



Dissertação

Mestrado em Contabilidade e Relato de Gestão

Contabilidade de Gestão e o Papel do Contabilista nas PME

Isaura Maria Alves Ferreira

Leiria, setembro de 2012



Dissertação

Mestrado em Contabilidade e Relato de Gestão

Contabilidade de Gestão e o Papel do Contabilista nas PME

Isaura Maria Aves Ferreira

Dissertação de Mestrado realizada sob a orientação da Doutora Alexandra Cristina Pinheiro Carvalho e do Mestre Rui Manuel Patrício Ferreira Pereira, Professores da Escola Superior de Tecnologia e Gestão do Instituto Politécnico de Leiria

Leiria, *setembro* de 2012

Aos meus pais

Agradecimentos

É com enorme carinho que agradeço a todos aqueles que, direta ou indiretamente, tornaram possível esta longa jornada. Revelou-se um percurso nem sempre fácil, com alguns percalços e momentos de fraquezas, mas sempre com o apoio incondicional de quem jamais me deixaria desistir.

Agradeço à Professora Doutora Alexandra Carvalho e ao Dr. Rui Patrício, pela confiança ao assumirem o compromisso de serem meus orientadores, bem como, por toda a atenção, orientação e incentivo recebido.

Aos colaboradores das empresas inquiridas um agradecimento muito especial, pela disponibilidade e prontidão, sem os quais este estudo jamais seria possível.

À Professora Dra. Cátia Crespo e ao Doutor Pedro Carreira pela preciosa ajuda em matérias sensíveis e fundamentais ao estudo, tais como, elaboração e análise do questionário.

A todos os colegas de Mestrado pela entreaajuda, companheirismo e amizade.

Aos meus amigos e colegas de trabalho, os quais forma abordados frequentemente com questões e pedidos.

Em último, mas com lugar muito especial no meu coração, agradeço à minha família todo o apoio, incentivo e alento. Obrigado pela paciência, pela compreensão nas minhas faltas, pelo carinho e ajuda nos momentos de desistência.

Resumo

O principal objetivo do estudo consiste na identificação das práticas de Contabilidade de Gestão utilizadas nas PME do Concelho de Leiria, bem como na importância da informação produzida por esta vertente da Contabilidade e na análise do papel do preparador da informação como parceiro de negócios na tomada de decisões.

Através da análise estatística aos dados obtidos no inquérito aos responsáveis pela Contabilidade de Gestão foi possível identificar a relação entre os três principais vértices em estudo, a Contabilidade de Gestão, as PME e o Contabilista. Os resultados permitem constatar que as práticas tradicionais de Contabilidade de Gestão são comumente utilizadas nas PME do Concelho de Leiria, especialmente a Análise de Rácios, o Custeio Total e o Orçamento. Esta conclusão segue claramente os indícios da revisão de literatura, que salienta a utilização menos frequente das ferramentas de Contabilidade de Gestão contemporâneas nas PME.

Quanto à importância atribuída à informação produzida pela Contabilidade de Gestão, o contabilista em estudo classifica-a como elevada. No entanto essa informação é, por ele, considerada altamente relevante no cumprimento das obrigações fiscais e para efeitos de preenchimento das DF's, o que evidencia uma perceção distorcida dos fundamentos e objetivos da Contabilidade de Gestão, por parte do preparador da informação contabilística. Desta conclusão é importante salientar que o entendimento do responsável pela Contabilidade requer melhorias significativas quanto aos conceitos e objetivos da Contabilidade de Gestão em empresas de menor dimensão.

Palavras-chave: *Práticas de Contabilidade de Gestão, Ferramentas de Gestão, PME, O Contabilista.*

Abstract

The main objective of this study is to identify the practices of Management Accounting used in SMEs in the County Leiria, as well as the importance of the information produced by this part of the Accounting and analysis of the role of the preparer of information as a business partner in decisions making process.

Through statistical analysis to the data obtained in the investigation of those responsible for Management Accounting, it was possible to identify the relationship between the three main vertices in question, Management Accounting, SMEs and Accountant. The results help determine that the traditional practices of management accounting are commonly used in SMEs in the County of Leiria, especially ratio analysis, the Total Cost and Budget. This conclusion clearly follows the indications of a literature review, which highlights the less frequent use of the tools of Management Accounting contemporary SMEs.

Regarding the importance attributed to the information produced by the Management Accounting, the accounting study classifies it as high. However this information is, by itself considered highly relevant in tax compliance and for the completion of the DF's, which shows a distorted perception of the motives and objectives of Management Accounting, by the preparer of accounting information. From this conclusion it is important to note that the understanding of who is responsible for accounting requires significant improvements regarding the concepts and objectives of Management Accounting in smaller companies.

Key-Words: Management Accounting Practices, Management Tools, SMEs, The Accountant

Índice de Figuras

FIGURA 1 – EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA CONTABILIDADE DE GESTÃO.....	12
FIGURA 2 – PROCESSAMENTO DA INFORMAÇÃO.....	22

Índice de Tabelas

TABELA 1 – MÉDIA E MODA DOS ASPETOS DE INFLUÊNCIA AQUANDO DO PARECER DO CONTABILISTA NA TOMADA DE DECISÕES .	70
TABELA 2 – MÉDIA E MODA - IMPORTÂNCIA DA INFORMAÇÃO PRODUZIDA PELA CONTABILIDADE DE GESTÃO	75
TABELA 3 – MÉDIA E MODA – ASPETOS RELEVANTES DA INFORMAÇÃO.....	76
TABELA 4 – PERFIL DA EMPRESA ESTUDADA	77
TABELA 5 – CORRELAÇÃO <i>PEARSON</i> – HIPÓTESE 1.....	109
TABELA 6 - CORRELAÇÃO <i>PEARSON</i> – HIPÓTESE 2	109
TABELA 7 - CORRELAÇÃO <i>PEARSON</i> – HIPÓTESE 3	109
TABELA 8 - CORRELAÇÃO <i>PEARSON</i> – HIPÓTESE 4	109
TABELA 9 - CORRELAÇÃO <i>PEARSON</i> – HIPÓTESE 5	110

Índice de Gráficos

GRÁFICO 1 – PME POR SETOR DE ATIVIDADE ECONÓMICA, 2009	46
GRÁFICO 2 - INDICADORES DE FINANCIAMENTO DAS PME, 2009	47
GRÁFICO 3 – DETERMINAÇÃO DA AMOSTRA.....	59
GRÁFICO 4 - QUESTIONÁRIOS	62
GRÁFICO 5 – CARACTERIZAÇÃO DO CONTABILISTA - INTERNO/EXTERNO	64
GRÁFICO 6 – CARACTERIZAÇÃO DO CONTABILISTA - SEXO (F/M)	65
GRÁFICO 7 – CARACTERÍSTICAS DO CONTABILISTA – FORMAÇÃO ACADÉMICA	65
GRÁFICO 8 – CARACTERIZAÇÃO DO CONTABILISTA – FORMA DE ATUALIZAÇÃO PROFISSIONAL	66
GRÁFICO 9 – CARACTERIZAÇÃO DO CONTABILISTA – PERÍODO DE DESEMPENHO DA FUNÇÃO.....	66
GRÁFICO 10 – CARACTERIZAÇÃO DO CONTABILISTA – POSIÇÃO NA ESTRUTURA DA EMPRESA	67
GRÁFICO 11 - CONTABILIDADE DE FINANCEIRA E DE GESTÃO ASSEGURADA EM SIMULTÂNEO	68
GRÁFICO 12 - NÍVEL DE CONHECIMENTO DO NEGÓCIO.....	68
GRÁFICO 13 - CONSULTA NA TOMADA DE DECISÕES	69
GRÁFICO 14 – PARCEIRO DE NEGÓCIO	69
GRÁFICO 15 – CONTABILIDADE DE GESTÃO ELABORADA NA PRÓPRIA EMPRESA	71
GRÁFICO 16 – FUNÇÃO DESEMPENHADA	72
GRÁFICO 17 – PRÁTICAS DE CONTABILIDADE DE GESTÃO UTILIZADAS NAS EMPRESAS EM ESTUDO	73
GRÁFICO 20 - PERIODICIDADE DA PRODUÇÃO DE <i>REPORTING</i>	74
GRÁFICO 18 - EXISTÊNCIA DE CONTROLO NAS PRÁTICAS UTILIZADAS	74
GRÁFICO 19 – TIPO DE SOFTWARE UTILIZADO.....	74
GRÁFICO 21 – GRAU UTILIDADE ATRIBUÍDO À INFORMAÇÃO PRODUZIDA	75

Lista de Siglas

ABC	<i>Activity Based Costing</i>
ABM	<i>Activity Based Management</i>
ACVR	Análise Custo-Volume-Resultado
BSC	<i>Balanced Scorecard</i>
CT	Custeio Total
CV	Custeio Variável
DF's	Demonstrações Financeiras
ERP	<i>Enterprise Resource Planning</i>
EVA	<i>Economic Value Added</i>
IAPMEI	Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas e à Inovação
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IMA	<i>Institute of Management Accountants</i>
INE	Instituto Nacional de Estatística
MAS	<i>Management Accounting Systems</i>
MOD	Mão-de-Obra Direta
OTOC	Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas
PME	Pequenas e Médias Empresas
TOC	Técnico Oficial de Contas
VBM	<i>Value Based Management</i>

Índice

AGRADECIMENTOS	III
RESUMO	V
ABSTRACT	VII
ÍNDICE DE FIGURAS	IX
ÍNDICE DE TABELAS	XI
ÍNDICE DE GRÁFICOS	XIII
LISTA DE SIGLAS	XV
ÍNDICE	XVII
CAPÍTULO I – INTRODUÇÃO	1
CAPÍTULO II – REVISÃO DA LITERATURA	7
2.1 – INTRODUÇÃO	7
2.2 – INFORMAÇÃO PRODUZIDA PELA CONTABILIDADE DE GESTÃO	21
2.3 – FERRAMENTAS DE CONTABILIDADE DE GESTÃO	25
2.4 – CONTABILIDADE DE GESTÃO NAS PME	43
2.5 – O PAPEL DO PREPARADOR DA INFORMAÇÃO CONTABILÍSTICA	49
CAPÍTULO III – ESTUDO EMPÍRICO	57
3.1 – METODOLOGIA DE INVESTIGAÇÃO	57
3.1.1 – OBJETIVOS E HIPÓTESES	57
3.1.2 – A AMOSTRA	58
3.1.3 – QUESTIONÁRIO	60
3.1.4 – RECOLHA E ANÁLISE DE DADOS	63
3.2 – DISCUSSÃO DE RESULTADOS	81
CAPÍTULO IV – CONCLUSÃO	87
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	91
WEBGRAFIA	98
ANEXOS	99

CAPITULO I – INTRODUÇÃO

A globalização da economia e a inovação tecnológica levaram as empresas a aperfeiçoar o sistema organizacional, de forma a assegurar o seu posicionamento no mercado competitivo (Kaplan & Atkinson, 1998).

A crescente necessidade de produzir informação útil de apoio aos processos de decisão dos gestores induz numa melhoria sistemática da Contabilidade de Gestão. Nesta sequência vários são os estudos que emergem no século XX, décadas de 50 e 60 (Ferreira *et al.*, 2009), de forma a mensurar a utilidade da informação gerada pela Contabilidade de Gestão. No entanto, nas pequenas e médias empresas, tem-se verificado grande resistência à mudança e, conseqüentemente, o predomínio da aplicação de Contabilidade de cariz meramente financeiro (Kaplan & Atkinson, 1998).

A informação produzida, de âmbito legal, fiscal e financeiro tinha como principal alvo entidades externas à organização e as medidas puramente financeiras direcionavam-se unicamente para o resultado final, sem medir as origens e causas na determinação desse resultado (Borges, Rodrigues, & Morgado, 2004).

A década de 80 caracteriza-se por grandes mudanças no contexto empresarial, das quais surgem alterações significativas nos cenários políticos, económicos e tecnológicos a nível mundial (Ferreira *et al.*, 2009). As mutações ocorridas proporcionam um novo rumo da Contabilidade, especialmente da Contabilidade de Gestão, dando origem a vários modelos de aplicação, suscitando assim maior interesse pelas novas ferramentas de gestão.

Vários investigadores, de entre os quais, Kaplan & Johnson (1987), Kaplan & Norton (2001), Russo (2006), Abdel-Kader & Luther (2008), concluíram que as medidas financeiras devem complementar-se com novos indicadores não financeiros, incorporando indicadores produtivos e qualitativos, o que evidencia a necessidade crescente de novas práticas de Contabilidade de Gestão. Face a este pressuposto, Kaplan & Johnson (1987)

suscitam várias críticas à abordagem tradicional com a publicação do livro “*Relevance Lost*”.

Na publicação, Kaplan & Johnson (1987) focam a perda de relevância da Contabilidade de Gestão no que respeita à qualidade e utilidade da informação produzida para os gestores. A Contabilidade de Gestão desviava-se dos objetivos a que se propunha, tais como: fornecer custos precisos dos produtos e apurar a rentabilidade de forma a refletir a tecnologia, produtos, processos e do ambiente competitivo. Kaplan & Johnson (1987) argumentavam que, uma vez que a Contabilidade de Gestão não cumpria o papel que lhe era proposto, os gestores organizacionais deveriam tomá-la como irrelevante, sem funcionalidade para a tomada de decisões.

A Contabilidade de Gestão estagnou face à constante mutação tecnológica, por outro lado esse fator parecia um paradoxo diante da oportunidade que os avanços tecnológicos ofereciam para reduzir os custos de implementação de sistemas informatizados e para facilitar o acesso à informação. Perante esta realidade, e de forma a prosseguir lado a lado com os avanços tecnológicos cada vez mais influentes no mundo empresarial, desenvolveram-se novas ferramentas de Contabilidade de Gestão, tais como o *Activity Based Costing* (ABC), o *Balanced Scorecard* (BSC), o *Economic Value Added* (EVA), a *Activity Based Management* (ABM) e a Gestão Estratégica. Ao contrário da perspetiva tradicional, onde a Contabilidade de Gestão se limitava a registar, analisar e controlar, (Kaplan & Atkinson, 1998), o objetivo primordial destas novas técnicas assenta também numa análise qualitativa, e não apenas quantitativa como era visível até então.

Décadas mais tarde, Busco, Riccaboni, & Scapens (2006) e Uyar (2010) verificaram que, perante a existência de inúmeras práticas de Contabilidade de Gestão, os sistemas tradicionais continuaram a ser os mais utilizados. Concluíram que muitas empresas sofreram mudanças nas práticas de Contabilidade de Gestão, mas na forma como se utilizam os sistemas tradicionais e não na implementação de novas técnicas. A investigação de Busco *et al.* (2006) centrou-se no estudo de caso de uma empresa Italiana adquirida pela *General Electric*, por outro lado a amostra em estudo de Uyar (2010) era constituída por grandes empresas industriais de Istambul, bem como por pequenas e

médias empresas locais. Denote-se que a conclusão comumente obtida abrange uma vasta diversidade de empresas.

As PME assumem uma importância determinante na economia, pelo que torna necessário obter maior conhecimento sobre as práticas de Contabilidade de Gestão utilizadas por estas empresas, assim como verificar em que medida elas estão de acordo com os resultados já obtidos em empresas de maior dimensão.

Com elevado peso no tecido empresarial Português, cerca de 99,7% em 2009 (Instituto Nacional de Estatística INE, 2011), as PME são consideradas como o pilar da economia nacional, sendo as principais responsáveis pela criação de emprego e caracterizadas como fonte geradora de riqueza (IAPMEI, 2011). No entanto, as perspetivas sobre as PME nem sempre são as mais corretas. Por vezes tende-se a relacionar a dimensão das empresas com a sua eficácia e eficiência. Defende-se que a dimensão determina a capacidade inovadora das empresas e, portanto, a sua eficiência e competitividade, contudo não será correto associar a dimensão da empresa à sua capacidade competitiva de um modo linear. Nesse sentido, as PME não encontram na sua reduzida dimensão uma limitação ao seu desenvolvimento.

Em consequência do processo de desenvolvimento da Contabilidade de Gestão, surge a necessidade de integrar na dinâmica da organização o profissional de Contabilidade. Conforme constatação de Pierce & O'Dea (2003), do estudo desenvolvido em multinacionais, a Contabilidade é preponderante aquando da aplicabilidade da informação gerada pela Contabilidade de Gestão. O profissional de contabilidade terá a função de quantificar, qualificar e interpretar os efeitos das transações devidamente planeadas, incluindo aspetos estratégicos, táticos e operacionais, requerendo assim, uma nova postura do profissional de Contabilidade (Briggs, Copeland, & Haynes, 2007).

Segundo Domingues de Azevedo, presidente da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, o TOC não é um “*guardador e tratador de documentos contabilísticos, mas sim um parceiro dos empresários nas tomadas de decisão*” (Azevedo, 2008, pg. 30). O especialista de Contabilidade devidamente informado influenciará positivamente a tomada de decisões imprescindíveis à sobrevivência da empresa.

Como ponto de partida à investigação, pretende-se estudar as ferramentas de Contabilidade de Gestão utilizadas pelas PME do concelho de Leiria e a sua relação com o papel desempenhado pelo Contabilista, bem como explorar até que ponto a informação produzida pela Contabilidade de Gestão constitui o elo de ligação deste binómio, Contabilidade de Gestão e Contabilista nas PME.

Baseado neste pressuposto, este trabalho tem, numa primeira fase, o objetivo exploratório de identificar a temática envolvente à Contabilidade de Gestão nas PME. Na segunda parte é abordada a vertente prática através da análise das PME do concelho de Leiria, para este efeito foram realizados inquéritos por questionário de forma a identificar a relação existente entre os três vértices fulcrais da Contabilidade de Gestão, as práticas utilizadas, qualidade da informação produzida pela Contabilidade de Gestão e o papel do Contabilista nas PME.

Neste enquadramento, pretende-se identificar os fatores, aos quais os inquiridos atribuem maior importância, no desempenho económico-financeiro satisfatório da empresa, bem como na identificação do seu contributo a nível organizacional e à abrangência na tomada de decisões. A formulação de hipóteses a testar é o ponto de partida da análise, sucedida do teste de hipóteses e, por fim a apresentação e discussão dos resultados.

Relativamente à estrutura do trabalho e como forma introdutória do mesmo, o primeiro capítulo assenta na justificação do tema e nos objetivos que se pretendem atingir na realização deste trabalho.

No segundo capítulo, através da revisão de literatura, destaca-se a abordagem teórica da Contabilidade de Gestão e das ferramentas de gestão frequentemente utilizadas, bem como a relação das PME com a Contabilidade de Gestão e com o Contabilista, com intuito de identificar a importância atribuída à informação produzida pela Contabilidade de Gestão na tomada de decisões.

O capítulo três trata da metodologia utilizada no desenvolvimento da pesquisa exploratória. Inicia com a introdução ao método, objetivos e hipóteses, seguido da definição da amostra, estrutura e conteúdo do questionário. Segue-se a recolha de dados,

esta última subdividida em análise univariada e correlação de *Pearson*. Por fim, apresenta-se a análise e discussão dos dados, bem como a síntese da matriz de correlação dos diversos pontos de vista da literatura com os resultados encontrados.

No quarto e último capítulo encontram-se expostas as considerações finais, de entre as quais algumas sugestões para investigações futuras e as limitações do trabalho.

CAPITULO II – REVISÃO DA LITERATURA

2.1 – Introdução

Como ciência social, a Contabilidade tem acompanhado as evoluções sociais e económicas com objetivo de fornecer informação tempestiva, confiável e relevante para os gestores e restantes utilizadores.

A evolução do homem e da sociedade como um todo é resultado, principalmente, de estudos, pesquisas, descobertas e revoluções. Também a Contabilidade é parte integrante das constantes mutações, especialmente dos negócios empresariais e, nesse sentido, configura-se como uma ciência de grande importância para o desenvolvimento da sociedade.

Com características de uma ciência social aplicada, a Contabilidade tende a evoluir de acordo com as necessidades dos utilizadores da informação. No cumprimento desta missão deve procurar incessantemente ser um sistema de informação que atenda as mais variadas necessidades e interesses. Para isso, a Contabilidade abrange diversas áreas, entre as quais, a financeira, gestão de custos, social e ambiental.

A Contabilidade procura criar, aperfeiçoar e desenvolver métodos e modelos de gestão. Surge da necessidade do homem acompanhar e controlar a evolução do património, fazendo parte da evolução e do desenvolvimento do próprio ser humano e da sociedade. Os primeiros sinais da existência de contas remetem a 4.000 anos antes de Cristo, onde o homem primitivo, como forma de quantificar o número de instrumentos de caça e pesca disponíveis, já evidenciava uma forma rudimentar de Contabilidade. E, assim, conclui-se que a Contabilidade é tão antiga quanto a origem do Homem Pensante (Iudícibus, 2000) citado por (Bonatto *et al* 1999).

Na tentativa de melhor se ajustar ao ambiente empresarial, a principal preocupação da Contabilidade centrava-se na informação financeira e no cumprimento das obrigações fiscais e legais. A evolução tecnológica e o aumento significativo das necessidades sociais,

sentidas em meados do século XX, bem como o acréscimo de utilizadores de informação produzida pela Contabilidade, criam a necessidade de ramificar os objetivos da empresa à sociedade. Contrariamente ao que acontecia, quando a Contabilidade tinha apenas o objetivo de satisfazer o proprietário através da obtenção de lucro máximo. No início dos anos 90 do século XX, a vertente social ganha reconhecimento nos negócios empresariais.

A concorrência fortemente estimulada pela globalização dos mercados aumenta a importância da informação contabilística, tornando-a imprescindível e estratégica para a subsistência e criação de vantagem competitiva. Tais informações devem caracterizar-se pela utilidade e confiabilidade, atendendo aos interesses diversificados dos utilizadores, não apenas às necessidades financeiras, mas sim, às várias abordagens inclusive a económica.

Face à nova realidade concorrencial, é exigido à Contabilidade evoluir e fornecer instrumentos decisivos para o crescimento económico da organização, tal como Contabilidade estratégica de custos, criadora de métodos de apuramento de custos dos concorrentes, dos elos de uma cadeia de valor e da qualidade. Assim, o modelo antigo de Contabilidade deixou de responder às necessidades dos gestores, que atualmente procuram informação de gestão dinâmica e ágil, tanto dos aspetos relativos à própria empresa, como do ambiente em que ela está inserida. Os métodos utilizados pelos gestores na gestão financeira da empresa mudaram, o objetivo organizacional da maximização da riqueza dos acionistas suscita a necessidade de produzir informação que permita aos acionistas a obtenção do melhor resultado.

Denote-se que na esfera mundial a Contabilidade de Gestão teve origem na Era Mercantilista, no século XVIII, utilizando como principal fonte de dados a Contabilidade Geral ou Financeira. Inicialmente criada para solucionar os problemas de mensuração monetária de *stocks* e do resultado, a Contabilidade de custos não era considerada como um instrumento de gestão. No entanto, o súbito crescimento das empresas proporcionou um grande distanciamento entre os gestores e os administrativos/operacionais, e consequentemente dificultou a tarefa de compilação de informação de forma precisa e tempestiva. Face a esta problemática a Contabilidade de custos começou por ser encarada como uma eficiente forma de auxílio no desempenho dessa nova missão, a gestão de

custos. É através do eficiente registo e controlo das operações internas, da partilha de informação com os decisores de topo, no planeamento das atividades e especialmente no estabelecimento das políticas e dos objetivos da empresa, que a Contabilidade de Custos ganha maior amplitude, sendo-lhe atribuída uma nova designação, Contabilidade de Gestão.

A natureza dos negócios sofreu uma grande mudança, no final do século XVIII e grande parte do século XIX, com a Revolução Industrial. A grande produção de ferro provocou a expansão das vias de comunicação ferroviárias e facilitou a construção de fábricas, originando a circulação de bens em grande escala. Surgiram grandes empresas de eletricidade, de água, de gás e da construção. A conjugação da produção em massa com o avanço dos sistemas de distribuição foi fundamental para surgirem grandes empreendimentos. As fábricas cresceram com o aumento da produtividade e com o aumento da procura de produtos, gerando o processo de uniformização da produção (Beuren, 1993).

Ao mesmo tempo que as empresas industriais emergiam, também o setor do comércio e de serviços acompanhavam a evolução, dando início ao desenvolvimento de novas transações e a necessidade de encontrar formas para registar esses eventos. Face a esta evolução a Contabilidade de Gestão adquire um novo estatuto, considerada como o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações usadas pelos administradores para planeamento, avaliação e controlo de uma organização (Caiado, 2009).

O crescimento dos negócios em tamanho, complexidade e diversidade geográfica, ocorrido no século XIX, levou os administradores a aperfeiçoarem os sistemas contabilístico para possibilitar o fornecimento de informações necessárias às várias decisões, incluindo desempenho, avaliação, planeamento e controlo. O estudo e a prática de Contabilidade de Gestão foram desenvolvidos com objetivo de produzir esses sistemas e por conseguinte fornecer as informações necessárias para a tomada de decisões.

No século XX começaram a surgir as teorias e técnicas de Contabilidade de Gestão na Europa e posteriormente nos Estados Unidos. Passou-se a questionar o que muitos

autores chamavam de Contabilidade tradicional de custos. As novas propostas viriam a incluir nos objetivos esperados da Contabilidade de Gestão, a realocação dos custos indiretos, a integração da Contabilidade, o orçamento e a estratégica.

Conforme ocorreu com a Contabilidade financeira, também a Contabilidade de Gestão foi propulsionada, em parte, por uma associação de contabilistas preocupados com o desenvolvimento teórico e dogmático desse ramo contabilístico. Foi criado o *American Institute of Accountants* (AIA). Contudo os estatutos do AIA procuravam aprimorar os membros inscritos, que consequentemente marginalizou dois grandes grupos de profissionais, os professores e os contabilistas. Essa situação deu origem, em 1916, à criação de um novo grupo representativo, a *American Association of Instructors in Accounting*, posteriormente denominada por *American Accounting Association* (AAA). Em 1919, os contabilistas criaram uma organização própria intitulada *National Association of Cost Accounting*, mais tarde designada por *Institute of Management Accountants* (IMA). Por conseguinte, na primeira conferência anual da “*National Association of Accountants*”, em 1920, ainda que com grande divergência de opinião, o custo-padrão revelou interesse significativo. Face ao sucedido, verifica-se um rápido desenvolvimento desta ferramenta de Contabilidade de Gestão, como apoio ao planeamento das operações de produção e avaliação da eficiência das empresas.

Até este momento a informação requerida assentava no processo básico, transações e acontecimentos que produziam valor monetário. Verificava-se uma clara insatisfação quanto à determinação de custos e à informação de suporte à tomada de decisões. Após 1925, ocorre uma mudança substancial da necessidade de informação utilizada pelos gestores. Pretende-se o aperfeiçoamento dos procedimentos de Contabilidade de custos, das técnicas e princípios de custo-padrão, apropriação dos custos indiretos de fabricação, tratamento contabilístico de materiais, registo da variação de custos e preparação de relatórios de custos com precisão (Vicente, 2007).

A adoção da Contabilidade de custos estende-se a empresas de todos os setores de atividade, em especial no setor industrial, no qual amplifica e apura os métodos de segregação das fases de produção, facilitando a determinação de custos de suporte à tomada de decisões e formação do preço de venda do produto. Nos anos que sucederam

1945, e de forma continua e pautada, foram introduzidos novos métodos de determinação de custos, constatando-se uma evidente melhoria no controlo de custos, tanto a nível de registo como de relatórios contabilístico.

Todavia Kaplan & Johnson (1987) consideraram estes avanços pouco significativos. Na opinião dos autores a Contabilidade de custos restringia-se, basicamente à acumulação e determinação do custo histórico por produto e departamento, a fim de avaliar os *stocks* e apurar o resultado. A Contabilidade de Custos tradicional direcionava-se unicamente para o registo do custo total do produto, atendendo apenas às necessidades de informação para relatórios externos à organização.

Nas décadas de 50 e 60 do século XX, começam a fluir a segregação de procedimentos da Contabilidade de custos relevantes à tomada de decisões. A ênfase no fornecimento de informações de custos passou do utilizador da informação externo para os internos, sendo esta de conteúdos díspares, conforme ilustra a Figura 1.

Figura 1 – Evolução Histórica da Contabilidade de Gestão

<i>Século XIX</i>	Registo contabilístico dos custos de matéria-prima e de mão-de-obra Indicadores operacionais Imputação de custos indiretos com base na MOD
<i>1900-1930</i>	Desenvolvimento do custo padrão Aparecimento dos primeiros indicadores de gestão em empresas multidivisionais
<i>Década de 30</i>	Preponderância da contabilidade financeira Foco na determinação do custo e controle financeiro, através do uso do orçamento e da contabilidade de custos
<i>Década de 40 e 50</i>	Custeio por absorção Segregação de procedimentos relevantes à tomada de decisões
<i>Década de 60</i>	O foco direciona-se para o fornecimento de informação de controlo e planeamento, através do uso de tecnologias tais como análise de decisão, Predomina o Custeio direto
<i>Década de 70</i>	Contabilidade interna e os modelos de decisão
<i>Década de 80</i>	A atenção foi direcionada para a redução do desperdício de recursos usados nos processos de negócios, através da análise de processo e administração estratégica de custos Desenvolvimento da Contabilidade de Gestão numa abrangente qualitativa e de melhoria continua Surge o ABC e ABM
<i>1990 – 2008</i>	A atenção incide na criação de valor através do uso efetivo de recursos e das tecnologias, tais como criação de valor ao cliente, para o acionista e inovação organizacional. Perspetiva externa e a longo prazo Indicadores não financeiros BSC

Fonte: Elaboração Própria

Scapens (2006) reforça que, no século XX década de 70, existia uma conceção muito redutora de Contabilidade de Gestão. A economia orienta-se para modelos matemáticos, que delineavam o caminho a seguir pelos profissionais e académicos, partia-se do princípio que a teoria fora desenvolvida, em falta estava a difusão da informação aos interessados. Os investigadores acreditavam ter desenvolvido a teoria e as técnicas de Contabilidade de Gestão a aplicar. Contudo esta confiança estava prestes a cessar, já na década de 80, reconhece-se a existência de uma lacuna entre a teoria e a prática. A publicação de Kaplan & Johnson (1987) suscita a questão de relevância da informação produzida pela Contabilidade de Gestão e torna-se urgente direccionar a investigação da teoria à prática.

A publicação da obra “*Relevance Lost – The Rise and Fall of Management Accounting*”, Kaplan & Johnson (1987), surge como um marco de grande importância na Contabilidade de Gestão. O facto dos sistemas de Contabilidade de Gestão aplicados não serem adequados à realidade das organizações, indicava à perda de relevância na informação produzida, deixando de ter utilidade na tomada de decisões. Face a esta problemática, Kaplan & Johnson (1987) propõem a utilização de novos instrumentos de Contabilidade de Gestão, entre os quais, ABC, ABM e BSC.

Os avanços quanto à aplicação das práticas de Contabilidade de Gestão verificavam-se lentos nos anos que se sucederam, conforme constatado por Burns, Ezzamel, & Scapens (1999). Porém o foco incide em indicadores não financeiros, numa perspectiva externa e a longo prazo, o que evidenciava uma tendência claramente económica, social e organizacional que afetava a forma pela qual as empresas e as práticas adotadas emergiam.

A sugestão de Kaplan & Johnson (1987) inicia um novo período de investigação em Contabilidade de Gestão. O ABC/ABM, BSC, VBM e o custo alvo, tornam-se o foco das novas pesquisas com o objetivo comum em explicar a evolução, adoção, uso e impacto das novas ferramentas (Malmi & Brown, 2008). Surge a necessidade de alargar a amplitude destas matérias, e com esta a crescente pesquisa comparativa entre economias distintas.

Todavia, Kaplan & Norton (1992) efetuaram estudos de medição de desempenho em várias empresas. Analisaram a adoção do BSC como ferramenta de gestão de cariz qualitativo e quantitativo de forma a descrever a estratégia de Contabilidade de Gestão. Constataram que esta ferramenta surgiu como reforço do sistema de gestão de qualidade, proporcionando aos gestores, maior e melhor acesso à informação. Também Cooper & Kaplan (1992) estudaram o ABC como sistema de custeio utilizado na Contabilidade de Gestão que atribui custos indiretos aos produtos, serviços ou qualquer objeto de custo. Os autores distinguem o ABC de outros métodos de custeio pela forma como distribui e aplica os custos indiretos da empresa. Concluíram que os sistemas tradicionais, que utilizam como unidade de mensuração a hora máquina e hora homem, não mediam com precisão os custos dos recursos utilizados na produção e distribuição do produto.

A utilidade atribuída às ferramentas de Contabilidade de Gestão era parte integrante de muitos estudos, na Austrália e no Japão por Wijewardena & Zoysa (1999), Abdel-Kader & Luther (2008) e Toomas & Lääts (2002) em empresas do sector industrial do Reino Unido e Estónia, Busco *et al.* (2006) em empresas estatais na China e Yeshmin & Hossan (2011) no Bangladesh. As conclusões comumente encontradas resumem-se ao uso de técnicas de Contabilidade de Gestão tradicionais, que continuam a prevalecer sobre as técnicas avançadas. No entanto é relevante frisar que as práticas de Contabilidade de Gestão modernas permitem que as organizações melhorem a sua capacidade inovadora e flexibilidade de forma a melhorar continuamente o desempenho (Kaplan & Norton, 2001).

Como consequência da proposta de Kaplan & Johnson (1987), também Scapens (1994) e Burns & Scapens (2000) estudam a extensibilidade de novas ferramentas de gestão, com especial atenção ao nível institucional. Estes autores afirmam que o conjunto de ideias contidas na teoria institucional apresenta uma estrutura intelectual mais adequada para o entendimento dos sistemas de Contabilidade de Gestão do que a estrutura do modelo neoclássico. A abordagem institucional deve ser considerada como válida para o entendimento das práticas de Contabilidade de Gestão como rotinas institucionalizadas e para o estudo da interação entre a Contabilidade de Gestão e outras instituições sociais. As práticas de Contabilidade de Gestão e rotinas emergentes podem ser caracterizadas como institucionalizadas quando se tornam amplamente aceites pela organização e são encaradas como importantes práticas de Contabilidade de Gestão. Após constatação do *gap* entre a teoria e a prática, Scapens (1994) explorou um caminho na investigação através da Teoria Institucional como forma de entender como se comportavam as mudanças, encontrando nesta teoria um campo fértil para a investigação.

Segundo Hyvönen (2005) as grandes organizações têm tempo, dinheiro e recursos para testar novas ferramentas. A autora fornece uma perspetiva europeia dos sistemas de Contabilidade de Gestão, assim como mostra as evidentes diferenças e semelhanças entre a Austrália e os outros países de tecnologia intensiva Finlandesa (teste em grandes empresas e técnicas avançadas). As práticas de Contabilidade de Gestão foram divididas em planeamento de longo prazo, sistemas de orçamentação, custo produto, avaliação de desempenho e sistemas de apoio à decisão. Segundo a autora a quantidade de estudos com foco na evolução de Contabilidade de Gestão nos países em processo de aplicação duma

nova técnica é limitado, especialmente no que respeita à abordagem contingencial. Por outro lado, defende que o aspeto ambiental que afeta os *Management Accounting Systems* (MAS), na fase inicial de transição, é distinto em 2 níveis: o ambiente de negócio em geral (externa) e o nível de ambiente de legalidade da empresa.

Hyvönen (2005) concluiu que a maioria empresas em estudo:

- Têm custos de produtos inadequados originados pelos sistemas de Contabilidade de Gestão desajustado;
- A informação de gestão é disponibilizada aos utilizadores da informação (gestores e funcionários) tardiamente, muito agregada e numa vertente muito financeira;
- Centros de custos amplamente definidos pode levar possíveis dificuldades em relacionar elementos de custo diferentes como objetos de custo (produto) e, portanto, os problemas irão ocorrer em toda a área de produtos;
- Não havia clara distinção entre os MAS e as tecnologias de produção;
- Utiliza a Contabilidade financeira como fonte para os relatórios internos;
- Aquando da elaboração de orçamentos e relatórios não usa, sistematicamente, a informação contabilística para fins claramente definidos e úteis;
- A avaliação de desempenho foi baseada em diferentes funções e grupos de produtos.

Para Hyvönen (2005) a relação social da entidade torna-se cada vez mais influente à sobrevivência das empresas. Estas tendem a consideram como parte integrante dos seus objetivos, não só a relação interna (proprietário/colaboradores), mas também externa, sendo o meio envolvente um fator preponderante.

Deste modo, com objetivo de preencher as lacunas evidenciadas na obra *Relevance Lost*, Johnson (1994) publica o livro *Relevance Regained – From Top-Down Control to Botton-Up Empowerment*. O autor defende que a excelência global supõe que o único padrão operacional é aquele que satisfaz o cliente de forma a aperfeiçoar os processos, remover as restrições e ajustar os sistemas operacionais à medida que surgem novas necessidades do mercado. Segundo Johnson (1994) o fracasso da maioria das empresas

Americanas deve-se à dependência de informação produzida pela Contabilidade de Gestão no controlo das ações e da produtividade. Para ser competitiva a empresa deve direcionar o foco para o processo de venda ao cliente e não centrar apenas a sua atenção no produto a comercializar.

Recentemente e reforçando as pesquisas referidas, Uyar (2010) elaborou um estudo exploratório em grandes, pequenas e médias empresas industriais em Istambul – Turquia, com referência a estudos anteriormente efetuados na Turquia e Índia, pretendendo identificar as práticas de Contabilidade de Gestão frequentemente utilizadas, do qual concluiu que as ferramentas tradicionais prevalecem face às técnicas avançadas. Contudo ficou constatado, uma vez mais, que é necessário a aplicabilidade das técnicas de Contabilidade de Gestão como apoio à tomada de decisões.

Também Scapens (2006) deu o seu notável contributo com o estudo das mudanças ocorridas ao longo de 35 anos, na investigação em Contabilidade de Gestão. No qual verificou que a investigação tem proporcionado uma compreensão mais explícita dos processos que moldam as práticas de Contabilidade de Gestão, mas o desafio para o futuro será usar esse entendimento teórico como meio de transmissão de informação relevante e útil ao profissional de Contabilidade de Gestão. À semelhança de Scapens (2006), Cheng, Schulz, & Booth (2009) efetuaram uma revisão de literatura da inovação e mudança de papéis da Contabilidade de Gestão e capacidade de inovar. Os resultados apontam para a hipótese de que, em comparação com contabilista de gestão com orientação funcional (Contabilidade), um contabilista de gestão com orientação em unidade de negócio (Operacional) não é apenas associado ao nível de inovação, mas também à diversidade de inovações.

Parker (2011) na análise do posicionamento da investigação qualitativa da Contabilidade de Gestão, identificou as principais características da perspetiva qualitativa e quali-quantitativa, assim como a contribuição para a trajetória futura da Contabilidade de Gestão. A preocupação com a capacidade de resposta dos profissionais e decisores é notória. Por conseguinte, a abertura de novos caminhos para enfrentar as mudanças organizacionais e sociais é imprescindível, com o objetivo de revelar ao mundo a existência de novas “Contabilidades” para além do que os números o exigem.

Zimmerman (2001) defende que pouco se tem aprendido com a literatura, em parte porque os incentivos aos pesquisadores, tem-se deslocado para descrever a prática, em vez de desenvolver e testar teorias. No entanto acrescenta que descrever a prática, por si só, não é improdutivo se o objetivo da pesquisa for produzir teorias empiricamente verificáveis. Uma descrição “rica” da prática muitas vezes leva a novas teorias, afirma que uma das razões que justifica que a literatura empírica de gestão não conseguiu produzir um corpo coerente de conhecimentos deve-se ao facto do objetivo da literatura não ser para testar teorias. Provavelmente o principal fator que dificulta a investigação empírica de gestão é a falta de dados consistentes sobre o que as empresas fazem internamente. Segundo Zimmerman (2001) muitas questões ficaram por responder no que respeita à literatura empírica de Contabilidade de Gestão, ou seja, a literatura empírica dos últimos anos deixa muitos tópicos de pesquisa importantes inexplorados. Face a esta constatação Zimmerman (2001) é da opinião que muitos teóricos deviam procurar desenvolver modelos que geram implicações discutíveis, testáveis e conclusivos.

No Brasil, através do estudo de caso, Sell (2004) pretendeu demonstrar um sistema que possibilitasse a inserção, de forma gradual e com a participação do gestor, de Contabilidade de Gestão no processo decisório nas Pequenas e Médias empresas. De entre as três principais questões do estudo, destaca-se a questão: “*A Contabilidade de Gestão pode agregar valor ao processo decisório nas Pequenas e Médias empresas?*” (Sell, 2004 pg. 16) à qual obteve resposta afirmativa e concluiu que o processo não só acresce valor ao processo decisório, como também o torna mais ágil e seguro.

Também em Portugal, recentemente Gomes (2007) prontificou-se a preencher a lacuna nacional quanto à falta de estudos em Contabilidade de Gestão. Mostrou que, à semelhança de outros países, também as grandes empresas portuguesas continuam a utilizar técnicas tradicionais em detrimento das técnicas avançadas de Contabilidade de Gestão. Porém, verificou que a Contabilidade de Gestão tem aumentado a sua importância nas grandes empresas, independentemente das atividades económicas a que pertencem. Gomes (2007) focalizou o seu estudo da situação portuguesa das grandes empresas a nível do ABC, constatando que o ABC é conhecido nas empresas mas verifica-se alguma aversão à sua aplicabilidade, possivelmente pela falta de informação.

Quanto a divulgação e estudos em Contabilidade de Gestão nas PME Portuguesas tem-se verificado um atraso temporal significativo.

Russo (2006, pg. 113) refere que em Portugal “*muitas PME apenas gerem o curto prazo sem orientação estratégica definida*”, a ausência de planeamento, implementação de ferramentas de gestão e análise de desempenho, reflete a falta visão a longo prazo, condicionando a organização e contribuindo para o fraco desempenho da mesma. Algumas destas conclusões foram constatadas por Russo (2006, pg. 116) num estudo realizado às PME da indústria de transformação de plásticos, revelando que “*as empresas continuam mais preocupadas com a gestão de aspectos operacionais de curto prazo, utilizando na análise de desempenho indicadores financeiros*”, esquecendo a mensuração e análise de factores importantes como indicadores não-financeiro que acrescem valor à empresa.

O estudo do papel do profissional de Contabilidade de Gestão ganha especial atenção. Uma vez que a aplicabilidade das ferramentas de Contabilidade de Gestão depende da capacidade intelectual do ser humano, cada vez mais é atribuída relevância ao estudo da atuação do profissional de Contabilidade de Gestão na empresa. A identificação das técnicas mais utilizadas pelo contabilista e a informação necessária para o utilizador são fatores de grande importância. A perceção do gestor face à utilidade da informação, as mutações das necessidades e o papel dos sistemas de Contabilidade de Gestão foram considerados como foco primordial do estudo de Pierce & O’Dea (2003), que constatarem a existência de três grandes áreas nas quais o contabilista deve ser exímio. Em primeiro lugar o contabilista deve ser dotado de um profundo conhecimento técnico, a fim de conseguir adaptar a informação às necessidades, proporcionando o equilíbrio entre validade técnica e organizacional. Segundo, o conhecimento do negócio, que inclui as técnicas de informação, produção e comercialização. E por fim, o contabilista deve ser dotado de capacidade de interação, ou seja, habilidades sociais e interpessoais. Na opinião dos autores, a melhoria da informação de Contabilidade de Gestão só acontecerá se se verificar convergência dos utilizadores da informação e dos sistemas de Contabilidade de Gestão quanto à tempestividade, natureza e formato da informação produzida, aumentando assim a sua utilidade.

Como forma de avaliar a qualidade de informação fornecida pela Contabilidade de Gestão e a utilidade que o gestor lhe atribui, Pierce & O'Dea (2003) também elaboraram um estudo do qual concluíram a existência de lacunas originadas pelo desequilíbrio do uso das técnicas de Contabilidade de Gestão. A melhoria da informação só poderá acontecer se existir convergência no entendimento da qualidade de informação, a nomeação das técnicas de gestão a utilizar deverá resultar de um processo de escolha mutua entre o gestor (utilizador) e produtor da informação. Scapens & Jazayeri (2003) são da opinião que também as técnicas de informação – TI constituem uma ameaça ao profissional, uma vez que estas poderão criar uma imagem distorcida do “contabilista especialista da informação” do futuro, em detrimento da envolvente contabilística e de gestão necessária.

Paralelamente à crescente importância das práticas de Contabilidade de Gestão no alcance dos objetivos organizacionais tem-se verificado um aumento de estudos realizados nesta área ao longo dos últimos anos, destacam-se Chenhall & Langfield-Smith (1998), Abdel-Kader & Luther (2008), Ismail (2009) e Yeshmin & Hossan (2011). Também recentemente e a nível nacional Gomes (2007) no estudo desenvolvido em grandes empresas.

Tendo em conta o peso significativo da informação produzida pela Contabilidade de Gestão atualmente no mundo empresarial, surge a necessidade de analisar o seu impacto nas PME. Para estas empresas, a informação é gerada principalmente com objetivo de responder a requisitos legais, mas a relevância de tais relatórios externos é reduzida para o proprietário. A produção de contas anuais é encarado como um “fardo” para as pequenas empresas e o papel do contabilista não é reconhecido para além do cumprimento dos relatórios financeiros. Verifica-se uma relutância em adquirir os serviços de Contabilidade de Gestão, visto que as empresas consideram o contabilista apenas como mais um elevado custo. Esta perceção é considerada a principal barreira ao potencial desenvolvimento dos serviços de Contabilidade de Gestão das pequenas e médias empresas.

De acordo com P. Marriott & Marriott (2000) apesar da importância económica e social, existe uma grande lacuna nas PME diretamente relacionada com a informação de Contabilidade de Gestão e iniciativas de investigação nesta área. A relação entre pequenos proprietários/gerentes da empresa e os seus contabilistas é principalmente económica. O

serviço de produção de relatórios por parte do contabilista é impulsionado por exigências legais e muitos proprietários não entendem ou não usam a informação produzida para além dos requisitos legais, desperdiçando um conjunto de informações imensamente relevantes.

As PME tendem a depender de um pequeno número de clientes, produzem produtos/serviços padronizados e têm pouca influência no mercado. Caracterizam-se por ter propriedade independente o que permite ao proprietário/gestor manter o controlo, tomar decisões e fornecer capital necessário ao desenvolvimento da atividade. É frequente relacionar a dimensão da empresa com as capacidades, geralmente a perceção é que quanto maior a organização, maior a necessidade de gerir a informação contabilística, o que cria a ideia deturpada de que as PME não precisam de sistemas de Contabilidade de Gestão. Hyvönen (2005) argumenta que na realidade as PME, comparativamente às grandes empresas, enfrentam os mesmos tipos de complexidades, mais propensas a falhas e, portanto a informação de Contabilidade de Gestão é especialmente importante para melhorar a gestão de recursos e decisão de alocação.

Dada a importância das PME em qualquer economia, e considerando que elas representam um campo fértil, a partir do qual, novas e grandes empresas podem surgir, considera-se que as PME necessitam de informações Contabilidade de Gestão oportunas, precisas e confiáveis.

O desenvolvimento da Contabilidade de Gestão nas PME através da perspectiva da construção social, segundo Perren & Grant (2000), evidencia a criação de um “micromundo” no seio da organização, diminuindo a distância entre o gerente e o funcionário, neste sentido a flexibilidade das rotinas de Contabilidade de Gestão podem ajudar a empresa a desenvolver-se, reduzindo a resistência à mudança.

O conhecimento do negócio, a eficácia dos fornecedores e o contributo dos profissionais de Contabilidade concorrem significativamente para o sucesso da implementação dos sistemas contabilísticos. Para uma interpretação exata da informação disponibilizada, os gestores das PME necessitam desenvolver os conhecimentos contabilísticos, originando uma correta tomada de decisões (Ismail, 2009). No entanto para Nandan (2010), os gestores ou proprietários de uma PME têm pouco ou nenhum

conhecimento de gestão de empresas com características específicas desta amplitude. Logo a capacidade de atender às necessidades da Contabilidade de Gestão nas PME é reduzida.

Hyvönen (2005) argumenta que, tal como as grandes empresas, uma correta gestão de PME também exige a aplicação de técnicas de Contabilidade de Gestão adequadas e sofisticados sistemas de Contabilidade de Gestão, permitindo a eficaz gestão de recursos escassos, acrescentando valor ao cliente. A formação e experiência na gestão de uma PME, assim como o papel da informação de Contabilidade de Gestão, são imprescindíveis no que respeita à monitorização e controlo de atividades das PME.

Porém, tem-se constatado uma escassez de literatura sobre a necessidade de Contabilidade de Gestão nas PME e do papel do contabilista. Na Europa, as publicações são maioritariamente editadas no Reino Unido, tendo como fonte a literatura desenvolvida nos EUA. Tratando-se especificamente de Portugal, o estudo destas temáticas é praticamente inexistente, *“Portugal é um país de pouca tradição em Contabilidade de Gestão”*. (Gomes 2007, pg. 24)

2.2 – Informação Produzida pela Contabilidade de Gestão

O alargamento dos mercados e a incessante inovação tecnológica proporciona um aumento significativo de novas empresas, e por conseguinte, maior é a necessidade de criar informação atempada que permita auxiliar os gestores na tomada de decisões. Perante estas impetuosas mutações, as empresas carecem de definir medidas fundamentais para fazer face à concorrência, através do lançamento de novos produtos competitivos, aumento do resultado e correta gestão de custos.

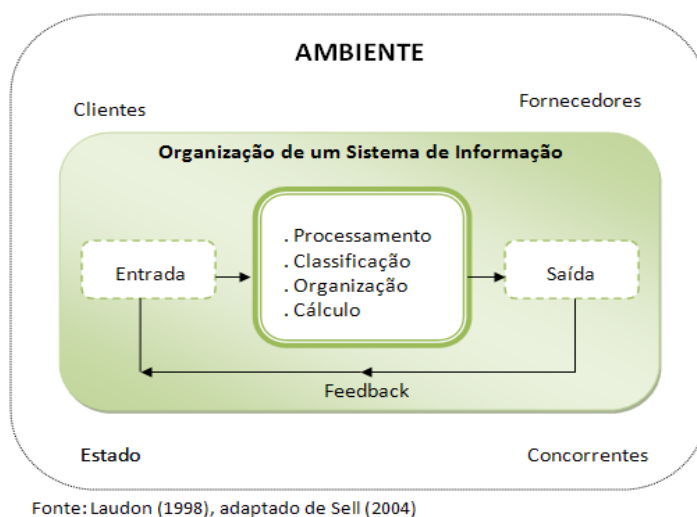
O valor da informação está diretamente relacionado com o grau de utilidade, mensurado com base na objetividade, precisão e fiabilidade da informação. Estes são também critérios a seguir para a obtenção de informação de qualidade, que consequentemente devem corresponder às necessidades do utilizador, tendo como fonte a informação produzida pela Contabilidade de Gestão.

Enquanto a Contabilidade Financeira tem por objetivo o controlo das relações com terceiros, a Contabilidade de Gestão revela detalhadamente a composição de cada rubrica geradora do resultado apurado. Daqui se conclui que o valor da informação está diretamente relacionado com o binómio custo/benefício que dela se pode retirar.

A Contabilidade de Gestão permite ao utilizador da informação conhecer criteriosamente a estrutura de custos da organização, tais como a contribuição de cada setor para o resultado, o custo de cada departamento da empresa, o custo dos produtos fabricados, o custo da matéria-prima, da embalagem e da transformação incorporada, entre outras informações imprescindíveis ao auxílio de uma correta tomada de decisões.

Surge assim a necessidade da empresa direcionar a Contabilidade para o exterior (*i.e.* clientes, fornecedores, credores, devedores, banco) e simultaneamente para o seu interior (formação dos gastos e rendimentos), conforme ilustra a Figura 2.

Figura 2 – Processamento da Informação



No entanto, as dificuldades que as empresas têm em quantificar, quer os benefícios da utilização da informação, quer os custos a ela associados, levam a empresa a evitar a decisão de adoção da Contabilidade de Gestão. A diminuição de rentabilidade, o aumento dos custos e a concorrência severa são algumas das razões que proporcionam especial atenção à elaboração da informação. Kaplan & Johnson (1987, pg. 1) criticaram a apresentação da informação de gestão, alegando que esta é produzida “*demasiado tarde*,

de forma agregada e distorcida para ser relevante para decisões de planeamento e controlo”.

O período de tempo que medeia entre o reconhecimento do facto na Contabilidade e o momento em que a informação é divulgada, são alguns exemplos de limitações, que surgem frequentemente numa empresa. De forma a colmatar estas limitações é essencial recorrer à informação contabilística não quantitativa (Alves, 2003). Nem tudo o que é importante pode ser quantificado monetariamente e, assim sendo, é necessário saber ler a informação contabilística e interpretá-la com bom senso, sem esquecer que existem fatores qualitativos que podem ser determinantes na decisão em análise. O *know-how*, valor de uma patente, a experiência de décadas, a mão-de-obra especializada, são alguns exemplos de ativos difíceis de valorar monetariamente mas que, naturalmente, constituem valor para a empresa. Na grande maioria das situações, a informação não financeira encontra-se disponível *a priori* e, conseqüentemente, permite uma tomada de decisão mais rápida e eficiente. Deste modo, é atribuída maior utilização de dados expressos em unidades físicas do que em unidades monetárias, por parte dos utilizadores da informação de gestão.

Tendo como propósito alcançar os objetivos delineados pela empresa, através do uso eficiente dos recursos, a informação produzida pela Contabilidade de Financeira deve representar de forma confiável a situação económica e financeira da organização. Esta informação é particularmente dotada de conhecimento, imprescindível ao processo decisório das organizações. No entanto a informação extraída da Contabilidade Financeira atingirá a sua utilidade máxima quando devidamente relacionada com a informação produzida pela Contabilidade de Gestão, da qual se obtém informação de natureza económica, financeira e, subsidiariamente, física, operacional e social, aos utilizadores internos e externos.

De acordo com Toomas & Lääts (2002) a qualidade da informação produzida pela Contabilidade de Gestão é influenciada pelos sistemas de produção da mesma. Para os autores não existe um sistema de Contabilidade universal com aplicabilidade a todas as empresas. Pelo contrário, a teoria contingencial defende que as características particulares de cada sistema de Contabilidade de Gestão derivam das circunstâncias em que se encontra cada organização e da capacidade de adaptação às mudanças internas e externas.

A teoria contingencial nasce de pesquisas, das quais se pretendia identificar os tipos de estruturas organizacionais mais eficazes. Segundo Ferreira *et al.* (2009) a ideia elementar da teoria contingencial baseia-se na relação de eficiência da estrutura ou dos procedimentos da empresa dependentes das circunstâncias específicas dessa empresa. Também Chenhall (2003) constatou que a dimensão permite às organizações abrir novos horizontes e que a expansão pode originar preocupações administrativas, devido ao aumento dos níveis de complexidade nos processos de produção. No estudo desenvolvido por Silva & Leite (2011) em empresas de Bragança, foi analisado o fator dimensão na teoria contingencial. No entanto não foi possível comprovar que a dimensão da empresa está diretamente relacionada com a aplicação das práticas de Contabilidade de Gestão. Em ambiente contingencial, e como consequência do crescimento e diversificação, as empresas tendem a descentralizar-se e implementar uma estratégia de controlo administrativo mais específico, envolvendo maior estruturação das atividades, comunicações formalizadas e um aumento da Contabilidade organizada para avaliar o desempenho de gestão (Burns & Waterhouse, 1975 citado por Silva & Leite, 2011).

Como será desenvolvido seguidamente, o ponto de partida para a obtenção de informação de Contabilidade de Gestão útil, passa essencialmente pela correta seleção das ferramentas a utilizar. É, sem dúvida, uma fase decisiva, que poderá condicionar todo um processo de tomada de decisões, bem como, a sobrevivência da organização.

A opção quanto à prática de Contabilidade de gestão deverá cumprir a maior quantidade de requisitos impostos pelo utilizador da informação. Ou seja, para além de se adaptar à estrutura organizacional da empresa, ao processo de fabrico e aos objetivos definidos, é necessário que esta ferramenta se adeque a todo um conjunto de exigências de produção de informação de qualidade, que permita apurar e identificar os custos e proveitos decisivos a uma gestão eficiente.

2.3 – Ferramentas de Contabilidade de Gestão

É frequente subdividir as técnicas de Contabilidade de Gestão em dois grandes grupos, as de natureza quantitativa e as de natureza qualitativa. O Orçamento, Análise de Rácios, Custeio Total, Variável e Padrão, são alguns exemplos de ferramentas quantitativas, estas técnicas têm vindo a desenvolver-se gradualmente, acompanhando a evolução dos estudos realizados e das necessidades que tendem a aumentar continuamente. Mais tarde, o novo foco da Contabilidade de Gestão adquire uma vertente de cariz especialmente qualitativo, surge o ABC, BSC e EVA, numa vertente de avaliação de desempenho. Momento no qual surge fluentemente a expressão “técnicas de Contabilidade de Gestão avançadas”, caracterizado como ponto de viragem e diferenciação entre as tradicionais e as modernas práticas de Contabilidade de gestão.

Emergem inúmeros estudos nestas matérias, diversificados quanto à tipologia, localização e dimensão da empresa, exploratórios e confirmatórios. Esta diversidade de investigações proporciona um vasto leque de conclusões, permitindo aperfeiçoar as práticas existentes, substituir práticas de acordo com a presente estrutura da empresa, assim como, melhor compreender a aplicabilidade e objetivos de novas ferramentas.

De acordo com Pierce & O’Dea (2003), Hyvönen (2005), e mais recentemente Nandan (2010), Uyar (2010) e Yeshmin & Hossan (2011), o uso das tradicionais ferramentas de Contabilidade de Gestão nas empresas, predomina em vários países do mundo. Para Lin & Yu (2002) a aplicação da Contabilidade de Gestão em países pouco desenvolvidos permanece insatisfatória e estudos nesta área são escassos na literatura. Contudo, a importância das práticas aumentou mais do que nunca, vindo a ganhar maior interesse nas últimas décadas no sector privado.

As organizações industriais, na sua grande maioria, utilizam frequentemente técnicas de Contabilidade de Gestão quantitativas (*i.e.* orçamento, custo alvo, ABC), por outro lado, e em menor número, recorrem a técnicas qualitativas (*i.e.* BSC e TQM). Sendo o orçamento a prática de Contabilidade de Gestão preferencialmente utilizada pelas organizações a nível mundial (Yeshmin & Hossan, 2011; Hyvönen, 2005 e Pierce & O’Dea, 2003).

Ainda que, conforme referido anteriormente, se venha a verificar um aumento substancial de estudos em Contabilidade de Gestão, os autores Perren & Grant (2000), Toomas & Lääts (2002), Lin & Yu (2002), Pierce & O'Dea (2003) e Nandan (2010), são da opinião que nesta área da Contabilidade as pesquisas são limitadas, em especial no que respeita à aplicação prática das ferramentas de gestão. A Contabilidade de Gestão poderá ser vista como “o balão de oxigénio” da empresa, e para que esta sobreviva, será necessário gerir cuidadosamente todo um conjunto de processos, de entre os quais, as formas de custeio.

Seguidamente, apresenta-se sucintamente as principais ferramentas de Contabilidade de Gestão identificadas na literatura consultada, as quais foram utilizadas como exemplo na realização do inquérito por questionário.

Custeio Total

Esta metodologia surgiu na Alemanha no início do século XX com o objetivo de estabelecer preços de venda dos produtos. Caracteriza-se por incorporar todos os custos industriais nos custos do produto, tais como custos fixos e variáveis, o Custo Total (CT) surge da soma da totalidade dos custos Pereira & Franco (1994), desde a compra da matéria-prima até a colocação do produto no consumidor final, incluindo os custos com mão-de-obra e gastos operacionais.

Neste sistema as existências de produtos acabados são avaliadas pelos custos de produção. Os custos fixos e os variáveis são custos do produto, tornando-se custos do período à medida que os produtos são vendidos. Esta técnica incorpora todos os custos industriais respeitante às quantidades vendidas, representadas na rubrica do custo das vendas.

O custo total é usado para se encontrar o lucro operacional na Demonstração de Resultados de Exercício onde os gastos são abatidos dos rendimentos e se apura o lucro ou prejuízo do período. A vantagem deste método de custeio é que o preço do produto estabelecido visa a total recuperação dos gastos incorridos pela empresa e, em mercados

onde o preço do produto não está determinado, esta poderá ser uma informação bastante relevante para os gestores. Quanto a desvantagens, destacam-se: os custos unitários resultantes deste método são influenciados pelo volume de atividades, consequentemente, as decisões de preço de venda poderão ser continuamente revistas em função da maior ou menor utilização da capacidade instalada, por outro lado, a atribuição dos custos e despesas indiretas e fixas aos produtos, envolve critérios de imputação que podem ser subjetivos, uma vez que envolvem apreciação pessoal na decisão da base de imputação, logo são critérios altamente arbitrários e questionáveis.

Em Portugal, no estudo de Rodrigues, Correia, Fantasia, & Nunes (2000), verificou-se que o Custeio Total é largamente o método mais utilizado pelas PME, no apuramento de custos.

Custeio Variável

Frequentemente denominado de custeio direto ou custeio marginal, o Custeio Variável, conforme o nome indica, incorpora somente os custos variáveis no processo operacional. Segundo Pereira & Franco (1994, pg. 375), *“devem incluir-se todos os custos variáveis industriais e por conseguinte também a parte variável dos custos semivariáveis, sob pena de se tornarem decisões com base em pressupostos errados”*.

O custeio variável é classificado como útil na tomada de decisões, uma vez que os custos indiretos fixos de produção, não afetados pela quantidade produzida, não fazem parte do custo do produto fabricado e são tratados como gastos do período em que foram ocorridos (Pereira & Franco, 1994). Este método origina um conceito de grande importância na gestão, designado por Margem de Contribuição (MC), que corresponde à diferença entre o preço de venda e os custos variáveis, contribuindo tanto para a absorção dos custos fixos como para a absorção do lucro total da empresa (Colauro, Beuren, & Rocha, 2004).

Os custos variáveis são aqueles que variam na mesma proporção do aumento ou diminuição da produção. Se num determinado mês a empresa produzir mais, os custos

variáveis aumentarão na mesma proporção. Se, por outro lado, a produção diminuir, proporcionalmente os custos variáveis também diminuem.

De entre as principais características do custeio variável destacam-se: ser basicamente orientado para os aspetos de gestão, por permitir o apuramento da margem de contribuição de cada produto, não se adequando às exigências legais; permite um maior controlo sobre os custos fixos ao mantê-los isolados do custo das vendas; permite prever com maior grau de precisão os resultados de decisões de se descontinuar a comercialização de produtos por facilitar o cálculo da margem de contribuição e do ponto de equilíbrio.

Custo Padrão

Tendo como principal função fornecer suporte para o controlo de custos da empresa, proporcionando um padrão de comportamento para os custos, o Custo Padrão é uma perspectiva de custo de produção, baseada nos custos históricos da empresa, corrigidos pelas tendências do mercado.

De origem americana, concebido no final do século XIX e ainda muito utilizado no seu país de origem, o custeio padrão basicamente atua no controlo e acompanhamento da produção e, em segundo plano, na medição dos custos. Trata-se fundamentalmente de um instrumento de apoio à Contabilidade de Gestão, este método foi concebido para orientar o processo de deteção dos desvios de custos e de suas prováveis causas, especialmente direccionado para o controlo e acompanhamento da produção.

Contribui fundamentalmente para a redução dos custos da empresa, em primeiro lugar porque, paralelamente à implantação do sistema de custo padrão, a empresa cria a cultura da redução dos custos, facto que passa a nortear o trabalho de todos os ocupantes de cargos de chefia. Depois porque o próprio sistema estabelece rotinas de otimização de uso de máquinas e de mão-de-obra, visando evitar desperdícios.

Há, ainda, o facto de que as rotinas de compra exigem consultas a um maior número de fornecedores, de forma a evidenciar e a escolher o menor preço. Ao reduzir os custos dos produtos, a empresa passa a ter condições para reduzir também preços de venda,

de forma a melhor se posicionar face à concorrência, o que possibilitará uma maior quota de mercado. Assim, ainda que a vender por um preço menor, venderá uma maior quantidade e, conseqüentemente mais rendimento. Esse é o conceito de economia de escala, a minimização dos custos, maximização da eficiência no uso dos recursos disponíveis, aumento da produção, quota de mercado e crescimento das vendas e do lucro.

Basicamente, o método visa estabelecer medidas de comparação, designadas por padrões, calculadas a partir do histórico médio ou teórico de produção ou, ainda, através de produção-piloto. Os padrões são estabelecidos no processo produtivo, aquando da laboração normal e em condições operacionais eficientes. Insere-se no ambiente do princípio do custeio por absorção, comparando o realizado com o planeado. Todas as variações ocorridas devem ser analisadas, mesmo quando favoráveis (Caiado, 2009), esta análise consiste em mensurar os quantitativos temporais e material, em unidades físicas e monetárias, necessários para produzir cada produto.

De forma simplista, padrão significa aquilo que serve de base ou norma para a avaliação de qualidade ou quantidade. É um termo que determinaria, a longo prazo, o custo ideal de produção de um item específico. Uma espécie de custo perfeito, onde todos os cálculos, da matéria-prima, da mão-de-obra e da capacidade da empresa, alcançariam o ponto máximo da eficiência. Esta é uma ideia de certa forma inválida para o custo padrão, uma vez que, pelo conceito científico, não é este o seu foco, mas sim estabelecer uma medida planeada que permite a comparação com os custos reais ou históricos (aqueles que aconteceram e foram registrados contabilisticamente) a fim de identificar desvios que serão analisados e corrigidos, mantendo assim, o desempenho operacional dentro do previamente estabelecido.

Uma vez estabelecidas as quantidades-padrão e os preços-padrão dos recursos utilizados na elaboração do produto, é possível prever os custos e as despesas que serão incorridas em função dos níveis pré-estabelecidos de produção. Estas informações servem de base à elaboração de orçamentos que, conseqüentemente servirão de base na comparação com os custos realizados. Deste modo os gestores devem proceder à análise das variações entre custo-padrão e custo realizado, identificando as causas de tais variações e propondo ações que visem minimiza-las.

ABC e ABM

Considerado como um marco na história da Contabilidade de Gestão, o *Activity Based Costing*, frequentemente conhecido por ABC, tem como objetivo o tratamento dos custos com foco nas atividades. É um sistema de custeio utilizado na Contabilidade de Gestão que atribui custos indiretos aos produtos, serviços ou qualquer objeto de custo.

O método ABC, desenvolvido pelos professores Robert Kaplan e Cooper emerge em meados da década de 80 do século XX em Harvard, distingue-se dos métodos tradicionais de custeio pela forma como reconhece a existência de uma relação causal entre os recursos e os objetos de custo.

Uma das maiores dificuldades com que as empresas se defrontam na gestão de custos prende-se com a repartição de custos indiretos. Nos sistemas de custeio tradicionais, os custos são diretamente atribuídos aos produtos pressupondo-se que cada produto consome recursos na proporção direta do seu volume de produção. Deste modo, as unidades de volume, hora máquina, hora homem e custo com a matéria-prima, também designados por “*drivers*”, são os fatores utilizados como forma de repartição dos custos gerais ou “*overheads*”. Estes fatores não consideram a diversidade de produtos e por conseguinte não atendem a uma relação direta entre o volume de produção e o custo dos consumos efetuados. Já o ABC direciona-se para as atividades, onde os custos são atribuídos aos produtos a partir do consumo destas mesmas atividades durante o processo produtivo (Cooper & Kaplan, 1992). Permite determinar os custos associados a cada atividade, segmento, área ou produto, também conhecidos como “*cost pool*”, e assim, avaliar a rentabilidade da empresa como um todo.

A sua principal característica é a consideração de todas as atividades desenvolvidas pela empresa como fontes que originam custos, estes variam de acordo com a sazonalidade e complexidade do produto e não com a quantidade produzida. O ABC centra-se nas atividades e não nos produtos (Baird, Harrison, & Reeve, 2007).

Como tantos outros modelos, também o ABC concentra vantagens e desvantagens. De entre as vantagens, destacam-se: facilita a determinação dos custos relevantes na composição dos custos de produção ou prestação de serviços; permite a identificação de

detalhes importantes que antes permaneciam na penumbra dos números gerados pelo sistema tradicional, através dos atributos revelados pela análise das atividades; possibilita que se tomem ações para melhoria contínua de tarefas de redução de custos. Relativamente às desvantagens, existe uma análise comparativa restrita; gera informações confiáveis somente a longo prazo e dificuldade quanto ao controlo em empresas com elevado número de atividades; a sua aplicação exige uma total flexibilidade da empresa. Muitas empresas consideram que os benefícios que obtêm com a aplicação deste método não superam os custos da sua implementação.

Na sequência da evolução observada no modelo ABC, e após algumas adaptações, surge o ABM – *Activity Based Management*. Considerado como uma oportunidade de passagem entre a técnica de custeio ABC e uma nova filosofia de gestão, este novo conceito de ABM surgiu pela primeira vez em 1991, permitindo que a empresa atinja os seus objetivos com menos recursos

O ABM é considerado como um veículo para a criação de melhoria dos processos, tanto através de benefícios contínuos e incrementais como reestruturações integrais da organização da empresa. Este modelo reflete como os custos e/ou receitas, são criados por meio dos processos e atividades, é uma ferramenta que integra a Contabilidade e as operações, como suporte à tomada de decisões.

Balanced Scorecard

Desenvolvida na década de 90 do século XX, pelos professores da Harvard Business School, Robert Kaplan e David Norton, surge a metodologia de medição e gestão de desempenho, designado por *Balanced Scorecard*.

A pesquisa conjunta destes dois investigadores tem início em 1990, aquando da realização de um projeto com varias empresas, numa tentativa de identificar novas formas de medir o desempenho organizacional. Já nessa época, estava muito presente o conceito de que só seria possível gerir adequadamente aquilo que poderia ser medido. Deste modo, estes autores identificaram falhas nos modelos existentes, nomeadamente o foco exclusivo

na mensuração dos resultados financeiros, excluindo os ativos intangíveis, baseado no conhecimento, tais como o *know-how* e tecnologias de informação, que cada vez mais tem um peso significativo na valoração de uma entidade.

O BSC foi inicialmente apresentado como um modelo de avaliação da performance empresarial. Visava essencialmente a avaliação do desempenho das organizações e propunha realizá-lo, não só através de dados financeiros, mas também segundo outras perspetivas, isto é, pretendia balancear a avaliação do desempenho (Kaplan & Norton, 1992). No entanto é importante salientar que nos anos sessenta, do século XX, em França, surgiu uma ideia similar ao BSC, ferramenta designada por *Tableau de Bord*. Uma tabela que incorporava diversos indicadores para o controlo financeiro da empresa, que com o passar dos tempos incorporou indicadores não financeiros, que permitiam controlar também os diferentes processos de negócio.

Presentemente o BSC é designado como um modelo de gestão, não apenas um sistema de medição, que permite às entidades clarificar a sua visão estratégica e converter isso num plano de ação. O sistema BSC disponibiliza informações sobre o processo empresarial e influências externas, disponibilizando de forma contínua a performance estratégica e de resultados.

Segundo Kaplan & Norton (1992), o BSC retém medidas financeiras tradicionais. Porém as medidas financeiras retratam apenas eventos passados, perfeitamente adequados para empresas industriais para as quais os investimentos a longo prazo em novas capacidades e relação com clientes não são críticos para o sucesso (Kaplan & Norton, 1992). Contudo, essas medidas financeiras são inadequadas para guiar e descrever o caminho que as empresas da Era da Informação necessitam percorrer para criar valores futuros através de investimentos nos clientes, fornecedores, funcionários, processos, tecnologia e inovação.

O principal desafio das empresas é o sucesso na criação de valor. Para tal as empresas defrontam-se com a necessidade de desenvolver uma estratégia. Contudo, vários estudos revelam que existem algumas falhas, que consequentemente reduzem a percentagem de estratégias adotadas com sucesso. Como barreiras à implementação da

estratégia destacam-se as dificuldades operacionais, recursos humanos, recursos financeiros e de gestão. O BSC foi concebido com o objetivo de eliminar estas barreiras. O processo de introdução do BSC estimula o diálogo das direções, traça as linhas orientadoras da estratégia a seguir, maior transparência e consenso organizacional.

O modelo reflete o balanço estabelecido entre os objetivos a curto e a longo prazo, entre os indicadores financeiros e não financeiros, entre os indicadores de resultado “*lagging*” e os indicadores indutores “*leading indicators*”, bem como entre as perspectivas de desempenho interno e externo, conforme estudos de Meer-Kooistra & Vosselman (2004), Chenhall & Langfield-Smith (2007), Wiersma (2009) e Burkert, Davila, & Oyon (2010).

Burkert *et al.* (2010) fundamentaram a necessidade de converter a pesquisa baseada em evidências justificando a elevada taxa de difusão. Ou seja, o conceito de BSC foi desenvolvido no mundo dos negócios com um elevado grau de popularidade, ainda que não tenha subjacente uma avaliação rigorosa dos custos e benefícios. No estudo não foram encontradas evidências de grande escala a favor da adoção do BSC, aquando da comparação rigorosa dos adotantes e não adotantes do instrumento de gestão, dando ênfase à análise do conceito como um conjunto, em vez de considerar os elementos individuais, que a compõem. Na abordagem a questões metodológicas, às quais os investigadores são confrontados, a elevada popularidade e as preocupações com a eficácia, levam a uma análise sistemática desta adoção e, conseqüentemente, os efeitos nas organizações. Como principais tópicos a analisar, identificados pelos referidos autores, destacam-se: os estudos que examinam a difusão do conceito (o quê?); estudos do contributo do BSC no desempenho organizacional (quanto?); e a forma como contribui (como?)

Economic Value Added

Frequentemente conhecido por EVA, o *Economic Value Added* caracteriza-se por ser um indicador de valor económico agregado que possibilita a executivos, acionistas e investidores uma nítida visão acerca da rentabilidade do capital investido na empresa. É o valor que a empresa acresce após remunerar todos os recursos investidos, quer sejam

financiados pelo custo de capital obtido de terceiros (K_i) quer pelo custo de capital próprio (K_e).

O EVA, “*para além de apresentar a grande vantagem de reflectir num só indicador económico financeiro todos os factores relacionador com a geração de valor de uma determinada realidade ... constitui um bom instrumento para o conhecimento do valor gerado por cada um dos segmentos da empresa*” (Borges *et al.*, 2004 pg. 356). É muito mais que uma simples medida de desempenho, é a estrutura para um sistema completo de gestão financeira e remuneração variável que pode orientar cada decisão tomada por uma empresa, da base ao topo, influencia a cultura corporativa, melhora o desempenho dos profissionais da organização e produz mais valor para o acionista (Borges *et al.*, 2004).

De forma sintetizada, o EVA é o excesso do resultado operacional, após impostos, relativamente à rentabilidade exigida pelos credores e acionistas. Consiste no valor absoluto da diferença entre a rentabilidade do capital investido e o custo médio do capital, ou seja, é equivalente ao resultado líquido deduzido da imputação do custo do capital próprio (Neves, 2011).

$$\text{EVA} = \text{RL} - k_e \cdot \text{CP}$$

Como evolução da técnica de Contabilidade de Gestão, emerge a Gestão Baseada no Valor, é um sistema de gestão que orienta o processo de tomada de decisão com base na criação de valor, que exige uma mudança de comportamento, uma nova postura organizacional, na qual todos devem estar atentos à escolha da melhor alternativa que acresça valor - *value drivers*, variáveis que vão dominar o valor da empresa.

Tableau de Bord

Na década de 30 do século XX em França, como reacção à inadequação dos dados contabilísticos para a tomada de decisões, surge o *Tableau de Bord (TDB)*, também conhecido por painel de indicadores, como nova ferramenta de Contabilidade de Gestão.

Inicialmente, o *TDB* consistia num conjunto de medidas físicas de desempenho, no ramo das engenharias, não propriamente da Contabilidade. Com maiores avanços a partir dos anos 50 do século XX, nomeadamente com a difusão dos métodos de gestão americanos, dos centros de responsabilidade nas empresas, o *Tableau de Bord* evoluiu, passando a incluir dados orçamentais e a desagregar-se por centros de custo/responsabilidade. Até aos anos 80 do século XX, o *TDB* não foi mais do que um relatório onde se comparavam e controlavam os dados realizados com os orçamentos, com vista à tomada de medidas corretivas.

Aplicável ao topo da gestão da empresa, o *TDB* permite uma visão global e rápida de suas operações e do estado de seu ambiente para a tomada de decisão. Esta ferramenta pode ser utilizada por uma entidade empresarial ou pública, da qual se obtém diversos indicadores de importância significativa para a criação de informações úteis à tomada de decisões.

Apesar da utilidade evidente do *Tableau de Bord* para as empresas, esta ferramenta revelava várias insuficiências. Apresentava dados eminentemente financeiros, havia a predominância de critérios financeiros não garantia o alinhamento dos interesses dos gestores dos diversos centros de responsabilidade, não estabelecia relações de causa e efeito, apenas apurava o resultado final, não mostrava qual o impacto das decisões dos gestores sobre as variáveis não financeiras, como a qualidade, a satisfação dos clientes e a inovação e analisava dados históricos, mas não considerava de forma sistemática variáveis com impacto nos resultados futuros.

Só nos anos 90 do século XX surgem preocupações de coerência entre os objetivos estratégicos e as ações a tomar no âmbito desta ferramenta de gestão. No entanto, o *Tableau de Bord* aborda esta ligação de modo genérico, deixando aos gestores a tarefa de definirem o que consideram mais relevante, o que acabou por manter a primazia da perspectiva financeira na análise do desempenho, em detrimento de outras perspectivas igualmente relevantes.

À medida que se foi comprovando a crescente importância de outros fatores na boa gestão das organizações, designadamente os fatores intangíveis e não financeiros, o *TDB*

foi sendo aperfeiçoado, passando a considerar novos aspeto (Chenhall & Langfield-Smith, 2007). O *Tableau de Bord* é desenvolvido a partir da missão e da definição dos objetivos de cada centro de responsabilidade que, por sua vez, dão origem à identificação dos fatores críticos de sucesso, que serão quantificados pelos indicadores chave de desempenho. Como instrumento de informação rápida, para apoio ao processo de tomada de decisão, o *Tableau de Bord* deve caracterizar-se por ser personalizado por gestor ou centro de responsabilidade, em função das necessidades e objetivos específicos de cada um, conter indicadores financeiros e não financeiros que permitam avaliar melhor, em conjunto, o impacto das decisões operacionais, ser sintético, conter o que é relevante para a tomada de decisões, mas com possibilidade de desagregação da informação, conter informação diversificada, por exemplo, dados reais e previsionais, dados físicos, financeiros, indicadores de objetivos e de meios, entre outros.

Atualmente o TDB é uma ferramenta de ajuda ao processo de tomada de decisões, tendo um desenho simples e eficaz. Incorpora indicadores financeiros e não financeiros e gera motivação a todos os níveis de responsabilidade. Ou seja, o *Tableau de Bord* é, essencialmente, um instrumento de informação rápida, de comparação da realidade com as previsões, permitindo o apuramento de desvios, a elaboração de diagnósticos e a tomada de decisões a curto prazo (Chenhall & Langfield-Smith, 2007). Apesar das recomendações mencionadas, quanto ao modo de utilização desta ferramenta, os gestores nem sempre retiraram o melhor partido das potencialidades do *TDB*, utilizando-o muitas vezes de forma inadequada no exercício do controlo de gestão.

Orçamento

Tradicionalmente conhecido como o elemento central de controlo na maioria das organizações, o Orçamento é uma das técnicas de Contabilidade de Gestão capaz de integrar toda a atividade organizacional da empresa num resumo único e coerente. É um instrumento técnico de Contabilidade de Gestão que permite apoiar os gestores na sua atividade, sendo um instrumento de decisão e de ação (Borges et al., 2004).

O processo orçamental procura manter dois elementos em equilíbrio, os centros de custo e os centros de resultado (Pereira & Franco, 1994). Os centros de custo são aqueles que suscitam maior problemática, sendo que os resultados não podem ser medido essencialmente em termos financeiros, logo não podem ser diretamente comparados com os custos. O orçamento permite identificar os objetivos individuais, designadamente conhecidos por centro de responsabilidade, bem como os objetivos organizacionais que se propõe atingir. Pretende também antecipar resultados antes da sua realização e clarificar os comportamentos e os resultados esperados, fundamental ao processo de tomada de decisões (Yeshmin & Hossan, 2011).

Esta ferramenta de gestão tende a assumir um dado nível de produção ou de venda e, associado a este objetivo, a determinação da melhor escolha para atingir o nível apropriado de custo. Na elaboração do orçamento surge a necessidade de delinear o plano a percorrer, através da qual se espera que os objetivos da organização sejam alcançados (Caiado, 2009), servindo como base para a estrutura subjacente ao custo do orçamento. A definição de metas é considerada como parte fulcral do orçamento.

O orçamento é um documento que estabelece de forma detalhada os recursos necessários, em termos monetários, para atingir os objetivos propostos por centro de responsabilidade e, por conseguinte, pela organização na sua globalidade (Uyar, 2010). Chenhall & Langfield-Smith (1998) consideram o orçamento como uma das componentes mais importantes do processo de controlo de gestão, salientando ainda que tem maior relevância nas organizações sem fins lucrativos.

A elaboração de um orçamento tem como objetivos planificar as atividades e prever as necessidades de recursos materiais, financeiros e humanos, traduzindo-se numa ferramenta de gestão e num instrumento para o controlo e tomada de decisão (Hyvönen, 2005). No entanto, também no processo orçamental são identificadas algumas desvantagens. A natureza essencialmente hierárquica do controlo orçamental está em contraste evidente com o foco nas cadeias de valor e processos de negócios que muitas organizações adotam. O orçamento incide apenas sobre os resultados financeiros e descarta a atenção atribuída aos meios pelos quais os resultados são alcançados (Dunk, 2007). O

processo orçamental representa ainda o mecanismo de coordenação central, muitas vezes, a única ferramenta de controlo de gestão utilizada na maioria das organizações.

Custo Alvo

O preço sempre foi apontado como elemento de grande importância na decisão de consumo, logo um indicador competitivo para as organizações (CIMA, 2005). O custo alvo é um sistema direcionado para o mercado, é um parâmetro de desenvolvimento do processo de produção, incorporando decisões de qualidade, custo e tempo na análise do custo de produção.

Pode ser entendido como o custo máximo admissível de um produto, com objetivo de alcançar o nível de retorno desejado, considerando-se o preço de venda que o mercado suporta (Helms, Ettkin, Baxter, & Gordon, 2005). É encarado como o montante a eliminado ou aumentado para que o custo estimado se ajuste ao aceitável.

Na Europa, o tema do custo alvo não foi muito divulgado, mesmo em publicações locais. Normalmente, os artigos sobre a realidade europeia neste campo aparecem em publicações americanas, sendo os autores, na sua maioria, Japoneses. Por outro lado, nas empresas, verifica-se a existência dum ambiente fechado no que se refere ao problema de previsão de custos (CIMA, 2005).

Na perspetiva do custo-alvo, o custo não é considerado como uma consequência, mas como uma restrição *a priori*. É o alvo a atingir quando a empresa alcança os objetivos estratégicos, garantindo a rendibilidade futura dos produtos e a competitividade e satisfazendo, simultaneamente, as expectativas cliente (Helms *et al.*, 2005). O mercado é quem determina o custo.

Atualmente as empresas competem com base em qualidade, flexibilidade e preços competitivos, com o propósito de atender às necessidades dos clientes. Isso é uma consequência do reconhecimento de que é o mercado que determina os parâmetros e as condições de negociação. Com base nesses conceitos, alguns autores têm defendido a

adoção da prática do custo-alvo, uma vez que esta técnica considera as pressões exercidas pelo mercado na determinação dos preços dos produtos e induz a redução de custos ainda na fase de investigação e desenvolvimento do produto (Helms *et al.*, 2005).

Análise Custo-Volume-Resultado

O processo de planeamento empresarial envolve a definição de objetivos, bem como a dos meios para atingir tais objetivos. Neste sentido, cabe assinalar que a maximização do lucro constitui o objetivo mais relevante e clássico de qualquer organização empresarial. Contudo, o lucro é uma variável-resultado, ou seja, é a consequência final da gestão empresarial, para qual concorrem muitas outras variáveis tais como as receitas, os custos, as despesas, o volume ou nível de atividade.

A Análise Custo-Volume-Resultado (ACVR) fornece, ao planeamento e controlo empresarial, importantes dados que facilitam a elaboração de orçamentos, bem como a projeção do lucro, dado que a análise supõe o comportamento dos gastos e rendimentos, em relação ao nível de atividade, o qual constitui um requisito indispensável para a elaboração de qualquer orçamento.

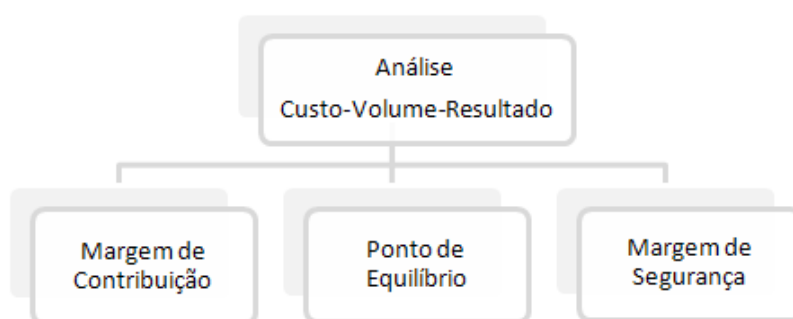
Os principais pressupostos assumidos são: o preço de venda não se altera com a quantidade vendida, a empresa trabalha com um único produto, os custos podem ser segregados em fixos e variáveis e o comportamento destes obedece a uma expressão linear, a produtividade e eficiência são constantes, a quantidade produzida é igual à quantidade vendida.

Esta análise propicia uma ampla visão financeira do processo de planeamento, examinado o comportamento das receitas totais, dos custos totais e do lucro, à medida que ocorre uma mudança no nível de atividade. A análise do ponto de equilíbrio é uma simples, embora poderosa, abordagem para o planeamento do lucro, que estuda as relações entre vendas, custos fixos e custos variáveis. Como o próprio nome indica, a análise requer a derivação de vários relacionamentos entre receitas, custos fixos e custos variáveis, no sentido de determinar as unidades de produção ou o volume de vendas necessários para

que a empresa não tenha lucro nem prejuízo, ou seja, para que a mesma esteja em equilíbrio (quando o total dos rendimentos é exatamente igual ao total dos custos fixos e variáveis).

A análise do custo-volume-resultado, instrumento utilizado pela Contabilidade de custos para a tomada de decisões, transmite aos gestores a ligação existente entre as vendas e os custos, o nível de atividade desenvolvido e o lucro desejado.

Figura 2 – Componentes da ACVR



Fonte: Elaboração própria

A Contabilidade de Gestão, pelas suas características de controlo e mensuração do património e atividades, não deve restringir-se apenas a factos passados, de forma retrospectiva, deve ter uma visão de futuro analisando toda a informação preditiva. Assim, o ponto de equilíbrio é uma ferramenta útil ao gestor na tomada de decisões, mesmo que apresente algumas limitações, é considerada como informação indispensável na gestão empresarial, permitindo a fácil e rápida simulação de cenários da possível posição da empresa.

Análise de Rácios

Ao longo dos anos, uma grande variedade de técnicas foram desenvolvidas para analisar a situação económico-financeira da empresa. A análise a partir do método dos rácios consiste fundamentalmente no estabelecimento de uma serie de relações entre

diferentes rubricas das demonstrações financeiras. A análise de rácios permite aos decisores medir as forças e fraquezas existentes no negócio, de modo a poderem ser tomadas medidas apropriadas.

O rácio é uma técnica de comparação entre resultados económicos e/ou financeiros que poderá assentar numa análise estática (comparação dos resultados económicos e financeiros com os do sector de atividade) ou numa análise dinâmica (comparação consecutiva dos balanços ou a análise do mapa dos fluxos de caixa ou a análise da estrutura da demonstração dos resultados).

A informação de suporte ao cálculo dos rácios é, normalmente, retirada dos principais documentos financeiros das empresas, nomeadamente das demonstrações financeiras – balanço, demonstração dos resultados e demonstrações de fluxo de caixa. No entanto poderão ser considerados outros dados externos, tais como, dados macroeconómicos, cotações, taxas de juro e dados de empresas correntes.

Existe uma enorme variedade de rácios, mas a sua utilização depende sobretudo dos objetivos da análise económico-financeira, isto é, da natureza dos fenómenos que se pretendem revelar ou medir, assim como, da fonte de informação utilizada. Os rácios são habitualmente tipificados em rácios financeiros, rácios económicos, económico-financeiros, de funcionamento e rácios técnicos. Rácios financeiros são aqueles que apreciam os aspetos que se relacionam exclusivamente com aspetos financeiros, tais como a estrutura financeira, a capacidade de endividamento e a solvabilidade. Tal como o nome indica, rácios económicos pretendem identificar aspetos de situação económica como a estrutura de custos, proveitos, as margens, a capacidade de autofinanciamento, entre outros. A rendibilidade dos capitais e a rotação de ativos são determinadas pelos rácios económico-financeiros. Os rácios de funcionamento procuram ajudar os impactos financeiros da gestão ao nível do ciclo de exploração, entre os quais, prazo médio de recebimento, pagamento e rotação de *stock*. Quanto aos rácios técnicos, podem considerar-se como o apoio à Contabilidade de Gestão, estes procuram revelar aspetos relacionados com a produção e as atividades em geral, expressando-se normalmente em unidades físicas, ou comparando unidades económico-financeiras com unidades físicas. Rendimento do equipamento e a produtividade da mão-de-obra são exemplos da análise destes rácios.

De entre as principais vantagens da utilização desta técnica de gestão destaca-se a análise de gestão financeira de uma empresa, baseando na interligação entre liquidez, estrutura financeira e rendibilidade. Os rácios contribuem para a determinação da performance, permitem retirar conclusões baseadas em quadros quantitativos, possibilitam a utilização de muita informação de forma sintética, simples e objetiva, bem como possibilita a análise e comparabilidade entre amostras constituídas por dados de várias empresas num determinado momento ou de uma empresa reportado em vários períodos.

Como desvantagens ao uso desta técnica destacam-se: os rácios podem refletir as eventuais incorreções das demonstrações financeiras; eventual distorção no nível dos rácios devido à possibilidade de adotar diferentes políticas de provisões e de amortizações por cada empresa; possibilidade de enviesamento dos resultados dos rácios caso apenas sejam direcionados para um determinado segmento e não para a atividade global da empresa, pois esta poderá desenvolver atividades em vários segmentos de negócio; os rácios são instrumentos de análise, dados quantitativos que devem ser complementados por outros, entre os quais fatores qualitativos; a inexistência de valores de referência universais conduz a uma elevada subjetividade de análise.

Para que o analista possa realizar um juízo sobre a situação económico-financeira de uma empresa torna-se necessário recorrer a um conjunto de indicadores. Embora estes possam assumir diversas formas, os mais populares são sem dúvida aqueles que assumem a forma de rácios. O rácio é o quociente entre duas grandezas geralmente extraídas diretamente da informação contabilística de uma empresa. Entende-se que a informação sob a forma de rácios possui diversas vantagens relativamente às grandezas contabilísticas analisadas isoladamente em valor absoluto, tornando mais significativa a informação de conjunto proporcionada e facilitando comparações, que poderão ter lugar para a mesma empresa ao longo de um certo período temporal ou entre diferentes entidades.

2.4 – Contabilidade de Gestão nas PME

O ambiente de negócios em rápida mutação é cada vez mais complexo, a diversidade de produtos aumentou, a estrutura de custos tornou-se mais sobrecarregada, direcionada para as atividades ao invés de volume e maior importância é atribuída aos indicadores não-financeiros. Esta complexidade provoca na Contabilidade de Gestão a necessidade de constante evolução (Scapens & Jazayeri, 2003).

Segundo Nandan (2010) a formação e experiência na gestão das PME, assim como a informação produzida pela Contabilidade de Gestão, têm um papel muito importante a desempenhar no que respeita à monitorização e controlo das atividades. Tal como nas grandes empresas, as PME também exigem técnicas adequadas e sofisticados sistemas de Contabilidade de Gestão, de forma a melhor gerir os recursos escassos, melhorando os valores do cliente e proprietário / gerente. Porém, apesar da importância económica e social das PME, o fornecimento de informação gerada pela Contabilidade de Gestão é consideravelmente escasso (P. Marriott & Marriott, 2000).

Denote-se que a representatividade das PME no setor dos negócios e no mundo industrial é de extrema relevância, especialmente em países menos desenvolvidos. Em muitas economias representam mais de 95% das empresas em atividade, atribuindo maior responsabilidade à Contabilidade de Gestão, uma vez que esta é considerada como o mecanismo de sobrevivência das PME (Perren & Grant, 2000). Todavia, a investigação em informação de gestão, controlo e tomada de decisões, em PME tem dado resultados contraditórios, segundo Perren & Grant (2000) algumas pesquisas concluem que estas empresas têm pouca informação de gestão, formas de controlo pobres e que o processo decisório é *ad-hoc*, noutras, constata-se a existência de informação eficaz e eficiente à tomada de decisões.

Yeshmin & Hossan (2011) consideram que a utilização das práticas de Contabilidade de Gestão nas PME têm um grande impacto na redução de custos e melhoria da qualidade. Contudo os proprietários/gestores ainda manifestam grande aversão aos processos e sistemas de Contabilidade, em parte por desconhecerem ou não se sentirem à vontade com as funcionalidades. As funções contabilísticas e de controlo são consideradas

como não produtivas, subestimando a contribuição de desempenho administrativo e sem reflexos na eficiência produtiva.

Tem-se constatado que a não aplicabilidade das ferramentas de Contabilidade de Gestão nas PME está relacionada com o fato de, muitas vezes, a decisão ser tomada pelo gestor com base na sua percepção da realidade, ou na maioria dos casos, por adotar uma postura de gestão passiva, podendo comprometer os objetivos da empresa.

De forma a inverter a visão pessimista que paira sobre o uso das práticas de Contabilidade de Gestão nas PME é fundamental dar a conhecer ao gestor/proprietário o enorme leque de vantagens que estas possuem. Nesse sentido a implantação de um sistema de custeio é ponto de partida à correta imputação de custos de produção, apoiando o gestor no processo de decisão, através do acesso à informação de gestão, permitindo assim aumentar a competitividade, a otimização dos recursos existentes e a diminuição dos custos, como a redução do desperdício.

Segundo Hyvönen (2005), as grandes organizações têm tempo, dinheiro e recursos para a fase de experimentação de novas ferramentas. Contudo, e ainda que as PME sejam mais vulneráveis que as grandes empresas, a escassez de recursos financeiros fortifica-as, criando a necessidade de incorporar um suporte de gestão eficiente e de aplicabilidade eficaz, evitando desperdícios e compromissos de liquidez num cenário de curto prazo.

Em Portugal, de acordo com a “Recomendação da Comissão relativa à definição de micro, pequenas e médias empresas”, de 6 de Maio de 2003, “a categoria das micro, pequenas e médias empresas (PME) é constituída por empresas que empregam menos de 250 pessoas e cujo volume de negócios anual não excede 50 milhões de euros ou cujo balanço total anual não excede 43 milhões de euros.” (“Decreto-Lei n.º 372/2007 - Diário da República, 1ª série - N.º 213 - 6 de Novembro de 2007,” 2007, “Recomendação da Comissão de 6 de Maio de 2003 relativo à definição de micro, pequenas e médias empresas,” 2003).

As PME são definidas em função dos efetivos de que dispõem e do seu volume de negócios ou do seu ativo total líquido anual. De acordo com as regras nacionais e europeias em vigor no universo das PME, entende-se por micro empresa a entidade que emprega

menos de 10 trabalhadores e têm um volume de negócios anual máximo de 2 milhões de euros. Uma pequena empresa caracteriza-se por empregar de 10 a 50 trabalhadores (inclusive) e cujo volume de negócios ou ativo total líquido anual que não exceda 10 milhões de euros. No que respeita à média empresa, emprega entre 50 e 250 trabalhadores (exclusive) e um volume de negócios que não exceda 50 milhões de euros ou um total do ativo até 43 milhões de euros (Instituto Nacional de Estatística INE, 2010).

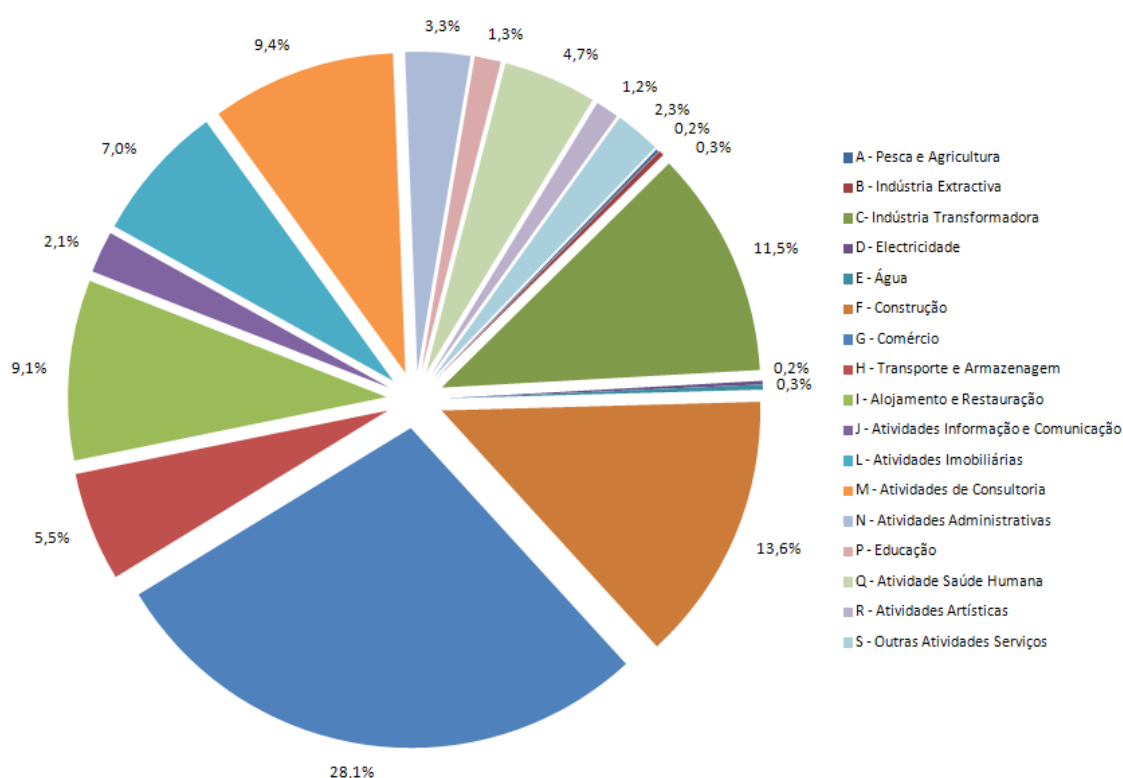
Desenvolver atividades com elevada intensidade de mão-de-obra, rigidez laboral e dificuldade em contratar mão-de-obra especializada, são características predominantes nas PME. Sendo estas empresas maioritariamente geridas e controladas em família, tornam-se mais propensas à emergência de conflitos laborais e a crises económico-financeiras. A gestão é geralmente feita pelos proprietários que muitas vezes não têm conhecimento aprofundado de técnicas de gestão. Uma das principais características da gestão de pequenas empresas é ser determinada de forma preponderante pela personalidade e experiência profissional do proprietário. Na verdade, a PME nasce, vive e desenvolve-se a partir do talento, da sensibilidade e da vontade de realizar.

É extremamente importante desenvolver esforços para evitar a falência destas empresas, mantendo-as no ativo, uma vez que são indiscutivelmente o motor da economia nacional. Têm um papel decisivo na criação de emprego direto e indireto e consequentemente o aumento do Produto Interno Bruto - PIB. De acordo com dados de 2009, disponibilizados pelo IAPMEI/ICEP, constituem 99,7% do tecido empresarial nacional e são responsáveis pela criação de 57% do emprego na indústria e de 69% nos serviços. Do total de PME, cerca de 10% dedicavam-se à exportação, tendo contribuído com 40% para o volume de negócios total realizado pelas PME. Contudo, como reflexo do cenário de crise que caracteriza a economia portuguesa, verificou-se um decréscimo de 0,3% face ao ano de 2008.

Em termos setoriais, conforme ilustra o Gráfico 1, é importante frisar que o Comércio concentrava em 2009 o maior número de PME, representando cerca de 28% do total das PME não financeiras em Portugal, contribuindo em 41,6% para o volume de negócios. Foi também neste sector que as PME se destacaram a nível de exportação, cerca de 43%. O Comércio e a Indústria concentraram 79,1% das PME exportadoras, duplicando

a percentagem verificada em 2008. Também o setor da Construção assumiu um lugar de destaque, fazendo parte dos três sectores representativos entre o total das PME, que no seu conjunto se situou nos 73% de volume de negócios (Instituto Nacional de Estatística INE 2011).

Gráfico 1 – PME por setor de atividade económica, 2009



Fonte: INE 2011

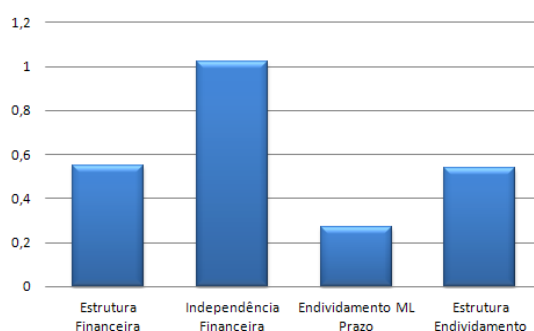
Tratando-se da distribuição regional em 2009, Norte e Lisboa concentram cerca de 2/3 das PME, repartidas equitativamente entre as duas regiões. Contudo a região Norte destaca-se pelo ao número de pessoas ao serviço, volume de negócios e VABcf gerados. Também a região Centro se destacou, contribuindo para *ranking* das regiões mais expressivas (Norte, Centro e Lisboa), representando 20% das PME nacional.

Em 2009, os capitais alheios constituíam a base de financiamento das sociedades, quer nas PME quer nas empresas de grande dimensão, o rácio de endividamento de 0,72

refletia uma estrutura financeira em que os passivos constituíam mais de 2/3 das origens de fundos utilizados para o financiamento das atividades.

Mais de metade da estrutura de financiamento das PME assentava em capitais permanentes com um reduzido grau de exigibilidade, conforme Gráfico 2. Os capitais próprios superaram, ainda que ligeiramente, o endividamento de médio e longo prazo, o que poderá indicar uma relativa independência financeira, característica deste tipo de sociedades, habitualmente com maiores dificuldades de acesso a capitais alheios (Instituto Nacional de Estatística INE, 2011).

Gráfico 2 - Indicadores de financiamento das PME, 2009



Fonte: INE 2011

É frequente, relacionar-se a dimensão da empresa com a capacidade de inovar, com a eficiência e eficácia e, consequentemente, com a competitividade. Porém, não é correto generalizar esta analogia. As PME desempenham cada vez mais um papel crucial na sociedade, como fornecedoras de oportunidades de emprego e agentes-chave do bem-estar das comunidades locais e regionais. Apesar da sua dimensão, contribuem de forma significativa para o crescimento económico a nível nacional, bem como internacional.

Contudo, a nível nacional tem-se verificado muitos fatores que dificultam a atuação das PME, entre os quais a elevada carga fiscal, legislação laboral obsoleta, falta de apoio ao investimento e elevados custos de produção. Face a estes aspetos, e na atual crise

económica, a continuidade das PME encontra-se seriamente comprometida. O sucessivo encerramento destas empresas provoca a subida alarmante do desemprego, a falta de poder de compra e a estagnação da economia. Perante este conjunto de contrariedades é necessário apoiar e valorizar as PME, explorando o seu potencial e assim possibilitar a sua longevidade e abrangente contributo na sociedade.

Face à envolvente económica e às necessidades crescentes das PME, a informação ocupa um papel preponderante. Neste contexto surge a importância da Contabilidade como instrumento revelador da posição económico-financeira da empresa. Tratando-se de empresas com características específicas, a elaboração, análise e interpretação da informação é primordial para a sua continuidade. Contudo, tão importante como conhecer o comportamento da empresa no passado, com base nas informações da Contabilidade, torna-se vital planear o futuro, delineando estratégias, utilizar a Contabilidade como uma ferramenta de gestão empresarial.

Conforme anteriormente referido, as características diferenciadoras das PME destacam-nas das grandes empresas através de fatores de gestão específicos. A fragilidade administrativa e organizacional revela-se através de aspetos tecnológicos, administrativos e da envolvente económica, associados ao sistema de informações de gestão. Nas PME os gestores confundem-se com os sócios ou acionistas, predominam empresas de capital fechado (não cotadas), o poder negocial das PME é geralmente reduzido perante os financiadores, clientes e fornecedores, geralmente têm uma estrutura hierárquica e organizacional simples, com pouca ou nenhuma delegação de poderes de decisão por parte dos dirigentes. Todavia, o desempenho das pequenas e médias empresas é mais acentuado em mercados de pequenas dimensões, isolados e despercebidos. Atuam especialmente em nichos de mercado regionais e, com menor frequência, nacionais, sendo pouco comum atuarem a nível internacional. As PME destacam-se pela produção de alta qualidade, fazendo face a hábitos locais e gostos correntes.

Algumas pesquisas (Peres & Stumpo, 2000), (Ismail, 2009), (Nandan, 2010) referem que as PME possuem capacidade limitada quanto ao conhecimento e tempestividade dos problemas empresariais, por carência de planeamento e partilha em ambiente externos. A tendência de se “fecharem” ao mundo empresarial reduz nas PME o

potencial de uma visão a longo prazo, refletindo-se na frequente tomada de decisões com base no sentimento de posse, uma vez que o papel de gestor é desempenhado maioritariamente pelo proprietário. Oriunda de uma experiência profissional e apoiada em conhecimentos sobretudo técnicos, a PME carece de uma estrutura administrativa que a direcione para a sobrevivência e desenvolvimento. Percebe-se claramente a escassez de pesquisas específicas, com foco na análise das dificuldades destas organizações.

Neste âmbito, o contabilista ganha destaque como uma das principais fontes de informação para o proprietário PME. Porém, é frequentemente identificado como um custo indispensável ao cumprimento das obrigações fiscais. O que permite afirmar que o papel do Contabilista nas PME não difere demasiado das grandes empresas, refletindo a responsabilidade pela estruturação de um sistema de informação de apoio à decisão na melhor utilização dos recursos, possibilitando alcançar a indispensável eficácia empresarial.

2.5 – O Papel do Preparador da Informação Contabilística

Face aos constantes desafios com os quais a Contabilidade é confrontada, causadas pelas transformações e mudanças que ocorrem no mundo empresarial e nos negócios, o contabilista tem, cada vez mais, a necessidade de definir a sua posição na economia global.

É necessário que o profissional de Contabilidade conheça detalhadamente a conjuntura organizacional onde está inserido, bem como os objetivos da organização quer a nível interno quer externo. Mas acima de tudo que tenha interesse em desenvolver um trabalho sério, pautado pelas normas da profissão e legislação em vigor. Frequentemente, no exercício da profissão, o contabilista defronta-se com inúmeras adversidades, com as quais tem que conviver, contudo, importa ter consciência da responsabilidade ética que envolve a sua função.

São vastas as áreas de atuação de um profissional de Contabilidade, destacam-se as funções de Contabilista, *Controller* de Gestão e Auditor. Independentemente da área, a

responsabilidade do profissional deve refletir incessantemente a correta recolha, análise e tratamento de informação contabilística que servirá de auxílio à tomada de decisões.

Hoje o contabilista não pode restringir-se a simples técnicas de registos e demonstrações, atuando como agente passivo na execução das suas tarefas. Em constante mutação e direcionada para o campo social, a Contabilidade exige cada vez mais do profissional (Briggs et al., 2007). Este não pode permanecer no marasmo e continuar a cingir-se ao fornecimento de informação, que visa unicamente a maximização da riqueza empresarial, deve acompanhar o ritmo da mudança. A Contabilidade evoluiu e é imprescindível que o profissional de Contabilidade evolua na mesma proporção.

O mercado competitivo não aceita indecisões, o profissional moderno tem que ter iniciativa, coragem, ética, visão a longo prazo, capacidade de negociação, agilidade e segurança para resolver os problemas que surgem, capacidade de aprender a lidar com mudanças, ideias de melhoria, flexibilidade, capacidade de inovar e criar, sobretudo na sua área de atuação, interagir e estudar as realidades políticas, sociais e financeiras, saber orientar as empresas para o melhor caminho, de forma que elas sobrevivam aos fortes abalos gerados pela globalização da economia, o poder de manipular conhecimentos é o ponto-chave das grandes decisões (Briggs et al., 2007).

A importância atribuída ao profissional de Contabilidade está intrinsecamente ligada ao desenvolvimento económico, facto que garante uma maior valorização da profissão. O mercado de trabalho está mais exigente e requer um profissional cada vez mais qualificado, tendo a ética como base da vida profissional. O restrito conhecimento a temas contabilísticos e fiscais deve ser ultrapassado, dando lugar ao contabilista com formação cultural acima da média e inteirado em informação de diversas áreas.

Para Santos, Martins & Pires (2009) as mutações que as organizações empresariais têm vindo a sofrer, suscitam alguma controvérsia quanto à função do profissional de Contabilidade na gestão e ao seu papel no auxílio à resolução de problemas das empresas. Estes profissionais adquirem maior relevância no mundo dos negócios e académico. Aos quais é exigido um conhecimento especializado, a nível de gestão, financeiro, planeamento fiscal e contabilístico.

Segundo Pierce & O'Dea (2003) os gestores ou proprietários pretendem que a informação produzida seja rápida, abrangente e flexível. Esta necessidade provoca um acompanhamento exaustivo da atividade, por parte dos contabilistas, mas também a escolha da ferramenta de gestão mais adequada à realidade da empresa. A ascensão de novas tecnologias impõe uma procura mais exigente, em termos de tempestividade, precisão e abrangência. A globalização da economia produz fortes alterações no comportamento dos utilizadores da informação contabilística, em função do que os profissionais da Contabilidade são confrontados com a obrigação de identificar alternativas para contemplar as necessidades. Os contabilistas têm sido, por tradição, intimamente relacionados com a tecnologia de informação (TI), mas o processo de mudança é tão rápido que, os profissionais, correm o risco de ser superados. Não é correto associar as tecnologias de informação unicamente aos computadores e aos sistemas informáticos. É essencial que o contabilista esteja ciente das muitas formas como a informação é compilada, analisada e transmitida.

Alguns dos desafios da profissão de contabilista para o novo milénio residem na identificação e mudança de imagem, abandonando a enraizada ideia da Contabilidade tradicional (Briggs et al., 2007). A informação contabilística deve refletir corretamente o que ocorre na empresa, proporcionando aos utilizadores conhecimento detalhado da totalidade dos processos executados. A mudança na visão da Contabilidade permite à Contabilidade uma responsabilidade social e ambiental, exigindo profissionais cada vez mais qualificados, polivalentes, com o maior número de habilidades possíveis. A empresa moderna precisa de contabilistas ativos no sistema e nos processos, gerando informação útil à tomada de decisões. Este novo papel do contabilista abre uma nova fonte de trabalho que está para além das aplicações rotineiras da Contabilidade, colocando o contabilista numa nova postura junto do cliente, no fornecimento de estratégias de melhoria dos pontos fortes e fracos e nortear uma nova rota a seguir.

Atualmente, e com a proliferação das tecnologias da informação, é essencial que o profissional de Contabilidade possua competências na vertente tecnologias, possibilitando o aumento da utilidade da informação. A conceção, manutenção e interpretação de sistemas de informação tornou-se fundamentalmente importante para uma gestão eficaz. Para Abdel-Kader & Luther (2008) o contabilista de gestão é frequentemente confrontado

com novos desafios, sendo este o principal prestador da informação, deverá garantir aos utilizadores internos e externos a produção de informação credível à tomada de decisões, através do uso de análise de processos e técnicas de gestão de custos.

Contudo, produzir informação útil para a tomada de decisões não é totalmente satisfatório, é imprescindível que o profissional assuma um papel ativo no processo de tomada de decisão (Emsley, Nevicky, & Harrison, 2006). Nesse sentido é indispensável que tenha uma visão abrangente, não se limitando os números apresentados no balanço, à classificação de contas e cálculo de impostos. Hoje, exige-se que o técnico atue como parceiro de negócio, através da orientação nos procedimentos a tomar, na identificação do caminho a percorrer para melhorar a capacidade produtiva da empresa e assim aumentar o lucro do negócio. Face a esta nova realidade, o objetivo do profissional passa pelo fornecimento de informação tempestiva, fiável e completa, desempenhando o papel de gestor da informação, que auxilia o administrador na tomada de decisões, interagindo com todas as áreas da empresa, eliminando a imagem de “colaborador do Estado”.

No entanto, o Contabilista deve ter um comportamento ético e profissional inquestionável, uma formação contínua para garantir a permanente atualização, e estar consciente da sua responsabilidade social e profissional. O cumprimento das condicionantes legais e o comportamento ético são dois dos requisitos chave da longevidade e confiabilidade da profissão, bem como, a produção de informação útil à tomada de decisão e ao controlo das organizações, planeando tarefas e apresentando soluções nas áreas financeiras e fiscais. O saber criar empatia, saber lidar com pressões e com frustrações, evitando juízos de valor baseados em sensações e não em fatos concretos, investir na inteligência emocional, impulsiona o sucesso profissional e tornou-se ferramenta indispensável.

Segundo Kaplan & Johnson (1987) as empresas que têm a Contabilidade de Gestão como ferramenta relevante na tomada de decisões são entidades com características mais promissoras, assim torna-se essencial maximizar os modelos de informação contabilística e discutir, evidenciar e medir as mudanças que afetam as empresas. Questões como a avaliação nas demonstrações financeiras do capital intelectual, dos passivos ambientais gerados pelas empresas, entre outras, são barreiras que a Contabilidade tem que vencer por

serem fatores essenciais nas decisões dos negócios. O profissional de Contabilidade, face às mudanças, deve estar preparado para contribuir com informação contabilística que permita, continuamente, uma gestão eficiente dos negócios da empresa.

Frequentemente designado por *controller*, o profissional de Contabilidade de Gestão, concentra em si, um vasto leque de características, tanto a nível pessoal como interpessoal. Competência de gestão, visão abrangente das cadeias de produção e conhecimento de negócio, qualificações técnicas, sintonia com as especificidades do sector, flexibilidade e polivalência, são requisitos fundamentais no desempenho das suas funções (Briggs et al., 2007). Dotado de habilidades comunicacionais, este técnico de Contabilidade, destaca-se por possuir boa expressão oralmente e escrita, inclusive noutros idiomas. Deve possuir profundos conhecimentos dos princípios contabilísticos e fiscais que afetam o resultado empresarial e estar devidamente preparado para interpretar dados contabilísticos e estatísticos, bem como, trabalhar em equipa (Emsley et al., 2006).

Chenhall & Langfield-Smith (1998) consideram que os profissionais de Contabilidade têm um papel fundamental no desenvolvimento e sofisticação dos sistemas de Contabilidade de Gestão, possibilitando o fornecimento de mais e melhor informação para o processo de planeamento, controlo e tomada de decisão. Também Coad (1999) defende que estes profissionais devem ser pró-ativos e mais dinâmicos, no sentido de desenvolverem novos sistemas e se envolverem no processo de tomada de decisão. Para tal, o autor considera que é essencial que os profissionais desenvolvam orientação para a aprendizagem contínua e sejam motivados pelos seus líderes.

A pressão exercida pela envolvente organizacional e tecnológica é, segundo Vicente, Major, Pinto & Sardinha (2009), o fator causador de mudança do papel do contabilista de gestão. Porém, a diversidade de indivíduos que trata, analisa e entende de custos numa organização, é cada vez maior, independentemente de serem ou não profissionais da área. Segundo os autores, esta situação reflete uma possível ameaça à profissão de *controller* de gestão. Quanto aos fatores geradores de mudança, do estudo concluíram que, em Portugal, a alteração das funções de contabilista de gestão deve-se à aplicação de novas técnicas de Contabilidade de Gestão. No entanto, e comparativamente ao Reino Unido, as funções do contabilista de gestão têm evoluído de forma lenta (Vicente

et al., 2009). Em Portugal, consta-se que as capacidades do profissional, a nível crítico e analítico, tendem sobre a gestão organizacional.

É necessário mudar, eliminar o paradigma do contabilista meramente administrativo. Hoje as suas funções abrangem para além das competências do simples funcionário. Cada vez mais o contabilista carece de capacidade de análise numa vertente contabilística moderna, Contabilidade de precisão, visão de gestão e controlo de recursos. O zelo pela continuidade da empresa, bem como todo o processo de otimização, para que esta consiga obter um resultado global satisfatório é, também da responsabilidade do contabilista de gestão, que trata, analisa e comunica a realidade económico-financeira atempadamente.

Para P. Marriott & Marriott (2000) a relação entre as PME e o contabilista de gestão é puramente económica. O reconhecimento do papel do contabilista não foi para além do cumprimento dos relatórios financeiros, conforme constataram P. Marriott & Marriott (2000) no seu estudo. As empresas de pequena dimensão demonstraram forte relutância em adquirir os serviços de Contabilidade de Gestão, na sua grande maioria, por terem criado uma imagem distorcida do profissional, associando automaticamente as suas funções a um custo acrescido para a empresa.

O papel do contabilista de gestão é frequentemente delegado ao chefe de Contabilidade geral, também conhecido por responsável financeiro. Independentemente da estrutura de trabalho, as suas atribuições básicas estão diretamente ligadas ao planeamento, execução, controlo e análise de performance de gestão. O profissional deve efetuar uma avaliação constante ao resultado obtido garantindo que este se encontra dentro dos limites previstos. Outro aspeto importante está relacionado com a atuação do contabilista de gestão na elaboração e interpretação da informação gerada pelo sistema, para que esta seja perceptível aos gestores no processo de tomada de decisões (Sell, 2004).

Ismail (2009) defende que os gestores das PME sentem-se incapazes de interpretar a informação contabilística, bem como entenderem os requisitos da informação de negócio. Como forma de combater estas lacunas é atribuído maior destaque ao papel do contabilista e à necessidade de subcontratar profissionais acreditados.

Na empresa moderna a colaboração do profissional torna-se essencial. Cresce a necessidade de dar respostas imediatas às exigências internas e externas, tais como na fixação de objetivos, no apoio da elaboração de organogramas com responsabilidades definidas por cada cargo dentro da organização, na definição de padrões de controlo e no desenvolvimento de métodos eficientes de comunicação. Face ao ambiente económico-social, o cumprimento destes requisitos não são exclusivos das grandes empresas, também as PME os devem cumprir, como forma de consolidar a sua posição perante as oscilações dos mercados em que atuam, na medida em que uma elevada percentagem de PME morre no decorrer dos primeiros anos de atividade (Instituto Nacional de Estatística INE, 2010), possivelmente por não utilizarem um sistema de Contabilidade de Gestão adequado ou por falta de apoio especializado na tomada de decisões.

CAPITULO III – ESTUDO EMPÍRICO

3.1 – Metodologia de Investigação

O objetivo do estudo centra-se na identificação das técnicas de Contabilidade de Gestão utilizadas pelas PME, na identificação da importância que o gestor/proprietário atribui à informação de gestão e na identificação do papel do contabilista na tomada de decisões.

Pretende-se que o estudo seja de âmbito exploratório e não confirmatório, com semelhanças aos estudos recentemente elaborados por Uyar (2010), Yeshmin & Hossan (2011). Diz-se exploratório porque pretende-se explorar ou identificar as práticas de Contabilidade de Gestão usualmente aplicadas pelas PME, sobre as quais se formularam hipóteses possíveis de serem aplicadas em estudos empíricos de maior amplitude e assim obter generalizações (Ferreira *et al.*, 2009).

O método adotado, segundo A. Martins (2000), privilegia os estudos práticos e pode ser classificado como empírico-analítico. É uma abordagem que apresenta comumente a utilização de técnicas, tratamento e análise de dados especialmente quantitativos.

Numa primeira fase foi atribuída especial atenção à revisão de literatura da temática envolvente, permitindo formalizar o questionário enviado, num segundo momento, aos responsáveis pela Contabilidade das PME em estudo. Na terceira e última fase, procedeu-se à recolha e tratamento de dados estatisticamente.

3.1.1 – Objetivos e Hipóteses

Na sequência da exposição efetuada anteriormente, este estudo centra-se na identificação e apreensão da relação existente entre a Contabilidade de Gestão e a importância do Contabilista, na otimização do desempenho económico-financeiro das PME

do concelho de Leiria. Para esse efeito, e consideradas como suporte à criação do questionário, elaboraram-se cinco hipóteses, as quais se pretendem testar através da Correlação de *Pearson*.

H1: Existe relação entre as ferramentas de Contabilidade de Gestão utilizadas e a importância atribuída à informação produzida

H2: Existe relação entre o tipo de contabilista e a influência na tomada de decisões

H3: Existe relação entre as características do contabilista e o nível de conhecimento de negócio

H4: Existe relação entre a utilidade atribuída à informação produzida pela Contabilidade de gestão e a dimensão da empresa

H5: O grau de importância atribuído à informação produzida pela Contabilidade de Gestão está relacionado com a posição do contabilista na estrutura organizacional da empresa

As hipóteses formuladas tendem a analisar a importância da informação produzida pela Contabilidade de Gestão, tanto na vertente do utilizador como do produtor da informação, bem como, a relação existente entre a possível influência na tomada de decisões e as características do preparador de informação contabilística. O foco centra-se na informação produzida aquando da correta utilização de uma ferramenta de Contabilidade de Gestão.

3.1.2 – A Amostra

Como a própria definição do tema indica, a população alvo deste estudo remete para as Pequenas e Médias Empresas. Deste modo, e por se tratar de empresas com maior acessibilidade geográfica ao estudo, objetivou-se analisar as PME do concelho de Leiria.

As empresas inquiridas foram selecionadas da base de dados disponibilizada pelo Instituto Nacional de Estatística INE (2011), correspondendo à última atualização de dados

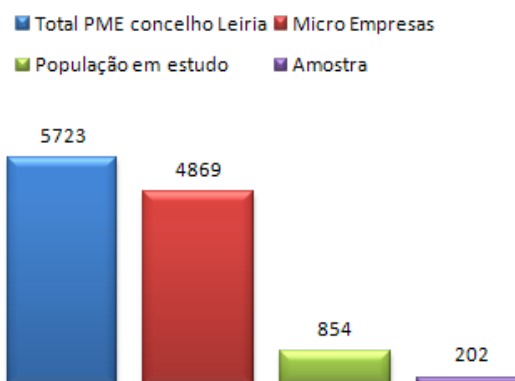
de 2009. É de notar que o conceito de PME, no âmbito do INE, inclui as micro, pequenas e médias empresas.

A informação contida na base de dados inclui a identificação da empresa - nome e morada, código atividade económica revisão 3 (CAE Rev. 3), volume de negócios (VN) e número de trabalhadores. Segundo Ismail (2009), o número de trabalhadores é um dado comumente utilizado na literatura internacional para selecionar a amostra, tendo em conta que, nalgumas culturas, as PME relutam em divulgar informações financeiras.

Quanto à amostra em estudo, das 5.723 empresas que compõem o universo das PME do concelho de Leiria, excluíram-se as microempresas, reduzindo significativamente a população total para 854 empresas. A opção de exclusão das microempresas assentou no facto destas não apresentarem as características mínimas exigidas para análise, onde o fluxo da atividade é pouco significativo quanto a matérias contabilísticas e, por conseguinte, tem menor tradição na utilização de sistemas de Contabilidade de Gestão.

Por se considerar uma amostra de grande dimensão, recorreu-se à funcionalidade “aleatório” do Microsoft Office Excel de forma a selecionar aproximadamente 25% das empresas da população total, o que resultou na amostra final a analisar de 202 PME, conforme consta no Gráfico 3.

Gráfico 3 – Determinação da Amostra



Fonte: Elaboração própria

3.1.3 – Questionário

Considerado como ponto fulcral na elaboração de estudos empíricos, o inquérito por questionário é uma ferramenta usualmente utilizada por muitos investigadores (Ferreira *et al.*, 2009). Para usufruir de todos os benefícios que esta metodologia proporciona é imprescindível que a elaboração do questionário seja rigorosa.

Comumente utilizados como sinónimos, o inquérito e o questionário têm conceitos distintos. Ferreira *et al.* (2009, pg.183) definem inquérito como “*um processo de investigação que visa aumentar e/ou melhorar o conhecimento, resolver problemas e esclarecer dúvidas*”, o questionário é constituído por “*um conjunto de questões especialmente preparadas para recolher informação para o inquérito*” tratadas estatisticamente.

A decisão de elaboração do questionário surge do processo inicialmente desenvolvido em torno da revisão de literatura, da qual foram identificadas as ferramentas de Contabilidade de Gestão maioritariamente aplicadas pelas PME e a utilidade da informação na tomada de decisões. Como um dos objetivos é conhecer o grau de adoção das diversas ferramentas de Contabilidade de Gestão pelas PME, o questionário fechado e analisado com base em métodos quantitativos, segundo Ferreira *et al.* (2009), pode ser considerado o mais adequado.

Aquando da elaboração do questionário foi importante ter presente a interação indireta existente entre o inquirido e o investigador. É imperativo que as questões sejam objetivas, pertinentes e simples, com uma linguagem acessível, isenta de complexidade e respostas dúbias (Ferreira *et al.*, 2009).

A importância dos questionários passa também pela facilidade com que abrange um grande número de inquiridos, num reduzido espaço de tempo. Contudo, e como qualquer outra metodologia, apresenta vantagens e desvantagens associadas à sua aplicabilidade. Como vantagens, proporciona uma abrangente sistematização dos resultados e facilidade de análise num curto período de tempo a custo reduzido. Como principal desvantagem destaca-se a dificuldade na formulação das questões e o receio destas se desviarem do objetivo proposto.

Com base em estudos efetuados em Contabilidade de Gestão por Chenhall & Langfield-Smith (1998) e Ismail (2009), de acordo com os avanços tecnológicos no mundo das comunicações, considerou-se oportuno elaborar um questionário em plataforma eletrónica. Deste modo, foram enviados por correio eletrónico, às 202 empresas, os pedidos de colaboração aos quais se anexou um *link* de acesso ao inquérito, permitindo oportunamente a recolha e o tratamento de dados necessário, eliminando a perda de tempo, a burocracia e os desperdícios financeiros.

Na introdução do questionário, efetuou-se uma breve apresentação dos objetivos propostos, fez-se alusão à importância do tema de investigação, mencionou-se o tempo aproximado de preenchimento, expôs-se a confidencialidade dos dados, bem como se identificou o destinatário do questionário (Ferreira *et al.*, 2009), conforme anexo.

Constituído por vinte e seis questões, o questionário contém vinte e cinco questões tipo fechadas ou dicotómicas e uma questão tipo aberta. Quanto às questões fechadas, foram criados três grandes grupos: Grupo I – O Contabilista; Grupo II – A Contabilidade de Gestão; Grupo III – A Empresa em estudo. A questão em aberto ficou reservada ao Grupo IV – Opinião e sugestões. O inquérito destinava-se ao responsável pela Contabilidade da empresa, por se considerar que este tem o domínio da informação sobre a qual se pretende recolher evidências, usualmente designado por *key respondent*.

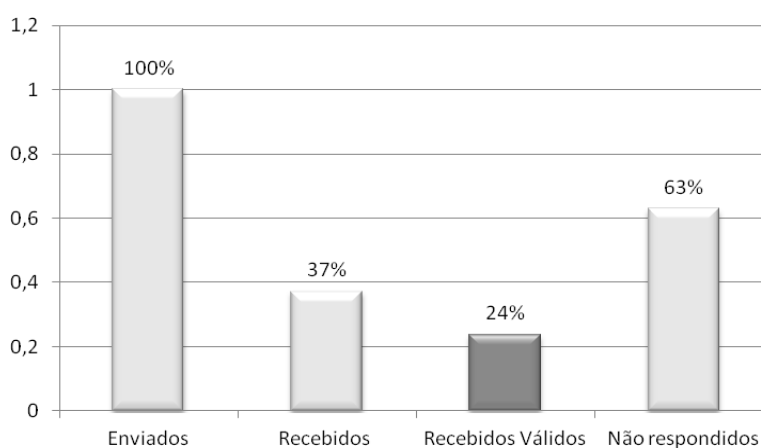
A escolha de questões maioritariamente fechadas assentou no facto de se pretender respostas imediatas. Este tipo de questões fornece um vasto leque de vantagens, destacam-se a rapidez e facilidade de resposta, maior uniformidade e simplicidade na análise de dados, facilita a categorização das respostas e permite melhor contextualizar a questão. Porém, existem desvantagens associadas às questões dicotómicas, tais como, a falta de originalidade e variedade de respostas, não atrai a concentração do inquirido ao assunto e a opção pode aproximar-se da opinião do inquirido mas não representa fielmente a realidade.

A identificação atempada de erros de elaboração do inquérito é essencial, tais como, questões dúbias e enviesadas, qualidade da linguagem utilizada, dimensão e tempo de resposta. Com objetivo de salvaguardar essa possibilidade, foram executados três pré-testes presenciais, junto de responsáveis pela Contabilidade de três empresas escolhidas

aleatoriamente. Foram identificadas algumas anomalias, imediatamente corrigidas. É importante referir que as três empresas sujeitas ao pré-teste, encontram-se em sectores de atividade totalmente distintos, de dimensão distinta, ainda que dentro dos limites definidos para o estudo, e com a particularidade que apenas uma elabora a Contabilidade internamente.

Após as devidas alterações, obteve-se o inquérito definitivo. Numa primeira fase foi enviado o pedido de colaboração no estudo, juntamente com o inquérito, conforme mencionado anteriormente, seguido de 3 *follow-up*, dos quais se obteve 33 respostas completas, o equivalente a 16%. Por se tratar de uma percentagem significativamente reduzida, optou-se por entrar em contacto com as empresas por via telefónica, conseguindo a colaboração de mais 19 empresas, o que gerou uma taxa de participação global de 25,7%, o equivalente a 52 respostas completas. É importante salientar que das 202 empresas convidadas a participar no estudo, 75 responderam ao questionário enviado, o que corresponde aproximadamente a 37%, no entanto 23 dessas empresas não o preencheram na íntegra e 4 apenas elaboram Contabilidade financeira. Assim, como forma de evitar o enviesamento dos resultados, as 27 respostas não validadas foram excluídas da análise, considerando-se apenas as 48 respostas, equivalente a 24%.

Gráfico 4 - Questionários



Fonte: Elaboração própria

Comparativamente à percentagem obtida nos trabalhos analisados na revisão de literatura, a percentagem obtida neste estudo considera-se aceitável. Visto que, P. Marriott & Marriott (2000) obtiveram apenas 7% de respostas, Vicente (2007) com 17%, Ussman (2009) com 19%, Abdel-Kader & Luther (2008) com cerca de 20%, por outro lado e com uma taxa relativamente mais significativa, Toomas & Lääts (2002) obtiveram 34 % e (Machado, 2009) apresentou uma taxa de participação de 36%.

De acordo com vários autores, Wijewardena & Zoysa (1999), Cheng *et al.* (2009) e Uyar (2010), a utilização da escala de *Likert* é frequentemente utilizada em questões tipo fechadas. No entanto, surge a necessidade de aplicar, este tipo de escala, de forma cautelosa. Tratando-se de análise bivariada ou multivariada, é fundamental que as perguntas tenham todas o mesmo sentido, mantendo o sentido lógico e uniforme. Nesta sequência, para as questões de maior variabilidade de respostas, foi utilizada a escala de *Likert* com cinco níveis de medida de importância ou satisfação.

3.1.4 – Recolha e Análise de Dados

Antes do tratamento e análise de dados, foi necessário efetuar a recolha dos mesmos. Utilizou-se como suporte estatístico, o *software Statistical Package for Social Science – SPSS*, versão 19.0, que constitui o recurso informático necessário ao desenvolvimento da análise de dados, bem como, ao teste de hipóteses.

Como o questionário foi disponibilizado em plataforma eletrónica - *Lime Survey*, o que facilita e agiliza o processo de recolha de dados, através da exportação dos mesmos em diversos formatos, o SPSS foi o programa ao qual se recorreu para a obtenção de resultados de estatística descritiva e bivariada.

Na análise estatística foram utilizados dois tipos de abordagem, univariada e bivariada. Quanto à abordagem univariada destacam-se a média e a moda como medidas de tendência central, e o desvio padrão na qualidade de medida de dispersão, similar à análise utilizada no estudo desenvolvido por Yeshmin & Hossan (2011).

Relativamente à abordagem bivariada e segundo Ferreira *et al.* (2009), a relação entre duas variáveis é determinada através do coeficiente de correlação. Posto isto, e por se tratar de um coeficiente recomendado, optou-se por utilizar o Coeficiente de Correlação Linear de *Pearson*, também conhecido como Coeficiente de Correlação do Momento Produto.

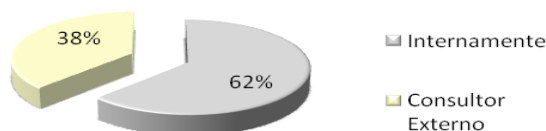
Análise Univariada

A análise estatística descritiva baseada na análise univariada consiste, tal como o nome indica, na realização do estudo sobre uma única variável. Cada variável é estudada isoladamente e de forma descritiva, sendo os resultados frequentemente apresentados sobre a forma de médias, modas, medianas e tabela de frequências.

Como forma de organizar a apresentação da análise, optou-se por seguir a estrutura do questionário, assim, e como já foi referido anteriormente, o questionário foi subdividido em 4 grandes grupos, dando primazia ao Contabilista ou Preparador da Informação Contabilística de forma a iniciar a análise univariada.

Caracterização do Contabilista

Gráfico 5 – Caracterização do Contabilista - interno/externo

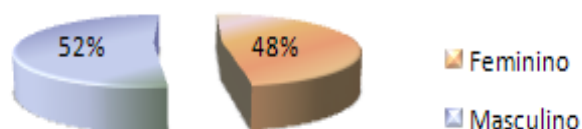


Fonte: Elaboração própria

Na primeira questão, conforme ilustra o **Gráfico 5**, foi identificado o tipo de contabilista que opera com a empresa. Constatou-se que mais de 60% das PME inquiridas

elaboram a Contabilidade internamente. O que poderá indicar, numa fase um pouco embrionária, uma relação de proximidade entre o contabilista e a entidade para a qual presta serviço.

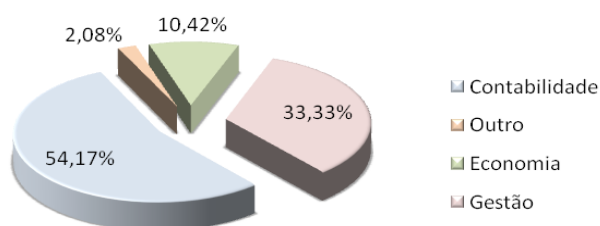
Gráfico 6 – Caracterização do Contabilista - Sexo (F/M)



Fonte: Elaboração própria

Dos contabilistas em análise, o sexo masculino tem maior representatividade, no entanto, comparativamente ao sexo feminino, a discrepância é pouco significativa, conforme se pode verificar no Gráfico 6.

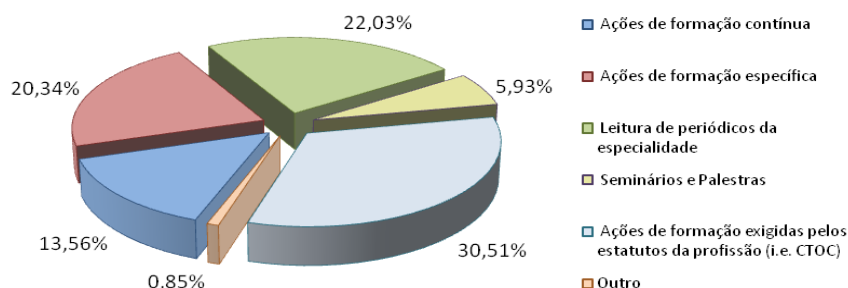
Gráfico 7 – Características do Contabilista – Formação Académica



Fonte: Elaboração própria

Quanto à formação académica do contabilista, a área com maior relevo, segundo o Gráfico 7, é representada pela Contabilidade com 54%, seguida da área de Gestão com cerca de 33%. Estes resultados entendem-se como benéficos para a entidade, uma vez que a utilização de técnicos especializados nestas áreas é, sem dúvida, uma característica de grande importância para o desempenho da função e, consequentemente, proporcionar um ambiente de elevada confiabilidade na empresa.

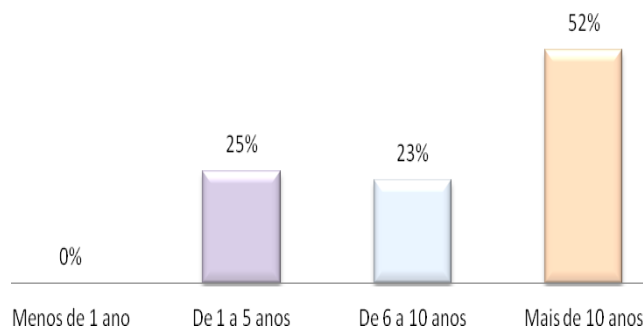
Gráfico 8 – Caracterização do Contabilista – Forma de Atualização Profissional



Fonte: Elaboração própria

Nesta sequência, e de extrema importância, surge a identificação da forma como o contabilista se mantém atualizado no desempenho das suas funções, conforme apresenta o Gráfico 8. No entanto, é de salientar que na sua maioria, os contabilistas recorrem às ações de formação impostas pelos estatutos da profissão. Possivelmente, pela obrigatoriedade da obtenção dos requisitos da profissão ou talvez pela tentativa de conciliar as exigências profissionais com o tempo e custo investido em formação.

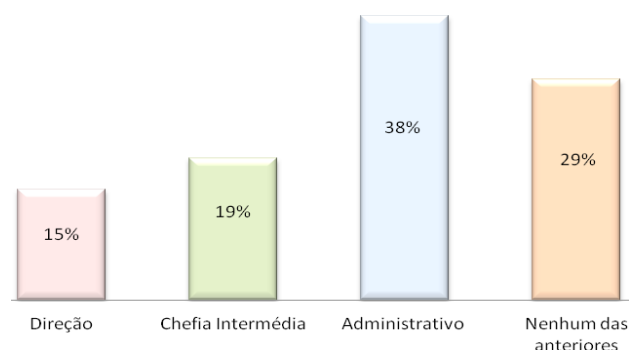
Gráfico 9 – Caracterização do Contabilista – Período de desempenho da função



Fonte: Elaboração própria

Também o período de desempenho das funções e a posição na estrutura da empresa, foram identificados. Estes dois tópicos servem posteriormente de apoio à análise relacional do contabilista com o conhecimento de negócio do Grupo 2 – Contabilidade de Gestão na Empresa. É neste âmbito que se identifica o contabilista com fortes indícios de conhecimento de negócio. Ou seja, o período de tempo durante o qual tem vindo a exercer as suas funções na empresa, na sua maioria superior a 10 anos conforme realça o Gráfico 9, poderá ser considerado como indicador de proximidade, tanto a nível financeiro como operacional. Este é um fator essencial no desempenho das suas funções, uma vez que acompanhou a atividade da empresa ao longo de um período de tempo significativo e que permite ter uma visão realista dos pontos fracos e fortes, oportunidades e ameaças do negócio, e assim, possibilitar assegurar maior fiabilidade da informação fornecida pela Contabilidade.

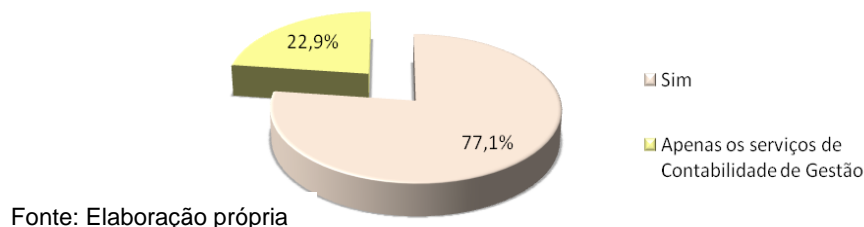
Gráfico 10 – Caracterização do Contabilista – Posição na Estrutura da Empresa



Fonte: Elaboração própria

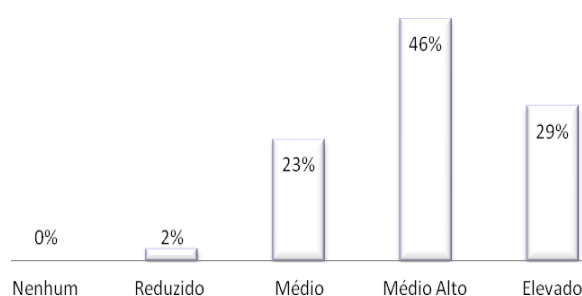
No que respeita à posição do contabilista na estrutura da empresa, o “administrativo” é maioritariamente representado, em 38% das empresas estudadas, conforme ilustra o Gráfico 10.

Gráfico 11 - Contabilidade de Financeira e de Gestão assegurada em simultâneo



Ao identificar as empresas que asseguram a Contabilidade de Gestão em simultâneo com a Contabilidade financeira, constatou-se que uma grande percentagem de PME, cerca de 77%, assegura as duas vertentes da Contabilidade na empresa apresentada no Gráfico 11. Este resultado poderá ser o reflexo da crescente necessidade de informação tempestiva. Ou seja, por se tratar de uma PME, a volatilidade face ao mercado requer um constante acompanhamento, deste modo é imprescindível atribuir a devida importância à Contabilidade, quer à Contabilidade Financeira quer à Contabilidade de Gestão.

Gráfico 12 - Nível de conhecimento do negócio

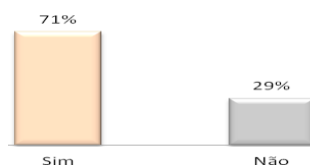


Fonte: Elaboração própria

De forma a desempenhar com precisão as suas funções, o profissional de Contabilidade de Gestão tem como requisito fundamental o conhecimento de negócio da empresa.

Da autoavaliação apresentada pelos inquiridos, o nível de conhecimento de negócio “médio alto” é aquele que se destaca com maior percentagem, cerca de 46%, seguido do nível “elevado” com 29%. No entanto, é visível no Gráfico 12 a reduzida percentagem atribuída aos níveis de conhecimento de negócio inferiores. Deste resultado pressupõe-se que o profissional de Contabilidade está inteirado nos negócios e atividade da empresa, permitindo produzir informação precisa, tempestiva e útil.

Gráfico 13 - Consulta na tomada de decisões



Fonte: Elaboração própria

Contudo, apenas será reconhecido o devido valor da informação produzida se, e só se, esta for útil na tomada de decisões. É neste momento que surge outro fator de elevada importância na Contabilidade, o papel do contabilista de Gestão.

Frequentemente, o gestor/proprietário da empresa recorre aos conhecimentos do profissional de Contabilidade no apoio à tomada de decisões. Conforme apresentado no Gráfico 13, cerca de 71% dos contabilistas são consultados aquando da tomada de decisões. Porém é importante que esta tendência se aproxime dos 100%, de forma a refletir uma maior interligação do contabilista com a empresa. Denote-se que o contabilista, é certamente, o individuo com maior acesso à informação, a qual fornece a essência da continuidade da empresa.

Gráfico 14 – Parceiro de negócio



Fonte: Elaboração própria

Um dos fatores motivadores para o contabilista surge da proximidade e participação na envolvente de toda a empresa. Conforme ilustra o Gráfico 14, cerca de 63% dos inquiridos manifestou positivamente o sentimento de se considerar parceiro de negócio da empresa, o que consequentemente influenciará a sua total dedicação no desempenho das funções, criando assim mais-valias indispensáveis à sobrevivência e continuidade da empresa.

Na sequência da questão anterior, foram expostos alguns aspetos de forma a identificar a capacidade de influência do contabilista. Ou seja, objetivou-se conhecer a zona de conforto do inquirido, onde este se sente manifestamente participativo aquando da sua exposição de ideias ou pareceres. Numa escala de 1 a 5 foi solicitado que classificassem o nível de influência que o seu parecer poderia incidir sobre os aspetos apresentados na tomada de decisões, sendo 1 nível nulo e 5 nível máximo ou elevado. Esta questão destinava-se apenas aos inquiridos que responderam positivamente à questão supra apresentada.

Tabela 1 – Média e moda dos aspetos de influência aquando do parecer do contabilista na tomada de decisões

Aspetos de Influência	Média	Moda	Desvio Padrão
Controlo de Custos	4,00	4	1,07
Decisão de Investimento	2,91	3	1,06
Melhoria das Práticas de Contabilidade de Gestão	3,91	5	1,22
Abandono/ Introdução de um Produto ou Serviço	2,67	3	1,11
Reestruturação da Empresa	2,94	4	1,08
Eliminação de Recursos Ineficientes	3,21	3	1,05
Melhoria dos Procedimentos Operacionais	3,21	3	0,98

Fonte: Elaboração própria

De forma geral, como se pode verificar Tabela 1, é possível referir que todos os aspetos apresentados constituem um foco de influência do parecer do contabilista. Foi atribuído um nível de importância superior à média (média do escalão [1 a 5] = 2,5) à totalidade dos fatores expostos, logo todos eles são, na opinião do inquirido, considerados significativos.

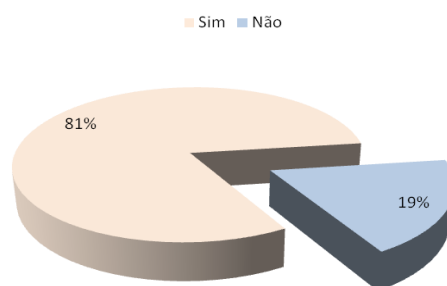
Constatou-se que existe um nível elevado de influência no “Controlo de custos”. A média recai sobre o nível 4 - “médio alto”, bem como a moda, o que pressupõe um item comumente significativo. No que respeita à “Melhoria das Práticas de Contabilidade de Gestão” verifica-se uma proximidade à média 4, possivelmente por corresponder a uma vertente mais contabilística e para a qual existe um domínio pouco significativo dos gestores/proprietário, sendo necessário a intervenção do especialista de Contabilidade. Da análise da moda, este fator é o que apresenta maior classificação (5), comparativamente aos restantes escalões. Com menor relevo identifica-se a “Decisão de Investimentos”, com nível médio de auto influência 2,91, provavelmente por se tratar dum aspeto que requer maior poder de decisão de topo.

Da análise da média, “Eliminação de Recursos Ineficientes” e “Melhoria dos Procedimentos Operacionais” apresentam uma igualdade (3,21), contudo existe uma maior dispersão na “Eliminação de Recursos Ineficientes”, evidenciada por um desvio padrão superior. Essa oscilação pode ser explicada pela estratégica de gestão e pela composição hierárquica das empresas em estudo.

Contabilidade de Gestão e a Empresa

No segundo grupo de perguntas do questionário é abordada a temática da Contabilidade de Gestão nas PME.

Gráfico 15 – Contabilidade de Gestão elaborada na própria empresa

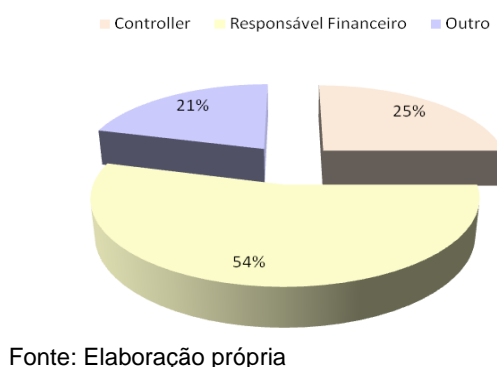


Fonte: Elaboração própria

Ainda numa vertente de análise univariada, a questão que aborda a elaboração da Contabilidade de Gestão na própria empresa, pretende identificar a percentagem de empresas que trata a sua Contabilidade internamente, sem recorrer ao tradicional gabinete de Contabilidade.

Contrariamente à perceção inicial, pelo facto do estudo recair sobre PME, empresas que atribuem pouca relevância à abordagem da Contabilidade de Gestão, foi de bom grado verificar que 81% das empresas elabora a Contabilidade de Gestão na própria empresa, conforme Gráfico 15. O que pressupõe um crescente interesse por estas matérias em empresas de menor dimensão.

Gráfico 16 – Função desempenhada



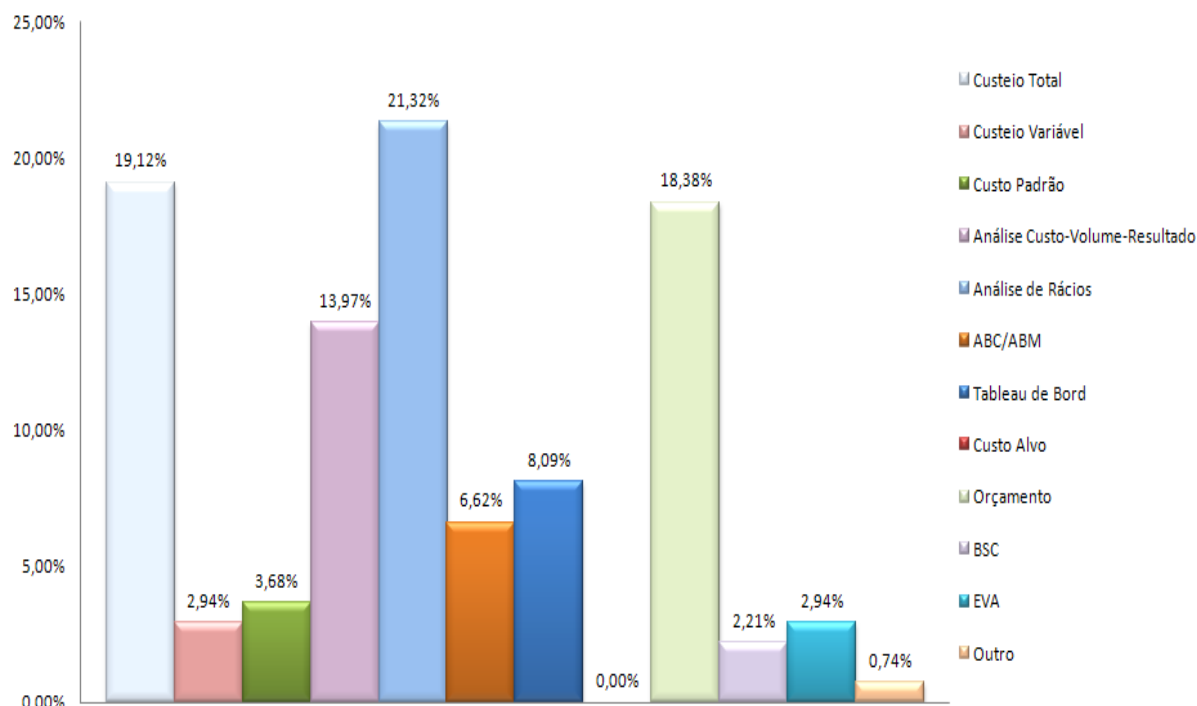
Fonte: Elaboração própria

Conforme mostra o Gráfico 16, a função é maioritariamente desempenhada pelo “Responsável Financeiro”.

A ocupar uma posição significativa, a função desempenhada pelo “*Controller*” representa 25% das opções de escolha. Quanto à resposta “Outro”, e à semelhança da resposta anterior, a sua representatividade é aproximadamente de 20%, contudo é de salientar que aquando da identificação do responsável, o TOC é maioritariamente mencionado como técnico operativo da Contabilidade de Gestão da empresa.

Uma das questões fulcrais deste estudo remete para a identificação das práticas de Contabilidade de Gestão utilizadas nas empresas em estudo.

Gráfico 17 – Práticas de Contabilidade de Gestão utilizadas nas empresas em estudo



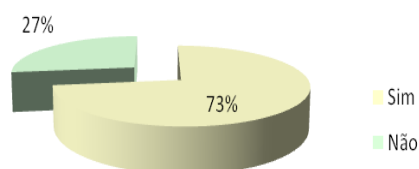
Fonte: Elaboração própria

De acordo com o Gráfico 17, a aplicabilidade da “Análise de Rácios” predomina face às restantes práticas apresentadas, com cerca de 21%, no entanto é surpreendente que prevaleça sobre o “Custeio Total” (19,12%) e o “Orçamento” (18,39%), uma vez estes dois últimos são comumente mencionados na revisão de literatura como práticas frequentemente utilizadas ((Uyar, 2010), (Yeshmin & Hossan, 2011)), a nível nacional destaca-se o estudo de (Rodrigues et al., 2000) na análise às PME excelência 98.

Quanto às práticas menos utilizadas, “BSC”, “Custo Padrão” e “EVA”, ou inexistentes no caso do “Custo Alvo”, o resultado era o esperado, visto serem menos conhecidas e de aplicação complexa.

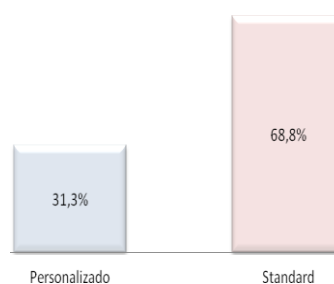
A “Análise Custo-Volume-Resultado” apresenta uma percentagem curiosa de aproximadamente 14%, mas não desapropriada, sendo também um resultado encontrado em diversos estudos (Pierce & O’Dea (2003), Hyvönen (2005), Uyar (2010)).

Gráfico 18 - Existência de controlo nas práticas utilizadas



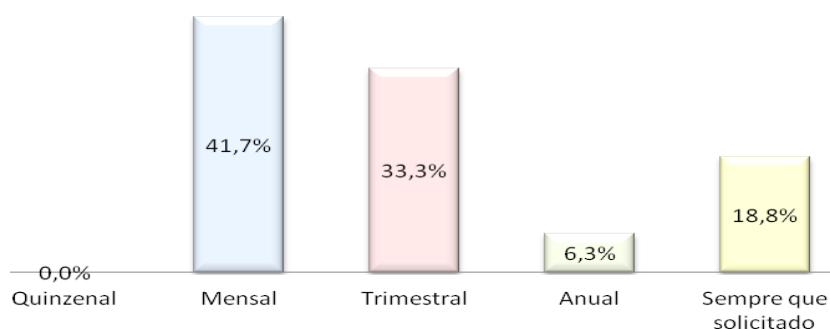
Fonte: Elaboração própria

Gráfico 19 – Tipo de Software utilizado



As questões “Existe controlo nas práticas utilizadas?” **Erro! A origem da referência não foi encontrada.** e “Qual o tipo de software aplicado?” **Erro! A origem da referência não foi encontrada.**, foram colocadas com intuito puramente indicativo e apelativo. Como forma de persuasão, alertando para a necessidade de criar hábitos de controlo ao “controlo” na Contabilidade de Gestão. Quer-se com isto referir que não se deve adotar qualquer tipo de procedimento sem que este seja monitorizado periodicamente e assim permitir a sua continuidade eficiente e eficaz.

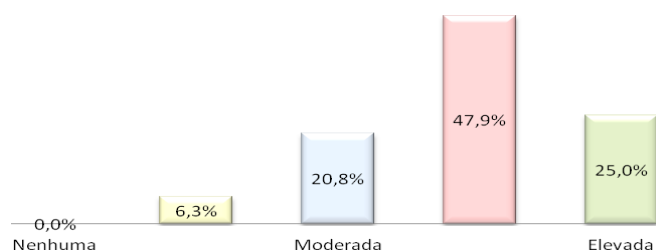
Gráfico 20 - Periodicidade da produção de *Reporting*



Fonte: Elaboração própria

Quanto à periodicidade de produção de informação, de acordo com o Gráfico 20, constatou-se curiosamente que a maioria das PME, cerca de 42%, elabora relatórios mensais, também conhecidos por “*reporting* mensal”, contrariamente à percepção que apontava para relatórios anuais, fecho de contas do exercício económico. Por outro lado, com maior regularidade, cerca de 1/3 das PME refere que elabora relatórios trimestrais.

Gráfico 21 – Grau utilidade atribuído à informação produzida



Fonte: Elaboração própria

De acordo com o exposto quanto ao grau de utilidade atribuído à informação produzida no Gráfico 21, destaca-se o grau “médio alto” com cerca de 48% das respostas, seguido do grau “elevado” com 25% de utilidade registada. Porém esta percentagem encontra-se abaixo do esperado, tendo em conta os 81% ilustrados no Gráfico 15. Seria de fácil entendimento verificar que as empresas que elaboram a Contabilidade de Gestão internamente lhe atribuísem importância elevada, conforme é o objetivo. Espectava-se que, no pior dos cenários, a soma do grau de utilidade atribuído à informação produzida “Médio alto” e “Alto” corresponde-se aproximadamente aos 81%, contudo ficou pelos 73%.

Tabela 2 – Média e Moda - Importância da Informação Produzida pela Contabilidade de Gestão

Aspetos de Influência	Média	Moda	Desvio Padrão
Definição de objetivos	3,77	4	0,89
Processo orçamental	3,83	4	1,09
Avaliação de desempenho	3,74	4	0,87
Medidas corretivas	3,77	4	0,67
Resposta às exigências do Mercado	3,51	4	0,78
Melhorias operacionais	3,55	4	0,58
Afetação eficiente de recursos	3,83	4	0,73
Satisfação do Cliente	3,70	3	1,02

Fonte: Elaboração própria

Da questão, na qual se pretendia identificar o grau de utilidade atribuído à informação produzida pela Contabilidade de Gestão, quanto aos diversos aspetos apresentados na Tabela 2, destaca-se o “processo orçamental” e a “afetação eficiente de recursos” com uma média de 3,83. Poder-se-á justificar pelo conceito geral atribuído à Contabilidade de Gestão, ou seja, a informação produzida pela Contabilidade de Gestão é usualmente associada à elaboração de orçamentos e ao acompanhamento dos mesmos, de forma a identificar os respetivos desvios e necessidades de reajustes. Porém, é importante salientar que a média de todos os aspetos analisados encontra-se superior aos 2,5 de referência, e por conseguinte pressupõe a existência dum grau de importância elevado, associado à informação produzidas face a esses aspetos. Da análise da moda, a classificação (4) é a que predomina das opções dos inquiridos, comparativamente aos restantes escalões, grau de importância “Média Alta”.

Tabela 3 – Média e Moda – Aspetos Relevantes da Informação

Aspetos	Média	Moda
Tempestividade	3,50	3
Acessível	3,96	4
Traduz fielmente a realidade económico-financeira da empresa	4,06	4
Clara e Objetiva	4,10	4
Cumpre as exigências / obrigações fiscais	4,29	4
Identifica atividades operacionais ineficientes	3,60	4
Apoio à elaboração das Demonstrações Financeiras	4,21	4

Fonte: Elaboração própria

Foi solicitado aos inquiridos que expressassem, numa escala de 1 a 5, onde 1=Nada importante e 5=Muito importante, o peso de cada aspeto apresentado na Tabela 3, na produção de informação relevante. De forma gratificante, constatou-se que na generalidade todos os aspetos são considerados “importantes” e “muito importantes”, porém aquele que representa uma média mais elevada, “Cumpre as exigências/obrigações fiscais”, com 4,29, retrata claramente a preocupação dos preparadores de informação. Face a este resultado, e contrariamente aos objetivos primordiais da Contabilidade de Gestão, a elaboração da informação recais essencialmente para cumprir as obrigações perante o Estado.

A tempestividade refletiu a menor percentagem de entre as escolhas efetuadas, contudo, este resultado poderá ter origem na utilização pouco frequente da palavra, e por conseguinte, influenciar as respostas.

Caracterização da Empresa

Tabela 4 – Perfil da Empresa Estudada

	Frequência	%
<i>Classificação por CAE</i>		
Comércio	12	25,00
Serviços	13	27,08
Indústria	14	29,17
Turismo	0	0,00
Construção	9	18,75
<i>Total</i>	48	100,00
<i>Trabalhadores ao serviço</i>		
Até 9	10	20,83
9 a 49	31	64,58
50 a 249	6	12,50
Mais 250	1	2,08
<i>Total</i>	48	100,00
<i>Volume de Negócios</i>		
Até 2 milhões de euros	27	56,25
De 2 a 10 milhões de euros	15	31,25
Superior a 10 milhões de euros	6	12,50
<i>Total</i>	48	100,00
<i>Período de atividade</i>		
Até 2 anos	1	2,08
De 2 a 5 anos	3	6,25
De 6 a 10 anos	6	12,50
Superior a 10 anos	38	79,17
<i>Total</i>	48	100,00

Fonte: Elaboração própria

Numa análise particularmente direcionada para a empresa, expõem-se algumas características específicas. Na Tabela 4 verifica-se que de entre os cinco setores de atividade, apenas o “Turismo” não está representado nas empresas estudadas. Por outro lado, com percentagem significativamente próxima, destaca-se a “Indústria” com 29%,

seguida dos “Serviços” com 27% e do “Comércio” com 25%. Com cerca de 19%, relativamente inferior às percentagens anteriores, mas de representatividade aceitável, encontra-se o sector da “Construção”.

Cerca de 80% das empresas estudadas exercem a sua atividade há mais de dez anos, o que pressupõe a existência de elevado conhecimento operacional, contribuindo para a evolução a nível interno e externo.

Teste de Hipóteses

Para o teste de hipóteses optou-se por utilizar o coeficiente de Correlação de *Pearson*. Considerado o primeiro método de correlação estudado por *Francis Galton* e seu aluno *Karl Pearson*, em 1897 surge o Coeficiente de Correlação de *Pearson*. A suposição básica para a utilização deste coeficiente é de que o relacionamento entre as duas variáveis seja linear. Este método é adequado para medir o relacionamento linear, conforme constatou Ismail (2009) na análise das hipóteses estudadas.

A correlação de *Pearson* não permite determinar uma relação de causa e efeito, mas possibilita estabelecer a força de associação entre duas variáveis. Não leva em consideração se uma variável foi classificada como dependente ou independente, tratando todas as variáveis de forma igual. Deve ter-se sempre em conta que, ao trabalhar com correlações, a mudança de uma variável não provoca obrigatoriamente a mudança noutra variável.

O relatório de correlação pode mostrar um resultado adicional através do teste de significância estatística das correlações. Neste caso, os "p-value" dos respetivos testes podem ser utilizados para aferir se os coeficientes de correlação obtidos são estatisticamente significativos. Estes valores, designados no modelo de *Pearson* em SPSS por *Sig. (2-tailed)*, deverão ser inferiores a 0,1 para se poder considerar que existe interação significativa entre cada par de variáveis em estudo.

Na principal matriz de saída de *Pearson* as variáveis são organizadas em matriz tal que, quando as colunas ou linhas se cruzam, há números que contam sobre a interação estatística entre as variáveis. São fornecidos três tipos de dados, a correlação de *Pearson*, o teste de significância e o número de ocorrências. Quando a variável interage com ela própria, a correlação será, obviamente, um.

Face às hipóteses formuladas, através da Correlação de *Pearson*, será efetuada a análise individual detalhada, infra apresentada.

Hipótese 1 – Existe relação entre as práticas de Contabilidade de Gestão utilizadas e a importância atribuída à informação produzida

Da análise de Correlação de *Pearson*, conforme Tabela 5 em anexo, é possível constatar que existe correlação estatisticamente significativa com a variável “UtilidAtribuibInforCG”, para “TB” com nível de significância de 1% e para “CT” de 10%. Contudo, esta correlação diz-se positiva para “TB” ($r=,469$) e correlação negativa para “CT” ($r=-,241$). Como nota indicativa: os níveis de comparabilidade 1%, 5% e 10%, o que permite referir que para as restantes práticas não se verifica correlação estatisticamente relevante.

Conclui-se que a aplicação do Custeio Total relaciona-se negativamente com a importância atribuída à informação produzida pela Contabilidade de Gestão, variando inversamente. Quanto ao “TB” a relação existente varia positivamente. Pressupõe-se que quanto menor é a importância atribuída à informação maior é o uso desta prática de Contabilidade de Gestão.

Hipótese 2 – Existe relação entre o tipo de contabilista e a influência na tomada de decisões

Face aos resultados apresentados na Tabela 6 em anexo conclui-se que não existe correlação estatisticamente significativa, ainda que $r=,022$ indique correlação positiva entre as variáveis, o $\text{sig. (2-tailed)} = 88,1\%$, não confere a existência de correlação estatisticamente relevante. Logo pode depreender-se que não há associação entre o tipo de contabilista, interno ou externo à empresa, e a influência na tomada de decisões

Hipótese 3 – Existe relação entre as características do contabilista e o nível de conhecimento de negócio

Para as variáveis “PeriodoDesempProfissão” e “NivelConhNeg” não se consegue estabelecer nenhuma correlação significativa, sendo $\text{sig. (2-tailed)} = 69,5\%$, conforme é possível visualizar na Tabela 7 em anexo. Para as restantes variáveis há correlação estatisticamente relevante com o “NivelConhNeg”. As variáveis “Inter_Ext” e “Sexo” variam negativamente, ou seja, sempre que uma variável aumenta a outra diminui. Tratando-se de “AreaForm” e “PosiçãoEstrEmp”, estas variam no mesmo sentido, logo positivamente.

Hipótese 4 – Existe relação entre a utilidade atribuída à informação produzida pela Contabilidade de gestão e a dimensão da empresa

De acordo com a Tabela 8 do **Erro! A origem da referência não foi encontrada.**, é possível constatar que a dimensão da empresa não tem relação direta com a utilidade atribuída à informação produzida pela Contabilidade de Gestão. Quando se analisa a pequena empresa (características apresentadas no capítulo II, ponto 2.4. – Contabilidade de Gestão nas PME em Portugal) o $\text{sig. (2-tailed)} = 77,7\%$, semelhante ao que se verifica para as médias empresas, $\text{sig. (2-tailed)} = 70,7\%$.

Hipótese 5 – A importância atribuída à informação produzida pela Contabilidade de Gestão está relacionada com a posição do contabilista na estrutura organizacional da empresa

Há correlação estatisticamente significativa para um nível de 10%, sig.(2-tailed) = 7%, conforme é possível constatar na Tabela 9 em anexo. As variáveis variam positivamente, logo no mesmo sentido, onde $r=,264$. Pressupõe-se que a importância atribuída à informação produzida pela Contabilidade de Gestão é influenciada positivamente pela posição do contabilista na estrutura da organização. Quanto maior a “responsabilidade/cargo” atribuído ao contabilista maior é a importância dada à informação de Contabilidade de Gestão.

3.2 – Discussão de Resultados

Posteriormente ao tratamento e análise de dados destacam-se, como constatações relevantes, as seguintes conclusões:

- ✓ A maioria das PME possui contabilista interno e com formação em Contabilidade.

Esta afirmação poderá indicar maior capacidade de interpretação e conhecimento de matérias diretamente relacionadas com a Contabilidade de Gestão. Por ser interno, o contabilista tem a possibilidade de se inteirar do processo administrativo e operacional, verificar, confirmar e validar as ações desenvolvidas na empresa, criar alternativas, sugerir soluções, alertar para possíveis problemas e, até mesmo, opor-se a determinadas decisões que possam por em risco o dever das suas funções, bem como, por em causa a sobrevivência da empresa. Tratando-se da vertente de formação em Contabilidade, esta permite-lhe identificar com maior precisão todo um conjunto de procedimentos essenciais ao correto desempenho das suas funções, com margem de erro reduzida e de acordo com os deveres e obrigações profissionais, face à maior proximidade e sensibilidade que o estatuto da sua formação lhe proporciona.

- ✓ O Contabilista exerce as suas funções na entidade há mais de 10 anos, maioritariamente na qualidade de administrativo

O período de execução de funções superior a 10 anos, na mesma empresa, poderá ser um indicador de conhecimento do negócio. O referido período pode ser considerado significativo, uma vez que nele é possível identificar um elevado conjunto de variações, decisões e tendências sofridas ao longo do período de vida da empresa, quer a nível produtivo, quer administrativo. Poder-se-á exemplificar através da inclusão/abandono de um produto, da conquista de novos mercados, da necessidade de reduzir custos para se manter competitivo no mercado, e ainda a dificuldade de refletir estes acontecimentos nas contas da entidade. Existem gastos e rendimentos de difícil relato nas Demonstrações Financeiras, tais como o *know-how* dos operacionais, a capacidade de resposta, o valor da marca e, é aqui que uma vez mais, que entra o potencial do contabilista com conhecimento alargado do negócio derivado da sua longevidade na empresa.

- ✓ Os serviços de Contabilidade Financeira e de Gestão são assegurados em simultâneo

O assegurar simultaneamente as duas vertentes da Contabilidade, permite ao contabilista transmitir o seu potencial abrangente. Por outro lado, poderá também refletir a entrega parcial a cada uma das temáticas, ou seja, assegura as duas vertentes da Contabilidade porque não lhe é dada possibilidade de se dedicar única e exclusivamente a uma área, e por conseguinte, estar a desempenhar essa tarefa sem lhe atribuir a atenção necessária.

- ✓ O Contabilista auto caracteriza-se como “conhecedor do negócio” da entidade

É gratificante verificar que em autoavaliação o contabilista considera-se conhecedor do negócio da entidade para a qual desempenha funções, no entanto e por se tratar de autoavaliação, esta resposta poderá estar influenciada pela capacidade individual do inquirido. Este tipo de respostas é frequentemente considerada como dúbia, uma vez que depende do critério de autoavaliação de cada indivíduo, a resposta pode estar subavaliada ou sobreavaliada, depende da autocritica que cada pessoa consegue efetuar.

- ✓ O profissional de Contabilidade é frequentemente consultado aquando da tomada de decisões, por parte dos gestores, e auto considera-se como “Parceiro de negócio”, especialmente no controlo de custos e melhoria das práticas de Contabilidade de Gestão

Seguindo a lógica da afirmação anterior e como se trata de uma questão de autoavaliação, a interpretação é dual. É positivo verificar que o contabilista se sente como “parceiro de negócio” mas a sua resposta pode ter sido influenciada. Por outro lado, será benéfico para a empresa, que o técnico de Contabilidade seja consultado aquando da tomada de decisões, uma vez que, e como já referido anteriormente, o contabilista é o principal detentor de informação privilegiada e indispensável.

- ✓ A Contabilidade de Gestão é elaborada na própria empresa, representada de forma significativa, com cerca de 81%.

A elevada percentagem de respostas positivas reflete uma procura reduzida aos serviços de Contabilidade externos, típicos “gabinetes de Contabilidade” ou consultores externos. Também poderá indicar uma crescente preocupação, nas empresas, por este ramo da Contabilidade, o qual deve ser acompanhado assiduamente permitindo tomar medidas corretivas atempadamente.

- ✓ Análise de Rácios, Custeio Total e o uso do Orçamento, são as práticas de Contabilidade de Gestão frequentemente utilizadas pelas PME.

É evidente o uso das ferramentas de custeio tradicional em detrimento das formas de custeio avançadas, conforme se verificou na revisão de literatura. A constatação de Uyar (2010) é, de alguma forma, visível neste estudo que as práticas de Contabilidade de Gestão sofreram mudanças na forma como se utilizam os sistemas tradicionais e não na implementação de novas técnicas. O orçamento, de características tradicionais, tem sido frequentemente focado como ferramenta de Contabilidade de Gestão mais utilizada, no entanto neste estudo constatou-se como uma das mais utilizadas e não a mais utilizada, dando lugar de topo à Análise de Rácios.

No entanto, *“uma das críticas que se aponta à análise tradicional baseada em rácios, resulta da insuficiência dos indicadores financeiros como medida de desempenho”* (Martins, 2002 e Malina & Selto, 2001, citado por J. Russo, 2006). Deste modo, é imprescindível reforçar a utilização desta ferramenta de Contabilidade de Gestão com indicadores de âmbito qualitativo, que permitem analisar o desempenho na organização.

- ✓ A utilidade da informação produzida pela Contabilidade de Gestão caracteriza-se como “média alta”, sendo especialmente funcional no processo orçamental e na afetação eficiente de recursos

Porém, seria desejável verificar que as empresas atribuísem importância elevada à informação produzida pela Contabilidade de Gestão ou, no pior dos cenários, que a soma do grau “médio alto” (48%) com o grau “elevado” (25%) fosse equivalente aos 81% de empresas que elaboram a Contabilidade de Gestão internamente (Gráfico 15), situação que não se verificou ficando pelos 73%, resultado considerado pouco significativo.

Por outro lado, os resultados encontrados no que respeita à utilidade da informação, especialmente aquando do processo orçamental e na afetação eficiente de recursos eram expectáveis. Ainda assim, pode constatar-se alguma falta de conhecimento do verdadeiro potencial que a informação contém, essencialmente na avaliação de desempenho, definição de objetivos e satisfação do cliente.

- ✓ A informação produzida pela Contabilidade de Gestão é relevante quando cumpre as exigências/obrigações fiscais e apoia na elaboração das Demonstrações Financeiras.

Na opinião dos inquiridos, e de forma expectável, as obrigações fiscais e a elaboração das DF's são a prioridade numa empresa, porém esta é claramente uma ideia distorcida desvia-se dos objetivos fundamentais da Contabilidade de Gestão. Dos aspetos apresentados, estes seriam os que menor peso deveriam ter ao considerar a informação relevante, deveria atribuir-se maior importância à tempestividade, à acessibilidade, à tradução fiel da realidade económico-financeira, à clareza e objetividade, bem como à identificação de atividades operacionais ineficientes. Estes sim são aspetos que se

complementam e que correspondem, de forma sintetizada, aos objetivos da Contabilidade de Gestão.

- ✓ Da H1 conclui-se que apenas existe relação direta entre as variáveis “UtilAtrbInfCG”, “TB” e “CT”.

No entanto o uso do “TB” é pouco significativo, permitindo destacar essencialmente a relação negativa entre a utilidade atribuída à informação produzida pela Contabilidade de Gestão e o Custeio Total. Quando uma variável se altera a outra também se altera, ainda que em sentido contrário. Porém, *“para efeitos de controle de gestão e obtenção de informações necessárias à tomada de decisões, muitos autores não aconselham a utilização”* do Custeio Total (Pereira & Franco, 1994, pg. 373).

- ✓ Quanto às H2 e H4 nada se pode constatar, uma vez que não há relação direta entre as variáveis.

A falta de correlação verificada nas hipóteses H2 - Existe relação entre o tipo de contabilista e a influência na tomada de decisões e H4 – Existe relação entre a utilidade atribuída à informação produzida pela Contabilidade de gestão e a dimensão da empresa, vem reforçar as dificuldades frequentemente encontradas nestes estudos, conforme ocorreu com Scapens (2006), estes resultados limitam as conclusões e a única coisa realmente importante na análise destas duas hipóteses foi a falta de correlação significativa.

- ✓ Relativamente à H3 verifica-se relação entre as variáveis, exceto para com a variável “PeriodoDesempFunção”.

Face ao coeficiente de correlação de *Pearson* é possível salientar que o nível de conhecimento do negócio tem uma relação direta com a maioria das características do contabilista em estudo.

- ✓ Por último, e de acordo com as expectativas, verifica-se relação positiva entre as variáveis “ImpAtriInfCG” e a “PosiEstrOrgEmp”.

Sempre que uma variável altera a outra altera no mesmo sentido. Pressupõe-se que quanto maior a importância atribuída à informação produzida pela Contabilidade de Gestão, maior será o posicionamento do contabilista na estrutura organizacional da empresa, relação que suscita alguma concordância. (Por exemplo se o contabilista ocupar uma posição que hierarquicamente lhe permite tomar decisões de topo, tenderá em atribuir uma importância consideravelmente elevada à informação produzida pela Contabilidade de Gestão, uma vez que esta informação reflete minuciosamente o passado, presente e futuro da empresa, características indispensáveis ao processo decisório)

CAPITULO IV – CONCLUSÃO

Nos últimos anos tem-se verificado na Contabilidade de Gestão constantes alterações com consequências significativas no contexto empresarial. A investigação nesta área da Contabilidade torna-se relevante e com ela surgem vários estudos sobre a evolução e implementação das práticas de Contabilidade de Gestão utilizadas. Contudo nos finais da década de 80, do século XX, após a publicação do livro “*Relevance Lost*” de Kaplan & Johnson (1987), os sistemas de Contabilidade de Gestão tradicionais tornam-se alvo de várias críticas, especialmente por não preencherem as pretensões de produção de informação útil à tomada de decisões. E consequentemente dá origem à exploração de novas ferramentas de Contabilidade de Gestão.

A notória importância da Contabilidade de Gestão no mundo dos negócios adquire especial relevo no contexto das PME. Estas são amplamente reconhecidas como o pilar da economia nacional, representado em muitas economias mais de 95% das empresas ativas. Deste modo, e tal como nas grandes empresas, de forma a gerir os recursos escassos e acrescentar valor para o cliente e acionistas, as PME não podem prescindir do uso de técnicas de Contabilidade de Gestão adequadas e sofisticados sistemas de informação. Porém, o contabilista surge como interveniente indispensável no processo de tratamento da informação de apoio à tomada de decisões.

Face aos escassos estudos desenvolvidos em Portugal, propôs-se identificar as práticas de Contabilidade de Gestão mais utilizadas pelas PME do concelho de Leiria, bem como quantificar a importância atribuída à informação produzida pela Contabilidade de Gestão e o papel do Contabilista como tratador dessa mesma informação.

No presente estudo recorreu-se ao uso de inquérito por questionário, enviado eletronicamente à amostra constituída por 202 PME do concelho de Leiria, obtendo-se 48 respostas completas e validas para análise, o que corresponde a 24%. Da análise do questionário, e contrariamente ao expectável, a maioria das empresas têm contabilista interno, formado em Contabilidade e desempenha funções na empresa há mais de 10 anos, na qualidade de administrativo. Em autoavaliação a maioria dos inquiridos considera-se

parceiro de negócio, autointitula-se com elevado conhecimento da atividade e são consultados pelos gestores/administradores aquando da tomada de decisões.

O controlo de custos e a melhoria das práticas de Contabilidade de Gestão são dois aspectos, nos quais o inquirido manifesta exercer maior influência, quando consultado. No entanto, dos aspetos apresentados todos foram classificados de nível superior à média (2,5), podendo ser indício dum voto de confiança nas capacidades abrangentes, do contabilista, por parte do tomador de decisões, em vastas áreas da Contabilidade de Gestão.

Surpreendentemente, cerca de 81% das empresas elabora a Contabilidade de Gestão internamente, sendo que inicialmente, e de acordo com a revisão da literatura, ficou-se com uma perceção contrária aos resultados encontrados, uma vez que a Contabilidade de Gestão nas PME ainda é pouco valorizada e por outro lado encarada como dispêndio para a empresa. Da análise estatística, verifica-se que a função é maioritariamente desempenhada pelo responsável financeiro, muito provavelmente por não existir fluxo de trabalho que justifique a alocação dum indivíduo unicamente à Contabilidade de Gestão ou por desvalorizar esta vertente da Contabilidade.

Relativamente às práticas de Contabilidade de Gestão frequentemente utilizadas nas PME destacam-se a Análise de Rácios, o Custeio Total e o uso do Orçamento, seguindo a tendência verificada na revisão de literatura analisada, evidenciando o uso das ferramentas de custeio tradicional em detrimento das formas de custeio contemporâneas.

Do estudo também é possível concluir que a maioria dos técnicos de Contabilidade atribuem utilidade elevada à informação produzida pela Contabilidade de Gestão, no entanto é necessário que esta perceção abranja a totalidade dos Contabilistas e que não se centrem exclusivamente no cumprimento das obrigações fiscais e na elaboração das DF's conforme se constatou. Quanto ao teste de hipóteses, o estudo não permite estabelecer uma relação direta entre o tipo de contabilista e a influência na tomada de decisões, bem como, entre a utilidade atribuída à informação produzida pela Contabilidade de gestão e a dimensão da empresa. Por outro lado, a importância atribuída à informação produzida pela Contabilidade de Gestão é influenciada positivamente pela posição do contabilista na estrutura da organização, pressupõe-se quanto maior a “responsabilidade” atribuído ao

Contabilista maior é a importância dada à informação produzida pela Contabilidade de Gestão.

É notória a crescente atribuição de valor à Contabilidade de Gestão nas PME. Concluiu-se que a maioria das empresas estudadas integra de forma satisfatória as ferramentas de gestão na organização, permitindo assim a produção de informação com maior utilidade na tomada de decisões. Por outro lado, denota-se uma percepção distorcida dos objetivos fundamentais da Contabilidade de Gestão, claramente evidenciada quando é atribuída prioridade à Contabilidade de Gestão para aspetos de ordem fiscal e legal.

Limitações e Sugestões para Pesquisas Futuras

No decorrer da elaboração deste estudo confrontaram-se diversas limitações, que condicionaram a análise dos resultados obtidos.

De forma idêntica ao estudo desenvolvido por Yeshmin & Hossan (2011), a dimensão da amostra é considerada reduzida e a análise de práticas de Contabilidade de Gestão demasiado complexas para as PME, restringindo assim as conclusões do estudo apenas ao concelho de Leiria, não permitindo generalizar os resultados a nível nacional.

Também a existência de um número reduzido de respostas ao questionário condicionou a ampliação das conclusões do estudo às restantes empresas. Das 202 empresas inquiridas apenas foram validadas 48 respostas, correspondente a 24%, o que não permite analisar de forma extensiva e genérica à totalidade das PME do concelho. Bem como o momento temporal pode ser tido em conta como uma limitação, muito frequente nestes tipos de estudos, uma vez que as respostas obtidas podem não se aplicar ao período económico vigente.

O risco do contabilista externo não conhecer detalhadamente o negócio da empresa, bem como o tipo de informação utilizada pelos gestores/proprietários na tomada de decisões, constitui um fator limitador (Pierce & O'Dea, 2003), possibilitando a distorção nos resultados da pesquisa, decorrendo abrangência e interpretações equivocadas das questões.

Provavelmente o principal fator que dificulta a investigação empírica de gestão é a falta de dados consistentes sobre o que as empresas fazem internamente, tal como referia Zimmerman (2001).

Quanto a sugestões para pesquisas futuras da utilização de ferramentas de Contabilidade de Gestão e do Papel do Contabilista nas PME, aponta-se a elaboração de estudos a nível nacional. No entanto, e por se tratar de um trabalho muito exaustivo, propõe-se delimitar os estudos por sector de atividade, e/ou por temas abordados. Ou seja, desagregar as práticas de Contabilidade de Gestão utilizadas pelas PME da importância atribuída à informação produzida pela Contabilidade de Gestão nas PME. São duas temáticas que permitem estudos exequíveis separadamente e, ainda assim, de conteúdo bastante extenso.

Outra sugestão seria adotar uma metodologia distinta da que foi utilizada na realização no presente estudo, possivelmente através de estudos de caso, beneficiando da interação com o inquirido e aumentando a capacidade de perceção do modo como a Contabilidade de Gestão é usada internamente pelas PME.

Referências Bibliográficas

- Abdel-Kader, M., & Luther, R. (2008). The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis. *British Accounting Review*, 1-39. doi:10.1016/j.bar.2007.11.003.
- Alves, M. do C. G. (2003). Relevância da Informação Contabilística - Abordagem Teórica e Estudo Empírico. *Foundations*, 361-370.
- Azevedo, D. de. (2008). Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, Nº 97. *CTOC Abril 2008*, 30.
- Baird, K., Harrison, G., & Reeve, R. (2007). Success of Activity Management Practices: the influence of organizational and cultural factors. *Accounting and Finance*, 47, 47-67.
- Beuren, Ilze Maria. (1993). Evolução Histórica da Contabilidade de Custos. *Contab. Vista & Rev. Belo Horizonte*, 5(1), 61-66.
- Bonato, A., Oliveira, C. S. D., Mauss, C. V., Bleil, C., & Santos, G. Z. dos. (1999). A Evolução da Contabilidade e Seus Objectivos. *INFO*.
- Borges, A., Rodrigues, A., & Morgado, J. *Contabilidade e Finanças para a Gestão*. 2ª Edição, Áreas Editora, 2004
- Briggs, S., Copeland, S., & Haynes, D. (2007). Accountants for the 21st Century, where are you? A five-year study of accounting students' personality preferences. *Critical Perspectives on Accounting*, 18(5), 511-537. doi:10.1016/j.cpa.2006.01.013
- Burkert, M., Davila, A., & Oyon, D. (2010). Performance Consequences of Balanced Scorecard Adoptions: Claim for Large-Scale Evidence and Propositions for Future

- Research. *Studies in Managerial and Financial Accounting*, 20, 345 - 361.
doi:10.1108/S1479-3512(2010)0000020015
- Burns, J., & Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing Management Accounting Change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, 11, 3 - 25.
- Burns, J., Ezzamel, M., & Scapens, R. W. (1999). Management Accounting Change in the UK. *Management Accounting*, 28-30.
- Busco, C., Riccaboni, A., & Scapens, R. W. (2006). Trust for accounting and accounting for trust. *Management Accounting Research*, 17(1), 11-41.
doi:10.1016/j.mar.2005.08.001
- CIMA. (2005). Target costing in the NHS Reforming the NHS from within. *The Chartered Institute of Management Accountants CIMA*, (October), 1-14.
- Caiado, A. C. P. *Contabilidade Analítica e de Gestão*. 5^a edição, Lisboa: Áreas Editora, 2009.
- Cheng, M. M., Schulz, A. K.-d, & Booth, P. (2009). Knowledge transfer in project reviews: the effect of self-justification bias and moral hazard. *Accounting and Finance*, 49, 75-93.
- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28, 127-168.
- Chenhall, R. H., & Langfield-Smith, K. (1998). Adoption and benefits of management accounting practices: an Australian study. *Management Accounting Research*, 9, 1-19.
- Chenhall, R. H., & Langfield-Smith, K. (2007). Multiple Perspectives of Performance Measures. *European Management Journal*, 25(4), 266-282.
doi:10.1016/j.emj.2007.06.001

- Coad, A. F. (1999). Some survey evidence on the learning and performance orientations of management accountants. *Management Accounting Research*, 10(2), 109-135. doi:10.1006/mare.1998.0083
- Colauro, R. D., Beuren, I. M., & Rocha, W. (2004). O Custeio Variável e o Custeio-Alvo como Suportes às Decisões de Investimentos no Desenvolvimento de Novos Produtos. *BASE - Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*, 1(2), 33-41.
- Cooper, R., & Kaplan, R. S. (1992). Activity-Based Systems: Measuring the Cost of Resource Usage. *Accounting Horizons*, 6, 1- 12.
- Decreto-Lei n.º 372/2007 - *Diário da República*, 1ª série - Nº 213 - 6 de Novembro de 2007. (2007).
- Dunk, A. S. (2007). Innovation budget pressure, quality of IS information, and departmental performance. *Management*, 39, 115-124. doi:10.1016/j.bar.2007.03.002
- Emsley, D., Nevicky, B., & Harrison, G. (2006). Effect of cognitive style and professional development on the initiation of radical and non-radical management accounting innovations. *Accounting and Finance*, 46 (February 2005), 243-264. doi:10.1111/j.1467-629X.2006.00165.x
- Ferreira, A., Gomes, D., Ribeiro, J., Oliveira, J., Moreira, J. A., Ferreira, L., Rodrigues, L., et al. (2009). *Contabilidade e Controlo de Gestão – Teoria, Metodologia e Prática*. Escolar Editora.
- Gomes, C. I. da S. (2007). *A contabilidade de gestão e o custeio baseado nas actividades nas grandes empresas portuguesas - Os determinantes do custeio baseado nas actividades*. Tese Doutoramento, Universidade do Minho - Escola de Educação e Gestão, Portugal
- Helms, M. M., Ettkin, L. P., Baxter, J. T., & Gordon, M. W. (2005). Managerial Implications of Target Costing. *CR*, 15(1), 49-57.

Hyvönen, J. (2005). Adoption and Benefits of Management Accounting Systems: Evidence From Finland and Australia. *Advances in International Accounting*, 18(05), 97-120. doi:10.1016/S0897-3660(05)18005-2

IAPMEI. (2011). IAPMEI - EICPME - PME.

Instituto Nacional de Estatística INE. (2010). Micro, Pequenas e Médias Empresas em Portugal. *Revista Destaque INE*, pp. 1-13.

Instituto Nacional de Estatística INE. (2011). O perfil exportador das PME em Portugal - 2007/2009. *Revista Destaque INE*, 1-16.

Ismail, N. A. (2009). Factors Influencing AIS Effectiveness Among Manufacturing SMEs: Evidence From Malaysia. *EJISDC*, 38(10), 1-19.

Johnson, H. T. (1994). *Relevance Regained – From Top-Down Control to Bottom-Up Empowerment*, New York: Free Press

Kaplan, R. S., & Atkinson, A. A. (1998). *Advanced Management Accounting*. 3rd Edition, New Jersey: Prentice Hall Management.

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

Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1992). The Balanced Scorecard: Measures that Drive Performance. *Harvard Business Review*, 71 - 79.

Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2001). Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part I. *American Accounting Association*, 15(1), 87-104.

- Lin, Z. J., & Yu, Z. (2002). Responsibility cost control system in China: a case of management accounting application. *Management Accounting Research*, 13, 447-467. doi:10.1006/mare.2002.0200
- Machado, M. J. C. V. (2009). As normas de contabilidade financeira influenciam a contabilidade de gestão das PME industriais de excelência? Estudo empírico. *Contabilidade e Gestão*, 7, 11-35.
- Malmi, T., & Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package — Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19, 287-300. doi:10.1016/j.mar.2008.09.003
- Marriott, P., & Marriott, N. (2000). Professional Accountants and the Development of a Management Accounting Service for the Small Firm. *Management Accounting Research*, 11, 475-492.
- Martins, G. de A. (2000). *Manual para elaboração de monografias e dissertações*. São Paulo: Editora Atlas
- Meer-Kooistra, J. van der, & Vosselman, E. G. J. (2004). The Balanced Scorecard: Adoption and Application. *Advances in International Accounting*, 12, 287-310.
- Nandan, R. (2010). Management Accounting Needs of SMEs and the Role of Professional Accountants: A Renewed Research Agenda. *JAMAR*, 8(1), 65-77.
- Parker, L. D. (2011). Qualitative management accounting research: Assessing deliverables and relevance. *Critical Perspectives on Accounting*, 1-17. Elsevier Ltd. doi:10.1016/j.cpa.2011.06.002
- Pereira, C. C., & Franco, V. S. (1994). *Contabilidade Analítica*. 6ª Edição, Lisboa: Palmigráfica, Lda

- Peres, W., & Stumpo, G. (2000). Small and Medium-Sized Manufacturing Enterprises in Latin America and the Caribbean Under the New Economic Model. *World Development*, 28(9), 1643-1655. doi:10.1016/S0305-750X(00)00046-2
- Perren, L., & Grant, P. (2000). The evolution of management accounting routines in small businesses: a social construction perspective. *Management Accounting Research*, 11(4), 391-411. doi:10.1006/mare.2000.0141
- Pierce, B., & O'Dea, T. (2003). Management accounting information and the needs of managers Perceptions of managers and accountants compared. *The British Accounting Review*, 35, 257-290. doi:10.1016/S0890-8389(03)00029-5
- Recomendação da Comissão de 6 de Maio de 2003 relativo à definição de micro, pequenas e médias empresas. (2003). *Jornal Oficial da União Europeia*, L124, 36 - 41.
- Rodrigues, Correia, E., Fantasia, M., & Nunes, R. (2000). *Práticas Actuais de Contabilidade de Gestão nas Empresas Portuguesa*. Comunicación presentada en el I Encuentro Iberoamericano de Contabilidad de Gestión Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra. (pp. 1 - 10).
- Santos, A. S. A. dos, Martins, J. C. de S., & Pires, R. A. R. (2009). *O Profissional de Contabilidade de Gestão em Portugal*. XII Congresso de Contabilidade e Auditoria “A Contabilidade na era global – respondendo à mudança”, Aveiro, 20 a 22 de Novembro de 2008
- Scapens, R. W. (1994). Never Mind the Gap: Towards an Institutional Perspective on Management Accounting Practice. *Management Accounting Research*, 5, 301 - 321.
- Scapens, R. W. (2006). Understanding management accounting practices: A personal journey. *The British Accounting Review*, 38(1), 1-30. doi:10.1016/j.bar.2005.10.002

- Scapens, R. W., & Jazayeri, M. (2003). ERP systems and management accounting change: opportunities or impacts? A research note. *European Accounting Review*, 12(1), 201-233. doi:10.1080/0963818031000087907
- Sell, G. K. (2004). *Uma Sistemática para Inserir a Contabilidade Gerencial no Processo Decisório nas Pequenas e Médias Empresas: Um Estudo de Caso*. Dissertação Mestrado em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, Brasil
- Siva, H., & Joaquim Leite. (2011). Práticas de gestão e consultoria externa: abordagem contingencial do factor dimensão. *XXI Jornadas Hispano-Lusas de Gestão Científica “Responsabilidade Social e Inovação nas Fases Recessivas do Ciclo”*, Córdoba, Espanha 2 a 4 Fevereiro de 2011, 1 - 30.
- Toomas, H., & Lääts, K. (2002). Influencing Contingencies on Management Accounting Practices Estonian Manufacturing Companies. *University of Tartu, Faculty of Economics and Business Administration*, (13), 1 - 40.
- Ussman, A. M. (2009). O valor da informação contabilística na óptica do produtor e do utilizador da informação – estudo empírico. *Contabilidade e Gestão - OTOC*, 123-142.
- Uyar, A. (2010). Cost and Management Accounting Practices: A Survey of Manufacturing Companies. *Eurasian Journal of Business and Economics*, 3(6), 113-125.
- Vicente, C. C. da S. (2007). *Mudanças nas Práticas de Controlo de Gestão em Portugal*. Mestrado em Contabilidade. ISCTE Business School
- Vicente, C. C. da S., Major, M. J., Pinto, J. C. de C., & Sardinha, J. (2009). Estudo do Papel dos Controllers de Gestão em Portugal. *Revista Portuguesa e Brasileira de Gestão*, 1-22.

- Wiersma, E. (2009). For which purposes do managers use Balanced Scorecards? An empirical study. *Management Accounting Research*, 20, 239 - 251.
- Wijewardena, H., & Zoysa, A. D. (1999). A Comparative Analysis of Management Accounting Practices in Australia and Japan: An Empirical Investigation. *The International Journal of Accounting*, 34(1), 49 - 70.
- Yeshmin, F., & Hossan, A. (2011). Significance of Management Accounting Techniques in Decision-making: An Empirical Study on Manufacturing Organizations in Bangladesh Yeshmin & Hossan. *World Journal of Social Sciences*, 1(1), 148 - 164.
- Zimmerman, J. L. (2001). Conjectures regarding empirical managerial accounting research. *Journal of Accounting and Economics*, 32, 411-427. doi:10.1016/S0165-4101(01)00023-4

Webgrafia

www.cimaglobal.com

www.ctoc.pt

www.iapmei.pt

www.ifac.org

www.ine.pt

Anexos

Anexo I – Questionário

Questionário de Isaura Ferreira

Estudo Mestrado em Contabilidade e Relato de Gestão ESTG-IPL

No âmbito do Mestrado em Contabilidade e Relato de Gestão, lecionado na ESTG – IPLeiria, é meu objetivo estudar a utilidade atribuída à contabilidade de gestão e a importância do contabilista na tomada de decisões nas Pequenas e Médias Empresas.

É com enorme apreço que proponho a vossa colaboração.

Deste modo, o vosso contributo consiste no preenchimento do presente questionário, pelo responsável da contabilidade da empresa.

Caso os serviços de contabilidade sejam prestados por uma entidade externa, agradeço que indiquem o contacto para o qual devo reenviar o presente questionário, de forma a dar seguimento à vossa melhor colaboração.

O processo de preenchimento terá aproximadamente 15 minutos.

Grata pela melhor atenção e colaboração,

Isaura Ferreira

Existem 26 perguntas neste inquérito

Uma nota sobre privacidade

Este inquérito é anónimo.

O registo guardado das suas respostas ao inquérito não contém nenhuma informação identificativa a seu respeito, salvo se alguma pergunta do inquérito o pediu expressamente.

Se respondeu a um inquérito que utilizasse um *token* identificativo para lhe permitir o acesso, pode ter a certeza de que o *token* identificativo não foi guardado com as respostas. É gerido numa base de dados separada e será atualizado apenas para indicar se completou ou não este inquérito. Não é possível relacionar os *tokens* de identificação com as respostas a este inquérito.

Seguinte >>

Questionário de Isaura Ferreira

Estudo Mestrado em Contabilidade e Relato de Gestão ESTG-IPL

Contabilidade de Gestão e o Papel do Contabilista nas PME

Grupo I - O Contabilista

1 - O serviço de Contabilidade na empresa é assegurado:
Escolha uma das seguintes respostas

- ☐ Internamente
- ☐ Consultor Externo

2 - Indique qual a formação académica em que se enquadra:
Escolha uma das seguintes respostas

- ☐ 12º Ano
- ☐ Licenciatura
- ☐ Pós-Graduação
- ☐ Mestrado
- ☐ Doutoramento
- ☐ Outro. Qual?

3 - Sexo:

- ☐ Feminino
- ☐ Masculino

4 - Área de formação académica:
Escolha uma das seguintes respostas

- ☐ Contabilidade
- ☐ Fiscalidade
- ☐ Economia
- ☐ Outras

- ☐ Outra. Qual?

5 - A profissão de contabilista requer atualização constante. Indique de que forma se mantém atualizado?

Selecione todas as que se apliquem

- ☐ Ações de formação contínua
- ☐ Ações de formação específica
- ☐ Leitura de periódicos da especialidade
- ☐ Seminários e Palestras
- ☐ Ações de formação exigidas pelos estatutos da profissão (i.e. CTOC)
- ☐ Outra. Qual?

6 - Desempenha a função de contabilista da empresa há:

Escolha uma das seguintes respostas

- ☐ menos de 1 ano
- ☐ de 1 a 5 anos
- ☐ de 6 a 10 anos
- ☐ mais de 10 anos

7 - Qual a sua posição na estrutura organizacional da empresa:

Escolha uma das seguintes respostas

- ☐ Direção
- ☐ Chefia Intermédia
- ☐ Administrativo
- ☐ Nenhuma das anteriores

8 - Assegura simultaneamente os serviços de Contabilidade Financeira e Contabilidade de Gestão?

Escolha uma das seguintes respostas

- ☐ -

- ☐ Apenas os serviços de Contabilidade de Gestão
- ☐ Apenas os serviços de Contabilidade Financeira

9 - Na escala de 1 a 5 indique o seu nível de conhecimento relativamente ao negócio / atividade da empresa (sendo que 1 = Nenhum, 3 = Médio e 5 = Elevado)

	1	2	3	4	5
Nível conhecimento	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

10 - A gestão / administração consulta-o para a tomada de decisões?

- ☐ Sim
- ☐ Não

11 - Na sua opinião, o seu parecer influencia a tomada de decisões? (Ou seja, o contabilista é visto como parceiro de negócios da empresa?)

- ☐ Sim
- ☐ Não



Se respondeu **sim** passe à próxima questão. Se respondeu **não** passe à questão 13.

12 - Qual o nível de influência do seu parecer para a tomada de decisões quanto aos aspetos que se seguem? (onde 1 = Nulo e 5 = Elevado)

	1	2	3	4	5
Controlo de custos	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Decisão de investimento	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Melhoria das práticas de Contabilidade de	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Gestão					
Abandono / Introdução de um produto ou serviço	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Reestruturação da empresa	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Eliminação de recursos ineficientes	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Melhoria dos procedimentos operacionais	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

[Seguinte >>](#)

Contabilidade de Gestão e o Papel do Contabilista nas PME	
Grupo II - A Contabilidade de Gestão	
13 - A Contabilidade de Gestão é elaborada na própria empresa?	
<ul style="list-style-type: none"> <input type="radio"/> Sim <input type="radio"/> Não 	
14 - A função é desempenhada pelo: Escolha uma das seguintes respostas	
<ul style="list-style-type: none"> <input type="radio"/> "Controller" de gestão <input type="radio"/> Responsável financeiro <input type="radio"/> Outro. Qual? <input type="text"/> 	
15 - Quais as ferramentas / práticas de Contabilidade de Gestão utilizadas?	

Selecione todas as que se apliquem

- ☐ Custeio Total
- ☐ Custeio Variável
- ☐ Custo Padrão
- ☐ Análise Custo-Volume-Resultado
- ☐ Análise de Rácios
- ☐ Custo Baseado em Atividades/ Gestão Baseada em Atividades (ABC)/(ABM)
- ☐ Painel de Indicadores (*Tableau de Bord*)
- ☐ Custo Alvo (*Target Costing*)
- ☐ Orçamentação
- ☐ BSC (*Balanced Scorecard*)
- ☐ Valor Económico Adicionado (EVA)
- ☐ Outra. Qual?

16 - Existe algum tipo de controlo sobre as práticas de Contabilidade de Gestão utilizadas?

- ☐ Sim
- ☐ Não

**17 - Tipifique o *software* utilizado pela Contabilidade de Gestão.
Escolha uma das seguintes respostas**

- ☐ Desenvolvido internamente
- ☐ Standard

**18 - Qual a periodicidade com que elabora relatórios / "*reporting*" de Contabilidade de Gestão?
Escolha uma das seguintes respostas**

- ☐ Quinzenal
- ☐ Mensal
- ☐ -

- ☐ Anual
- ☐ Sempre que solicitado

19 - Na escala de 1 a 5 indique a utilidade que atribui à informação gerada pela Contabilidade de Gestão na tomada de decisões. (sendo que 1 = Nenhuma, 3 = Moderada e 5 = Elevada)

	1	2	3	4	5
Utilidade	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

20 - Qual o grau de utilidade atribuída à informação produzida pela Contabilidade de Gestão quanto a: (onde 1 = Muito baixo e 5 = Muito elevado)

	1	2	3	4	5
Definição de objetivos	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Processo orçamental	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Avaliação de desempenho	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Medidas corretivas	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Resposta às exigências do Mercado	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Melhorias operacionais	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Afetação eficiente de recursos	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Satisfação do
Cliente



21 - Indique numa escala de 1 a 5 (onde 1 = Nada importante e 5 = Muito importante), o peso dos seguintes aspetos para produzir informação relevante.

1

2

3

4

5

Tempestiva



Acessível



Traduz fielmente a
realidade
económico-
financeira da
empresa



Clara e Objetiva



Cumpra as
exigências /
obrigações fiscais



Identifica
atividades
operacionais
ineficientes



Apoio à elaboração
das
Demonstrações
Financeiras



Seguinte >>

Contabilidade de Gestão e o Papel do Contabilista nas PME

Grupo III - A Empresa em Estudo

22 - CAE Rev.3 :

Escolha uma das seguintes respostas

Por favor, sele

23 - Número de Trabalhadores ao serviço:

Escolha uma das seguintes respostas

- ☐ Até 9
- ☐ de 10 a 49
- ☐ de 50 a 249
- ☐ 250 ou mais

24 - Período de atividade

Escolha uma das seguintes respostas

- ☐ Inferior a 2 anos
- ☐ de 2 a 5 anos
- ☐ de 6 a 10 anos
- ☐ Superior a 10 anos

25 - Volume de Negócios

Escolha uma das seguintes respostas

- ☐ Inferior a 2 milhões de euros
- ☐ De 2 a 10 milhões de euros
- ☐ Superior a 10 milhões de euros

Seguinte >>

Anexo II - Correlação Pearson

Tabela 5 – Correlação *Pearson* – Hipótese 1

Correlations												
	CT	CV	CP	ACVR	ARacios	ABC_ABM	TB	CAIvo	Orçamento	BSC	EVA	Outra
UtilidadAtribui InformCG	Pearson Correlation	-,241	-,150	-,048	,182	,123	,112	,469 ^a	,203	,026	,030	,015
	Sig. (2-tailed)	,098	,309	,749	,215	,405	,450	,001	,166	,862	,840	,922
	N	48	48	48	48	48	48	48	48	48	48	48

a. Cannot be computed because at least one of the variables is constant.

** Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

* Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Tabela 6 - Correlação *Pearson* – Hipótese 2

Correlations		
	InfluenciaTomadaDeciso	TipoContabilista
InfluenciaTomadaDeciso	Pearson Correlation	1
	Sig. (2-tailed)	,022
	N	,881
		48

Tabela 7 - Correlação *Pearson* – Hipótese 3

Correlations						
	Intern_Extern	Sexo	AreaFormação	PeriodoDesemp Profissão	PosiçãoNaEstrutur Empresa	NivelConhecim entoNegocio
NivelConhecimentoNegocio	Pearson Correlation	-,547	-,289	,270	,058	,581
	Sig. (2-tailed)	,000	,047	,063	,695	,000
	N	48	48	48	48	48

Tabela 8 - Correlação *Pearson* – Hipótese 4

Correlations				
	UtilidAtribInforCG	Dimensão Emp_P	Dimensão Empr_M	
UtilidAtribInforCG	Pearson Correlation	1	,042	-,056
	Sig. (2-tailed)		,777	,707
	N	48	48	48

Tabela 9 - Correlação *Pearson* – Hipótese 5

Correlations			
		PosiçãoEstrtOrg Empresa	UtilidAtribInfor mCG
PosiçãoEstrtOrgEmpresa	Pearson	1	,264
	Correlation		
	Sig. (2-tailed)		,070
	N	48	48