trick or Treats, *Financial Management*, March, 33-5.

Burns, J. e J. Vaivio (2001), Management Accounting Change, *Management Accounting Research* 12, 389-402.

Burns, J. e R.W. Scapens (2000), Conceptualising Management Accounting Change: An Institutional Framework, *Management Accounting Research* 10(1), 1-19.

Burns, J., M. Ezzamel e R.W. Scapens (2002), *The Challenge of Management Accounting Change: Behavioural and Cultural Aspects of Change Management*, CIMA, London.

Coch, L. e J.R.P.Jr. French (1948), Overcoming resistance to change, *Human Relations* 1(4), 512-532.

Dent, E. e S. Goldberg (1999), Challenging Resistance to Change, *Journal of Applied Behavioural Research* 35(1), 24-41.

Drury, C., S. Braund, P. Osbourne e M. Tayles (1993), *A survey of Management Accounting Practices in UK Manufacturing Companies*, ACCA, London.

Ezzamel, M., S. Lilley e H. Willmott (1993), *Changes in Management Practices in UK Companies*, CIMA, London.

Ezzamel, M., S. Lilley e H. Willmott (1995), *Changes in Managers and Managing Change*, CIMA, London.

Ezzamel, M., S. Lilley e H. Willmott (1997), Accounting for Management and Management Accounting: Reflections on Recent Changes in the UK, *Journal of Management Studies* 34(3), 439-63.

Flower, O.D. (1962), Overcoming resistance to change (Film). Beverly Hills, CA: Roundtable Productions.

Greenwood, R. (1984), Incremental Budgeting: Antecedents of Change, *Journal of Public Policy* 4, 277-306.

Greenwood, R. e C.R. Hinings (1996), Understanding radical organizational Change: Bringing together the old and new institutionalism, *Academy of Management Review* 21(4), 1022-1054.

Guimarães, Rui Campos e José A. Sarsfield Cabral (1997), *Estatística*, Mc Graw Hill.

Hambrick, D.C. e S. Finkelstein (1987), Managerial discretion: A bridge between polar views of organizational outcomes, In B. Staw & L. L. Cummings (Eds.), *Research in Organizational Behaviour* (Vol. 9, 369-406).

Hope, J. e R. Fraser (1997), Beyond Budgeting – Breaking Through the Barrier to the Third Wave, *Management Accounting*, December, 20-3.

Hope, J. e R. Fraser (1999), Beyond Budgeting – Building a New Management Model for the Information Age, *Management Accounting*, January, 16-21.

Innes, J. e F. Mitchell (1995), A survey of Activity-Based Costing in the UK's Largest Companies, *Management Accounting Research*, 6(2), 137-53.

Innes, J., F. Mitchell e D. Sinclair (2000), Activity-Based Costing in the Largest Companies: A Comparison of 1994 and 1999 Survey Results, *Management Accounting Research* 11(3), 349-62.

Jazayeri, M. e T. Hooper (1999), Management Accounting within World - Class Manufacturing: Case Study, *Management Accounting Research*, 10(3), 263-301.

Johnson, H.T. e R.S. Kaplan (1987), *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, Boston, Mass.

Kaplan, R. e D. Norton (1992), The Balanced Scorecard – Measures that Drive Performance, *Harvard Business Review*, Jan.-Feb., 71-9.

Kaplan, R. e D. Norton (1996), Using the Balanced Scorecard as a strategic management system, *Harvard Business Review*, January/February, 75-85.

Klein, K., R. Hall e M. Laliberte (1990), Training and the Organizational Consequences of Technological Change: A Case Study of Computer-aided Design and “Drafting”, in

U E Gattiker and L Larwood (Eds.), *Technological Innovation and Human Resources: End-user Training*, de Gruyter, New York, 7-36.

Klein, K., R. Ralls e P. Carter (1989), *The Implementation of a Computerised Inventory Control System*, Technical Report, Department of Psychology, University of Maryland.

Lawrence, P.R. (1954), How to deal with resistance to change, *Harvard Business Review* 32(3), 49-57.

Malmi, T. (1997), Towards Explaining Activity-Based Costing Failure: Accounting and Control in a Decentralized Organization, *Management Accounting Research* 8(4), 459-80.

Maroco, João (2003), *Análise Estatística – Com utilização do SPSS*, Edições Sílabo.

Mattar, F.N. (1994), *Pesquisa de Marketing: metodologia, planeamento, execução e análise*, São Paulo: Atlas, 2.^a edição.

Matthews, S. (1998), The Changing Role of the Management Accountant: And its implications for Qualification Development, *Management Accounting*, September, 68-9.

Molinsky, A.L. (1999), Sanding Down the Edges: Paradoxical Impediments to Organizational Change, *Journal of Applied Behavioral Science* 35(1), 8-24.

Murteira, Bento J.F. (1993), *Análise Exploratória de Dados – Estatística Descritiva*, Mc Graw Hill.

Parasunaman, A. (1991), *Marketing Research*, Addison Wesley Publishing Company, 2.^a edição.

Reis, Elizabeth (1997), *Estatística Multivariada Aplicada*, Edições Sílabo.

Scapens, R., M. Ezzamel, J. Burns e G. Baldvinsdottir (2002), *The Future Direction of UK Management Accounting Practices*, CIMA, London.

Scapens, R., M. Jazayeri e Scapens (1998), SAP: Integrated Information Systems and the Implications for Management Accountants, *Management Accounting*, September, 46-8.

Scapens, R., S. Turley, J. Burns, N. Joseph, L. Lewis e A. Southworth (1996), *External Reporting and Management Decisions: A Study of their Interrelationship in UK Companies*, CIMA, London.

Sheridan, T. (1998), The Changing Shape of the Finance Function, *Management Accounting*, February, 18-20.

Shields, M.D. (1995), An Empirical Analysis of Firms - Implementation Experiences with Activity-based Costing, *Journal of Management Accounting Research* 7, 148-66.

Smith, M. e S. Briggs (1999), From Bean-Counter to Action Hero: Changing the Image of the Accountant, *Management Accounting*, January, 28-30.

Vaivio, Juhani (1999), Exploring a “non-financial” management accounting change, *Management Accounting Research* 11(1), 27-63.

Van de Ven, A. e M.S. Poole (1995), Explaining development and change in organizations, *Academy of Management Review* 20(3), 510-540.

Zander, A.F. (1950), Resistance to change – Its analysis and prevention, *Advanced Management* 4(5), 9-11.

Zimmerman, Jerold L. (1995), *Accounting for Decision Making and Control*, Mc Graw Hill International Edition, Fifth edition.

**ANEXO I – CARTA E QUESTIONÁRIO DIRIGIDO ÀS
EMPRESAS**

Estudo da Mudança nas Práticas de Controlo de Gestão em Portugal

A Escola de Gestão do ISCTE com a colaboração do IAPMEI e da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas está a conduzir um estudo inédito em Portugal sobre práticas de Controlo de Gestão e mudança. Tal estudo é a réplica de um trabalho de investigação desenvolvido no Reino Unido pelos professores Scapens, Ezzamel e Burns em colaboração com o *Chartered Institute of Management Accountants* (CIMA) e pretende ser a base de uma análise comparativa entre as práticas de Controlo de Gestão em Portugal e o Reino Unido.

É objectivo específico deste estudo compreender a importância que o Controlo de Gestão tem vindo a assumir nas empresas ao longo da última década, bem como analisar a natureza, causas e implicações de eventuais mudanças ocorridas nas práticas adoptadas. Os sistemas de Controlo de Gestão desempenham um papel relevante na capacidade competitiva das empresas, pelo que é fundamental proceder ao seu estudo se se pretender melhorar a competitividade empresarial.

Este estudo tem como base um questionário que será distribuído aos gestores (*controllers* de gestão/directores financeiros) de grandes, médias, e pequenas organizações a operar em Portugal. O preenchimento do questionário é feito *on-line* e tem a duração de cerca de 20 minutos. As suas respostas serão tratadas com total confidencialidade. A sua colaboração neste estudo ajudará consideravelmente na compreensão das questões relacionadas com a análise da mudança das práticas de Controlo de Gestão em Portugal.

Gostaríamos de o convidar a estar presente numa sessão de apresentação das conclusões e resultados deste estudo a ocorrer durante o mês de Junho de 2006 no ISCTE – Escola de Gestão. Se estiver disposto a participar nesta sessão, por favor preencha os campos referentes aos seus dados pessoais localizados no fim do questionário. Desde já lhe agradecemos o tempo despendido com o preenchimento do questionário. A sua colaboração é de extrema importância para que os objectivos deste estudo sejam alcançados.

Secção A

Questões sobre a mudança no Controlo de Gestão na sua organização

Por favor responda às seguintes questões tendo em conta a sua experiência na actual organização (e não a percepção que tem em geral das práticas de controlo de gestão).

1. A sua organização sofreu alterações ao nível do Controlo de Gestão na última década? Como por exemplo, alterações “formais” nos sistemas e/ou técnicas usadas, ou alterações no uso, e percepções da relevância do Controlo de Gestão. (Por favor assinale com x)

Sim (Por favor responda a todas as restantes questões) Não (Por favor passe para a questão 11)

2. Como descreveria o grau de mudança no Controlo de Gestão na sua organização?

Moderado Substancial Muito substancial (Por favor assinale com x)

3. Por favor, descreva brevemente as alterações específicas no Controlo de Gestão que ocorreram na sua organização durante a última década e se possível indique o momento em que ocorreram essas alterações:

4. Relativamente à sua organização, por favor indique a importância dos seguintes factores nas mudanças ocorridas no Controlo de Gestão durante a última década. Qualifique as suas respostas da seguinte forma: 1=Sem importância, 3=Importância média, 5=Muito importante (Por favor assinale com um círculo a opção escolhida)

| | | | | | | |
|----|---|---|---|---|---|---|
| a. | Exigências de divulgação por parte da contabilidade financeira | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| b. | Existência de um novo software de contabilidade | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| c. | Existência de novas técnicas de contabilidade de gestão (ex. ABC ou CBA, custeio marginal ou supervariável) | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| d. | Percepção por parte da administração/gestores de topo de que era necessário mudar | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| e. | Necessidade de alterações na informação de gestão | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| f. | Alterações nas condições de mercado | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| g. | Alterações na estrutura organizacional | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| h. | Alterações nas políticas e estratégias de gestão | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| i. | Alterações na dimensão da organização | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| j. | Globalização a nível mundial dos mercados | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| k. | Aumento da competitividade relativamente a outras empresas | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| l. | Disponibilidade de empregados com as competências apropriadas para as mudanças propostas | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |

| | | | | | | |
|----|--|---|---|---|---|---|
| m. | Disponibilidade dos recursos para investir em novas tecnologias de informação | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| n. | Observação de alterações em outras organizações (ex. observações directas, revistas profissionais) | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| o. | Alterações contabilísticas impostas por empresas do grupo | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| p. | Alterações contabilísticas que foram impostas por uma influente e poderosa entidade local | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| q. | Alterações na estratégia global do negócio | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| r. | Necessidade de melhorar a eficiência/produktividade | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| s. | Necessidade de redução da força de trabalho | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| t. | Influência dos consultores externos | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| u. | Alterações na estratégia relativamente aos fornecedores (ex. alteração do preço) | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| v. | Alterações das exigências por parte dos clientes | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| w. | Leis e outras normas | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| | Outras (Por favor especifique) | | | | | |
| | _____ | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| | _____ | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| | _____ | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |

5. Por favor descreva brevemente factores específicos que tenham influenciado fortemente as alterações ocorridas no Controlo de Gestão na sua organização durante a última década:

6. Por favor descreva os problemas, decepções e falhas associados a mudanças nos sistemas de Controlo de Gestão da sua organização durante a última década. Indique igualmente porque é que essas alterações se traduziram em falhas e/ou decepções (Indique especificamente as alterações ocorridas nos sistemas de Controlo de Gestão).

7. Quais das seguintes técnicas específicas de Controlo de Gestão adoptou a sua organização durante a última década? (Por favor assinale com x)

| | | |
|----|--|--------------------------|
| a. | Custeio baseado nas actividades (CBA ou ABC) | <input type="checkbox"/> |
| b. | Custeio marginal ou supervariável | <input type="checkbox"/> |
| c. | Contabilidade de gestão estratégica | <input type="checkbox"/> |
| d. | Blackflush accounting | <input type="checkbox"/> |
| e. | Medidas de performance não financeiras | <input type="checkbox"/> |

- | | |
|--|--------------------------|
| e. Medidas de performance não financeiras | <input type="checkbox"/> |
| f. Economic value added™ (EVA™) | <input type="checkbox"/> |
| g. Margem de contribuição residual (Residual income) | <input type="checkbox"/> |
| h. MRP (Materials requirements planning) | <input type="checkbox"/> |
| i. Medidas de qualidade | <input type="checkbox"/> |
| j. Balanced Scorecard | <input type="checkbox"/> |
| k. Just-in-Time | <input type="checkbox"/> |
| Outros (Por favor especifique) | <input type="checkbox"/> |
| _____ | <input type="checkbox"/> |
| _____ | <input type="checkbox"/> |
| _____ | <input type="checkbox"/> |

8. Se alguma das técnicas acima especificadas foi adoptada na última década na sua organização por favor descreva brevemente porquê e quando é que cada uma delas foi adoptada (Indique quais as técnicas adoptadas, especificamente)

9. Por favor descreva brevemente o seu papel nas alterações ocorridas no Controlo de Gestão na sua organização.

10. Por favor indique a veracidade de cada uma das seguintes afirmações no que se refere à sua organização. Qualifique as suas respostas da seguinte forma: 1=Totalmente em desacordo, 3=Algum acordo, 5=Totalmente de acordo (Por favor assinale com um círculo a opção escolhida)

- | | | | | | |
|--|---|---|---|---|---|
| a. O Controlo de Gestão é da responsabilidade dos gestores (i.é., não contabilistas) e não dos contabilistas | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| b. As previsões são mais importantes do que comparações com números históricos | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| c. Os indicadores não financeiros são mais importantes do que indicadores financeiros | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| d. Os gestores têm mais consciência comercial do que no passado | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |

11. Relativamente à sua organização, por favor indique a importância de cada um dos seguintes factores na inibição de mudança no Controlo de Gestão na última década. Qualifique as suas respostas da seguinte forma: 1=Sem importância, 3=Importância média, 5=Muito importante (Por favor assinale com um círculo a opção escolhida)

- | | | | | | |
|--|---|---|---|---|---|
| a. Custos elevados dos novos softwares de contabilidade | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| b. Incompatibilidades com outros sistemas e práticas de informação de gestão | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |

| | | | | | | |
|----|--|---|---|---|---|---|
| b. | Incompatibilidades com outros sistemas e práticas de informação de gestão | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| c. | Satisfação geral com as práticas e/ou sistemas de contabilidade de gestão existentes | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| d. | Conservadorismo da gestão de topo | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| e. | Relutância em alterar as práticas e sistemas de Controlo de Gestão existentes | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| f. | Activos especificamente ligados às práticas e/ou sistemas de Controlo de Gestão em vigor (ex. computadores) | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| g. | Incapacidade dos indivíduos para usar novas práticas e/ou sistemas de Controlo de Gestão | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| h. | Preocupação com as novas tecnologias | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| i. | Preocupação relativamente à mudança em geral | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| j. | Preocupação com o potencial impacto ao nível do emprego | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| k. | Sistemas de avaliação de desempenho ligados às existentes práticas e/ou sistemas de Controlo de Gestão | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| l. | Compromissos com fornecedores de software | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| m. | Estabilidade e previsibilidade que as existentes práticas e/ou sistemas de Controlo de Gestão providenciam | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| n. | A acção e poder de gestores influentes | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| o. | Preocupação com a queda da moral do staff resultante da mudança | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| p. | O Controlo de Gestão não encarado como importante comparativamente com outros sistemas existentes na organização | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| q. | Outros (Por favor especifique) | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| | _____ | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| | _____ | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| | _____ | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |

12. Por favor acrescente mais factores específicos que tenham influenciado fortemente a inibição de mudança no Controlo de Gestão na sua organização:

Secção B

Questões sobre a sua organização

1. A sua empresa pertence a um grupo económico? (Por favor assinale com x)

Sim

Não

1.1. Se a sua empresa pertence a um grupo responda às seguintes questões:

i) Em qual dos seguintes opções enquadra a sua unidade

Sede do grupo

Divisão do grupo

Unidade operacional (ex. fábrica, etc...)

ii) Por favor indique o volume de negócios do grupo económico a que pertence relativamente ao ano 2004 (em euros)

iii) Por favor indique o volume de negócios da sua unidade específica, relativamente ao ano 2004 (em euros)

iv) Onde está situada a sede do grupo (Por favor assinale com x):

Em Portugal
No estrangeiro

v) Por favor indique quantas subsidiárias tem o grupo a que pertence:

1.2. Se a sua empresa não pertence a um grupo económico

Indique por favor o volume de negócios da sua empresa relativamente ao ano de 2004 (em euros)

(NOTA: O inquirido deve responder às restantes questões – questões 4, 5, 6 e 7 – quer se trate de um empresa que pertence a um grupo quer não se trate)

2. Por favor indique o principal negócio da sua organização

Produção
Retalho
Serviços
Financeiro
Vários
Outro (Por favor especifique) _____

3. A sua organização ou o grupo a que pertence está cotado em alguma bolsa de valores? (Por favor assinale com x):

Sim
Não

4. Por favor indique aproximadamente para quantos países a sua organização exporta? (Por favor assinale com x)

Nenhum
1 – 5
5 – 10
> 10

5. Por favor indique o número de empregados da sua organização _____

Secção C

Questões sobre si

Por favor responda às seguintes questões relacionadas consigo _____

1. Por favor indique a sua função/cargo na empresa _____
 2. Qual o departamento em que se encontra inserido _____
 3. Por favor indique à quanto tempo desempenha a actual profissão (Por favor assinale com x)
 < 5 anos
 5 – 10 anos
 > 10 anos
 Não aplicável
 4. Se é profissional qualificado (licenciatura, bacharelato), por favor indique o número de anos desde a qualificação (Por favor assinale com x):
 < 5 anos
 5 – 10 anos
 > 10 anos
 Não aplicável
 5. Se aplicável, por favor indique a sua qualificação profissional (ex: engenharia, economia, contabilidade, etc.)
-

6. Gostaríamos de o convidar a participar num seminário referente às principais conclusões e resultados deste estudo a realizar em Junho de 2006 no ISCTE – Escola de Gestão. Se estiver interessado em participar neste seminário preencha, por favor, o bloco de questões que se segue com o seu contacto pessoal.

Estou interessado em participar no seminário organizado pela Escola de Gestão do ISCTE sobre os resultados e principais conclusões deste estudo (Por favor assinale com x):

Sim
Não

Nome: _____

Morada: _____

Telefone: _____

Secção D

Finalmente, se existirem questões que não foram abordadas e que considera relevantes para o entendimento da natureza das alterações ocorridas nos sistemas de Controlo de Gestão, por favor utilize o espaço seguinte para expressar o seu ponto de vista (continue numa folha em separado se necessário).

ANEXO II – LISTAGEM DAS EMPRESAS INQUIRIDAS

Mudança nas Práticas de Controlo de Gestão em Portugal

| NOME | DISTRITO | CAE | CAE DESIGNAÇÃO | NPS | VVN |
|---|------------|-------|--|-----|-----|
| A COSTA E SILVA LDA | Porto | 15611 | Moagem De Cereais | 4 | 6 |
| A. M. PEREIRA, SARAGGA LEAL, OLIVEIRA MARTINS, JÚDICE E ASSOCIADOS-SOCIEDADE DE | Lisboa | 74110 | Actividades Jurídicas | 5 | 9 |
| ADEGA COOPERATIVA DE FIGUEIRA DE CASTELO RODRIGO CRL | Guarda | 15931 | Produção De Vinhos Comuns E Licorosos | 4 | 6 |
| AGUAS DE CARVALHELHOS S.A. | Vila Real | 15981 | Engarrafamento De Águas Minerais Naturais E De Nascente | 6 | 8 |
| ANLORBEL COMÉRCIO DE MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO E DECORAÇÃO SA | Lisboa | 51532 | Comércio Por Grosso De Materiais De Construção (Excepto Madeira) E Equipamento Sanitário | 5 | 9 |
| ANTÁRTICA - EMPRESA PRODUTORA DE CALÇADOS S. A. | Aveiro | 19301 | Fabricação De Calçado | 5 | 7 |
| ANTÓNIO SARAIVA & FILHOS LDA | Guarda | 45212 | Construção E Engenharia Civil | 5 | 6 |
| ARLINDO SOARES DE PINHO LDA | Aveiro | 50500 | Comércio A Retalho De Combustível Para Veículos A Motor | 4 | 8 |
| ATA - AEROCONDOR TRANSPORTES AÉREOS S.A. | Lisboa | 62200 | Transportes Aéreos Não Regulares | 5 | 8 |
| AUTO GEIZA-SOCIEDADE DE AUTOMOVEIS S.A. | Aveiro | 50100 | Comércio De Veículos Automóveis | 4 | 7 |
| AUTOALEGRE-AUTOMÓVEIS DE PORTALEGRE SA | Portalegre | 50100 | Comércio De Veículos Automóveis | 4 | 7 |
| AVIBUR - EMPRESA AVÍCOLA DO CAIMA, LDA. | Aveiro | 15120 | Abate De Aves E De Coelho (Produção De Carne) | 4 | 6 |
| AVIFROTA - TRANSPORTE DE MERCADORIAS, LDA. | Lisboa | 60240 | Transportes Rodoviários De Mercadorias | 5 | 6 |
| BONGÁS-COMBUSTÍVEIS DE AVEIRO SA | Aveiro | 50500 | Comércio A Retalho De Combustível Para Veículos A Motor | 5 | 9 |
| BRINTONS - INDÚSTRIA DE ALCATIFAS LDA | Viseu | 17510 | Fabricação De Tapetes E Carpetes | 7 | 9 |
| BRISA - ASSISTÊNCIA RODOVIÁRIA, S.A. | Lisboa | 50200 | Manutenção E Reparação De Veículos Automóveis | 7 | 8 |
| CARPLUS - COMÉRCIO DE AUTOMÓVEIS, S.A. | Porto | 50100 | Comércio De Veículos Automóveis | 4 | 8 |
| CAVES DO SOLAR DE SÃO DOMINGOS SA | Aveiro | 15932 | Produção De Vinhos Espumantes E Espumosos | 4 | 6 |
| CAVES PRIMAVERA S.A. | Aveiro | 15931 | Produção De Vinhos Comuns E Licorosos | 4 | 6 |
| CEPSA - PORTUGUESA PETRÓLEOS S.A. | Lisboa | 51510 | Comércio Por Grosso De Combustíveis Líquidos, Sólidos, Gasosos E Produtos Derivados | 6 | 14 |
| CITIRAMA - VIAGENS E TURISMO, S.A. | Lisboa | 63300 | Agências De Viagens E De Turismo E De Outras Actividades De Apoio Turístico | 4 | 7 |
| COMPANHIA DE SEGUROS | Lisboa | 66030 | Seguros Não Vida | 8 | 14 |

Mudança nas Práticas de Controlo de Gestão em Portugal

| | | | | | |
|---|--------|-------|--|---|----|
| ALLIANZ PORTUGAL, S.A. | | | | | |
| COMPANHIA DE SEGUROS TRANQUILIDADE-VIDA S.A. | Lisboa | 66011 | Seguros De Vida | 5 | 14 |
| CONSDP - ENGENHARIA E CONSTRUÇÃO S.A. | Beja | 45110 | Demolição E Terraplanagens | 5 | 6 |
| CONSULGAL - CONSULTORES DE ENGENHARIA E GESTÃO, S.A. | Lisboa | 74140 | Actividades De Consultoria Para Os Negócios E A Gestão | 6 | 8 |
| COOPROFAR-COOPERATIVA DOS PROPRIETARIOS DE FARMACIA CRL | Porto | 51460 | Comércio Por Grosso De Produtos Farmacêuticos | 6 | 13 |
| COPREL - COMBUSTÍVEIS/PAVIMENTOS E REVESTIMENTOS LDA | Lisboa | 51510 | Comércio Por Grosso De Combustíveis Líquidos, Sólidos, Gasosos E Produtos Derivados | 4 | 6 |
| CORK SUPPLY PORTUGAL S.A. | Aveiro | 20522 | Indústria Da Cortiça | 5 | 9 |
| DATAComp-SISTEMAS DE INFORMATICA S.A. | Lisboa | 51870 | Comércio Por Grosso De Outras Máquinas E Equipamentos Para A Indústria, Comércio E Navegação | 5 | 9 |
| DCB - COMPONENTES E CALÇADO LDA | Aveiro | 19301 | Fabricação De Calçado | 6 | 9 |
| E. M. E. L. - EMPRESA PÚBLICA MUNICIPAL DE ESTACIONAMENTO DE LISBOA, EM | Lisboa | 63210 | Outras Actividades Auxiliares Dos Transportes Terrestres | 7 | 8 |
| EDINORTE - EDIFICAÇÕES NORTENHAS S.A. | Porto | 45212 | Construção E Engenharia Civil | 4 | 8 |
| EDP - GESTÃO DA PRODUÇÃO DE ENERGIA, S.A. | Lisboa | 40110 | Produção De Electricidade | 7 | 11 |
| EMPILHADORES DE PORTUGAL-COMÉRCIO E INDÚSTRIA SA | Lisboa | 51870 | Comércio Por Grosso De Outras Máquinas E Equipamentos Para A Indústria, Comércio E Navegação | 5 | 9 |
| EMPRESA DE PESCA RIBAU S.A. | Aveiro | 5011 | Pesca Marítima | 4 | 6 |
| EMPRESA DE PESCA RIBAU S.A. | Aveiro | 5011 | Pesca Marítima | 4 | 6 |
| EMPRESA DE PESCA RIBAU S.A. | Aveiro | 5011 | Pesca Marítima | 4 | 6 |
| ESEGUR - EMPRESA DE SEGURANÇA, S.A. | Lisboa | 74600 | Actividades De Investigação E De Segurança | 9 | 11 |
| EUROVIDA - COMPANHIA DE SEGUROS DE VIDA, S.A. | Lisboa | 66011 | Seguros De Vida | 5 | 13 |
| EXPANDINDUSTRIA - ESTUDOS, PROJECTOS E GESTÃO DE EMPRESAS S. A. | Porto | 72220 | Outras Actividades De Consultoria Em Programação Informática | 4 | 6 |
| FÁBRICA DE PAPEL DO AVE S. A. | Aveiro | 21211 | Fabricação De Papel E De Cartão Canelados (Inclui Embalagens) | 6 | 8 |
| FABRICA DE PAPEL E CARTÃO DA ZARRINHA S.A. | Aveiro | 21211 | Fabricação De Papel E De Cartão Canelados (Inclui Embalagens) | 6 | 10 |
| FABRICA NACIONAL DE | Aveiro | 27220 | Fabricação De Tubos De Aço | 5 | 8 |

Mudança nas Práticas de Controlo de Gestão em Portugal

| | | | | | |
|--|---------|-------|---|---|---|
| TUBOS METALICOS OLIVA S.A. | | | | | |
| FARMACOX - COMPANHIA FARMACÊUTICA LDA | Lisboa | 51460 | Comércio Por Grosso De Produtos Farmacêuticos | 4 | 6 |
| FERTAGUS - TRAVESSIA DO TEJO, TRANSPORTES, S.A. | Setúbal | 60211 | Transportes Urbano E Local Por Metropolitano, Eléctrico, Troleicarro E Autocarro | 6 | 8 |
| FLEXITEX-FÁBRICA DE TECIDOS SA | Aveiro | 17250 | Tecelagem De Fio De Outros Têxteis | 5 | 8 |
| FREIPLANA - EMPREITEIROS DE OBRAS PUBLICAS LDA | Lisboa | 45230 | Construção De Auto-Estradas, Estradas, Vias Férreas, Aeroportos E Instalações Desportivas | 4 | 6 |
| FRUPOR - SOCIEDADE AGRO INDUSTRIAL S. A. | Beja | 1120 | Horticultura, Especialidades Hortícolas E Produtos De Viveiro | 5 | 6 |
| FRUTUS - ESTAÇÃO FRUTEIRA DO MONTEJUNTO CRL | Lisboa | 51311 | Comércio Por Grosso De Fruta E De Produtos Hortícolas, Excepto Batata | 5 | 6 |
| GSLI - GRUPO DE SERVIÇOS LOGÍSTICOS INTEGRADOS LDA | Lisboa | 63110 | Manuseamento De Carga | 4 | 7 |
| HOTELCAR - (COMBUSTÍVEIS) DISTRIBUIÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO LDA | Lisboa | 50500 | Comércio A Retalho De Combustível Para Veículos A Motor | 4 | 9 |
| IBERFAR, INDÚSTRIA FARMACÊUTICA, S.A. | Lisboa | 24421 | Fabricação De Medicamentos | 6 | 8 |
| ICEL - INDÚSTRIA DE CUTELARIAS DA ESTREMADURA S.A. | Leiria | 28610 | Fabricação De Cutelaria | 6 | 8 |
| INCLASS - REPRESENTAÇÃO E DISTRIBUIÇÃO DE INFORMÁTICA LDA | Porto | 51840 | Comércio Por Grosso De Computadores, Equipamentos Periféricos E Programas Informáticos | 4 | 9 |
| INTERMOTOR - AUTOMÓVEIS LDA | Porto | 50100 | Comércio De Veículos Automóveis | 4 | 7 |
| J. D. D. - MOLDES PARA A INDÚSTRIA DE PLÁSTICOS LDA | Aveiro | 29563 | Fabricação De Moldes Metálicos | 5 | 6 |
| J. INÁCIO - MÁQUINAS AGRÍCOLAS LDA | Lisboa | 51880 | Comércio Por Grosso De Máquinas Agrícolas E Outros Equipamentos Agrícolas | 4 | 6 |
| J. PEREIRA FERNANDES S. A. | Braga | 17210 | Tecelagem De Fio Do Tipo Algodão | 6 | 9 |
| JOAQUIM JERÓNIMO - TRANSPORTES RODOVIÁRIOS, S.A. | Lisboa | 60211 | Transportes Urbano E Local Por Metropolitano, Eléctrico, Troleicarro E Autocarro | 5 | 6 |
| JOIA - CALÇADO S. A. | Porto | 19301 | Fabricação De Calçado | 6 | 8 |
| LEPE - EMPRESA PORTUGUESA DE EMBALAGENS, S.A. | Leiria | 21211 | Fabricação De Papel E De Cartão Canelados (Inclui Embalagens) | 5 | 7 |
| LINO & SILVA LDA | Lisboa | 25210 | Fabricação De Chapas, Folhas, Tubos E Perfis De Plástico | 4 | 6 |
| LISBOA TV - INFORMAÇÃO E MULTIMÉDIA S.A. | Lisboa | 92200 | Actividades De Rádio E De Televisão | 6 | 9 |

Mudança nas Práticas de Controlo de Gestão em Portugal

| | | | | | |
|--|------------------|-------|--|---|----|
| LUCAS AUTOMOTIVE - PEÇAS E AUTOMÓVEIS LDA | Lisboa | 50300 | Comércio De Peças E Acessórios Para Veículos Automóveis | 5 | 10 |
| LUSOTEL-INDUSTRIA HOTELEIRA S.A. | Faro | 55111 | Hotéis Com Restaurante | 6 | 8 |
| MACORLUX - ELECTRODOMÉSTICOS S.A. | Coimbra | 51430 | Comércio Por Grosso De Electrodomésticos, Aparelhos De Rádio E De Televisão | 4 | 9 |
| MAPFRE VIDA S. A. DE SEGUROS Y REASEGUROS SOBRE LA VIDA HUMANA | Lisboa | 66011 | Seguros De Vida | 5 | 10 |
| MARINHAVE - SOCIEDADE AGRO - AVÍCOLA S. A. | Santarém | 1240 | Avicultura | 6 | 8 |
| MAURI FERMENTOS S. A. | Setúbal | 15891 | Fabricação De Fermentos, Leveduras E Adjuvantes Para Panificação E Pastelaria | 5 | 9 |
| MAZDA MOTOR DE PORTUGAL LDA | Lisboa | 50100 | Comércio De Veículos Automóveis | 4 | 11 |
| MEDITERRANEAN SHIPPING COMPANY (PORTUGAL)- AGENTES DE NAVEGAÇÃO SA | Lisboa | 63401 | Organização Do Transporte | 4 | 10 |
| MEDTRONIC PORTUGAL- COMÉRCIO E DISTRIBUIÇÃO DE APARELHOS MÉDICOS LDA | Lisboa | 51900 | Comércio Por Grosso, N.E. | 4 | 10 |
| METRO DO PORTO S.A. | Porto | 60211 | Transportes Urbano E Local Por Metropolitano, Eléctrico, Troleiarro E Autocarro | 6 | 8 |
| MODELO - DISTRIBUIÇÃO DE MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO, S.A. | Porto | 51532 | Comércio Por Grosso De Materiais De Construção (Excepto Madeira) E Equipamento Sanitário | 7 | 11 |
| MULTIPESSOAL - SOCIEDADE GERAL DE LIMPEZAS S.A. | Lisboa | 74700 | Actividades De Limpeza Industrial | 9 | 8 |
| NAUTIGÁS - COMÉRCIO E INDUSTRIA DE ARTIGOS NAUTICOS LDA | Viana do Castelo | 51510 | Comércio Por Grosso De Combustíveis Líquidos, Sólidos, Gasosos E Produtos Derivados | 4 | 7 |
| NAVIPOR - OPERADORA PORTUÁRIA GERAL, LDA. | Setúbal | 63110 | Manuseamento De Carga | 4 | 7 |
| NEOTRANS-TRANSITARIOS (PORTO) LDA | Lisboa | 63401 | Organização Do Transporte | 4 | 7 |
| NESTLÉ WATERS DIRECT PORTUGAL - COM. E DISTRIB. PRODUTOS ALIMENTARES, SA | Lisboa | 51342 | Comércio Por Grosso De Bebidas Não Alcoólicas | 6 | 8 |
| O VASSOUREIRO LAR E JARDIM LDA | Lisboa | 52441 | Comércio A Retalho De Mobiliário E Artigos De Iluminação | 4 | 6 |
| OLEGÁRIO FERNANDES - ARTES GRÁFICAS S. A. | Lisboa | 22220 | Impressão, N.E. | 5 | 7 |
| OLESA - INDÚSTRIA DE MOLDES S.A. | Aveiro | 29563 | Fabricação De Moldes Metálicos | 4 | 6 |
| P P PORCELANA DE PORTUGAL S A | Leiria | 26212 | Fabricação De Artigos De Uso Doméstico De Faiança, | 7 | 8 |

Mudança nas Práticas de Controlo de Gestão em Portugal

| | | | | | |
|---|--------|-------|---|---|----|
| | | | Porcelana E Grés Fino | | |
| PAVIMAFRA - INFRAESTRUTURAS E RODOVIAS EM | Lisboa | 45212 | Construção E Engenharia Civil | 4 | 8 |
| PEREIRA, BARROSO & OLIVEIRA LDA | Porto | 34300 | Fabricação De Componentes E Acessórios Para Veículos Automóveis E Seus Motores | 6 | 8 |
| PETROTEC - ASSISTÊNCIA TÉCNICA AO RAMO PETROLÍFERO S.A. | Braga | 29120 | Fabricação De Bombas E Compressores | 6 | 8 |
| PLASTICOS DO SADO LDA | Lisboa | 25210 | Fabricação De Chapas, Folhas, Tubos E Perfis De Plástico | 5 | 7 |
| PORTOCARGO - TRANSITÁRIOS LDA | Porto | 63401 | Organização Do Transporte | 4 | 9 |
| PRANSOR, RESTAURANTES DE PORTUGAL S. A. | Lisboa | 55303 | Restaurantes Sem Serviço De Mesa | 7 | 9 |
| RENAULT CHELAS - COMÉRCIO E REPARAÇÃO DE VEÍCULOS, LDA. | Lisboa | 50100 | Comércio De Veículos Automóveis | 6 | 13 |
| RHMAIS - ORGANIZAÇÃO E GESTÃO DE RECURSOS HUMANOS, S.A. | Lisboa | 74120 | Actividades De Contabilidade, Auditoria E Consultoria Fiscal | 7 | 8 |
| RIGDOIS - INDÚSTRIA DE COMPONENTES MECÂNICOS S.A. | Lisboa | 34300 | Fabricação De Componentes E Acessórios Para Veículos Automóveis E Seus Motores | 5 | 7 |
| S.G.H.D., SOCIEDADE GESTORA DO HOSPITAL DAS DESCOBERTAS, S.A. | Lisboa | 85110 | Actividades Dos Estabelecimentos De Saúde Com Internamento | 7 | 11 |
| S.P.R.-SOCIEDADE PRODUTORA DE RAÇÕES LDA | Lisboa | 15710 | Fabricação De Alimentos Para Animais De Criação | 4 | 8 |
| SETSA - SOCIEDADE DE ENGENHARIA E TRANSFORMAÇÃO S.A. | Leiria | 51870 | Comércio Por Grosso De Outras Máquinas E Equipamentos Para A Indústria, Comércio E Navegação | 4 | 8 |
| SOCIEDADE AVEIRENSE DE HIGIENIZAÇÃO DE SAL LDA | Aveiro | 14403 | Refinação De Sal | 4 | 6 |
| SOCIEDADE LUSO- HELVÉTICA LDA | Lisboa | 51450 | Comércio Por Grosso De Perfumes E De Produtos De Higiene | 5 | 8 |
| SOCOBRE - SOCIEDADE DE CONSTRUÇÕES S.A. | Lisboa | 28110 | Fabricação De Estruturas De Construção Metálicas | 4 | 6 |
| SOLDOMETAL - EMPRESA DE TRABALHO TEMPORÁRIO LDA | Porto | 74500 | Seleção E Colocação De Pessoal | 6 | 6 |
| SOLNAVE - RESTAURANTES E ALIMENTAÇÃO S.A. | Lisboa | 55510 | Cantinas | 7 | 8 |
| SONAFI-SOCIEDADE NACIONAL DE FUNDIÇÃO INJECTADA S.A. | Porto | 27530 | Fundição De Metais Leves | 6 | 9 |
| SOUNETE - FÁBRICA DE APRESTOS METÁLICOS LDA | Porto | 28752 | Fabricação De Outros Produtos Metálicos Diversos, N.E. | 5 | 6 |
| SPEL - SOCIEDADE DE PARQUES DE ESTACIONAMENTO, S.A. | Porto | 63210 | Outras Actividades Auxiliares Dos Transportes Terrestres | 4 | 7 |
| TECNISATA - INDÚSTRIA | Lisboa | 28622 | Fabricação De Ferramentas | 5 | 6 |

Mudança nas Práticas de Controlo de Gestão em Portugal

| | | | | | |
|--|--------|-------|---|---|----|
| METALOMECÂNICA LDA | | | Mecânicas | | |
| TECNOGRAVURA-GRAVURAS METÁLICAS S.A. | Porto | 22240 | Actividades De Preparação Da Impressão | 4 | 6 |
| TEXTIL MANUEL GONÇALVES S.A. | Braga | 17110 | Preparação E Fiação De Fibras Do Tipo Algodão | 8 | 10 |
| TINAMAR - TINTURARIA TÊXTIL S.A. | Braga | 17301 | Branqueamento E Tingimento | 5 | 6 |
| TRANDEFIL-INDÚSTRIA DE PLÁSTICOS SA | Braga | 25240 | Fabricação De Artigos De Plástico, N.E. | 5 | 6 |
| TRICANA - TAPEÇARIA REGIONAL DE COIMBRA S.A. | Lisboa | 52443 | Comércio A Retalho De Têxteis Para O Lar | 6 | 8 |
| UNICER - CAFÉS, S.A. | Porto | 15860 | Indústria Do Café E Do Chá | 5 | 6 |
| URBANITECNICA-CONSTRUÇÕES E OBRAS PUBLICAS LDA | Faro | 45212 | Construção E Engenharia Civil | 5 | 7 |
| VALONGODIS-SOCIEDADE DE DISTRIBUIÇÃO SA | Porto | 52111 | Comércio A Retalho Em Supermercados E Hipermercados | 6 | 9 |
| VANIBRU-COMÉRCIO DE PRODUTOS ALIMENTARES LDA | Braga | 51390 | Comércio Por Grosso Não Especializado De Produtos Alimentares, Bebidas E Tabaco | 4 | 8 |
| VAZLI-TRANSPORTES LDA | Lisboa | 60240 | Transportes Rodoviários De Mercadorias | 5 | 6 |
| VICTÓRIA - SEGUROS S.A. | Lisboa | 66030 | Seguros Não Vida | 6 | 12 |
| WORTEN - EQUIPAMENTOS PARA O LAR, S.A. | Porto | 52451 | Comércio A Retalho De Electrodomésticos, Aparelhos De Rádio, De Televisão E Vídeo | 9 | 14 |

**ANEXO III – TABELAS DE FREQUÊNCIAS DAS
RESPOSTAS DAS EMPRESAS ONDE EXISTIU
MUDANÇA**

q2_1

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | 1 | 30 | 30,3 | 30,3 | 30,3 |
| | 2 | 44 | 44,4 | 44,4 | 74,7 |
| | 3 | 25 | 25,3 | 25,3 | 100,0 |
| | Total | 99 | 100,0 | 100,0 | |

q4_1

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | 1 | 8 | 8,1 | 8,1 | 8,1 |
| | 2 | 13 | 13,1 | 13,1 | 21,2 |
| | 3 | 31 | 31,3 | 31,3 | 52,5 |
| | 4 | 26 | 26,3 | 26,3 | 78,8 |
| | 5 | 21 | 21,2 | 21,2 | 100,0 |
| | Total | 99 | 100,0 | 100,0 | |

q4_2

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | 1 | 14 | 14,1 | 14,1 | 14,1 |
| | 2 | 8 | 8,1 | 8,1 | 22,2 |
| | 3 | 19 | 19,2 | 19,2 | 41,4 |
| | 4 | 27 | 27,3 | 27,3 | 68,7 |
| | 5 | 31 | 31,3 | 31,3 | 100,0 |
| | Total | 99 | 100,0 | 100,0 | |

q4_3

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | 1 | 18 | 18,2 | 18,2 | 18,2 |
| | 2 | 12 | 12,1 | 12,1 | 30,3 |
| | 3 | 34 | 34,3 | 34,3 | 64,6 |
| | 4 | 25 | 25,3 | 25,3 | 89,9 |
| | 5 | 10 | 10,1 | 10,1 | 100,0 |
| | Total | 99 | 100,0 | 100,0 | |

q4_4

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | 1 | 2 | 2,0 | 2,0 | 2,0 |
| | 2 | 3 | 3,0 | 3,0 | 5,1 |
| | 3 | 7 | 7,1 | 7,1 | 12,1 |
| | 4 | 46 | 46,5 | 46,5 | 58,6 |
| | 5 | 41 | 41,4 | 41,4 | 100,0 |
| | Total | 99 | 100,0 | 100,0 | |

q4_5

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | 1 | 5 | 5,1 | 5,1 | 5,1 |
| | 2 | 4 | 4,0 | 4,0 | 9,1 |
| | 3 | 16 | 16,2 | 16,2 | 25,3 |
| | 4 | 40 | 40,4 | 40,4 | 65,7 |
| | 5 | 34 | 34,3 | 34,3 | 100,0 |
| | Total | 99 | 100,0 | 100,0 | |

q4_6

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | 1 | 11 | 11,1 | 11,1 | 11,1 |
| | 2 | 9 | 9,1 | 9,1 | 20,2 |
| | 3 | 24 | 24,2 | 24,2 | 44,4 |
| | 4 | 36 | 36,4 | 36,4 | 80,8 |
| | 5 | 19 | 19,2 | 19,2 | 100,0 |
| | Total | 99 | 100,0 | 100,0 | |

q4_7

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | 1 | 9 | 9,1 | 9,1 | 9,1 |
| | 2 | 5 | 5,1 | 5,1 | 14,1 |
| | 3 | 31 | 31,3 | 31,3 | 45,5 |
| | 4 | 34 | 34,3 | 34,3 | 79,8 |
| | 5 | 20 | 20,2 | 20,2 | 100,0 |
| | Total | 99 | 100,0 | 100,0 | |

q4_8

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | 1 | 6 | 6,1 | 6,1 | 6,1 |
| | 2 | 4 | 4,0 | 4,0 | 10,1 |
| | 3 | 19 | 19,2 | 19,2 | 29,3 |
| | 4 | 47 | 47,5 | 47,5 | 76,8 |
| | 5 | 23 | 23,2 | 23,2 | 100,0 |
| | Total | 99 | 100,0 | 100,0 | |

q4_9

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | 1 | 13 | 13,1 | 13,1 | 13,1 |
| | 2 | 20 | 20,2 | 20,2 | 33,3 |
| | 3 | 19 | 19,2 | 19,2 | 52,5 |
| | 4 | 24 | 24,2 | 24,2 | 76,8 |
| | 5 | 23 | 23,2 | 23,2 | 100,0 |
| | Total | 99 | 100,0 | 100,0 | |

q4_10

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | 1 | 23 | 23,2 | 23,2 | 23,2 |
| | 2 | 20 | 20,2 | 20,2 | 43,4 |
| | 3 | 25 | 25,3 | 25,3 | 68,7 |
| | 4 | 16 | 16,2 | 16,2 | 84,8 |
| | 5 | 15 | 15,2 | 15,2 | 100,0 |
| | Total | 99 | 100,0 | 100,0 | |

q4_11

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | 1 | 9 | 9,1 | 9,1 | 9,1 |
| | 2 | 11 | 11,1 | 11,1 | 20,2 |
| | 3 | 23 | 23,2 | 23,2 | 43,4 |
| | 4 | 29 | 29,3 | 29,3 | 72,7 |
| | 5 | 27 | 27,3 | 27,3 | 100,0 |
| | Total | 99 | 100,0 | 100,0 | |

q4_12

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | 1 | 6 | 6,1 | 6,1 | 6,1 |
| | 2 | 10 | 10,1 | 10,1 | 16,2 |
| | 3 | 20 | 20,2 | 20,2 | 36,4 |
| | 4 | 43 | 43,4 | 43,4 | 79,8 |
| | 5 | 20 | 20,2 | 20,2 | 100,0 |
| | Total | 99 | 100,0 | 100,0 | |

q4_13

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | 1 | 12 | 12,1 | 12,1 | 12,1 |
| | 2 | 12 | 12,1 | 12,1 | 24,2 |
| | 3 | 23 | 23,2 | 23,2 | 47,5 |
| | 4 | 41 | 41,4 | 41,4 | 88,9 |
| | 5 | 11 | 11,1 | 11,1 | 100,0 |
| | Total | 99 | 100,0 | 100,0 | |

q4_14

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | 1 | 20 | 20,2 | 20,2 | 20,2 |
| | 2 | 24 | 24,2 | 24,2 | 44,4 |
| | 3 | 32 | 32,3 | 32,3 | 76,8 |
| | 4 | 20 | 20,2 | 20,2 | 97,0 |
| | 5 | 3 | 3,0 | 3,0 | 100,0 |
| | Total | 99 | 100,0 | 100,0 | |

q4_15

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | 1 | 43 | 43,4 | 43,4 | 43,4 |
| | 2 | 17 | 17,2 | 17,2 | 60,6 |
| | 3 | 16 | 16,2 | 16,2 | 76,8 |
| | 4 | 18 | 18,2 | 18,2 | 94,9 |
| | 5 | 5 | 5,1 | 5,1 | 100,0 |
| | Total | 99 | 100,0 | 100,0 | |

q4_16

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | 1 | 53 | 53,5 | 53,5 | 53,5 |
| | 2 | 20 | 20,2 | 20,2 | 73,7 |
| | 3 | 16 | 16,2 | 16,2 | 89,9 |
| | 4 | 7 | 7,1 | 7,1 | 97,0 |
| | 5 | 3 | 3,0 | 3,0 | 100,0 |
| | Total | 99 | 100,0 | 100,0 | |

q4_17

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | 1 | 20 | 20,2 | 20,2 | 20,2 |
| | 2 | 10 | 10,1 | 10,1 | 30,3 |
| | 3 | 36 | 36,4 | 36,4 | 66,7 |
| | 4 | 24 | 24,2 | 24,2 | 90,9 |
| | 5 | 9 | 9,1 | 9,1 | 100,0 |
| | Total | 99 | 100,0 | 100,0 | |

q4_18

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | 1 | 2 | 2,0 | 2,0 | 2,0 |
| | 2 | 1 | 1,0 | 1,0 | 3,0 |
| | 3 | 11 | 11,1 | 11,1 | 14,1 |
| | 4 | 34 | 34,3 | 34,3 | 48,5 |
| | 5 | 51 | 51,5 | 51,5 | 100,0 |
| | Total | 99 | 100,0 | 100,0 | |

q4_19

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | 1 | 18 | 18,2 | 18,2 | 18,2 |
| | 2 | 25 | 25,3 | 25,3 | 43,4 |
| | 3 | 31 | 31,3 | 31,3 | 74,7 |
| | 4 | 17 | 17,2 | 17,2 | 91,9 |
| | 5 | 8 | 8,1 | 8,1 | 100,0 |
| | Total | 99 | 100,0 | 100,0 | |

q4_20

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | 1 | 32 | 32,3 | 32,3 | 32,3 |
| | 2 | 29 | 29,3 | 29,3 | 61,6 |
| | 3 | 21 | 21,2 | 21,2 | 82,8 |
| | 4 | 13 | 13,1 | 13,1 | 96,0 |
| | 5 | 4 | 4,0 | 4,0 | 100,0 |
| | Total | 99 | 100,0 | 100,0 | |

q4_21

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | 1 | 35 | 35,4 | 35,4 | 35,4 |
| | 2 | 23 | 23,2 | 23,2 | 58,6 |
| | 3 | 22 | 22,2 | 22,2 | 80,8 |
| | 4 | 12 | 12,1 | 12,1 | 92,9 |
| | 5 | 7 | 7,1 | 7,1 | 100,0 |
| | Total | 99 | 100,0 | 100,0 | |

q4_22

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | 1 | 22 | 22,2 | 22,2 | 22,2 |
| | 2 | 14 | 14,1 | 14,1 | 36,4 |
| | 3 | 26 | 26,3 | 26,3 | 62,6 |
| | 4 | 27 | 27,3 | 27,3 | 89,9 |
| | 5 | 10 | 10,1 | 10,1 | 100,0 |
| | Total | 99 | 100,0 | 100,0 | |

q4_23

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | 1 | 20 | 20,2 | 20,2 | 20,2 |
| | 2 | 17 | 17,2 | 17,2 | 37,4 |
| | 3 | 36 | 36,4 | 36,4 | 73,7 |
| | 4 | 16 | 16,2 | 16,2 | 89,9 |
| | 5 | 10 | 10,1 | 10,1 | 100,0 |
| | Total | 99 | 100,0 | 100,0 | |

q7_1

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | 0 | 6 | 6,1 | 6,1 | 6,1 |
| | 1 | 30 | 30,3 | 30,3 | 36,4 |
| | 2 | 63 | 63,6 | 63,6 | 100,0 |
| | Total | 99 | 100,0 | 100,0 | |

q7_2

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | 0 | 6 | 6,1 | 6,1 | 6,1 |
| | 1 | 6 | 6,1 | 6,1 | 12,1 |
| | 2 | 87 | 87,9 | 87,9 | 100,0 |
| | Total | 99 | 100,0 | 100,0 | |

q7_3

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | 0 | 6 | 6,1 | 6,1 | 6,1 |
| | 1 | 35 | 35,4 | 35,4 | 41,4 |
| | 2 | 58 | 58,6 | 58,6 | 100,0 |
| | Total | 99 | 100,0 | 100,0 | |

q7_4

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | 0 | 6 | 6,1 | 6,1 | 6,1 |
| | 2 | 93 | 93,9 | 93,9 | 100,0 |
| | Total | 99 | 100,0 | 100,0 | |

q7_5

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | 0 | 6 | 6,1 | 6,1 | 6,1 |
| | 1 | 37 | 37,4 | 37,4 | 43,4 |
| | 2 | 56 | 56,6 | 56,6 | 100,0 |
| | Total | 99 | 100,0 | 100,0 | |

q7_6

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | 0 | 6 | 6,1 | 6,1 | 6,1 |
| | 1 | 12 | 12,1 | 12,1 | 18,2 |
| | 2 | 81 | 81,8 | 81,8 | 100,0 |
| | Total | 99 | 100,0 | 100,0 | |

q7_7

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | 0 | 6 | 6,1 | 6,1 | 6,1 |
| | 1 | 9 | 9,1 | 9,1 | 15,2 |
| | 2 | 84 | 84,8 | 84,8 | 100,0 |
| | Total | 99 | 100,0 | 100,0 | |

q7_8

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | 0 | 6 | 6,1 | 6,1 | 6,1 |
| | 1 | 10 | 10,1 | 10,1 | 16,2 |
| | 2 | 83 | 83,8 | 83,8 | 100,0 |
| | Total | 99 | 100,0 | 100,0 | |

q7_9

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | 0 | 6 | 6,1 | 6,1 | 6,1 |
| | 1 | 51 | 51,5 | 51,5 | 57,6 |
| | 2 | 42 | 42,4 | 42,4 | 100,0 |
| | Total | 99 | 100,0 | 100,0 | |

q7_10

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | 0 | 6 | 6,1 | 6,1 | 6,1 |
| | 1 | 20 | 20,2 | 20,2 | 26,3 |
| | 2 | 73 | 73,7 | 73,7 | 100,0 |
| | Total | 99 | 100,0 | 100,0 | |

q7_11

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | 0 | 6 | 6,1 | 6,1 | 6,1 |
| | 1 | 11 | 11,1 | 11,1 | 17,2 |
| | 2 | 82 | 82,8 | 82,8 | 100,0 |
| | Total | 99 | 100,0 | 100,0 | |

**ANEXO IV – TABELAS DE FREQUÊNCIAS DAS
RESPOSTAS DE TODAS AS EMPRESAS**

q1_1

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | 1 | 99 | 85,3 | 85,3 | 85,3 |
| | 2 | 17 | 14,7 | 14,7 | 100,0 |
| | Total | 116 | 100,0 | 100,0 | |

q11_1

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | 0 | 13 | 11,2 | 11,2 | 11,2 |
| | 1 | 19 | 16,4 | 16,4 | 27,6 |
| | 2 | 18 | 15,5 | 15,5 | 43,1 |
| | 3 | 28 | 24,1 | 24,1 | 67,2 |
| | 4 | 30 | 25,9 | 25,9 | 93,1 |
| | 5 | 8 | 6,9 | 6,9 | 100,0 |
| | Total | 116 | 100,0 | 100,0 | |

q11_2

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | 0 | 13 | 11,2 | 11,2 | 11,2 |
| | 1 | 20 | 17,2 | 17,2 | 28,4 |
| | 2 | 18 | 15,5 | 15,5 | 44,0 |
| | 3 | 30 | 25,9 | 25,9 | 69,8 |
| | 4 | 28 | 24,1 | 24,1 | 94,0 |
| | 5 | 7 | 6,0 | 6,0 | 100,0 |
| | Total | 116 | 100,0 | 100,0 | |

q11_3

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | 0 | 13 | 11,2 | 11,2 | 11,2 |
| | 1 | 13 | 11,2 | 11,2 | 22,4 |
| | 2 | 17 | 14,7 | 14,7 | 37,1 |
| | 3 | 36 | 31,0 | 31,0 | 68,1 |
| | 4 | 29 | 25,0 | 25,0 | 93,1 |
| | 5 | 8 | 6,9 | 6,9 | 100,0 |
| | Total | 116 | 100,0 | 100,0 | |

q11_4

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | 0 | 13 | 11,2 | 11,2 | 11,2 |
| | 1 | 21 | 18,1 | 18,1 | 29,3 |
| | 2 | 24 | 20,7 | 20,7 | 50,0 |
| | 3 | 25 | 21,6 | 21,6 | 71,6 |
| | 4 | 26 | 22,4 | 22,4 | 94,0 |
| | 5 | 7 | 6,0 | 6,0 | 100,0 |
| | Total | 116 | 100,0 | 100,0 | |

q11_5

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | 0 | 13 | 11,2 | 11,2 | 11,2 |
| | 1 | 20 | 17,2 | 17,2 | 28,4 |
| | 2 | 30 | 25,9 | 25,9 | 54,3 |
| | 3 | 24 | 20,7 | 20,7 | 75,0 |
| | 4 | 20 | 17,2 | 17,2 | 92,2 |
| | 5 | 9 | 7,8 | 7,8 | 100,0 |
| | Total | 116 | 100,0 | 100,0 | |

q11_6

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | 0 | 13 | 11,2 | 11,2 | 11,2 |
| | 1 | 24 | 20,7 | 20,7 | 31,9 |
| | 2 | 24 | 20,7 | 20,7 | 52,6 |
| | 3 | 35 | 30,2 | 30,2 | 82,8 |
| | 4 | 13 | 11,2 | 11,2 | 94,0 |
| | 5 | 7 | 6,0 | 6,0 | 100,0 |
| | Total | 116 | 100,0 | 100,0 | |

q11_7

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | 0 | 13 | 11,2 | 11,2 | 11,2 |
| | 1 | 18 | 15,5 | 15,5 | 26,7 |
| | 2 | 23 | 19,8 | 19,8 | 46,6 |
| | 3 | 37 | 31,9 | 31,9 | 78,4 |
| | 4 | 16 | 13,8 | 13,8 | 92,2 |
| | 5 | 9 | 7,8 | 7,8 | 100,0 |
| | Total | 116 | 100,0 | 100,0 | |

q11_8

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | 0 | 13 | 11,2 | 11,2 | 11,2 |
| | 1 | 22 | 19,0 | 19,0 | 30,2 |
| | 2 | 19 | 16,4 | 16,4 | 46,6 |
| | 3 | 33 | 28,4 | 28,4 | 75,0 |
| | 4 | 21 | 18,1 | 18,1 | 93,1 |
| | 5 | 8 | 6,9 | 6,9 | 100,0 |
| | Total | 116 | 100,0 | 100,0 | |

q11_9

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | 0 | 13 | 11,2 | 11,2 | 11,2 |
| | 1 | 16 | 13,8 | 13,8 | 25,0 |
| | 2 | 16 | 13,8 | 13,8 | 38,8 |
| | 3 | 35 | 30,2 | 30,2 | 69,0 |
| | 4 | 29 | 25,0 | 25,0 | 94,0 |
| | 5 | 7 | 6,0 | 6,0 | 100,0 |
| | Total | 116 | 100,0 | 100,0 | |

q11_10

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | 0 | 13 | 11,2 | 11,2 | 11,2 |
| | 1 | 29 | 25,0 | 25,0 | 36,2 |
| | 2 | 24 | 20,7 | 20,7 | 56,9 |
| | 3 | 37 | 31,9 | 31,9 | 88,8 |
| | 4 | 7 | 6,0 | 6,0 | 94,8 |
| | 5 | 6 | 5,2 | 5,2 | 100,0 |
| | Total | 116 | 100,0 | 100,0 | |

q11_11

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | 0 | 13 | 11,2 | 11,2 | 11,2 |
| | 1 | 26 | 22,4 | 22,4 | 33,6 |
| | 2 | 23 | 19,8 | 19,8 | 53,4 |
| | 3 | 31 | 26,7 | 26,7 | 80,2 |
| | 4 | 15 | 12,9 | 12,9 | 93,1 |
| | 5 | 8 | 6,9 | 6,9 | 100,0 |
| | Total | 116 | 100,0 | 100,0 | |

q11_12

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | 0 | 13 | 11,2 | 11,2 | 11,2 |
| | 1 | 48 | 41,4 | 41,4 | 52,6 |
| | 2 | 26 | 22,4 | 22,4 | 75,0 |
| | 3 | 15 | 12,9 | 12,9 | 87,9 |
| | 4 | 14 | 12,1 | 12,1 | 100,0 |
| | Total | 116 | 100,0 | 100,0 | |

q11_13

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | 0 | 13 | 11,2 | 11,2 | 11,2 |
| | 1 | 21 | 18,1 | 18,1 | 29,3 |
| | 2 | 23 | 19,8 | 19,8 | 49,1 |
| | 3 | 38 | 32,8 | 32,8 | 81,9 |
| | 4 | 18 | 15,5 | 15,5 | 97,4 |
| | 5 | 3 | 2,6 | 2,6 | 100,0 |
| | Total | 116 | 100,0 | 100,0 | |

q11_14

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | 0 | 13 | 11,2 | 11,2 | 11,2 |
| | 1 | 23 | 19,8 | 19,8 | 31,0 |
| | 2 | 23 | 19,8 | 19,8 | 50,9 |
| | 3 | 27 | 23,3 | 23,3 | 74,1 |
| | 4 | 21 | 18,1 | 18,1 | 92,2 |
| | 5 | 9 | 7,8 | 7,8 | 100,0 |
| | Total | 116 | 100,0 | 100,0 | |

q11_15

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | 0 | 13 | 11,2 | 11,2 | 11,2 |
| | 1 | 26 | 22,4 | 22,4 | 33,6 |
| | 2 | 40 | 34,5 | 34,5 | 68,1 |
| | 3 | 25 | 21,6 | 21,6 | 89,7 |
| | 4 | 8 | 6,9 | 6,9 | 96,6 |
| | 5 | 4 | 3,4 | 3,4 | 100,0 |
| | Total | 116 | 100,0 | 100,0 | |

q11_16

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | 0 | 13 | 11,2 | 11,2 | 11,2 |
| | 1 | 24 | 20,7 | 20,7 | 31,9 |
| | 2 | 25 | 21,6 | 21,6 | 53,4 |
| | 3 | 25 | 21,6 | 21,6 | 75,0 |
| | 4 | 25 | 21,6 | 21,6 | 96,6 |
| | 5 | 4 | 3,4 | 3,4 | 100,0 |
| | Total | 116 | 100,0 | 100,0 | |

ANEXO V – TABELA DE *KAISER*

Estatística de *Kaiser Meyer Olkin* (*KMO*)

| <i>KMO</i> | Análise das componentes principais |
|--------------------|---|
| 1 – 0,9 | Muito boa |
| 0,80 – 0,90 | Boa |
| 0,70 – 0,80 | Média |
| 0,60 – 0,70 | Razoável |
| 0,50 – 0,60 | Má |
| < 0,50 | Inaceitável |

This document was created with Win2PDF available at <http://www.daneprairie.com>.
The unregistered version of Win2PDF is for evaluation or non-commercial use only.