

Estudo da Mudança nas Práticas de Controlo de Gestão em Portugal

Célia Silva Vicente

ISCAL
ccvicente@iscal.ipl.pt

Maria João Major

ISCTE - Instituto Universitário de Lisboa
Investigadora da BRU/UNIDE

José Castro Pinto

ISCTE - IUL Business School

Recebido a 03 de Março de 2009; Aceite a 10 de Dezembro de 2010

Resumo

O presente estudo visa analisar qual o grau de mudança verificado nas práticas de Controlo de Gestão de empresas a operar em Portugal na última década, e contribuir para o conhecimento da natureza e causas dessa mudança. Quatro questões de investigação foram colocadas na preparação do estudo: (i) 'Existiu ou não alteração nas práticas e/ou sistemas de Controlo de Gestão das empresas a operar em Portugal, e em caso afirmativo, qual o grau de mudança?'; (ii) 'Quais os factores que provocaram a mudança?'; (iii) 'Quais as principais técnicas adoptadas pelas empresas?'; e (iv) 'Quais os factores que provocaram a inibição de mudança no Controlo de Gestão em Portugal'. Para tal foi replicado

o questionário elaborado por Burns et al. (2002) no Reino Unido. O questionário foi enviado aos directores financeiros e *controllers* de gestão de 687 empresas de pequena, média e grande dimensão, tendo sido recebidas 116 respostas. À semelhança dos resultados obtidos no Reino Unido, as empresas a operar em Portugal têm vindo a alterar de forma substancial as suas práticas de Controlo de Gestão, não tendo sido encontrado suporte empírico para o argumento de Johnson e Kaplan (1987) relativo ao desfasamento entre as práticas de Controlo de Gestão das empresas e o seu ambiente de negócio.

Palavras Chave: Mudança na Contabilidade de Gestão; Resistência à mudança; Inquérito por questionário; Controlo de Gestão em Portugal.

Abstract

This study seeks to analyse the nature of management accounting change in firms operating in Portugal in the last decade, and to contribute for the comprehension of the reasons why firms changed their practices. Four research questions were posed when designing the investigation: (i) 'Did Portuguese firms change their management accounting practices, and if so, how deep were the changes?'; (ii) 'Which factors triggered change?'; (iii) 'Which techniques were adopted by firms?'; and (iv) 'What were the factors that explained firms resistance to change?'. Burns et al.'s (2000) questionnaire was adopted to support the investigation. The questionnaire was sent to the finance directors and controllers of 687 firms of large, medium and small size, and 116 responses were received. Similarly to the findings obtained in the UK, Portuguese firms have been changing considerably their management accounting practices. Therefore, the study did not support Johnson and Kaplan's (1987) contention that there is a gap between management accounting practices and firms' business environment.

Key Words: Management Accounting Change; Resistance to change; Survey; Management Accounting in Portugal.

1. Introdução

Estudos diversos referem que a alteração das práticas de Contabilidade de Gestão/Controlo de Gestão¹ é lenta, particularmente quando comparada com as mudanças que se verificaram no meio envolvente das organizações, em especial ao nível tecnológico e competitivo (Bromwich e Bhimani, 1989; Ezzamel et al. 1995, 1997; Wickramasinghe e Alawattage, 2007). De facto,

¹ Embora em rigor a Contabilidade de Gestão seja um sub-sistema de informação nas empresas mais lato que o Controlo de Gestão, o qual tem essencialmente por objecto o planeamento e controlo das actividades organizacionais, os termos 'Contabilidade de Gestão' e 'Controlo de Gestão' são utilizadas como sinónimos ao longo deste artigo.

Johnson e Kaplan (1987) concluíram no seu livro "*Relevance Lost*" que a Contabilidade de Gestão perdeu a sua relevância, sendo incapaz de satisfazer as necessidades de informação dos gestores, já que era essencialmente a mesma que existia nos finais do século XIX e início do século XX para apoiar processos de decisão. Este argumento tem sido aceite por diversos investigadores. Contudo, estudos empíricos recentes (e.g. Burns e Baldvinsdottir, 2005; Abu Kasim e Scapens, 2007; Siti-Nabita e Scapens, 2005; Burns et al., 2002) indicam que existem mudanças significativas na forma de usar a Contabilidade de Gestão, tendo esta passado de um sub-sistema de informação que visa o registo, análise e controlo, para um sub-sistema focalizado, essencialmente, no negócio.

Tendo por cenário estes argumentos, o presente estudo pretende aferir acerca do grau de mudança verificado nas práticas de Controlo de Gestão de empresas a operar em Portugal na última década, e contribuir para o conhecimento da natureza e causas da mudança. Para tal baseia-se na replicação de um questionário elaborado por Burns et al. (2002) no Reino Unido que visou estudar de que forma os sistemas de Controlo de Gestão têm vindo a mudar naquele país. Quatro questões de investigação foram formuladas para permitir estudar o grau e a natureza da mudança ocorrida nos sistemas de Controlo de Gestão das empresas Portuguesas: (i) 'Existiu ou não alteração nas práticas e/ou sistemas de Controlo de Gestão, e em caso afirmativo, qual o grau de mudança?'; (ii) 'Quais os factores que provocaram a mudança?'; (iii) 'Quais as principais técnicas adoptadas pelas empresas?'; e (iv) 'Quais os factores que provocaram a inibição de mudança no Controlo de Gestão'. Para recolher a informação, um questionário foi enviado a 687 grandes, médias e pequenas empresas (não financeiras) a operar em Portugal.

O artigo apresentado encontra-se estruturado em cinco secções. Depois da introdução, na secção 2, é efectuada a revisão de literatura referente a estudos sobre a mudança nas práticas de Controlo de Gestão. A metodologia e métodos de investigação adoptados são descritos na secção 3. Na secção 4 apresentam-se os resultados do questionário, bem como a análise estatística efectuada. O artigo termina com a apresentação de conclusões e sugestões para futura investigação na secção 5.

2. A Mudança na Contabilidade e Controlo de Gestão

Vários estudos têm sugerido que a mudança ao nível das práticas de Contabilidade de Gestão tem sido fraca, principalmente, quando comparada com as mudanças verificadas na envolvente tecnológica e organizacional das empresas (Bromwich e Bhimani, 1989; Johnson e Kaplan, 1987; Wickramasinghe e Alawattage, 2007). A publicação do livro "*Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*", pelos autores Johnson e Kaplan em 1987,

vem alertar para o facto de existir um desfasamento entre os sistemas de Controlo de Gestão da década de 80 e as necessidades de informação para a Gestão. Na perspectiva destes autores, os sistemas de Controlo de Gestão na década de 80 permaneciam basicamente os mesmos do início do século XX, gerando informação irrelevante e distorcida, inútil para apoiar processos de decisão (Johnson e Kaplan, 1987). Uma das principais razões desta situação reside no facto de, após 1925, o desenvolvimento dos mercados de capitais nos EUA ter conduzido a Contabilidade de Gestão a uma situação de subserviência, relativamente à Contabilidade Financeira. Neste contexto, diversos investigadores têm-se interessado pelo estudo da mudança nas práticas de Controlo de Gestão nas empresas, em resultado das pressões competitivas colocadas pelo ‘novo’ meio envolvente organizacional (e.g. Atkinson *et al.*, 1997; Bjornenak e Olson, 1999; Burns *et al.*, 2002; Ezzamel *et al.* 1995, 1997; Wickramasinghe e Alawattage, 2007). A este respeito Scapens *et al.* (2002) identificam diversos factores relacionados com a envolvente empresarial que no seu entender são potenciais factores despoletadores de mudança nas práticas de Controlo de Gestão nas organizações:

- Globalização e foco no cliente. A globalização, o aumento da competitividade e a maior volatilidade dos mercados que conduziram à crescente ênfase no mercado e no cliente e à necessidade de desenvolver sistemas de informação que fornecessem informação permanente sobre estas variáveis;
- Mudança tecnológica. Este factor tem afectado de forma profunda o dia a dia da organização, bem como as práticas de Controlo de Gestão das empresas. As alterações tecnológicas verificadas, nos últimos quinze anos, nos métodos de produção e nos sistemas de informação, a dispersão dos computadores pessoais e o aumento da sua capacidade, tiveram um efeito significativo na natureza do trabalho e na forma como a informação flui dentro da organização. Para Scapens e Jazayeri (2003), através dos “Enterprise Resource Planning Systems” a informação está acessível a todos os níveis hierárquicos e a todos os gestores, que podem imediatamente ter acesso a informação relevante para apoiar as suas decisões. O desenvolvimento tecnológico tem, ainda, conduzido a uma descentralização do conhecimento contabilístico, podendo os gestores, ou os seus subordinados desenvolver tarefas que anteriormente pertenciam aos controllers de gestão (Abu Kasim e Scapens, 2007; Burns e Baldvinsdottir, 2005; Scapens *et al.*, 1996).

Num estudo conduzido no Reino Unido com o apoio do Chartered Institute of Management Accountants (CIMA) para se investigar a natureza da mudança ocorrida nas práticas de Controlo de Gestão em empresas não financeiras a operar no Reino Unido, bem como as causas e implicações dessas mudanças, Scapens *et al.* (2002) obtiveram suporte empírico relativamente à importância que as pressões do meio envolvente empresarial e desen-

volvimento tecnológico, anteriormente referidos, assumiram no processo de mudança. Os autores concluíram que necessidades de informação em resultado da alteração das condições de mercado, da crescente concorrência e das alterações na estrutura da organização e na estratégia de negócio provocaram o desenvolvimento de novas práticas de Controlo de Gestão. Por outro lado, os resultados do estudo demonstraram que os factores que menos relevância assumiram na indução de mudança nas práticas de Controlo de Gestão das empresas corresponderam às exigências de divulgação por parte da contabilidade financeira e as alterações contabilísticas impostas por empresas do grupo. Adicionalmente, estes investigadores constataram que existia entre as empresas estudadas um crescente interesse por medidas de performance não financeiras, orientadas para questões de índole estratégica e comercial. A orientação comercial das empresas, a ênfase na satisfação das necessidades dos clientes e a preocupação em seguir uma estratégia de negócio clara, contrasta com a ênfase financeira que Johnson e Kaplan, em 1987, descreveram como dominando a gestão das empresas no período de 1925 a 1985. Esta nova orientação das empresas não implica necessariamente menor preocupação em medir e quantificar desempenhos organizacionais, mas apenas a necessidade de desenvolver sistemas de medidas multidimensionais que possibilitem o uso de medidas variadas de performance.

Também Sheridan (1998) procurou investigar quais os factores causadores de mudança nas empresas. Concluiu que a existência de uma concorrência intensa baseada em factores como a qualidade, nível de serviços e preços, bem como a existência de uma regulamentação crescente e pressões sociais provenientes dos accionistas e possíveis investidores são os principais factores indutores da introdução de novos sistemas de Controlo de Gestão. Sheridan acrescentou ainda que, face à alteração do seu meio envolvente, as empresas reagiram previsivelmente alterando as suas estruturas organizacionais e a forma de negociar, procurando reduzir custos, posicionando o pessoal em níveis hierárquicos mais baixos, reduzindo o tamanho dos seus escritórios centrais, concentrando-se nas suas competências centrais e respectivos processos, procurando novos grupos comerciais tais como alianças e *joint ventures*, fusões e desinvestimentos e, acima de tudo, reorganizando-se novamente.

Outro importante estudo que aborda a mudança no Controlo de Gestão foi realizado por Bjornenak e Olson (1999). Para estes autores, existem três perspectivas para analisar as alterações ocorridas nos sistemas de Controlo de Gestão das empresas: (i) quanto aos objectos de custo; (ii) quanto às causas da variabilidade dos custos; e (iii) quanto ao período de reporting da informação. Bjornenak e Olson referem que a tradicional ênfase no apuramento de custos por produto e centro de responsabilidade foi alargada a um maior e diversificado número de objectos de custo. Para além disto, no presente as empresas recorrem a mais factores para descrever a causa da variabilidade dos custos do

que no passado. Os autores observam, igualmente, que os novos modelos de Controlo de Gestão diferem dos tradicionais pelo facto de terem passado a existir períodos variados para o relato da informação financeira e de a informação contabilística histórica ter sido complementada com informação de natureza previsional. Bjornenak e Olson defendem, ainda, que se assiste hoje em dia ao uso de bases de dados que possibilitam a utilização simultânea de informação financeira e não financeira, interna e externa. Os sistemas integrados que, genericamente, satisfazem todos os propósitos, estão a ser complementados com sistemas para problemas específicos. Assim, nos dias de hoje, operam nos vários níveis da organização diferentes sistemas. No limite, existem sistemas locais, suportando os processos operacionais, e sistemas estratégicos suportando os processos estratégicos. Entre estes níveis existem, ainda, sistemas de coordenação (Brecht e Martin, 1996).

Diferentes investigadores (Burns e Yazdifar, 2001; Drury *et al.*, 1993; Ezza-mel *et al.*, 1995; Granlund e Lukka, 1998) são da opinião que apesar das limitações apontadas aos sistemas tradicionais de Controlo de Gestão e de todas as vantagens e benefícios que têm sido descritos relativamente às técnicas ‘avançadas’ de Controlo de Gestão, os primeiros continuam a ser amplamente usados pelas empresas. Segundo estes, cada vez mais as empresas utilizam conjuntamente técnicas tradicionais com técnicas ‘avançadas’, combinando orçamentos, com *Balanced Scorecard* e *Activity-Based Costing*. Também estes, notam que os sistemas de Controlo de Gestão na actualidade são mais descentralizados e direccionados para as áreas nucleares de negócio, sendo as funções tradicionais dos *controllers* de gestão vindo a ser transferidas para os gestores de negócio das empresas (a este respeito ver também Burns e Baldvinsdottir, 2005; Abu Kasim e Scapens, 2007).

Outra importante linha de investigação consiste no estudo das razões que conduzem a comportamentos de resistência à mudança nos sistemas de Controlo de Gestão (Burns e Scapens, 2000; Greenwood e Hinings, 1996; Scapens, 2006; Siti-Nabita e Scapens, 2005; Van de Ven e Poole, 1995). Muitos investigadores afirmam que os sistemas da Contabilidade de Gestão podem inibir a mudança dado que as regras contabilísticas conduzem à estabilidade da organização. Mais especificamente, os gestores que tomam decisões desenvolvem rotinas a partir de experiências passadas e por sua vez essas rotinas originam regras de decisão e sistemas que dificultam a mudança. A estabilidade é importante na medida em que aumenta a capacidade de resposta da organização perante circunstâncias já ocorridas. Infelizmente, rotinas formalizadas e enraizadas na cultura da organização causam inércia e reduzem a sua capacidade de resposta a novos eventos. Um bom sistema deve dar suficiente estabilidade de forma a facilitar decisões no dia a dia da empresa, permitindo, que os gestores visionem e respondam a pressões para novas direcções da organização.

Burns *et al.* (2002) consideram que existem três tipos de resistência à mudança: (i) A resistência formal e aberta provocada por conflitos de interesses; (ii) A resistência provocada pela falta de conhecimentos ou de experiência para atingir com sucesso a mudança; e (iii) A resistência originada pela discordância com as formas de pensar e o comportamento dos envolvidos nas rotinas da organização. Os efeitos destes três tipos de resistência são difíceis de prever já que para entender o processo de mudança é necessário analisar especificamente o contexto da organização. Por outras palavras, é necessário examinar as rotinas existentes e as formas de pensar institucionalizadas na empresa (a este respeito veja-se Burns e Scapens, 2000) e analisar os possíveis conflitos e oportunidades que podem surgir no processo de mudança. Burns *et al.* (2002) concluíram, ainda, que não existem simples prescrições para gerir e obter ‘sucesso’ num programa de mudança para novos sistemas de Contabilidade de Gestão. Soluções que conduzem ao ‘sucesso’ num determinado contexto físico e temporal podem não ser as mais apropriadas numa outra empresa em determinado período de tempo. Apesar disto, a previsão do ‘sucesso’ da implementação de uma determinada mudança pode ser melhorada se o novo sistema de Contabilidade de Gestão for compatível com a cultura empresarial existente. Neste sentido, é importante que regularmente os gestores questionem as formas de pensar dentro da organização, principalmente se tencionam mudar os seus sistemas de Controlo de Gestão. Deve ser da responsabilidade dos gestores que lideram o processo de mudança a análise das práticas e comportamentos institucionalizados na empresa, bem como a antecipação das mudanças institucionais necessárias para implementar com ‘sucesso’ o novo sistema de Contabilidade de Gestão. Para além de se dever conhecer a cultura existente na organização, numa fase posterior de um programa de gestão da mudança, é muito importante desenvolver a comunicação, educação e treino. A natureza e os propósitos da mudança precisam de ser comunicados a todas as partes relevantes da empresa, bem como se necessário discutida a necessidade de alterar as formas de pensar. Quanto ao treino, este deve ser extensivo e intensivo, ou seja, deve abranger todos os indivíduos, e deve ser suficientemente profundo de forma a que cada pessoa entenda na totalidade as novas formas de trabalhar. Em síntese, Burns *et al.* (2002) alertam para o facto de a mudança na Contabilidade de Gestão ser um processo complexo e multidimensional que requer planeamento e cuidada implementação não só ao nível ‘técnico’, como também ao nível cultural e institucional. A consideração de aspectos institucionais é fundamental para assegurar o não desfasamento entre as rotinas da organização e as novas práticas que se pretendem implementar.

3. Metodologia Adoptada

O presente estudo visa dar resposta à questão de investigação principal ‘Qual o grau de mudança nos sistemas de Contabilidade de Gestão / Controlo de Gestão nas empresas a operar em Portugal na última década?’, baseando-se

para tal na replicação de um questionário elaborado por Burns *et al.* (2002) no Reino Unido com o apoio do *Chartered Institute of Management Accountants* (CIMA). Quatro sub questões de investigação foram enunciadas para facilitar a operacionalização do estudo: (i) ‘Existiu ou não alteração nas práticas e/ou sistemas de Controlo de Gestão, na última década, nas empresas a operar em Portugal, e em caso afirmativo, qual o grau de mudança?’; (ii) ‘Quais os factores mais relevantes que originaram o processo de mudança?’; (iii) ‘Quais as principais técnicas adoptadas pelas empresas em Portugal na última década?’; e (iv) ‘Quais os factores mais importantes que provocaram a inibição de mudança no Controlo de Gestão’. Optou-se pela utilização de questionários, no sentido de adoptar a mesma metodologia do estudo de Burns *et al.* (2002) efectuado sobre o mesmo assunto e, tendo em conta, que se pretendia questionar um número elevado de inquiridos, dispersos geograficamente.

Com o objectivo de se iniciar o estudo foram contactos os Professores Burns, Ezzamel e Scapens e solicitada autorização para se proceder à tradução do questionário e seu envio às empresas. Foi decidido replicar o questionário destes investigadores em Portugal dado serem relativamente poucos os estudos desta natureza neste país. Após obtida autorização procedeu-se à preparação do questionário, tendo sido decidido pelos investigadores, como forma de obter uma maior taxa de resposta, que este deveria ser enviado, simultaneamente, pelas vias postal e electrónica às empresas (Dillman, 2000; Ryan *et al.*, 2002). Os *controllers* de gestão e directores financeiros de grandes, médias e pequenas empresas (não financeiras) a operar em Portugal foram definidos como os destinatários do questionário.

Para evitar a duplicação de respostas, relativamente a cada empresa, foi atribuído um código de acesso a digitar no site, disponibilizado *on line*, para poder aceder ao questionário.

O questionário é composto por quatro partes, numeradas sequencialmente de A a D (ver anexo I). A secção A engloba questões diversas sobre a mudança no Controlo de Gestão nas organizações. A primeira questão colocada, nesta secção, é nuclear dado que condiciona as questões às quais os inquiridos terão de responder. A secção B coloca um conjunto de questões que pretendem obter uma caracterização da empresa. Por sua vez, na secção C pretende-se que o inquirido forneça alguns elementos caracterizadores quanto à sua função na empresa, antiguidade e grau de escolaridade. Finalmente, na secção D o inquirido é convidado a expressar qualquer questão que não tenha sido abordada previamente no questionário e que considere relevante para o entendimento da natureza das alterações ocorridas nos sistemas de Controlo de Gestão da empresa onde trabalha.

Para a concretização deste estudo, utilizou-se uma listagem de 5.507 empresas, fornecida pelo Instituto Nacional de Estatística. Admitindo um nível de confiança de 95% e uma margem de erro de 3,5%, foi estabelecido que

o número de empresas a inquirir seria de 687. Esta amostra total foi, posteriormente, dividida pelos vários estratos de escalão: valor do volume de negócios / número de pessoas ao serviço, tendo em conta, aproximadamente, a representatividade de cada escalão no total da população de 5.507 empresas. A recepção dos inquiridos desenrolou-se entre os meses de Janeiro e Junho de 2006, tendo a sua análise decorrido nos três meses seguintes. O total de inquiridos recebidos foi de 116, agregando os recebidos via electrónica e correio. Tendo em conta este número, verificou-se uma taxa de resposta na ordem dos 17%. O quadro 1 apresenta a caracterização das empresas que responderam ao questionário:

Quadro 1 | Caracterização das Empresas que Responderam ao Questionário

Localização das Empresas:	Peso no Total de Empresas (em %)
Distrito de Lisboa	45%
Distrito do Porto	17%
Distrito de Aveiro	16%
Número de Trabalhadores ao Serviço:	
20 a 49 trabalhadores	35%
50 a 99 trabalhadores	29%
100 a 249 trabalhadores	22%
250 a 499 trabalhadores	9%
500 a 999 trabalhadores	2%
1.000 a 99.999 trabalhadores	3%
Volume de Negócios:	
3.000.000 € a 4.999.999 €	28%
5.000.000 € a 6.999.999 €	13%
7.000.000 € a 14.999.999 €	27%
15.000.000 € a 24.999.999 €	16%

Como se verifica, a maior concentração de respostas provém do distrito de Lisboa, com o número de 52 empresas, e em segundo e terceiro lugar, do distrito do Porto e de Aveiro. Quanto ao número de pessoas ao serviço observase que do total das 116 respostas, cerca de 64% possuem entre 20 e 99 trabalhadores e só 5% das empresas têm mais de 500 trabalhadores. Analisando o volume de negócios das empresas inquiridas verifica-se, de forma idêntica, que a maior percentagem de empresas respondentes são empresas que se situam nos escalões inferiores da variável.

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

questões de investigação levantadas à priori. Para o tratamento estatístico dos dados foi utilizado o programa SPSS (versão 15.0), e após uma leitura dos dados foram seleccionados os aspectos mais relevantes para a análise.

4. Análise e Discussão dos Resultados

4.1. Análise Univariada

São apresentadas, em seguida, as respostas obtidas, às questões de investigação, após a realização da análise univariada.

No que se refere à primeira sub questão: Q1.1. ‘Existiu ou não alteração nas práticas e/ou sistemas de Controlo de Gestão, na última década, nas empresas Portuguesas, e se sim qual o grau de mudança?’, utilizando as respostas às questões 1, 2 e 3 do inquérito, observa-se que a grande maioria das empresas Portuguesas (85%, ou seja, 99 empresas inquiridas) sofreram alterações ao nível do Controlo de Gestão e que as mesmas qualificaram essa mudança como substancial ou muito substancial. Relativamente à natureza dessas alterações, em primeiro lugar, as empresas divulgaram que as mudanças surgiram ao nível da introdução de novos *softwares* informáticos e em segundo lugar, são identificadas, pelos inquiridos, alterações relacionadas com a reorganização, desenvolvimento e melhoria de informação já existente.

Na sub questão seguinte (Q1.2.), tendo por base as questões 4, 5 e 6 do inquérito, relacionadas com os factores que influenciam a ocorrência de alterações ao nível do Controlo de Gestão, encontram-se aspectos derivados do ambiente interno das empresas, tais como, necessidades de informação de gestão por parte dos gestores para fazer face a aumentos de produtividade/eficiência, ou a mudanças da estratégia empresarial ou das estruturas internas das organizações. São também considerados importantes, por parte das empresas inquiridas, para que possa ocorrer mudança, factores ligados à disponibilidade de recursos ao nível de competências por parte dos trabalhadores e ao nível da existência de *softwares* apropriados.

Quanto à sub questão, Q1.3., correspondente às questões 7, 8, 9 e 10 do inquérito, sobre as técnicas adoptadas, verifica-se que, do total das empresas onde existiu mudança 51% referiram a utilização de medidas de qualidade. Com índices elevados de adopção encontram-se ainda, a utilização por parte dos inquiridos, de medidas de *performance* não financeiras, da contabilidade de gestão estratégica e da ferramenta *Activity-Based Costing*.

Relativamente à quarta e última sub questão: Q1.4. ‘Quais os factores importantes que provocam a inibição de mudança no Controlo de Gestão’, com base nas respostas às questões 11 e 12 do inquérito, conclui-se que, os

problemas com a mudança do Controlo de Gestão, normalmente, estão associados a factores humanos, tais como, falta de formação e de habilitações por parte dos trabalhadores e à existência de uma cultura empresarial que oferece resistência à novidade, dificultando a mudança. Para além destes, também foram apontados como aspectos que dificultam a mudança, questões de natureza informática e relacionadas com o deficiente planeamento, organização e controlo do próprio processo de mudança por parte dos responsáveis. Finalmente foram considerados pelos inquiridos como factores mais importantes na inibição de mudança os custos elevados de novos *softwares*, bem como aspectos ligados ao conservadorismo, ou seja, à cultura empresarial de resistência à mudança.

4.2. Análise Multivariada | Técnica das Componentes Principais

Numa fase posterior recorreu-se à análise multivariada através da técnica baseada na análise dos componentes principais (ACP) com a finalidade de aprofundar o estudo e de verificar quais as variáveis mais correlacionadas, reduzindo as dimensões (factores) que permitem explicar por um lado (1) a mudança ocorrida no Controlo de Gestão na última década e, por outro, (2) os factores associados à inibição de mudança.

4.2.1. ACP – Factores que Ocasionam Mudança

De forma a estudar a importância dos factores indutores de mudança, a técnica das componentes principais foi aplicada a uma amostra de dimensão de 99 respostas (empresas onde existiu mudança), com 23 variáveis, em que se pretendeu analisar a correlação entre elas e simplificar as causas que estão na base das alterações que se verificaram ao nível do Controlo de Gestão das empresas Portuguesas na última década.

Tendo por base a estatística de *Kaiser-Meyer-Olkin*, que indica o valor de 0,854 (quanto mais correlacionadas estiverem as variáveis mais este coeficiente se aproxima de 1) e o teste de *Bartlett's*, o qual apresenta o valor de 1120,980, correspondente a um nível de significância de 0, pode-se concluir que as variáveis devem estar correlacionadas (ver o quadro A, no Anexo II).

Os resultados obtidos mostram que os cinco primeiros factores explicam cerca de 63% da variância, conforme se pode constatar através do quadro B, no Anexo II. Analisando separadamente cada um dos componentes, verifica-se que, da variância total explicada, o primeiro factor explica cerca de 18%, sendo o que mais contribui para a explicação do fenómeno em causa, surgindo os quatro factores seguintes com percentagens decrescentes relativamente ao total da variância explicada, ou seja, o segundo contém cerca de 13% da variância total, o terceiro 12%, o quarto 11% e o último componente, sendo o que menos contribui, relativamente aos restantes, para o despoletar de mudança, explica cerca de 8% da variância total.

Sendo assim, decidiu-se reter as cinco componentes principais, para projectar os dados e estudar as suas relações. Para uma melhor interpretação apresenta-se a matriz das componentes com os factores superiores a 0,5. Depois de se definir o número de componentes principais, houve a necessidade de fazer a interpretação das mesmas, tendo-se procedido à sua rotação, a fim de encontrar uma melhor discriminação das componentes e fazer sobressair o seu significado (ver o quadro C, no Anexo II). A interpretação será tanto mais fácil, quanto mais a variável se aproximar de 1, apenas num factor, e 0 nos restantes. A análise multivariada permitiu agrupar os factores que impulsionaram os processos de mudança no Controlo de Gestão organizacional e resumi-los em cinco componentes.

As cinco componentes relacionadas que traduzem as alterações no Controlo de Gestão foram designadas em termos de, influência do mercado envolvente, influência da gestão interna, influência de sistemas e técnicas internas, influência de entidades externas e influência da dimensão organizacional e dos recursos humanos. De seguida é explicada de forma mais detalhada a designação atribuída a cada uma das componentes.

- **Componente 1** | Influência do mercado envolvente: Reúne os factores intrínsecos ao mercado envolvente da empresa e ao seu relacionamento com entidades que compõem esse mercado, tais como, clientes, concorrentes, fornecedores e estado. Ou seja, agrupa os factores que provocam alterações no Controlo de Gestão e que derivam do posicionamento da empresa no mercado, cada vez mais exigente, global e competitivo.
- **Componente 2** | Influência da gestão interna: Reúne todos os factores associados a alterações internas na estrutura organizacional, bem como nas políticas, estratégias e iniciativas de gestão em resultado de esforços dos órgãos de gestão das empresas em melhorarem os desempenhos destas.
- **Componente 3** | Influência de sistemas e técnicas internas: Agrupa os factores relacionados com a influência que, as técnicas e/ou sistemas contabilísticos e os sistemas informáticos exercem dentro da organização, no sentido de impulsionar processos de mudança ao nível do Controlo de Gestão. Mais especificamente, esta componente inclui, factores como, novos *softwares*, e disponibilidade de recursos financeiros para adquiri-los, e também, novas técnicas e exigências a nível contabilístico.
- **Componente 4** | Influência de entidades externas: Neste componente encontram-se factores associados à influência que os consultores externos ou um poderoso gestor local podem exercer nos sistemas de Controlo de Gestão das organizações.
- **Componente 5** | Influência da dimensão organizacional e dos recursos humanos: Ao nível deste componente foram agregados todos os factores relacionados com a dimensão organizacional e dos recursos humanos.

Em suma, da análise multivariada elaborada através das componentes principais foi possível concluir que, o maior impulsionador da mudança do Controlo de Gestão prende-se com factores ligados ao mercado envolvente das organizações (componente 1), com uma variância explicada de 18%. Com importância também relevante para a explicação das razões para a ocorrência de mudança, embora a um nível mais baixo que a primeira, surgem as componentes 2 ('influência da gestão interna'), 3 ('influência de sistemas e técnicas internas') e 4 ('influência das entidades externas'). Finalmente, foram também considerados pelos inquiridos como factores impulsionadores da mudança, ainda que em menor grau, a dimensão da empresa e a competência dos trabalhadores (componente 5).

Estes resultados são similares aos encontrados por Burns *et al.* (2002) e mostram a importância que o meio envolvente das organizações assume presentemente na sua gestão. Com efeito, num mundo empresarial cada vez mais global e competitivo, as organizações só têm hipótese de sobreviver e prosperar se forem hábeis em acompanhar as exigências e tendências do mercado, nomeadamente as colocadas pelos clientes, mas também pelos concorrentes, reguladores e outros *stakeholders*.

4.2.2. ACP – Factores que Inibem a Mudança

Para analisar os factores inibidores de mudança nas organizações estudadas, a técnica das componentes principais foi aplicada a uma amostra de dimensão de 116 respostas (total das empresas inquiridas, independentemente de terem afirmado a existência ou não de mudança), com 16 variáveis.

A estatística de *Kaiser-Meyer-Olkin* foi calculada, apresentando o valor de 0,94, considerado muito bom, para esta estatística (ver quadro D, no Anexo II). O teste de *Bartlett's* apresenta o valor de 1609,353 (cf. Quadro D), ao qual está associado um nível de significância de 0, indicando que as variáveis devem estar correlacionadas.

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

Tal como se efectuou para a análise das causas da mudança, foram retidas as duas componentes principais determinadas anteriormente, para projectar os dados e estudar as suas relações. Para uma melhor interpretação no quadro F (ver Anexo II) apresenta-se a matriz dos componentes com os factores superiores a 0,7. A análise multivariada agrupou os diversos factores significantes para efeitos da explicação da inibição da mudança no Controlo de Gestão organizacional e resumi-os em duas componentes.

Estas duas componentes explicam a não existência de mudança, por um lado, pela dificuldade de adaptação às novas tecnologias e, por outro, pela cultura empresarial conservadora. Estes factores são melhor descritos seguidamente:

- **Componente 1** | Adaptação às novas tecnologias: Agrupa os factores relacionados com as preocupações da introdução de novas tecnologias na explicação da inibição de mudança. Mais especificamente, contempla os factores ligados aos custos de novos *softwares* e às incompatibilidades destes relativamente aos sistemas já existentes na organização.
- **Componente 2** | Cultura empresarial conservadora: Reúne factores relacionados com o conservadorismo, relutância em mudar e, ainda, com a falta de relevância atribuída ao Controlo de Gestão dentro da organização.

Em resumo, da análise multivariada efectuada pode-se concluir que a adaptação às novas tecnologias representa um papel importante como factor da não existência de mudança (esta componente explica cerca de 38% do fenómeno em causa). De facto, os aspectos ligados às novas tecnologias, nomeadamente, questões relacionadas com os custos de novos *softwares*, compromissos com fornecedores de *softwares*, as incompatibilidades ao nível dos sistemas, exercem uma força bastante poderosa aquando de um processo de implementação de mudança, podendo por um lado, servir de impulsionadores ou, pelo contrário, de impeditivos da mudança. Explicando 32% da variância total, a componente 2 também contribui fortemente para a explicação da inibição da mudança. Efectivamente a existência de uma cultura organizacional adversa à mudança e conservadora é, na opinião dos inquiridos, um factor relevante na compreensão das razões pelas quais as empresas persistem em manter inalteradas as suas práticas de Controlo de Gestão.

4.3. Análise Multivariada – Clusters

Subsequentemente, com o objectivo de concentrar as empresas inquiridas em grupos, atendendo ao grau de importância que as mesmas atribuíram, quer quanto (1) aos factores indutores de mudança, quer quanto (2) aos factores de inibição de mudança, foi realizada uma análise de *clusters*, com carácter exploratório, utilizando diferentes critérios de agrupamento (*ward*, *complete linkage*, etc.), os quais apresentaram resultados relativamente semelhantes. Entre eles seleccionou-se o método *k-means* por ter sido o que permitiu obter resultados em maior concordância com a análise *discriminant*, efectuada posteriormente. Esta última técnica foi utilizada como instrumento estatístico avaliador da consistência dos grupos sugeridos pela análise de *clusters*.

4.3.1. Clusters – Factores que Ocasionam Mudança

Relativamente aos factores indutores de mudança a partir da análise de *clusters* foi possível agrupar o total das 99 empresas inquiridas, onde existiu alterações ao nível do Controlo de Gestão na última década, em dois grupos. O primeiro (designado por grupo 1) é constituído por 62 empresas e o segundo (grupo 2) por 37 empresas.

Relacionando cada grupo com as cinco componentes, identificadas a partir da técnica das componentes principais (ver sub secção 4.2.1.), detectámos que o grupo 1 considera como maiores impulsionadores de mudança as três primeiras componentes e o grupo 2 atribui maior importância às componentes quatro e cinco.

O grupo 1, composto por 62 empresas, considera que as causas da mudança estão mais fortemente ligadas ao mercado envolvente, e a factores internos relacionados com alterações na estrutura, políticas e estratégias, fundamentadas nas preocupações da gestão, e à adopção de técnicas e sistemas contabilístico/informáticos. Por sua vez, o grupo 2, composto por 37 empresas, atribui maior importância para explicar o despoletar de processos de mudança à influência exercida por entidades externas e à dimensão e influência dos recursos humanos nas empresas.

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

No sentido de validar os resultados anteriores procedeu-se à extracção do quadro H (anexo II), donde se constata que apenas duas das 99 empresas não se encontram correctamente classificadas. Por outras palavras, tal significa que dividindo as empresas em dois grupos tendo por base a sua percepção relativamente às cinco componentes das causas de mudança, 98% das empresas se encontram bem classificadas.

4.3.2. Clusters – Factores que Inibem a Mudança

Quanto aos factores que inibem a mudança, e aplicando esta mesma técnica, foram também formados dois grupos, o primeiro constituído por 64 empresas e o segundo por 52, para um total de 116 empresas. Esta divisão tem por base a

importância que cada um dos grupos atribui às duas componentes que inibem a mudança extraídos da aplicação da técnica das componentes principais na sub secção 4.2.2.

Da relação entre os grupos e as componentes verifica-se que o grupo 1 considera como maior inibidor de mudança a componente 2 e o grupo 2 dá maior importância à componente 1, tal como pode ser observado no quadro I, no Anexo II. O grupo 1, composto por 64 empresas, explica as dificuldades de mudança associando-a à cultura empresarial conservadora e à relutância em mudar e, ainda, à pouca importância atribuída ao Controlo de Gestão dentro da organização, apresentando esta componente (*REGR factor score 2 for analysis 1*) a média de 0,15732. Por seu lado, o grupo 2, de 52 empresas, atribui importância para explicar a inibição da mudança aos factores relacionados com as preocupações associadas à introdução de novas tecnologias, nomeadamente aos custos de novos *softwares* e às incompatibilidades destes relativamente aos sistemas já existentes na organização. Esta componente, designada de *REGR factor score 1 for analysis 1* apresenta uma média de 0,88302.

Validando os resultados obtidos com a apresentação do quadro J (ver Anexo II), verifica-se que apenas, uma empresa não se encontra bem classificada. Efectivamente, este resultado mostra que 99% do total das 116 empresas se encontram correctamente classificadas.

5. Conclusões Finais e Sugestões para Futura Investigação

Constatou-se no estudo apresentado que, ao contrário do que Johnson e Kaplan (1987) argumentaram para os EUA, mas de forma idêntica aos resultados obtidos na investigação de Burns *et al.* (2002) no Reino Unido, as empresas a operar em Portugal têm vindo a alterar de forma substancial as suas práticas de Controlo de Gestão ao longo da última década. Efectivamente uma elevada percentagem das empresas inquiridas (85%) revelou ter sofrido mudanças importantes nos seus sistemas de Contabilidade Gestão, em grande parte devido à introdução de novos *softwares* informáticos e necessidade de reorganização e melhoria da informação existente. Como em Burns *et al.* (2002) as pressões relacionadas com a globalização e o aumento da competitividade associadas ao 'novo' ambiente empresarial são os factores que melhor explicam a necessidade de as empresas obterem melhor informação de gestão. Sem esta informação as empresas inquiridas teriam dificuldades em aumentar a sua eficiência e produtividade e em seguir estratégias empresariais que lhes permitissem posicionar-se de forma competitiva nos seus mercados. A introdução de novos meios informáticos foi uma das formas, reveladas por este estudo, que as empresas encontraram para disponibilizar atempadamente informação e para responder rápida e de forma eficiente às pressões do seu meio envolvente. Para além destes aspectos, o estudo revelou que mais de metade das empresas que responderam

ter mudado de forma significativa as suas práticas de Controlo de Gestão, identificaram as medidas de qualidade como uma das ferramentas que mais passaram a usar. Também com elevados níveis de adopção surgiram as medidas de *performance* não financeiras, a contabilidade de gestão estratégica e a abordagem *Activity-Based Costing*. A dimensão humana e comportamental, nomeadamente a falta de formação e de habilitações por parte dos trabalhadores, e a existência de uma cultura empresarial adversa à mudança, revelaram-se factores importantes para explicar as razões porque algumas empresas não mudaram os seus sistemas de Controlo de Gestão. Este factor também no Reino Unido se mostrou particularmente importante na compreensão dos factores inibidores da mudança. Outra das dificuldades associadas à mudança relaciona-se com questões de natureza informática, em particular com as inconformidades dos actuais sistemas informáticos e os custos de os substituir.

Face aos resultados obtidos pode ser defendido que o argumento de Johnson e Kaplan apresentado em "*Relevance Lost*" sobre o desfasamento entre as práticas de Controlo de Gestão das empresas e os avanços tecnológicos das últimas décadas não tem suporte empírico, pelo menos, na actualidade para Portugal e Reino Unido. As empresas parecem estar atentas aos progressos tecnológicos como forma de introduzir técnicas de Controlo de Gestão mais avançadas que lhes permitam obter informação de gestão, quer de natureza financeira, quer não financeira, para apoiar as suas decisões. Só desta forma poderão lidar com as pressões cada vez mais competitivas impostas pelo seu meio envolvente e *stakeholders*.

Durante a condução desta investigação foram diversas as dificuldades encontradas, tendo sido indiscutivelmente a mais importante a relacionada com a obtenção de resposta ao questionário enviado. Apesar de ter sido disponibilizado o questionário através de duas vias (postal e electrónica) a taxa de resposta obtida foi relativamente baixa (17%) face à pretendida pelos investigadores. Tal facto pode ser explicado por o questionário ter sido enviado, simultaneamente, a empresas de grande e média dimensão e a empresas de pequena dimensão, as quais nem sempre têm sistemas de Controlo de Gestão implementados. Por este motivo, sugere-se que no futuro venha a ser estudada a mudança nas práticas de Controlo de Gestão tendo como 'pano de fundo', essencialmente, as grandes empresas Portuguesas. Um outro estudo que se sugere para ser conduzido futuramente respeita à investigação das práticas de controlo de gestão, e de como estas têm vindo a mudar, no sector financeiro (banca e seguros). Efectivamente, as conclusões apresentadas, apenas, respeitam a empresas não financeiras, pelo que seria interessante complementá-las com resultados do sector financeiro. Finalmente, sugere-se a condução de estudos de caso longitudinais em organizações específicas que tenham nos últimos anos sido expostas a elevadas pressões competitivas e/ou institucionais (e.g. regulação) para analisar de que forma os seus sistemas e práticas de Controlo de Gestão mudaram.

Referências Bibliográficas

Abu Kasim, N e Scapens, R. (2007) Corporatisation and accounting change: the role of accounting and accountants in a Malaysian public utility. *Management Accounting Research*, 18(2), 209-47.

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

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

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

Bromwich, M. e Bhimani, A. (1989) *Management Accounting: Evolution not Revolution*. London: CIMA.

Burns, J. e Balvinsdottir, G. (2005) An institutional perspective of accountants new roles - the interplay of contradictions and praxis. *European Accounting Review*, 14(4), 725-57.

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

Burns, J. e Scapens, R.W. (2000) Conceptualising management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, 10(1), 1-19.

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

Dillman, D.A. (2000) *Mail and Internet Survey: The Tailored Design Method*. New York: John Wiley & Sons, Inc., 2nd edition.

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

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

Ezzamel, M., Lilley, S. e Willmott, H. (1997) Accounting for management and management accounting: reflections on recent changes in the UK. *Journal of Management Studies*, 34(3), 439-63.

Granlund, M. e Lukka, K. (1998) It's a small world of management accounting practices. *Journal of Management Accounting Research*, 10, 153-79.

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

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

Ryan, B., Scapens, R.S. e Theobald, M. (2002) *Research Method and Methodology in Finance and Accounting*. London: Thomson, 2nd Edition.

Scapens, R.W. (2006) Understanding management accounting practices: a personal journey. *British Accounting Review*, 38(1), 1-30.

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

Scapens, R.W. e Jazayeri, M. (2003) ERP systems and management accounting change: opportunities or impacts? A research note. *European Accounting Review*, 12(1), 201-33.

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

Sheridan, T. (1998) The changing shape of the finance function. *Management Accounting*, February, 18-20.

Siti-Nabita, A. e Scapens, R. (2005) Stability and change: an institutionalist study of management accounting change. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 18(1), 44-73.

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

Wickramasinghe, D. e Alawattage, C. (2007) *Management Accounting Change: Approaches and Perspectives*. London: Routledge.

Anexo I | Questionário dirigido às Empresas

Secção A

Questões sobre as mudanças no Controlo de Gestão na sua organização

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

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

(Por favor assinale com x)

Sim (Por favor responda a todas as restantes questões)

Não (Por favor passe para a questão 11)

2. Como descreveria o grau de mudança no Controlo de Gestão na sua organização?
(Por favor assinale com x)

Moderado Substancial Muito substancial

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

4. Relativamente à sua organização, por favor indique a importância dos seguintes factores nas mudanças ocorridas no Controlo de Gestão durante a última década. Qualifique as suas respostas da seguinte forma:

1=Sem importância, 3=Importância média, 5=Muito importante

(Por favor assinale com um círculo a opção escolhida)

a. Exigências de divulgação por parte da contabilidade financeira	1	2	3	4	5
b. Existência de um novo software de contabilidade	1	2	3	4	5
c. Existência de novas técnicas de contabilidade de gestão (ex. ABC ou CBA, custo marginal ou supervariável)	1	2	3	4	5
d. Percepção por parte da administração/gestores de topo de que era necessário mudar	1	2	3	4	5
e. Necessidade de alterações na informação de gestão	1	2	3	4	5
f. Alterações nas condições de mercado	1	2	3	4	5
g. Alterações na estrutura organizacional	1	2	3	4	5
h. Alterações nas políticas e estratégias de gestão	1	2	3	4	5
i. Alterações na dimensão da organização	1	2	3	4	5
j. Globalização a nível mundial dos mercados	1	2	3	4	5
k. Aumento da competitividade relativamente a outras empresas	1	2	3	4	5
l. Disponibilidade de empregados com as competências apropriadas para as mudanças propostas	1	2	3	4	5
m. Disponibilidade dos recursos para investir em novas tecnologias de informação	1	2	3	4	5
n. Observação de alterações em outras organizações (ex. observações directas, revistas profissionais)	1	2	3	4	5
o. Alterações contabilísticas impostas por empresas do grupo	1	2	3	4	5
p. Alterações contabilísticas que foram impostas por uma influente e poderosa entidade local	1	2	3	4	5
q. Alterações na estratégia global do negócio	1	2	3	4	5
r. Necessidade de melhorar a eficiência/produktividade	1	2	3	4	5
s. Necessidade de redução da força de trabalho	1	2	3	4	5
t. Influência dos consultores externos	1	2	3	4	5
u. Alterações na estratégia relativamente aos fornecedores (ex. alteração do preço)	1	2	3	4	5
v. Alterações das exigências por parte dos clientes	1	2	3	4	5
w. Leis e outras normas					
Outras (Por favor especifique)					
_____	1	2	3	4	5
_____	1	2	3	4	5
_____	1	2	3	4	5

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

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

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

- a. Custeio baseado nas actividades (CBA ou ABC)
- b. Custeio marginal ou supervariável
- c. Contabilidade de gestão estratégica
- d. Blackflush accounting
- e. Medidas de performance não financeiras
- f. Economic value added™ (EVA™)
- g. Margem de contribuição residual (Residual income)
- h. MRP (Materials requirements planning)
- i. Medidas de qualidade
- j. Balanced Scorecard
- k. Just-in-Time

Outros (Por favor especifique)

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

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

10. Por favor indique a veracidade de cada uma das seguintes afirmações no que se refere à sua organização. Qualifique as suas respostas da seguinte forma:

1=Totalmente em desacordo, 3=Algum acordo, 5=Totalmente de acordo

(Por favor assinale com um círculo a opção escolhida)

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

11. Relativamente à sua organização, por favor indique a importância de cada um dos seguintes factores na inibição de mudança no Controlo de Gestão na última década. Qualifique as suas respostas da seguinte forma:

1=Sem importância, 3=Importância média, 5=Muito importante

(Por favor assinale com um círculo a opção escolhida)

- a. Custos elevados dos novos softwares de contabilidade 1 2 3 4 5
- b. Incompatibilidades com outros sistemas e práticas de informação de gestão 1 2 3 4 5
- c. Satisfação geral com as práticas e/ou sistemas de contabilidade de gestão existentes 1 2 3 4 5
- d. Conservadorismo da gestão de topo 1 2 3 4 5
- e. Relutância em alterar as práticas e sistemas de Controlo de Gestão existentes 1 2 3 4 5
- f. Activos especificamente ligados às práticas e/ou sistemas de Controlo de Gestão em vigor (ex. computadores) 1 2 3 4 5
- g. Incapacidade dos indivíduos para usar novas práticas e/ou sistemas de Controlo de Gestão 1 2 3 4 5

- | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| h. Preocupação com as novas tecnologias | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| i. Preocupação relativamente à mudança em geral | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| j. Preocupação com o potencial impacto ao nível do emprego | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| k. Sistemas de avaliação de desempenho ligados às existentes práticas e/ou sistemas de Controlo de Gestão | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| l. Compromissos com fornecedores de software | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| m. Estabilidade e previsibilidade que as existentes práticas e/ou sistemas de Controlo de Gestão providenciam | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| n. A acção e poder de gestores influentes | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| o. Preocupação com a queda da moral do staff resultante da mudança | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| p. O Controlo de Gestão não encarado como importante comparativamente com outros sistemas existentes na organização | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| q. Outros (Por favor especifique) | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| _____ | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| _____ | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| _____ | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |

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

Secção B

Questões sobre a sua organização

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

Sim

Não

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

i. Em qual dos seguintes opções enquadra a sua unidade

Sede do grupo

Divisão do grupo

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

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

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

iv. Onde está situada a sede do grupo:

(Por favor assinale com x)

Em Portugal

No estrangeiro

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

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

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

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

2. Por favor indique o principal negócio da sua organização

Produção

Retalho

Serviços

Financeiro

Vários

Outros (Por favor especifique)

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

- Sim
Não

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

- Nenhum
1 - 5
5 - 10
> 10

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

Secção C

Questões sobre si

Por favor responda às seguintes questões relacionadas consigo:

1. Por favor indique a sua função/cargo na empresa _____

2. Qual o departamento em que se encontra inserido _____

3. Por favor indique à quanto tempo desempenha a actual profissão:
(Por favor assinale com x)

- < 5 anos
5 - 10 anos
> 10 anos
Não aplicável

4. Se é profissional qualificado (licenciatura, bacharelato), por favor indique o número de anos desde a qualificação:
(Por favor assinale com x)

- < 5 anos
5 - 10 anos
> 10 anos
Não aplicável

5. Se aplicável, por favor indique a sua qualificação profissional (ex: engenharia, economia, contabilidade, etc.)

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

Estou interessado em participar no seminário organizado pela Escola de Gestão do ISCTE sobre os resultados e principais conclusões deste estudo:

(Por favor assinale com x)

- Sim
Não

Nome: _____

Morada: _____

Telefone: _____

Secção D

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

Anexo II | Outputs Estatísticos

Quadro A | Coeficiente KMO e nível de significância

KMO and Bartlett's Test

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		,854
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	112,980
	df	253
	Sig.	,000

Quadro B | Total da variância explicada – 5 componentes

Total Variance Explained

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

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Quadro C | Matriz das componentes – Rotação Varimax

Rotated Component Matrix^a

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

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Rotation Method: Varimax with Kaiser Normalization.

^a. Rotation converged in 11 iterations

Quadro D | Coeficiente KMO e nível de significância

KMO and Bartlett's Test

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

Quadro E | Total da variância explicada – 2 componentes

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

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Quadro F | Matriz das componentes – Rotação Varimax

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

Extraction Method: Principal Component Analysis.
 Rotation Method: Varimax with Kaiser Normalization.
^a Rotation converged in 3 iterations

Quadro G | Associação das componentes a cada um dos grupos

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

Quadro H | Resultados da classificação em grupos

			Predicted Group Membership		Total
			1	2	
			1	2	1
Original	Count	1	62	0	62
		2	2	35	37
	%	1	100,0	,0	100
		2	5,4	94,6	100

Quadro I | Associação das componentes a cada um dos grupos

Final Cluster Centers

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

Quadro J | Resultados da classificação em grupos

Classification Results^a

			Predicted Group Membership		Total
			1	2	
			1	2	
Original	Count	1	64	0	64
		2	1	51	52
	%	1	100,0	,0	100,0
		2	1,9	98,1	100,0

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