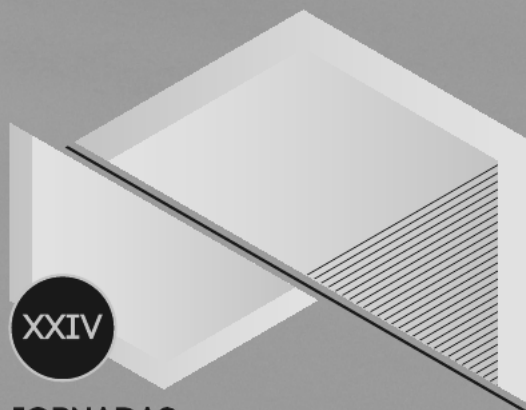


COMUNICAÇÕES: LIVRO DE RESUMOS



XXIV

JORNADAS
LUSO-ESPAÑOLAS

GESTÃO CIENTÍFICA

Contributo da Gestão para a Sustentabilidade
das Organizações e da Sociedade

6.7.8 FEVEREIRO 2014

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LEIRIA



Título: “O Contributo da Gestão para a Sustentabilidade das Organizações e da Sociedade”

XXIV Jornadas Luso Espanholas de Gestão Científica

6,7,8 fevereiro 2014 - Leiria

Comunicações: Livro de Resumos

Edição: Instituto Politécnico de Leiria (IPLeiria)

Edifício Sede

Rua General Norton de Matos

Apartado 4133 | 2411 - 901 Leiria - PORTUGAL

Tel. (+351) 244 830 010 | Fax (+351) 244 813 013

ipleiria@ipleiria.pt | www.ipleiria.pt

Janeiro 2014

Grafismo e produção: Publicenso / www.publicenso.pt

Impressão: Gráfica da Batalha

Tiragem: 450 exemplares

ISBN LIVRO: 978-972-8793-66-1

ISBN CD: 978-972-8793-65-4

Depósito Legal: 370518/14

APRESENTAÇÃO

Estimados/as Colegas,

Durante os dias 6, 7 e 8 de fevereiro de 2014 realizamos em Leiria as XXIV JORNADAS LUSO-ESPANHOLAS DE GESTÃO CIENTÍFICA sob o lema “O Contributo da Gestão para a Sustentabilidade das Organizações e da Sociedade”. Foram organizadas pelo Instituto Politécnico de Leiria (IPL) através do Centro de Investigação em Gestão para a Sustentabilidade (CIGS) e da Escola Superior de Tecnologia e Gestão (ESTG).

Os especialistas da área da gestão, profissionais, académicos foram convidados a participar neste grande encontro, partilhando as suas pesquisas empíricas, desenvolvimentos teóricos e casos práticos. O tema proposto é atual e pertinente o que contribuiu para uma adesão significativa, que se traduziu em 327 comunicações submetidas, subscritas por 613 autores(as) e coautores(as), de origem predominantemente portuguesa, espanhola e brasileira. Nesta publicação apresentam-se 281 resumos das comunicações aceites pelos comités científicos português e espanhol, através da revisão dupla e cega por pares de acordo com critérios de escrutínio científico e que serão apresentadas durante o evento.

O IPL e a cidade de Leiria dão as boas vindas aos cerca de 430 participantes inscritos no evento. Confiamos que as XXIV Jornadas sejam uma oportunidade para debater os Contributos da Gestão para a Sustentabilidade das Organizações e da Sociedade e para encetar intercâmbios proveitosos entre investigadores de vários países e diferentes áreas científicas.

A Comissão Organizadora agradece o todos os autores e autoras o seu contributo e participação nas XXIV JORNADAS LUSO-ESPANHOLAS DE GESTÃO CIENTÍFICA e empenhar-se-á para tornar a vossa estada o mais agradável e gratificante possível.

Presidentes do Comité Organizador

Alzira Marques

Ana Sargento

CONTABILIDADE

DARÃO OS TOC E OS RESPONSÁVEIS FINANCEIROS DAS EMPRESAS A MESMA IMPORTÂNCIA AO GRAU DE ENVOLVIMENTO DOS CONTABILISTAS NAS FUNÇÕES ESTRATÉGICAS?

Célia Cristina da Silva Vicente, ccvicente@iscal.ipl.pt
Instituto Universitário de Lisboa (ISCTE-IUL), UNIDE, Lisboa, Portugal *
Maria João Cardoso Vieira Machado, mjcvvm@iscte.pt
Instituto Universitário de Lisboa (ISCTE-IUL), UNIDE, Lisboa, Portugal *
Raul Manuel Silva Laureano, Raul.Laureano@iscte.pt
Instituto Universitário de Lisboa (ISCTE-IUL), UNIDE, Lisboa, Portugal *

RESUMO

Dada a importância da profissão de contabilista no mundo empresarial e a crescente relevância da estratégia torna-se fundamental conhecer o envolvimento dos contabilistas nas funções estratégicas, na ótica dos profissionais Portugueses. Para o efeito recorreu-se a um inquérito por questionário, respondido por 412 TOC e por 105 responsáveis financeiros. Concluiu-se, que os TOC consideram que os contabilistas se devem envolver mais neste tipo de funções, face à opinião dos responsáveis financeiros. A nível geral, verifica-se ainda que quanto mais as funções se aproximam do horizonte temporal de curto prazo maior é a importância que os inquiridos atribuem ao envolvimento dos contabilistas. Deteta-se assim que a contabilidade em Portugal encontra-se ainda, em relação a outros países, bastante focalizada em aspetos monetários e interessada nas funções tradicionais.

ABSTRACT

Giving the importance of accountants in business and the increasing relevance of strategy, it's essential to know the involvement of accountants in strategic functions in the viewpoint of Portuguese professionals. For this purpose, it's used a survey answered by 412 chartered accountants and 105 financial managers. It was concluded that the chartered accountants consider accountants should be more involved in this type of functions, than in opinion of financial managers. On the other hand, it is implicit that more functions approach of short-term horizon, greater is the importance Portuguese professionals give to involvement of accountants. Also is denoted that accounting in Portugal is still more focused on monetary aspects and interested in traditional roles, than in other countries.

PALAVRAS-CHAVE: Contabilidade de Gestão, Funções, Estratégia, Profissão

KEY WORDS: Management accounting; Functions; Strategy, Accounting Jobs

1. INTRODUÇÃO

A Contabilidade é a ciência que tem como objeto de estudo o património das entidades, os seus fenómenos e as suas variações, tanto no aspeto quantitativo como qualitativo. Esta ciência regista os factos e os atos de

* A ordem pela qual os autores são apresentados não tem qualquer significado, sendo a sua importância igual.

natureza económico-financeira que afetam o património e estuda as correspondentes consequências na dinâmica financeira. A contabilidade é uma ciência social, tal como, a economia e a gestão.

A primeira designação da profissão, em Portugal, foi a de “guarda-livros”, prevista nos Estatutos da Aula do Comércio (1759). Muito mais tarde, a referência à profissão de contabilista foi consagrada na legislação fiscal, pela primeira vez, no Código da Contribuição Industrial, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 45103, de 1 de Julho de 1963 (IN, 1963), utilizando-se a designação de “Técnico de Contas”.

Atualmente a profissão de contabilista adota a denominação de Técnico Oficial de Contas (TOC), e é regulamentada pela Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas (OTOC) (INCM, 2009). De qualquer forma, dado que a palavra “contabilista” é a mais utilizada e reconhecida pelo mercado de trabalho e pela sociedade em geral, esta é utilizada neste trabalho em sentido lato, para fazer referência à profissão contabilística.

Este estudo considera a profissão tal como está definida pela organização internacional dos contabilistas – *International Federation of Accountants* (IFAC) –, a qual integra 164 membros e associações de 125 países. A profissão de contabilista é definida pela IFAC como “...*Belonging to a recognised accountancy body upholding professional standards and approaches in the discipline of recording, analysing, measuring, reporting, forecasting and giving advice in support of financial, management and strategic decisions...*” (IFAC, 2005: 2). Tendo por base esta definição geral, as funções dos contabilistas englobam-se nas duas grandes áreas da contabilidade, a financeira e a de gestão.

De qualquer modo, interessa ressaltar que a profissão de contabilista de gestão não se encontra regulada em Portugal, ao contrário do que acontece noutros países, como por exemplo, nos Estados Unidos da América (EUA), Reino Unido (RU), Canada e Austrália, onde existe legalmente a profissão de contabilista de gestão e, por sua vez, organismos que regulam as funções destes profissionais.

O papel dos profissionais de contabilidade, quer seja na área da contabilidade financeira ou de gestão, tem vindo a alterar-se ao longo do tempo. No passado, os contabilistas não eram participantes no processo de decisão. Em vez disso, eles asseguravam funções de suporte ao *staff* para as decisões dos gestores e eram frequentemente informados das decisões depois dos factos. A maior parte do seu tempo era despendido com tarefas de rotina contabilísticas. No entanto, no presente, estes especialistas, ocupam cada vez mais do seu tempo a analisar as operações das empresas e cada vez menos a calcular e a reportar o custo dos produtos. Um número crescente de contabilistas atua como consultores internos ou analistas do negócio no seio das suas empresas.

Dada a importância que esta profissão tem para o mundo empresarial e para a sociedade em geral e a diversidade de funções a ela inerentes, torna-se fundamental compreender o grau de envolvimento destes profissionais na estratégia empresarial. Por outro lado existe pouca evidência empírica, limitada apenas aos EUA e ao RU, sobre o papel dos contabilistas na gestão estratégica das empresas, deste modo este estudo contribui para o conhecimento sobre o grau de envolvimento dos contabilistas nas funções estratégicas, em Portugal.

Particularmente, neste estudo, interessa estudar a perceção do grau de envolvimento dos contabilistas nas funções estratégicas na perspectiva dos contabilistas atuais e dos responsáveis financeiros das maiores empresas Portuguesas. O objetivo geral é contribuir para o conhecimento sobre o grau de envolvimento do contabilista em Portugal nas funções estratégicas das empresas, na perspectiva dos profissionais. Como objetivos específicos, podem-se indicar os seguintes: qual a perceção sobre o grau de envolvimento dos contabilistas nas funções estratégicas pelos profissionais Portugueses e existe diferença na perceção do grau de envolvimento dos contabilistas nas funções estratégicas entre TOC e responsáveis financeiros.

Com base num inquérito por questionário, aplicado em 2010 e 2011 a 412 TOC e a 105 responsáveis financeiros, conclui-se que os inquiridos consideram que os contabilistas, em termos gerais, devem ter um envolvimento médio nas funções relacionadas com a estratégia das empresas. Os TOC consideram que os contabilistas se devem envolver mais neste tipo de funções, face à opinião dos responsáveis financeiros.

2. REVISÃO DE LITERATURA

O objetivo da contabilidade de gestão é auxiliar o processo de decisão empresarial. De acordo com a IFAC (1998) a evolução e as mudanças sofridas nesta área do conhecimento podem ser representadas em quatro

fases diferentes:

- Anterior a 1950, em que a ênfase era colocada na determinação dos custos e no controlo financeiro;
- Por volta de 1965, a ênfase deslocou-se para o fornecimento de informação ao planeamento e controlo de gestão;
- Em meados da década de 1980, a atenção dirigiu-se para a redução dos desperdícios, ou seja, para uma utilização mais eficiente dos recursos;
- Finalmente, em meados da década de 1990, a atenção centrou-se na criação de valor através de uma utilização eficaz dos recursos.

De salientar que, embora estas quatro fases sejam facilmente identificáveis, a passagem de uma fase para outra deu-se através de um processo evolutivo; cada fase representa uma necessidade de adaptação a novas condições, permanecendo, contudo, a satisfação das necessidades das fases anteriores (IFAC, 1998). Deste modo, a ênfase no fornecimento de informação que surgiu na segunda fase, não desapareceu na terceira. Pelo contrário, este fornecimento de informação foi reajustado às novas necessidades, de tal forma que a informação passou nas fases três e quatro a ser vista como um recurso organizacional, e como tal procura-se reduzir as perdas e os desperdícios deste recurso.

O próprio papel da contabilidade foi alterando neste processo. Com efeito, enquanto que na primeira fase, a contabilidade era vista como uma atividade técnica necessária para o prosseguimento dos objetivos organizacionais, na segunda fase ela passou a ser vista como uma atividade de gestão, embora numa função de assessoria, ou seja, fora da linha de comando. Nas fases três e quatro a contabilidade passa a fazer parte integrante do processo de gestão, sendo vista como um interveniente indispensável no processo de mudança organizacional (Ezzamel *et al.*, 1994).

No entanto, na opinião de Kaplan e Atinkson (1989) e de Roslender e Hart (2003), o papel tradicional da contabilidade de gestão tem sido limitado para providenciar informação relevante a propósitos de planeamento, controlo e apoio à decisão. Também Kaplan (1984) e Johnson e Kaplan (1987), em meados dos anos oitenta, observaram que a denominada contabilidade de gestão convencional era incapaz de se envolver no atingir das metas estratégicas.

Partindo de uma perspetiva sociológica, na década de 80, duas grandes críticas colocadas à contabilidade de gestão, foram largamente discutidas:

- A falta de foco estratégico. A contabilidade de gestão convencional estava demasiado focada nas questões operacionais. Essa orientação operacional conduziu a profissão e a disciplina no seu todo a uma posição subordinada, relativamente a outras profissões com uma postura mais estratégica, tal como, o *marketing* (Roslender e Hart, 2003).
- Passividade. O papel do contabilista de gestão tem sido tradicionalmente limitado para providenciar informação útil aos gestores que têm de tomar decisões. Os contabilistas não têm sido envolvidos noutros aspetos, para além dos tradicionais, no processo de decisão.

Estas críticas têm desafiado amplamente a profissão do contabilista de gestão. Roslender *et al.* (1998) afirmaram que, se os contabilistas de gestão querem melhorar ou no mínimo manter a sua posição dentro das estruturas organizacionais, eles são de facto forçados a desenvolver formas mais avançadas de contabilidade. Isso requer duas alterações substanciais no seu comportamento. Primeiro, para enfrentar questões estratégicas é esperado que comecem a processar mais informação do que anteriormente. Enquanto que a contabilidade de gestão convencional estava principalmente focalizada na informação histórica e interna sobre o custo dos produtos, as atuais decisões requerem orientação futura e informação externa, tal como, informação sobre concorrentes e clientes (Guilding *et al.*, 2000; Cravens e Guilding, 2001). Em segundo lugar, para fazer parte integral e ativa no processo de decisão é esperado que os contabilistas de gestão redefinam o seu papel para além de unicamente providenciarem informação tradicional aos decisores (Oliver, 1991; Coad, 1996; Hoque, 2001; Nyamori *et al.*, 2001).

Os estudos sobre o trabalho desempenhado pelos contabilistas argumentam que o papel dos contabilistas tem alterado de “contabilistas financeiros” para “advogados do negócio”, apoiando e aconselhando os gestores nas decisões estratégicas (Burns e Baldvinsdottir, 2005; Yazdifar e Tsamenyi, 2005). Os próprios contabilistas de gestão encaram essa transição de forma positiva e em termos do papel que eles pretendem exercer (Byrne e Pierce, 2007; Järvenpää, 2007).

Acerca dos fatores chave que originam uma crescente orientação para o negócio no papel dos contabilistas, existe um consenso razoável ao nível da literatura (Granlund e Lukka, 1997; Järvenpää, 2001). Estes fatores

frequentemente incluem: a alteração das condições do mercado; o *re-design* organizacional; novas filosofias de gestão; o crescimento da complexidade do negócio; sistemas de desenvolvimento; inovações nas técnicas de gestão; desenvolvimentos nos recursos humanos; o impulso para a mudança ou até mesmo, mitos criados acerca dos benefícios da mudança.

Outros estudos encaram a situação de forma mais estática, e advogam que as atividades associadas aos “contabilistas financeiros” continuam a ser importantes especialmente para aqueles que se encontram inseridos em empresas de dimensão mais reduzida (Verstegen *et al.*, 2007; Albu *et al.*, 2008).

Adicionalmente, tem-se assistido à utilização do termo “híbridos, no sentido de indicar que os contabilistas se encontram, de igual forma, envolvidos em atividades típicas dos “contabilistas financeiros” e dos “advogados do negócio” (Burns e Baldvinsdottir, 2005; Albu *et al.*, 2008).

Outros estudos ainda, enfatizam o facto dos contabilistas trabalharem em equipas e argumentam que, a forma como estes se posicionam nessas equipas, poderão alterar as suas atividades e a influência das suas decisões organizacionais e vice-versa (Kennedy e Sorensen, 2006; Masquefa, 2008).

Apesar de nem todos os artigos utilizarem necessariamente o termo “função”, eles acabam por sugerir que, existem diferentes funções na profissão de contabilista dependendo das diferentes posições que a mesma possa assumir no seio empresarial (De Loo *et al.*, 2010).

De Loo *et al.* (2010) também estudaram o papel dos contabilistas, com o objetivo de desenvolver um quadro concetual para distinguir variáveis que afetam o papel dos contabilistas na organização contribuindo desta forma para gerar um compreensivo quadro empírico da profissão de contabilista na Holanda. No desenvolvimento desse trabalho dois estudos foram realizados, um em 2004 e outro em 2007, o que permitiu a comparação dos resultados no sentido de avaliar até que ponto existiram alterações no desenvolvimento da profissão. De Loo *et al.* (2010) concluíram que os contabilistas exercem a sua atividade tanto como “analistas de divulgação do negócio” como “analistas do sistema do negócio”. Esta classificação é afetada pela personalidade, pela experiência na área financeira e contabilística, pelo *status* financeiro da organização e pelas alterações nas leis e regulamentos.

A literatura sugere que os modernos contabilistas de gestão têm-se adaptado com sucesso e encontram-se, cada vez mais, envolvidos no processo de decisão (Fern e Tipgos, 1988; Oliver, 1991; Bhimani e Keshtvarz, 1999; Rowe *et al.*, 2008). No entanto, a literatura ainda não distinguiu claramente as decisões estratégicas das operacionais e, por isso, existe pouca evidência empírica sobre o papel dos contabilistas de gestão na gestão estratégica. A escassa evidência que existe é limitada aos EUA e ao RU. Fern e Tipgos (1988) conduziram um estudo nas grandes empresas dos EUA e verificaram que a participação dos contabilistas de gestão no processo de gestão estratégico foi surpreendentemente elevado. Eles anunciaram que mais de 75% dos contabilistas entrevistados se encontravam envolvidos em atividades associadas ao processo de gestão estratégico, tal como, desenvolvimento da missão, estabelecimento de objetivos estratégicos, formulação e seleção das melhores estratégias, tradução dos orçamentos em estratégias. Bhimani e Keshtvarz (1999) conduziram um inquérito similar no RU e obtiveram conclusões idênticas.

A maior parte das conclusões dos estudos sobre esta temática sugerem que os *controllers* devem-se focar menos nos “números” e envolver-se mais no processo de tomada de gestão mas existem também estudos que defendem que o elevado envolvimento dos *controllers* em processos de tomada de decisão não é desejável (Rouwelaar e Bots, 2008). Face a estas contradições, estes autores defendem que o entendimento das várias funções dos *controllers* e dos fatores organizacionais e pessoais que estão relacionados com o nível de envolvimento destes profissionais nos processos de tomada de decisão poderão auxiliar as organizações na estrutura e no redesenho das funções dos seus *controllers*. Para tal, Rouwelaar e Bots (2008) distribuíram um questionário a 119 *controllers* de unidades de negócio holandesas indicando que o envolvimento dos *controllers* na gestão das organizações pode tomar duas diferentes formas: um envolvimento nas decisões estratégicas ou um envolvimento nas decisões operacionais. Os autores concluíram que o envolvimento dos *controllers* em decisões estratégicas encontra-se positivamente relacionado com o nível de descentralização e com a estabilidade da *performance* da unidade de negócio e, ainda com os *controllers* mais extrovertidos. Por outro lado, o nível de envolvimento dos *controllers* nas decisões operacionais está relacionado com a interdependência entre as relações hierárquicas das unidades de negócio e entre os *controllers* e os seus *managers*. Em termos dos fatores pessoais o envolvimento dos *controllers* nas decisões operacionais encontra-se associado positivamente a personalidades que se interessam por novas experiências mas associado negativamente a personalidades tolerantes e que aceitam facilmente os outros. Rouwelaar e Bots

(2008) demonstram, desta forma, que as características pessoais dos *controllers* atualmente interessam no estudo do envolvimento dos *controllers* tanto nas decisões estratégicas como nas decisões operacionais.

Sintetizando ao nível das funções desempenhadas pelos contabilistas tem-se assistido a uma mudança de orientação focada nos números e nas questões monetárias para uma posição de parceiro e de conselheiro de negócio. Os contabilistas atuais deverão combinar conhecimentos financeiros com preocupações comerciais e responder às necessidades de informação dos gestores.

Os estudos revistos apresentam resultados contraditórios, os quais não permitem concluir sobre o grau de envolvimento dos contabilistas em funções estratégicas, o que justifica a realização de investigação que permita clarificar esse assunto. Neste contexto são formuladas as seguintes questões de estudo:

QUESTÃO 1: Qual a perceção sobre o grau de envolvimento dos contabilistas nas funções estratégicas pelos profissionais Portugueses?

QUESTÃO 2: Existe diferença na perceção do grau de envolvimento dos contabilistas nas funções estratégicas entre TOC e responsáveis financeiros?

3. METODOLOGIA

A seleção da metodologia a utilizar depende do fenómeno a investigar (Ryan *et al.*, 2002). Para responder às questões de investigação formuladas recorreu-se a dois inquéritos por questionário, ou seja, a uma investigação predominantemente quantitativa.

3.1. Amostra

Tendo em conta que “aquele que procede por inquérito escolherá o seu terreno ou a sua população de forma a poder efetuar as análises necessárias para atingir os seus fins” (Ghiglione e Mathalon, 1992: 9) foi definida como populações alvo os TOC inscritos na Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas (OTOC) e os responsáveis financeiros das 500 maiores empresas Portuguesas.

De acordo com a OTOC o universo de TOC é constituído por um total de 72.975 profissionais, em 1 de Outubro de 2010. Dada a dimensão populacional optou-se por utilizar uma amostra não causal por conveniência, porque embora perdendo representatividade é a solução mais apropriada a este trabalho de investigação devido aos custos elevados e às dificuldades de utilização de um processo de amostragem aleatório.

A aplicação do questionário ocorreu em quatro sessões de formação da OTOC, realizadas em Lisboa, nos dias 25 de Novembro de 2010, 15 de Dezembro de 2010, 21 de Janeiro de 2011 e 9 de Março de 2011. No total foram recepcionadas 412 respostas.

Em relação à população dos responsáveis financeiros, o questionário foi distribuído às 500 maiores empresas Portuguesas, via correio eletrónico. A listagem das empresas a inquirir foi fornecida pelo Instituto Nacional de Estatística (INE). A listagem foi ordenada tendo por base o volume de negócios das empresas no exercício económico de 2008 e abrange todos os setores de atividade. Foram recepcionadas, através do questionário disponibilizado *on line*, 105 respostas no universo das 500 maiores empresas Portuguesas, que corresponde a 21% do universo.

3.2. Instrumento de recolha de dados

O questionário, segundo Parasuraman (1991), como instrumento de recolha de dados, constituído por uma série ordenada de questões, é considerado muito importante na pesquisa científica, especialmente nas ciências sociais. Os questionários apresentam vantagens e desvantagens (Gillham, 2002) e requerem o cumprimento de uma série de regras na sua elaboração e na seleção do tipo de questões (Parasuraman, 1991; Mattar, 1994; Hill e Hill, 2009).

A opção por um questionário deve-se à necessidade de desenvolver um estudo quantitativo com base em amostras de grande dimensão e, ainda, porque permite a recolha de dados não acessíveis à observação. O questionário é o único método possível de aplicar quando se pretende inquirir uma população (Fowler, 1993).

Para além disso, optou-se pela utilização de questionário atendendo ao número elevado de TOC que se pretendia inquirir e à sua dispersão geográfica, à natureza das questões a formular e no sentido de adotar a mesma metodologia de outros estudos já efetuados sobre o mesmo tema.

As dificuldades inerentes à elaboração de um questionário e o facto de existirem já instrumentos utilizados noutros estudos conduziu à opção de recorrer ao questionário utilizado pelos autores Fern e Tipgos (1988), para avaliar o grau de envolvimento dos contabilistas Portugueses em funções estratégicas.

Esta questão do questionário pretendia dar resposta às questões de investigação formuladas com base na literatura revista. Neste sentido os inquiridos tinham de opinar em relação ao grau de envolvimento do contabilista em atividades relacionadas com a estratégia da empresa (Figura 1). Para tal teriam de seleccionar dentro de uma escala de cinco pontos, entre o envolvimento reduzido e total em relação a dez atividades de âmbito estratégico.

Figura 1: Funções estratégicas dos contabilistas

Qual o grau de envolvimento do contabilista nas actividades a seguir discriminadas relacionadas com a estratégia da empresa? Qualifique a resposta da seguinte forma: 1=Sem envolvimento, 2=Envolvimento reduzido, 3=Envolvimento médio, 4=Envolvimento elevado, 5=Envolvimento total. (Por favor, assinale com um círculo a opção escolhida)

Desenvolvimento da missão	1	2	3	4	5
Estabelecimento de objectivos	1	2	3	4	5
Coordenação do planeamento	1	2	3	4	5
Formulação de hipóteses ou de pressupostos alternativos	1	2	3	4	5
Avaliação do envolvente	1	2	3	4	5
Formulação de estratégias	1	2	3	4	5
Escolha das melhores estratégias	1	2	3	4	5
Transformação das estratégias em planos operacionais	1	2	3	4	5
Transformação das estratégias em orçamentos	1	2	3	4	5
Controlo do planeamento	1	2	3	4	5

Procurando minimizar os riscos subjacentes a este instrumento de recolha de dados, mais precisamente, uma incorreta interpretação das questões e a não resposta, foram implementados os seguintes procedimentos:

- A versão final do questionário foi obtida após a realização de um pré-teste, de forma a analisar a compreensibilidade, a adequabilidade e a clareza do instrumento de medida usado. Foi realizado um teste piloto a cinco TOC, não se tendo identificado quaisquer problemas com o instrumento de recolha de dados;
- O questionário tinha uma parte introdutória na qual se explicavam os objetivos da investigação, se garantia a confidencialidade dos dados e onde estava indicado um número de telefone e um endereço de correio electrónico que poderiam ser utilizados pelos inquiridos para qualquer esclarecimento adicional;
- Estabeleceu-se uma colaboração com a Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas (OTOC) para a distribuição do questionário aos TOC.

3.3. Análise de dados

Todos os dados recolhidos foram validados, analisados e tratados estatisticamente mediante o recurso a *software* estatístico IBM SPSS *Statistics* (versão 20).

Para a primeira e segunda questão de investigação efetuou-se uma análise estatística numa abordagem univariada, nomeadamente, o cálculo de frequências absolutas e relativas, da média e do desvio padrão. Para estudar as diferenças na perceção do grau de envolvimento do contabilista nas funções estratégicas, utilizaram-se ainda testes de hipóteses a título exploratório e não com o objetivo de fazer inferência estatística, isto é, de generalizar à população.

4. RESULTADOS

4.1. Caraterização dos inquiridos

A caraterização demográfica dos inquiridos por grupo profissional é apresentada na Tabela 1. Verifica-se que, os TOC são maioritariamente do género feminino (54,1%) enquanto os responsáveis financeiros das empresas são tendencialmente do género masculino (66,7%). Em termos etários não existem grandes diferenças entre os dois grupos, sendo a percentagem dos TOC que tem mais de 40 anos de 45,8% e a dos responsáveis financeiros de 51,4%. Em relação às habilitações literárias verifica-se que os responsáveis financeiros possuem habilitações mais elevadas dos que os TOC. De fato, 76,2% dos responsáveis têm licenciatura e 20% possui mesmo habilitação de segundo ou terceiro ciclo. Já nos TOC a percentagem de licenciados é de 62,6%, mas 26,5% tem grau inferior (14,5% bacharelato e 12,0% ensino secundário ou equivalente).¹

Tabela 1: Caraterização dos inquiridos por grupo profissional

Características	TOC		Responsáveis empresas		
	Nº	%	Nº	%	
Género	Masculino	187	45,9	70	66,7
	Feminino	220	54,1	35	33,3
	Total	407	100,0	105	100,0
Escalão etário	Menos 20 anos	0	0,0	0	0,0
	21 a 30 anos	35	8,6	1	1,0
	31 a 40 anos	185	45,6	50	47,6
	41 a 50 anos	80	19,7	34	32,4
	Mais 50 anos	106	26,1	20	19,0
	Total	406	100,0	105	100,0
Grau académico	12.º ano ou equivalente	48	12,0	2	1,9
	Bacharelato	58	14,5	2	1,9
	Licenciatura	251	62,6	80	76,2
	Mestrado e Pós Graduação	39	9,7	18	17,1
	Doutoramento	5	1,2	3	2,9
	Total	401	100,0	105	100,0

4.2. O grau de envolvimento dos contabilistas em funções estratégicas

Para analisar a perceção sobre a importância do envolvimento dos contabilistas nas funções empresariais de âmbito estratégico, solicitou-se aos TOC e responsáveis financeiros das empresas a avaliação do grau de envolvimento do contabilista, utilizando uma escala de *Likert* de 1 (sem envolvimento) a 5 (envolvimento total) em dez funções relacionadas com a estratégia das empresas.

As atividades consideradas basearam-se na investigação de Fern e Tipgos (1988) realizada nas grandes empresas dos EUA e num estudo similar conduzido por Bhimani e Keshtvarz (1999) no RU. As dez funções são desenvolvimento da missão, estabelecimento de objetivos, coordenação do planeamento, formulação de hipóteses, avaliação do envolvente, formulação de estratégias, escolha das melhores estratégias, transformação das estratégias em planos operacionais, transformação das estratégias em orçamentos e controlo do orçamento.

Os resultados indiciam que os TOC e responsáveis financeiros consideram que os contabilistas devem ter um envolvimento médio nas funções relacionadas com a estratégia das empresas (Tabela 2). De facto, a média das respostas da maior parte das funções estratégicas incluídas no questionário ronda o valor 3 (ponto central da escala).

¹ Devido aos arredondamentos efetuados, a soma das parcelas pode não corresponder ao total nas diferentes tabelas.

Tabela 2: Grau de envolvimento dos contabilistas nas funções estratégicas

Funções ligadas à estratégia	N.º	Sem env. %	Env. red. %	Env. médio %	Env. elevado %	Env. total %	Média	DP
Desenvolvimento da missão	513	12	22	34	24	8	2,95	1,12
Estabelecimento de objectivos	516	10	20	30	32	8	3,09	1,11
Coordenação do planeamento	513	10	17	30	34	9	3,16	1,11
Formulação de hipóteses	514	9	18	38	28	7	3,08	1,04
Avaliação do envolvente	516	10	21	37	27	5	2,95	1,04
Formulação de estratégias	514	13	20	35	27	5	2,93	1,10
Escolha melhores estratégias	516	12	21	29	30	8	3,02	1,14
Transformação estratégias em planos	515	10	17	32	32	9	3,13	1,10
Transformação estratégias em orç.	514	7	15	26	36	16	3,40	1,13
Controlo do orçamento	513	8	13	22	36	21	3,51	1,17

Ao nível das médias das várias funções verifica-se que a oscilação entre os valores é reduzida, de qualquer forma, destaca-se pela maior importância, em termos do grau de envolvimento, as funções do controlo do orçamento (média=3,51) e a transformação das estratégias em orçamentos (média=3,40). Significando que, os inquiridos consideram que os contabilistas se devem envolver acima do nível médio neste tipo de funções.

As atividades nas quais os indagados consideram que o contabilista deve ter um menor envolvimento, apresentando as médias mais reduzidas e inferiores ao ponto central da escala, são as seguintes: formulação de estratégias (média=2,93), avaliação do envolvente (média=2,95) e desenvolvimento da missão (média=2,95).

Em termos gerais, constata-se que os inquiridos são da opinião de que o contabilista deve estar principalmente integrado em funções operacionais, de controlo, ou seja, deve atuar principalmente no horizonte temporal de curto prazo, em vez de atuar em funções relacionadas com a estratégia, inseridas no horizonte temporal do longo prazo. Conclui-se, que os resultados obtidos divergem do estudo de Fern e Tipgos (1988), anunciando que a participação dos contabilistas no processo de gestão estratégico foi surpreendentemente elevado. Eles concluíram que mais de 75% dos contabilistas entrevistados se encontravam mais ou menos ativamente envolvidos em atividades associadas ao processo de gestão estratégico, tais como, desenvolvimento da missão, estabelecimento de objetivos estratégicos, formulação e seleção das melhores estratégias, tradução dos orçamentos em estratégias. Por sua vez, Bhimani e Keshtvarz (1999) conduziram um inquérito similar no RU, através do qual obtiveram conclusões idênticas ao estudo dos EUA, contrariando também os resultados obtidos em Portugal. A contabilidade em Portugal encontra-se ainda, em relação a outros países, bastante focalizada em aspetos monetários e interessada nas funções tradicionais.

4.3. Existe diferença na perceção do grau de envolvimento do contabilista nas funções estratégicas entre os TOC e os responsáveis financeiros

Para esta segunda questão de investigação, verifica-se que entre a opinião dos TOC e a dos responsáveis financeiros existem diferenças ao nível das respostas dos primeiros que variam entre o envolvimento médio e elevado (média entre 3,05, para a função desenvolvimento da missão e 3,67, para a função controlo do orçamento), enquanto que nos segundos, a opinião sobre o grau de envolvimento, varia entre o nível reduzido e médio (média entre 2,33, para a função escolha de melhores estratégias, e 2,86, para a função controlo do orçamento), tal como pode ser observado na Tabela 3.

Tabela 3: Grau de envolvimento dos contabilistas nas funções estratégicas por grupo profissional

Funções ligadas à estratégia	TOC			Respons. financeiros		
	N.º	Média	DP	N.º	Média	DP
Desenvolvimento da missão	408	3,05	1,10	105	2,52	1,11
Estabelecimento de objetivos	411	3,20	1,10	105	2,66	1,05
Coordenação do planeamento	408	3,28	1,06	105	2,70	1,15
Formulação de hipóteses	409	3,21	0,99	105	2,58	1,09
Avaliação do envolvente	411	3,09	0,99	105	2,42	1,06
Formulação de estratégias	409	3,08	1,04	105	2,34	1,11
Escolha melhores estratégias	411	3,19	1,08	105	2,33	1,12
Transformação estratégias em planos	410	3,27	1,05	105	2,59	1,15
Transformação estratégias em orçamentos	409	3,56	1,05	105	2,78	1,22
Controlo do orçamento	408	3,67	1,09	105	2,86	1,27

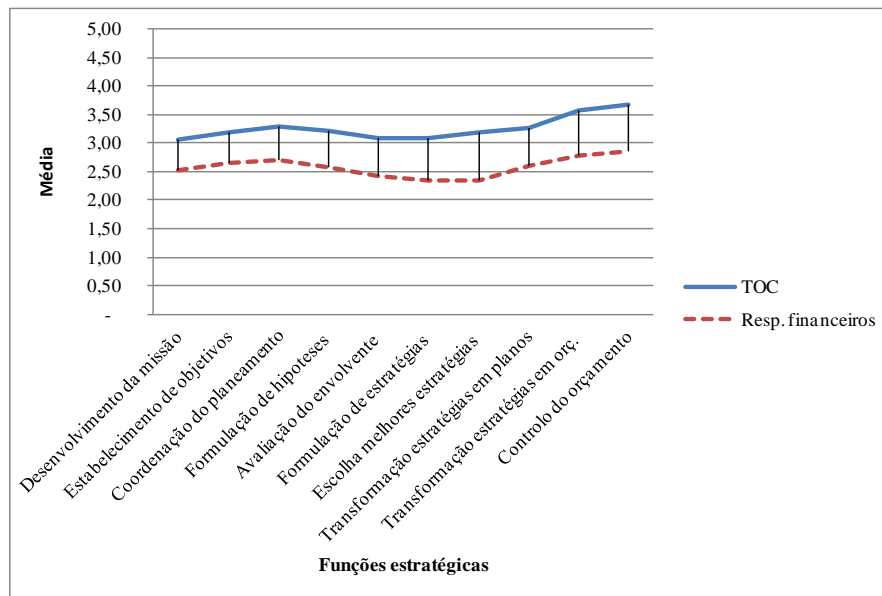
Em relação às funções estratégicas onde os inquiridos consideram que os contabilistas devem exercer maior grau de envolvimento, não existem diferenças nos dois grupos. Essas funções são aquelas que estão principalmente relacionadas com o planeamento de curto prazo, ou seja, o controlo do orçamento (médias de 3,67 e 2,86, para os TOC e responsáveis financeiros, respetivamente) e a transformação de estratégias em orçamentos (nos TOC a média é de 3,56 e nos responsáveis financeiros a média é 2,78).

As funções onde os inquiridos consideram que os contabilistas se devem envolver menos são, principalmente, as de longo prazo. Na opinião dos TOC os contabilistas deverão envolver-se menos, tendo em conta as restantes funções listadas no questionário, nas funções de desenvolvimento da missão, formulação de estratégias e avaliação do envolvente (médias respetivamente de 3,05, 3,08 e 3,09). De acordo com os responsáveis financeiros, as funções onde os contabilistas se devem envolver menos são, em primeiro lugar, a escolha de melhores estratégias, em segundo, a formulação de estratégias, e, em terceiro, a avaliação do envolvente (médias respetivamente de 2,33, 2,34 e 2,42).

As diferenças entre as médias de envolvimento do contabilista nas funções estratégicas, na opinião dos TOC e responsáveis financeiros, são substanciais em todas as funções ligadas à estratégia das empresas. Assim, é claro que os TOC consideram que os contabilistas se devem envolver mais neste tipo de funções, face à opinião dos responsáveis financeiros. A nível geral, verifica-se ainda que quanto mais as funções se aproximam do horizonte temporal de curto prazo maior é a importância que os inquiridos atribuem ao envolvimento dos contabilistas.

Considerando que as dez funções listadas encontram-se de alguma forma ordenadas em função do seu horizonte temporal, ou seja, as primeiras estão mais ligadas ao longo prazo e as últimas ao curto prazo, é possível averiguar sobre o envolvimento dos contabilistas atendendo a diferentes horizontes temporais. Constata-se que os profissionais consideram que os contabilistas devem envolver-se principalmente nas últimas funções mais relacionadas com o horizonte temporal de curto prazo. De facto, analisando a Figura 2, constata-se que a partir da função da escolha de melhores estratégias a média apresenta um ligeiro crescimento do nível 3 (envolvimento médio) em direção ao nível 4 (envolvimento elevado), nos dois grupos de profissionais.

Figura 2: Nível médio de envolvimento dos contabilistas em diferentes horizontes temporais



5. CONCLUSÕES

Este estudo tem como objetivo geral contribuir para o conhecimento sobre o grau de envolvimento do contabilista em Portugal nas funções estratégicas das empresas, na perspetiva dos profissionais. Por sua vez, no sentido de dar resposta ao pretendido identificaram-se dois objetivos específicos: qual a perceção sobre o grau de envolvimento dos contabilistas nas funções estratégicas pelos profissionais Portugueses e existe diferença na perceção do grau de envolvimento dos contabilistas nas funções estratégicas entre TOC e responsáveis financeiros.

Relativamente ao primeiro objetivo, os resultados obtidos permitem concluir que os TOC e responsáveis financeiros consideram que os contabilistas, em termos gerais, devem ter um envolvimento médio nas funções relacionadas com a estratégia das empresas. Considerando isoladamente cada tipo de função estratégica constata-se que os inquiridos são da opinião de que o contabilista deve estar principalmente integrado em funções operacionais, de controlo, ou seja, deve atuar principalmente no horizonte temporal de curto prazo, em vez de atuar em funções relacionadas com a estratégia, inseridas no horizonte temporal do longo prazo. Conclui-se, que os resultados obtidos divergem do estudo de Fern e Tipgos (1988), anunciando que a participação dos contabilistas no processo de gestão estratégico foi surpreendentemente elevado. Por sua vez, Bhimani e Keshtvarz (1999) conduziram um inquérito similar no RU, através do qual obtiveram conclusões idênticas ao estudo dos EUA, contrariando também os resultados obtidos em Portugal.

Em relação ao segundo objetivo, as diferenças entre as médias de envolvimento do contabilista nas funções estratégicas, na opinião dos TOC e responsáveis financeiros, são substanciais em todas as funções ligadas à estratégia das empresas. Assim, é claro que os TOC consideram que os contabilistas se devem envolver mais neste tipo de funções, face à opinião dos responsáveis financeiros. A nível geral, verifica-se ainda que quanto mais as funções se aproximam do horizonte temporal de curto prazo maior é a importância que os inquiridos atribuem ao envolvimento dos contabilistas. Deteta-se assim que a contabilidade em Portugal encontra-se ainda, em relação a outros países, bastante focalizada em aspetos monetários e interessada nas funções tradicionais.

Pelo exposto e dada a pouca evidência empírica que existe sobre o papel dos contabilistas na gestão estratégica, pode afirmar-se que este estudo contribui para o conhecimento sobre a perceção dos profissionais Portugueses ligados à contabilidade sobre o grau de envolvimento dos contabilistas em funções estratégicas. A escassa evidência que existe é limitada aos EUA e ao RU.

A principal limitação deste estudo reside no facto da amostra não ser aleatória. No entanto, ao ter-se uma grande amostra garante-se a diversidade de perfis de TOC, o que permite assumir que os diferentes tipos de profissionais estão representados na amostra.

Por último, salientam-se as seguintes sugestões para futura investigação: a replicação do estudo a outros grupos sociais, tais como, aos ROC, aos alunos ou à população em geral, a projeção do estudo a outras profissões empresariais e ainda noutros países.

6. BIBLIOGRAFIA

- Albu, C. N., Albu, N., Faff, R. e Hodgson, A. C. (2008): The changing role of accountants in a transition economy: evidence from Romania, disponível em: <http://oeconomica.uab.ro/upload/lucrari/1020081/5.pdf> (acedido a 30 de Março de 2012).
- Bhimani, A. e Keshtvarz, M. H. (1999): "British management accountants: strategically oriented", *Journal of Cost Management*, vol. 13, pp 25-31.
- Burns, J. e Baldvinsdottir, G. (2005): "An institutional perspective of accountants' new roles: the interplay of contradictions and praxis", *European Accounting Review*, vol. 14, nº 4, pp 725-57.
- Byrne, S. e Pierce, B. (2007): "Towards a more comprehensive understanding of the roles of management accountants", *European Accounting Review*, vol. 16, nº 3, pp 469-98.
- Coad, A. (1996): "Smart work and hard work: Explicating a learning orientation in strategic management accounting", *Management Accounting Research*, vol. 7, pp 387-408.
- Cravens, K. e Guilding, C. (2001): "An empirical study of the application of strategic management accounting techniques", *Advances in Management Accounting*, vol. 10, pp 95-124.
- De Loo, I., Verstegen, B. e Swagerman, D. (2010): "Understanding the roles of management accountants", *European Accounting Review*, vol. 23, nº 3, pp 287-313.
- Estatuto da Aula do Comércio (1759), 19 de Abril, confirmados por alvará de 21 de Maio de 1979.
- Ezzamel, M., Lilley, S. e Willmott, H. (1994): "A survey of management practices", *Management Accounting*, vol. 72, nº 7, pp 10-12.
- Fern, R. e Tipgos, M. (1988): "Controllers as business strategists: a progress report", *Management Accounting*, vol. 69, pp 25-29.
- Fowler, F. J. (1993) (eds): *Survey Research Methods*, 2nd ed, London: Sage Publications.
- Ghiglione, R. e Matalon, B. (1992): *O Inquérito – Teoria e Prática*, tradução para a língua portuguesa de C. Lemos Pires, Oeiras, Celta Editora.
- Gillham, Bill (2002): *Developing a questionnaire*, London, Continuum.
- Granlund, M. e Lukka, K. (1997): "From bean-counters to change agents: the Finnish management accounting culture in transition", *The Finnish Journal of Business Economics*, vol. 46, nº 3, pp 213-255.
- Guilding, C., Cravens, K. e Tayles, M. (2000): "An international comparison of strategic management accounting practices", *Management Accounting Research*, vol. 11, pp 113-135.
- IFAC - International Federation of Accountants (1998): *International Accounting Practice Statement n.º 1 – Management Accounting Concepts*, February, disponível em <http://www.ifac.org/StandardsandGuidance/FMAC/IMAP1.html> (acedido a 30 de Março de 2012).
- IFAC - International Federation of Accountants (2005): *The Roles and Domain of the Professional Accountant in Business*, Information Paper.
- IN (1963), Decreto-Lei n.º 45 103 (Aprova o Código da Contribuição Industrial), Diário do Governo, Série I, 153, 1 de Julho, 845-867.
- INCM (2009), Decreto-Lei n.º 310/2009 (Aprova o Estatuto da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas), *Diário da República*, 1.ª Série, 207, 26 de Outubro, 7999-8029.
- Hill, Manuela Magalhães e Hill, Andrew (2009): *Investigação por questionário*, 2.ª edição, Lisboa: Edições Sílabo.
- Hoque, Z. (2001): *Strategic management accounting*, Oxford: Chandos Publishing.
- Järvenpää, M. (2001): "Connecting management accountants' changing roles, competencies and personalities into the wider managerial discussion: a longitudinal case evidence from the modern business environment", *The Finnish Journal of Business Economics*, vol. 50 nº 4, pp 431-458.

- Järvenpää, M. (2007): "Making business partners: a case study on how management accounting culture was changed", *European Accounting Review*, vol. 16, nº 1, pp 99-142.
- Johnson, H. T. e Kaplan, R. S. (1987): *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, Boston, MA.
- Kaplan, R. S. (1984): "The evolution of management accounting", *Accounting Review*, vol. 59, pp 390-418.
- Kaplan, R. S. e Atkinson, A. A. (1989): *Advanced management accounting*, Upper Saddle River: Prentice Hall.
- Kennedy, F. A. e Sorensen, J. E. (2006): "Enabling the management accountant to become a business partner: organizational and verbal analysis toolkit", *Journal of Accounting Education*, vol. 24, nº 2, pp 149-71.
- Masquefa, B. (2008): "Top management adoption of a locally driven performance measurement and evaluation system: a social network perspective", *Management Accounting Research*, vol. 19, nº 2, pp 182-207.
- Mattar, F. N. (1994): *Pesquisa de Marketing: metodologia, planeamento, execução e análise*, 2.ª edição, São Paulo: Atlas.
- Nyamori, R. O., Perera, M. H. B. e Lawrence, S. (2001): "The concept of strategic change and implications for management accounting research", *Journal of Accounting Literature*, vol. 20, pp 62-83.
- Oliver, L. (1991): "Accounting as business partners", *Management Accounting*, vol. 72, pp 40-42.
- Parasuraman, A. (1991): *Marketing Research*, 2.ª edição, Addison Wesley Publishing Company.
- Roslender, R. e Hart, S. (2003): "In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives", *Management Accounting Research*, vol. 14, pp 255-279.
- Roslender, R., Hart, S. e Ghosh, J. (1998): "Strategic management accounting: refocusing the agenda", *Management Accounting*, vol. 76, nº 11, pp 44-46.
- Rouwelaar, H. e Bots, J. (2008): *Business Unit Controller Involvement in Management An Empirical Study in the Netherlands*, Working paper, disponível em: <http://ssrn.com/abstract=1277863> (acedido a 30 Março de 2010).
- Rowe, C., Birnberg, J. G. e Shields, M. D. (2008): "Effects of organizational process change on responsibility accounting and manager's revelations of private knowledge", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 33, pp 164-198.
- Ryan, B., Scapens, R. W. e Theobald, M. (2002): *Research Method & Methodology in Finance & Accounting*, 2.ª edição, Londres: Thomson.
- Verstegen, B.H.J., De Loo, I., Mol, P., Slagter, K. e Geerkens, H. (2007): "Classifying controller by activities: an exploratory study", *Journal of Applied Management Accounting Research*, vol. 6, nº 2, pp 9-32.
- Yazdifar, H. e Tsamenyi, M. (2005): "Management accounting change and changing roles of management accountants: a comparative analysis between dependent and independent organizations", *Journal of Accounting & Organizational Change*, vol. 1, nº 2, pp 180-98.