



**APNOR**

# Abordagem contingencial de fatores contextuais em relação ao uso de práticas de Contabilidade de Gestão

**Akaísa Afonso Leite**

Dissertação apresentada ao Instituto Politécnico de Bragança para obtenção do  
Grau de Mestre em Contabilidade e Finanças

**Orientada por:**

**Prof.<sup>a</sup> Paula Odete Fernandes**

**Prof. Joaquim Mendes Leite**

Bragança, Novembro, 2014



**APNOR**

# Abordagem contingencial de fatores contextuais em relação ao uso de práticas de Contabilidade de Gestão

**Akaísa Afonso Leite**

Dissertação apresentada ao Instituto Politécnico de Bragança para obtenção do  
Grau de Mestre em Contabilidade e Finanças

**Orientada por:**

**Prof.<sup>a</sup> Paula Odete Fernandes**

**Prof. Joaquim Mendes Leite**

Bragança, Novembro, 2014

## Resumo

O presente trabalho de investigação científica procurou atingir dois objetivos: (i) avaliar o uso das práticas de Contabilidade de Gestão e (ii) verificar hipóteses de relação entre cinco contingências (o nível da concorrência, a dimensão da organização, a diversidade de produtos, a importância da informação de custos para a tomada de decisões e a tecnologia avançada de produção) e o uso das práticas de Contabilidade de Gestão. As hipóteses de investigação do modelo de análise foram suportadas na Teoria da Contingência. O estudo incidiu sobre uma população de 512 empresas do setor têxtil e vestuário que fazem parte da Associação Têxtil e Vestuário de Portugal (ATP). Os dados foram recolhidos em meados do ano 2014 através de um inquérito por questionário *online* enviado às empresas por correio eletrónico. Dos 512 questionários enviados ao total da população, foram obtidas 58 respostas válidas, correspondendo a uma taxa de resposta de 11,3%. Os resultados do estudo quantitativo evidenciaram que as práticas de Contabilidade de Gestão tradicional são mais utilizadas do que as práticas de Contabilidade de Gestão consideradas contemporâneas. No entanto, apesar do uso das práticas tradicionais prevalecerem, as empresas também utilizam práticas contemporâneas. Para além da interdependência verificada entre algumas das variáveis do modelo de análise, os resultados obtidos através do modelo de regressão linear múltipla permitiram concluir que a tecnologia avançada de produção influencia, de forma positiva e direta, o uso das práticas de Contabilidade de Gestão.

Palavras-chave: Teoria da Contingência; Tecnologia avançada de produção; Práticas de Contabilidade de Gestão; Setor têxtil e vestuário de Portugal.

## **Abstract**

This scientific research work aims to achieve two objectives: (i) evaluate the use of management accounting practices and (ii) verify hypotheses of relationship among five contingencies (the level of competition, the size of the organization, the diversity of products, the importance of cost information for decision making and advanced production technology) and the use of management accounting practices. The research hypotheses of the analysis model were supported in contingency theory. The study focused on a population of 512 textile and clothing companies that integrate the Associação Têxtil e Vestuário de Portugal (ATP) (Portuguese Textile and Clothing Association). Data were collected in middle of 2014 through an online survey questionnaire sent to companies by e-mail. 512 questionnaires were sent to the total population. 58 valid responses were obtained, representing a response rate of 11,3%. The results of the quantitative study showed that the practices of traditional management accounting are more used than the practices of Management Accounting considered contemporaneous. However, despite the use of traditional practices prevail, companies also use contemporary practices. Beyond the interdependence found between some of the variables in the analysis model, the results obtained by using the multiple linear regression model showed that the advanced technology of production influences, in a positive and direct correlation, the use of management accounting practices.

Keywords: Contingency Theory; Advanced production technology; Management accounting practices; Portuguese textile and clothing sector.

## Resumen

Este trabajo de investigación científica buscó alcanzar dos objetivos: (i) evaluar el uso de las prácticas de contabilidad de gestión y (ii) verificar las hipótesis de relación entre cinco contingencias (el nivel de la competencia, el tamaño de la organización, la diversidad de productos, la importancia de la información de costos para la toma de decisiones y la tecnología avanzada de producción) y el uso de las prácticas de contabilidad de gestión. Las hipótesis de investigación del modelo de análisis fueron apoyadas en la teoría de la contingencia. El estudio se centró en una población de 512 empresas del sector textil y de la confección que pertenecen a la Associação Têxtil e Vestuário de Portugal (ATP) (Asociación Textil y de Confección de Portugal). Los datos fueron recogidos a mediados de 2014 a través de una encuesta en línea enviada a las empresas por e-mail. De los 512 cuestionarios enviados a la población total, se obtuvieron 58 respuestas válidas, lo que representa una tasa de respuesta del 11,3%. Los resultados del estudio cuantitativo mostraron que las prácticas de contabilidad de gestión tradicional son más utilizadas que las prácticas de contabilidad de gestión consideradas contemporáneas. Sin embargo, a pesar del uso de prácticas tradicionales son prevalentes, las empresas también utilizan las prácticas contemporáneas. Más allá de la interdependencia encontrada entre algunas de las variables en el modelo de análisis, los resultados obtenidos mediante el modelo de regresión lineal múltiple mostraron que la tecnología avanzada de producción influencia, directa y positivamente, el uso de las prácticas de contabilidad de gestión.

Palabras clave: Teoría de la Contingencia; Tecnología de producción avanzada; Prácticas de contabilidad de gestión; Sector textil y de la confección de Portugal.

Dedico esta dissertação aos meus pais, por estarem do meu lado, apoiando sempre as minhas decisões.

## **Agradecimentos**

Manifesto o meu agradecimento primeiramente a Deus, este que nos dá saúde e força para enfrentar tudo na vida e, em especial, por me ter guiado nesta etapa e por ter colocado pessoas especiais e profissionais em meu caminho. Peço que eu continue a ter sabedoria suficiente para descobrir o melhor caminho a ser seguido e dedicação para trilha-lo da melhor forma possível. Em segundo agradeço aos meus pais, pela oportunidade, pela confiança, pelas palavras de incentivo, pelo apoio incondicional, pelo amor demonstrado, sem o qual não teria sido possível manter o equilíbrio emocional para chegar até aqui.

Agradeço a todos os familiares, amigos e conhecidos que, direta ou indiretamente, contribuíram de forma decisiva para a concretização desta dissertação. Todo o apoio, conselho, confiança, amizade, força, transmitidos foram imprescindíveis para que eu pudesse dar este passo tão importante em minha vida.

Agradeço à orientadora, Paula Odete Fernandes, pela disponibilidade com que acompanhou a elaboração da dissertação, pelo apoio no tratamento de dados, e pelas valiosas contribuições oferecidas para o aprimoramento desta dissertação, e ao orientador, Joaquim Mendes Leite, pelas suas importantes sugestões e comentários, pelos conhecimentos e pelo estímulo transmitido ao longo de todo o trabalho. O privilégio foi todo meu de tê-los como orientadores ao longo desta etapa.

Por último, agradeço a todas as empresas que gentilmente dispuseram o seu valioso tempo para responder ao inquérito realizado, pois sem a sua colaboração, este trabalho não teria sido possível.

A todo um muito obrigado!

## **Siglas**

**ABC** - Custeio Baseado em Atividades (*Activity Based Costing*)

**ABM** - Gestão Baseada em Atividades (*Activity Based Management*)

**ATP** - Associação Têxtil e Vestuário de Portugal

**BSC** - Sistema de Indicadores Balanceados de Desempenho (*Balanced Scorecard*)

**CG** - Contabilidade de Gestão

**CV** - Coeficiente de Variação

**EDI** - Sistema de Intercâmbio Eletrónico de Dados (*Electronic Data Interchange*)

**EVA** - Valor Económico Agregado (*Economic Value Added*)

**JIT** - Sistema de Gestão em Tempo Hábil (*Just in Time*)

**SPSS** - *Statistical Package for Social Sciences*

**TIR** - Taxa Interna de Retorno

**TQM** - Gestão da Qualidade Total (*Total Quality Management*)

**VIF** - Fator de Inflação Variância (*Variance Inflation Factor*)

**VPL** - Valor Presente Líquido

## Índice Geral

<b>Índice de Tabelas</b> .....	IX
<b>Índice de Figuras</b> .....	XI
<b>Introdução</b> .....	1
Razões e Objetivo do estudo.....	2
Estrutura organizativa da dissertação.....	3
<b>1. Enquadramento teórico</b> .....	4
1.1. Teoria da Contingência.....	4
1.1.1. Teorias antecedentes.....	4
1.1.2 Surgimento da Teoria da Contingência.....	5
1.1.3 Os primeiros estudos realizados.....	7
1.1.4 Conceito de Teoria da Contingência.....	8
1.1.5 A Teoria da Contingência como suporte teórico da investigação em Contabilidade de Gestão.....	9
1.1.6 Análise crítica à Teoria da Contingência.....	11
1.2 Práticas de Contabilidade de Gestão.....	12
1.3 O uso de práticas de Contabilidade de Gestão.....	14
1.4 Variáveis contextuais em relação ao uso de práticas de Contabilidade de Gestão.....	16
1.5 Formulação de hipóteses de investigação.....	20
<b>2. Metodologia</b> .....	23
2.1 Objeto e objetivos do estudo.....	23
2.2 Enquadramento teórico de suporte ao modelo de análise.....	23
2.3 Instrumento de recolha de dados e suas limitações.....	25
2.4 Técnicas estatísticas e tratamento de dados.....	29
2.5 População versus amostra.....	30
<b>3. Análise e discussão dos resultados</b> .....	31
3.1 O uso das práticas de Contabilidade de Gestão.....	32
3.1.1 Sistemas de custeio.....	32
3.1.2 Sistema de avaliação de desempenho.....	33
3.1.3 Sistema de orçamento.....	35
3.1.4 Sistema de apoio à tomada de decisão.....	37
3.2 Análise das variáveis contingenciais.....	38
3.3 Validação das hipóteses de investigação.....	41
3.3.1 Nível da concorrência versus uso das práticas de Contabilidade de Gestão.....	41
3.3.2 Nível de diversidade de produtos versus uso das práticas de Contabilidade de Gestão.....	42
3.3.3 Dimensão da organização versus uso das práticas de Contabilidade de Gestão.....	42

3.3.4	Importância de informação de custos para a tomada de decisões versus uso das práticas de Contabilidade de Gestão .....	43
3.3.5	Tecnologia avançada de produção versus uso das práticas de Contabilidade de gestão .....	44
3.4	Modelo de regressão linear múltipla .....	44
3.4.1	Qualidade do ajuste .....	46
3.4.2	Diagnóstico dos pressupostos do modelo estimado .....	48
	<b>Conclusão</b> .....	52
	Discussão teórica dos principais resultados .....	52
	Contributos teóricos e práticos .....	53
	Limitações e sugestões para investigação futura .....	53
	<b>Referências Bibliográficas</b> .....	55
	<b>Anexo A:</b> Lista das organizações que responderam o questionário.....	61
	<b>Anexo B:</b> Inquérito enviado as organizações ( <i>online</i> ).....	63
	<b>Anexo C:</b> Instruções de resposta ao questionário .....	67

## Índice de Tabelas

Tabela 1 - Fiabilidade interna das variáveis em estudo.....	29
Tabela 2 - Distribuição geográfica da amostra.....	31
Tabela 3 - Volume médio anual de vendas .....	31
Tabela 4 - Frequência do uso dos subsistemas de Contabilidade de Gestão.....	32
Tabela 5 - Frequência do uso das práticas de Contabilidade de Gestão relacionadas com sistemas de custeio.....	33
Tabela 6 - Frequência do uso das práticas de Contabilidade de Gestão relacionadas com sistema de avaliação de desempenho.....	34
Tabela 7 - Frequência do uso das práticas de Contabilidade de Gestão relacionadas com sistema de orçamento.....	36
Tabela 8 - Frequência do uso das práticas de Contabilidade de Gestão relacionadas com sistema de apoio à tomada de decisão.....	37
Tabela 9 - Análise descritiva para as variáveis contingenciais.....	38
Tabela 10 - Análise descritiva para a variável tecnologia avançada de produção.....	39
Tabela 11 - Coeficiente de correlação se <i>Spearman</i> entre as variáveis contingenciais.....	40
Tabela 12 - Coeficiente de <i>Phi</i> para a variável concorrência.....	41
Tabela 13 - Coeficiente de <i>Phi</i> para a variável diversidade de produtos.....	42
Tabela 14 - Coeficiente de <i>Phi</i> para a variável dimensão da organização.....	43
Tabela 15 - Coeficiente de <i>Phi</i> para a variável importância de informação de custos para tomada de decisões.....	43
Tabela 16 - Coeficiente de <i>Phi</i> para a variável tecnologia avançada de produção.....	44
Tabela 17 - Estimativa dos coeficientes e respetivo teste <i>t-Student</i> .....	45
Tabela 18 - Medidas de qualidade de ajuste.....	46
Tabela 19 - ANOVA.....	47
Tabela 20 - Correlação entre as variáveis independentes.....	50
Tabela 21 - Valores de tolerância e do VIF.....	50
Tabela 22 - Valores do <i>Condition Index</i> e da proporção da variância.....	51
Tabela 23 - Tabela resumo do resultado obtido para as hipóteses de investigação.....	51

## Índice de Figuras

Figura 1 - Surgimento da Teoria da Contingência.....	7
Figura 2 - Modelo de análise.....	24
Figura 3 - Diagrama de dispersão dos resíduos com variável dependente (Uso das práticas de Contabilidade de Gestão) .....	48

## Introdução

De acordo com Burns e Vaivio (2001), nos últimos anos, muitas empresas têm vindo a presenciar mudanças significativas na sua estrutura organizacional, no ambiente competitivo e nas tecnologias das organizações. Para Baines e Langfield-Smith (2003), é comum numa investigação em Contabilidade de Gestão (CG), mudanças no ambiente externo das organizações provocarem mudanças nos sistemas de CG nas empresas. Segundo os autores, tal afirmação relaciona-se com facto de os gestores necessitarem de informações de gestão específicas para apoiar no processo de tomada de decisão num ambiente de crescente incerteza. Para Guerreiro et al. (2005), as principais características do moderno ambiente empresarial formam fatores que incentivam os processos de mudanças nas organizações. Neste sentido, diante destes fatores, de acordo com Faria et al. (2012), a CG teve igualmente que mudar com o objetivo de fornecer aos gestores informação apropriada para competirem num ambiente de contínuas mudanças e preservar a importância dessa informação. Sunarni (2013), num estudo aplicado na Indonésia, considerou diversos fatores que podem conduzir a mudanças no ambiente de negócios. Entre esses fatores, o autor destacou a tecnologia e a procura de melhor qualidade dos produtos. Da mesma forma, Mat e Smith (2014) investigaram, na Malásia, o impacto de mudanças do ambiente de negócios nas organizações e nas práticas de CG e o efeito dessas mudanças no desempenho organizacional. Os autores consideraram que um ambiente de mudanças traz consigo maior concorrência entre os mercados. Consequentemente, estes mercados com o objetivo de obter vantagens competitivas investem em tecnologias avançadas de produção que, por sua vez, ajudam a organizar o processo de produção e aumentam o nível de qualidade dos produtos, reduzindo os custos e obtendo o máximo de eficácia. De acordo com os autores, estas alterações podem influenciar a escolha das práticas de CG numa organização. Este argumento é reforçado por Shields (1998) que evidenciou que, empresas de vários países têm implementado as práticas recentes de CG como consequência de mudanças no ambiente de negócios. Deste modo, depreende-se que mudanças no meio ambiente causam mudanças na organização que, por sua vez, causam mudanças nas práticas de CG.

Num estudo aplicado em empresas industriais etiópicas, Bogale (2013) considerou que para responder às alterações do contexto envolvente, as empresas devem usar as práticas recentemente desenvolvidas pela CG. No princípio, de acordo com Faria et al. (2012), depois de um período de elevada controvérsia das práticas ditas “tradicionais”, surgiram diversas práticas de CG, consideradas “novas”, “avançadas” ou “contemporâneas”. Major (2009) argumentou que desde o final da década de 1980 até ao presente se tem verificado um desenvolvimento de práticas e instrumentos “modernos” de CG para apoiar o processo de tomada de decisões nas organizações. Entre essas práticas, Faria et al. (2012) destacaram o Custeio Baseado em Atividades (*Activity Based Costing* - ABC), Gestão Baseada em Atividades (*Activity Based Management* - ABM), Custeio Alvo (*Target costing*), o *Balanced Scorecard* (BSC), Análise de Ciclo de Vida e a Contabilidade de Gestão Estratégica. De acordo

com Chenhall e Langfield-Smith (1998), enquanto as práticas tradicionais se centram em aspetos internos da organização e são orientadas para fornecer informações financeiras, as práticas contemporâneas combinam informações financeiras e não financeiras e adotam uma perspectiva estratégica explícita. Gerdin (2005) argumentou que um ambiente de mudanças e inovações tecnológicas incentiva as empresas a adotarem novas tecnologias e novas formas de gestão. Segundo o autor, vários são os estudos que têm explorado a influência de tecnologias modernas, JIT (*Just in time*) e TQM (*Total Quality Management*), nos sistemas de CG. No entanto, parece não existir, na prática, um consenso entre inovações tecnológicas e inovações em CG. Adler et al. (2000) compararam a CG em diversos países e concluíram que as empresas adotam práticas contemporâneas de CG, mas de forma gradual e lenta. Estes autores referiram que os gestores ainda confiam nas práticas tradicionais de CG. Nesta linha de investigação, Guerreiro et al. (2005) sugeriram a existência de um aparente paradoxo no que se refere às práticas de CG: independentemente do conjunto de novas práticas e procedimentos colocados à disposição dos gestores, tem-se observado um baixo grau de adoção destas novas práticas. De acordo com Klein (2014), se as empresas operam num ambiente de mudanças e inovações tecnológicas, adotando modernas tecnologias e modernos processos de gestão, certamente, deveriam adotar as práticas de CG mais avançadas. Nesse sentido, Guerra (2007) expõe que a melhor forma de gerir as organizações é analisar profundamente as características empresariais e os fatores contextuais.

Tillema (2005) realçou que a baixa utilização das práticas de CG pode depender das circunstâncias em que tais práticas são usadas. Esta perspectiva suporta o uso da Teoria da Contingência para explicar a relação entre os sistemas de CG e características empresariais (ambientais e organizacionais). De acordo com Abugalia (2011), a Teoria da Contingência tem sido usada para identificar os potenciais fatores que têm influência sobre o sistema de CG de uma organização e, conseqüentemente, nas práticas de CG. Para Scarpin et al. (2012), a CG analisada à luz da Teoria da Contingência é percebida como um sistema desenvolvido para responder a contingências organizacionais enquanto fatores de contexto. Por isso, o presente estudo de investigação pretende dar um contributo nesse sentido.

### **Razões e Objetivo do estudo**

Vários foram os autores (e.g., Chenhall & Langfield-Smith, 1998; Joshi, 2001; Gomes, 2007) que se debruçaram sobre as práticas de CG e a mudança dos sistemas de contabilidade e controlo de gestão em diversos países. Essa literatura tem revelado que as práticas tradicionais de CG são mais utilizadas que as contemporâneas, tanto internacionalmente como em Portugal. Gomes (2007) referiu a escassez de estudos concretos, em Portugal, sobre o uso de práticas de CG. Por seu turno, Machado (2013) acrescentou que as práticas de CG nas organizações portuguesas também são muito pouco divulgadas. Naturalmente que esta ausência de divulgação de elementos da CG implementada dificulta a realização de estudos académicos. Deste modo, apesar das dificuldades, torna-se oportuno investigar qual a situação concreta da CG portuguesa em relação ao uso destas práticas e se as empresas portuguesas

estão ou não a acompanhar as novas tendências. Considerando, ainda, o facto de não haver nada de absoluto e imutável nas empresas e existirem inúmeros fatores contextuais com poder de influência, o estudo desses fatores em relação à adoção de diferentes práticas de CG torna-se pertinente. Face ao exposto, facilmente se depreende que o objetivo principal desta dissertação é, por um lado, avaliar o uso das práticas de CG em Portugal e, por outro lado, explorar a influência de alguns fatores contextuais no uso destas práticas.

O presente estudo de investigação científica, diferentemente dos de outros autores (e.g., Tomás et al., 2008; Coelho, 2011; Machado, 2013) também aplicados em empresas portuguesas, não se limitará a classificar as práticas de CG em tradicionais ou contemporâneas. Em vez disso, será utilizada uma perspetiva mais abrangente similar ao estudo de Drury e Tayles (2005) e Machado (2007), considerando que existe uma multiplicidade de práticas de CG. Estes estudos (Drury & Tayles, 2005; Machado, 2007) constituem uma referência teórica base para a presente investigação, nomeadamente em relação a alguns fatores com influência no uso das práticas de CG. Trata-se de uma investigação quantitativa com recolha de dados através de um inquérito por questionário *online* aplicado numa população de empresas da indústria têxtil e vestuário, registadas em 2014 na Associação Têxtil e Vestuário de Portugal (ATP). De acordo com Ittner e Larcker (2002), este tipo de método de investigação pode ser a única forma de compreender as variáveis e as relações que se estabelecem entre elas.

### **Estrutura organizativa da dissertação**

Esta dissertação está estruturada em três pontos. No primeiro ponto, será realizada uma revisão de literatura sobre a Teoria da Contingência e o uso de práticas de CG. Este enquadramento teórico será a base para a formulação das hipóteses de investigação. No segundo ponto, descreve-se a metodologia usada e são identificadas as características da amostra. Os resultados do estudo serão apresentados no terceiro ponto e interpretados à luz da revisão de literatura, nomeadamente Drury e Tayles (2005) e Machado (2007). Por último, faz-se referência às principais conclusões desta dissertação, assim como ao seu contributo, às suas limitações e às sugestões para trabalhos futuros.

## **1. Enquadramento teórico**

Este ponto inicia-se com uma revisão de literatura onde serão sistematizadas as origens, os fundamentos teóricos e as principais críticas da Teoria da Contingência. Uma análise de vários estudos sobre as práticas de CG e a influência de certos fatores contextuais no seu uso complementam este enquadramento teórico. Apesar de os estudos de Drury e Tayles (2005) e Machado (2007) constituírem a referência teórica base deste trabalho, foram analisados outros estudos com o objetivo de ampliar perspectivas teóricas sobre os conceitos e as variáveis estudadas, nomeadamente, a forma como foram mensuradas, o método utilizado para recolher dados e os resultados obtidos, considerando a sua contribuição para o presente estudo.

### **1.1 Teoria da Contingência**

As teorias que antecederam o surgimento da Teoria da Contingência iniciam esta secção que prossegue com os primeiros estudos realizados sobre esta teoria. A abordagem ao conceito e a justificação para esta teoria ser suporte na investigação em CG, dada as relações existentes, antecede a apresentação de algumas críticas.

#### **1.1.1 Teorias antecedentes**

De acordo com a revisão de literatura de Chiavenato (2003), foi no início do século XX que dois engenheiros desenvolveram os primeiros trabalhos pioneiros sobre administração. Frederick Taylor, americano, desenvolveu a designada Escola da Administração Científica e Henri Fayol, europeu, desenvolveu a designada Teoria Clássica. Apesar de ambos os engenheiros terem partido de pontos de vista diferentes e opostos, as suas ideias constituíram as bases para a designada abordagem clássica da administração, cujos princípios coordenaram as quatro primeiras décadas do século XX no panorama administrativo das organizações. Deste modo, considera-se que abordagem clássica da administração é dividida em duas orientações diferentes, mas que se complementam com relativa coerência.

De um lado, a preocupação central da Escola de Administração Científica, desenvolvida nos Estados Unidos, foi o aumento da produtividade da empresa por meio do aumento da eficiência do trabalho do operário (Chiavenato, 2003). Taylor defendia que as fábricas deveriam desenvolver metas de trabalho tendo em atenção os movimentos necessários à execução das tarefas para o tempo padrão determinado. A ênfase nas tarefas constitui a principal característica desta teoria. Do outro lado, o objetivo base da Teoria clássica, desenvolvida na França, foi o aumento da eficiência da empresa por meio de uma visão estrutural da organização que previa a divisão do trabalho ao nível de órgãos componentes da organização (departamentos, seções) e suas inter-relações estruturais sob centralização de um chefe principal. Nesta teoria, o foco era direcionado para a estrutura organizacional, para os elementos da organização, para os princípios gerais de administração e para a

departamentalização. Na realidade, o objetivo de ambas as teorias era o mesmo: a procura da eficiência das organizações.

Segundo Chiavenato (2003), uma terceira corrente, a Teoria da Burocracia, desenvolvida pelo sociólogo alemão Max Weber, integrou as chamadas teorias tradicionalistas da organização, juntamente com a abordagem clássica da administração científica e a Teoria Clássica. Conforme Morgan (2002, p. 40) «esta teoria conseguiu estabelecer um paralelo entre a mecanização da indústria e as formas burocráticas da organização. O autor Max Weber constatou que, da mesma forma que a máquina rotinizava a produção, a forma burocrática rotinizava a organização». Para este autor, a abordagem burocrática tinha a capacidade de rotinizar e mecanizar a organização, ignorando o espírito humano e a capacidade de ação espontânea. Chiavenato (2003) definiu a burocracia como racionalização da forma de organização humana, submetendo-se a uma adequada relação dos meios aos objetivos pretendidos, a fim de assegurar o máximo de eficiência na obtenção desses objetivos.

Conforme Morgan (2002), inserido na Teoria da Burocracia, as organizações são orientadas para operar como se fossem máquinas com a mesma precisão de um relógio que marca as horas. Isto é, o homem é submetido aos requisitos da máquina organizacional e todos devem comportar-se de forma predeterminada. Para estes, o único aspeto motivador para o trabalho é a recompensa financeira ou simplesmente a condição de um trabalho garantido. Conforme Guerra (2007, p. 16) «o aspeto mais comum entre as três teorias é o de determinar para todo o tipo de organização uma única forma de administrar, independente das características ou circunstâncias a que estão sujeitas». Os três modelos abordavam a organização (embora constituída por pessoas) como uma máquina construída para cumprir tarefas.

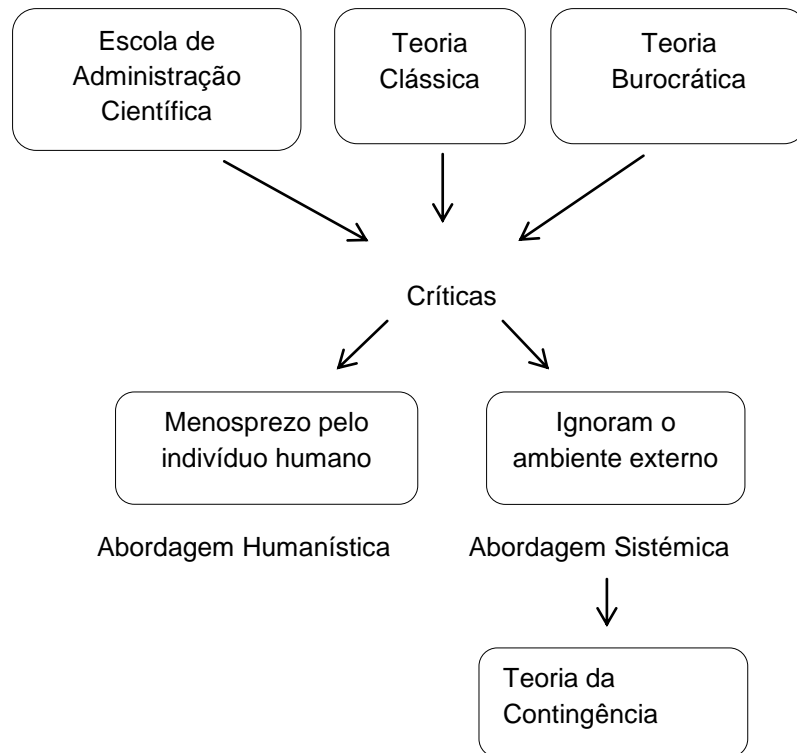
### **1.1.2 Surgimento da Teoria da Contingência**

Segundo Morgan (2002), grande parte da teoria organizacional tem focado as limitações da organização enquanto “máquina”. Para além do interesse das designadas teorias tradicionalistas, alguns fundamentos e abordagens foram considerados críticos. Uma das críticas estava relacionada com o facto de estas teorias suprimirem e menosprezarem o lado humano das organizações. Este autor argumentou ainda que ganhou força a ideia de integrar as necessidades dos indivíduos com as necessidades das organizações, tendo surgido alternativas às organizações burocráticas.

Outra crítica apontada por Morgan (2002) foi o facto de estas teorias direcionarem pouca ou nenhuma atenção ao contexto envolvente. As teorias referiam-se às organizações como se fossem um sistema fechado, objetivo e mecânico, ignorando o contexto externo na qual as organizações estavam inseridas. Era como se elas existissem no vazio, ou como se fossem entidades independentes que visualizavam apenas aquilo que acontecia no interior das organizações e não tinham quaisquer influências vindas do ambiente externo. Neste sentido, o autor salientou que quando se reconhece que os indivíduos, os grupos e as organizações possuem necessidades que precisam de ser atendidas, é levado também em consideração a

necessidade destas atuar num ambiente mais amplo. E é este tipo de pensamento que alicerça a “abordagem dos sistemas abertos”.

Neste contexto, de acordo com Guerra (2007), surgiram duas novas abordagens que tentaram suprir, de certa forma, as críticas atrás mencionadas: a Escola das Relações Humanas e a Teoria de Sistemas. Na primeira, a atenção centrada nas tarefas (pela Administração Científica) e na estrutura organizacional (pela Teoria Clássica e pela Teoria da Burocracia) foi transferido para os indivíduos, ou seja, procuraram humanizar o trabalho. A experiência que originou esta teoria foi desenvolvida por Elton Mayo. Entretanto, novas pesquisas foram sendo desenvolvidas e novas variáveis incluídas, o que permitiu ampliar os conceitos desta abordagem, influenciando fortemente o aparecimento da Teoria Comportamental. Não obstante, assim como nas teorias antecedentes, esta continuou a apresentar um problema crítico na análise das organizações: ignorar o contexto externo no qual a organização está inserida. Neste sentido, as organizações foram comparadas aos organismos vivos, pois, «da mesma forma que se podem encontrar ursos polares nas regiões árticas, camelos nos desertos e jacarés nos pântanos, percebe-se que certas espécies de organizações se adaptam melhor a determinadas condições ambientais do que outras» (Morgan, 2002, p. 54). O autor sugeriu que perspectiva dos sistemas abertos da organização deve ter em conta a envolvente externa. Com isto, ganha destaque a Abordagem Sistémica (Teoria de Sistemas) que surgiu a partir dos trabalhos de Ludwig Bertalanffy. O autor entendeu o sistema como um conjunto de elementos que interagem entre si e necessitam um dos outros, uma vez que, atuando de forma harmónica e organizada, atingem os objetivos na sua totalidade. A Figura 1 demonstra, esquematicamente, como ocorreu o surgimento desta teoria:



*Figura 1. Surgimento da Teoria da Contingência*

Fonte: Adaptado de Guerra (2007, p. 21)

A figura acima sintetiza o processo que deu origem a Teoria da Contingência. Das críticas à Escola de Administração Científica, à Teoria Clássica e à Teoria Burocrática, destacam-se o menosprezo pelo indivíduo humano (Abordagem Humanística) e o facto de ignorar o ambiente externo (Abordagem Sistémica). Ora, foi para colmatar esta última crítica que surgiu a abordagem contingencial nas organizações (Teoria da Contingência).

### 1.1.3 Os primeiros estudos realizados

Burns e Stalker (1961), citados por Fagnoli et al. (2012), foram os primeiros a anunciarem um estudo utilizando a abordagem contingencial. Estes autores realizaram uma pesquisa com recurso a entrevistas em vinte indústrias inglesas para averiguar se existiam relações entre as práticas administrativas e o ambiente externo dessas indústrias. Os pesquisadores encontraram grande variedade de procedimentos administrativos que estavam relacionados com determinadas características ambientais. Deste modo, concluíram pela existência de uma estrutura organizacional adequada para cada tipo de ambiente em que a empresa estivesse inserida e classificaram (a estrutura) em dois tipos: mecanística e orgânica. A estrutura mecanística é mais apropriada para condições ambientais estáveis e a estrutura orgânica ajusta-se mais a condições ambientais de mudança e inovação. Sendo assim, a pesquisa destes autores foi baseada na visão de que o ambiente determina a estrutura e o funcionamento das organizações.

A pesquisa de Chandler (1962), citado por Fagnoli et al. (2012), manteve o seu foco na estratégia de negócios. O autor comparou quatro empresas americanas (Dupont, General Motors, Standard Oil e a Sears Roebuck), e demonstrou como a estrutura organizacional se transforma e se ajusta à estratégia para atender as solicitações do ambiente. A conclusão foi que a estrutura organizacional destas grandes empresas americanas foi sendo gradualmente determinada pela estratégia de negócios adotada.

Woodward (1965), citado por Fagnoli et al. (2012), num estudo em 100 empresas britânicas de vários tipos de negócios, analisou a relação entre a tecnologia e a estrutura organizacional adotada. A tecnologia empregada na produção foi classificada em três grupos: produção unitária, produção em massa e produção contínua. O estudo evidenciou que as empresas se organizam em função da tecnologia utilizada, ou seja, a tecnologia afeta a estrutura e o comportamento organizacional, sendo que a associação entre ambas conduz a um melhor desempenho da organização.

Lawrence e Lorsch (1967), citados por Fagnoli et al. (2012), analisaram a relação entre a organização e o ambiente. Estes autores pesquisaram diferentes organizações em três setores, tentando perceber características que as empresas devem ter para enfrentar com eficiência as diferentes condições externas, tecnológicas e de mercado. Os autores concluíram que os problemas organizacionais eram a diferenciação e a integração, ou seja, características que as empresas deveriam ter para enfrentar com eficiência as diferentes condições ambientais externas. Em resumo, a Teoria da Contingência explica que não existe nada de absoluto nos princípios da administração. Os aspectos universais e normativos devem ser ajustados a cada organização.

#### **1.1.4 Conceito de Teoria da Contingência**

Segundo Chiavenato (2003, p. 498) «a palavra contingência significa algo incerto ou eventual. Algo que pode suceder ou não, dependendo das circunstâncias. Diferentes ambientes requerem diferentes desenhos organizacionais para obter a eficácia, tornando necessário um modelo apropriado para cada situação. Variações no ambiente ou na tecnologia conduzem a variações na estrutura organizacional». Para este autor, a Teoria da Contingência evidencia que não existe nada de absoluto nas organizações ou na Teoria Administrativa. Tudo é relativo e tudo depende. A abordagem contingencial explica que não existe, dentro de um ambiente diversificado, uma única e melhor forma de se organizar para alcançar a eficácia organizacional. As variáveis ambientais são independentes e as técnicas administrativas são variáveis dependentes dentro de uma relação funcional. Em conformidade com Scarpin et al. (2012), os fatores contextuais não se limitam a uma simples relação de causa e efeito pois a envolvente não causa diretamente a ocorrência de técnicas administrativas. Neste caso, no lugar de uma relação de causa e efeito, existe uma relação funcional do tipo “se-então”, podendo levar ao alcance eficaz dos objetivos da organização.

A Teoria da Contingência, segundo Chiavenato (2003), apresenta três princípios fundamentais. Primeiro, a organização é vista como um sistema aberto, sendo considerada de

natureza sistêmica. Segundo, as características organizacionais apresentam uma complexa inter-relação entre si e o meio envolvente, isto é, existe uma íntima relação entre as variáveis externas e as características da organização. Por último, as características ambientais funcionam como variáveis independentes (contingências), enquanto as características organizacionais são variáveis dependentes. Em resumo, «a Teoria da Contingência surgiu a partir dos resultados de investigação que procuraram verificar os modelos de estruturas organizacionais mais eficazes em determinados tipos de empresas. Estes resultados conduziram a uma nova conceção de organização: a estrutura da organização e o seu funcionamento são dependentes das características do ambiente externo, não havendo uma única e melhor forma (*the best way*) de se organizar» (Chiavenato, 2003, p. 504). As condições sob as quais as empresas se organizam são condicionadas pela sua envolvente externa. As contingências externas oferecem oportunidades ou ameaças que influenciam a estrutura organizacional e os processos internos das empresas.

#### **1.1.5 A Teoria da Contingência como suporte teórico da investigação em Contabilidade de Gestão**

Conforme Otley (1980), a Teoria da Contingência surgiu na literatura de CG em meados dos anos 1970. A premissa da abordagem da contingência para a CG foi baseada no argumento de que não existe nenhum sistema de CG universalmente apropriado que se aplique igualmente a todas as organizações e em todas as circunstâncias. Por outras palavras, a implementação de um sistema de CG depende de circunstâncias específicas em que a organização se encontra.

Nestas circunstâncias, «foi observada uma mudança do objetivo principal das pesquisas contabilísticas em relação aos estudos originais. Enquanto estes trabalhos procuraram perceber como a estrutura organizacional deveria ser formada perante diferentes fatores organizacionais (ambiente, tecnologia, estratégia), as pesquisas contabilísticas começaram a estudar como os sistemas de CG deveriam ser ajustados perante diferentes fatores contingenciais (ambiente, tecnologia, estratégia e estrutura organizacional). Assim, a variável que era vista como dependente (estrutura organizacional) passou a ser vista como variável independente, que em conjunto com as outras (ambiente, tecnologia e estratégia) passaram a influenciar a nova variável dependente: sistemas de CG» (Guerra, 2007, p. 35).

De acordo com Abugalia (2011), os académicos de contabilidade também têm reconhecido a importância fundamental do contexto organizacional para os sistemas de CG. A Teoria da Contingência começou a chamar a atenção dos investigadores e a tornar-se moda em trabalhos publicados sobre a CG. Chenhall (2003) desenvolveu um estudo sobre o *design* de sistemas de controlo de gestão dentro do contexto organizacional onde reviu uma variedade de literatura baseada na Teoria da Contingência desde 1980. O autor referiu fatores contingenciais que podem explicar a eficácia dos sistemas de contabilidade e controlo de gestão nas organizações, incluindo o ambiente, a tecnologia, a dimensão, a estrutura organizacional, a estratégia e a cultura organizacional. Tais contingências são de extrema importância para o contexto atual dos sistemas de controlo de gestão. A Teoria da Contingência pode ser

fundamentada no conceito de que «a eficiência da estrutura ou procedimentos de uma organização depende das circunstâncias específicas em que uma organização se encontra» (Major & Vieira, 2009, p. 70).

Segundo Guerra (2007), apesar do uso da Teoria da Contingência na investigação em CG ser recente, há algum tempo que se reconhece a sua inter-relação com fatores organizacionais. Várias pesquisas contingenciais em CG têm considerado diversos fatores contingenciais no uso de sistemas de CG, de sistemas de controlo de gestão e de outros termos que, de uma forma ou outra, se relacionam com práticas de CG. Os fatores contingenciais mais comumente estudados (e.g., Chenhall & Morris, 1986; Haldma & Lääts, 2002; Baines & Langfield-Smith, 2003; Chenhall, 2003; Ahmad, 2012) são: a dimensão da organização, a intensidade da concorrência, a tecnologia, o ambiente, a estrutura organizacional, a estratégia, a cultura, o desempenho organizacional e a descentralização.

De acordo com Chenhall (2003), muitas vezes os termos CG, sistemas de CG e sistemas de controlo de gestão são tratados como fenómenos idênticos. O autor assumiu que a CG diz respeito a um conjunto de práticas, enquanto um sistema de CG se refere à utilização sistemática da CG para alcançar objetivos. O sistema de controlo de gestão é considerado um termo mais amplo na medida em que abrange sistemas de CG e outros controlos.

Conforme Guerra (2007, p. 22), «um outro aspeto marcante na abordagem contingencial é a sua dinâmica. O facto de não existir uma única e melhor forma de se organizar traduz a importância de as organizações estarem constantemente ajustadas às condições ambientais. Neste sentido, o conceito de ajuste (também denominado de encaixe, adequação ou associação) é amplamente utilizado pela Teoria da Contingência». Islam e Hu (2012) analisaram a forma como diversos fatores contingenciais influenciam o *design* e a função das organizações, tendo concluído que o principal problema da investigação em CG suportada na Teoria da Contingência é a operação do ajuste.

Van de Ven e Drazin (1985) sugeriram que, para que fosse possível uma avaliação de várias formas de ajuste, teria de efetuar-se uma análise contingencial. Segundo estes autores, o conceito de ajuste pode ser abordado em termos de seleção e integração e método. Na abordagem de seleção, o conceito de ajuste é baseado na ideia de que se uma organização quiser sobreviver ou manter-se eficaz, terá de se adaptar às características do contexto da sua organização. Esta abordagem não examina se esta relação afeta o desempenho organizacional. Na abordagem de integração, o objetivo do ajuste é o de explicar as variações no desempenho organizacional a partir da interação entre a estrutura organizacional e o contexto. Na abordagem de método, o ajuste é definido como a consistência interna de múltiplas contingências e múltiplas características estruturais que podem afetar o desempenho. Esta abordagem prevê a adoção de um maior número de variáveis e a análise de interdependência entre elas.

Scarpin et al. (2012) comprovaram que as organizações, ao se defrontar com contingências que geram desequilíbrio, são atraídas para alterar os seus sistemas de CG. Tal alteração visa alinhar o tipo de informação de gestão com as características do ambiente em que operam,

procurando assim a melhor forma de ajuste. A premissa é que quanto maior for o ajuste entre o ambiente e as variáveis internas, melhor será o desempenho da organização. As organizações que forem capazes de estabelecer uma relação adequada serão as mais bem-sucedidas. Em conclusão, na Teoria da Contingência não existe uma única e exclusiva forma de se organizar, pois as organizações são sistematicamente ajustadas às condições ambientais.

### **1.1.6 Análise crítica à Teoria da Contingência**

Como anteriormente foi analisado em função das críticas ocorridas as ditas teorias tradicionalistas, posteriormente, a Teoria da Contingência adotou como objeto de análise o ambiente no qual a organização está inserida. Chenhall (2003) acrescentou que a Teoria da Contingência incluiu também nos seus estudos a estrutura organizacional e, de certa forma, a tarefa. Logo, de acordo com Guerra (2007), uma limitação desta teoria é a exclusão da importância da componente humana nos seus interesses. O autor explicou que a Teoria da Contingência não analisa o aspecto humano porque este não integra o seu âmbito, que é a análise ao nível organizacional. Todavia, como uma das características da Teoria da Contingência é a sua flexibilidade, nada impede a inserção de alguns aspetos humanos. Por conseguinte, Guerra (2007) complementou que grande parte das críticas a essas teorias não diz respeito aos seus conceitos propriamente ditos, mas sim a problemas metodológicos específicos de alguma investigação empírica que usou uma abordagem teórica contingencial. Um dos problemas considerado foi a falta de precisão na definição de variáveis.

Neste sentido, Otley (1980) argumentou que muitos são os estudos que utilizam uma vasta gama de variáveis independentes e dependentes, porém estes estudos divergem em relação a definição dessas variáveis. Langfield-Smith (1997, p. 226) afirmou que «a variação no número e tipo de controlos que têm sido pesquisados torna difícil desenvolver um corpo coerente de conhecimentos». Conforme defendeu Guerra (2007), os estudos nesta área visam perceber quais as características dos sistemas de CG que melhor se ajustam às características ambientais e organizacionais. Neste caso, «as variáveis utilizadas para mensurar tais características podem ser analisadas sob diferentes dimensões, pois cada autor pode ter um olhar diferente sob um mesmo problema» (Guerra, 2007, p. 53). Ora, esta crítica também se relaciona com as limitações da Teoria da Contingência.

Outra crítica metodológica, segundo Chenhall (2003), está relacionada com o tamanho da amostra. O autor complementou que amostras de pequenas dimensões, nos estudos baseados na Teoria da Contingência, limitam o poder estatístico dos resultados. Porém, conforme Guerra (2007), esta crítica não se limita somente a estudos baseados na Teoria da Contingência. A CG também se tem deparado com dificuldades no processo de pesquisa e obtenção de resultados mais abrangentes. Neste sentido, com o objetivo de aumentar a fiabilidade dos resultados, Ittner e Larcker (2001) sugeriram a utilização de múltiplo conjunto de dados (questionários, entrevistas e experiências). Por sua vez, Otley (1980) considerou que os métodos de recolha de dados através de inquérito por questionário (*surveys*) são pouco adequados para a investigação em CG, pelo facto de apresentarem resultados pouco fiáveis.

Um outro aspeto que também tem limitado as pesquisas da área, segundo alguns autores (e.g., Otley, 1980; Guerra, 2007), é a não inclusão da variável eficiência (desempenho) organizacional. Langfield-Smith (1997, p. 226) argumentou que «a eficiência tem sido apresentada como uma variável dependente necessária para a determinação de um apropriado ajuste entre os sistemas de controlo de gestão e as variáveis organizacionais. Diante do exposto, observou-se a relevância da variável eficiência para interpretação do nível de ajuste entre as variáveis contingenciais e o sistema de CG».

As limitações referidas atrás enfraquecem os resultados das pesquisas em CG com suporte na Teoria da Contingência. Com efeito, «tem sido apontada a fragilidade dos resultados obtidos em Teoria da Contingência. Muitas vezes, as correlações identificadas são estatisticamente pouco significativas, havendo inclusive diversos resultados contraditórios entre diferentes estudos, sendo raros os esforços de reconciliação» (Major & Vieira, 2009, p. 79). Dadas as limitações referidas, Langfield-Smith (1997) considerou que os resultados das pesquisas baseadas na Teoria da Contingência estão mais para fragmentados e heterogêneos do que para integrados e homogêneos. Esta afirmação relaciona-se com o facto de os investigadores adotarem, nos seus estudos, diferentes modelos de análise, e com o facto de haver diferenças na forma de operacionalizar e mensurar as variáveis.

Por fim, Guerra (2007, p. 57) acrescentou que «a única certeza que tem sido consistente entre os investigadores que baseiam os seus estudos na Teoria da Contingência é que os resultados das pesquisas empíricas carecem de consistência». Segundo este autor, a Teoria da Contingência, com a premissa de que “tudo depende” e “tudo é relativo”, é extremamente flexível, o que torna difícil a obtenção de resultados precisos e exatos como é do desejo dos críticos. O estudo da relação entre as contingências e os sistemas de CG é, de facto, considerado um desafio face às dificuldades em observar todos os fatores envolvidos, em mensurar variáveis corretamente, em adotar o métodos certos e em interpretar adequadamente as relações entre as variáveis. Em complemento, Otley (1980) realçou que, apesar da quantidade considerável de investigação empírica baseada na Teoria da Contingência, esta é considerada insuficiente no que diz respeito ao processo de relacionar contingências específicas com os sistemas de CG.

## **1.2 Práticas de Contabilidade de Gestão**

Conforme Erserim (2012) existem várias definições de CG na literatura. O autor define a CG como a soma de várias práticas desenvolvidas para auxiliar a gestão. De acordo com Souza et al. (2003), a CG tem evoluído em resultado da investigação académica, com o propósito de apresentar práticas específicas consideradas adequadas e necessárias para apoiar, capacitar e encorajar os gestores no processo de tomada de decisões. Segundo Klein (2014), a adoção, utilização e desenvolvimento da CG é um processo associado a fatores contextuais e às próprias práticas de gestão. Neste sentido, os gestores têm à sua disposição uma variedade de práticas de CG, sendo que cada uma delas fornece um ou vários tipos de informação de CG. Estas práticas são definidas, segundo Ittner e Larcker (2002), como uma variedade de métodos

utilizados pelas organizações, de modo a apoiar os processos de determinação de informação útil à gestão. Nesta investigação, as práticas de CG consideradas foram agrupadas em quatro tipologias principais: sistemas de custeio, sistemas de avaliação do desempenho, sistemas de orçamento (planeamento e controlo) e sistemas de apoio à tomada de decisão.

De acordo com Klein (2014) o sistema de custeio por absorção e o sistema de custeio variável são vistos como os métodos clássicos de imputação e mensuração dos custos para o ambiente de produção. Para Coelho (2011), no custeio por absorção, também conhecido por custeio total, os custos do produto fabricados são calculados com base nos custos sejam de natureza fixa ou variável. Já o custeio variável, também conhecido por *Direct Costing*, é considerado como uma solução alternativa ou complementar pelo facto de tratar apenas dos custos de natureza variável para o cálculo do custo do produto. Klein (2014) acrescentou que, a procura de uma forma de minimizar as críticas apresentadas aos sistemas tradicionais, foram desenvolvidos métodos de custeios “modernos” como o custeio ABC.

Segundo Callado et al. (2008), a avaliação do desempenho das empresas é vista como uma operação estratégica que fornece informações imprescindíveis à gestão. De acordo com os autores, são as medidas de avaliação do desempenho que refletem a situação em que as empresas se encontram em relação aos seus objetivos. Neste sentido, a escolha destas medidas depende da complexidade do processo que se deseja avaliar, da sua importância em relação aos objetivos estabelecidos pela empresa e de expectativas de uso posterior desta informação. Callado et al. (2008) complementaram que as medidas mais tradicionais são as financeiras. No entanto, o crescimento do uso de medidas não financeiras está relacionado com o facto das medidas financeiras serem consideradas incapazes de fornecer todas as informações necessárias para administrar as empresas.

De acordo com Klein (2014), uma das técnicas de planeamento financeiro utilizadas pelas organizações é a elaboração e a implementação do planeamento e do controlo de resultados, definidos por muitos autores como a elaboração e a implantação do orçamento. De acordo com Sulaiman et al. (2004), o orçamento também é usado para avaliação do desempenho, para o conhecimento de metas estabelecidas pelas empresas e formação de estratégias da empresa para um determinado período.

Para Melo e Dalfovo (2007), o sistema de apoio à tomada de decisão auxilia a gestão nas suas tomadas de decisões através de ferramentas e instrumentos que possibilitam a análise de importantes dados da organização. Neste sentido, tendo em conta as várias evoluções e avanços tecnológicos, torna-se necessário que os gestores tenham cada vez mais e melhores informações.

Adler et al. (2000) consideraram três benefícios importantes, derivados do uso destas práticas: a melhoria da rentabilidade do produto, a maior redução dos custos dos produtos e, por último, a melhoria da qualidade do produto, fornecendo assim às empresas a oportunidade de obter vantagens competitivas. Neste contexto, a revisão de literatura sobre o uso de práticas de CG, bem como a análise de alguns fatores contextuais que influenciam esse uso servirá de base para a formulação das hipóteses do presente estudo de investigação.

### 1.3 O uso de práticas de Contabilidade de Gestão

De acordo com Chenhall e Langfield-Smith (1998), os níveis crescentes de competição nos últimos anos intensificaram os desafios enfrentados pelas organizações. Neste sentido, Souza et al. (2003) complementaram que um ambiente empresarial mais complexo conduz a uma maior necessidade e exigência em relação à gestão, principalmente nos procedimentos de planejamento, execução e controle operacional. Segundo estes autores, nas últimas duas décadas do Século XX, a CG foi objeto de críticas relacionadas com a eficiência de suas práticas tradicionais, face às mudanças ocorridas na envolvente. Em geral, tais críticas destacaram que, apesar do ambiente mais competitivo e moderno em relação a novas estratégias e tecnologias enfrentado pelas empresas, a CG não se atualizou, no sentido de utilizar práticas mais habilitadas para suprir informações adequadas às novas exigências.

Perante as críticas de que as práticas tradicionais de CG se encontravam desatualizadas, de acordo com Santos et al. (2010), observou-se o surgimento de um conjunto de práticas e procedimentos inovadores e um constante aperfeiçoamento/adaptação dos métodos que apoiam os processos de CG (Tayles & Walley, 1997). Os especialistas começaram a alertar para a importância de a CG se adaptar às mudanças, com o objetivo de suprir as lacunas identificadas e responder às novas necessidades dos gestores, com vista a obtenção de vantagens competitivas. Abdel-Kader e Luther (2008) afirmaram que as novas práticas afetam todo o processo de CG (planeamento, controle, tomada de decisão e comunicação). Por conseguinte, estes processos passam de uma simples determinação de custos e controle financeiro para um processo mais sofisticado da criação de valor, disponibilizando aos utilizadores relatórios que suportam decisões direcionadas para a melhoria na utilização dos recursos.

Tayles e Walley (1997) consideraram que tanto as organizações, em geral, como a CG, em particular, têm sido e continuarão a ser estimuladas para desenvolverem novas abordagens de CG. Estas abordagens fornecem informações relevantes e oportunas para uma tomada de decisão e contribuem para o sucesso da organização.

De acordo com Junqueira (2010), o uso das práticas contemporâneas e tradicionais, em simultâneo, cooperam no sentido de orientar e direcionar a atenção dos gestores para vários aspetos da organização. Neste sentido, o autor realçou que as práticas contemporâneas de CG devem ser utilizadas, não em substituição mas, de forma complementar com as práticas tradicionais.

Foram várias as pesquisas que examinaram a adoção/uso das práticas de CG (tradicionais e contemporâneas) e compararam os benefícios derivados destas práticas (e.g., Angelakis et al., 2010; Al-nimer, 2010; Yalcin, 2012). As conclusões retiradas destes estudos foram, em larga medida, semelhantes no que toca a estabelecerem que as práticas tradicionais de CG estão mais implementadas do que as práticas recentemente desenvolvidas. No mesmo sentido, literatura diversa (e.g., Adler et al., 2000; Maelah & Ibrahim, 2007; Pavlatos & Paggios,

2009; Al & MClellant, 2011; Sunarni, 2013) evidenciou a baixa adoção das práticas de CG mais recentes.

Chenhall e Langfield-Smith (1998) realizaram um estudo nas indústrias de produção australianas com o objetivo de explorar o uso das práticas de CG e os seus benefícios. Os resultados, consistentes com literatura anterior, indicaram que as taxas de adoção das práticas tradicionais foram superiores às práticas recentemente desenvolvidas. Frezatti (2007) pesquisou o uso das práticas de CG nas grandes indústrias brasileiras. O resultado do estudo mostrou que a adoção foi menor para as práticas recentes, custeio baseado em atividades (*Activity Based Costing* - ABC), *Balanced Scorecard* (BSC), *Economic Value Added* (EVA) do que para práticas mais tradicionais como o orçamento. Isso reflete um baixo grau de aprovação e implementação de práticas mais recentes.

Joshi (2001) também analisou as práticas de CG, nas empresas de produção na Índia, em termos da sua adoção e seus benefícios. O estudo revelou que as empresas indianas estudadas dependem em grande parte das práticas tradicionais e a adoção das práticas recentemente desenvolvidas foram relativamente baixas. No entanto, segundo o autor, houve sinais de crescentes mudanças no sentido da adoção de algumas práticas contemporâneas como o custeio ABC ou o custeio alvo. Leftesi (2008) complementou que os resultados dos estudos de Chenhall e Langfield-Smith (1998) e Joshi (2001) eram semelhantes em relação às conclusões das práticas tradicionais, mas diferentes em relação à taxa de adoção e aos benefícios considerados. Joshi (2001) argumentou que estas diferenças, nestes estudos, resultaram da divergência de valores culturais. O autor defendeu que as empresas na Índia são mais conservadoras e menos inovadoras na adoção das práticas contemporâneas de CG, procurando, deste modo, evitar situações de risco.

Hyvonén (2005), num estudo sobre as práticas de CG das empresas de produção na Finlândia, concluiu que a maior parte das práticas usadas é a tradicional, mas algumas práticas mais recentes também são adotadas. Sulaiman et al. (2004) analisaram as práticas de CG em quatro países asiáticos (Singapura, Malásia, China e Índia) e concluíram que o uso de práticas mais recentes de CG foi fraco, enquanto o uso de práticas tradicionais continuava forte, apesar de os valores culturais e nacionais diferirem. Askarany (2012) examinou a introdução de novas práticas de CG na Austrália, ao longo de um período de quatro anos, e concluiu que estas práticas não são amplamente implementadas.

Desta forma, apesar de muitos estudos recomendarem o uso das práticas recentemente desenvolvidas, a revisão de literatura acima confirma a existência de uma forte persistência no que diz respeito ao uso das práticas tradicionais. Uma das razões para esta persistência, de acordo com Chenhall e Langfield-Smith (1998) e Joshi (2001), está relacionada com o facto de se considerar que a importância e os benefícios obtidos a partir das práticas tradicionais são superiores à importância e aos benefícios obtidos a partir das práticas recentemente desenvolvidas. Assim, de acordo com Nimtrakoon e Tayles (2010), não se pode concluir que as práticas tradicionais perderam relevância, nem que a adoção das práticas recentes pode garantir o sucesso de uma organização. Tanto as práticas tradicionais como as práticas

contemporâneas trazem benefícios às organizações. Com efeito, a utilização destas práticas depende, nomeadamente, das circunstâncias em que a organização opera.

Segundo Guerra (2007), diversos autores, para explicar o insucesso na adoção das práticas contemporâneas, concentraram-se prioritariamente nos fatores relacionados com a sua implementação. No entanto, de acordo a revisão de Tillema (2005), baseada num estudo de caso em duas empresas holandesas de gás e de energia, o sucesso no uso das práticas de CG sofisticadas pode não depender só do instrumento em si, mas também de características mais gerais das organizações e da sua envolvente externa. Por outras palavras, o adequado uso de práticas sofisticadas pode depender das circunstâncias nas quais estas práticas estão sendo utilizadas, justificando-se, desta forma, a necessidade de adotar uma perspetiva no âmbito da Teoria da Contingência para explicar este fenómeno. Portanto, a estrutura organizacional modifica-se, adaptando-se às contingências, da mesma forma que as práticas de CG evoluem a fim de dar suporte à estrutura organizacional. O autor criticou as pesquisas anteriores que consideraram um número limitado de fatores contingenciais e que ignoraram a questão do ajuste entre os fatores contingenciais e os níveis de sofisticação dos sistemas de CG.

Shields (1998), num estudo analítico aplicado em países europeus, concluiu que existe uma discrepância entre teoria e prática no uso das práticas de CG, nomeadamente, fraca convergência em termos de objetivos e nível de utilização da informação gerada pelas mesmas. Os resultados das pesquisas de Alkizza e Akbar (2005) realçaram a existência de uma associação positiva e significativa entre a implementação de práticas de CG e o desempenho organizacional, sendo que melhores práticas geram melhores desempenhos. Para estes autores, os resultados do estudo são, em grande medida, consistentes com a corrente principal sugerida na literatura que diz que a CG depende do ambiente no qual as organizações operam.

#### **1.4 Variáveis contextuais em relação ao uso de práticas de Contabilidade de Gestão**

De acordo com Abugalia (2011), apesar de a investigação em CG baseada nos fundamentos da Teoria da Contingência ter uma longa tradição, muitos foram os estudos recentes destinados a aumentar a compreensão e a influência de fatores contingentes para a adoção de práticas de CG. O foco principal desta teoria de que “tudo depende”, “tudo é relativo” fez surgir diversos fatores contingenciais considerados imprescindíveis para a tomada de decisões e para a definição do rumo das organizações. Portanto, as práticas de CG podem ser entendidas a partir do contexto no qual elas estão sendo implementadas e influenciadas pelas variáveis contingentes. Na literatura (e.g., Haldma & Lääts, 2002; Abdel-Kader & Luther, 2008; Albu & Albu, 2012), são múltiplos os estudos de diferentes fatores contextuais que influenciam o uso de práticas de CG numa organização. Segundo Ahmad (2012), estes fatores são de extrema importância, pelo facto de serem eles a determinar o uso daquelas práticas. Para Abernethy et al. (2001), os fatores contextuais são determinantes do sucesso da organização. Os autores

argumentaram que as organizações bem-sucedidas são aquelas que implementam estruturas e processos de gestão que facilitam as opções estratégicas.

Chenhall e Morris (1986) defenderam que a relação entre o meio envolvente e a CG tem sido exposta na literatura através de várias perspectivas. Os autores definiram o meio envolvente como tudo o que se encontra no exterior dos limites da organização, onde os gestores não têm capacidade de controlo ou influência. Portanto, o conhecimento deste meio onde a organização desenvolve a sua atividade é um fator crucial na escolha de práticas de CG. Autores como Wang e Huynh (2013) estudaram as relações entre variáveis contextuais, utilidade das práticas de CG e a adoção destas práticas. Os resultados apontaram que a utilidade das práticas de CG é maior nas empresas que enfrentam mais incerteza em relação aos fatores contextuais, ou seja, a incerteza ambiental influencia a adoção de práticas de CG.

Os fatores contingentes, conforme investigação de Haldma e Lääts (2002), são classificados em fatores internos e externos. Segundo os autores, os fatores internos mais estudados em CG são características organizacionais, nomeadamente a dimensão, a tecnologia e a estratégia. Quanto aos fatores externos, comumente são características do ambiente externo. Estes fatores afetam e determinam o melhor rumo a ser seguido dentro de cada organização. O ambiente externo tem impacto tanto sobre as características internas da organização, como sobre as práticas de CG.

Quanto aos fatores contingentes externos, a concorrência é uma das variáveis mais estudadas. Em relação às características internas, a importância da informação de custos para a tomada de decisões, a diversidade de produtos, a dimensão da organização e a tecnologia avançada de produção são algumas das contingências internas alvo da investigação em CG, conforme revisão de literatura apresentada a seguir:

### Concorrência

De acordo com Al-Omiri e Drury (2007), as empresas que enfrentam maior concorrência têm maior necessidade de melhorar e diferenciar os seus produtos e serviços, com o objetivo de atender às necessidades dos clientes e obter vantagens competitivas. Kraemer (1995) argumentou que uma empresa deve ter a sua atenção centrada não somente no mercado nacional, mas também no mercado internacional e a concorrência tem obrigado as empresas a aperfeiçoarem constantemente os seus processos produtivos. Souza et al. (2003) afirmaram que com o aumento da concorrência, as empresas são obrigadas a tornarem-se mais inovadoras e criativas. Nestas circunstâncias, as organizações exigem o uso das práticas de CG para controlar e planear com precisão os seus custos e apoiar a tomada de decisão dos gestores.

Para Tayles e Walley (1997), o ambiente altamente competitivo enfrentado pelas empresas constitui um dos fatores contingenciais. Por seu turno, Santos et al. (2010) evidenciaram que o crescimento da concorrência nas organizações é cada vez mais amplo, tornando relevante o uso eficaz de práticas de gestão para a tomada de decisão. Estes autores consideraram que a

concorrência é um fator determinante no uso das práticas de CG, podendo desempenhar um papel crucial no incentivo da gestão para melhorar os sistemas de CG e adotar as práticas de CG.

#### Importância da informação de custos para a tomada de decisões

Vários autores (e.g., Drury & Tayles, 2005; Machado, 2007; Ismail & Mahmoud, 2012) têm explorado os efeitos da variável importância da informação de custos para a tomada de decisões, tanto em termos de adoção de práticas de custeio como em termos de utilização da informação de custos gerada. No mesmo sentido, Al-Omiri e Drury (2007) concluíram, através de um inquérito enviado a organizações do Reino Unido, que esta variável está associada positivamente com o uso do custeio ABC. Ngingo (2012), por sua vez, recomendou o aperfeiçoamento do conhecimento desta variável entre as empresas, pois o autor considera este fator importante para a adoção de práticas de CG.

De acordo com Drury e Tayles (2005), informações importantes devem ser concebidas de forma a garantir que apenas as atividades rentáveis são utilizadas. Logo, uma informação mais precisa de custo para a tomada de decisão é obtida com recurso a sistemas de custeios mais refinados. Para Cooper e Kaplan (1998), as decisões sobre o preço, *marketing, design e mix* do produto estão entre as mais importantes e nenhuma delas deve ser tomada sem o conhecimento prévio dos custos. Porém, os estudos de Machado (2007) e Drury e Tayles (2005) concluíram que a importância da informação de custos para a tomada de decisões não influencia a utilização da prática de custeio ABC.

#### Diversidade de produtos

Em relação à variável diversidade de produtos, Ismail e Mahmoud (2012) não observaram qualquer associação positiva com o uso de práticas de CG. Diferentemente, Ahmadzadeh et al. (2011), numa pesquisa aplicada em empresas iranianas verificaram que a diversidade de produtos influencia o uso dessas práticas. De acordo com estes autores, esta variável tem o potencial de alterar a estrutura de custos, atendendo a que os produtos consomem recursos e atividades em diferentes proporções. Portanto, uma maior diversidade de produtos requer um maior uso da prática de custeio para determinar a variação no consumo de recursos por produtos diferentes. Neste sentido, Machado (2007), da mesma forma que Drury e Tayles (2005), comprovou que a diversidade de produtos exerce uma influência positiva e significativa sobre o uso de práticas de CG.

#### Dimensão da organização

A dimensão da organização constitui um fator contingente importante, pois considera-se que as organizações maiores necessitam de adotar práticas de CG mais complexas do que as

pequenas organizações (Abdel-Kader & Luther, 2008; Ngingo, 2012). Segundo Machado (2007), muitos são os investigadores que têm argumentado que a dimensão da organização facilita a inovação. Como estas organizações têm mais recursos para desenvolver sistemas inovadores, é provável que necessitem de sistemas de custeio mais complexos. Merchant (1981) acrescentou que, quanto maior for a dimensão da organização, mais provável será que a gestão necessite de sistemas formais, ao invés de informais, de informação. As empresas maiores tendem a fazer maior uso de controlos administrativos mais formais, em oposição aos procedimentos informais. No entanto, diferentemente das investigações atrás mencionadas, o estudo realizado por Ahmadzadeh et al. (2011) concluiu que a dimensão da organização não influencia o uso das práticas de CG. Outros autores (e.g., Joshi, 2001; Haldma & Lääts, 2002; Al-Omiri & Drury, 2007; Wu & Boateng, 2010; Albu & Albu, 2012) têm demonstrado consistentemente que a dimensão da empresa tem um impacto significativo no uso das práticas de CG em organizações empresariais. Major e Vieira (2009) defenderam que as organizações de dimensão elevada tendem a utilizar sistemas de controlo mais sofisticados e formais.

#### Tecnologia avançada de produção

De acordo com Chenhall (2003), a tecnologia refere-se à forma como os processos de trabalho das organizações operam e incluem *hardware* (como máquinas e ferramentas), pessoas, materiais, *software* e conhecimentos. De acordo com estes autores (Tayles & Drury, 1994), durante a década de 1980, as empresas industriais europeias enfrentaram mudanças significativas e radicais nas tecnologias de produção. Estes autores concluíram que a tecnologia avançada de produção tem um efeito muito significativo na mudança de sistemas de CG das organizações, logo, podem influenciar o uso das práticas de CG. Da mesma forma, Abdel-Kader e Luther (2008) concluíram que a sofisticação das práticas de CG é explicada pela adoção de tecnologia avançada de produção. Para estes autores, essas novas práticas (TQM e JIT) foram desenvolvidas para apoiar as inovações tecnológicas e novos processos de gestão, na procura de uma vantagem competitiva para enfrentar o desafio de concorrência. Ahmad (2012), num estudo aplicado em empresas industriais da Malásia, também concluiu que o uso de uma tecnologia avançada de produção tem um impacto sobre o uso de práticas de CG nas grandes empresas, tornando o ambiente de negócios muito mais dinâmico. Segundo Baines e Langfield-Smith (2003), um ambiente cada vez mais competitivo tem impulsionado o uso da tecnologia cada vez mais avançada de produção que, por sua vez, pode aumentar a qualidade, a produtividade, a flexibilidade, bem como a redução de custos. Em conclusão, as empresas industriais têm empregado tecnologias avançadas de produção para auxiliar a sua atividade. Ora, este facto pode exigir respostas por parte das práticas de CG.

Como pudemos constatar, foram diversos os estudos que consideraram as variáveis que atrás foram alvo de revisão de literatura. A mensuração destas variáveis nem sempre é feita da

mesma forma. Segundo Machado (2007), em relação à variável dimensão da organização, tem existido um certo consenso na sua medição. Diversos estudos têm medido a dimensão através do volume anual de vendas (e.g., Al-Omiri & Drury, 2007; Ahmad, 2012; Cao & Fowler, 2013). No entanto, muitas das vezes, as informações sobre o total do ativo e o volume de vendas não estão disponíveis ao público, pelo que, em alguns casos, a variável também é definida através do número de funcionários (e.g., Fauzi et al., 2009). A divergência na mensuração ocorre mais nas variáveis concorrência enfrentada pela organização, diversidade de produtos, importância da informação de custos para a tomada de decisões e a tecnologia avançada de produção onde, comumente, se recorre a escalas de *Likert* de 5 ou 7 pontos, considerando diferentes itens (e.g., Tayles & Drury, 1994; Drury & Tayles, 2005; Ahmadzadeh et al., 2011; Ismail & Mahmoud, 2012).

### **1.5 Formulação de hipóteses de investigação**

Tal como já foi referido antes, as pesquisas de Drury e Tayles (2005) e Machado (2007) constituem a referência teórica base do presente estudo, suportando as quatro primeiras hipóteses de investigação em termos de variáveis independentes. Em relação à variável dependente daqueles estudos – sofisticação dos sistemas de custeio – o presente estudo optou pelo uso de práticas de CG, conforme estudo de Ahmad (2012). Desta forma, pretendeu-se alargar o estudo às práticas de planeamento, controlo e tomada de decisões, para além das práticas de custeio e sua sofisticação. Assim, julgou-se pertinente estudar todas estas práticas de CG num setor específico de atividade (setor têxtil e de vestuário de Portugal). A variável independente tecnologia avançada de produção não foi considerada nos estudos de Drury e Tayles (2005) e Machado (2007). Porém, atendendo a que outros autores (e.g., Otley, 1980; Chenhall, 2003; Ahmad, 2012) a consideraram um importante fator contingencial para o desenvolvimento de práticas de CG, decidiu-se acrescentar esta variável independente como última hipótese de investigação deste estudo.

Estudos realizados por Ahmad (2012) e Alkizza e Akbar (2005) indicaram que as empresas que enfrentam um ambiente de intensa concorrência tendem a implementar práticas de CG. Este ponto de vista é consistente com os estudos de Al-Omiri e Drury (2007) que, por sua vez, identificaram a concorrência como um fator externo importante para estimular os gestores a implementar sistemas de custeio. Segundo Abernethy et al. (2001), nos últimos 15 anos tem-se verificado um maior empenho no desenvolvimento de sistemas de custeio mais sofisticados devido a várias mudanças no meio envolvente, nomeadamente ao aumento da concorrência. De acordo com Lee (2004), a gestão eficaz e eficiente dos custos dos produtos é apontada como um fator crítico de sucesso, ou seja, estas atividades de gestão e controlos de custos são considerados como essenciais para a obtenção de resultados que permitam às empresas concorrer com produtos competitivos no mercado. Esta discussão sugere que uma maior concorrência aumenta a probabilidade de as organizações adotarem as práticas de CG.

### 1ª Hipótese

*Quanto maior a intensidade da concorrência enfrentada pela organização, maior o uso de práticas de Contabilidade de Gestão.*

Consoante as pesquisas de Al-Omiri e Drury (2007), a diversidade de produtos divide-se em, diversidade de suporte, diversidade de processo e diversidade de volume. A diversidade de suporte refere-se à variação no apoio dado a cada produto por vários departamentos internos auxiliares (por exemplo, engenharia, compras, *marketing*). A diversidade de processo refere-se a diferenças no consumo de recursos entre todas as atividades envolvidas. A diversidade de volume ocorre quando os produtos são fabricados em diferentes tamanhos, afetando assim o nível de lotes a ser distribuído. De acordo com estes autores, a diversidade de produtos determina a complexidade do processo de produção, resultando numa maior atividade na fabricação dos produtos. Deste modo, segundo os autores, para medir o consumo de recursos de diferentes produtos num ambiente complexo é necessário o uso de práticas de CG mais sofisticadas.

### 2ª Hipótese

*Quanto maior o nível da diversidade de produtos, maior o uso de práticas de Contabilidade de Gestão.*

A dimensão da organização é considerada um fator contingencial vital que tem influência sobre o uso de práticas de CG (e.g., Haldma & Lääts, 2002; Al-Omiri & Drury, 2007; Abdel-Kader & Luther, 2008). Albu e Albu (2012), para justificar essa influência, argumentaram que quanto maior for a dimensão da organização, maior será o controlo sobre o ambiente, maior será a quantidade de recursos empregues e maior será o uso de práticas de CG. Uma possível razão para isso, de acordo com Drury e Tayles (2005), é que as organizações de maior dimensão, normalmente, possuem um ambiente mais complexo e diversificado de atividades e, por conseguinte, uma maior diversidade de produtos, serviços e clientes, necessitando de práticas de CG mais sofisticadas para medir os recursos consumidos pelos diferentes objetos de custo.

### 3ª Hipótese

*Quanto maior a dimensão da organização, maior o uso de práticas de Contabilidade de Gestão.*

Segundo Ismail e Mahmoud (2012), um papel importante dos sistemas de custeio do produto é fornecer informações de custos relevantes para a tomada de decisão. Os sistemas de custeio desempenham um papel crucial na construção de informações para a análise da rentabilidade periódica, ou seja, para distinguir as atividades lucrativas das atividades não lucrativas. Se o sistema de custeio não capta com a suficiente precisão a informação sobre o

consumo de recursos, os custos serão distorcidos, existindo, deste modo, perigo dos gestores subestimarem os lucros dos produtos nas suas decisões. De acordo com Ngingo (2012), os custos devem ser altamente fiáveis para se assumirem como fator importante na tomada de decisões.

#### 4ª Hipótese

*Quanto maior a importância da informação de custo para a tomada de decisões, maior o uso de práticas de Contabilidade de Gestão.*

Nas últimas décadas, segundo Soutinho (2006), observou-se um avanço tecnológico na indústria têxtil. Este avanço refletiu-se na introdução de modernas tecnologias em todas as fases do processo de fabrico, como a informática, eletrónica, a automação e os materiais. Para este autor, o uso da tecnologia avançada de produção ajuda as empresas a diferenciar os seus produtos e, dessa forma, a manter e a consolidar vantagens competitivas. De acordo com Ahmad (2012), as empresas industriais empregam tecnologias para auxiliar, de alguma forma, a sua atividade de produção. O autor argumentou que a tecnologia tem vindo a evoluir muito rapidamente e tem sido amplamente difundida. Por isso, é essencial testar esta variável como um dos potenciais fatores contingentes que explicam o uso de práticas de CG. Ajibolade (2013) defendeu que o uso de práticas de CG se ajusta em função da complexidade tecnológica do processo de produção. O autor, em concordância com Chenhall (2003), considerou que a variável tecnologia está relacionada com a forma como os processos de trabalho das organizações transformam os recursos, incluindo a tecnologia de produção.

Para Chenhall (2003), tal como o ambiente, a tecnologia é outra contingência extremamente influente nas características organizacionais da empresa. Qualquer empresa que queira manter-se competitiva depende da tecnologia avançada de produção para conseguir continuar presente, funcionar e atingir objetivos. Assim, a tecnologia avançada de produção tem sido destacada como um importante fator contingente a partir do qual se espera que tenha um impacto na conceção de sistemas de CG.

#### 5ª Hipótese

*Quanto maior o uso da tecnologia avançada de produção, maior o uso de práticas de Contabilidade de Gestão.*

Nesta sequência, perante estas cinco hipóteses de investigação colocadas, importa começar por especificar, sinteticamente, qual a metodologia necessária para as testar e obter resultados concretos.

## **2. Metodologia de investigação**

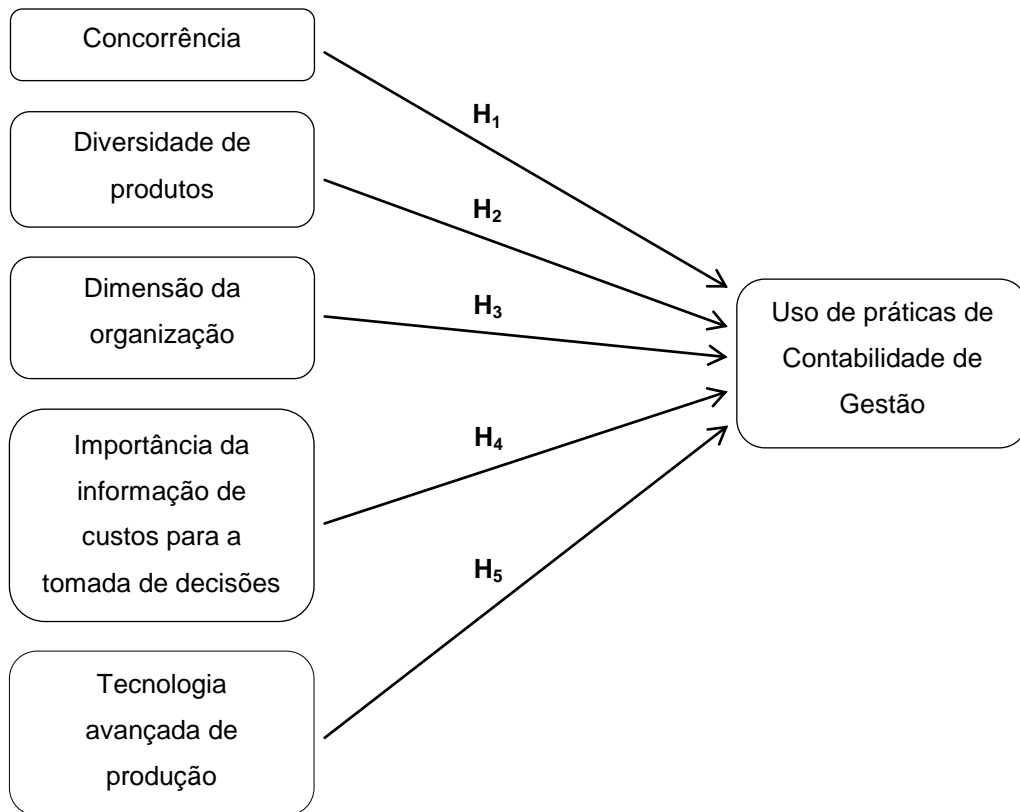
Esta secção apresenta os aspetos metodológicos aplicados na presente investigação: objetivos, enquadramento teórico, modelo de análise, instrumento de recolha de dados, técnicas estatísticas e tratamento de dados e população versus amostra.

### **2.1 Objeto e objetivos do estudo**

O presente estudo analisa a relação entre fatores contextuais e o uso de práticas de Contabilidade de Gestão (CG). Pretende-se, por um lado, avaliar o grau em que as empresas portuguesas do setor têxtil e vestuário escolhem e implementam práticas de CG. Por outro lado, procura-se investigar se diversos fatores contextuais (a concorrência, a diversidade de produtos, a dimensão da organização, a importância da informação de custos para a tomada de decisões e a tecnologia avançada de produção) influenciam o uso de práticas de CG. O objeto de estudo recai sobre as empresas do setor têxtil e vestuário localizadas no continente português.

### **2.2 Enquadramento teórico de suporte ao modelo de análise**

Na sequência da revisão de literatura da presente investigação, a Teoria da Contingência, quer ao nível das contingências internas e externas como variáveis independentes (e.g., Otley, 1980; Guerra, 2007), quer ao nível do uso das práticas de CG como variável dependente (e.g., Chenhall & Langfield-Smith, 1998; Hyvonën, 2005), serve de suporte teórico a este estudo. Foi com base neste suporte teórico, considerando os conceitos das variáveis anteriormente abordados, que se desenvolveu o sistema de hipóteses da presente investigação conforme modelo de análise representado na Figura 2.



*Figura 2. Modelo de análise*

Da figura acima, destacam-se, de seguida, cada uma das cinco hipóteses de investigação:

**H<sub>1</sub>:** Quanto maior a intensidade da concorrência enfrentada pela organização, maior o uso de práticas de Contabilidade de Gestão.

**H<sub>2</sub>:** Quanto maior o nível da diversidade de produtos, maior o uso de práticas de Contabilidade de Gestão.

**H<sub>3</sub>:** Quanto maior a dimensão da organização, maior o uso de práticas de Contabilidade de Gestão.

**H<sub>4</sub>:** Quanto maior a importância da informação de custo para a tomada de decisões, maior o uso de práticas de Contabilidade de Gestão.

**H<sub>5</sub>:** Quanto maior o uso da tecnologia avançada de produção, maior o uso de práticas de Contabilidade de Gestão.

## 2.3 Instrumento de recolha de dados e suas limitações

### Recolha de dados

Dada a natureza quantitativa do estudo, o instrumento escolhido para a recolha de dados necessários ao avanço deste estudo foi o inquérito por questionário, aplicado via *online*. O principal motivo desta escolha reside no facto de diversos estudos empíricos anteriormente referidos (e.g., Al-Omiri & Drury, 2007; Ahmadzadeh et al., 2008) terem usado este método. Além de económico e simples de aplicar, este método pode cobrir uma vasta área geográfica. Para os inquiridos, também tem a vantagem de permitir manter o anonimato e, deste modo, possibilitar uma maior veracidade nas respostas. Segundo Gil (1987), este método traduz-se num conjunto de questões que auxiliam a recolha de informação junto dos sujeitos e tem como objetivo o estudar e o conhecer as opiniões, crenças, sentimentos, interesses, expectativas, situações vivenciadas, etc. O questionário foi desenhado para recolher dados relativos ao uso de práticas de CG, a concorrência, a dimensão da organização, a diversidade de produtos, a importância da informação de custos para a tomada de decisões e a tecnologia avançada de produção, em consonância com os objetivos anteriormente citados.

O inquérito por questionário foi enviado para uma população de empresas do setor têxtil e de vestuário associadas da ATP. Conforme a informação fornecida pela ATP no ano 2014, trata-se de uma associação de âmbito nacional que agrupa um conjunto de empresas que asseguram cerca de 35 mil postos de trabalho e quase 3.000 milhões de euros de faturação. A escolha deveu-se ao facto daquela associação ser considerada a maior organização representativa do setor em Portugal e uma das mais importantes em termos europeus. Soares (2012) analisou como as indústrias deste setor têm desempenhado um papel relevante na indústria nacional. Segundo este autor, desde 1960 que a indústria têxtil se estabeleceu e progrediu em Portugal, tornando-se um dos maiores exportadores mundiais de têxteis e vestuários, dada a boa relação de preço/qualidade dos seus produtos. Este autor complementou que, o setor assume uma elevada importância em Portugal pois representa cerca de 25% de produção da indústria transformadora e é considerado o principal setor exportador. Por um lado, as práticas de CG ajudam as organizações a planear, dirigir e controlar os seus custos operacionais para alcançar a rentabilidade. Por outro lado, tais práticas permitem que as organizações alcancem informações relevantes para uma tomada de decisão significativa e alcancem vantagens competitivas. Nestas circunstâncias, torna-se pertinente estudar o uso das práticas de CG nessas indústrias no momento atual (ano 2014).

O questionário foi dividido em duas partes. Na primeira parte, em relação à medição das variáveis de contexto, esta será similar às medidas usadas nos estudos de Drury e Tayles (2005) e Machado (2007), embora ajustadas a realidade portuguesa. A escolha dessas variáveis foi justificada, segundo estes autores, pelo facto de terem sido anteriormente identificadas como impulsionadoras da adoção das práticas de CG. De acordo com Junqueira (2010), a variável tecnologia normalmente é pesquisada em duas dimensões: tecnologia aplicada à produção e tecnologia de informação. Neste trabalho, optou-se por analisar o nível

da tecnologia de produção utilizada pelas empresas inquiridas, usando para a sua mensuração os mesmos critérios de Ahmad (2012) e Tayles e Drury (1994). Chenhall (2003) acrescentou que, tendo em conta a existência de muitas dimensões de sistemas de informações e a mudança constante no contexto organizacional, novos estudos à luz da Teoria da Contingência serão sempre oportunos e relevantes porque podem permitir o aumento da credibilidade e confiança dos resultados das pesquisas, contribuindo, deste modo, para o avanço da teoria. A segunda parte refere-se ao uso das práticas de CG e será medida conforme o estudo de Ahmad (2012). As respostas do inquérito permitirão recolher dados sobre o nível da concorrência, o nível da diversidade de produtos, o nível da dimensão da organização, o nível da importância da informação de custos para a tomada de decisões, o nível da tecnologia avançada de produção e o nível das práticas de CG, através do recurso a escalas de *Likert*. A extensão deste tema para a realidade portuguesa foi considerada relevante pelos investigadores (e.g., Gomes, 2007; Machado, 2013), atendendo ao facto de os estudos desta natureza serem considerados escassos.

Tal como nos estudos de Drury e Tayles (2005) e Machado (2007), as hipóteses de investigação deverão ser testadas através da aplicação de um modelo de regressão linear múltipla. É de notar que a variável tecnologia avançada de produção não foi considerada naqueles estudos, tendo sido introduzida neste trabalho, pelo facto de ser uma das variáveis contingenciais mais comumente identificadas na literatura da Teoria da Contingência (Otley, 1980; Chenhall, 2003; Ahmad, 2012) e pelo facto de se acreditar que esta variável pode influenciar o uso das práticas de CG nas empresas em estudo. Assim, a inclusão desta variável visou testar a extensão do uso da tecnologia avançada de produção. Os dados recolhidos a partir dos questionários serão analisados através do programa SPSS (*Statistical Package for Social Sciences*). A seguir, apresenta-se a forma como as variáveis serão medidas no questionário:

- Concorrência

Serão tidas em conta duas dimensões para mensurar a concorrência. Primeiro, o grau da concorrência que a organização enfrenta para os principais produtos/serviços e, segundo, a intensidade da concorrência via preço na indústria. Cada uma destas dimensões será avaliada numa escala ordinal com 5 categorias (escalas de *Likert* de 5 pontos), onde 1 corresponde a baixa concorrência e o 5 corresponde a uma concorrência extremamente intensa.

- Diversidade de produtos

De acordo com estudos de Drury e Tayles (2005) e Machado (2007), a característica que tentaram captar foi a variação no consumo de recursos dos departamentos de apoio à produção pelos vários tipos de produto e serviços. Neste estudo, esta variável será medida numa escala de *Likert* de 1 a 5 pontos, onde 1 corresponde a diversidade baixa e 5 diversidade

muito elevada. Para tal, foi considerado o seguinte: até 5 produtos diferentes – diversidade baixa; igual ou superior a 25 – diversidade muito elevada.

- Dimensão da organização

A medida da dimensão será efetuada com base no valor médio de vendas anuais facultadas pela empresa, conforme Drury e Tayles (2005) e Machado (2007).

- Importância da informação de custos para a tomada de decisões

De acordo com Drury e Tayles (2005) e Machado (2007), esta variável foi medida através da importância da análise periódica de rentabilidade, sinalizando a necessidade de tomar decisões importantes. Neste estudo, esta variável será mensurada numa escala de *Likert* de 5 pontos (1 - sem importância e 5 - importância vital).

- Tecnologia avançada de produção

A medição usada para a tecnologia de produção será a mesma que os autores Ahmad (2012) e Tayles e Drury (1994) usaram nos seus estudos. Através da escala de *Likert* de 1 a 5, onde 1 significa não usado e 5 significa amplamente usado, tentar-se-á medir a extensão do uso da tecnologia avançada de produção pelas empresas.

- Uso das práticas de Contabilidade de Gestão

Conforme o estudo de Ahmad (2012), as práticas de CG serão agrupadas em quatro tipologias principais: sistemas de custeio, sistemas de avaliação do desempenho, sistemas de orçamento (planeamento e controlo) e sistemas de apoio à tomada de decisão. Para cada tipologia existem 5 possibilidades de resposta numa escala de *Likert*, sendo pedido ao entrevistado que registre o grau em que utiliza com frequência cada uma das 36 práticas de CG apresentadas, onde 1: nunca, 2: raramente, 3: ocasionalmente, 4: frequentemente, 5: muito frequente. O uso das práticas de CG, no estudo, é definido como o grau em que cada uma das empresas escolhe e implementa as práticas de CG, desde as mais simplistas até as mais sofisticadas. Deste modo, a variável refletirá o uso e o não uso das práticas de CG nas empresas, sendo identificada como uma variável nominal dicotómica.

### **Limitações do instrumento de recolha de dados**

Para além das vantagens acima citadas, de acordo com Gil (1987), o instrumento de recolha de dados escolhido apresenta algumas limitações. Primeiro, a impossibilidade de assistência ao respondente (quando este não percebe corretamente as instruções ou perguntas).

Segundo, o não conhecimento das circunstâncias em que foi respondido (o que pode ser importante na avaliação da qualidade das respostas). Terceiro, o facto de não garantir que a maioria das empresas responde conforme as regras (o que pode implicar a diminuição da consideração da amostra). Quarto, o facto de envolver, geralmente, um número relativamente pequeno de perguntas, atendendo a que é de conhecimento dos investigadores que questionários extensos apresentam alta probabilidade de taxas de resposta muito baixas. Assim, para suprir tais limitações, foram seguidos alguns procedimentos:

- i) Após o envio de 512 questionários *online*, fez-se um apelo à participação das empresas através de ligações telefónicas, tendo-se efetuado 512 telefonemas. Nestas ligações telefónicas explicava-se o objetivo da investigação, levando a que as empresas colaborassem no preenchimento do questionário.
- ii) No sentido de aumentar o número de respostas, duas a três semanas após o primeiro contacto telefónico, foi efetuada uma segunda ligação, às empresas não respondentes, alertando para a importância da participação das mesmas na pesquisa.
- iii) Na sequência das chamadas, os questionários foram reencaminhados para o responsável pela contabilidade, por se considerar ser a pessoa mais indicada para responder, dado o seu conhecimento sobre a temática para fornecer detalhes necessários para o presente estudo.
- iv) Foi disponibilizado o endereço eletrónico que poderia ser utilizado pelos inquiridos para qualquer esclarecimento adicional.

Desta forma, este procedimento permitiu alcançar um número maior de respostas, conseguindo-se uma taxa de resposta de 11,3% (correspondendo a 58 questionários válidos recebidos). O período de recolha de dados ocorreu de 13 de Maio 2014 a 24 de Julho 2014. Foram rejeitados os questionários que se encontravam indevidamente preenchidos. Tal como já foi referido, o instrumento de recolha de dados utilizado já tinha sido aplicado similarmente por Drury e Tayles (2005) e Machado (2007) pelo que não houve a necessidade de validar o mesmo. Porém, algumas questões foram adaptadas ao contexto do presente estudo, permitindo desta forma a reformulação das questões para que não houvesse problemas de compreensão, sendo ajustado de forma a minorar as ambiguidades. Ainda assim, dado que se procedeu a alguma alteração, pouco significativa, de algumas medidas nas variáveis latentes, procedeu-se à avaliação da consistência interna do instrumento de recolha de dados. Esta foi medida pelo coeficiente *Alpha Cronbach* que, de acordo com Pestana e Gageiro (2005, p. 525) «é uma das medidas mais utilizadas para verificar a consistência interna de um grupo de variáveis (itens) e pode definir-se como a correlação que se espera obter entre a escala usada e outras escalas hipotéticas do mesmo universo, com igual número de itens, que meçam a mesma característica». O seu valor encontra-se expresso na tabela seguinte:

**Tabela 1 – Fiabilidade interna das variáveis em estudo**

Variáveis Latentes	Itens	Alpha de Cronbach	Consistência Interna
Tecnologia avançada de produção	3	0,768	Razoável
Uso de Práticas de Contabilidade de gestão	36	0,906	Muito Boa
Concorrência	2	0,834	Boa

De acordo com Pestana e Gageiro (2005), a consistência interna varia de 0 a 1, onde, geralmente um *Alpha de Cronbach* de 0,6 a 0,7 indica uma consistência fraca, mas aceitável, entre 0,7 e 0,8 a consistência é considerada razoável, entre 0,8 e 0,9 a consistência é considerada boa e acima de 0,9 a consistência é considerada muito boa. Uma alta consistência (maior ou igual a 0,95) geralmente não é desejada, já que indica que os itens podem ser redundantes. Pela análise dos valores apresentados na tabela anterior (Tabela 1), pode concluir-se que os elevados valores obtidos 0,768 e 0,906, para a tecnologia avançada de produção e para o uso de práticas de CG, têm uma consistência interna razoável e muito boa, respetivamente. Para o ambiente concorrencial, o coeficiente *Alpha de Cronbach* calculado é elevado (0,834) e como o valor é superior a 0,80, tudo aponta para uma boa consistência interna.

Relativamente às variáveis diversidade de produtos, dimensão da organização e a importância da informação de custos para a tomada de decisões, também consideradas no estudo de Machado (2007), não foram calculados estes coeficientes pelo facto de serem medidas por um só item e o valor do *Alpha de Cronbach* também é influenciado pelo número de itens. O coeficiente aumenta à medida que o número de itens na escala aumenta, mesmo que a média da inter-correlação entre os itens permaneça igual. Neste caso, se estas variáveis tivessem dois ou mais itens e uma determinada correlação, o índice seria superior e assim sucessivamente.

#### **2.4 Técnicas estatísticas e tratamento de dados**

Os dados recolhidos a partir dos questionários recebidos serão analisados com recurso ao programa estatístico SPSS versão 20.0. Numa primeira fase, com vista a descrever e caracterizar a amostra do estudo, foi realizada uma análise descritiva exploratória dos dados em função da natureza das variáveis em estudo, recorrendo-se às seguintes medidas estatísticas: frequências (absolutas e relativas), medidas de localização (média), medidas de dispersão (desvio padrão), valor mínimo e valor máximo. Esta abordagem descritiva vai ajudar na perceção do uso das práticas de CG. Para analisar a variabilidade dos dados aplicou-se, além do desvio padrão, o coeficiente de variação (CV). Lima et al. (2004), nos seus estudos, definiram este coeficiente como a medida de dispersão mais utilizada para medir a instabilidade relativa de uma característica ou variável, e traduz-se na relação entre o desvio padrão e a média. Este coeficiente é ainda multiplicado por 100, sendo expresso em percentagem. Os autores referem que quanto menor for o valor do CV, menor será a variabilidade dos dados, tornando-os mais homogéneos. Para Pestana e Gageiro (2005), um

CV menor ou igual à 15% tem uma baixa/fraca dispersão, ou seja, os dados são considerados homogêneos. Um CV situado entre 15% e 30% tem uma dispersão média e um CV maior ou igual a 30% apresentam uma elevada dispersão e os dados são considerados heterogêneos.

Numa segunda fase, e com objetivo de dar respostas às hipóteses de investigação, foi primeiramente realizado uma análise inferencial onde se pretendia analisar a associação entre as variáveis contextuais/contingenciais. Para tal, recorreu-se à aplicação do coeficiente de correlação de *Spearman* (*Rho de Spearman*), dada a natureza das variáveis utilizadas, uma vez que estavam medidas na escala ordinal. Nas variáveis de natureza dicotómica recorreu-se ao coeficiente de correlação de *Phi*. De acordo Lira (2004), a finalidade deste coeficiente é determinar se existe associação entre duas variáveis nominais e deve ser utilizado quando as variáveis correlacionadas são dicotómicas (tabelas 2x2). Os valores do coeficiente variam entre -1 e 1. Quanto mais perto, estes valores estiverem de 1 ou -1, indicam uma forte associação positiva ou negativa, respetivamente, e quanto mais perto estiverem do 0, indicam uma fraca ou nenhuma associação, isto é, as variáveis são independentes. De referir que houve a necessidade de transformar as variáveis contingenciais que eram policotómicas em dicotómicas para analisar a sua associação com a variável dependente – uso das práticas de CG.

No sentido de se completar a análise da influência das variáveis independentes (contextuais) sobre a variável dependente (uso das práticas de CG), recorreu-se à utilização do modelo de regressão linear múltipla. Para a análise do modelo assumiu-se, tal como nos estudos de Drury e Tayles (2005) e Machado (2007), que a variável dependente deve ser classificada numa linha contínua e não em duas alternativas discretas. Neste caso, houve a necessidade de transformar a variável dependente, o uso das práticas de CG, em uma variável quantitativa contínua. Por conseguinte, neste modelo, será analisada a qualidade de ajuste das variáveis ao modelo (através da análise da significância de cada uma das variáveis, pelo teste do *t*), a contribuição global das variáveis utilizadas (teste do F - ANOVA<sup>1</sup>), a análise do coeficiente de determinação ajustado, bem como o pressuposto do modelo estimado. Em toda a análise que a seguir se apresenta, para tomar decisões sobre as hipóteses de investigação, assumiu-se um nível de significância de 5%.

## 2.5 População versus amostra

Tal como foi referido, o objeto de estudo recaiu sobre as empresas portuguesas do setor têxtil e vestuário que fazem parte da ATP, pelo que a população total atinge 512 empresas, de acordo com os dados facultados pela associação em 2014. Assim, optou-se por enviar o inquérito por questionário às 512 empresas, no sentido de atingir a população total. Porém, a taxa de resposta foi baixa, de 11,3%, correspondendo a 58 questionários recebidos. De salientar que, de acordo com Machado (2007), uma taxa de resposta de 10% a 15% é considerada razoável e segura. Neste sentido, a amostra final em análise engloba as 58

---

<sup>1</sup> Do inglês *ANalysis Of VAriance*.

empresas do setor têxtil e vestuário que responderam ao questionário, sendo a maioria classificadas como indústrias. Uma vez que não foi possível obter uma amostra representativa da população, todo o estudo terá um caráter exploratório que permite chegar a boas estimativas das características da população, embora não permite avaliar a precisão dos dados da amostragem e assim as estimativas obtidas não são estatisticamente generalizadas à população.

### 3. Análise e discussão dos resultados

No presente ponto apresenta-se toda a análise e discussão de resultados que permitem dar resposta aos objetivos do estudo. Das 58 empresas, que constituem a amostra do estudo, apesar de um dos questionários rececionados não ter fornecido dados sobre a sua distribuição geográfica, observou-se que o maior número das empresas localizam-se na região Norte conforme informação apresentada na Tabela 2.

**Tabela 2 – Distribuição geográfica da amostra**

	<b>Braga</b>	<b>Porto</b>	<b>Guarda</b>	<b>Aveiro</b>	<b>Viseu</b>	<b>Santarém</b>	<b>Leiria</b>
Localização (n=57)	29	17	2	1	2	5	1
	50,90%	29,80%	3,50%	1,80%	3,50%	8,80%	1,80%

A Tabela 3 classifica a empresas em três níveis diferentes, atendendo ao volume médio anual de vendas (em euros).

**Tabela 3 – Volume médio anual de vendas, em euros (n=58)**

<b>Inferior a 1.000.000</b>	<b>Entre 1.000.001; 4.300.000</b>	<b>Superior a 4.300.001</b>
20	20	18
34,5%	34,5%	31,0%

Os dados da Tabela 3 mostram que 34,5% das empresas respondentes apresentam um volume médio anual de vendas inferior a 1.000.000 euros. A mesma percentagem registou-se para o intervalo de 1.000.0001 e 4.300.000 euros. As restantes empresas (31%) apresentaram um volume médio anual de vendas superior a 4.300.001 euros.

### 3.1 O uso das práticas de Contabilidade de Gestão

A frequência do uso dos subsistemas de Contabilidade de Gestão apresenta-se na Tabela 4 abaixo:

**Tabela 4 – Frequência do uso dos subsistemas de Contabilidade de Gestão**

	Sim		Não		Total
Sistemas de custeio	22	40%	33	60%	55
Sistema de avaliação de desempenho	22	39,3%	34	60,70%	56
Sistema de orçamento	32	59,3%	22	40,70%	54
Sistema de apoio à tomada de decisão	27	51,9%	25	48,10%	52

Os resultados da Tabela 4 indicam que a maioria das empresas respondentes utiliza os quatro subsistemas de CG identificados. A utilização do sistema de orçamento (59,3%) e o sistema de apoio à tomada de decisão (51,9%) é significativamente superior à utilização do sistema de custeio (40%) e à utilização de sistemas de avaliação do desempenho (39,3%). A maioria dos respondentes (59,3%) adota os sistemas de orçamento. O uso maior do sistema de orçamento é consistente com os estudos (e.g., Chenhall e Langfield-Smith, 1998; Faria et al., 2012; Sunarni, 2013) que concluíram que estes sistemas também são amplamente implementados nas organizações. De acordo com Ahmad (2012), que estudou o uso das práticas de CG em pequenas e médias empresas, uma justificação para este facto pode estar associada à dimensão da organização. Este autor considerou que as maiores organizações possuem tarefas mais complexas e necessitam de um sistema de CG apropriado para as ajudar a coordenar as suas atividades.

Como a variável dependente, isto é, o uso das práticas de CG, resulta da combinação dos quatro subsistemas, procedeu-se à análise descritiva exploratória para analisar a frequência detalhada com que os inquiridos que responderam “Sim” utilizam as 36 práticas apresentadas. Desta forma, solicitou-se aos inquiridos que de acordo com as suas perceções indicassem o grau de utilização de cada uma delas.

#### 3.1.1 Sistemas de custeio

Com o objetivo de verificar até que ponto se utilizam os sistemas de custeios, os inquiridos foram convidados a indicar a frequência com que utilizam as práticas de custeio por absorção, de custeio variável, de custeio por absorção juntamente com o custeio variável e, por fim, de custeio ABC (Tabela 5).

**Tabela 5 – Frequência do uso das práticas de CG relacionadas com o Sistema de custeio**

	Nunca	Raramente	Ocasionalmente	Frequentemente	Muito Frequente	Média	Desvio Padrão
Custeio por absorção (n=15)	4 26,70%	2 13,30%	3 20,00%	5 33,30%	1 6,70%	2,8	1,373
Custeio variável (n=16)	- -	2 12,50%	3 18,80%	6 37,50%	5 31,30%	3,88	1,025
Custeio por absorção e variável (n=13)	5 38,50%	- -	2 15,40%	5 38,50%	1 7,70%	2,77	1,536
Custeio ABC (n=16)	5 31,25%	1 6,25%	4 25,00%	3 18,80%	3 18,80%	2,88	1,544

Assim, pelos dados apresentados na tabela anterior, observa-se que 40% das empresas utilizam “frequentemente” ou “muito frequente” o sistema de custeio por absorção e 68,8% das empresas utilizam “frequentemente” ou “muito frequente” o sistema de custeio variável, sendo que 46,2% utilizam os dois sistemas em simultâneo. A combinação deste resultado sugere que o sistema de custeio variável é muito mais utilizado, nestas empresas, que o sistema de custeio por absorção. Ahmad (2012) e Joshi (2001) também concluíram que o sistema de custeio variável era o mais utilizado, pois nos seus estudos mais de 50% das empresas utilizavam o sistema (tanto na Malásia como na Índia). O custeio ABC é utilizado “frequentemente” ou “muito frequente” por 37,6% das empresas respondentes. O uso de uma menor taxa do custeio ABC é consistente com a maior parte dos estudos anteriores (e.g., Tayles & Drury, 1994; Al-Omiri & Drury, 2007) que mostraram que o uso do custeio ABC entre os inquiridos é apenas de 13% e 29%, respetivamente. Assim, pode concluir-se que, apesar das várias novas práticas de CG serem consideradas importantes, a utilização das práticas recentes, como o custeio ABC, à semelhança do que tem sido relatado noutros países, ainda é pequena. Este resultado está em linha com o apresentado noutros estudos (e.g., Angelakis et al., 2010; Al-nimer, 2010; Yalcin, 2012; Ismail & Mahmoud, 2012), no sentido em que as práticas tradicionais de CG são mais implementadas e utilizadas do que as práticas recentemente desenvolvidas.

A prática mais utilizada, dos sistemas de custeio, com uma média de 3,88 (desvio padrão de 1,025), foi o custeio variável. Quanto à variabilidade do uso desta prática em relação à sua média, obteve-se um CV de 26% que indica que tem uma dispersão média.

### 3.1.2 Sistema de avaliação de desempenho

No questionário, foi incluído um conjunto de práticas (tanto financeiras como não financeiras) para medir e avaliar o desempenho. Com o objetivo de identificar até que ponto utilizam os sistemas de avaliação de desempenho, os inquiridos foram convidados a identificar a frequência com que utilizavam cada uma dessas práticas (Tabela 6).

**Tabela 6 – Frequência do uso das práticas de CG relacionadas com o Sistema de avaliação de desempenho**

	Nunca	Raramente	Ocasionalmente	Frequentemente	Muito Frequente	Média	Desvio Padrão
<b>Medidas Financeiras</b>						<b>3,4886</b>	<b>0,89068</b>
Lucro operacional (n=21)	1 4,8%	2 9,5%	1 4,8%	14 66,7%	3 14,3%	3,76	0,995
Retorno sobre o investimento (n=21)	4 19,0%	3 14,3%	6 28,6%	7 33,3%	1 4,8%	2,90	1,221
Análise de variação (n=20)	2 10,0%	2 10,0%	4 20,0%	11 55,0%	1 5,0%	3,35	1,089
Crescimento das vendas (n=22)	1 4,5%	-	6 27,3%	5 22,7%	10 45,5%	4,05	1,090
Fluxos de caixa (n=20)	3 15,0%	4 20,0%	4 20,0%	7 35,0%	2 10,0%	3,05	1,276
<b>Medidas não Financeiras</b>						<b>3,1436</b>	<b>1,10395</b>
Número de reclamação de clientes (n=23)	5 21,7%	2 8,7%	4 17,4%	8 34,8%	4 17,4%	3,17	1,435
Pesquisa de satisfação do cliente (n=24)	6 25,0%	2 8,3%	3 12,5%	10 41,7%	3 12,5%	3,08	1,442
Números de pedidos de garantia (n=22)	12 54,5%	1 4,5%	7 31,8%	-	2 9,1%	2,05	1,327
Entrega no prazo (n=23)	4 17,4%	1 4,3%	6 26,1%	7 30,4%	5 21,7%	3,35	1,369
Lead time de fabricação/ tempo de ciclo (n=22)	3 13,6%	2 9,1%	6 27,3%	5 22,7%	6 27,3%	3,41	1,368
Taxa de defeito (n=24)	2 8,3%	4 16,7%	3 13%	5 20,8%	10 41,7%	3,71	1,398
Rotatividade de funcionários (n=23)	4 17,4%	8 34,8%	5 21,7%	3 13,0%	3 13,0%	2,70	1,295
Taxas de absentismo (n=24)	2 8,3%	6 25,0%	7 29,2%	3 12,5%	6 25,0%	3,21	1,318

Tendo por base a informação apresentada na tabela anterior, verificou-se que a maioria dos inquiridos (81%) utiliza “frequentemente” ou “ muito frequente” a medida financeira, lucro operacional. As medidas financeiras mais utilizadas são o crescimento das vendas e a análise

da variação, com uma frequência de 68,2% e 60%, respetivamente. Observou-se também que as medidas financeiras menos utilizadas são os fluxos de caixa e o retorno sobre o investimento, correspondendo a 45% e 38,1% das empresas respondentes, respetivamente. Em relação às medidas não financeiras, a mais utilizada, com 62,5% de frequência, é a taxa de defeito e a menos utilizada, com 37,5% de frequência é a taxa de absentismo. Para as medidas não financeiras, números de pedidos de garantia e a rotatividade dos funcionários, observou-se que, respetivamente, 59% e 52,2% das empresas “nunca” ou “raramente” utilizam estas práticas. Em conclusão, os resultados mostram que os respondentes adotam mais as medidas financeiras, apesar de serem consideradas tradicionais. Ahmad (2012) justificou que a baixa utilização das medidas não financeiras pode estar relacionada como o facto de estas práticas serem recentemente desenvolvidas e a sua utilização não ser tão difundida quanto as práticas tradicionais. Estes resultados fornecem indicação de que as práticas de CG tradicionais são mais utilizadas do que as práticas recentemente desenvolvidas.

Observou-se que a prática relativa ao uso da medida crescimento de vendas foi a mais utilizada, apresentando uma média de 4,05 e um desvio padrão de 1,090. O CV (27%) é considerado médio. Em contrapartida, as práticas “nunca” ou “raramente” utilizadas foram as práticas das medidas não financeiras, números de pedidos de garantia e rotatividade de funcionários, com uma média de 2,05 e 2,70 e um desvio padrão de 1,327 e 1,295 respetivamente. A análise do CV para estas práticas corresponde a uma alta variabilidade dos dados (superiores a 40%), sendo estes considerados heterogéneos.

### **3.1.3 Sistema de orçamento**

Com o objetivo de verificar até que ponto utilizam os sistemas de orçamento, foi pedido aos inquiridos que indicassem que tipos de orçamento eram preparados nas suas empresas, a frequência de preparação destes orçamentos e o tipo do método de orçamento usado (Tabela 7).

**Tabela 7 – Frequência do uso das práticas de CG relacionados com o Sistema de orçamento**

	Nunca	Raramente	Ocasionalmente	Frequentemente	Muito Frequente	Média	Desvio Padrão
Orçamento de vendas (n=35)	3 8,6%	1 2,9%	5 14,3%	11 31,4%	15 42,9%	3,97	1,224
Orçamento de compras (n=35)	3 8,6%	2 5,7%	4 11,4%	13 37,1%	13 37,1%	3,89	1,231
Orçamento de produção (n=35)	2 5,7%	- -	9 25,7%	14 40,0%	10 28,6%	3,86	1,033
Orçamento de fluxo de caixa (n=34)	5 14,7%	5 14,7%	13 38,2%	8 23,5%	3 8,8%	2,97	1,167
Orçamento de posição financeira (n=34)	5 14,7%	3 8,8%	7 20,6%	10 29,4%	9 26,5%	3,44	1,375
Orçamento mensal (n=30)	5 16,7%	4 13,3%	8 26,7%	6 20,0%	7 23,3%	3,20	1,400
Orçamento Anual (n=28)	3 10,7%	3 10,7%	2 7,1%	8 28,6%	12 42,9%	3,82	1,389
Orçamento Contínuo (n=30)	4 13,3%	2 6,7%	8 26,7%	4 13,3%	12 40%	3,60	1,429
Orçamento Flexível (n=27)	1 3,7%	1 3,7%	5 18,5%	10 37,0%	10 37,0%	4,00	1,038
Orçamento Incremental (n=24)	5 20,8%	3 12,5%	8 33,3%	1 4,2%	7 29,2%	3,08	1,501
Orçamento base zero (n=26)	10 38,5%	3 11,5%	8 30,8%	1 3,8%	4 15,4%	2,46	1,449

Os resultados, apresentados na tabela anterior (Tabela 7), demonstram que o orçamento é “frequentemente” ou “muito frequente” utilizado para as vendas e para as compras, ou seja, dos 58 casos válidos, 74,3% e 74,2% das empresas utilizam-no respetivamente. Pode-se concluir que a maior parte das empresas utilizam o orçamento de vendas e o orçamento de compras. Em termos da frequência de preparação do orçamento, observa-se que 71,5% dos respondentes utilizam o orçamento anual e 43,3% utilizam o orçamento mensal, sendo este o orçamento menos utilizado. Quanto ao método de orçamento mais usado, uma proporção de 74% dos respondentes utiliza o orçamento flexível “frequentemente” ou “muito frequente”. O orçamento base zero é utilizado por menos de 50% das empresas e 30,8% utilizam-no “ocasionalmente”. A utilização do orçamento incremental é aproximadamente 33%. O uso significativo do orçamento flexível é consistente com os estudos de Ahmad (2012). Segundo o estudo deste autor, o orçamento flexível também tem sido amplamente implementado nas empresas da Malásia. Enquanto isso, a baixa utilização do orçamento base zero é consistente com os estudos de Joshi (2001) que concluíram que apenas 5% das empresas indianas utilizam esta prática. Também Ahmad (2012) havia acrescentado que o orçamento base zero é o menos relatado, com taxas de uso médias inferiores a 20%.

Observou-se que a prática “orçamento flexível” é a mais utilizada, apresentando uma média de 4 em um máximo de 5 (desvio padrão de 1,038), correspondendo a um CV médio (26%). A

seguir ao orçamento flexível, encontra-se o orçamento de vendas com uma média de 3,97 (desvio padrão de 1,224), sendo o CV considerado elevado (31%). O orçamento menos utilizado é o orçamento base zero, cuja média de 2,46 (desvio padrão de 1,449) se considera baixa em um máximo de 5. O CV é considerado alto (58,9%) pelo que a variância em torno da média do uso desta prática é considerada heterogênea.

### 3.1.4 Sistema de apoio à tomada de decisão

Conforme Klein (2014), um dos objetivos da CG é o fornecimento de informações relevantes para a tomada de decisão interna. O uso das práticas de apoio à tomada de decisão foi analisado em decisões de curto prazo e decisões de longo prazo. Foi pedido aos inquiridos que indicassem a frequência com que utilizavam estas práticas nas suas empresas (Tabela 8).

**Tabela 8 – Frequência do uso das práticas de CG relacionadas com o Sistema de apoio à tomada de decisão**

	Nunca	Raramente	Ocasionalmente	Frequentemente	Muito Frequente	Média	Desvio Padrão
<b>Análise de curto prazo</b>						<b>3,6379</b>	<b>0,80619</b>
Análise custo-volume-lucro (n=29)	-	1 3,4%	8 27,6%	14 48,3%	6 20,7%	3,86	0,789
Modelo de controlo de stock (n=28)	2 7,1%	5 17,9%	10 35,7%	7 25,0%	4 14,3%	3,21	1,134
Análise da rentabilidade de produto (n=28)	-	2 7,1%	8 28,6%	13 46,4%	5 17,9%	3,75	0,844
Análise da rentabilidade de clientes (n=28)	-	4 14,3%	8 28,6%	12 42,9%	4 14,3%	3,57	0,920
<b>Análise de longo prazo</b>						<b>2,9107</b>	<b>1,15513</b>
Payback (n=28)	5 17,9%	4 14,3%	9 32,1%	8 28,6%	2 7,1%	2,93	1,215
Taxa de retorno contabilístico (n=28)	5 17,9%	4 14,3%	9 32,1%	7 25,0%	3 10,7%	2,96	1,261
VPL (n=28)	7 25,0%	3 10,7%	8 28,6%	8 28,6%	2 7,1%	2,82	1,307
TIR (n= 28)	6 21,4%	3 10,7%	8 28,6%	9 32,1%	2 7,1%	2,93	1,274

Nota: VPL: valor presente líquido; TIR: Taxa interna de retorno

A informação apresentada na tabela anterior permite observar que as análises de curto prazo, com uma média de 3,6379 e um desvio padrão de 0,80619, são mais utilizadas que as análises de longo prazo e apresentam um CV considerado médio (22%). Ou seja, as práticas

de análise custo-volume-lucro, modelo de controlo de *stock*, análise da rentabilidade do produto e análise da rentabilidade de clientes são “frequentemente” ou “muito frequente” utilizadas com uma frequência superior a 50%. Em termos de frequência de uso, entre as quatro práticas apresentadas na categoria de curto prazo, a análise custo-volume-lucro tem maior frequência. A Tabela 8 mostra que 69% dos respondentes utilizam “frequentemente” ou “muito frequente” esta prática, apresentando um CV médio (20%). No que diz respeito a análises de longo prazo, 35,7% dos respondentes utilizam a prática, *payback*, taxa de retorno contabilístico e Valor Presente Líquido e 39,2% dos respondentes utilizam a prática, Taxa Interna de Retorno. Este resultado está consistente com a literatura que evidenciou um uso maioritário das práticas de análises de curto prazo e rara utilização das práticas de análises de longo prazo (e.g., Ahmad, 2012).

### 3.2 Análise das variáveis contingenciais

A Tabela 9 resume a estatística descritiva para as variáveis contingenciais consideradas no estudo.

**Tabela 9 – Análise descritiva para as variáveis contingenciais**

	Mínimo	Máximo	Média Teórica	Média Empírica	Desvio Padrão
Ambiente concorrencial (n=58)	2	5	3	4,21	0,833
Intensidade da concorrência via preço (n=58)	2	5	3	4,41	0,795
Diversidade de Produtos (n=58)	1	5	3	4,00	1,124
Importância da informação custos para tomada de decisões (n=58)	3	5	3	4,50	0,656

Começando pela variável “concorrência”, importa notar que a mesma resulta da combinação de outras duas variáveis: “ambiente concorrencial” e “intensidade da concorrência via preço”. Analisando os dados estatísticos destas variáveis, que se encontram expressos na Tabela 9, conclui-se que estas duas variáveis apresentam médias muito similares, de 4,21 (desvio padrão de 0,833) e 4,41 (desvio padrão de 0,795), respetivamente, e têm valores mínimos e máximos coincidentes. Para um máximo de 5 pontos, a concorrência é vista pela maioria das empresas respondentes como elevada. Ainda, podemos concluir que o CV para esta variável é considerado médio (19,7% e 18%, respetivamente). Em relação à variável “diversidade de produtos”, para um máximo de 5 pontos, conclui-se que a diversificação dos produtos é elevada (produtos iguais ou superiores a 25), apresentando um CV considerado médio (28%). A variável contingencial considerada mais utilizada é a “importância da informação de custos para a tomada de decisões” com uma média de 4,5 (desvio padrão de 0,656), e um máximo de

5 pontos. O seu CV é de 14,6%, significando que os dados são homogéneos. Deste modo, conclui-se que a informação sobre o custo dos produtos é muito importante para a tomada de decisões. De referir, ainda, que todas as variáveis contingenciais apresentaram médias empíricas satisfatórias, uma vez que as médias obtidas são superiores às médias teóricas.

**Tabela 10 – Análise descritiva para a variável tecnologia avançada de produção**

	Mínimo	Máximo	Média Teórica	Média Empírica	Desvio Padrão
Sistema de produção flexível (n=54)	1	5	3	3,3	1,298
Sistema de intercâmbio eletrónico de dados (EDI) (n=53)	1	5	3	2,34	1,531
Tecnologia <i>seamless</i> (n=49)	1	5	3	2	1,429

Para o uso da tecnologia avançada de produção, observou-se, nos 58 casos válidos, que 46,3% das empresas utilizam o “sistema de produção flexível”, o que corresponde a uma média de 3,3 pontos, superior a média teórica de 3 pontos, e um desvio padrão de 1,298. O seu CV é de 39%, o que significa que os dados são heterogéneos, como podemos verificar na Tabela 10. No entanto, a baixa utilização do “sistema de intercâmbio eletrónico de dados (*Electronic Data Interchange* - EDI)” ou da “tecnologia *seamless*” pode relacionar-se ao facto de os respondentes não estarem familiarizados com estes termos.

Foi ainda propósito explorar de uma forma pormenorizada os dados recolhidos no sentido de se verificar a correlação entre as variáveis contingenciais (ver Tabela 11).

**Tabela 11 – Coeficiente de correlação de Spearman entre as variáveis contingenciais**

		Concorrência	Diversidade de produtos	Importância da informação de custos para tomada de decisões	Dimensão da organização	Tecnologia avançada de produção
<b>Concorrência</b>	Coeficiente de correlação	1	-0,087	0,076	0,022	0,113
	Valor de prova		0,518	0,571	0,87	0,409
	n		58	58	58	55
<b>Diversidade de produtos</b>	Coeficiente de correlação		1	<b>,336*</b>	-0,117	0,091
	Valor de prova			<b>0,01</b>	0,383	0,507
	n			<b>58</b>	58	55
<b>Importância da informação de custos para tomada de decisões</b>	Coeficiente de correlação			1	0,098	0,187
	Valor de prova				0,465	0,17
	n				58	55
<b>Dimensão da organização</b>	Coeficiente de correlação				1	<b>,268*</b>
	Valor de prova					<b>0,047</b>
	n					<b>55</b>
<b>Tecnologia avançada de produção</b>	Coeficiente de correlação					1
	Valor de prova					
	n					

Nota: \* Significativo ao nível de significância de 5%.

Os resultados apresentados, na tabela anterior, demonstram que existe uma relação positiva direta e estatisticamente significativa entre as variáveis contingenciais diversidade de produtos e importância da informação de custos para a tomada de decisões, e entre as variáveis tecnologia avançada de produção e dimensão da organização, assumindo um nível de significância de 5%. Nestas circunstâncias, pode concluir-se que a interdependência observada entre a diversidade de produtos e a importância da informação de custos é considerada normal e expectável, pois considera-se que quanto mais as empresas fabricam uma variedade de produtos diversificados, mais é necessário o conhecimento da informação de custos para estes produtos, para auxiliar na tomada de decisões dos gestores. Ahmadzadeh et al. (2011) também concluíram que a diversidade de produtos tem o potencial de alterar a estrutura de custos, tendo em conta que os produtos consomem recursos e atividades em diferentes proporções. A interdependência observada entre a tecnologia avançada de produção e a dimensão da organização também é considerada normal e expectável, pois, é considerado que as

organizações de maior dimensão possuem mais recursos e atuam num ambiente mais amplo e diversificado em termos de inovação tecnológica (Machado, 2007).

### 3.3 Validação das hipóteses de investigação

Neste ponto será realizado o teste de coeficiente de correlação de *Phi* entre as variáveis independentes (contextuais) e a variável dependente (uso das práticas de CG), para estudar o comportamento conjunto dessas variáveis. Para isto, foi realizado um teste de hipóteses, onde se considera a seguinte hipótese nula: não existe correlação entre as variáveis e a seguinte hipótese alternativa: existe correlação entre as variáveis, para um nível de significância de 5%. Quando o valor de prova for inferior ao nível de significância de 5% conclui-se que existem evidências estatísticas suficientes para rejeitar a hipótese nula, e, caso aconteça o contrário, ou seja, o valor de prova for superior ao nível de significância de 5%, conclui-se que não existem evidências estatísticas suficientes para rejeitar a hipótese nula.

#### 3.3.1 Nível da concorrência versus uso das práticas de Contabilidade de Gestão

Com a finalidade de avaliar a relação entre as variáveis concorrência enfrentada pela organização e o uso de práticas CG, analisou-se o grau de associação entre as duas variáveis (Tabela 12). Tendo em conta que, para a realização da análise de correlação de *Phi*, as duas variáveis têm de ser dicotômicas (tabela de 2x2), a concorrência enfrentada pela organização foi classificada em concorrência elevada e baixa.

**Tabela 12 – Coeficiente de *Phi* para a variável concorrência**

	Valor do teste	Valor de prova
<i>Phi</i>	,338	,023
<i>Cramer</i>	,338	,023
Número de casos válidos	45	

Nota: O V de *Cramer* é útil para tabelas 2x2.

Ao analisar os resultados do teste de *Phi* (Tabela 12) pode observar-se que, o coeficiente de correlação de *Phi* obtido foi de 0,338 com um valor de prova de 0,023. Deste modo, podemos concluir que existe uma associação positiva e direta entre as variáveis concorrência enfrentada pela organização e o uso das práticas de CG, embora fraca. Esta associação é estatisticamente significativa (valor de prova inferior ao nível de significância de 0,05), pelo que a hipótese nula é rejeitada. Logo, a intensidade da concorrência enfrentada pela organização está correlacionada positivamente com o uso das práticas de CG. Este resultado está consonante com uma vasta literatura (e.g., Alkizza & Akbar, 2005; Al-Omiri & Drury, 2007; Ahmad, 2012; Bogale, 2013) que tem constatado a existência de uma associação positiva,

direta e estatisticamente significativa entre a intensidade da concorrência enfrentada pelas organizações e o uso das práticas de CG.

### 3.3.2 Nível de diversidade de produtos versus uso das práticas de Contabilidade de Gestão

Com o objetivo de analisar a relação entre as variáveis diversidade de produtos e uso de práticas de CG, foi analisada o grau de associação entre estas duas variáveis (Tabela 13). A variável diversidade de produtos mede a diversidade relativamente ao número de produtos que fabrica, e foi classificada em diversificação muito baixa (até 5 produtos) e diversificação muito elevada (igual ou superior a 25 produtos).

**Tabela 13 – Coeficiente de *Phi* para a variável diversidade de produtos**

	Valor do teste	Valor de prova
<i>Phi</i>	,114	,445
<i>Cramer</i>	,114	,445
Número de casos válidos	45	

Conforme com o apresentado na tabela anterior, o coeficiente de correlação de *Phi* obtido foi de 0,114 (valor de prova de 0,445). Podemos concluir que a diversidade de produtos não se encontra associada com o uso das práticas de CG, pois obteve-se um valor de prova superior ao nível de significância assumido. Os autores Al-Omiri e Drury (2007), Ismail e Mahmoud (2012) também não observaram, nos seus estudos, qualquer associação entre estas duas variáveis. Em oposição, Ahmadzadeh et al. (2011) comprovaram, a um nível de significância de 5%, que a variável diversidade de produtos está associada com o uso de práticas de CG. Assim, os estudos divergem e apresentam resultados contraditórios. O presente estudo, apesar de ter medido a diversidade de produtos diferentemente dos autores atrás referidos, não permitiu obter resultados conclusivos.

### 3.3.3 Dimensão da organização versus uso das práticas de Contabilidade de Gestão

Com o objetivo de testar a relação entre as variáveis dimensão da organização e o uso de práticas de CG, foi analisado o grau de associação entre as duas variáveis (Tabela 14). A variável dimensão da organização mede o volume médio anual de vendas (em euros) pelo que foi classificada em grande e pequena.

**Tabela 14 – Coeficiente de *Phi* para a variável dimensão da organização**

	Valor do teste	Valor de prova
<i>Phi</i>	,029	,848
<i>Cramer</i>	,029	,848
Número de casos válidos	45	

Da análise da Tabela anterior, o coeficiente de correlação de *Phi* obtido foi de 0,029 com um valor de prova de 0,848. A associação não é estatisticamente significativa (valor de prova superior ao nível de significância de 0,05). Logo, não existem evidências estatísticas, no estudo em questão, que comprove que a dimensão da organização encontra-se associada com o uso das práticas de CG. Este resultado não é consistente com, por exemplo, os estudos de Joshi (2001), Haldma e Lääts (2002), Al-Omiri e Drury (2007) que demonstraram consistentemente que a dimensão da empresa tem uma relação significativa com o uso das práticas de CG.

### **3.3.4 Importância da informação de custos para a tomada de decisões versus uso das práticas de Contabilidade de Gestão**

Para avaliar a relação entre as variáveis importância da informação de custo para a tomada de decisões e o uso das práticas de CG, foi analisado o grau de associação entre as duas variáveis (Tabela 15). A variável importância da informação de custos para tomada de decisões foi classificada em sem importância e importância vital.

**Tabela 15 – Coeficiente de *Phi* para a variável importância de informação de custos para a tomada de decisões**

	Valor do teste	Valor de prova
<i>Phi</i>	-,031	,833
<i>Cramer</i>	,031	,833
Número de casos válidos	45	

De acordo com a análise aos dados apresentados na Tabela 15, o coeficiente de correlação de *Phi* obtido foi de - 0,031 com um valor de prova de 0,833 (superior ao nível de significância assumido). Deste modo, não existe uma associação entre as variáveis importância da informação de custos para a tomada de decisões e o uso das práticas de CG. Porém, os autores Al-Omiri e Drury (2007), Ahmadzadeh et al. (2011), Ismail e Mahmoud (2012) demonstraram que esta variável encontra-se associada ao uso das práticas de CG.

### 3.3.5 Tecnologia avançada de produção versus uso das práticas de Contabilidade de gestão

Por fim, para testar a relação entre a tecnologia avançada de produção e o uso das práticas de CG, analisou-se o grau de associação entre as variáveis (Tabela 16). A variável tecnologia avançada de produção foi classificada em usado e não usado, e foram obtidos os seguintes resultados de associação.

**Tabela 16 – Coeficiente de *Phi* para a variável tecnologia avançada de produção**

	Valor do teste	Valor de prova
<i>Phi</i>	,637	< 0,001
<i>Cramer</i>	,637	< 0,001
Número de casos válidos	43	

Pela análise da tabela anterior, o coeficiente de correlação de *Phi* obtido foi de 0,637 com um valor de prova inferior a 0,001. Neste caso, podemos concluir que existe uma associação forte, positiva e direta entre as variáveis tecnologia avançada de produção e o uso das práticas de CG. Dado que esta correlação é estatisticamente significativa (valor de prova inferior ao nível de significância assumido), rejeita-se a hipótese nula. Logo, estas duas variáveis apresentaram uma associação forte e estatisticamente significativa. Bogale (2013) também concluiu, nos seus estudos, que a tecnologia avançada de produção tem uma forte relação (0,6) com o uso das práticas de CG avançadas e, conseqüentemente, esta variável pode influenciar o uso destas práticas. Este resultado é consistente com diversos estudos (e.g., Tayles & Drury, 1994; Baines & Langfield-Smith, 2003; Chenhall, 2003; Ahmad, 2012) que também concluíram que as tecnologias avançadas de produção influenciam o uso das práticas de CG.

### 3.4 Modelo de regressão linear múltipla

Para a aplicação do modelo de regressão linear múltipla, transformou-se a variável dependente (o uso das práticas de CG) numa variável quantitativa contínua, calculando a média das respostas em relação ao uso de cada uma das 36 práticas de CG para cada empresa correspondente. Drury e Tayles (2005) justificaram a utilização deste modelo, com base na premissa de que vários investigadores de CG utilizaram este método para testar hipóteses nos seus estudos. Neste modelo de regressão linear múltipla, pretende-se verificar se o comportamento da variável independente *X* implica o comportamento da variável dependente *Y*, ou seja, o efeito simultâneo das variáveis contextuais no uso das práticas de CG. No sentido de dar resposta a cada uma das hipóteses de investigação fixadas anteriormente, ou seja, efetuar a análise da influência/impacto das variáveis independentes (contextuais) sobre a variável dependente (uso das práticas de CG), recorreu-se à utilização do modelo de regressão linear múltipla.

Deste modo, com base na informação obtida a partir da amostra, utilizaram-se como variáveis independentes ( $X$ ) as seguintes: diversidade de produtos; concorrência; importância da informação de custos para tomada de decisões; dimensão da organização e a tecnologia avançada de produção. Por outro lado a variável dependente ( $Y$ ) utilizada foi o uso das práticas de Contabilidade de Gestão. Para tal, foram estimados os coeficientes de regressão que se apresentam na Tabela 17, através do método dos mínimos quadrados. Lira (2004) complementou que estes coeficientes não mostram absolutamente a tendência linear, pois estes consideram-se como índices de monotonicidade. Isto significa dizer que para aumentos positivos de correlação, aumentos no valor  $X$  corresponde a aumentos no valor  $Y$ , e para coeficientes negativos ocorre o oposto.

**Tabela 17 - Estimação dos coeficientes e respetivo teste *t-Student***

Constante e Variáveis independentes	Coeficientes não padronizados		Coeficientes padronizados	<i>t-Student</i>	
	B	Erro padrão	Beta	Valor do teste	Valor de prova
(Constante)	1,423	1,000		1,423	0,163
Diversidade de Produtos	0,046	0,111	0,054	0,411	0,683
Concorrência	0,190	0,161	0,157	1,182	0,244
Importância da informação de custos para tomada de decisões	-0,127	0,176	-0,095	-0,724	0,473
Dimensão da organização	0,103	0,144	0,093	0,714	0,480
Tecnologia avançada de produção	0,432	0,093	0,586	4,661	< 0,001

Nota: Variável dependente: Uso das práticas de Contabilidade de Gestão.

Na tabela anterior, o teste *t-Student* que, de acordo com Pestana e Gageiro (2005), testa os coeficientes do universo  $\alpha$  e  $\beta$  serem iguais a um determinado valor fixo, habitualmente vai testar-se se os coeficientes são nulos ou não. No presente estudo verificou-se que o coeficiente estatisticamente diferente de zero foi o associado à variável “Tecnologia avançada de produção” (o teste *t-Student* apresenta um valor de prova inferior ao nível de significância assumido de 0,05) e apresenta um sinal positivo. Este resultado suporta a hipótese de que quanto maior for o uso da tecnologia avançada de produção, maior será o uso das práticas de CG, ou seja, a tecnologia avançada de produção influencia direta e positivamente o uso das práticas de CG, permitindo, desta forma, a validação da hipótese 5. Pode ainda verificar-se, na coluna dos coeficientes padronizados, que as variáveis concorrência e tecnologia avançada de produção apresentam as maiores contribuições relativas para explicar o comportamento da variável dependente em estudo. Também Fagnoli et al. (2012, p. 7) argumentaram que «existe uma estreita relação de dependência entre a organização e a tecnologia adotada, pois a organização não depende dela própria, mas de circunstâncias ambientais e a tecnologia usada no momento». Embora a variável concorrência não se tenha mostrado estatisticamente significativa neste modelo, muitos foram os estudos (e.g., Mat & Smith, 2014; Bogale, 2013; Scarpin et al., 2012) que concluíram que tanto esta variável, como a tecnologia avançada de

produção influenciavam o uso das práticas de CG que, por sua vez, tinham um impacto positivo no desempenho da organização.

Relativamente às restantes variáveis, nenhuma delas se revelou estatisticamente significativa, apesar de no estudo de Machado (2007) e Drury e Tayles (2005), as variáveis “diversidade de produtos” e “dimensão da organização” exercerem uma influência significativa no uso das práticas de CG, nomeadamente em termos de sofisticação do sistema de custeio. E no estudo de Al-Omiri e Drury (2007) se ter concluído que a variável “importância da informação de custos para tomada de decisões” influencia a mesma. Portanto, pode concluir-se que não existem evidências estatísticas significativas e suficientes que permitam afirmar que as variáveis independentes, concorrência, diversidade de produtos, dimensão da organização, importância da informação de custos para tomada de decisões influenciam o uso das práticas de CG.

É de referir que em relação às variáveis que não se revelaram estatisticamente significativas, o sinal obtido para algumas dessas variáveis nem sempre coincidiu com o esperado. Por exemplo, o sinal obtido para a variável importância da informação de custos para a tomada de decisões foi contrário ao esperado, indicando que o uso das práticas de CG diminui, em média, à medida que aumenta a importância da informação de custos. Este resultado não é apenas contraditório com o resultado obtido no estudo de Machado (2007) como também é oposto aos restantes estudos analisados anteriormente (e.g., Drury & Tayles, 2005). Todavia, o uso das práticas de CG aumenta, em média, à medida que aumentam as variáveis, concorrência, diversidade de produtos, dimensão da indústria e a tecnologia avançada de produção.

### 3.4.1 Qualidade do ajuste

As medidas relativas à qualidade do ajuste, expressas na Tabela 18, mostram os resultados do cálculo de regressão linear múltipla, apresentando o valor do coeficiente de correlação ( $r$ ), o coeficiente de determinação ( $R^2$ ) e o coeficiente de determinação ajustado ( $R^2$  ajustado). Estas medidas, de acordo com Ahmad (2012), analisam o sucesso do modelo de regressão linear em explicar os efeitos simultâneos entre variáveis.

**Tabela 18 - Medidas de qualidade do ajuste**

$r$	$R^2$	$R^2$ ajustado	Erro padrão estimado
0,646	0,417	0,343	0,71568

De acordo com Machado (2007), quanto mais próximo o coeficiente de correlação ( $R$ ) de Pearson estiver de -1 ou de 1, ou quanto mais perto o coeficiente de determinação ( $R^2$ ) estiver de 1, melhor é a qualidade de ajuste em termos amostrais. Logo, o coeficiente de correlação de Pearson apresenta um valor de 0,646. O coeficiente de determinação ( $R^2$ ), que de acordo com Pestana e Gageiro (2005) indica a proporção de variação que a variável(eis) independente(s)

explicam a variável dependente. No presente estudo pode verificar-se que a variável dependente “Uso das práticas de CG” vem explicada em 42% pelas variáveis independentes (variáveis explicativas) e o coeficiente de correlação ajustado (mais utilizado quando os modelos têm mais do que uma variável independente, sendo o caso) indica que 34,3% da variabilidade total no uso das práticas de CG é explicada pelas variáveis independentes presentes no modelo de regressão linear ajustado.

Interessa ainda analisar se o modelo ajustado é significativo. Segundo Machado (2007), através dos testes de inferência estatística: teste *F* e teste *t-Student* é possível confirmar a qualidade do ajustamento do modelo. Estes testes determinam os resultados da amostra para o universo sendo que o teste *F* avalia o modelo em termos globais (ver Tabela 19), o teste *t-Student* avalia cada um dos coeficientes individualmente e já apresentados e analisados anteriormente (ver Tabela 17).

**Tabela 19 – ANOVA**

Modelo	Soma de quadrados	Graus de Liberdade	Média ao quadrado	F	Valor de prova
Regressão	14,315	5	2,863	5,590	,001
Residual	19,976	39	,512		
Total	34,291	44			

De acordo com os valores apresentados na tabela anterior (Tabela 19) e analisando o teste *F*, apresentando ele um valor de prova de 0,001 (inferior ao nível de significância assumido de 0,05), permite concluir que a relação linear entre a variável uso das práticas de CG e as variáveis tecnologia avançada de produção, diversidade de produtos, importância da informação de custos para tomada de decisões, dimensão da organização, concorrência, é estatisticamente significativa. Pode então dizer-se que o modelo encontrado é significativo. Assim, o modelo ajustado vem dado pela seguinte equação:

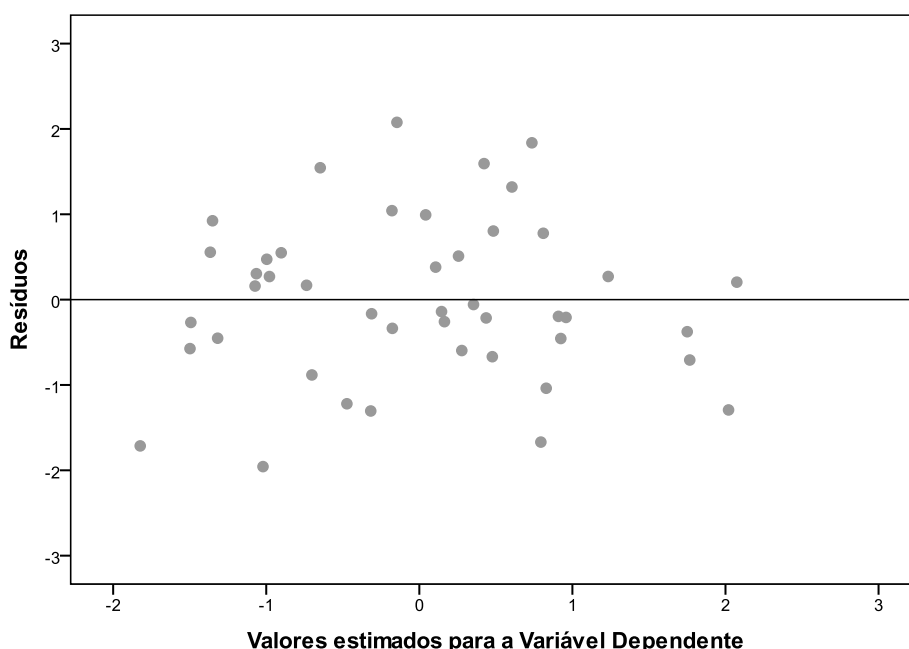
$$\begin{aligned}
 \text{Uso das Práticas de CG} = & 1,423 + 0,046 \text{ Diversidade de Produtos} + 0,190 \text{ Concorrência} - \\
 & -0,127 \text{ Importância de custos para tomada de decisões} + 0,103 \text{ Dimensão} + \\
 & + 0,432 \text{ Tecnologia avançada de produção} \quad [1]
 \end{aligned}$$

### 3.4.2 Diagnóstico dos pressupostos do modelo estimado

A validação do modelo de regressão linear múltipla exige a verificação de alguns pressupostos, nomeadamente a análise dos resíduos (homocedasticidade - os erros possuem uma variância constante; da normalidade - erros possuem uma distribuição normal de média nula; e da autocorrelação - os erros são independentes entre si) e da multicolinearidade (correlação entre as variáveis independentes).

#### Homocedasticidade

De acordo com Pestana e Gageiro (2005), a variância constante das variáveis aleatórias residuais é designada de homocedasticidade. De acordo com os autores, quando existe violação deste pressuposto, o modelo considera-se ineficiente (ver Figura 3).



*Figura 3.* Diagrama de dispersão dos resíduos com a variável dependente (Uso das práticas de Contabilidade de Gestão).

A Figura 3 permite analisar a linearidade do modelo estimado. Conclui-se que existe uma relação linear entre o “uso das práticas de CG” e as variáveis independentes, uma vez que os resíduos mantêm uma amplitude aproximadamente constante em relação ao eixo horizontal zero, permitindo assumir o pressuposto da homocedasticidade. Isto é, os resíduos quando representados em função dos valores estimados da variável dependente distribuem-se de uma forma aleatória em torno de zero, apresentando uma variância constante.

### **Normalidade**

De acordo com Pestana e Gageiro (2005), o pressuposto da normalidade dos erros pode ser testado graficamente ou utilizando o teste K-S (*kolmogorov-Smirnov*) uma vez que o número de observações é superior a 30. A normalidade dos resíduos não significa que todos os respondentes utilizam as mesmas práticas de CG, mas sim que existe uma distribuição normal de uso destas práticas para cada subsistemas de CG. Assim, através do valor de prova obtido para o teste K-S, igual a 0,968, não se rejeita a hipótese de que a variável erros segue distribuição normal, assumindo um nível de significância de 5%. Neste sentido, o pressuposto da normalidade é confirmado.

### **Autocorrelação**

Para testar o pressuposto da independência dos resíduos, isto é, a autocorrelação dos erros é usual utilizar-se a estatística proposta por *Durbin-Watson* (Johnston & Dinardo, 2000). Pretende-se analisar se as variáveis aleatórias residuais são independentes entre si, ou seja, se a sua covariância é nula.

De acordo com Pestana e Gageiro (2005), os resultados deste teste têm a seguinte interpretação: valores próximos de 2 – não existe autocorrelação dos resíduos; valores próximos de 0 – existe uma autocorrelação positiva e valores próximos de 4 – existe autocorrelação negativa. Uma vez que, de acordo com os resultados obtidos para a estatística do *Durbin-Watson*, obteve-se um valor de 1,971 conclui-se que não existe autocorrelação. Desta forma, pode dizer-se que os resíduos são independentes entre si e a covariância entre os mesmos é nula, confirmando a hipótese nula (inexistência de autocorrelação).

### **Multicolinearidade**

Para Pestana e Gageiro (2005, p. 600) «o modelo de regressão linear múltipla pressupõe que as variáveis explicativas são linearmente independentes, isto é, não se verifica a multicolinearidade». De acordo com os autores, a intensidade da multicolinearidade pode ser analisada através da correlação entre variáveis independentes (Tabela 20), tolerância e VIF (*Variance Inflation Factor*) (Tabela 21) e *Condition Index* proporção de variância (ver Tabela 22).

**Tabela 20 - Correlação entre as variáveis independentes**

	Concorrência	Diversidade de produtos	Importância da informação de custos para tomada de decisões	Dimensão da organização	Tecnologia avançada de produção
Concorrência	1	-0,087	0,076	0,022	0,113
Diversidade de produtos		1	0,336	-0,117	0,091
Importância da informação de custos para tomada de decisões			1	0,098	0,187
Dimensão da organização				1	0,268
Tecnologia avançada de produção					1

De acordo com Pestana e Gageiro (2005), quando os coeficientes de correlação são superiores (em termos absolutos) a 0,9 indicam a possibilidade de existência de multicolinearidade. Assim, pela análise aos valores de correlação apresentados na matriz de correlação (Tabela 20) pode concluir-se a não existência de multicolinearidade, pelo fato de não se verificar coeficientes de correlação superiores a 0,9 (em termos absolutos).

A Tabela 21 apresenta os valores de tolerância e do VIF.

**Tabela 21 - Valores da tolerância e do VIF**

Variáveis independentes utilizadas no modelo	Estatística de colinearidade	
	Tolerância	VIF
Concorrência	,851	1,175
Tecnologia avançada de produção	,945	1,058
Diversidade de produtos	,880	1,136
Dimensão da organização	,873	1,146
Importância da Informação de custos para tomada de decisões	,866	1,155

De acordo com Pestana e Gageiro (2005), para a tolerância, o valor considerado como limite abaixo do qual existe multicolinearidade é 0,1. Logo, da análise aos valores apresentados na tabela anterior, pode verificar-se que a tolerância (mede a proporção da sua variação que não é explicada pelas restantes variáveis independentes) não apresenta nenhum valor inferior a 0,1. A tolerância mais baixa é 0,851, correspondente à variável concorrência. Pode concluir-se que 85,1% da variabilidade na concorrência não são explicadas pelas restantes variáveis independentes. Para o VIF (inverso da tolerância), o valor considerado limite acima do qual existe multicolinearidade é 10. Logo, observa-se que não existe nenhum VIF superior a 10. Conclui-se, assim, pela inexistência de multicolinearidade.

A Tabela 22 resume os valores do *Condition Index* e da proporção da variância:

**Tabela 22 - Valores do *Condition Index* e da proporção da variância**

Dimensão	Valor Próprio	<i>Condition Index</i>	Proporção da variância					Importância de informação de custos para tomada de decisões
			(Constante)	Concorrência	Tecnologia avançada de produção	Diversidade de produtos	Dimensão da organização	
1	5,687	1,000	,00	,00	,00	,00	,00	,00
2	,130	6,622	,00	,01	,19	,11	,38	,01
3	,121	6,848	,00	,00	,80	,00	,26	,00
4	,037	12,320	,01	,14	,00	,74	,23	,07
5	,016	19,067	,04	,82	,00	,03	,01	,42
6	,009	25,841	,95	,04	,00	,12	,11	,50

Segundo os autores, a intensidade da multicolinearidade é elevada quando o *condition index* é maior que 30, e quando uma componente contribui em mais de 90% para a variância de duas ou mais variáveis. Pode verificar-se, através da Tabela 22, que o *condition index* mais elevado é 25,841, ou seja, inferior a 30, pelo que podemos concluir que não existe multicolinearidade. Além disso, observa-se que existe apenas uma variável (constante) que contribui em mais de 90% para a variância de duas ou mais variáveis.

Depois de verificados cada um dos pressupostos do modelo de regressão linear múltipla, pode concluir-se que o modelo estimado mostra-se adequado para descrever a relação existente entre as variáveis independentes e dependente.

Ainda, na tabela seguinte apresenta-se o resumo do resultado obtido para as hipóteses de investigação.

**Tabela 23 – Tabela resumo do resultado obtido para as hipóteses de investigação**

Hipóteses de investigação	Definição da hipótese	Confirmação da hipótese
Hipótese 1	Quanto maior a intensidade da concorrência enfrentada pela organização, maior o uso de práticas de Contabilidade de Gestão	Não Confirmada
Hipótese 2	Quanto maior o nível da diversidade de produtos, maior o uso de práticas de Contabilidade de Gestão	Não Confirmada
Hipótese 3	Quanto maior a dimensão da organização, maior o uso de práticas de Contabilidade de Gestão	Não Confirmada
Hipótese 4	Quanto maior a importância da informação de custo para a tomada de decisões, maior o uso de práticas de Contabilidade de Gestão	Não Confirmada
Hipótese 5	Quanto maior o uso da tecnologia avançada de produção, maior o uso de práticas de Contabilidade de Gestão	Confirmada

## **Conclusão**

Neste último ponto, são apresentados os seguintes aspetos: discussão teórica dos principais resultados, os contributos teóricos e práticos, as limitações do presente estudo e algumas sugestões para investigação futura.

### **Discussão teórica dos principais resultados**

O presente trabalho de investigação científica teve como objetivos (i) avaliar o grau em que as empresas portuguesas escolheram e implementaram práticas de CG e (ii) verificar hipóteses de relação entre cinco contingências (a concorrência, a diversidade de produtos, a dimensão da organização, a importância da informação de custos para a tomada de decisões e a tecnologia avançada de produção) e o uso de práticas de CG. As hipóteses de investigação do modelo de análise foram suportadas na teoria da contingência organizacional. O instrumento de recolha de dados utilizado foi um inquérito por questionário enviado por correio eletrónico. Os dados foram analisados com recurso ao programa estatístico SPSS.

O estudo incidiu sobre uma população de 512 empresas do setor têxtil e vestuário que fazem parte da Associação Têxtil e Vestuário de Portugal (ATP), de acordo com os dados facultados em 2014. A participação limitou-se a 58 empresas da população estabelecida, sendo relevante referir que as conclusões apresentadas referem-se à amostra em questão, não podendo ser generalizadas.

Os resultados do estudo quantitativo evidenciaram que as práticas de CG tradicional são mais utilizadas do que as práticas de CG consideradas contemporâneas. Este resultado é consistente com outros estudos (e.g., Frezatti, 2007; Askarany, 2012; Sunarni, 2013), na medida em que refletem um baixo grau de uso de práticas contemporâneas. De facto, o uso das práticas tradicionais prevalece nas empresas (Souza et al., 2003), mas estas também utilizam práticas contemporâneas (custeio ABC, medidas não financeiras). Adler et al. (2000) e Hyvonën (2005) também haviam verificado que as empresas utilizam práticas contemporâneas, mas de forma gradual e lenta, pois os gestores possuem mais confiança nas práticas tradicionais. Esta discussão torna pertinente a perspetiva de Junqueira (2010), segundo o qual as práticas contemporâneas devem ser usadas não em substituição mas de forma complementar com as práticas tradicionais.

Para além da interdependência verificada entre algumas das variáveis do modelo de análise, os resultados obtidos através do modelo de regressão linear múltipla permitiram concluir que a tecnologia avançada de produção influencia, de forma positiva e direta, o uso das práticas de CG. Este resultado está consistente com os autores (e.g., Ajibolade, 2013; Bogale, 2013; Mat & Smith, 2014) que concluíram que o uso das práticas de CG é influenciado pela tecnologia avançada de produção. O facto de a tecnologia ser um dos fatores que conduz a mudanças no ambiente de negócios (e.g., Sunarni, 2013) pode permitir extrapolar que a tecnologia influencia o uso das práticas de CG. Na verdade se as empresas atuam num

ambiente de inovações tecnológicas, utilizando modernas tecnologias e modernos processos de gestão, então, naturalmente, podem ser impelidas para a implementação de práticas de CG (Klein, 2014). Assim, confirma-se o argumento de que a utilização de novas tecnologias de produção causa mudanças nos sistemas de CG, nomeadamente em termos do uso de práticas de CG (Shields, 1998; Ahmad, 2012). Por seu turno, tal uso ajusta-se em função da complexidade tecnológica (Ajibolade, 2013).

### **Contributos teóricos e práticos**

Em relação aos principais contributos desta investigação, em termos académicos, sublinhe-se o facto de ter permitido constatar que o fator contextual que exerce influência no uso das práticas de CG nas empresas portuguesas do setor têxtil e vestuário é a tecnologia avançada de produção. Para além de dar a conhecer a realidade concreta de um conjunto de empresas do setor têxtil e vestuário, o estudo também permitiu confirmar que as práticas de CG usadas nestas empresas não divergem muito das práticas de outros países, apresentando um avanço na perceção do uso das práticas de CG para a amostra deste setor em concreto. A literatura (e.g., Shields, 1998; Gerdin, 2005; Faria et al., 2012) tem referido que existe uma discrepância entre os desenvolvimentos teóricos mais recentes e o uso das práticas de CG. O presente estudo permite concluir que tal também ocorre nas empresas do setor têxtil e de vestuário analisadas. Consonante com estudos noutros países (e.g., Joshi, 2001; Hyvonën, 2005; Tomás et al., 2008; Coelho, 2011; Machado, 2013), a presente investigação demonstrou que, também em Portugal, o uso de práticas de CG tradicionais prevalece sobre o uso das práticas de CG contemporâneas.

Quanto aos contributos práticos da presente investigação, pode referir-se que os executantes da CG, em empresas similares às estudadas, têm maior suporte para considerarem a influência da tecnologia avançada de produção. Desta forma, corrobora-se que a inovação tecnológica com que se defrontam os gestores terá de ser considerada nas suas opções (tomada de decisão) de implementação e uso de sistemas de planeamento, avaliação e controlo. Além disso, este estudo também permite alertar gestores e preparadores da informação de CG sobre a eventual necessidade de introdução total ou parcial de novas práticas, uma vez que se reforçou a demonstração, para a tipologia de empresas estudadas, de que as práticas mais tradicionais podem prevalecer ou servir de apoio à implementação de práticas mais inovadoras.

### **Limitações e sugestões para investigação futura**

Apesar dos méritos da presente investigação, o estudo tem limitações que devem ser consideradas, quando se analisam os resultados. Em primeiro lugar, a dimensão da amostra é relativamente baixa. A amostra não é representativa de todo o setor têxtil e vestuário português, pelo que o estudo tem um carácter exploratório e as conclusões não poderão ser tomadas como uma representação alargada do mesmo universo. Neste sentido, o estudo é

limitado para um conjunto de indústrias do setor têxtil e vestuário localizadas em Portugal continental, pelo que a sua generalização para outros setores também não é possível, pois pode conduzir a resultados diferentes. O conjunto de variáveis contingentes consideradas é relativamente pequeno, refletindo um ambiente pouco complexo para estas empresas. Optou-se por um número limitado de variáveis para evitar um questionário demasiado extenso, que diminuiria certamente a taxa de respostas. Tendo em conta a natureza e as circunstâncias em que foram respondidos os inquéritos, os resultados podem não ser totalmente fiáveis. Os resultados deste estudo, dadas as limitações encontradas em termos de número de variáveis e técnicas estatísticas adotadas, embora mais fragmentados do que integrados, são comuns em estudos na área da CG baseados na Teoria da Contingência (Tillema, 2005).

As limitações apresentadas podem ser o ponto de partida para outras hipóteses de investigação futuras. Desta forma, para ultrapassar algumas das limitações citadas, seria interessante analisar, futuramente, o uso das práticas de CG para outras subpopulações do setor têxtil e vestuário ou de outros setores em Portugal, de forma a averiguar se existem divergências face aos resultados encontrados. Outra alternativa seria a realização de um estudo que tivesse em conta outras variáveis contingenciais que não foram consideradas neste estudo, e que podem ter influência no uso das práticas de CG, nomeadamente a estrutura organizacional, a estratégia, a incerteza ambiental e a cultura organizacional referidas na literatura (e.g., Chenhall, 2003; Wang & Huynh, 2013). Atendendo ao facto da presente investigação ser quantitativa, sugere-se, no futuro, a utilização de estudos de caso com recurso a entrevistas ou documentos, com suporte teórico na teoria institucional ou outra, para estudar as mesmas ou algumas das variáveis, formando uma base consistente de evidência que aumente a confiança dos resultados. Atendendo a que a literatura (e.g., Langfield-Smith, 1997; Otley, 1980) tem referido a eficiência (desempenho) como uma variável dependente necessária para a determinação de um apropriado ajuste entre os sistemas de controlo de gestão e as variáveis contingenciais, também se sugere a inclusão desta variável em estudos futuros.

## Referências Bibliográficas

- Abdel-Kader, M., & Luther, R. (2008). The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis. *The British Accounting Review*, 40, 2-27.
- Abernethy, M., Lillis, A., Brownell, P., & Carter, P. (2001). Product diversity and costing system design choice: field study evidence. *Management Accounting Research*, 12 (3), 261-279.
- Abugalia, M. (2011). *The influence of business environment on the effectiveness of management accounting practices: evidence from Libyan companies*. Huddersfield: University of Huddersfield Business School.
- Adler, R., Everett, A., & Waldron, M. (2000). Advanced management accounting techniques in manufacturing: utilization, benefits, and barriers to implementation. *Accounting Forum*, 24 (2), 131-150.
- Ahmad, K. (2012). *The use of management accounting practices in Malaysian medium firms*. Exeter: University of Exeter.
- Ahmadzadeh, T., Etemadi, H., & Pifeh, A. (2011). Exploration of factors influencing on choice the Activity-Based costing system in Iranian organization. *International Journal of Business Administration*, 2 (1), 61-70.
- Ajibolade, S. (2013). Management accounting systems design and company performance in Nigerian manufacturing companies: A contingency theory perspective. *British Journal of Arts and Social Sciences*, 14 (2), 228-244.
- Al, S., & McLellan, D. (2011). Management accounting practices in Egypt: A transitional economy country. *Journal of Accounting, Business & Management*, 18 (2), 105-120.
- Al-Omiri, M., & Drury, C. (2007). A survey of factors influencing the choice of product costing systems in UK organizations. *Management Accounting Research*, 18, 399-424.
- Al, S., & McLellan, J. (2013). Strategy and management accounting practices alignment and its effect on organizational performance. *Journal of Accounting – Business & Management*, 20 (1), 1-27.
- Albu, N., & Albu, C. (2012). Factors associated with the adoption and use of management accounting techniques in developing countries: The case of Romania. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 23 (3), 245-276.
- Alkizza, A., & Akbar, S. (2005). *The impact of business environment on management accounting practices: Libyan evidence*. Liverpool: University of Liverpool management school.
- Al-nimer, M. (2010, August). An exploratory study on factors influencing the adoption of management accounting practices in developing countries: evidence from Jordan. *AAA 2011 Management Accounting Section (MAS) Meeting Paper*.
- Angelakis, G., Theriou, N., & Floropoulos, I. (2010). Adoption and benefits of management accounting practices: Evidence from Greece and Finland. *Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting*, 26, 87-96.

- Askarany, D. (2012). An exploratory study into the implementation of management accounting changes in Australia. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 8 (5), 628-640.
- Baines, A., & Langfield-Smith, K. (2003). Antecedents to management accounting change: a structural equation approach. *Accounting, Organizations and Society*, 28, 675-698.
- Bogale, E. (2013). Advanced management accounting techniques in manufacturing firms in Ethiopia. *Research Journal of Finance and Accounting*. 4 (16), 9-17.
- Burns, J. & Vaivio, J. (2001). Management accounting change. *Management Accounting Research*, 12, 389-402.
- Callado, A., Callado, A., & Almeida, M. (2008). A utilização de indicadores de desempenho não financeiros em organizações agroindustriais: Um estudo exploratório. *Organizações Rurais & Agroindustriais, Lavras*, 10 (1), 35-48.
- Cao, N., & Fowler, C. (2013, November). A survey of factors influencing the choice of cost systems in New Zealand. *A paper prepared for the New Zealand management accounting conference*.
- Chenhall, R., & Morris, D. (1986). The impact of structure, environment, and interdependence on the perceived usefulness of management accounting systems. *The Accounting Review*, 61 (1), 16-35.
- Chenhall, R., & Langfield-Smith, K. (1998). Adoption and benefits of management accounting practices: an Australian study. *Management Accounting Research*, 9, 1-19.
- Chenhall, R. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28,127-168.
- Chiavenato, I. (2003). *Introdução à Teoria Geral da Administração: Uma visão abrangente da moderna administração das organizações (7ª edição)*. Rio de Janeiro: Elsevier Editora Ltda.
- Coelho, A. (2011). *Os sistemas de custeio e a competitividade da empresa*. Porto: Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.
- Cooper, R., & Kaplan, R. (1988). Measure cost rights: make the right decisions. *Harvard Business Review*, 66 (5), 96-103.
- Drury, C., & Tayles, M. (2005). Explicating the design of overhead absorption procedures in UK organizations. *The British Accounting Review*, 37, 47-84.
- Erserim, A. (2012). The impacts of organizational culture, firm's characteristics and external environment of firms on management accounting practices: an empirical research on industrial firms in Turkey. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 62, 372-376.
- Fargnoli, E., Almeida, E., Palhares, G., Silvério, K., & Marques, R. (2012). Teoria da Contingência. *Administração e Negócio*, 61-80.
- Faria, A., Trigueiros, D., & Ferreira, L. (2012). Práticas de custeio e controlo de gestão no sector hoteleiro do Algarve. *Tourism & Management Studies*, (8), 100-107.
- Fauzi, H., Hussain, M., & Mahoney, L. (2009, October). Management control systems and contextual variables in the hospitality industry. *Working paper series*.

- Frezatti, F. (2007). The economic paradigm in management accounting: return on equity and the use of various management-accounting artifacts in Brazilian context. *Managerial Auditing Journal*, 22 (5), 514-532.
- Gerdin, J. (2005). Management accounting system design in manufacturing departments: an empirical investigation using a multiple contingencies approach. *Accounting, Organization and Society*, 30, 99-126.
- Gil, A. (1987). *Métodos e técnicas de pesquisa social: A construção do questionário*. São Paulo: Editora Atlas.
- Gomes, C. (2007). *A contabilidade de gestão e o custeio baseado em atividades nas grandes empresas portuguesas: os determinantes do custeio baseado nas atividades*. Braga: Universidade do Minho.
- Guerra, A. (2007). *Arranjos entre fatores situacionais e sistema de contabilidade de gerencial sob a ótica da teoria da contingência*. São Paulo: Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade.
- Guerreiro, R., Frezatti, F., Lopes, A., & Pereira, C. (2005). O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. *Organizações & Sociedade*, 12 (35), 91-106.
- Haldma, T., & Lääts, K. (2002). Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies. *Management Accounting Research*, 13 (4), 379-400.
- Hyvonen, J. (2005). Adoption and benefits of management accounting systems: evidence from Finland and Australia. *Advances in International Accounting*, 18, 97-120.
- Ismail, T., & Mahmoud, N. (2012). The influence of organizational and environmental factors on cost systems design in Egypt. *British Journal of Economics, Finance and Management Sciences*, 4 (2), 31-51.
- Islam, J., & Hu, H. (2012). A review of literature on contingency theory in managerial accounting. *African Journal of Business Management*, 6 (15), 5159-5164.
- Ittner, C., & Larcker, D. (2001). Assessing empirical research in managerial accounting: A value-based management perspective. *Journal of Accounting and Economics*, 32, 349-410.
- Ittner, C., & Larcker, D. (2002). Empirical managerial accounting research: are we just describing management consulting practices? *The European Accounting Review*, 11 (4), 787-794.
- Johnston, J., & Dinardo, J. (2000). *Métodos Econométricos*. 4ª Edição, McGraw-Hill.
- Joshi, P. (2001). The international diffusion of the new management accounting practices: the case of India. *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, 10, 85-109.
- Junqueira, E. (2010). *Perfil do sistema de controle gerencial sob perspectiva da Teoria da Contingência*. São Paulo: Universidade de São Paulo.
- Klein, L. (2014). *A influência dos fatores contingenciais nas práticas gerenciais de indústria paranenses*. Curitiba: Universidade Federal do Paraná.

- Kraemer, T. (1995). *Discussão de um sistema de custeio adaptado às exigências da nova competição global*. Rio Grande do Sul: Universidade federal do Rio Grande do Sul.
- Langfield-Smith, K. (1997). Management control systems and strategy: a critical review. *Accounting, Organizations and Society*, 22 (2), 207-232.
- Lee, R. (2004). *Implantação e aplicações de um sistema de custeio direto de uma confeitaria*. São Paulo: Universidade de São Paulo.
- Leftesi, A. (2008). *The diffusion of management accounting practices in developing countries: evidence from Libya*. Huddersfield: University of Huddersfield Business School.
- Lima, L., Nunes, H., & Neto, F. (2004). Coeficientes de variação de algumas características do meloeiro: uma proposta de classificação. *Horticultura brasileira*, 22 (1), 14-17.
- Lira, S. (2004). *Análise de correlação: Abordagem teórica e de construção dos coeficientes com aplicações*. Curitiba: Universidade Federal do Paraná.
- Machado, E. (2007). *A influência de certos fatores contextuais no nível de sofisticação dos sistemas de custeio de algumas organizações portuguesas*. Porto: Universidade de Porto.
- Machado, M. (2013). Balanced Scorecard: an empirical study of small and medium size enterprises. *Review of Business Management*, 15 (46), 129-148.
- Maelah, R., & Ibrahim, D. (2007). Factors influencing activity based costing (ABC) adoption in manufacturing industry. *Investment Management and Financial Innovations*, 4 (2), 113-124.
- Major, M. (2009). Reflexão sobre a investigação em contabilidade de gestão. *Revista Portuguesa e Brasileira de Gestão*, 8 (1), 43-50.
- Major, M. & Vieira, R. (2009). *Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática*. Lisboa: Escolar Editora.
- Mat, T., & Smith, M. (2014). The impact of changes in environment and AMT on management accounting practices and organizational strategy, structure and performance. *Journal of Applied Management Accounting Research*, 12 (1), 55-82.
- Melo, S., & Dalfovo, O. (2007). Delineamento de Sistema de apoio a decisões aplicado na clínica de hemodiálise na região de Blumenau – SC. *Revista Interdisciplinar Científica Aplicada*, 1 (2), 1-20.
- Merchant, K. (1981). The design of the corporate budgeting system: influences on managerial behavior and performance. *Accounting Review*, 56, 813-829.
- Morgan, G. (2002). *Imagens da organização: Edição executiva*, tradução Geni G. Goldschmidt (2ª edição). São Paulo: Editora Atlas.
- Ngingo, A. (2012). *Determinants of management accounting practices of firms listed on the Nairobi securities exchange*. Nairobi: University of Nairobi.
- Nimtrakoon, S., & Tayles, M. (2010). Contingency factors of management accounting practices in Thailand: a selection approach. *Asian Journal of Accounting and Governance*, 1, 51-78.
- Otley, D. (1980). The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, 5 (4), 413-428.

- Pestana, M. & Gageiro, J. (2005). *Análise de dados para ciências sociais: A complementaridade do SPSS* (4ª edição). Lisboa: Edições Sílabo, Lda.
- Pavlatos, O., & Paggios, I. (2008). Management accounting practices in the Greek hospitality industry. *Managerial Auditing Journal*, 24 (1), 81-98.
- Santos, L., Gomes, C., & Arroteia, N. (2010). Management accounting practices in the Portuguese lodging industry. *European journal of tourism, hospitality and recreation*, 1 (1), 110-125.
- Scarpin, J., Rocha, W., Silva, M., & Domenico, D. (2012, Julho). Fatores contingenciais que contribuem para a decisão de modificação do Sistema de custeio. *12º congresso USP de controladoria e contabilidade*.
- Shields, M. (1998). Management accounting practices in Europe: A perspective from the States. *Management Accounting Research*, 9, 501-513.
- Soares, E. (2012). *A entrada da China na OMC- Ameaça ou oportunidade: O caso da indústria têxtil e de vestuário no norte de Portugal*. Braga: Universidade do Minho.
- Soutinho, H. (2006). *Design funcional de vestuário interior*. Braga: Escola de engenharia, Universidade do Minho.
- Souza, M., Lisboa, L., & Rocha, W. (2003). Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais. *Revista de Contabilidade e Finanças*, 14 (32), 40-57.
- Sulaiman, M., Ahmad, N., & Alwi, N. (2004). Management accounting practices in selected Asian countries: a review of the literature. *Managerial Auditing Journal*, 19 (4), 493-508.
- Sunarni, C. (2013). Management accounting practices and the role of management accountant: evidence from manufacturing companies through Yogyakarta, Indonésia. *Review of Integrative Business & Economics Research*, 2 (2), 616-626.
- Tayles, M., & Drury, C. (1994). New manufacturing technologies and management accounting systems: some evidence of the perceptions of UK management accounting practitioners. *International Journal of Production economics*, 36 (1), 1-17.
- Tayles, M., & Walley, P. (1997). Integrating manufacturing and management accounting strategy: case study insights. *International Journal of Production Economics*, 53, 43-55.
- Tillema, S. (2005). Towards an integrated contingency framework for MAS sophistication: case studies on the scope of accounting instruments in Dutch power and gas companies. *Management Accounting Research*, 16, 101-129.
- Tomás, A., Major, M., & Pinto, J. (2008). Activity-Based Costing and management (ABC/M) nas 500 maiores empresas em Portugal. *Contabilidade e Gestão*, (6), 33-66.
- Van de Ven, A., & Drazin, R. (1985). The concept of fit in contingency theory. *Research in Organizational Behavior*, 7, 333-365.
- Wang, D., & Huynh, Q. (2013). An assessment of the role of the perceived usefulness in the adoption of management accounting practices. *African Journal of Social Sciences*, 3 (4), 85-96.

- Wu, J., & Boateng, A. (2010). Factors influencing changes in Chinese management accounting practices. *Journal of Change Management*, 10 (3), 315-329.
- Yalcin, S. (2012). Adoption and benefits of management accounting practices: An Inter-country comparison. *Accounting in Europe*, 9 (1), 95-110.

## Anexo A

Lista das organizações que responderam o questionário (continua)

	<b>Nome</b>	<b>Localização</b>	<b>Atividade</b>
1	Estamparia Ralope, Lda.	Braga	Estamparia têxtil
2	Aníbal Guimarães, Lda.	Porto	Passamanaria têxtil
3	A. Ferreira & Filhos, S.A.	Braga	Confeção de vestuário
4	Bruma Singular, Lda.	Braga	Confeção de tecidos
5	Carcemal, Lda.	Braga	Confeção de malhas
6	Somelos Mix, S.A.	Braga	Confeção de Fios têxteis
7	Primma, Lda.	Santarém	Confeção de têxtil - Malhas
8	Rivexel, Lda.	Porto	Confeção têxtil
9	Subida, Lda.	Porto	Confeção e exportação de têxteis
10	Mcova, Lda.	Porto	Confeção de vestuário interior
11	Vilave, Lda.	Porto	Confeção de vestuário
12	OSDM, Lda	Porto	Confeção de têxtil e vestuário
13	Indmei, Lda.	Porto	Coifecções de meias
14	Lopaltêxteis, Lda.	Braga	Confeções de vestuário
15	Filobranca, S.A.	Braga	Confeções de Malhas
16	Avelana, S.A.	Braga	Confeções de Malhas
17	António Carneiro Aires, Lda	Porto	Confeção de têxtil - Meias e Peúgas
18	Costa & Filhos, Lda.	Braga	Confeções de meias e peúgas
19	Edoo Portuguesa, Lda.	Braga	Confeção de Meias
20	Tinamar, S.A.	Braga	Tinturaria têxtil
21	Castro & Silva, Lda.	Porto	Confeção de vestuário
22	Fábrica de Malhas Esmeralda, Lda.	Santarém	Confeção de têxtil - Malhas
23	Valerius, S.A.	Braga	Confeção de vestuário
24	Cordeio Campos & C <sup>a</sup> , Lda.	Braga	Confeção de vestuário
25	Mey Têxteis, S.A.	Guarda	Confeção de têxtil
26	Não identificado	-	-
27	Ferreirotex, Lda.	Braga	Confeção de têxteis - Malhas
28	Pedro Ruella & C <sup>a</sup> , Lda.	Porto	Confeção de tecidos
29	Paula Borges Confeções, Lda.	Porto	Confeção de vestuário
30	MFM, Lda.	Porto	Confeção de têxteis - Lar e calçado
31	Ferreira & Raposo, Lda.	Santarém	Confeção de malhas
32	Fábrica de Malhas Reistex, Lda.	Braga	Confeções de têxteis
33	Intimeia, S.A.	Porto	Confeções de meias
34	Têxtil Luís Simões, S.A.	Braga	Tinturaria de têxteis
35	Irisana, Lda.	Porto	Confeções de têxteis
36	Fábrica de Malhas Martos, Lda	Leiria	Confeções de têxteis - Malhas
37	Fernando & Olga, Lda.	Porto	Confeção de vestuário
38	Confeções LM & Reis, Lda.	Porto	Confeções de têxteis
39	José Coelho Achega & Filhos, Lda.	Santarém	Confeção de vestuário
40	Idepa, Lda.	Aveiro	Passamanaria têxtil

Lista das organizações que responderam o questionário (continuação)

	<b>Nome</b>	<b>Localização</b>	<b>Atividade</b>
41	Eugénio & Gonçalo, Lda.	Braga	Confeções têxteis - Malhas
42	Fiacri, Lda.	Porto	Confeções de têxteis - Fiação e tecidos
43	Basílio Malhas, Lda.	Braga	Confeções de tecidos
44	Texla automative - têxteis, Lda.	Viseu	Confeções têxteis
45	SMBM, Lda.	Braga	Comércio e indústria têxtil
46	Oliveira & Gonçalves, Lda.	Braga	Confeção de tecido de malhas
47	Impetus têxteis, S.A.	Braga	Confeção de vestuário interior
48	Barcelcom têxteis, S.A.	Braga	Comércio de têxteis
49	LASA, S.A.	Braga	Tecelagem de fios
50	Moda 21, S.A.	Braga	Tinturaria e acabamento têxtil
51	Living colours - têxteis, S.A.	Braga	Comércio de têxteis
52	Fradimalhas, Lda.	Viseu	Indústria de vestuário de malhas
53	Becri, S.A.	Braga	Confeções de vestuário
54	Leite & Oliveira, Lda.	Braga	Confeção de têxtil
55	Vals, Lda.	Santarém	Confeção e comércio de têxteis
56	Versagocan, Lda.	Braga	Confeção e comércio de têxteis
57	Sonicarla Europa -texteis, S.A.	Braga	Comércio de têxteis
58	Vestire, S.A.	Guarda	Confeção e comércio de têxteis

## Anexo B

Inquérito enviado às organizações (*online*)

# Questionário sobre o uso de práticas de Contabilidade de Gestão

Nome da empresa: \_\_\_\_\_

### 1. Nível de Concorrência

1.1. Numa escala de 1 a 5, onde 1 é baixo e 5 extremamente intenso, assinale, por favor, o grau de concorrência que a sua empresa enfrenta ao nível dos principais produtos e serviços.

1	2	3	4	5

1.2. Qual é o grau de intensidade da concorrência via preço na sua empresa?

1	2	3	4	5

### 2. Diversidade de Produtos

Numa escala de 5 pontos, onde 1 significa diversificação muito baixa e 5 diversificação muito elevada, assinale, por favor, o nível de diversificação relativamente ao número de produtos que fabrica. Para tal, considere o seguinte: até 5 produtos considere diversificação muito baixa e igual ou superior a 25 diversificação muito elevada.

1	2	3	4	5

### 3. Dimensão da empresa

Qual o volume médio anual de vendas (em euros) da empresa no último ano? Considere os seguintes intervalos:

- [Inferior à 1.000.000€ [                      [1.000.001€ e 1.550.000€ [
- [1.550.001€ e 2.100.000€ [                      [2.100.001€ e 2.650.000€ [
- [2.650.001€ e 3.200.000€ [                      [3.200.001€ e 3.750.000€ [

[3.750.001€ e 4.300.000€ [ Superior à 4.300.001 [

#### 4. Importância da informação de custo para a tomada de decisões

Numa escala de 5 pontos assinale, por favor, o nível da importância da informação de custo para a tomada de decisões. Para tal, considere o seguinte: 1- Sem importância e 5- Importância vital.

1	2	3	4	5

#### 5. Tecnologia avançada de produção

Indique qual o nível do uso das seguintes tecnologias de produção avançada pela sua empresa, numa escala de 5 pontos, onde que 1 significa não usado e 5 amplamente usado.

Tecnologias	1	2	3	4	5
Sistema de produção flexível					
Sistema de controlo numérico por computador (Electronic Data Interchange - EDI)					
Tecnologia Seamless					
Outros sistemas (especifique): _____					

#### 6. Práticas de Contabilidade de Gestão

Indique, qual o sistema de contabilidade de gestão que a sua empresa utiliza:

6.1. Sistemas de custeio: Sim  Não

Se sim, por favor, continue para a questão a). Se não, por favor prossiga para alínea 6.2.

a) Por favor, indique o grau em que os sistemas de custeio a seguir são utilizados na sua indústria, tendo por base uma escala de 5 pontos onde, 1- Nunca, 2- Raramente, 3- Ocasionalmente, 4- Frequentemente, 5- Muito Frequente.

Itens	1	2	3	4	5
Custeio por absorção					
Custeio variável					
Custeio por absorção e variável					
Custeio baseado em atividades (ABC)					

6.2. Sistema de avaliação de desempenho: Sim  Não

Se sim, por favor, continue para a questão b). Caso não, por favor, prossiga para a alínea 6.3.

b) Por favor, indique o grau em que são utilizadas as seguintes medidas de avaliação e desempenho, tendo por base uma escala de 5 pontos onde, 1- Nunca, 2- Raramente, 3- Ocasionalmente, 4- Frequentemente, 5- Muito Frequente.

Itens	1	2	3	4	5
<i>Medidas Financeiras</i>					
Lucro operacional					
Retorno sobre o investimento					
Análise de variação					
Crescimento das vendas					
Fluxos de caixa					
<i>Medidas não financeiras</i>					
Número de reclamações de clientes					
Pesquisa de satisfação do cliente					
Números de pedidos de garantia					
Entrega no prazo					
Lead time de fabricação / tempo de ciclo					
Taxa de defeito					
Rotatividade de funcionários					
Taxas de absentismo					

6.3. Sistema de orçamento (Planeamento e controlo): Sim  Não

Se sim, por favor, continue para as questões c, d, e). Se não, por favor, prossiga para alínea 6.4.

c) Por favor, indique que orçamentos são preparados na sua indústria, tendo por base uma escala de 5 pontos onde, 1- Nunca, 2- Raramente, 3- Ocasionalmente, 4- Frequentemente, 5- Muito Frequente.

Itens	1	2	3	4	5
Orçamento de vendas					
Orçamento de compras					
Orçamento de produção					
Orçamento de fluxo de caixa					
Orçamento de posição financeira					

d) Tendo por base a mesma escala, por favor, indique a frequência de preparação do orçamento.

Itens	1	2	3	4	5
Orçamento mensal					
Orçamento anual					
Orçamento contínuo					

e) Por favor, indique o grau em que o seguinte tipo de orçamento são empregados.

Itens	1	2	3	4	5
Orçamento flexível					
Orçamento incremental					
Orçamento base zero					

6.4. Sistemas de apoio à tomada de decisão: Sim  Não

Se sim, por favor, continue para a questão f). Se não, dê por terminado o inquérito.

f) Por favor, indique o grau em que as análises a seguir são usadas na sua empresa, tendo por base uma escala de 5 pontos onde, 1- Nunca, 2- Raramente, 3- Ocasionalmente, 4- Frequentemente, 5- Muito Frequente.

Itens	1	2	3	4	5
<i>Análise de curto prazo</i>					
Análise custo-volume-lucro					
Modelo de controlo de stock					
Análise da rentabilidade de produto					
Análise da rentabilidade de clientes					
<i>Análise de longo prazo</i>					
Payback					
Taxa de retorno contabilístico					
Valor presente líquido (VPL)					
Taxa interna de retorno (TIR)					

Muito obrigada pela sua colaboração. Todas as respostas serão tratadas com o maior rigor e confidência, e nenhuma resposta ou conjunto de repostas serão identificáveis.

Akaísa Afonso Leite – aal3463@gmail.com  
Escola Superior de Tecnologia e Gestão

## Anexo C

### Instruções de resposta ao questionário

**Identificação da empresa:** Empresas portuguesas do setor têxtil e vestuário

Este questionário faz parte de um projeto de investigação cujo objetivo é, por um lado, avaliar o uso das práticas de Contabilidade de Gestão em Portugal e, por outro lado, verificar a eventual relação entre cinco contingências (o nível de concorrência, a dimensão da organização, a diversidade de produtos, a importância de informação de custos para a tomada de decisões e a tecnologia avançada de produção) e o uso das práticas de Contabilidade de Gestão. Trata-se de um estudo desenvolvido no âmbito do mestrado em Contabilidade e Finanças a realizar na Escola Superior de Tecnologia e Gestão do Instituto Politécnico de Bragança.

É de realçar que não existem respostas certas ou erradas relativamente a qualquer dos itens apresentados, pretendendo-se apenas a sua opinião pessoal e sincera. Responda com o máximo de rigor e honestidade.

Este questionário é de natureza **confidencial**. O tratamento deste, por sua vez, é efetuado de uma forma global, não sendo sujeito a uma análise individualizada, o que significa que o seu **anonimato** é respeitado. Peço, portanto, que responda ao questionário que se segue e agradeço, desde já, a sua inestimável colaboração.

Com os melhores cumprimentos