

Estudo do papel dos «Controllers» de Gestão em Portugal

por Célia Silva Vicente, Maria João Major, José Castro Pinto e João Sardinha

RESUMO: Este estudo tem por base um trabalho de investigação realizado no Reino Unido, nos anos 1990, pelos professores Scapens, Ezzamel e Burns em colaboração com o Chartered Institute of Management Accountants (CIMA) e pretende compreender a importância que o Controlo de Gestão tem vindo a assumir nas empresas, ao longo dos últimos anos, bem como analisar a natureza e causas de eventuais mudanças ocorridas no papel dos «Controllers» de Gestão. Nesse sentido, pretendemos responder à seguinte questão de investigação: «Qual o papel dos ‘Controllers’ de Gestão nas empresas portuguesas, no Séc. XXI». Para esse efeito, utilizámos um inquérito dirigido aos gestores de 142 empresas e aplicámos a técnica univariada (frequências relativas, média, moda e mediana). Posteriormente, comparámos os resultados das empresas portuguesas com os resultados do Reino Unido. Em conformidade com os resultados obtidos, concluímos que o papel actual dos «Controllers» de Gestão é diferente do tradicional. No passado, os «Controllers» de Gestão eram encarados como controladores da «performance» financeira. Contudo, actualmente, estão mais concentrados na integração das diferentes fontes de informação, de natureza financeira e não financeira, e encontram-se crescentemente envolvidos nas estratégias de gestão.

Palavras-chave: Papel ou Funções dos Controllers, Mudança Organizacional, Contabilidade e Controlo de Gestão

TITLE: Study of the role of management accountants in Portugal

ABSTRACT: Drawing on a investigation conducted in the UK by professors Scapens, Ezzamel and Burns in collaboration with the Chartered Institute of Management Accountants (CIMA) in the 1990’s this study aims to research the role that Management Control has been assuming in firms throughout the last years, and furthermore to analyse the nature and reasons of changes in the role of management accountants. The research question posed by researchers is “What is the role of management accountants in Portuguese firms in the 21st century”. A questionnaire was sent to managers of 142 firms and several statistical techniques were used to analyse results. Our findings were compared with the outcomes obtained in the UK. Similarly to the UK investigation we concluded that the actual role of management accountants is different from the role they played in the past. Before management accountants were regarded as controllers of firms’ financial performance. However, today they are focused in integrating different sources of information (financial and non-financial information) and are increasingly involved in firms’ business strategy.

Key words: Role of Management Accountants, Organizational Change, Management Accounting and Control

TITULO: Estudio del papel de los controllers de gestión en Portugal

RESUMEN: Este estudio se basa en una investigación realizada en el Reino Unido en los años 90, por los profesores Scapens, Ezzamel y Burns en colaboración con la Chartered Institute of Management Accountants (CIMA) y trata de entender la importancia que el control de gestión ha tenido en las empresas en los últimos años, y analizar la naturaleza y las causas de los cambios en el papel de los Controladores de Gestión. En consecuencia, tenemos la inten-

ção de responder a la siguiente pregunta de investigación: «¿Cuál es el papel de los controladores de administración en las empresas portuguesas en el siglo XXI». Con este fin, se utilizó una encuesta entre los gerentes de 142 empresas y aplicamos la técnica univariante (frecuencias relativas, media, mediana y moda). Posteriormente, se compararon los resultados de las empresas portuguesas con las del Reino Unido. De acuerdo con los resultados obtenidos, la conclusión es que el papel actual de los controladores de gestión es diferente del tradicional. En el pasado, los controladores de gestión fueron considerados como los controladores de los resultados financieros. Hoy, sin embargo, están más concentrados en la integración de las diferentes fuentes de información, de naturaleza financiera y no financiera, y cada vez más participan en las estrategias de gestión.

Palabras-clave: Papel o Funciones de los Controllers, Cambio Organizacional, Contabilidad y Control de Gestión.

O papel dos *Controllers* de Gestão alterou-se significativamente, ganhando estatuto no decorrer dos últimos anos.

No passado, os Contabilistas de Gestão não eram participantes no processo de decisão. Em vez disso, eles assegura-

ram funções de apoio ao *staff* para as decisões dos gestores e eram frequentemente informados das decisões depois dos factos. A maior parte do seu tempo era dispendida com tarefas mecânicas contabilísticas.

No entanto, no presente, estes especialistas, ocupam-se

Célia Cristina da Silva Vicente

ccvicente@iscal.ipl.pt

Mestrado em Contabilidade (ISCTE-IUL, Lisboa, Portugal). Prof. adjunta do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa (ISCAL), Portugal. Desenvolve investigação na área da Contabilidade de Gestão e tem apresentado artigos em congressos nacionais e internacionais.

Master in Accounting (ISCTE-IUL – Lisbon University Institute, Lisbon, Portugal). Professor of management accounting at the Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa (ISCAL), Portugal. Her research interests cover management accounting and their changes. She has presented papers in some national and international congresses.

Master en Contabilidad (ISCTE-IUL, Lisboa, Portugal). Prof. adjunta del Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa (ISCAL), Portugal. Desarrolla investigación en el área de la Contabilidad de Gestión y tiene presentado artículos en congresos nacionales e internacionales.

Maria João Major

maria.joao.major@iscte.pt

Doutora em Contabilidade e Controlo de Gestão (Universidade de Manchester, Reino Unido). Professora Auxiliar no Departamento de Contabilidade do ISCTE-IUL, Lisboa, Portugal. Directora do Accounting Research Centre (UNIDE / ISCTE) e do Mestrado em Contabilidade de Maputo. Membro do conselho editorial da European Accounting Review. Autora de diversos livros e de artigos em revistas científicas nacionais e internacionais.

PhD in Management Accounting and Control (The University of Manchester, UK). Assistant professor in the Accounting Department of ISCTE-IUL – Lisbon University Institute, Lisbon, Portugal. Director of the Accounting Research Centre (UNIDE / ISCTE) and Director of the MSc in Accounting (Maputo, Mozambique). Member of the Editorial Board of the European Accounting Review. Author of several books and articles in national and international scientific accounting journals.

Doctorada en Contabilidad y Control de Gestión (Universidade de Manchester, Reino Unido). Profesora Auxiliar en el departamento de contabilidad del ISCTE-IUL, Lisboa, Portugal. Directora del Accounting Research Centre (UNIDE / ISCTE) y de la Maestría en Contabilidad de Maputo. Miembro del consejo editorial de la European Accounting Review. Autora de varios libros y artículos en revistas científicas nacionales e internacionales.

José Carlos de Castro Pinto

castro.pinto@iscte.pt

Doutor em Gestão (ISCTE-IUL). Professor Auxiliar em Métodos Quantitativos do ISCTE-IUL, Lisboa, Portugal.

PhD in Management (ISCTE-IUL – Lisbon University Institute). Assistant Professor in Quantitative Methods at ISCTE-IUL – Lisbon University Institute, Lisbon, Portugal.

Doctorado en Gestión (ISCTE-IUL). Profesor Auxiliar en Metodos Cualitativos del ISCTE-IUL, Lisboa, Portugal.

João Sardinha

jsardinha@portugalmail.pt

Licenciado em Gestão e Administração de Empresas (Universidade de Évora, Portugal). Inspector tributário na Direcção-Geral de Impostos (Ministério das Finanças e da Administração Pública).

BSc in Management (Universidade de Évora, Portugal). Tax Inspector at the Direcção-Geral de Impostos (Ministério das Finanças e da Administração Pública).

Licenciatura en Gestión y Administración de Empresas (Universidad de Évora, Portugal). Inspector de Hacienda en la Dirección General de Impuestos (Ministerio de Hacienda y Administración Pública).

Recebido em Abril de 2009 e aceite em Setembro de 2009.

Received in April 2009 and accepted in September 2009.



cada vez mais a analisar as operações das empresas e cada vez menos a calcular e a reportar o custo dos produtos. Um número crescente de Contabilistas de Gestão ocupa a maior parte do seu tempo como consultores internos ou analistas do negócio no seio das suas empresas. Os avanços tecnológicos libertaram-nos das tarefas mecânicas contabilísticas. Eles consomem menos tempo a preparar relatórios padronizados e mais tempo a analisar e a interpretar informação. Os Contabilistas de Gestão trabalham no seio das equipas da cadeia de valor das empresas, comunicam face a face com as pessoas ao longo da organização e participam activamente nos processos de decisão.

O papel dos Contabilistas de Gestão evoluiu da fase de servir os clientes internos, para se tornarem parceiros de negócio, no sentido em que se transformaram em membros da equipa dos decisores, iguais aos restantes.

O papel dos Contabilistas de Gestão evoluiu da fase de servir os clientes internos, para se tornarem parceiros de negócio, no sentido em que se transformaram em membros da equipa dos decisores, iguais aos restantes. Como parceiros de negócio, os Contabilistas de Gestão têm autoridade e responsabilidade para dizer aos executivos operacionais porque é que determinado tipo de informação pode ou não ser relevante para a decisão de negócio, esperando-se também que sugiram formas de melhorar a qualidade da decisão.

Os *Controllers* de Gestão modernos estão para além do papel de única e exclusivamente providenciar números aos gestores, na maior parte dos casos, tornaram-se actores directamente envolvidos no processo de decisão como consultores de gestão. Muitos *Controllers* estão a adicionar valor às suas funções, desenvolvendo parcerias com os gestores operacionais. A noção de adicionar valor significa adoptar a perspectiva dos clientes – os utilizadores dos serviços dos *Controllers* – e providenciar produtos e serviços inovadores.

Estes profissionais, apesar de incorporarem as funções tradicionais de processamento de transacções, reporte financeiro e controlo, estão hoje para além destas competências. De forma mais profunda, os *Controllers* acrescentam valor,

sendo membros das equipas dos líderes de negócio e consequentemente fazem parte da mesa onde as decisões estratégicas e táticas são tomadas. O *Controller* providencia uma importante contribuição e perspectiva na forma das decisões e influencia positivamente os seus resultados.

Os Contabilistas de Gestão no futuro têm de incluir nas suas capacidades não só as tradicionais áreas da contabilidade mas também conhecimentos ao nível da micro economia, gestão e finanças. O moderno Contabilista de Gestão deverá ser mais um consultor do que um contabilista.

Dada a importância da Contabilidade de Gestão para o sucesso das empresas e tendo em linha de conta, que os sistemas de Controlo de Gestão desempenham um papel relevante na capacidade competitiva das empresas, este estudo ambiciona compreender a importância que o Controlo de Gestão tem vindo a assumir nas empresas portuguesas, ao longo das últimas décadas, bem como analisar a natureza e as causas de eventuais mudanças ocorridas no papel dos *Controllers* de Gestão.

Este artigo é composto, no total, por 5 secções. Para além desta secção introdutória, apresentamos na secção seguinte um resumo bibliográfico sobre os estudos académicos relativos ao papel dos *controllers*. Na secção 3, contemplamos a metodologia aplicada e apresentamos a estrutura da pesquisa e a forma como foi efectuada a recolha, a análise e a interpretação dos dados do trabalho de campo. Na secção 4, incluímos a análise estatística das respostas ao inquérito elaborado. Por fim, na secção 5, apresentamos as conclusões do trabalho, relacionando a revisão da bibliografia com a análise estatística.

Mudanças na envolvente organizacional e no papel desempenhado

Os desenvolvimentos na envolvente organizacional e tecnológica ocasionam o fenómeno de mudança que se repercute por todas as partes da organização. Logo, a Contabilidade de Gestão não é excepção. Os sistemas e técnicas da Contabilidade de Gestão, o papel dos contabilistas no negócio e, em geral, a estrutura da função contabilística, têm sido sujeitos a consideráveis pressões para serem alterados, ao longo das últimas décadas.

Um dos desenvolvimentos tecnológicos significativos rela-

ciona-se com a forma como a informação é distribuída por toda a organização. Nos dias de hoje, a maior parte do processo das transacções rotineiras encontra-se computadorizado incluindo muita informação de gestão de rotina. Esta informação pode ser facilmente acessível a todos os níveis da organização, e os gestores, com os seus PC nas suas secretárias, podem facilmente visualizar os seus desvios e controlar a sua actual *performance*, diariamente ou até mesmo em tempo real. Isto substituiu o anterior sistema, em que os gestores tinham de esperar até ao final do mês para que os Contabilistas de Gestão produzissem os seus números. Como resultado, actualmente, os relatórios contabilísticos são extraídos do sistema de informação, em vez de ser a base onde a informação é providenciada para o resto da organização.

Neste enquadramento, pode dizer-se que o papel dos contabilistas se alterou de um provedor de informação para um cliente do sistema de informação. A situação anterior provocava a descentralização do conhecimento contabilístico, significando que, dentro das diversas funções e diferentes áreas de negócio, existiam numerosos indivíduos que entendiam de custos, desvios, relatórios de contabilidade e mais termos relacionados com a contabilidade. Estes indivíduos podiam ser contabilistas ou outros indivíduos treinados noutras áreas, mas que obtiveram alguma formação ao nível da área financeira. São pessoas que, embora tenham conhecimentos contabilísticos não são qualificados na área, e que, podendo aceder à informação, analisam e usam a informação contabilística sem a intervenção de um contabilista. Eles acedem à informação contabilística contida no sistema de informação e analisam-na para responder aos seus objectivos ou aos propósitos dos gestores, e isto pode ser efectuado no seu próprio local de trabalho.

Neste âmbito, cabe aos Contabilistas de Gestão assegurar que a Contabilidade de Gestão não é usada inapropriadamente. Tendo em conta a crescente dispersão da informação contabilística dentro da organização, e a crescente importância atribuída às medidas não financeiras, o futuro papel dos contabilistas deve ser razoavelmente questionado.

Na maior parte das empresas, os relatórios contabilísticos são produzidos frequentemente, com periodicidade mensal,

Tendo em conta a crescente dispersão da informação contabilística dentro da organização, e a crescente importância atribuída às medidas não financeiras, o futuro papel dos contabilistas deve ser razoavelmente questionado.

para os gestores locais como também transmitidos para a hierarquia organizacional e finalmente para o quadro de directores.

A forma típica de ver os contabilistas é deduzida do comentário do director de gestão de uma empresa estudada pelos autores Scapens *et al.* (2002), que descreve a apresentação das contas de gestão na reunião mensal nos seguintes termos: «O contabilista apresenta as contas de gestão no início da reunião e isso demora 20 minutos, incluindo as brincadeiras». O significado do comentário é o de que os Contabilistas de Gestão dão o «pontapé de saída» para a discussão subsequente da reunião, mas não divulgam novas informações. O director de gestão da empresa citada explica que ficaria preocupado se os Contabilistas de Gestão possuíssem informação que ele não tivesse. E elucidou ainda que ficaria também preocupado se existisse alguma informação de gestão que os seus colegas de gestão não dispusessem. A informação deve ser antecipadamente colocada à disposição no sistema e continuamente controlada. Na sua opinião, é muito tarde esperar pela produção das contas mensais. Acrescentando ainda que a informação do sistema não é uma ferramenta de gestão só por si, simplesmente agrega os resultados financeiros do mês, possibilitando que toda a equipa de gestão se previna relativamente à posição geral da organização.

A informação do sistema providencia um guia para o progresso, mas só no contexto da vasta informação disponibilizada, ou seja, a informação deve ser interpretada no contexto das medidas de *performance* utilizadas pela organização, ligando os resultados financeiros às consequências estratégicas das actividades desenvolvidas. Por outro lado, também é verdade que a tecnologia informática simplificou consideravelmente as tarefas de rotina contabilísticas, que agora necessitam de menos tempo e acrescentam benefícios reduzindo os custos, melhorando o processamento da informação e aumentando a informação acessível. A simplifica-



ção acrescenta ainda benefícios indirectos ao melhorar as relações com os fornecedores na cadeia de valor, as relações entre os clientes das contas de gestão e as relações com os bancos e outros financiadores.

Como resultado, as tarefas de rotina contabilísticas tornaram-se menos importantes e os avanços tecnológicos transformaram-nas em tarefas mais simples e mais automáticas. Deste modo, verificou-se uma mudança na Contabilidade de Gestão dos anos 1990, deixando de ser relevantes as actividades de rotina contabilísticas (por exemplo, no processamento das transacções, no reporte financeiro e nos aspectos financeiros de controlo) e passando a um papel mais pró-activo e central dentro do processo de gestão.

É interessante constatar a mudança nos títulos de profissão, de Contabilistas de Gestão para analistas financeiros, conselheiros de negócio ou consultores de processo.

Relativamente à percepção exterior do papel dos contabilistas no Reino Unido, os autores Beard em 1994, e Smith e Briggs em 1999, notaram que existe um problema familiar e intratável relacionado com a imagem negativa dos Contabilistas de Gestão que querem desempenhar as suas actividades. Scapens *et al.* (2002), ilustraram através dos seus estudos, como é importante a atitude das pessoas e as percepções quando consideramos o papel da Contabilidade de Gestão e dos contabilistas. No número de empresas que os autores Scapens *et al.* (2002) estudaram, é interessante constatar a mudança nos títulos de profissão, de Contabilistas de Gestão para analistas financeiros, conselheiros de negócio ou consultores de processo. Em anos recentes, tem ocorrido alguma discussão nas revistas profissionais de contabilidade sobre este tema do papel dos Contabilistas de Gestão, em particular tem sido argumentado que o título de contabilista (orientado para aspectos monetários) tem sido substituído por consultor de negócio (Matthews, 1998 e Sheridan, 1998).

No entanto, é difícil assumir que mudanças superficiais ao nível do título da profissão, ou ao nível de um crescente contacto pessoal, alterem as percepções negativas enraizadas, tal como Jablonsky *et al.* (1993) remarcou. Através de um

estudo de seis empresas norte-americanas, estes autores detectaram que, apesar dos próprios contabilistas se encarem como advogados do negócio, muitos dos não contabilistas encaram os colegas contabilistas como polícias do negócio. A aproximação física, em termos de localização, da Contabilidade de Gestão às equipas do processo de negócio, é essencial para capacitar os contabilistas a construir relações e confiar na necessidade de estabelecer sérios diálogos com outros gestores do processo.

Metodologia adoptada

O método de pesquisa utilizado baseou-se em consultas bibliográficas e na distribuição de um inquérito, para dar resposta à questão de investigação principal: Q1. «Qual o papel dos *Controllers* de Gestão nas empresas Portuguesas, no século XXI?» dividida em quatro subquestões:

- Q1.1. «Quais os factores geradores de mudança das funções desempenhadas pelos *Controllers* de Gestão?»;
- Q1.2. «Qual a natureza e o grau de importância das funções atribuídas aos *Controllers* de Gestão na organização?»;
- Q1.3. «Quais as técnicas e ferramentas importantes para o efectivo cumprimento das funções dos *Controllers* de Gestão?»;
- Q1.4. «Qual a natureza e o grau de importância das capacidades dos *Controllers* de Gestão na organização?».

Relativamente à bibliografia, foram consultadas obras editadas, artigos publicados em revistas da especialidade, sítios na web e monografias. Ao nível da evidência empírica, distribuímos um inquérito aos gestores (*controllers* de gestão/directores financeiros) de grandes, médias e pequenas organizações a operar em Portugal.

No sentido de dar resposta ao presente estudo, o inquérito englobou um total de 12 perguntas. A primeira e a segunda perguntas do inquérito relacionam-se directamente com a segunda sub-questão de investigação «Competências e funções dos *Controllers* de Gestão»; a terceira e a quarta perguntas do inquérito são relativas à terceira subquestão de investigação «Técnicas e ferramentas»; a quinta pergunta do questionário foi elaborada no sentido de dar resposta à forma como os gestores de topo entendem o papel e função dos *Controllers* de Gestão; a sexta pergunta do questionário

serviu para responder à primeira subquestão de investigação «Factores de Mudança»; a sétima e a oitava relacionam-se com a quarta subquestão de investigação «Capacidades»; a nona e a décima forneceram informação acerca da localização física dos *Controllers* de Gestão dentro da organização e sobre quais os principais problemas sentidos por eles na realização das suas funções e competências; e finalmente as duas últimas questões do inquérito destinavam-se a obter informação acerca do perfil pessoal do inquirido e da organização.

Para a concretização deste estudo utilizou-se uma listagem de 7793 empresas, fornecida pelo Instituto Nacional de Estatística. Admitindo um nível de confiança de 95% e uma margem de erro de 3,5%, estabelecemos que o número de empresas a inquirir seria de 997. Esta amostra total, posteriormente, foi 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 7793 empresas.

A recepção dos inquéritos desenrolou-se entre o mês de Janeiro e Junho de 2006.

O total de inquéritos recebidos foi de 142, uns recepcionados via *e-mail* e outros via correio. Tendo em conta este número, verificou-se uma taxa de resposta na ordem dos 14%.

Na análise estatística foi utilizada a abordagem univariada, nomeadamente, frequências relativas, média, moda e mediana.

Para o tratamento estatístico dos dados foi utilizado o programa SPSS (versão 16.0), e após uma leitura dos dados foram seleccionados os aspectos mais relevantes para a nossa análise.

Análise e discussão dos resultados

Nesta secção, iremos examinar os resultados obtidos a partir dos inquéritos, tendo por base as quatro subquestões de investigação formuladas aquando da secção da metodologia e com vista a extrair mais algumas informações acessórias para o estudo do papel dos *Controllers*. Para esse efeito, os dados obtidos dos inquéritos foram tratados utilizando o cálculo de frequências relativas, média, moda e mediana.

A nossa análise irá contemplar ainda, a comparação entre os resultados obtidos em Portugal e os obtidos, sobre o mesmo tema, no Reino Unido. Importa referir que relativamente a esta comparação, os dados do Reino Unido dizem respeito ao período compreendido entre 1995 e 2005 e que os dados portugueses incidem sobre o período de 2000 a 2010 (projectado).

Factores geradores de mudança das funções

Acerca da sub-questão de investigação Q1.1. «Quais os factores geradores de mudança das funções desempenhadas pelos *Controllers* de Gestão?», analisámos as respostas à pergunta n.º 6 do questionário, que solicitava aos inquiridos a classificação, em termos de importância, de 14 geradores de mudança das funções dos *Controllers* de Gestão.

O aspecto «objectivos e estratégias desenvolvidas pela administração» foi considerado, pelos inquiridos portugueses, como o factor mais importante gerador de mudança nas funções dos *Controllers* (ver **Quadro 1, p. 72**). Para além deste item, são ainda considerados importantes, com mais de 50% de classificação na opção de extremamente importante, os seguintes factores: novas técnicas e metodologias de gestão (*Activity-Based Costing*, ABC ou CBA, custeio baseado nas actividades, *The Balanced Scorecard*, etc.); novos estilos e práticas de gestão; evolução e acessibilidade de novas tecnologias de informação e comunicação; reestruturação organizacional e iniciativas de negócio orientadas para o mercado. Como factores de menor importância para a mudança das funções dos *Controllers*, foram consideradas as fusões e aquisições e o *e-commerce*/negócio electrónico.

No Reino Unido, os factores mais importantes condutores de mudança nas tarefas e no papel dos *Controllers* de Gestão são outros: a evolução e a acessibilidade de novas tecnologias de informação e comunicação; os novos *softwares* de contabilidade e também a reestruturação organizacional. São também importantes as iniciativas de negócio orientadas para o mercado e os novos estilos e práticas de gestão. Os factores menos importantes, para as empresas do Reino Unido, no período compreendido entre 1995 a 2000, são as fusões e aquisições de empresas, o aconselhamento de consultoria externa e as novas técnicas e metodologias de gestão (ABC, *The Balanced Scorecard*, etc.).

Quadro I
Frequência relativa dos factores extremamente importantes de mudança nas funções dos «Controllers» de Gestão em Portugal e no Reino Unido

PORTUGAL	%	REINO UNIDO	%
Objectivos e estratégias desenvolvidas pela administração	73	Evolução e acessibilidade de novas tecnologias de inf. e comunicação	73
Novas técnicas e metodologias de gestão (ABC ou CBA, <i>The Balanced Scorecard</i> , etc.)	59	Reestruturação organizacional	53
Novos estilos e práticas de gestão	59	Novos <i>softwares</i> de contabilidade	41
Evolução e acessibilidade de novas tecn. de inf. e comunicação	56	Iniciativas de negócio orientadas para o mercado	39
Reestruturação organizacional	55	Novos estilos e práticas de gestão	36
Iniciativas de negócio orientadas para o mercado	54	<i>E-commerce</i> / negócio electrónico	32
Iniciativas de negócio orientadas para a qualidade	47	Exigências e obrigações impostas em termos de <i>reporting</i> externo	24
Processo mundial de globalização de mercados e negócios	46	Objectivos e estratégias desenvolvidas pela administração	23
Novos <i>softwares</i> de contabilidade	44	Processo mundial de globalização de mercados e negócios	23
Exigências e obrigações impostas em termos de <i>reporting</i> externo	43	Fusões e aquisições	20
Novas tecnologias de produção	26	Iniciativas de negócio orientadas para a qualidade	18
Aconselhamento de consultoria externa	24	Novas técnicas e metodologias de gestão (ABC ou CBA, <i>The Balanced Scorecard</i> , etc.)	16
<i>E-commerce</i> / negócio electrónico	21	Aconselhamento de consultoria externa	12
Fusões e aquisições	18	Novas tecnologias de produção	8

Antes de efectuar a comparação, interessa ressaltar que os dados do Reino Unido estão compreendidos para o período de 1995 a 2000 e os de Portugal foram obtidos para o período de 2000 a 2005.

Em termos de semelhanças, comparando os dois países, verifica-se a extrema importância das tecnologias de informação e das novas práticas e estratégias de gestão. E por outro lado, verifica-se a reduzida importância dos factores «fusões e aquisições» e «consultoria externa» para gerar mudança nas funções dos *Controllers* de Gestão.

Em termos de diferenças, entre os dois países, interessa destacar a posição de baixa importância do factor das novas tecnologias de gestão nas empresas do Reino Unido, e a posição de extrema importância assumida por este factor, ao nível das empresas portuguesas. Para além deste factor, e em situação inversa, constata-se que o *e-commerce*/negócio elec-

trónico, nas empresas do Reino Unido, assume importância ao influenciar a mudança das funções dos *Controllers*, enquanto, nas empresas portuguesas, este factor é encarado como de reduzida importância para causar mudanças nas competências dos Contabilistas de Gestão.

Concluímos que, nas empresas do Reino Unido, se atribui maior importância, para a mudança do papel dos *Controllers*, às novas tecnologias de informação, enquanto, em Portugal, a importância incide principalmente sobre as novas estratégias ou práticas de gestão e sobre as novas técnicas de Contabilidade de Gestão.

Competências e funções dos *Controllers* de Gestão

Na pergunta número n.º 1 do questionário, os inquiridos tinham de classificar 33 competências dos *Controllers* de Gestão, como função extremamente importante, de impor-

tância média ou de importância reduzida. Os resultados desta pergunta permitiram responder à segunda subquestão de investigação: Q1.2. «Qual a natureza e o grau de importância das funções atribuídas aos *Controllers* de Gestão na organização?».

Importa antes de mais elucidar que esta questão no Reino Unido foi estudada relativamente a dois períodos, o primeiro compreendido entre o ano de 1995 a 2000 e o segundo para os anos de 2000 a 2005. Por seu turno, a primeira parte do estudo português foi projectado para os anos de 2000 a 2005 e a segunda parte relativamente ao ano de 2010.

Os inquiridos portugueses consideraram como de importância elevada as funções de controlo de custos, análise das contas/resultados da organização, redução de custos e análise da estrutura de custos. Ao analisar a média verificamos que às funções anteriores devemos acrescentar a avaliação da evolução da performance do negócio.

Para o período de 2000 a 2005, concluímos que, os inquiridos portugueses consideraram como de importância elevada as funções de controlo de custos, análise das contas/resultados da organização, redução de custos e análise da estrutura de custos. Ao analisar a média verificamos que às funções anteriores devemos acrescentar a avaliação da evolução da *performance* do negócio. Por outro lado, como funções menos importantes, os inquiridos consideraram as seguintes: a análise e avaliação de fusões e aquisições, as actividades de investigação e desenvolvimento e a gestão da cadeia de fornecedores. Considerando a moda, verificamos que a classificação mais frequente, para a função da análise e avaliação de fusões e aquisições, é de importância reduzida. Para a projecção para 2010, não existem diferenças significativas relativamente à relevância das funções dos *Controllers* na organização. Verifica-se a continuidade da extrema importância atribuída à função da avaliação da *performance* do negócio e do controlo de custos.

Por seu lado, a importante mensagem a retirar dos resultados do inquérito realizado às empresas do Reino Unido é a de que as funções mais importantes usadas no período de

1995 a 2000 são as chamadas funções tradicionais da Contabilidade de Gestão. Por exemplo, a avaliação da evolução da *performance* do negócio, o controlo de custos, a análise das contas/resultados da organização e o planeamento e gestão de orçamentos.

Se analisarmos as respostas das funções mais importantes para os inquiridos, relativamente ao período de 2000 a 2005, constatamos que as funções tradicionais da Contabilidade de Gestão surgem igualmente, posicionadas nos níveis mais elevados de importância. A avaliação da evolução da *performance* do negócio surge no topo de importância dos factores, mas é espectável que esta avaliação incorpore crescentemente indicadores não financeiros para além dos indicadores financeiros. Outras competências tradicionais da Contabilidade de Gestão continuam a ser importantes, tais como, o controlo de custos e a análise das contas/resultados da organização.

No entanto, um número razoável de novas competências de Contabilidade de Gestão surge no *top ten* das funções importantes, tais como, o planeamento estratégico/análise de decisões estratégicas, a implementação de estratégias de negócio, a análise de criação de valor, a concepção e implementação de novos sistemas de informação e a análise e interpretação de informação operacional. Algumas destas funções também se encontram na listagem das dez funções mais importantes do período anterior, mas a redução de custos e a avaliação e controlo dos custos de capital foram substituídas pela análise de criação de valor e pela análise e interpretação de informação operacional.

Ao comparar os dois países (**ver Quadro 2, p. 74**), verificamos uma maior proximidade entre a listagem das dez funções mais importantes para o desempenho das tarefas dos Contabilistas de Gestão no período de 2000 a 2005 de Portugal com a listagem de 1995 a 2000 do Reino Unido, do que entre a primeira e a listagem de 2000 a 2005 do Reino Unido.

Concluímos que a Contabilidade de Gestão portuguesa tem registado uma evolução mais lenta relativamente à do Reino Unido, encontrando-se ainda muito ligada às funções tradicionais e à visão da Contabilidade de Gestão como disciplina vocacionada para controlar custos, avaliar a *performance* e servir de suporte ao reporte externo financeiro.

Quadro II
«Top ten» de importância das funções dos «Controllers» de Gestão em Portugal e no Reino Unido

<i>Top ten</i>	PORTUGAL (2000-2005)	REINO UNIDO (1995-2000)	REINO UNIDO (2000-2005)
1	Controlo de custos	Av. evolução <i>performance</i> do negócio	Av. evolução <i>performance</i> do negócio
2	Análise contas/resultados organizativos	Controlo de custos	Controlo de custos
3	Análise da estrutura de custos	Análise contas/resultados organizativos	Análise contas/resultados organizativos
4	Redução de custos	Planeamento e gestão de orçamentos	Análise da estrutura dos proveitos
5	Av. evolução <i>performance</i> do negócio	Análise e interpretação de informação operacional	Planeamento e gestão de orçamentos
6	Planeamento e gestão de orçamentos	Análise da estrutura dos proveitos	Planeamento estratégico/análise de decisões estratégicas
7	Análise da estrutura dos proveitos	Concepção e implementação de novos sistemas de informação	Implementação de estratégias de negócio
8	Reporte externo financeiro	Implementação de estratégias de negócio	Análise de criação de valor
9	Análise de produtividade	Redução de custos	Concepção e implementação de novos sistemas de informação
10	Av. e controlo dos custos do capital	Av. e controlo dos custos do capital	Análise e interpretação de inf. operacional

Técnicas e ferramentas utilizadas

Para responder à terceira subquestão de investigação: Q1.3. «Quais as técnicas e ferramentas importantes para o efectivo cumprimento das funções dos *Controllers* de Gestão?», colocámos aos inquiridos a pergunta n.º 3 do questionário, que solicitava a classificação, numa escala de importância extremamente importante, média ou reduzida, de 15 técnicas e ferramentas utilizadas pelos *Controllers* de Gestão no efectivo cumprimento das respectivas competências e funções, ao longo dos anos de 2000 a 2005.

As duas técnicas mais importantes para esse período, na opinião dos inquiridos portugueses, são os orçamentos e a análise de desvios, e as duas menos importantes são o sigma 6 e o *throughput accounting*. As cinco técnicas mais importantes que, na perspectiva dos *Controllers* de Gestão, poderão ter uma importância acrescida em 2010 são igualmente os orçamentos e a análise de desvios, surgindo de seguida por ordem decrescente de importância, o ABC ou

CBA, o *The Balanced Scorecard* e a Contabilidade de Gestão Estratégica. Surgem com maior importância, para este período, algumas das chamadas novas técnicas de Controlo de Gestão.

Os resultados do Reino Unido indicaram que as técnicas tradicionais de Controlo de Gestão foram amplamente utilizadas ao longo dos anos 1990. Os orçamentos foram inclusive as técnicas consideradas mais importantes, encontrando-se logo de seguida a análise de desvios. Por outro lado, constatou-se que as novas técnicas, tais como o EVA, o *The Balanced Scorecard* e o ABC, se encontravam em níveis mais baixos de importância, enquanto as previsões flexíveis e a Contabilidade de Gestão Estratégica se encontravam, comparativamente com as anteriores, mais bem posicionadas em termos de importância. Provavelmente estas últimas estavam a ser utilizadas conjuntamente com as técnicas tradicionais de Contabilidade de Gestão, complementando-as ao invés de as substituir.

Analisando, agora, as respostas relativas ao período de 2000 a 2005, verificamos que os orçamentos e a análise de desvios continuam a figurar nos níveis mais elevados de importância, mas os investigadores constataram que esta última tinha sido substituída pela Contabilidade de Gestão Estratégica. Por outro lado, as previsões flexíveis continuam bem posicionadas, indicando que as organizações em vez de substituírem os orçamentos por completo, complementaram-nos com previsões flexíveis e com mais informação estratégica. Relativamente às novas técnicas, em particular, à contabilidade de valor acrescentado, ao ABC e ao *The Balanced Scorecard*, verificamos que estas se tornaram mais importantes.

De uma forma geral, comparando as três listagens inseridas no Quadro 3, verificamos que existe em qualquer dos casos uma elevada importância das técnicas tradicionais: orçamentos, análise de desvios e previsões flexíveis. Efectuando, agora, a comparação entre países, observamos que o ABC e a análise de *cost drivers* assumem maior importância nas empresas inquiridas em Portugal comparativamente com as do Reino Unido, e o mesmo

também se constata relativamente ao *The Balanced Scorecard*, mas não de forma tão proeminente. Pelo contrário, verifica-se que as empresas do Reino Unido atribuem maior importância à técnica da contabilidade de valor acrescentado, com vista ao efectivo cumprimento das funções dos *Controllers* de Gestão, do que as empresas respondentes portuguesas.

Capacidades dos Controllers de Gestão

Relativamente à subquestão de investigação Q1.4. «Qual a natureza e o grau de importância das capacidades dos *Controllers* de Gestão na organização?», os consultados na pergunta n.º 7 classificaram de extremamente importante, acima dos 75 %, as seguintes aptidões: capacidade analítica e crítica, postura e ética profissionais, capacidade de trabalho em equipa e capacidade de gestão e adaptação à mudança.

Analisando a pergunta n.º 8 do questionário no sentido de inferir quais seriam as capacidades mais importantes para os *Controllers* de Gestão no ano de 2010, denota-se, também, o predomínio das capacidades no âmbito do apoio à

Quadro III
«Top ten» de importância das técnicas dos «Controllers» de Gestão

<i>Top ten</i>	PORTUGAL (2000-2005)	REINO UNIDO (1995-2000)	REINO UNIDO (2000-2005)
1	Orçamentos	Orçamentos	Orçamentos
2	Análise de desvios	Análise de desvios	Cont. gestão estratégica
3	Análise de <i>Cost Drivers</i> (geradores de custo)	<i>Rolling forecasts</i> (Orçamentos/previsões flexíveis)	Análise de desvios
4	<i>Rolling forecasts</i> (Orçamentos/ previsões flexíveis)	Cont. gestão estratégica	<i>Rolling forecasts</i> (Orçamentos/previsões flexíveis)
5	<i>Activity-Based Costing</i> (ABC)	Custeio <i>standard</i> /Custos Padrões	Cont. valor acrescentado
6	Contabilidade de gestão estratégica	<i>Total Quality Management</i> (TQM)	<i>Activity-Based Costing</i> (ABC)
7	<i>The Balanced Scorecard</i>	Cont. valor acrescentado	<i>Total Quality Management</i> (TQM)
8	<i>Economic Value Added TM</i> (EVA TM)	<i>Economic Value Added TM</i> (EVA TM)	<i>The Balanced Scorecard</i>
9	Custeio <i>standard</i> /Custos Padrões	<i>Balanced Scorecard</i>	Custeio <i>standard</i> /Custos Padrões
10	<i>Total Quality Management</i> (TQM)	<i>Activity-Based Costing</i> (ABC)	<i>Economic Value Added TM</i> (EVA TM)

gestão. No entanto, por um lado, observa-se um declínio acentuado de importância da postura e ética profissionais e da capacidade de trabalho em equipa e, por outro, verifica-se um crescimento de importância da capacidade de liderança, posicionando-se, em termos de importância, em quarto lugar.

Relativamente aos resultados do Reino Unido, os autores verificaram que as capacidades mais importantes se encontravam relacionadas com o facto dos *Controllers* de Gestão executarem as suas funções no campo de trabalho, apoiando os gestores de negócio. Essas capacidades eram a analítica e crítica, os conhecimentos aprofundados do negócio e respectiva gestão e a capacidade de trabalho em equipa. Deste modo, os Contabilistas de Gestão têm de estar preparados para trabalhar em toda a organização, apoiando os seus colegas de gestão, e em particular devem estar aptos para integrar as dimensões estratégicas, operacionais e financeiras do negócio.

Comparando a listagem das dez capacidades mais importantes no caso do Reino Unido, no período de 1995 a 2000 e no período de 2000 a 2005 (ver Quadro 4), constata-se que não existem diferenças significativas, sendo de notar simplesmente o crescimento de importância, entre os dois períodos, do domínio das tecnologias de informação e também do pensamento e raciocínio estratégico.

Ao comparar os dois países, constata-se que a capacidade analítica e crítica é consensualmente aceite como a mais importante para o exercício das funções dos *Controllers* de Gestão. Relativamente às diferenças, verifica-se que em Portugal se atribui importância elevada às capacidades relacionadas com o apoio que estes profissionais prestam à gestão. Para além disso, os resultados indiciam que as questões estratégicas e o domínio das tecnologias de informação são encaradas como sendo capacidades mais importantes no Reino Unido do que em Portugal.

Quadro IV
«Top ten» de importância das capacidades dos «Controllers» de Gestão

<i>Top tem</i>	PORTUGAL (2000-2005)	REINO UNIDO (1995-2000)	REINO UNIDO (2000-2005)
1	Capacidade analítica e crítica	Capacidade analítica e crítica	Capacidade analítica e crítica
2	Postura e ética profissionais	Conhecimentos aprofundados do negócio e respectiva gestão	Domínio de tecnologias de informação
3	Capacidade de trabalho em equipa	Capacidade de trabalho em equipa	Conhecimentos aprofundados do negócio e respectiva gestão
4	Capacidade de gestão e adaptação à mudança	Capacidade de expressão e comunicação oral	Capacidade de integração de informação financeira e não financeira
5	Conhecimentos aprofundados do negócio e respectiva gestão	Capacidade de integração de informação financeira e não financeira	Capacidade de trabalho em equipa
6	Capacidade de análise prospectiva de gestão	Domínio de tecnologias de informação	Capacidade de gestão e de adaptação à mudança
7	Capacidade de integração de informação financeira e não financeira	Postura e éticas profissionais	Pensamento e raciocínio estratégico
8	Capacidade intelectual	Capacidade de relacionamento pessoal	Orientação comercial
9	Domínio de tecnologias de informação	Apresentação e imagem pessoal	Capacidade de tomada de decisão
10	Pensamento e raciocínio estratégico	Orientação comercial	Apresentação e imagem pessoal

Outras informações do inquérito

• **Percepções dos gestores sobre o papel dos *Controllers de Gestão***

A pergunta n.º 5 do questionário «De que forma os gestores de topo entendem o papel dos *Controllers* na organização?» foi estruturada no sentido dos inquiridos concordarem totalmente, mostrarem algum desacordo ou não concordarem com 8 possíveis percepções dos gestores relativamente aos *Controllers* de Gestão. Foi possível concluir, através das organizações que responderam ao inquérito, que a maior parte dos gestores de topo entende a função dos *Controllers* como analistas de negócio ou como analistas financeiros. A perspectiva associada ao papel dos *Controllers*, relativamente à qual os gestores de topo mostraram maior desacordo, foi a de sócios do negócio (ao analisar a moda, verificamos que nesta perspectiva a classificação mais frequente foi a de desacordo).

• **Localização física dos *Controllers de Gestão* na organização**

Através da pergunta n.º 9, “Onde se encontram fisicamente, na organização, os *Controllers* de Gestão” constatámos que, em 72 % das organizações que responderam ao inquérito, todos os *Controllers* de Gestão se encontram instalados num só local central, compartilhando o espaço com outros colaboradores da função financeira. Em 13% das organizações todos os *Controllers* de Gestão se encontram instalados de um modo disperso e de forma descentralizada na organização. Também 13 % dos inquiridos responderam que, na sua organização, mais de metade dos *Controllers* de Gestão se encontram instalados num único local central, e os restantes dispersos pela organização. Apenas 2% dos indagados responderam que mais de metade dos *Controllers* de Gestão se encontram dispersos e de forma descentralizada na organização, sendo que os restantes se encontram concentrados num único local.

• **Principais dificuldades sentidas pelos *Controllers de Gestão***

Na pergunta n.º 10 «Quais as dificuldades sentidas pelos *Controllers* de Gestão na execução das suas funções?» era solicitado aos inquiridos que classificassem, em elevado,

médio ou reduzido, várias situações de dificuldade na concretização das funções dos *Controllers*. A situação descrita como de dificuldade mais elevada foi o domínio insuficiente de conhecimentos de natureza financeira por parte dos gestores operacionais. No entanto, a generalidade dos inquiridos consideraram as diversas situações com um grau médio de dificuldade, não se observando extremos de importância elevada ou reduzida relevantes. De qualquer forma, com respostas mais frequentes no grau de dificuldade reduzido, ou seja, com moda igual a 3, encontramos a situação da falta de confiança nos *Controllers* de Gestão por parte dos gestores do negócio.

• **Dados de informação pessoal acerca do inquirido**

Através da análise às respostas da pergunta n.º 11 do inquérito, conseguimos averiguar as características dos respondentes, em termos de função profissional e respectiva área funcional, número de anos de trabalho na organização, número de anos de TOC e idade.

Cerca de 67% dos inquiridos em Portugal têm menos de 40 anos e a maioria encontra-se no intervalo entre os 31 e os 40 anos

Relativamente à função profissional, constatámos que a maior fatia do perfil do inquirido recai nos directores da área administrativa e financeira. De seguida, surgem os *Controllers*, os directores gerais/administradores/sócios da empresa e também com alguma representatividade os TOC (técnicos oficiais de contas).

Quanto aos anos de trabalho, verifica-se que cerca de 49% das pessoas que se encarregaram do preenchimento do inquérito estão há menos de cinco anos na organização, 24% entre 6 e 10 anos e apenas 27% há mais de 10 anos. Portanto, a maior parte, cerca de 73% dos respondentes, estão há menos de 10 anos na empresa.

Quanto aos anos de exercício da actividade de técnico oficial de contas (TOC), apurámos que a maior percentagem de inquiridos, cerca de 39%, não é, na realidade, TOC, 31% são-no há menos de 10 anos e os restantes, cerca de 30%, são-no há mais de 10 anos.

No que diz respeito à idade, a maior parte das pessoas



que responderam ao inquérito encontram-se no intervalo entre os 31 e os 40 anos. A nível geral, verificámos que cerca de 67% das pessoas têm menos de 40 anos e que os restantes 33% são mais velhos.

Conclusões

Este estudo teve como propósito principal responder à questão de investigação “Qual o papel dos *Controllers* de Gestão nas empresas portuguesas, no Séc. XXI” e baseia-se num trabalho de investigação original realizado no Reino Unido.

No sentido de dar resposta à questão colocada e de confrontar os resultados das empresas portuguesas com as do Reino Unido, foi desenvolvida a necessária pesquisa, e distribuído um inquérito aos gestores de grandes, médias e pequenas organizações a operar em Portugal.

Da revisão da bibliografia depreendemos que a mudança do papel dos Contabilistas de Gestão resulta da pressão dos desenvolvimentos na envolvente organizacional e tecnológica. De facto, os autores descrevem que os desenvolvimentos tecnológicos têm provocado, por um lado, a descentralização do conhecimento contabilístico, devido à maior acessibilidade da informação por todos os níveis da organização, e, por outro, a simplificação das tarefas de rotina contabilísticas. Daqui resulta que, dentro das diversas funções e diferentes áreas de negócio, existem diversos colaboradores que entendem custos, desvios, relatórios de contabilidade e outros conceitos relacionados com a contabilidade, quer sejam eles contabilistas ou outros indivíduos com conhecimentos contabilísticos mas não qualificados na área.

Estamos, pois, na presença de uma ameaça para a profissão dos *Controllers* de Gestão. De qualquer forma, a simplificação das tarefas de rotina contabilística, origina que os Contabilistas de Gestão disponham de mais tempo livre para o desempenho de outras funções mais importantes, tais como a interpretação da informação financeira e não financeira, e a integração dos aspectos operacionais, financeiros e estratégicos.

Sendo assim, nos nossos dias, a principal função dos Contabilistas de Gestão consiste em relacionar os aspectos financeiros com os operacionais e com as prioridades

estratégicas do negócio. Para fazer face a este novo papel, os Contabilistas de Gestão necessitam de um amplo conhecimento do negócio e das suas operações, devendo ser integrados nas mesmas equipas de trabalho dos gestores e possuir capacidades de relacionamento pessoal para interagir com todas as pessoas da empresa.

Em qualquer situação, é crucial que os Contabilistas de Gestão proporcionem criação de valor nos serviços que oferecem ao negócio, tanto nas transacções de negócio, como no controlo financeiro, no suporte ao negócio ou no reporte externo financeiro.

O desafio dos profissionais da Contabilidade de Gestão passa pela capacidade de retirarem vantagem das oportunidades que surgem à nova visão da função de contabilista.

Para o Chartered Institute of Management Accountants (CIMA), o desafio relativamente ao futuro é o de capacitar os seus membros para assegurarem um papel muito mais abrangente dentro do negócio da empresa. A preocupação desta organização internacional centra-se em adequar os programas das escolas e os estágios profissionais a este novo papel dos *Controllers* de Gestão que requer um conhecimento mais amplo do negócio da empresa. Adicionalmente, ao conhecimento contabilístico e do negócio, os estudantes de Contabilidade de Gestão necessitam de desenvolver as suas capacidades de relacionamento pessoal, para no seio de uma organização trabalharem próximo dos outros membros da equipa de gestão.

Quanto aos factores geradores de mudança do papel dos *Controllers*, especificamente e através das respostas aos inquéritos, concluímos que as empresas do Reino Unido atribuem maior importância, no período de 1995 a 2000, às novas tecnologias de informação e a outros factores externos à empresa, enquanto, em Portugal, a alteração das funções dos Contabilistas de Gestão, no período de 2000 a 2005, verificou-se, na opinião dos inquiridos, devido às novas estratégias ou práticas de gestão e às novas técnicas de Contabilidade de Gestão.

A importante mensagem a retirar da análise à sub-questão de investigação do grau de importância das funções

atribuídas aos *Controllers* de Gestão, é a de que, tanto a Contabilidade de Gestão do Reino Unido como a Contabilidade de Gestão Portuguesa, se encontram ainda muito ligadas às chamadas funções tradicionais da Contabilidade de Gestão. De facto, verifica-se que as funções de controlo de custos, análise de contas/resultados da organização e planeamento e gestão de orçamentos se encontram nas primeiras posições da listagem das dez funções mais importantes dos *Controllers* de Gestão, nos dois países. De qualquer forma, para o período de 2000 a 2005, nas empresas do Reino Unido, verifica-se o aparecimento de novas funções da Contabilidade de Gestão, tais como o planeamento estratégico, a análise da criação de valor e a concepção de novos sistemas de informação. Conclui-se que as funções dos Contabilistas de Gestão Portugueses têm evoluído de forma mais lenta, comparativamente com as funções dos *Controllers* do Reino Unido.

Concentrando na avaliação da importância das técnicas de Controlo de Gestão, constatamos a relevância das ferramentas tradicionais: orçamentos, análise de desvios e previsões flexíveis. Comparando os dois países, verificamos que o ABC, em Portugal, se encontra numa posição mais elevada de importância, relativamente às outras técnicas. Por outro lado, verificamos ainda que a contabilidade de gestão estratégica e a contabilidade de valor acrescentado assumem maior importância no Reino Unido do que em Portugal.

De notar relativamente às capacidades dos *Controllers* de Gestão que há um consenso ao nível dos dois países sobre a importância da capacidade analítica e crítica. Em termos de dissemelhanças constata-se, em Portugal, o predomínio da importância das capacidades ligadas ao apoio dos Contabilistas de Gestão à gestão da organização, e no Reino Unido a importância de aptidões ligadas às tecnologias de informação e ao posicionamento estratégico da empresa.

No futuro, o papel dos Contabilistas de Gestão, muito provavelmente, irá ser refinado continuamente pelas alterações da estrutura organizacional e pelos novos modelos de trabalho. Por isso, é essencial que, os Contabilistas de Ges-

tão recebam adequada educação e treino.

No futuro, existirão oportunidades, mas também desafios e ameaças. O desafio dos profissionais da Contabilidade de Gestão passa pela capacidade de retirarem vantagem das oportunidades que surgem à nova visão da função de contabilista. ■

Referências bibliográficas

- Beard, V. (1994), «Popular culture and professional identity: accountants in the movies», *Accounting, Organizations and Society*, 19 (3), pp. 303-18.
- Burns, J., Ezzamel M. e Scapens, R. W. (2002), **The Challenge of Management Accounting Change: Behavioural and Cultural Aspects of Change Management**, CIMA, Londres, Reino Unido.
- Christiansen, J. e Mouritsen, J. (1995), «Management information systems, computer technology and management accounting», in D. Ashton *et al.* (Eds.) **Issues in Management Accounting**, 2.º ed., Prentice Hall, Hemel Hempstead, Reino Unido, pp. 215-36.
- 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), pp. 439-63.
- Guimarães, Rui Campos e Cabral, José A. Sarsfield (1997), **Estatística**, McGraw-Hill, Lisboa, Portugal.
- Jablonsky, F. S., Keating, P. J., e Heian, J.B: (1993), **Business Advocate or Corporate Policeman**, Financial Research Foundation, Nova Iorque, EUA.
- Johnson, H.T. e Kaplan, R. S. (1987), **Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting**, Harvard Business School Press, Boston, Mass., EUA.
- KPMG Management Consulting (1998), **Finance of the Future: A Guide for Business Users**, publicação interna, KPMG, Londres, Reino Unido.
- Mackey, J. e Thomas, M. (1995), «Costing and the new operations management», in D. Ashton *et al.* (Eds.) **Issues in Management Accounting**, 2.º ed., Prentice Hall, Hemel Hempstead, Reino Unido, 87-114.
- Matthews, S. (1998), «The changing role of the Management Accountant: and its implications for qualification development», *Management Accounting*, September, pp. 68-9.
- Murteira, Bento J. F. (1993), **Análise Exploratória de Dados – Estatística Descritiva**, McGraw-Hill, Lisboa, Portugal.
- Scapens, R., M. Ezzamel, J. Burns e G. Baldvinsdottir (2002), **The Future Direction of UK Management Accounting Practices**, CIMA, Londres, Reino Unido.
- 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**, CIMA, Londres, Reino Unido.
- Sheridan, T. (1998), «The changing shape of the finance function», *Management Accounting*, February, pp. 18-20.
- Smith, M. e S. Briggs (1999), «From bean-counter to action hero: changing the image of the accountant», *Management Accounting*, January, pp. 28-30.