



INSTITUTO
UNIVERSITÁRIO
DE LISBOA

Departamento de Contabilidade

**O impacto da COVID-19 no Controlo de Gestão: uma análise sistemática de
literatura**

Tomé Roque Afonso

Trabalho Final na modalidade de Dissertação para obtenção do grau de
Mestre em Contabilidade

Orientador:

Prof^a Doutora Ana Maria Dias Simões da Costa Ferreira, Professora Associada

ISCTE Business School

Setembro, 2023

Departamento de Contabilidade

**O impacto da COVID-19 no Controlo de Gestão: uma análise sistemática de
literatura**

Tomé Roque Afonso

Trabalho Final na modalidade de Dissertação para obtenção do grau de
Mestre em Contabilidade

Orientador:

Prof^a Doutora Ana Maria Dias Simões da Costa Ferreira, Professora Associada

ISCTE Business School

Setembro, 2023

Agradecimentos

Em primeiro lugar, gostaria de agradecer à minha orientadora, a Professora Doutora Ana Maria Dias Simões da Costa Ferreira, por ter aceite o meu convite, pela sua disponibilidade e partilha de conhecimento que foi essencial para a realização deste trabalho de investigação.

Não menos importante, quero também deixar um agradecimento especial a toda a minha família e amigos, pela motivação e apoio durante esta etapa.

Resumo

A presente investigação tem como principal objetivo a análise do impacto da COVID-19 nos processos e Sistemas de Controlo de Gestão. A pandemia impactou todos os setores de negócios e todas as áreas das organizações e, por isso, esta investigação ambiciona compreender qual o impacto resultante da COVID-19 e quais as alterações mais relevantes que esta pandemia provocou nas organizações ao nível do Controlo de Gestão.

Este estudo teve por base a revisão de estudos publicados em diversas revistas científicas que integram o ranking ABS 2021, maioritariamente na área de *Accounting*. Os dados de suporte ao trabalho de investigação foram publicados entre 2020, ano de início da pandemia, até ao final de 2022.

Para a análise foram utilizados os controlos propostos no modelo de Merchant e Van der Stede (2017), que assume como proposição que o Controlo de Gestão pode ser segmentado nos seguintes níveis de controlo: de Resultados, de Ação, Pessoais e Culturais.

Através desta investigação foi possível concluir que todos os níveis de controlo Merchant e Van der Stede (2017) sofreram impactos com o aparecimento da COVID-19.

Palavras-chave: Controlo de Gestão; COVID-19; Impactos

Classificação JEL: M41; I10

Abstract

The main objective of this research is to analyse the impact of COVID-19 on Management Control processes and systems. The pandemic has had an impact on all business sectors and all areas of organizations, so this research aims to understand the impact resulting from COVID-19 and the changes it has caused in organizations at the level of Management Control.

This study was based on the review of studies published in several scientific journals that are part of the ABS 2021 ranking, mainly in the area of *Accounting*. Data to support the research work was published between 2020, the year the pandemic began, and the end of 2022.

The analysis used the controls proposed in the model of Merchant and Van der Stede (2017), which assumes as proposition that the Management Control can be segmented into the following levels of control: Results, Action, Personal and Cultural.

Through this research it was possible to conclude that all levels of control Merchant and Van der Stede (2017) were impacted by the onset of COVID-19.

Keywords: Management Control; COVID-19; Impacts

JEL Classification: M41; I10

Índice

Capítulo 1 - Introdução.....	1
1.1. Enquadramento e Objetivos	1
1.2. Estrutura	2
Capítulo 2 – Revisão de literatura.....	4
2.1. Papel e Evolução da Contabilidade de Gestão.....	4
2.2. Conceito e Evolução de Controlo de Gestão	6
2.2.1. Modelo de Merchant and Van der Stede.....	7
2.2.1.1. Controlos de Resultados.....	8
2.2.1.2. Controlos de Ação	8
2.2.1.3. Controlo Pessoais	9
2.2.1.4. Controlos Culturais	9
2.3. Impacto das crises financeiras nas empresas	10
2.4. A COVID-19	10
2.4.1. Impactos da COVID-19 nas organizações	11
Capítulo 3 - Metodologia de Investigação	14
3.1. Revisão dos Estudos	16
3.2. Síntese dos artigos	19
Capítulo 4 - Impacto da COVID no Controlo de Gestão	26
4.1. Impactos no Controlo de Resultados	27
4.2. Impactos no Controlo de Ação	29
4.3. Impactos no Controlo Cultural	30
4.4. Impactos no Controlo Pessoal.....	31
4.5. Outros impactos.....	32
4.6. Exemplo de uma empresa que prosperou na pandemia – TOB	32
Capítulo 5 – Conclusões	35
5.1. Conclusão	35
5.2. Limitações	37
5.3. Recomendações para Investigações Futuras	38
Capítulo 6 - Referências Bibliográficas.....	39

Índice de Figuras

Figura 2.1. – Impacto da COVID-19 no funcionamento das empresas	12
Figura 2.2. – Impacto da COVID-19 por Setor de Atividade	12
Figura 2.3. – Impacto da COVID-19 no Volume de Negócios	13

Índice de Tabelas

Tabela 3.1. – Distribuição dos estudos pelas revistas científicas	16
---	----

Índice de Gráficos

Gráfico 3.1. – Distribuição dos estudos segundo o número de autores	17
Gráfico 3.2. – Universidade dos estudos - Nacionalidades	18
Gráfico 3.3. – Distribuição dos estudos por metodologia	19

Glossário

ABS – *Association of Business Schools*

BdP – Banco de Portugal

BIG 4 – Nomenclatura utilizada para se referir às quatro maiores empresas especializadas em auditoria e consultoria do mundo

CG – Controlo de Gestão

IFAC – *International Federation of Accountants*

INE – Instituto Nacional de Estatística

JTM – Julgamento e Tomada de Decisão

KPI – *Key Performance Indicator*

RSE – Responsabilidade Social nas Empresas

SCG – Sistemas de Controlo de Gestão

TFB – *The Fruit Box*

TOB – *The One Box*

WHO – *World Health Organization*

Capítulo 1 - Introdução

1.1. Enquadramento e Objetivos

A presente investigação baseia-se na análise e compreensão dos impactos da COVID-19 no Controlo de Gestão (CG). O conceito de CG, segundo Merchant & Van der Stede (2017), é descrito como o conjunto de mecanismos utilizados pelos gestores, de maneira a garantir que os comportamentos e decisões dos colaboradores estão de acordo com os objetivos e as estratégias da organização. Porém, esta definição nem sempre foi linear ou consensual. Assim como outros conceitos, este sofreu alterações durante os anos, tendo-se assistido a uma evolução das definições e modelos inicialmente conhecidos. Por isso, será apresentada uma breve análise do desenvolvimento do conceito, de forma a alcançar uma noção abrangente e clara do CG, a sua importância e relevância nas empresas.

Para a realização deste trabalho de investigação foi selecionado o modelo de Merchant e Van der Stede (2017), que consiste em quatro controlos, sendo eles o controlo de resultados, de ação, pessoal e cultural. Este será apresentado e cuidadosamente analisado. A escolha deste modelo deve-se ao facto de ser o modelo mais vezes referido nos artigos analisados. Para além disso, é um modelo que permite uma abordagem e uma interpretação clara dos controlos que sofreram impactos com o aparecimento da pandemia.

As organizações utilizam a informação contabilística, tendo como propósitos principais a avaliação do desempenho, a identificação de áreas estratégicas com maior nível de incerteza e a medição e contabilização dos riscos conhecidos. O problema é que uma crise sem precedentes se instalou e as empresas não estavam preparadas para esse impacto, quer ao nível financeiro quer ao nível do negócio.

A pandemia originada pela COVID-19 propagou-se rapidamente por todos os países, tendo vindo a impactar tanto a saúde de milhões de pessoas como o normal funcionamento de todas as indústrias. Durante esta altura, em que vários períodos de isolamento foram implementados para combater a propagação do vírus, a economia estagnou e variadas empresas viram-se obrigadas a reduzir os seus serviços e produção, pelo que muitas encerraram. Foi possível testemunhar um impacto negativo na vertente financeira das empresas, sendo que estas necessitaram de se adaptar apressadamente à nova realidade.

Desta forma, torna-se interessante analisar as alterações resultantes do impacto da COVID-19 no CG, para que seja possível compreender as mudanças que o CG sofreu e, por outro lado, perceber o que terá de se adaptar de futuro.

Para isto, a investigação englobará uma revisão aprofundada dos estudos que foram publicados entre 2020 até 2022 acerca das alterações feitas na área do CG, consequentes

da pandemia. A escolha destes estudos teve por base a pesquisa de duas palavras-chave, sendo elas “management control” e “covid” tanto no *abstract* como nas palavras-chave dos artigos, aquando da pesquisa nas diversas revistas científicas. Posteriormente, foi feita uma leitura dos *abstracts* dos artigos que apareceram nos resultados de pesquisa, de maneira a compreender quais os artigos correspondentes ao critério de escolha.

Para alcançar o objetivo proposto, o estudo terá em conta as revistas científicas pertencentes ao ranking Association of Business Schools (ABS) de 2021. Posteriormente, as alterações encontradas serão discutidas com base no modelo de Merchant e Van der Stede (2017).

Deste modo, a presente investigação contribui para a literatura existente pois, para além de ser um dos estudos pioneiros em Portugal a juntar estas duas temáticas, auxilia as empresas nos possíveis cuidados a ter no combate a momentos de instabilidade e incerteza, através de uma análise dos impactos da COVID-19 nos principais controlos.

1.2. Estrutura

A presente investigação está repartida em 6 capítulos, sendo que cada um tem um objetivo específico.

A primeira parte, o presente capítulo, corresponde à Introdução e é onde se encontra desenvolvido o âmbito do estudo, definição dos seus objetivos e a estrutura que este irá seguir. Também se encontram identificados os contributos e a pertinência que lhe estão associados.

No segundo capítulo, a Revisão da Literatura, irão ser apresentados diversos conceitos que estão relacionados com a investigação como, o conceito de CG e a evolução do mesmo. Adicionalmente, irá ser feita uma contextualização relativa às crises, com ênfase na COVID-19 e serão referidos os seus impactos no funcionamento das empresas, nos diferentes setores de atividade e no volume de negócios.

De seguida, o terceiro capítulo, corresponde à Metodologia, onde será apresentado o processo de seleção das revistas científicas e artigos escolhidos para fundamentação da investigação, uma breve contextualização dos artigos, assim como, uma breve síntese dos mesmos.

No quarto capítulo será possível designar mais concretamente quais foram os impactos da pandemia nos controlos de Resultados, Ação, Pessoal e Cultural. Esta análise terá por

base os artigos examinados no capítulo anterior para que seja possível obter uma percepção mais clara do impacto resultante da COVID-19 nas organizações.

O penúltimo capítulo, o quinto capítulo, corresponde à Conclusão, onde as principais conclusões da pesquisa serão salientadas e onde irão ser apresentadas as limitações identificadas durante a investigação, bem como possíveis sugestões que futuras investigações poderão ter em conta.

Para concluir, o último capítulo contém as Referências Bibliográficas utilizadas para o desenvolvimento desta investigação.

Capítulo 2 – Revisão de literatura

2.1. Papel e Evolução da Contabilidade de Gestão

A Contabilidade de Gestão sofreu alterações e adaptações ao longo do tempo, não tendo sempre a mesma função ou o mesmo propósito associado. Desta forma, é interessante notar diferenças na definição e nas vantagens da Contabilidade de Gestão ao longo do tempo. Embora existam diversas definições da Contabilidade de Gestão, não existe, de facto, uma definição generalizada (Bromwich & Scapens, 2016), devido ao facto de, segundo Abdel-Kader & Luther (2006), o âmbito, o papel e o posicionamento organizacional da Contabilidade de Gestão diferirem entre organizações, culturas e países, o que faz com que cada empresa possa moldar a Contabilidade de Gestão para que melhor se adeque ao seu modelo de negócio.

Inicialmente, nos anos 50, a Contabilidade de Gestão foi descrita pela International Federation of Accountants – Federação Internacional dos Contabilistas (IFAC) como “a atividade técnica necessária para que a organização conseguisse perseguir os seus objetivos organizacionais” (Abdel-Kader & Luther, 2006). Na altura, o objetivo a alcançar era a obtenção do maior lucro possível e, por isso, a Contabilidade de Gestão apoiava as empresas, maioritariamente, na medição dos lucros.

Mais tarde, na primeira metade do século XIX, surgiu a necessidade de adquirir conhecimentos mais aprofundados para auxiliar o planeamento e controlo interno das organizações, uma vez que as empresas do setor têxtil e dos caminhos de ferro necessitavam de coordenar os múltiplos processos que levavam à transformação da matéria-prima em produtos acabados (Kaplan, 1984). Nesta altura, os gestores contratavam os seus colaboradores para trabalhar nas fábricas onde, muitas das vezes, era onde se produzia os produtos. No entanto, estas mesmas fábricas tinham escritórios que se situavam longe, pelo que era necessário que fosse implementado um sistema que permitisse que os donos das empresas pudessem obter mais informação, de maneira a conseguirem avaliar a eficiência dos gestores e dos trabalhadores da fábrica, mesmo estando longe. Isto fez com que, em 1987, Johnson & Kaplan, questionassem se a origem da Contabilidade de Gestão moderna poderia estar ligada à criação das empresas geridas hierarquicamente. Estes mesmos autores concluíram que a Contabilidade de Gestão passou de um simples método de medição de lucros das empresas, para diversos processos que, cada um da sua maneira, possibilitava a motivação e avaliação da eficiência dos processos internos.

Nos anos 90, Ashton et al. (1995) referiam que a Contabilidade de Gestão não se focava no longo prazo, uma vez que esta tendia a ser mais reativa, ou seja, apenas identificava

problemas e ações quando apareciam desvios no plano de negócios. Mais tarde, Atkinson et al. (1997) definiram a Contabilidade de Gestão como um sistema de apoio de informação que facilita a comunicação, motivação e avaliação da performance, dado que a Contabilidade de Gestão deve ajudar as organizações a reconhecer a necessidade de mudança e/ou a indicar uma possível resposta eficaz com o objetivo de superar uma crise. Contrariando o que Ashton et al. (1995) defenderam nos anos 90, Atienza & Tabuena (2021) afirmaram que a Contabilidade de Gestão tem um papel importante nas organizações tanto a curto como a longo prazo, visto que ajuda os gestores na tomada de decisões operacionais para que estas tenham uma melhor eficiência e, simultaneamente, façam as melhores escolhas relativamente a futuros investimentos.

É importante salientar que a modernização, o desenvolvimento tecnológico e o aparecimento de diversas empresas na mesma área, contribuíram em peso para a rápida evolução da Contabilidade de Gestão. O cuidado acrescido com vários processos internos como planeamento e controlo estratégico, tomada de decisão e comunicação facilitaram a criação valor das empresas, fazendo com que alocassem e utilizassem os seus recursos mais adequadamente (Abdel-Kader & Luther, 2006; Fullerton & Mcwatters, 2002; Haldma & Lääts, 2002; Hoque et al., 2001 ; Kaplan & Atkinson, 1998; Otley, 1995).

Atualmente, as organizações enfrentam diversos desafios significativos nas mais variadas áreas de atividade, particularmente em períodos de crise e incerteza. No entanto, apesar de a Contabilidade de Gestão providenciar ferramentas valiosas e importantes que ajudam a ultrapassar estes períodos, o papel da contabilidade não é bem compreendido, o que faz com que ainda não seja reconhecido como uma mais-valia (Hayne, 2022). Todavia, é de salientar que os autores Macintosh (1994) e Luft & Shields (2003), reconheceram a Contabilidade de Gestão como um recurso valioso, uma vez que, ao recolher informação, esta permite a análise e interpretação de resultados de maneira a apoiar uma tomada de decisão consciente e assertiva.

Mais recentemente, alguns estudos reafirmaram o papel da contabilidade durante as crises, examinando o seu uso durante a pandemia da COVID-19 (Huber et al., 2021; Passetti et al., 2021). Estes estudos também deram ênfase à necessidade crítica de ferramentas de contabilidade para auxiliar as empresas a obter uma resposta rápida em circunstâncias adversas.

2.2. Conceito e Evolução de Controlo de Gestão

São diariamente introduzidas no nosso quotidiano novas ferramentas que servem para ajudar nas tarefas diárias e no trabalho. O problema é que com a rapidez com que estas alterações são feitas, é necessário que as organizações sejam capazes de detetar rapidamente estas mudanças. Nesta temática, os Sistemas de Controlo de Gestão (SCG) são um forte aliado na antecipação de decisões de maneira a ajudar na entrada em novos segmentos de mercado, na mudança para modelos de negócios mais digitais ou até na oferta de novos produtos (Gomez-Conde et al., 2022).

Analisemos agora o conceito de Controlo de Gestão, pelo que se pode observar que este evoluiu ao longo do tempo. De acordo com Robert Anthony (1965), o conceito de CG é definido como “o processo pelo qual os gestores asseguram que os recursos são obtidos e usados da maneira mais eficaz e eficiente possível para que os objetivos da empresa sejam alcançados”.

Anos mais tarde, Simons (1995) apresentou uma definição em que referia que os SCG eram sistemas de informações formais, como o caso de procedimentos, que os gestores utilizavam para controlar os padrões nas organizações. Da mesma maneira que Anthony (1965), Simons (1995) também apresenta uma visão restrita do conceito.

Segundo Otley (1999), os Sistemas de Controlo de Gestão tradicionais tinham como ponto central o orçamento e não se focavam em medidas de desempenho não financeiras, nem no planeamento estratégico. No entanto, à medida que os tempos evoluem, é fulcral que as organizações não utilizem somente os sistemas de controlo tradicionais, uma vez que, com a complexidade e competitividade que existe hoje em dia, a orçamentação não é, por si só, a ferramenta mais importante. No CG considerado como “moderno”, os sistemas são mais orientados para o exterior da organização, em termos de recolha de informação, com objetivos financeiros e não financeiros e preocupando-se mais com os acontecimentos futuros ao invés dos passados (Gomez-Conde et al., 2022).

A utilização de diferentes mecanismos de CG ajuda as organizações a gerir as crises de maneira eficaz, pois não atuam somente nos aspetos de gestão interna, como também na gestão externa das empresas. Por isso, as organizações devem conceber e utilizar os Sistemas de Controlo de Gestão mais abrangentes, de maneira a ultrapassarem as crises futuras (Passetti et al., 2021).

Para que isto seja possível é necessário que os gestores discutam e concordem com o mesmo objetivo para que cheguem a um consenso acerca do que será melhor para a

empresa e que, da mesma forma, estejam cientes dos recursos que têm à sua disposição para conseguirem atingir os resultados pretendidos da melhor maneira possível.

De acordo com Jordan et al. (2015), o CG é composto por um “conjunto de instrumentos que motivem os responsáveis descentralizados a atingirem os objetivos estratégicos da empresa, privilegiando a ação e a tomada de decisão em tempo útil e favorecendo a delegação de autoridade e responsabilização”.

Para isso, estes mesmos autores identificam oito princípios do Controlo de Gestão, sendo eles:

- (i) os objetivos da empresa e os instrumentos de Controlo de Gestão não devem incidir apenas na dimensão financeira;
- (ii) para o exercício do Controlo de Gestão é necessário existir a descentralização das decisões, a delegação da autoridade e a responsabilização;
- (iii) o Controlo de Gestão permite alinhar a estratégia global das organizações através da organização e convergência dos interesses entre cada divisão ou sector e a empresa no seu todo;
- (iv) os instrumentos de Controlo de Gestão são concebidos com vista à ação e utilização dos mesmos e não devem ser apenas documentos burocráticos sem utilidade;
- (v) o papel do Controlo de Gestão é a orientação para o futuro e não apenas o passado;
- (vi) o Controlo de Gestão atua essencialmente sobre as pessoas do que sobre os números;
- (vii) o sistema de sanções e recompensas deve ser parte integrante do Controlo de Gestão;
- (viii) os principais intervenientes no Controlo de Gestão são mais os responsáveis operacionais do que os controladores de gestão.

Para obter uma perspetiva mais completa e pormenorizada, irá ser apresentado um dos principais modelos de Controlo de Gestão. Esse modelo será o modelo de Merchant and Van der Stede (2017) e será selecionado para que seja possível obter uma visão mais detalhada das alterações resultantes da pandemia.

2.2.1. Modelo de Merchant and Van der Stede

Segundo Merchant e Van der Stede (2017), o Controlo de Gestão consegue fornecer uma visão clara sobre os mecanismos do Sistema de Controlo de Gestão. Para o autor, estes

mecanismos estão divididos em quatro, sendo eles, os controlos de resultados, os controlos de ação, os controlos pessoais e os controlos culturais.

Estes controlos apoiam os gestores na gestão e na tomada de decisão, ajudando a definir os objetivos, a estratégia e a controlar o comportamento dos colaboradores. Também de acordo com estes autores, existe a necessidade de Controlo de Gestão para evitar estes três problemas básicos de controlo, como é o caso dos problemas motivacionais, falta de direção e limitações pessoais.

2.2.1.1. Controlos de Resultados

O controlo de resultados é um tipo de controlo indireto, visto que incide sobre o resultado das ações dos colaboradores e não sobre as ações em si. Isto significa que a organização não estipula quais as ações que os trabalhadores têm de seguir, tendo estes a liberdade para escolher qual o melhor procedimento para a obtenção dos resultados pretendidos, sendo que existem incentivos e punições, consoante os resultados obtidos.

É neste tipo de controlo que se define quais os objetivos e metas de desempenho que se tenciona atingir, monitorizando e avaliando a um nível individual e organizacional.

Os incentivos podem ser através de diferentes formas, sendo os bónus de desempenho a mais comum, mas também podem ser através de promoções, aumento dos níveis de autonomia e o reconhecimento. Desta maneira, os colaboradores sentem-se valorizados pelas organizações, estando motivados para desempenhar as suas funções o melhor possível.

2.2.1.2. Controlos de Ação

O controlo de ação é a forma mais direta de Controlo de Gestão, uma vez que envolve tomar medidas para que os trabalhadores ajam no melhor interesse da organização, fazendo com que as suas próprias ações sejam o foco do controlo. Ou seja, segundo Merchant e Van der Stede (2017), estes controlos consistem em desenhar e controlar comportamentos, procedimentos, regras, responsabilidades e descrições de trabalhos que os colaboradores devem fazer e seguir para realizarem as tarefas diárias.

Este tipo de controlo tem quatro formas básicas: as restrições comportamentais, as revisões prévias, a responsabilidade de ação e a redundância.

As restrições comportamentais fazem com que seja difícil para os colaboradores adotar determinadas ações e comportamentos, sendo alguns exemplos a existência de *passwords* nos computadores, a limitação de acesso a espaços físicos específicos ou até a limitação na tomada de decisões. No que diz respeito às revisões prévias, estas baseiam-se em avaliações preventivas que permitem analisar o plano de ação dos colaboradores, podendo ser aprovados, rejeitados ou solicitadas alterações por parte dos quadros superiores. Relativamente à responsabilidade de ação esta, como o nome indica, serve para responsabilizar os colaboradores pelas suas ações. A responsabilização deve ser feita em quatro etapas. A primeira é quando a organização define quais as ações que são ou não aceitáveis, seguido da comunicação aos trabalhadores dessas mesmas definições e, posteriormente, deve-se observar as ações, de maneira a premiar ou punir aqueles que não cumprem com o estabelecido. Por último, a redundância implica a alocação de mais do que um colaborador a uma determinada atividade de maneira a garantir que a mesma é concluída (Merchant e Van der Stede, 2017).

2.2.1.3. Controlo Pessoais

Os controlos pessoais têm o objetivo de aumentar a probabilidade de os trabalhadores desempenharem as tarefas estipuladas. A organização permite aos colaboradores a auto monitorização e a iniciativa própria, de maneira que estes estejam motivados para executarem as tarefas corretamente.

O exemplo mais comum é o processo de recrutamento e seleção de pessoal, em que as organizações se preocupam em contratar a pessoa certa para o lugar certo e em que haja uma formação contínua para melhorar a performance. Com isto, fazem com que os colaboradores tenham noção do que é esperado que eles façam e que se sintam motivados. Para que isto aconteça também é necessário que a organização garanta que o colaborador tem os recursos e capacidades necessárias para realizar um trabalho digno dando-lhe, ao mesmo tempo, a capacidade para se autocontrolar.

2.2.1.4. Controlos Culturais

Os controlos culturais, ao contrário dos pessoais, focam-se na motivação de todos os trabalhadores, ou seja, da organização como um todo. Desta maneira, através da censura interna é possível controlar quando alguém estiver a ter um comportamento que não aquele definido pela organização. Este controlo é mais efetivo quando os membros têm ligações afetivas entre si.

Com isto, os controlos culturais têm por base as normas, valores, comportamentos e ideologias que devem ser transmitidos na organização, fazendo com que os trabalhadores se influenciem e monitorizem mutuamente. Outras formas deste controlo podem ser a recompensa de grupo, a disposição física do escritório ou até mesmo o vestuário.

Este tipo de estrutura permite uma melhor compreensão dos diversos Controlos de Gestão que uma organização pode utilizar para responder às crises, de modo a promover a adaptação organizacional e a mitigação dos efeitos causados pela pandemia (Passetti et al., 2021). Neste sentido, é interessante realçar que, embora no início se achasse que o Controlo de Gestão fosse só uma área financeira com preocupação com os lucros das empresas, anos mais tarde veio-se a perceber que também se foca em áreas não-financeiras.

2.3. Impacto das crises financeiras nas empresas

As crises financeiras têm um impacto bastante significativo nas empresas, na medida em que o seu “bem-estar” financeiro e não financeiro é afetado. Ao longo dos anos têm existido diversas crises como a crise de 2008-2011, e mais recentemente, a COVID-19. Ao contrário do que aconteceu com as outras crises, como o caso da Crise Global de 2008, a crise que adveio da COVID-19 não mostrou limites claros acerca de quais os negócios que poderia afetar, nem por quanto tempo. Devido à sua imprevisibilidade e desconhecimento, os governos e as organizações não sabiam como poderiam restringir ou conter os seus impactos (Velayutham et al., 2021).

No que diz respeito aos desastres que ocorreram anteriormente como, as guerras, as mudanças climáticas ou os desastres localizados, Goodell (2020) refere que a pandemia foi um acontecimento negativo sem precedentes a nível económico.

2.4. A COVID-19

O aparecimento da COVID-19 teve um grande impacto na saúde da população mundial devido à rápida capacidade de propagação do vírus (Atienza & Tabuena, 2021). Segundo a *World Health Organization* (2023), foram confirmados cerca de 768 milhões de casos em todo o mundo e aproximadamente 7 milhões de mortes, sendo que em Portugal foram confirmados 6 milhões de casos e dos quais resultaram aproximadamente 27 mil mortes (World Health Organization, 2023). A Europa foi o continente mais afetado com cerca de 276 milhões de casos confirmados.

Desde o início da pandemia ocorreram várias ondas de infeção por todo o mundo, ondas essas que ameaçaram a saúde das pessoas, fazendo com que fossem impostas medidas, a curto-prazo, como as políticas de quarentena para limitar a circulação da população, afetando negativamente a economia mundial. Por outro lado, a longo-prazo, as consequências fizeram com que houvesse um aumento do desemprego em todo o mundo, assim como, a falência de todo o tipo de organizações, tais como instituições do sector privado e público, empresas, organizações não governamentais e organizações sem fins lucrativos. A crise também fez com que fosse posta em evidência a escassez no que diz respeito ao conhecimento sobre o papel das práticas contabilísticas e de gestão numa emergência global (Leoni et al., 2021).

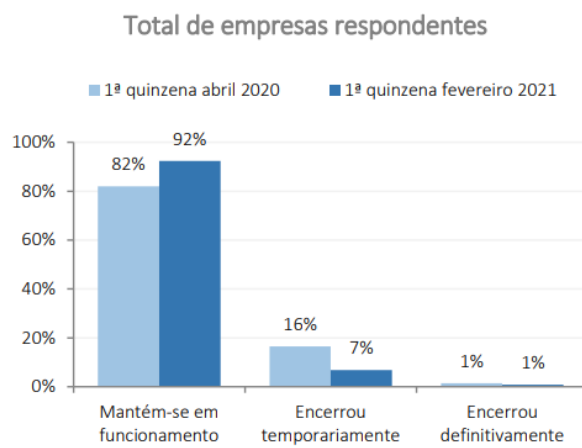
Com o desenvolvimento da COVID-19 e os impactos que teve na economia mundial, algumas empresas deixaram de ter possibilidades de assegurar a sua viabilidade económica. Para que as empresas não comessem a despedir os seus colaboradores, foi introduzido o regime de *layoff*, regime esse que consiste na suspensão dos contratos de trabalho ou na redução temporária dos períodos normais de trabalho, durante um certo período, por iniciativa das empresas (Ministério do Trabalho, 2023). O *layoff* pode parecer, a curto prazo, uma boa solução para as empresas, mas acontece que este tem impactos negativos ao longo do tempo. Estes impactos são maioritariamente ao nível dos colaboradores, pois afetam a motivação e a saúde mental. O *layoff* faz com que haja uma quebra de confiança entre os colaboradores e a entidade, consequência da diminuição da relação entre esforço e recompensa, tornando-se uma das sete experiências mais stressantes da vida. Por último, o *layoff* também tem impacto a nível financeiro uma vez que apresenta alguns custos associados, o que suporta o facto de a maioria das empresas que aplicaram *layoff*, não tenha visto melhorias na rentabilidade (Sucher & Westner, 2022).

Mais tarde, no final de 2020, e com o aumento do conhecimento acerca da COVID-19 foi possível observar resultados positivos de vários programas de vacinação que começaram a restaurar a esperança de um regresso progressivo ao "normal" (Leoni et al., 2021). Através deste regresso à "normalidade" foi possível observar uma diminuição do número de empresas que se encontram em situação de *layoff*.

2.4.1. Impactos da COVID-19 nas organizações

Num inquérito realizado em 2021 pelo Instituto Nacional de Estatística (INE) e o Banco de Portugal (BdP) a empresas de vários setores e dimensões foi possível analisar alguns dos impactos que a COVID-19 teve no volume de negócios das empresas, em Portugal.

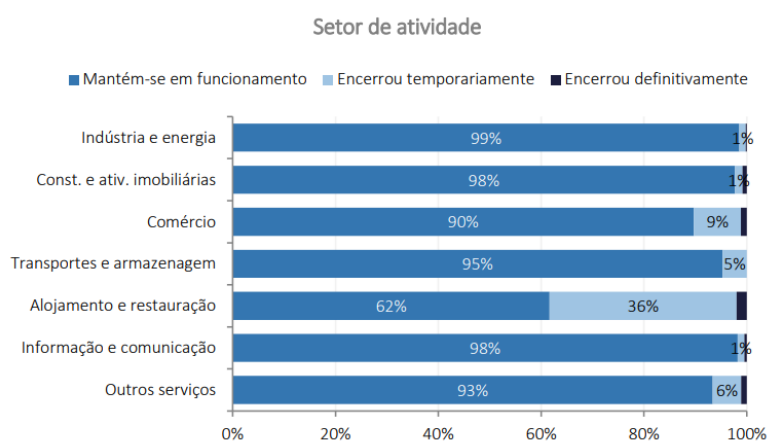
Figura 2. 1 - Impacto da COVID-19 no funcionamento das empresas



Fonte: INE e BdP, COVID-IREE (2021)

Neste gráfico podemos observar a percentagem de empresas que se manteve em funcionamento na altura do primeiro confinamento, abril de 2020, que foi cerca de 82%, tendo esse valor aumentado para 92% na primeira quinzena de fevereiro de 2021, ou seja, entre o primeiro confinamento e a altura deste inquérito, o número de empresas que se manteve em funcionamento aumentou em 10 pontos percentuais. Durante o primeiro confinamento, 16% das empresas encerraram temporariamente, tendo esse número diminuído para 7% na primeira quinzena de fevereiro de 2021. Estes valores mostram que de abril de 2020 para fevereiro de 2021 houve uma evolução positiva, uma vez que 7% das empresas que tinham fechado inicialmente conseguiram reabrir.

Figura 2. 2 - Impacto da COVID-19 por Setor de Atividade



Fonte: INE e BdP, COVID-IREE (2021)

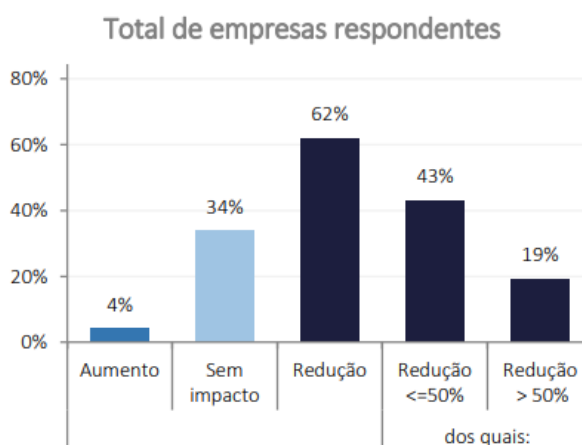
Relativamente aos setores de atividade, conseguimos observar que a maioria manteve as suas empresas em atividade, tendo sido o setor do Alojamento e restauração o mais prejudicado, com 36% das empresas a fecharem temporariamente.

Este setor é um setor de grande importância na economia dos países, pois contribui de maneira significativa para a empregabilidade, negócios e atividades financeiras. É também um setor importante para os governos, uma vez que gera receitas fiscais significativas.

Pela primeira vez após a Grande Depressão de 1933, a taxa de ocupação foi a mais baixa de sempre, sendo que em 10 quartos, 8 não eram vendidos. Com a vinda da pandemia era esperado que o lucro operacional bruto por quarto disponível diminuísse mais de 100% em todos os continentes, sendo que nos Estados Unidos a queda seria de 122,8%, na Ásia e no Médio Orientes de 124,1% e na Europa de 131,9% (Alotaibi & Khan, 2022).

O setor do Comércio também viu 9% das suas empresas a fecharem as portas temporariamente e o setor dos Transportes e armazenagem cerca de 5%.

Figura 2. 3 - Impacto da COVID-19 no Volume de Negócios



Fonte: INE e BdP, COVID-IREE (2021)

Neste gráfico podemos observar o impacto que a pandemia teve no volume de negócios das empresas, concluindo que mais de metade das empresas que responderam a este inquérito, 62%, tiveram uma redução do volume de negócios. Nesta redução, a maioria das empresas aponta que a redução foi de menos ou igual a 50%. É possível observar também que uma pequena minoria das empresas, aproximadamente 4%, reportaram um aumento no volume de negócios.

Capítulo 3 - Metodologia de Investigação

A presente investigação qualitativa foi feita através da análise de artigos científicos de natureza teórica e empírica, tendo a consulta das revistas científicas sido feita até ao mês de fevereiro do presente ano de 2023. Estas revistas científicas foram selecionadas com base no ranking ABS publicado em 2021. Deste modo, foram analisados diversos artigos publicados nas revistas científicas na área de *Accounting* no período compreendido entre 2020 e 2022, para que fosse possível realizar uma análise desde o período em que a COVID-19 emergiu até aos dias de hoje.

A pesquisa de todas as revistas presentes no ranking começou pelas que apresentam a classificação mais elevada, ou seja, de 4+ estrelas. Para a seleção dos artigos, a pesquisa teve como base as palavra-chave “management control” e “covid”, pesquisadas tanto no *abstract*, como nas palavras-chave e, após a leitura dos *abstracts* e seleção dos artigos mais adequados, procedeu-se à análise integral dos artigos que mais se relacionavam com o estudo em questão.

No entanto, as revistas de 4+ estrelas apresentavam poucos artigos relevantes acerca dos temas investigados. Desta forma, e como nem todas as revistas apresentavam artigos sobre o tema pretendido, a investigação passou a abranger as revistas de 4 seguidas das de 3 estrelas, que apresentavam maior número de resultados na pesquisa. Acredita-se que esta falta de estudos com foco nestes temas se prenda com o facto de, para além de recente e desconhecido, nem todas as revistas científicas se focarem no tema do Controlo de Gestão.

Resultantes desta pesquisa nas revistas científicas, com base nas palavras-chave acima referidas, apenas 5 revistas se revelaram interessantes para alcançar o objetivo da investigação proposta. Por conseguinte, foram revistos no total cerca de 21 artigos, dos quais somente 10 apresentaram informações relevantes e pertinentes para a investigação.

Após esta análise, e para que fosse possível examinar os artigos escolhidos, foi desenvolvida uma divisão através do modelo de Merchant e Van der Stede (2017). A escolha deste modelo deveu-se ao facto de ser um dos principais modelos referidos nos artigos e, ao mesmo tempo, o que permite que se tenha uma visão mais global dos controlos utilizados ao longo da pandemia.

Desta forma, na presente investigação, foram utilizados artigos das seguintes revistas científicas:

- Accounting & Finance (ISSN: 0810-5391);
- Accounting, Auditing & Accountability Journal (ISSN: 0951-3574);

- *Accounting, Organizations & Society* (ISSN: 0361-3682);
- *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management* (ISSN: 1096-3367);
- *Review of Managerial Science* (ISSN: 1863-6683).

A *Accounting & Finance* é uma revista científica na área da contabilidade, finanças, sistemas de informação de negócios e áreas relacionadas. Esta revista publica artigos teóricos, empíricos e experimentais que contribuem para as áreas de contabilidade e finanças, também publicando ocasionalmente temas como os métodos de investigação na Contabilidade de Gestão. Os métodos de investigação em que os artigos desta revista se baseiam são variados, publicando artigos com estatística analítica, estudos de caso, pesquisa qualitativa, análise histórica, entre outros. A *Accounting & Finance* é uma revista direcionada para estudantes, profissionais de contabilidade, finanças corporativas, investimentos e bancos.

A *Accounting, Auditing & Accountability Journal* é uma revista científica interdisciplinar que publica artigos na área da contabilidade, auditoria e *accountability*, e os impactos que estes têm no ambiente político, socioeconómico e institucional. A missão desta revista é expandir a compreensão e as soluções criativas nos tópicos de contabilidade, auditoria e *accountability* e, por isso, incentiva a que as investigações sejam críticas e de alternativas práticas e políticas sobre o impacto que a contabilidade tem nas organizações e na sociedade. Os temas desta revista são variados e incluem, por exemplo, as perspetivas críticas e históricas acerca de questões e problemas da atualidade, aspetos sociais e políticos das normas contabilísticas, assim como as limitações que existem na mensuração atual e as explicações alternativas para as práticas observadas.

A *Accounting, Organizations & Society* é uma revista científica interdisciplinar internacional fundada no ano de 1975 e que tem como foco principal a relação entre a contabilidade e o comportamento humano, estruturas e processos organizacionais e institucionais, e no amplo ambiente social e político das organizações. Esta revista apresenta temas relativos ao papel da contabilidade nas organizações e sociedade; a contribuição das práticas de contabilidade para a criação, manutenção e transformação das instituições organizacionais e sociais; estudos sobre os processos que levam à conceção, implementação e utilização de sistemas de contabilidade, informação e Controlo de Gestão; entre outros.

O *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management* é uma revista científica cujos tópicos são, maioritariamente, da área do orçamento público, contabilidade, auditoria e gestão financeira e de desempenho. É uma revista que publica trabalhos rigorosos, empíricos e conceptuais, de maneira a inovar o campo da contabilidade, gestão e

governança das entidades que operam na esfera pública e público-privada como, por exemplo, entidades governamentais territoriais, universidades, escolas, hospitais, enquanto também se foca nas organizações híbridas, organizações sem fins lucrativos e organizações detidas pelo estado.

A *Review of Managerial Science* é uma revista onde se pode encontrar pesquisas sobre todas as áreas científicas que fazem parte da administração de uma empresa, ou seja, temas que passam pela contabilidade, auditoria, estratégia empresarial, mercados de capitais, economia da saúde, gestão de recursos humanos, gestão da inovação, gestão de riscos, marketing, entre outros. Nesta revista apenas são publicados artigos originais de alta qualidade e que apresentam as mais diversas metodologias como, estudos analíticos, empíricos, experimentais, também são apreciados estudos que apontem para novas direções de investigações.

3.1. Revisão dos Estudos

Para a presente investigação foi feita a revisão dos estudos publicados entre 2020 e 2022, ou seja, desde o início da pandemia até ao ano corrente, sobre os principais impactos e alterações que foram feitas no CG resultantes da pandemia. Desta forma, será possível avaliar os estudos em questão, ao mesmo tempo que se observa o que foi descoberto por diversos autores.

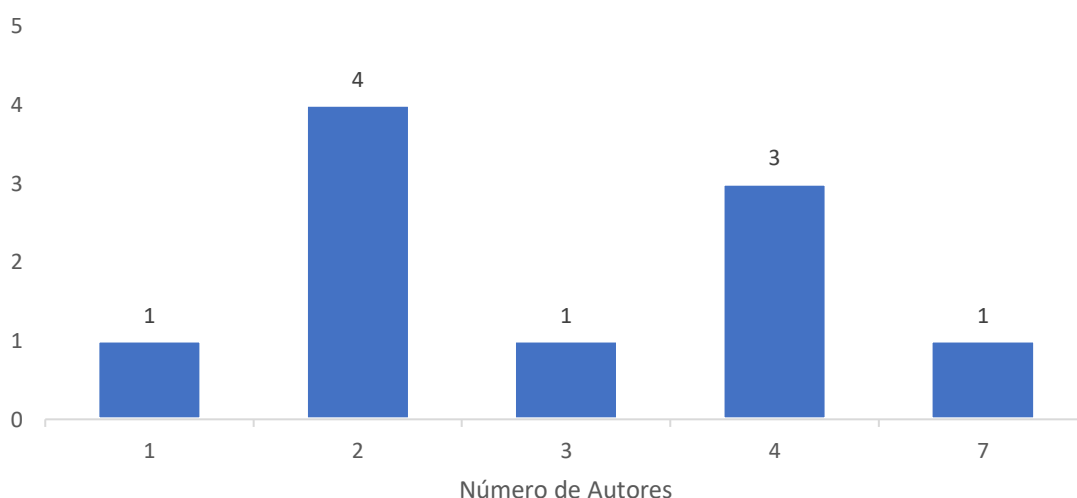
Tabela 3. 1 - Distribuição dos estudos pelas revistas científicas

Revistas Científicas ABS 2021	2020	2021	2022	Total
Accounting & Finance			1	1
Accounting, Auditing & Accountability Journal	1	4	1	6
Accounting, Organizations and Society		1		1
Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management	1			1
Review of Managerial Science			1	1
Total	2	5	3	10

Na tabela acima apresentada é possível observar que a maior parte dos artigos encontrados foram publicados pelo *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, tendo sido publicado um artigo em 2020, quatro em 2021 e outro em 2022. A razão para a qual esta revista ser a que apresenta mais artigos sobre os temas escolhidos, pode ser explicada pelo facto de ser uma revista com temas bastante abrangentes na área da Contabilidade, Auditoria e *Accountability*, e ser uma revista com uma dimensão superior. Este elevado número de artigos pode também ser explicado pelo facto desta ter solicitado *calls for papers*, ou seja, ter apelado a diversos autores e investigadores que escrevessem artigos acerca dos temas em questão, uma vez que estes impactaram significativamente estas áreas.

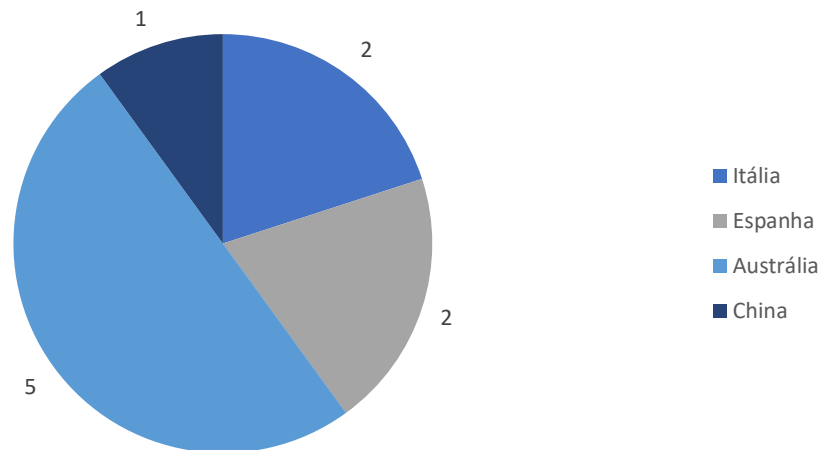
Os outros artigos encontram-se dispersos pelas restantes revistas, sendo que cada uma apenas apresenta um artigo. É interessante notar a evolução nos artigos publicados entre 2020 e 2021, ano este em que o maior número de artigos foi publicado, o que se poderá dever ao facto de a COVID-19 já estar presente há cerca de um ano e já se possuir mais informações e estudos acerca dos seus impactos nas organizações.

Gráfico 3. 1 - Distribuição dos estudos segundo o número de autores



Através do Gráfico 3. 1 podemos verificar a distribuição dos artigos consoante o número de autores. Os artigos publicados por 2 e 4 autores são os mais recorrentes, sendo que os artigos com 2 autores representam 40% do total, o que diz respeito a 4 artigos, e os com 4 autores, 30% do total, ou seja, 3 artigos. Os artigos com 1, 3 e 7 autores apenas apresentam 1 artigo em cada.

Gráfico 3. 2 - Universidade dos estudos - Nacionalidades

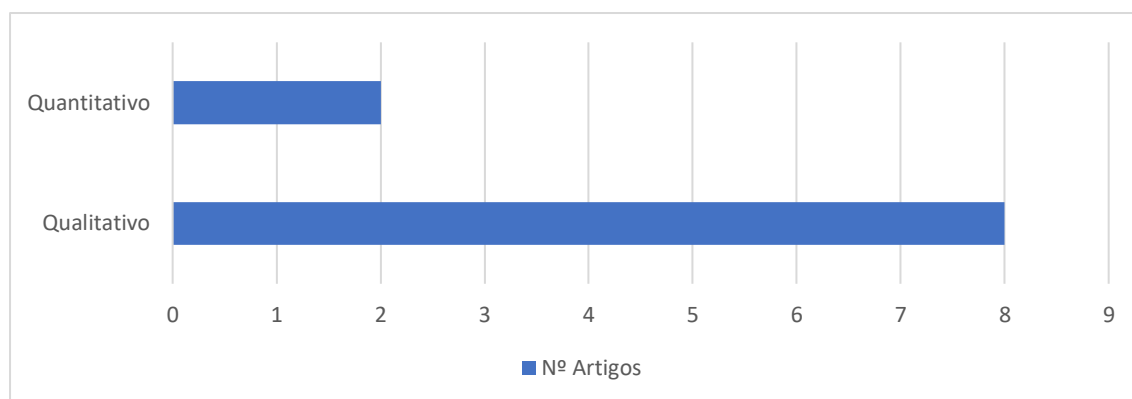


Como referido anteriormente, alguns artigos apresentam mais do que um autor e, por vezes, esses autores não pertencem à mesma Universidade nem possuem a mesma nacionalidade, sendo de culturas diferentes. Por isso, foi escolhida a Universidade que diz respeito ao primeiro autor.

Os artigos publicados são provenientes, maioritariamente, do continente australiano com 50% do total, equivalente a 5 artigos. Na Europa, temos Espanha e Itália, ambas com 2 artigos (20% cada). A China é o único representante do continente asiático, com 1 artigo.

Sendo a Austrália um dos países que menos casos de COVID-19 apresentou, é curioso salientar que, apesar deste facto, foi o país que publicou mais artigos relevantes para esta pesquisa. Era de esperar que, ao contrário do observado, outros continentes como o americano, europeu e asiático apresentassem um maior número de resultados, pois foram significativamente afetados pela pandemia e possuem maior dimensão geográfica e populacional.

Gráfico 3. 3 - Distribuição dos estudos por metodologia



Através do Gráfico 3. 3, podemos observar que dos dez artigos escolhidos, oito são de natureza qualitativa e apenas dois são de natureza quantitativa.

Com isto, podemos concluir que a maioria dos artigos teve por base métodos como entrevistas e análise de documentos, enquanto apenas dois artigos se focaram em métodos quantitativos, sendo em ambos os casos, baseados em hipóteses.

3.2. Síntese dos artigos

Os artigos que foram analisados e que serviram de base para esta investigação encontram-se, de seguida, identificados:

- Leoni, G., Lai, A., Stacchezzini, R., Steccolini, I., Brammer, S., Linnenluecke, M., & Demirag, I. (2021). Accounting, management and accountability in times of crisis: lessons from the COVID-19 pandemic. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*;
- Delfino, G. F., & van der Kolk, B. (2021). Remote working, management control changes and employee responses during the COVID-19 crisis. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*;
- Passetti, E. E., Battaglia, M., Bianchi, L., & Annesi, N. (2021). Coping with the COVID-19 pandemic: the technical, moral and facilitating role of management control. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*;
- Velayutham, A., Rahman, A. R., Narayan, A., & Wang, M. (2021). Pandemic turned into pandemonium: the effect on supply chains and the role of accounting information. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*;

- Kober, R., & Thambar, P. J. (2022). Paradoxical tensions of the COVID-19 pandemic: a paradox theory perspective on the role of management control systems in helping organizations survive crises. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*;
- Gomez-Conde, J., Lopez-Valeiras, E., Rosa, F. S., & Lunkes, R. J. (2022). The effect of management control systems in managing the unknown: Does the market appreciate the breadth of vision? *Review of Managerial Science*;
- Bedford, D. S., Speklé, R. F., & Widener, S. K. (2022). Budgeting and employee stress in times of crisis: Evidence from the Covid-19 pandemic. *Accounting, Organizations and Society*;
- Parker, L. D. (2020). The COVID-19 office in transition: cost, efficiency and the social responsibility business case. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*;
- Wu, S., & Lin, M. (2020). Analyzing the Chinese budgetary responses to COVID-19: balancing prevention and control with socioeconomic recovery. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*;
- Humphreys, K. A., & Trotman, K. T. (2022). Judgment and decision making research on CSR reporting in the COVID-19 pandemic environment. *Accounting and Finance*.

Leoni et al. (2021), através da análise a diversos artigos publicados no *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, identificaram e discutiram alguns temas que surgiram com o aparecimento da COVID-19, enquanto forneceram uma imagem do papel que a contabilidade, *accountability* e gestão desempenharam nos tempos de crise. Neste artigo, os autores pediram a diversos académicos que contribuíssem para este estudo, ajudando-os a encontrar quais as práticas de contabilidade, *accountability* e gestão que mais foram utilizadas durante a pandemia. Da mesma forma, foram discutidos temas e desafios que daí advieram para que, através do que se aprendeu fruto desta crise, se tornasse possível providenciar soluções para o futuro.

Os artigos foram divididos em 3 grupos, sendo que o primeiro se baseou no papel da contabilidade aquando da tomada de decisões excecionais a nível governamental e nacional, onde a forma como os governos utilizaram os números, as práticas calculistas e a *big data* foi explorada. O segundo grupo focou-se no papel da contabilidade e da *accountability* na tomada de decisões em organizações, sendo estas empresas, organizações sem fins lucrativos e instituições de caridade. Por último, o terceiro grupo, estudou o papel da contabilidade na perpetuação de desigualdades no contexto da pandemia, com foco nas práticas de contabilidade tradicionais. Estes mesmos autores concluíram que, no futuro, será importante valorizar com mais atenção o que a contabilidade e a *accountability* podem fazer em relação às organizações. Isto porque durante a pandemia mostraram-se ser bastante úteis, embora também possuam pontos menos positivos, visto

que estão em constante mudança. Não menos importante, os autores relembram também que é importante prestar atenção a estas vulnerabilidades, sejam elas financeiras ou não financeiras, tanto ao nível das pessoas, indivíduos, organizações ou países, assim como, à forma como as práticas de cálculo podem ajudar a compreender e a resolvê-las.

Delfino & van der Kolk (2021) fizeram um estudo em Itália, o primeiro país na Europa afetado mais fortemente pela COVID-19, no qual, através de entrevistas a colaboradores, alguns de empresas pertencentes às BIG 4, pretenderam identificar quais as alterações que tinham sido feitas no que diz respeito às práticas de CG na súbita transição de trabalho presencial para teletrabalho e de que forma os colaboradores responderam a essas alterações. Este estudo focou-se também em aspetos comportamentais e motivacionais. Os autores apenas entrevistaram os colaboradores com posições mais *Junior*, não estudando as alterações sofridas nas responsabilidades dos níveis mais elevados como, por exemplo, as referentes às alterações relacionadas com os orçamentos.

Ao contrário do estudo feito por Delfino & van der Kolk (2021), Passeti et al. (2021) realizaram entrevistas, desta vez a gestores de topo e de nível intermédio, onde ambicionaram perceber de que maneira o Controlo de Gestão ajudou as organizações a responder à pandemia causada pela COVID-19. Este estudo também foi conduzido em Itália e permitiu distinguir qual dos dois métodos de CG, orgânico e mecânico, teve mais importância aquando da pandemia. Enquanto os controlos orgânicos são os que garantem que os colaboradores estão motivados para participar na tomada de decisão e para contribuir com ideias para ajudar a resolver questões estratégicas, os controlos mecânicos, por outro lado, ajudam a perceber quais as melhores práticas e como torná-las mais fáceis de adotar e o mais eficientemente possível.

Estes autores concluíram que o CG é um fator crítico que as organizações devem considerar na resposta a alterações externas, como as crises, e que tanto os mecanismos de controlo mecânicos como orgânicos são igualmente importantes. Concluíram também que o uso de controlos culturais, de ação e de resultados apoiaram as organizações na coordenação da saúde e segurança dos colaboradores, enquanto monitorizaram, ao mesmo tempo, o desempenho financeiro e ajudaram nas intervenções sociais apoiando a comunidade local.

Velayutham et al. (2021) realizaram um estudo de caso na *Fisher and Paykel Healthcare*, uma das maiores fabricantes de aparelhos médicos e sistemas respiratórios da Nova Zelândia, e verificaram quais os impactos que a COVID-19 teve nas cadeias de abastecimento e a importância que a informação contabilística tem na ajuda aos gestores e aos acionistas na gestão das incertezas, do risco e no apoio na tomada de decisões. No que

diz respeito à informação contabilística, os autores concluíram que esta pode proporcionar segurança às organizações, ajudando na tomada de medidas adequadas a curto prazo, enquanto as ajuda a preparar para os impactos a médio e longo prazo. A pandemia teve diversos impactos tanto ao nível da oferta, uma vez que os custos de importação e da matéria-prima aumentaram, dificultando o processo de produção e distribuição. Contrariamente, a procura aumentou, pois o setor da saúde teve uma grande importância durante a pandemia (Velayutham et al., 2021).

Kober & Thambar, (2022) realizaram um estudo, numa organização de alimentação sem fins lucrativos na Austrália, com o intuito de compreender como é que os Sistemas de Controlo de Gestão podem ser utilizados para ajudar as empresas a ultrapassar as crises económicas, tanto a curto como a longo prazo. Este estudo foi baseado numa teoria paradoxal, uma vez que a pandemia causada pela COVID-19 não é, única e exclusivamente, um período negativo para as empresas, pois, em certos casos, pode fornecer diversas oportunidades. Por isso, os SCG desempenham um papel importante na temática, visto que podem ser utilizados para identificar e usufruir dessas oportunidades, ao mesmo tempo que auxiliam as empresas a ultrapassar as os períodos de ameaça.

De acordo com Kober & Thambar (2022), os Sistemas de Controlo de Gestão podem ser utilizados para fornecer as informações necessárias aos gestores, de maneira a facilitar um duplo alcance tanto nos objetivos de curto prazo, como de longo prazo. Para os objetivos a curto prazo é possível contar com os relatórios de desempenho e para os objetivos de longo prazo encontra-se a previsão, a orçamentação e as reuniões multifuncionais. Através destas adaptações, os autores argumentaram que é possível voltar a encontrar o equilíbrio necessário para o bom funcionamento da organização alcançando assim os objetivos definidos anteriormente (Fairhurst et al., 2016; Smith & Lewis, 2011). Estes autores também afirmaram que uma crise pode dar lugar a um período de oportunidades para as organizações e que os SCG são uma parte fulcral na identificação e exploração destas oportunidades (Kober & Thambar, 2022).

No estudo feito por Gomez-Conde et al. (2022), os autores pretenderam entender se o facto das organizações utilizarem Sistemas de Controlo de Gestão mais abrangentes auxiliava a diminuição do impacto negativo proveniente da COVID-19 no valor de mercado das organizações. O que difere os Sistemas de Controlo de Gestão mais abrangentes dos menos abrangentes, assenta no facto de os primeiros apresentarem uma maior quantidade de informação, sendo esta qualitativa e quantitativa, interna e externa, financeira e não financeira, passada e orientada para o futuro, o que faz com que os gestores se consigam adaptar mais rápida e facilmente a novas alterações que possam acontecer no mercado,

como foi o caso da pandemia. Já os sistemas de Controlo de Gestão menos abrangentes apenas se focalizam no passado e na parte financeira (Anzilago et al., 2022; Gomez-Conde et al., 2022; Mia & Winata, 2008; Nguyen et al., 2017).

Para testar as suas hipóteses, Gomez-Conde et al. (2022) utilizaram dados de 168 organizações presentes na *Brazilian Stock Exchange* (B3). A primeira hipótese consistia em compreender se um SCG mais abrangente ajudava a reduzir o impacto negativo duma crise com um elevado nível de incerteza nas expectativas dos acionistas. A segunda testava se os SCG mais abrangentes reduziam o impacto negativo da crise com um elevado nível de incerteza para os acionistas está relacionado com níveis mais elevados de sistemas de fronteira (*boundary systems*). Neste estudo, os autores focaram-se na teoria dos sinais (*Signaling Theory*), que se baseia na discrepância de informação entre duas partes. Por exemplo, a informação que os gestores detêm pode não ser a mesma a que os investidores têm acesso, o que faz com que a credibilidade de uma empresa no mercado seja influenciada. Foi concluído que os Sistemas de Controlo de Gestão mais abrangentes são de facto importantes para que a organização consiga diminuir o impacto negativo que a COVID-19 provocou no valor de mercado das empresas.

Bedford et al. (2022) exploraram os efeitos comportamentais provenientes das mudanças introduzidas pelas crises nas práticas de Controlo de Gestão, bem como os fatores que fazem com que esses efeitos se intensifiquem ou diminuam. Sendo que a pergunta principal do estudo à qual os autores pretendiam responder era: “Como é que as empresas alteraram o seu orçamento em resposta a uma crise global e quais as implicações que isso tem no stress e na exaustão emocional dos colaboradores?”.

Para responder a essa pergunta, os autores utilizaram dados de diversas unidades de negócio presentes na Holanda. Uma das descobertas baseou-se no facto de a maioria dos colaboradores sentirem um maior nível de exaustão emocional quando as alterações no orçamento se revelaram repentinas. Isto acontece porque os colaboradores se sentem incertos e inseguros relativamente ao que devem fazer (ambiguidade de papéis) ou porque percecionam situações de conflito entre as tarefas e objetivos que devem cumprir (conflito de papéis). Os autores também concluíram que a grande maioria das empresas, quando enfrenta uma crise, foca a sua atenção nos orçamentos em primeiro lugar, de maneira a diminuir o impacto negativo das crises. Todavia, segundo Bedford et al. (2022), isto origina um problema uma vez que, com o aumento do controlo orçamental, existe, proporcionalmente, o aumento da exaustão emocional dos colaboradores.

No estudo realizado por Parker (2020), através da análise de diversos artigos e relatórios publicados nas mais diversas revistas científicas e por toda a internet, este

pretendeu compreender quais os impactos que a COVID-19 teve e terá nos escritórios, tanto ao nível do design, como da localização e funcionamento, durante e após a pandemia. Procurou ao mesmo tempo entender de que forma a eficiência dos escritórios e o controlo do custo se relacionam com a *accountability* corporativa social.

Este autor refere as consequências que o teletrabalho trouxe para as organizações, tendo os protocolos de trabalho sido alterados, ao mesmo tempo que as configurações dos escritórios também sofreram mudanças. Através destas e de outras medidas, concluiu que as organizações priorizaram a saúde e segurança dos seus trabalhadores ao invés do retorno financeiro (Parker, 2020).

Sendo um período sem precedentes em todo o mundo, também a política teve de evoluir e inovar. Posto isto, Wu & Lin (2020) procederam à análise tanto do âmbito como da magnitude das respostas orçamentais dadas pelo Governo Chinês para ultrapassar os impactos derivados da COVID-19. Este estudo foi realizado através da consulta de diversos relatórios, documentos políticos e notícias, de maneira a perceber como é que o governo reagiu à pandemia.

Os autores revelaram que foi criado um fundo que podia ser utilizado pelos governos e pelas empresas sem ter de passar por toda a burocracia normal, para ajudar a combater os impactos negativos causados pela crise da COVID-19. Os fundos, ao serem atribuídos às organizações, passaram a ser monitorizados para que os governos tivessem a certeza de que estes estavam a ser utilizados da melhor maneira possível e com o intuito de manter os meios de subsistência, o emprego e a estabilidade económica. O controlo teve ênfase no desempenho e na *accountability*, na monitorização interna e na auditoria central (Wu & Lin, 2020).

Por último, Humphreys & Trotman (2022) focaram a sua pesquisa no julgamento e tomada de decisão (JTD) na área da contabilidade. Esta pesquisa focou-se nos preparadores, utilizadores e auditores de informações financeiras e não financeiras, incluindo informações acerca da sustentabilidade.

Com a vinda da pandemia, o ambiente e as interações dos grupos que discutem e tomam decisões acerca do percurso que as organizações devem seguir foi bastante afetado. Este artigo, mostra o impacto das mudanças nos relatórios de responsabilidade social nas empresas (RSE), como as decisões dos gestores sobre a preparação e utilização de informações, a procura de garantias e os efeitos que os relatórios e as garantias têm nos julgamentos dos investidores. Ou seja, examinam os impactos na preparação, uso e garantia das informações de RSE para o julgamento e tomada de decisão. Neste artigo

foram também discutidos os impactos da pandemia no julgamento e tomada de decisão na auditoria e Contabilidade de Gestão.

Capítulo 4 - Impacto da COVID no Controlo de Gestão

A COVID-19 afetou toda ou quase toda a população mundial o que, por sua vez, fez com que todas as indústrias fossem afetadas, sendo que algumas com maior impacto do que outras. As indústrias que dependiam especificamente da mobilidade da população como os restaurantes, hotéis, transportes, turismo, teatros e desportos foram as mais afetadas, pois os governos restringiram a circulação pública, implementaram o teletrabalho sempre que possível e chegaram mesmo a encerrar alguns negócios que não eram considerados essenciais. Com isto, segundo Parker (2020), surge um problema, uma vez que os espaços físicos são um meio importante para que as organizações possam exercer controlo sobre os seus colaboradores.

Ao longo da pandemia, foi possível observar a diminuição da procura de bens e serviços, dos fluxos de caixa, da capacidade de pagar despesas e do acesso ao crédito, o que fez com que as organizações se preocupassem em arranjar novas estratégias para poderem crescer o negócio ou simplesmente mantê-lo à “superfície”. As empresas além de se terem de preocupar com estas condições desafiantes, ainda tiveram que se adaptar às mudanças das necessidades dos clientes que, devido aos *lockdowns*, passaram a utilizar mais os canais online. Também se tiveram que adaptar às incertezas das suas cadeias de distribuição, devido aos *lockdowns* e restrições de viagens, e a mudanças nos trabalhos, ao nível dos locais de trabalho, *layoffs* e despedimentos. Para que com estas mudanças as empresas continuassem em funcionamento, houve a necessidade de os contabilistas de gestão fornecerem aos gestores informações importantes para os ajudar na escolha da melhor decisão possível. Informações essas acerca dos custos, orçamentos, previsões, desempenho estratégico e gestão de riscos (Humphreys & Trotman, 2022).

Através de algumas medidas de contingência que foram aplicadas, como a restrição de circulação e de eventos sociais, foi possível conter a propagação do vírus, mas, em contrapartida, as mesmas tiveram um impacto negativo bastante significativo na economia dos países. Por outro lado, as empresas que conseguiram prosseguir as suas operações durante a pandemia viram-se obrigadas a fazer diversas alterações nos seus modelos operacionais, quer ao nível do teletrabalho, entregas *online*, horários de trabalho, prazos de entregas quer nos *layouts* das fábricas e escritórios (Kober & Thambar, 2022). Todavia, houve indústrias que conseguiram beneficiar com a crise, maioritariamente relacionadas com a saúde, farmacêuticas e negócios online (Wu & Lin, 2020).

Ao longo da investigação foi referido que o Controlo de Gestão consiste nos mecanismos ou atividades que facilitam o aumento da possibilidade de a organização alcançar os objetivos a que se propôs, podendo ser este controlo dividido em quatro tipos.

Os controlos de resultados monitorizam a vertente financeira, de saúde e de solidariedade, fornecendo as informações necessárias para que seja possível controlar o desempenho da organização e os seus resultados, através de sistemas de medição de desempenho e de recompensas. Relativamente aos controlos de ação, estes permitem que seja possível coordenar e monitorizar os procedimentos e comportamentos, de maneira a alcançar o cumprimento das tarefas. Os controlos culturais, além de incluírem os valores, normas sociais e crenças, também se focam na segurança das pessoas, tanto dos colaboradores, clientes e fornecedores, e preocupam-se em apoiar as comunidades locais. Por último, os controlos pessoais são os que permitem controlar o bem-estar da organização e dos seus funcionários tendo, segundo Passetti et al. (2021) sido os menos mobilizados, visto que não intervieram diretamente na resposta à crise, exceto as atividades de formação online (Delfino & van der Kolk, 2021; Malmi & Brown, 2008; Merchant and van der Stede, 2007, p. 5).

4.1. Impactos no Controlo de Resultados

Quando surgem momentos de incerteza e instabilidade, as organizações tentam ao máximo reduzir os impactos que possam ser originados, sendo que uma das componentes que costuma ser muito afetada é a componente financeira.

Durante os tempos pré-pandemia, viviam-se períodos mais estáveis e, por isso, não era necessário estar sempre a monitorizar indicadores e custos, uma vez que as alterações eram pequenas. Contudo, em períodos de dificuldades e incerteza, fica mais difícil para as organizações atingirem os resultados propostos, levando a que seja necessário apertar e controlar melhor os orçamentos. Com isto, as organizações sentiram a necessidade de estar constantemente a monitorizar todos os indicadores para melhor controlarem os resultados das organizações. Por isso, durante a pandemia foram feitas diversas alterações nas práticas de contabilidade como, intervenções específicas relacionadas com a regulação contabilística, de modo a considerarem os efeitos da COVID-19, a construção de *Key Performance Indicators* (KPI) específicos para ajudar as organizações a gerir num contexto de pandemia, a adoção da teoria do paradoxo de maneira a melhorar os Sistemas de Controlo de Gestão durante as crises e o desenvolvimento de novas formas de *accountability*. A teoria do paradoxo consiste em existirem dois lados opostos duma mesma moeda, ou seja, o aparecimento da COVID-19 pode ser visto como momentos de muitas dificuldades, mas ao mesmo tempo pode ser visto como um período de oportunidades (Leoni et al., 2022).

A teoria paradoxal anteriormente referida permite que as organizações persigam, simultaneamente, a inovação e a exploração dos recursos já existentes. Este equilíbrio é alcançado através de relatórios de desempenho e/ou controlos financeiros, no que diz respeito à exploração (Chenhall, 2003) e no que diz respeito à inovação, através dos controlos pessoais e culturais. Segundo Epstein et al. (2015) é através do uso de diferentes Sistemas de Controlo de Gestão, tanto dos financeiros como dos sociais que se pode alcançar o sucesso (Kober & Thambar, 2022).

Na mesma linha de raciocínio de Leoni et al. (2022), Humphreys & Trotman (2022) referem que para muitas organizações durante o período da pandemia, o foco principal passou para a compreensão das estruturas de custos, assim como, a identificação das oportunidades onde seria possível diminuir as despesas gerais e onde se poderia melhorar a gestão estratégica de custos. Com isto, as organizações começaram a monitorizar mais recorrentemente os resultados financeiros, assim como os resultados relacionados com a pandemia, pois através destes é possível observar onde se pode diminuir custos, de maneira a não apresentarem perdas muito significativas (Kober & Thambar, 2022).

Os orçamentos, ao serem uma ferramenta que permite às organizações planear, por exemplo através da alocação de recursos, e controlar, na parte da avaliação de desempenho, os resultados financeiros, são uma componente muito importante das organizações e do Controlo de Gestão. Durante a pandemia, estes resultados, como as metas de desempenho, mudaram significativamente, pois os pressupostos e previsões em que estes se baseavam foram completamente alterados. São os orçamentos que, se bem executados, permitem à organização reduzir custos e aumentar a sua rentabilidade (Humphreys & Trotman, 2022; Kober & Thambar, 2022; Sprinkle & Williamson, 2006).

Com o aparecimento da COVID-19, o CG não se revelou apenas importante na gestão das organizações como também teve um papel importante na monitorização das implicações financeiras provenientes do *lockdown* da COVID-19. De acordo com Passetti et al. (2021) os gestores começaram a prestar mais atenção às medidas de performance não financeiras, reunindo semanalmente para debater sobre os subsídios e marketing, e às informações acerca dos custos e os indicadores comerciais como, a média de gastos por clientes, os orçamentos de vendas de produtos, as margens e custos variáveis. Com isto, é possível perceber mais claramente os efeitos que a pandemia está a ter na economia, assim como as alterações nos hábitos de consumo da população (Kober & Thambar, 2022).

O problema, segundo Leoni et al. (2021) surge devido à incerteza gerada pela pandemia tanto ao nível do mercado como da sociedade, tornando-se desafiante para as variáveis económicas, como a receita orçamental, fornecerem uma imagem clara do que se passa

nas organizações. Posto isto, Passeti et al. (2021) argumentaram que a pandemia causada pela COVID-19 exige que o uso do Controlo de Gestão seja mais orientado para os aspetos sociais do que para os seus aspetos tradicionais, como os financeiros.

Também pelo facto de a COVID-19 fortalecer a necessidade de os gestores fornecerem uma visão abrangente do desempenho dos negócios, as organizações precisaram de combinar informações estratégicas de desempenho com informações de outros relatórios contabilísticos importantes, incluindo relatórios de risco e RSE (Humphreys & Trotman, 2022). Cohen et al. (2014) reconheceram que a obtenção de garantias por parte da RSE é benéfica para os investidores e os gestores internos, pois permite que haja um conjunto de informações mais fiáveis para o planeamento estratégico, para a gestão de riscos e para que seja possível tomar decisões de Controlo de Gestão mais eficazes.

4.2. Impactos no Controlo de Ação

Com o aparecimento da pandemia, surgiu a necessidade de segurança tanto dos trabalhadores como dos clientes e fornecedores, facilitando a que houvesse uma estreita coordenação interna e dando visibilidade aos objetivos de Segurança e Saúde no Trabalho (SST), fazendo com que algumas das práticas operacionais se alterassem. Relativamente à parte operacional, as organizações viram-se obrigadas a implementar novos controlos de ação relacionados com a saúde. Alguns desses exemplos são as barreiras protetoras para manter a distância entre clientes e funcionários, a criação duma aplicação para que os clientes pudessem marcar uma hora para visitar a loja e a passagem de trabalho presencial para teletrabalho, sempre que possível (Kober & Thambar, 2022), levando à diminuição do contacto presencial, visto que com o *lockdown* as pessoas não se podiam reunir pessoalmente.

As práticas implementadas durante a crise resultante da COVID-19 apoiaram a responsabilidade individual e coletiva, funcionando como reforço e permitindo os mecanismos interdependentes, ou seja, levando a que os controlos pessoais e culturais se sobrepusessem aos de ação (Bedford, 2020).

Também com a passagem para teletrabalho, o uso dos controlos de ação teve um aumento bastante acentuado, uma vez que as empresas necessitaram de encontrar soluções para conseguir monitorizar os seus trabalhadores. Segundo o estudo feito por Delfino & van der Kolk (2021), foi possível observar que um elevado número de entrevistados referiu que, nas suas empresas, o aumento do número de reuniões *online* serviu mais para monitorizar os colaboradores, de maneira a tentar “controlar” as atividades

que estes faziam diariamente, do que para discutir algum assunto relacionado com a organização. Algumas organizações também começaram a usar novas tecnologias para monitorizar os seus colaboradores como, por exemplo, através de softwares de controlo ou através de videochamadas.

Também no estudo feito por Kober & Thambar, (2022) foi possível observar que houve um aumento no número de reuniões, sendo que os gestores que antes se reuniam uma vez a cada duas semanas, passaram para três reuniões por semana e que as reuniões de planeamento e os relatórios, que antes eram de duas em duas semanas, começaram a ser semanais.

No entanto, com o aparecimento da pandemia surgiu também um problema neste aspeto, pois certos tipos de Controlo de Gestão como as reuniões presenciais, os almoços informais ou as observações diretas deixaram de ser possíveis. Em contrapartida, foram desenvolvidas novas ferramentas para trabalhar, organizar e comunicar que, ao mesmo tempo, possibilitaram aos gestores novas formas de controlo (Delfino & van der Kolk, 2021).

4.3. Impactos no Controlo Cultural

No que diz respeito aos impactos da pandemia nos controlos culturais, estes também foram afetados, uma vez que as intervenções que são feitas aos comportamentos e atitudes dos colaboradores fazem parte do papel deste controlo (Parker, 2020). Dessa forma, alterações como a disposição física dos escritórios ou alterações na relação e comunicação dos trabalhadores numa empresa, são aspetos que influenciam de maneira muito significativa os controlos culturais.

Relativamente à alteração da disposição física dos escritórios, esta desempenhou um papel muito importante no que diz respeito às funções de *accountability* e de controlo, não só dentro das organizações como no seu relacionamento com o meio externo (Parker & Jeacle, 2019). Isto porque através do *design* dos escritórios e dos sistemas de controlo, os gestores conseguem exercer o poder político, uma vez que estes induzem e monitorizam os padrões de comportamentos desejados (Parker, 2020).

No que à comunicação diz respeito, Alvesson & Kärreman (2004) referem que é essencial que haja um forte nível de comunicação entre os colegas de trabalho e os clientes para que se consiga manter o controlo numa organização e para que se possa entregar um trabalho de elevada qualidade. O problema surge com a vinda da COVID-19 pois, com a passagem para o teletrabalho, estas relações e comunicações sofreram algumas alterações. Alterações essas que advieram, principalmente, da diminuição da comunicação entre as

partes, devido à passagem para reuniões virtuais e à distância, fazendo com que diversos trabalhadores sentissem que já não pertenciam às organizações (Passetti et al., 2021). Outro impacto que as reuniões virtuais podem ter nas organizações, é a diminuição do entendimento entre as partes, uma vez que a comunicação à distância pode apresentar falhas (Alvesson & Kärreman, 2004).

Outra vertente que também tem tido um grande impacto nas organizações e que é cada vez mais importante, é a vertente social. Por isso, durante a pandemia, as associações sem fins lucrativos e os municípios trabalharam em conjunto para conseguissem implementar diversas ações de maneira a apoiar a comunidade local. Já os mecanismos de Controlo de Gestão orientados para a parte externa das empresas, funcionaram de forma orgânica, favorecendo o diálogo, confiança e oportunidades para mitigar as desigualdades criadas pela pandemia (Passetti et al., 2021).

4.4. Impactos no Controlo Pessoal

No período antes da pandemia, van der Kolk et al. (2019) afirmaram que os controlos pessoal e cultural tinham um impacto bastante positivo na motivação dos colaboradores, visto que estes tipos de CG apresentavam uma resposta às necessidades de autonomia, competência e relação. Da mesma maneira, e contrariando o que Passetti et al. (2021) referiram, um número considerável de artigos que analisam o impacto resultante da COVID-19 nas organizações foca-se maioritariamente nos controlos pessoais, pois, com a mudança de trabalho presencial para a modalidade de teletrabalho, houve um decréscimo na motivação dos trabalhadores. Isto deve-se ao facto de, não estando física e socialmente com os restantes colegas e chefias, muitos trabalhadores se terem sentido deslocados e sem sentimento de pertença e prestabilidade nas empresas.

Também Bedford et al. (2022), Delfino & van der Kolk (2021) e Hafermalz (2021) referem que a mudança para teletrabalho e, consecutivamente, o aumento do controlo por parte dos quadros superiores podem ter consequências negativas para a saúde dos colaboradores. Isto porque com o aumento do controlo, os trabalhadores sentem-se mais pressionados, podendo levar a que estes se esforcem mais para mostrar aos quadros superiores que são dignos dos trabalhos que efetuam e da confiança que neles é depositada, levando ao aumento do trabalho e, conseqüentemente, ao aumento do nível de stress. Em casos extremos, esta situação pode levar à exaustão emocional, ao excesso de comprometimento e autoexploração. Ao mesmo tempo, a motivação diminui, pois para eles as chefias já não vêem o trabalho que estes desempenham.

Ao contrário do que foi anteriormente referido pelos autores, Parker (2020) afirma que a transição para trabalho remoto, que no início começou como uma medida de combate à propagação do vírus, atualmente, pode ser vista como uma mais-valia para alguns colaboradores, uma vez que a localização dos escritórios, os processos de trabalho e os controlos estão a ser autorregulados pelos mesmos, fazendo com que haja uma maior motivação, aumentando o nível de produtividade e eficiência.

4.5. Outros impactos

Como referido anteriormente, as empresas sofreram bastante com a vinda da pandemia e os gestores tentaram ao máximo diminuir as repercussões que esta viria a ter nas suas organizações. O problema baseou-se no facto de, enquanto se preocupavam em resolver os problemas a curto prazo que isto iria ter, esqueceram-se que também era importante prever quais os impactos que iria ter no futuro. Ao contrário do que foi observado por alguns autores, Becker et al. (2016) consideram que na resposta a crises económicas, como o caso da pandemia, a parte operacional/curto prazo até é mais importante que a parte estratégica/longo prazo.

Neste seguimento, ao analisar os impactos que a pandemia irá ter na parte operacional ou estratégica, é interessante referir a equipa de gestão de risco que, embora não esteja diretamente incluída em nenhum dos controlos anteriormente mencionados, está de alguma maneira interligada a todos. Isto deve-se ao facto de ser uma das equipas responsáveis pela gestão dos eventos inesperados que ocorrem nas organizações, como a COVID-19, o que sustenta a importância e relevância desta equipa no auxílio às organizações durante a pandemia. Por exemplo, num estudo realizado por Hou et al. (2021), a equipa de gestão de risco colaborou com diversos segmentos da organização, de modo a organizar as condições de trabalho dos colaboradores e lidar com as medidas comunitárias.

Esta atenção pelos trabalhadores e pelas comunidades demonstraram que as organizações deram priorização estratégica à segurança e saúde no trabalho em vez do retorno financeiro, equilibrando assim a eficiência, controlo de custos e agendas de responsabilidade social nas empresas (Parker, 2020).

4.6. Exemplo de uma empresa que prosperou na pandemia – TOB

Ao contrário do que é, maioritariamente, referido nos artigos estudados, nem todas as empresas sofreram impactos negativos durante a pandemia. Um dos artigos apresenta o

exemplo de uma organização que, com a ajuda do CG, conseguiu desenvolver a sua atividade e ser bem-sucedida durante a pandemia. Esta organização, ao contrário da maior parte das pessoas e/ou organizações, que vêm as crises como momentos menos bons e de alguma dificuldade, viu a crise resultante da COVID-19 como um momento de oportunidade.

Nestes momentos, o Controlo de Gestão pode ser uma peça fundamental, pois consegue ajudar as organizações a identificar e a tirar vantagem destas oportunidades, enquanto ajuda a gerir as ameaças da crise (Kober & Thambar, 2022).

A *The One Box* (TOB) foi inicialmente estabelecida como um programa de responsabilidade social nas empresas da *The Fruit Box* (TFB), empresa que fornece frutas e leite a diversos escritórios na Austrália. Mas, com a expansão da TOB, a TFB decidiu criar a TOB como uma instituição de caridade australiana, sendo que esta iria continuar a utilizar as finanças, logística, escritório e funcionários da TFB. O problema surgiu com o aparecimento da COVID-19 e consequentes impactos, pois a TFB deixou de conseguir apoiar a TOB (Kober & Thambar, 2022).

Com isto, os SCG ajudaram a organização, a TOB, a prosperar e a conseguir expandir-se durante a pandemia, pois, através do aumento da análise ao ambiente externo, a organização conseguiu efetuar a recolha do máximo de informação necessária para que esta pudesse atingir, simultaneamente, os objetivos de curto e longo prazo.

Nos de curto prazo focaram-se nos relatórios de performance e em gerir as implicações financeiras das decisões, com especial atenção na redução de custos, enquanto a longo prazo, tiveram em atenção os orçamentos, previsões e as reuniões multidisciplinares (Kober & Thambar, 2022). Contrariamente ao que tinha sido publicado previamente por Bourmistrov and Kaarbøe (2017) e Makrygiannakis and Jack (2016), em que referiam que durante as crises apenas interessavam as opiniões dos gestores executivos e que o foco estava nas questões de curto prazo, Kober & Thambar, (2022) vieram mostrar que nesta organização, na TOB, os Sistemas de Controlo de Gestão começaram a dar mais importância às reuniões multidisciplinares, tornando-as num ponto chave, pois favoreceram a partilha de conhecimento entre os diversos colaboradores focando-se, simultaneamente, em questões de curto e longo prazo. Estas reuniões além de serem uma ótima fonte de ideias e soluções para os problemas das organizações, permitem também que haja um aumento na motivação dos colaboradores, uma vez que fazem com que estes sintam que pertencem à organização e que o seu papel e opinião são valorizados.

Foi também durante uma destas reuniões que a ideia da TOB expandir as suas operações e arranjar uma nova fonte de financiamento surgiu, fazendo com que

recuperasse o equilíbrio financeiro e passasse por um ciclo virtuoso (Fairhurst et al., 2016; Smith and Lewis, 2011).

Capítulo 5 – Conclusões

5.1. Conclusão

Como a presente investigação sustenta, a COVID-19 trouxe algumas alterações no Controlo de Gestão. É importante salientar que, para auxiliar as organizações a ultrapassar as crises, o CG desempenha um papel técnico, facilitador e também moral tornando-se uma ferramenta muito importante, uma vez que pode contribuir para uma rápida adaptação a novas circunstâncias, ajudando não só na coordenação interna, de ações e processos, como também nas tomadas de decisão, redefinindo as práticas operacionais e dando visibilidade aos objetivos e resultados (Leoni et al., 2021).

A pandemia causada pela COVID-19 teve impactos muito significativos em vários aspetos da sociedade, incluindo o Controlo de Gestão. Esta forçou as empresas a adaptarem-se a uma realidade sem precedentes, fazendo com que estas alterassem os seus Sistemas de Controlo de Gestão, de maneira a conseguir garantir a continuidade dos negócios mitigando os impactos da crise.

A mudança do ambiente externo, juntamente com as mudanças estratégicas e operacionais dentro das organizações, fez com que os processos de previsão e orçamentação fossem afetados e revistos. Por exemplo, devido às mudanças nas práticas de trabalho, como o trabalho a partir de casa e o trabalho em equipa virtual, fez com que o desenvolvimento e negociação de orçamentos se alterasse, da mesma maneira que alterou a maneira como os processos de julgamentos e decisões são tomados. Tendo em consideração que, até ao aparecimento da pandemia, o desenvolvimento e negociação dos orçamentos era feita através de reuniões presenciais e com a participação de diversos elementos, o facto de estas passarem para reuniões virtuais teve impactos negativos na troca de informações e no desempenho das mesmas (Humphreys & Trotman, 2022) (Sprinkle & Williamson, 2006).

Como se pode constatar ao longo desta investigação, todos os controlos do modelo de Merchant e Van der Stede (2017) estão interligados, o que significa que o que afeta um, também poderá afetar diretamente outro controlo ao mesmo tempo.

No que diz respeito ao impacto da COVID-19, os controlos de resultados sofreram diversas alterações com o seu aparecimento, pois, sendo um controlo que monitoriza todos os resultados da empresa, este foi severamente impactado. Um dos grandes impactos foi nos orçamentos, uma vez que os pressupostos e previsões em que estes se baseavam foram alterados.

Relativamente à vertente financeira deste controlo esta foi bastante afetada, visto que as organizações tiveram de arranjar soluções para diminuir os seus custos, de forma a conseguirem sobreviver aos impactos resultantes da pandemia.

As metas de desempenho, que são uma parte importante do controlo de resultados, não conseguiram ser atingidas por parte das empresas devido ao aparecimento da COVID-19. Posto isto, os gestores viram-se obrigados a monitorizar regularmente os relatórios, tanto financeiros como não financeiros, de maneira a conseguirem fazer um ponto de situação na empresa, durante os vários períodos da pandemia.

O impacto no controlo de ação pode ser observado através da passagem para teletrabalho que, apesar de ser uma mudança para aumentar a segurança dos trabalhadores, influencia a maneira como as chefias controlam os seus colaboradores. Devido à passagem para o trabalho remoto, as chefias tiveram que arranjar formas de monitorizar os seus trabalhadores, através do aumento do número de reuniões ou com a utilização de tecnologias próprias para os conseguirem controlar. Outro exemplo de controlos de ação que foi aplicado foi a utilização de barreiras para que deixasse de existir o contacto físico entre as pessoas, de maneira a aumentar os níveis de segurança e diminuir o contágio.

Relativamente aos impactos no controlo cultural, este também foi severamente afetado. A pandemia fez com que existisse nas empresas uma alteração no *layout* dos escritórios o que, segundo Merchant e Van der Sete (2017) afeta o controlo cultural. Ao mesmo tempo, a transição para o trabalho à distância teve impactos nas relações dos trabalhadores, assim como na diminuição da comunicação e na diminuição do sentimento de pertença.

Por último, no controlo pessoal, podemos concluir que a COVID-19 teve um grande impacto, principalmente na motivação dos colaboradores. Alguns autores referem que a pandemia trouxe uma diminuição da motivação, uma vez que, estando os colaboradores a trabalhar a partir de suas casas, estes não se sentiram tão motivados para desempenhar produtivamente as suas funções. Contrariamente, Parker (2020) refere que para alguns trabalhadores houve um aumento da motivação pois, estando a trabalhar remotamente, e sendo eles a auto monitorizar o seu trabalho, isto leva a que se possa assistir a um aumento da motivação e da produtividade.

Ao realizar esta investigação, seria de esperar que os artigos mostrassem impactos mais específicos na área financeira, mas o que se pode observar foi um foco maioritariamente no controlo pessoal, mais concretamente nos trabalhadores. Este controlo é definitivamente muito importante para as organizações, uma vez que são as pessoas que mais afetam a performance e o sucesso das mesmas.

O bem-estar dos trabalhadores é um tema que tem vindo a crescer bastante nos últimos anos, uma vez que é cada vez mais importante para as empresas que os seus colaboradores estejam satisfeitos e realizados com o trabalho que estão a executar e que se sintam motivados, para que o desempenho seja maior. Como acima comprovado, este tema foi abordado por alguns artigos, visto que, com a passagem do trabalho presencial para o trabalho remoto, houve um número significativo de trabalhadores que deixou de se sentir feliz e motivado.

No que diz respeito ao teletrabalho, penso que este irá apresentar discussão durante algum tempo, uma vez que as opiniões acerca do mesmo ainda se encontram bastante divididas. Agora vai depender de cada empresa avaliar qual das opções escolher para os seus colaboradores: se coloca o trabalho presencial como obrigatório, se adota a modalidade de trabalho remoto ou de trabalho híbrido.

Como fundamentado, é possível concluir que a COVID-19 impactou o Controlo de Gestão, segundo o modelo de Merchant & Van der Stede (2017), na medida em que todos os quatro controlos sofreram alterações. Consequentemente, os gestores viram-se obrigados a reformular e adaptar as estratégias das suas empresas de maneira a ser possível subsistir durante um período desconhecido e incerto. Em alguns aspetos, apesar de algumas implementações terem sido unicamente para apoio a curto prazo, com o intuito de ajudar a combater rapidamente as consequências impostas pela pandemia, outras provavelmente serão levadas para o futuro por terem demonstrado ser eficazes para o bom funcionamento das empresas.

5.2. Limitações

Este estudo apresenta algumas limitações. Primeiramente, nem todas as revistas científicas na área do *Accounting* se focam no CG. Depois, sendo a COVID-19 um tema ainda recente, não existem muitos estudos que relacionem o tema da COVID-19 com a área do CG, o que poderá ter limitado as conclusões da investigação.

Em diversos artigos foi mencionada a importância que o CG teve e tem na ajuda às organizações para que estas reajam rapidamente nos momentos de crise e incerteza como o que vivemos com a pandemia. No entanto, os artigos referem que houve alterações, mas estas não são muito específicas, não apresentando muitos exemplos concretos, o que poderá influenciar as conclusões da investigação.

5.3. Recomendações para Investigações Futuras

Como sugestões para investigações futuras relativas ao tema desta investigação, seria interessante analisar, em empresas portuguesas, quais os impactos que a pandemia causou nas mesmas, fundamentando a investigação com dados recolhidos em entrevistas e inquéritos, ou mesmo através de estudos de caso.

Também seria pertinente verificar quais destas alterações provocadas pela pandemia ainda se observam. Por exemplo, tendo em conta o que foi concluído, será que no futuro as empresas ainda vão utilizar o teletrabalho ou será que irão voltar para o trabalho presencial?

Capítulo 6 - Referências Bibliográficas

- AAAJ – Accounting, Auditing & Accountability (s.d.). Disponível em: <https://www.emeraldgrouppublishing.com/journal/aaaaj> [obtido a 15/05/2023]
- Abdel-Kader, M., & Luther, R. (2006). IFAC's Conception of the Evolution of Management Accounting: A Research Note. Em *Advances in Management Accounting* (Vol. 15, pp. 229–247). [https://doi.org/10.1016/S1474-7871\(06\)15010-8](https://doi.org/10.1016/S1474-7871(06)15010-8)
- Accounting & Finance (s.d.). Disponível em: <https://onlinelibrary.wiley.com/journal/1467629x> [obtido a 15/05/2023]
- Ahrens, T. (2018). Management controls that anchor other organizational practices. *Contemporary Accounting Research* 35 (1): 58–86.
- Alotaibi, E., & Khan, A. (2022). Impact of Covid-19 on the Hospitality Industry and Responding to Future Pandemic through Technological Innovation. *Procedia Computer Science*, 204, 844–853. <https://doi.org/10.1016/j.procs.2022.08.102>
- Alvesson, M., & Kärreman, D. (2004). Interfaces of control. Technocratic and socio-ideological control in a global management consultancy firm. *Accounting, Organizations and Society*, 29(3–4), 423–444. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(03\)00034-5](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(03)00034-5)
- Anzilago, M., Gomez-Conde, J., Osma, B. G., Malagueño, R., Mercado, F., Monteiro, J. J., & Uceda, J. L. (2022). How do managers use management control systems in response to shareholder activism? *European Accounting Review*.
- AOS – Accounting, Organizations & Society (s.d.). Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/journal/accounting-organizations-and-society> [obtido a 15/05/2023]
- Ashton, D., Hopper, T., & Scapens, R. (1995). The changing nature of issues in management accounting. In: D. Ashton, T. Hopper & R. Scapens (Eds), *Issues in management accounting*. Hertfordshire: Prentice-Hall.
- Atienza, M. A., & Tabuena, A. C. (2021). The Impact of COVID-19 Pandemic on Managerial Accounting and Its Adjustments in Financial Markets. Em *Technology, and Organizational Behavior (IJTOB)* (Vol. 1, Número 4). <https://ijbtob.org>
- Atkinson, A., Balakrishnan, R., Booth, P., Cote, J., Groot, T., Malmi, T., Roberts, H., Uliana, E., & Wu, A. (1997). New directions in management accounting research. *Journal of Management Accounting Research*, 79–108. <http://miha.ef.uni-lj.si/dokumenti3plus2/196128/Atkinsonetal.-1997-NewdirectionsinMAresearch.pdf>

- Becker, M.S., Davies, T.J., Pollard, W.H. (2016). Ground ice melt in the high Arctic leads to greater ecological heterogeneity. *Journal of Ecology* 104, 114–124.
- Bedford, D. S. (2020). Conceptual and empirical issues in understanding management control combinations. *Accounting, Organizations and Society*, 86. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2020.101187>
- Bedford, D. S., Speklé, R. F., & Widener, S. K. (2022). Budgeting and employee stress in times of crisis: Evidence from the Covid-19 pandemic. *Accounting, Organizations and Society*, 101. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2022.101346>
- Bromwich, M., & Scapens, R. W. (2016). Management Accounting Research: 25 years on. *Management Accounting Research*, 31, 1–9. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2016.03.002>
- Chenhall, R. (2003). Management control systems design within its organizational context: Findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2-3), 127-168.
- Cohen, J., Fellow, R., Simnett, R., Grenier, J., Romi, A., Waddock, S., & Zamora, T. (2014). CSR and Assurance Services: A Research Agenda. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34. <http://ssrn.com/abstract=2463837Electroniccopyavailableat:https://ssrn.com/abstract=2463837Electroniccopyavailableat:http://ssrn.com/abstract=2463837>
- Delfino, G. F., & van der Kolk, B. (2021). Remote working, management control changes and employee responses during the COVID-19 crisis. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 34(6), 1376–1387. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-06-2020-4657>
- Epstein, M.J., Buhovac, A.R. and Yuthas, K. (2015), “Managing social, environmental and financial performance simultaneously”, *Long Range Planning*, Vol. 48 No. 1, pp. 35-45.
- Fairhurst, G. T., Smith, W. K., Banghart, S. G., Lewis, M. W., Putnam, L. L., Raisch, S., & Schad, J. (2016). Diverging and Converging: Integrative Insights on a Paradox Meta-perspective. *Academy of Management Annals*, 10(1), 173–182. <https://doi.org/10.1080/19416520.2016.1162423>
- Fullerton, R. R., & Mcwatters, C. S. (2002). The role of performance measures and incentive systems in relation to the degree of JIT implementation. *Accounting Organizations and Society*. www.elsevier.com/locate/aos
- Gomez-Conde, J., Lopez-Valeiras, E., Rosa, F. S., & Lunkes, R. J. (2022). The effect of management control systems in managing the unknown: Does the market appreciate

- the breadth of vision? *Review of Managerial Science*. <https://doi.org/10.1007/s11846-022-00601-0>
- Goodell, J. W. (2020). COVID-19 and finance: Agendas for future research. *Finance Research Letters*, 35. <https://doi.org/10.1016/j.frl.2020.101512>
- Hafermalz, E. (2021). Out of the Panopticon and into Exile: Visibility and control in distributed new culture organizations. *Organization Studies*, 42(5), 697–717. <https://doi.org/10.1177/0170840620909962>
- Haldma, T., & Lääts, K. (2002). Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies. *Management Accounting Research*, 13(4), 379–400. <https://doi.org/10.1006/mare.2002.0197>
- Hayne, C. (2022). The Effect of Discontinuous and Unpredictable Environmental Change on Management Accounting During Organizational Crisis: A Field Study*. *Contemporary Accounting Research*, 39(3), 1758–1796. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12767>
- Hoque, Z., Mia, L., & Alam, M. (2001). Market competition, computer-aided manufacturing and use of multiple performance measures: An empirical study. *British Accounting Review*, 33(1), 23–45. <https://doi.org/10.1006/bare.2000.0149>
- Hou, H. (Cynthia), Remøy, H., Jylhä, T., & Vande Putte, H. (2021). A study on office workplace modification during the COVID-19 pandemic in The Netherlands. *Journal of Corporate Real Estate*, 23(3), 186–202. <https://doi.org/10.1108/JCRE-10-2020-0051>
- Huber, C., Gerhardt, N., & Reilley, J. T. (2021). Organizing care during the COVID-19 pandemic: the role of accounting in German hospitals. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 34(6), 1445–1456. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-08-2020-4882>
- Humphreys, K. A., & Trotman, K. T. (2022). Judgment and decision making research on CSR reporting in the COVID-19 pandemic environment. *Accounting and Finance*, 62(1), 739–765. <https://doi.org/10.1111/acfi.12805>
- Johnson, H. T., & Kaplan, R. S. (1987). The Rise and Fall of Management Accounting. Em *Management Accounting* (Vol. 68).
- Jordan, H. e Neves, J. C. e Rodrigues, J. A. (2008). O Controle de Gestão – Ao Serviço da Estratégia e dos Gestores. Áreas Editora, 8ª Edição.
- JPBAFM - Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management (s.d.). Disponível em: <https://www.emerald.com/insight/publication/issn/1096-3367> [obtido a 15/05/2023]

- Kaplan, R. S. (1984). The Evolution of Management Accounting. Em *The Accounting Review* (Vol. 59, Número 3, pp. 390–418).
- Kober, R., & Thambar, P. J. (2022). Paradoxical tensions of the COVID-19 pandemic: a paradox theory perspective on the role of management control systems in helping organizations survive crises. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 35(1), 108–119. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-08-2020-4851>
- Leoni, G., Lai, A., Stacchezzini, R., Steccolini, I., Brammer, S., Linnenluecke, M., & Demirag, I. (2021). Accounting, management and accountability in times of crisis: lessons from the COVID-19 pandemic. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 34(6), 1305–1319. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-05-2021-5279>
- Leoni, G., Lai, A., Stacchezzini, R., Steccolini, I., Brammer, S., Linnenluecke, M., & Demirag, I. (2022). The pervasive role of accounting and accountability during the COVID-19 emergency. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 35(1), 1–19. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-10-2021-5493>
- Luft, J., & Shields, M. D. (2003). Mapping management accounting: graphics and guidelines for theory-consistent empirical research. *Accounting, Organizations and Society*, 28, 169–249. www.elsevier.com/locate/aos
- Macintosh, N. B. (1994). *Management Accounting and Control Systems—An Organizational and Behavioural Approach*. Chichester: John Wiley and Sons.
- Makrygiannakis, G. and Jack, L. (2016), “Understanding management accounting change using strong structuration frameworks”, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 29 No. 7, pp. 1234-1258.
- Merchant, K. A., & Stede van der, W. A. (2007). *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives*. (2nd edition ed.) Prentice Hall.
- Merchant, K. A., & Van der Stede, W. A. (2017). *Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives* (4th ed.). Pearson Education.
- Mia, L., & Winata, L. (2008). Manufacturing strategy, broad scope MAS information and information and communication technology. *British Accounting Review*, 40(2), 182–192. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2008.02.003>
- Ministério do Trabalho, S. e S. S. (2023). *Layoff*. Disponível em: <https://www.seg-social.pt/layoff> [obtido a 19/06/2023]

- Nguyen, T. T., Mia, L., Winata, L., & Chong, V. K. (2017). Effect of transformational-leadership style and management control system on managerial performance. *Journal of Business Research*, 70, 202–213. <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2016.08.018>
- Otley, D. (1995). Management control, organisational design and accounting information systems. In: D. Ashton, T. Hopper & R. Scapens (Eds), *Issues in management accounting* (pp. 45–63). Hertfordshire: Prentice-Hall.
- Otley, D. (1999). Performance management: A framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, 10(4), 363–382. <https://doi.org/10.1006/mare.1999.0115>
- Parker, L. D. (2020). The COVID-19 office in transition: cost, efficiency and the social responsibility business case. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 33(8), 1943–1967. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-06-2020-4609>
- Parker, L. D., & Jeacle, I. (2019). The Construction of the Efficient Office: Scientific Management, Accountability, and the Neo-Liberal State. *Contemporary Accounting Research*, 36(3), 1883–1926. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12478>
- Passetti, E. E., Battaglia, M., Bianchi, L., & Annesi, N. (2021). Coping with the COVID-19 pandemic: the technical, moral and facilitating role of management control. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 34(6), 1430–1444. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-08-2020-4839>
- Rinaldi, L. (2022). Accounting and the COVID-19 pandemic two years on: insights, gaps, and an agenda for future research. *Accounting Forum*. <https://doi.org/10.1080/01559982.2022.2045418>
- RMS – Review of Managerial Science (s.d.). Disponível em: <https://www.springer.com/journal/11846> [obtido a 15/05/2023]
- Robert, N. A. (1965). *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*. Harvard university.
- Simons, R. (1995). *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Boston: Harvard Business School Press,
- Smith, W. K., & Lewis, M. W. (2011). Toward a theory of paradox: a dynamic equilibrium model of organizing. *Academy of Management Review*, 36, 381–403.

- Sprinkle, G. B., & Williamson, M. G. (2006). Experimental Research in Managerial Accounting. *Handbooks of Management Accounting Research*, 1, 415–444.
[https://doi.org/10.1016/S1751-3243\(06\)01017-0](https://doi.org/10.1016/S1751-3243(06)01017-0)
- Sucher, S. J., & Westner, M. M. (2022, Dezembro 8). *What Companies Still Get Wrong About Layoffs*. Harvard Business Review. <https://hbr.org/2022/12/what-companies-still-get-wrong-about-layoffs>
- van der Kolk, B., van Veen-Dirks, P. M. G., & ter Bogt, H. J. (2019). The Impact of Management Control on Employee Motivation and Performance in the Public Sector. *European Accounting Review*, 28(5), 901–928.
<https://doi.org/10.1080/09638180.2018.1553728>
- Velayutham, A., Rahman, A. R., Narayan, A., & Wang, M. (2021). Pandemic turned into pandemonium: the effect on supply chains and the role of accounting information. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 34(6), 1404–1415.
<https://doi.org/10.1108/AAAJ-08-2020-4800>
- WHO – World Health Organization. (2023). WHO Coronavirus (COVID-19) Dashboard. Disponível em: [WHO Coronavirus \(COVID-19\) Dashboard | WHO Coronavirus \(COVID-19\) Dashboard With Vaccination Data](https://covid19.who.int/) [obtido a 20/07/2023]
- Wu, S., & Lin, M. (2020). Analyzing the Chinese budgetary responses to COVID-19: balancing prevention and control with socioeconomic recovery. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, 32(5), 929–937.
<https://doi.org/10.1108/JPBAFM-08-2020-0142>