

Práticas de gestão e consultoria externa: abordagem contingencial do factor dimensão

Hélder Silva* e Joaquim Leite**

*Estig, Instituto Politécnico de Bragança (silvahelder85@hotmail.com)

**Estig, Instituto Politécnico de Bragança (jleite@ipb.pt)

Resumo:

Este trabalho teve como finalidade estudar, para o universo das micro, pequenas e médias empresas, se a utilização de práticas de gestão e o recurso a consultoria externa dependem do factor dimensão, por um lado, e analisar a relação entre as práticas de gestão e a consultoria externa, por outro. Os dados foram recolhidos através de um inquérito por questionário, enviado a 126 empresas de Bragança - Portugal, tendo-se obtido 35 respostas. A análise dos dados foi efectuada por estatísticas descritivas, testes não paramétricos de Kruskal-Wallis e correlação de Spearman. Os resultados, enquadrados na teoria da contingência organizacional, apesar do estudo não incluir as grandes empresas, mostraram que o recurso a consultoria externa de contabilidade financeira e fiscalidade dependem da dimensão empresarial. Também a existência de interdependências entre práticas de contabilidade financeira e consultoria externa de contabilidade financeira, por um lado, e entre práticas de contabilidade de gestão e consultoria externa de contabilidade de gestão, por outro, integra os resultados obtidos.

Palavras-chave:

Teoria da contingência, Dimensão, Práticas de gestão, Consultoria externa.

Abstract:

This paper aimed to study, focused on micro, small and medium enterprises, if the use of management practices and external consulting depends on size factor, on the one hand, and to analyze the relationship among management practices and external consulting, on the other hand. The data was collected through a questionnaire sent to 126 enterprises of Bragança - Portugal and it was obtained 35 responses. Descriptive statistics, nonparametric Kruskal-Wallis tests and Spearman correlation was used to analyze data. The findings from the study, based on contingency theory, despite the study does not include the large enterprises, showed that the external consulting of financial accounting and taxation used depends on enterprises size. The existence of interdependencies among financial accounting practices and financial accounting external consulting, on the one hand, and among management accounting practices and management accounting external consulting, on the other hand, integrates the results.

Key words:

Contingency theory, Size, Management practices, External consulting.

INTRODUÇÃO

Num mundo em que a informação é cada vez mais vital para a tomada de decisão, é importante saber fazer a gestão dessa informação e utilizá-la de forma construtiva para o sucesso da empresa. Este sucesso está dependente de várias contingências e, sendo a dimensão da empresa um factor de contingência, é pertinente estudar este factor no segmento das micro, pequenas e médias empresas que representam, em Portugal, a larga maioria de empresas.

A metodologia utilizada neste trabalho direccionou-se para o objectivo de estudar a relação entre práticas de gestão e consultoria externa, por um lado, e se a utilização de práticas de gestão e o recurso a consultoria externa dependem do factor contingente dimensão, por outro, tendo a teoria da contingência como problemática teórica e alvo de revisão de literatura, juntamente com os conceitos envolvidos na investigação. Consequentemente, o modelo de análise estabeleceu não só hipóteses de que o uso de práticas de gestão e o recurso a consultoria externa de gestão dependem da dimensão - micro, pequena ou média empresa – mas também de eventual existência de relação entre o recurso a determinadas tipologias de consultoria externa e o uso de diferentes práticas de gestão naquele universo de empresas. Os dados recolhidos por questionário, relativos a 35 empresas do distrito de Bragança – Portugal, foram tratados com recurso a estatísticas descritivas, testes não paramétricos Kruskal-Wallis e correlação de Spearman, permitindo testar as hipóteses e concluir pela existência de relação entre o uso de práticas de gestão e o recurso a consultoria externa ao nível da contabilidade financeira e da contabilidade de gestão. Concluiu-se também que o recurso a consultoria externa de contabilidade financeira e de fiscalidade dependem da dimensão das empresas.

Este trabalho está subdividido em cinco pontos. Para além desta introdução, o segundo ponto apresenta uma revisão bibliográfica da teoria que sustenta este trabalho, a Teoria da Contingência, com destaque para o factor dimensão, e de outros conceitos envolvidos no estudo (práticas de gestão e consultoria externa). De seguida, descreve-se a metodologia utilizada. Os resultados obtidos, baseados em estatísticas descritivas e nos testes estatísticos apropriados, apresentam-se no quarto ponto. Finalmente, a última secção sumariza as conclusões do estudo.

1. ENQUADRAMENTO TEÓRICO

O primeiro aspecto desta revisão bibliográfica foca a Teoria da Contingência (*Contingency Theory*- CT), com destaque para a dimensão como factor de contingência. Seguidamente, efectua-se uma contextualização das práticas de gestão, especificamente práticas de contabilidade financeira, práticas de contabilidade de gestão e práticas de fiscalidade. Para finalizar este enquadramento teórico, abordam-se alguns tipos de consultoria externa, designadamente, consultoria de contabilidade financeira, consultoria de contabilidade de gestão e consultoria de fiscalidade.

1.1. O Factor Dimensão na Teoria da Contingência (CT)

A CT nasceu a partir de pesquisas para determinar quais os tipos de estruturas organizacionais mais eficazes em determinadas indústrias. Os primeiros investigadores, que pesquisavam isoladamente, procuraram confirmar se as organizações eficazes em determinados tipos de indústrias seguiam os pressupostos da “Teoria Clássica”, mas os resultados surpreendentes conduziram a uma nova concepção de organização: a estrutura de uma organização e o seu funcionamento dependem da interface com o ambiente externo (Chiavenato, 1999). “A eficiência da estrutura ou procedimentos de uma organização depende das circunstâncias específicas dessa organização” (Major & Vieira, 2009, pp. 70-71), sendo esta a ideia elementar da CT.

Diversos autores deram o seu contributo para a CT, destacando-se Chandler; Burns e Stalker; Emery e Trist; Lawrence e Lorsch; e Woodward (citados por Chiavenato, 1999). Dessas mesmas investigações, os autores procuraram identificar variáveis básicas associadas a sistemas de controlo eficientes nas organizações, tais como a dimensão, a estrutura, a tecnologia e sua envolvente, sendo estas identificadas como estatisticamente significativas (Major & Vieira, 2009).

A inclusão da dimensão na CT foi motivada pelo impacto desta num estudo de Lawrence e Lorsch (citados por Merchant, 1981) que, após diversas pesquisas, concluíram que o aumento da dimensão nas empresas origina uma maior diversidade de problemas no controlo social, de comunicação e coordenação. Por seu turno, segundo o mesmo estudo, com o crescimento, as organizações enfrentam um aumento de canais que exigem fluxos de

informação para fins de coordenação, pois as diferenças na orientação cognitiva e emocional entre os gestores tornam a comunicação mais difícil.

Como consequência do crescimento e diversificação, as empresas tendem a descentralizar-se e implementar uma estratégia de controlo administrativo mais específico, que envolve uma maior estruturação das actividades, comunicações formalizadas e um aumento da contabilidade organizada para avaliar o desempenho da gestão (Bruns & Waterhouse, 1975).

A evidência no estudo de Bruns e Waterhouse (1975) demonstrou que empresas de dimensão maior e descentralizadas tendem a usar a orçamentação de forma administrativa, uma maior participação das chefias intermédias em actividades relacionadas com o orçamento, usam padrões mais formais de comunicação e suportes orçamentais mais sofisticados. Por seu turno, segundo o mesmo estudo, empresas com menor dimensão e mais centralizadas tendem a confiar mais na supervisão directa e nas frequentes interacções pessoais e menos na comunicação formal.

O aumento da dimensão permite às empresas melhorar a eficiência, oferecendo oportunidades para a especialização e a divisão do trabalho, sendo que as grandes organizações tendem a ter mais poder para controlar o seu ambiente operacional (Child & Mansfield, 1972). Os autores referem ainda que conforme a dimensão evolui, vai crescendo a necessidade de os gestores lidarem com grandes quantidades de informação, sendo que é necessário instituir controlos, regras, documentação, especialização de funções, originando um acréscimo de hierarquias e descentralização das estruturas das mesmas.

Grandes organizações contemporâneas costumam desenvolver associações com fornecedores e clientes, aumentando ainda mais a dimensão da entidade. A dimensão também permite às organizações abrir novos horizontes através de operações de fusões, aquisições e outros acordos de associação de empresas (Chenhall, 2003). O autor referiu ainda que os desenvolvimentos criam outras preocupações administrativas, devido ao aumento dos níveis de complexidade nos processos de produção e às interdependências da gestão global entre parceiros.

A dimensão da empresa está também positivamente relacionada com a sofisticação da contabilidade (Merchant, 1981). Quanto maior for a organização, maior será a comunicação e os problemas de controlo, portanto, a contabilidade e controlo de processos tornam-se mais especializados e sofisticados (Hoque & James, 2000).

1.2. Práticas de Gestão

Este ponto desdobra-se na abordagem a três tipos de práticas de gestão: contabilidade financeira, contabilidade de gestão e fiscalidade.

1.2.1. Contabilidade Financeira

A contabilidade financeira, segundo o *International Accounting Standard Board* – IASB – (citado por Frezatti, Aguiar, & Guerreiro, 2006), tem como objectivo dar informações sobre a posição financeira, as suas mudanças e os resultados de uma empresa que sejam úteis, a um grande número de utilizadores para a tomada de decisão.

A contabilidade financeira "afecta todos", segundo Mitchell (citado por West, 1998), na medida em que não é importante por ser um produto do seu ambiente, mas sim porque reformula o seu ambiente e desempenha um papel importante na condução das políticas económicas e sociais e decisões organizacionais.

West (1998) salientou que, dada a importância económica e social da contabilidade financeira, talvez não seja surpreendente a evolução do grupo profissional que exerce controlo sobre esta informação. Este autor acrescentou, referindo-se à Escócia de meados do século XIX, que os primeiros contabilistas se organizaram em associações e se expandiram rapidamente, por todo o mundo, para se tornar uma das profissões de liderança, não só em termos do número de pessoas que emprega, mas também em quantidade e variedade de serviços que oferece e processa.

A contabilidade financeira lida com um complexo mundo comercial e institucional, sendo que, nas últimas décadas, tem até tentado responder às mudanças das práticas de emprego, formas de remuneração e organizações mais complexas (Hopwood, 2007).

Actualmente, a contabilidade financeira não é praticada apenas pelos contabilistas, pois as fórmulas de cálculo económico que ela cria são agora uma parte do funcionamento de uma infinidade de departamentos dentro da empresa, tornando-se um fenómeno menos isolado e incorpóreo, assumindo um papel fundamental na tomada de decisões (Hopwood, 2007).

Na contabilidade financeira, tem-se assistido a um rápido aumento da normalização e das pressões associadas a uma maior harmonização, pois que não se trata apenas de um artefacto funcional mas também de um símbolo cultural de modernidade e da mercantilização, sujeita à cultura institucional e às pressões económicas (Hopwood, 2007).

1.2.2. Contabilidade de Gestão

Nos últimos anos, os crescentes níveis de concorrência global têm intensificado os desafios para os gestores, pois estes necessitam de mais informação. Segundo Chenhall e Langfield (1998), muitos especialistas advertiram que a contabilidade de gestão precisava de se adaptar para atender às necessidades da mudança e, em resposta a estas preocupações, surgiu uma gama de novas técnicas de contabilidade de gestão, como o *balanced scorecard*, o sistema de custeio baseado em actividade (ABC) e o *benchmarking*, fornecendo informações financeiras e não financeiras.

Moore e Chenhall (1994) demonstraram haver evidência relativamente ao facto de a dimensão ser um factor importante e influente na adopção de sistemas de controlo de gestão mais complexos. Bjornemak (1997) referiu que a dimensão é um factor significativo para a adopção ou não de sistemas contemporâneos de contabilidade de gestão (como o ABC), pois empresas de maior dimensão possuem uma maior rede de canais de comunicação e infra-estruturas para os implementar.

A dimensão crescente de uma organização origina um aumento da complexidade das tarefas, exige uma divisão do trabalho e, conseqüentemente, a criação de subunidades organizacionais, cujas necessidades de coordenação exigem a implementação de sistemas de controlo de gestão (Chenhall & Langfield, 1998).

As empresas de maior dimensão tendem a aplicar novos sistemas de contabilidade de gestão, pois têm maior acesso a recursos para a experimentação de inovações administrativas, sendo que, muitas vezes, o entrave para a adopção destes sistemas é o preço proibitivo (Innes & Mitchell, 1995). Além do preço, também a sua difícil implementação é um obstáculo, pois, segundo Chenhall e Langfield (1998), que analisaram o sector industrial brasileiro, os sistemas de contabilidade de gestão tradicionais são mais usuais devido á sua fácil implementação.

Angelakis, Theriou e Floropoulos (2010), num estudo realizado na Grécia e Finlândia, concluíram ser nas grandes empresas onde se espera usar a maioria das ferramentas e práticas contemporâneas de contabilidade de gestão propostas, sendo que uma das principais razões para essa necessidade de utilização é a dimensão, pois são as grandes empresas que têm o "luxo" de investir em tecnologias modernas e experimentar novas tendências.

1.2.3. Fiscalidade

A informação da contabilidade tem como principal objectivo ser útil na tomada de decisão dos utilizadores mas também pretende auxiliar na determinação do lucro passível de imposto. Assim, há uma inter-relação entre a contabilidade financeira e a fiscalidade, na medida em que a contabilidade financeira é responsável pela preparação e a disseminação da informação contabilística para o utilizador e a fiscalidade usa a contabilidade para o cálculo dos impostos (Formigoni et al., 2009).

Geralmente, os governos estabelecem um sistema fiscal em conjunto com o sistema de contabilidade financeira, dado que se utilizam os relatórios da contabilidade para apuramento e supervisão dos impostos (Formigoni et al., 2009).

Um estudo de Tang (citado por Formigoni et al., 2009), considera que as elevadas taxas de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (encargo fiscal) implicam um menor resultado após o imposto e menos vantagens competitivas, uma vez que a influência do encargo fiscal gera baixa rentabilidade do investimento e reduz o fluxo de caixa das empresas. O mesmo estudo sugere que os gestores procuram minimizar o encargo fiscal, dentro dos limites legais, para assim serem menos penalizados em imposto. A gestão dos resultados contabilísticos e/ou de impostos não pode ser confundida com fraude, desde que seja praticada dentro dos padrões exigidos pelas normas de contabilidade e legislação fiscal. McNichols e Wilson (citados por Formigoni et al., 2009) afirmam que as receitas e as despesas, incluídas no lucro líquido divulgado, têm uma componente não discricionária de apreciação, em que os administradores podem exercer o seu poder através da selecção do método de contabilidade e/ou através da estruturação de actividades operacionais. A gestão dos resultados pode ser alcançada de diversas maneiras, nomeadamente a utilização de acréscimos, alterações nos métodos de contabilidade e as alterações na estrutura de capital (Formigoni et al., 2009).

Goncharov e Zimmermann (2006) estudaram os efeitos da legislação fiscal sobre o comportamento de gestão de resultados de empresas privadas russas, concluindo que a forte influência da legislação fiscal sobre a regulação da contabilidade na Federação Russa, combinada com a falta de vontade "geral" para pagar impostos, gerou um ambiente em que seria possível gerir resultados para a redução do pagamento de impostos. O mesmo estudo também concluiu que existe uma tendência das empresas com encargos fiscais elevados em “concertar” relatórios contabilísticos com pequenos lucros para assim pagar menos impostos.

1.3. Consultoria Externa

Na sociedade de informação em que vivemos, é importante dar valor à gestão da informação nas organizações. Essa gestão é um factor crítico de sucesso, sendo um recurso indispensável para aumentar a competitividade, a qualidade, a satisfação dos clientes e o crescimento da organização. Como consequência lógica desse ambiente, as organizações sentem a necessidade da colaboração de especialistas que as ajudem a tomar decisões adequadas, sendo possível encontrar uma grande variedade de serviços prestados por consultores externos, sendo que esse serviço pode ser definido por duas palavras-chave: problemas e soluções (Bustelo Ruesta & García-Morales, 2000).

Um estudo de Lambrecht e Pirnay (2005) refere que o recurso e a diversidade de consultoria externa aumentam com a dimensão da empresa e o menor uso de consultoria externa por empresas de menor porte é explicada pela menor complexidade das suas actividades, pela falta de meios, pela sua preferência em solicitar ajuda nas suas redes pessoais (clientes, fornecedores, colegas empresários, etc.) e pela insuficiência da proposta de consultoria para as necessidades da empresa. Os autores referem ainda que um outro factor determinante para a utilização de consultoria externa é o sector em que a empresa está situada, pois que empresários da indústria, grandes vendas, transportes e serviços prestados às empresas procuram mais os serviços dos consultores externos do que os empresários do retalho, a construção, hotelaria e restauração.

Pequenas empresas, que pretendam expandir-se internacionalmente, apelam com mais frequência a consultores externos para a preparação de suas actividades de exportação e, quando os factores de localização são tidos em conta, parece que a probabilidade de uso de consultores do sector privado ainda é influenciada principalmente pelo tamanho da empresa, pelo sector de actividade e pelo histórico de inovação (Lambrecht & Pirnay, 2005).

As principais razões para não recorrer a um consultor externo prendem-se com o facto de não haver a necessidade de aconselhamento externo e as competências necessárias estarem disponíveis internamente, enquanto que as taxas de remuneração juntamente com a competência e a gama de serviços oferecidos pelo consultor e as recomendações de colegas empresários estão entre os principais critérios de selecção de um consultor (Lambrecht & Pirnay, 2005). Estes mesmos autores acrescentaram ainda que, muitas vezes, o empresário só requer aconselhamento externo quando um grave problema requer uma solução urgente.

No sector de consultoria, a contabilidade é a mais requisitada, sendo que o recurso à consultoria é procurado por parte das empresas porque tem efeitos positivos para o desempenho da empresa (Robson & Bennett, 2000).

2. METODOLOGIA

A metodologia deste trabalho inicia-se com duas perguntas de partida e prossegue com a exploração, a problemática, a construção do modelo de análise, a observação e a análise dos dados.

Os objectivos do estudo visam obter uma resposta a duas questões: i) a utilização de práticas de gestão e o recurso a consultoria externa de gestão dependem da dimensão, considerando apenas o segmento micro, pequenas e médias empresas? e ii) que relação existe entre o uso de práticas de gestão nas micro, pequenas e médias empresas e o recurso a consultoria externa?

Na fase exploratória, efectuaram-se pesquisas bibliográficas sobre os conceitos relativos a práticas de gestão, consultoria externa e dimensão das organizações. Também a problemática do estudo teve em vista a relação existente entre esses conceitos, porquanto, na CT, a variável dimensão se assume como contingência organizacional (Merchant, 1981).

Os conceitos envolvidos no estudo são: i) dimensão (micro, pequena e média), associada ao número de trabalhadores e o volume de vendas anual; ii) práticas de gestão, relativamente ao grau de utilização de cada prática de gestão (contabilidade financeira, contabilidade de gestão e fiscalidade); e iii) consultoria externa, baseado no grau de recurso a cada tipo de consultoria (contabilidade financeira, contabilidade de gestão e fiscalidade).

Para o universo das micro, pequenas e médias empresas, o construção do modelo de análise assentou nas seguintes hipóteses:

H₁: as empresas de qualquer dimensão utilizam igualmente cada prática de gestão (i.e., a utilização de práticas de gestão não depende, em média, da dimensão das empresas);

H₂: as empresas de qualquer dimensão recorrem igualmente a cada tipo de consultoria externa (i.e., o recurso a consultoria externa de gestão não depende, em média, da dimensão das empresas);

H₃: existe uma relação entre consultoria externa e práticas de gestão.

A amostra foi constituída por 35 empresas do distrito de Bragança – Portugal – que responderam a um inquérito por questionário, enviado *online* a 126 empresas cuja dimensão variou entre de micro a média empresa, escolhidas aleatoriamente de entre uma listagem de clientes (amostra não probabilística), de uma empresa de consultoria financeira e fiscal. Cadez e Guilding (2008) também estudaram a variável dimensão com recurso a dados recolhidos através de inquérito por questionário via e-mail. Instrumento de recolha de dados similar foi usado por diversos autores, nomeadamente com a medição através de igual escala de Likert (Chenhall & Langfield-Smith, 1998; Angelakis et al., 2010). Diversos autores estudaram a variável dimensão, também medida pelos itens n.º de trabalhadores e/ou volume anual de negócios (Merchant, 1981; Chenhall & Langfield-Smith, 1998; Angelakis et al., 2010).

Os dados recolhidos foram tratados com recurso a estatísticas descritivas, testes não paramétricos Kruskal-Wallis e correlação de Spearman, permitindo aferir, quantitativamente, se as práticas de gestão utilizadas e o recurso a consultoria externa se verificam de igual modo nos vários tipos de empresa (dimensão) e se existe relação entre a consultoria externa e as práticas de gestão. A opção pelo teste Kruskal-Wallis deveu-se ao facto de a variável dimensão ser quantitativa e discreta, ao passo que as restantes variáveis do estudo (práticas de gestão e consultoria externa) se classificam como qualitativas, ordinais e discretas. Foi utilizada a análise de correlação de Spearman dado que as variáveis práticas de gestão e consultoria externa foram medidas numa escala ordinal. Merchant (1981) utilizou a correlação de Spearman com o mesmo propósito deste estudo, aplicado no estudo de como as diferenças nos sistemas de orçamentação ao nível corporativo estão relacionados com a dimensão das empresas, diversidade e grau de descentralização.

3. RESULTADOS

A caracterização da amostra e a análise estatística são os dois pontos que integram esta secção de resultados.

3.1. Caracterização da amostra

Em relação às medidas de dimensão, tendo sido considerados diferentes intervalos para o número de trabalhadores e para o volume de negócios anual, o número de empresas respondentes, em valores absolutos e percentuais, encontra-se na Tabela 1.

Tabela 1

Medidas de Dimensão

Nº de trabalhadores	Nº de empresas	%
0 a 9	19	54
10 a 49	15	43
50 a 250	1	3
Superior 250	0	0
Total da amostra	35	100
Volume de negócios anual		
Inferior a 7 milhões de euros	31	89
Entre 7 e 40 milhões de euros	4	11
Superior a 40 milhões de euros	0	0
Total da amostra	35	100

A análise da Tabela anterior evidencia, no que se refere ao número de trabalhadores, o seguinte: i) 54% são microempresas, com menos de 10 trabalhadores; ii) 43% são pequenas empresas, com um número de trabalhadores entre 10 e 49; e iii) 3% são médias empresas, com mais de 50 trabalhadores. Na mesma Tabela, no que toca ao volume de negócios anual, realce-se o seguinte: i) 89% das empresas apresentam um valor inferior a 7 milhões de euros; e ii) 11% registam entre 7 e 40 milhões de euros.

Em relação às práticas de Contabilidade Financeira, os valores absolutos e percentuais, inseridos numa escala de Likert, entre 1 e 7, no que se refere ao grau de utilização dessas práticas, encontram-se na Tabela 2.

Tabela 2

Práticas de Contabilidade Financeira

	1	2	3	4	5	6	7	Total da amostra
Práticas								
EC	0	1	5	5	5	7	12	35
%	0	3	14	14	14	20	34	
EPF	0	1	1	7	4	8	14	35
%	0	3	3	20	11	23	40	
PS	0	0	1	4	3	8	19	35
%	0	0	3	11	9	23	54	
CCT	0	0	2	4	1	10	18	35
%	0	0	6	11	3	29	51	

Pode destacar-se na Tabela acima, referente ao grau de utilização das práticas de contabilidade financeira, o seguinte: i) 34% das empresas utilizam, sempre ou frequentemente, a execução e controlo de actividade administrativa e dossier de contabilidade corrente (EC), enquanto 3% nunca ou muito raramente a utiliza; ii) já a elaboração de peças finais relativas ao encerramento das contas do exercício (EPF) é utilizada, sempre ou frequentemente, por 40% das empresas; iii) o processamento de salários (PS) é utilizado, sempre ou frequentemente, por 54% das empresas; e iv) o controlo de contas correntes de terceiros (CCT) é utilizado, sempre ou frequentemente, por 51% das empresas inquiridas.

Relativamente às práticas de contabilidade de gestão, os dados relativos ao grau de utilização das mesmas, medidos numa escala de Likert, entre 1 e 7, em valores absolutos e percentuais, apresentam-se na Tabela 3.

Tabela 3

Práticas de Contabilidade de Gestão

	1	2	3	4	5	6	7	Total da amostra
Práticas								
ABC	16	1	3	3	5	1	6	35
%	46	3	9	9	14	3	17	
CT	17	1	3	3	5	1	5	35
%	49	3	9	9	14	3	14	
CR	20	2	2	4	4	0	3	35
%	57	6	6	11	11	0	9	

Tabela 3

Práticas de Contabilidade de Gestão (continuação)

	1	2	3	4	5	6	7	Total da amostra
Práticas								
CV	20	2	1	4	4	1	3	35
%	57	6	3	11	11	3	9	
ACVR	14	1	1	6	5	2	6	35
%	40	3	3	17	14	6	17	
GO	12	1	2	5	7	2	6	35
%	34	3	6	14	20	6	17	
ABM	15	2	3	3	2	5	5	35
%	43	6	9	9	6	14	14	

A Tabela 3 evidencia o seguinte: i) 46% das empresas utiliza, nunca ou muito raramente, o sistema de custeio baseado nas actividades (ABC), já 17% refere que utiliza, sempre ou frequentemente, esta prática; ii) o sistema de custeio total é utilizado, nunca ou muito raramente, por 49% das empresas, contra 14% que o utiliza sempre ou frequentemente; iii) os sistemas de custeio racional e o custeio variável são utilizados, sempre ou frequentemente, por 9% das empresas, e 57%, nunca ou muito raramente os utiliza; iv) a análise de Custo/Volume/Resultados (ACVR) é utilizada, nunca ou muito raramente, por 40% das empresas, sendo que 17% a utiliza, sempre ou frequentemente; v) a gestão orçamental é utilizada, sempre ou frequentemente, por 17% das empresas, já 34% nunca ou muito raramente a utiliza; e vi) a gestão baseada na actividade (ABM) é nunca ou muito raramente utilizada por 43% das empresas, sendo que 14% a utiliza sempre ou frequentemente.

No que toca às práticas de fiscalidade, tendo os dados sido obtidos numa escala de Likert, entre 1 e 7, relativos ao seu grau de utilização, esses elementos, em valores absolutos e percentuais, preenchem a Tabela 4.

Tabela 4

Práticas de Fiscalidade

	1	2	3	4	5	6	7	Total de empresas
Práticas								
OIRC	0	0	1	0	3	10	21	35
%	0	0	3	0	9	29	60	
OIVA	0	0	1	0	3	10	21	35
%	0	0	3	0	9	29	60	
OSS	0	0	1	0	3	9	22	35
%	0	0	3	0	9	26	63	

Pode verificar-se na Tabela acima, no que tange às práticas de fiscalidade, o seguinte: i) as obrigações relativas ao IRC (OIRC) são sempre ou frequentemente utilizadas por 60% das empresas, sendo que 3% nunca ou muito raramente as utiliza; ii) as obrigações relativas ao IVA (OIVA) também são sempre ou frequentemente utilizadas por 60% das empresas; e iii) as obrigações relativas à Segurança Social (OSS) são sempre ou frequentemente utilizadas por 63% das empresas, contra os 3% que raramente as utiliza.

Por fim, quanto ao grau de recurso a consultoria externa, os dados recolhidos através de escala de Likert, entre 1 e 7, em valores absolutos e percentuais, foram também sumariados na Tabela 5.

Tabela 5

Recurso à Consultoria Externa

	1	2	3	4	5	6	7	Total de empresas
Recurso à Consultoria								
RCF	3	0	2	4	4	7	15	35
%	9	0	6	11	11	20	43	
RCG	10	3	2	7	1	6	6	35
%	29	9	6	20	3	17	17	
RF	2	0	3	4	4	9	13	35
%	6	0	9	11	11	26	37	

Na Tabela 5, no que se refere ao recurso à consultoria externa, sobressai o seguinte: i) 43% utilizam, sempre ou frequentemente, a consultoria de contabilidade financeira (RFC); ii) 29% utiliza, nunca ou muito raramente, a consultoria em contabilidade de gestão (RCG), já

17% utiliza-a sempre ou frequentemente; e iii) 37% utiliza, sempre ou frequentemente, a consultoria em fiscalidade (RF), sendo que 6% nunca ou muito raramente a utiliza.

3.2. Resultados da análise estatística

Em relação às hipóteses do modelo de análise, começa-se por apresentar a estatística descritiva das variáveis (Tabela 6), assim como os resultados do teste Kruskal-Wallis (Tabela 7), para estudar se as populações (a dimensão e as práticas de contabilidade financeira) têm o mesmo parâmetro de localização, ou seja, se as empresas de qualquer dimensão utilizam igualmente cada prática de contabilidade financeira, tendo-se estabelecido, para a hipótese 1a, o seguinte teste de hipóteses:

H_{1a} : as populações têm médias iguais;

H_{1a}' : pelo menos uma população tem média diferente.

Tabela 6

Dimensão versus Práticas de Contabilidade Financeira: Estatística Descritiva

Variáveis	Média (Desvio Padrão)	Mín/Max Possível	Mín/Máx Verificado	Moda
(1) Dimensão		1/4	1/3	1
(2) EC	5,37 (1,573)	1/7	2/7	7
(3) EPF	5,69 (1,409)	1/7	2/7	7
(4) PS	6,14 (1,167)	1/7	3/7	7
(5) CCT	6,09 (1,245)	1/7	3/7	7

Nota: à variável dimensão foram atribuídos números conforme o tipo de dimensão: 1=Micro; 2=Pequena; 3=Média; e 4=Grande

A análise das estatísticas descritivas que constam na Tabela 6 permitem salientar o seguinte: i) em relação à dimensão, às microempresas corresponde o valor mais frequente (moda igual a 1); e ii) em relação ao grau de utilização das quatro práticas de contabilidade financeira consideradas, nota-se que as médias se aproximam dos valores máximos, em que o valor máximo é a utilização mais frequente (moda igual a 7) em todas as práticas,

particularizando-se também PS com o maior valor médio (6,14) e o menor desvio padrão (1,167).

Tabela 7

Dimensão versus Práticas de Contabilidade Financeira: Teste Kruskal-Wallis

Variáveis	Dimensão	N	Ranking Média	Kruskal-Wallis (valor de prova)
				Dimensão
(2) EC				1,356 (0,508)
	Micro	19	19,47	
	Pequena	12	17,21	
	Média	4	13,38	
	Total	35		
(3) EPF				2,855 (0,240)
	Micro	19	19,47	
	Pequena	12	18,21	
	Média	4	10,38	
	Total	35		
(4) PS				1,15 (0,563)
	Micro	19	17,66	
	Pequena	12	17,00	
	Média	4	22,63	
	Total	35		
(5) CCT				1,283 (0,526)
	Micro	19	17,42	
	Pequena	12	17,25	
	Média	4	23,00	
	Total	35		

Quanto à variância das médias do grau de utilização das práticas de contabilidade financeira conforme a dimensão, da análise da Tabela 7 evidenciam-se os seguintes aspectos:

i) os valores de prova para as quatro variáveis são superiores a 0,05 com a prática PS a assumir o maior valor de prova (0,563), sendo que, para todas as quatro variáveis não se rejeita a hipótese nula (1a); e ii) o ranking das médias não difere muito, consoante o tipo de dimensão, registando-se a maior diferença na variável EPF, em que a menor média é 10,38, nas empresas de média dimensão, e 19,47 nas microempresas.

Relativamente à hipótese 1b, a Tabela 8 apresenta a estatística descritiva das variáveis e a Tabela 9 sintetiza os resultados do teste Kruskal-Wallis para estudar se as populações (a dimensão e as práticas de contabilidade de gestão) têm o mesmo parâmetro de localização, ou seja, se as empresas de qualquer dimensão utilizam igualmente cada prática de contabilidade de gestão, considerando o seguinte teste de hipóteses:

H_{1b} : as populações têm médias iguais;

$H_{1b'}$: pelo menos uma população tem média diferente.

Tabela 8

Dimensão versus Práticas de Contabilidade de Gestão: Estatística Descritiva

Variáveis	Média (Desvio Padrão)	Mín/Max Possível	Mín/Máx Verificado	Moda
(6) ABC	3,20 (2,374)	1/7	1/7	1
(7) CT	3,03 (2,307)	1/7	1/7	1
(8) CR	2,49 (2,035)	1/7	1/7	1
(9) CV	2,57 (2,118)	1/7	1/7	1
(10) ACVR	3,49 (2,356)	1/7	1/7	1
(11) GO	3,69 (2,298)	1/7	1/7	1
(12) ABM	3,29 (2,396)	1/7	1/7	1

As estatísticas descritivas da Tabela 8 realçam o seguinte: i) em relação ao grau de utilização das seis práticas de contabilidade de gestão consideradas, nota-se que estas são utilizadas nunca ou raramente pelas empresas (moda igual a 1); e ii) as médias diferem entre as práticas, particularizando-se CR com o menor valor médio (2,49) e com o menor desvio padrão (2,035).

Tabela 9

Dimensão versus Práticas de Contabilidade de Gestão: Teste Kruskal-Wallis

Variáveis	Dimensão	N	Ranking Média	Kruskal-Wallis (valor de prova)
				Dimensão
(6) ABC				4,800 (0,091)
	Micro	19	15,00	
	Pequena	12	20,29	
	Média	4	25,38	
	Total	35		
(7) CT				5,208 (0,074)
	Micro	19	15,63	
	Pequena	12	23,08	
	Média	4	14,00	
	Total	35		
(8) CR				2,632 (0,268)
	Micro	19	16,21	
	Pequena	12	21,50	
	Média	4	16,00	
	Total	35		
(9) CV				2,168 (0,338)
	Micro	19	17,32	
	Pequena	12	20,67	
	Média	4	13,25	
	Total	35		
(10)				4,495 (0,106)
	Micro	19	14,79	
	Pequena	12	21,42	
	Média	4	23,00	
	Total	35		
(11) GO				3,345 (0,188)
	Micro	19	15,29	
	Pequena	12	21,96	
	Média	4	19,00	
	Total	35		
(12)				2,099 (0,350)
	Micro	19	15,82	
	Pequena	12	20,33	
	Média	4	21,38	
	Total	35		

Na análise da variância das médias do grau de utilização das práticas de contabilidade de gestão, conforme a dimensão, da Tabela 9 sobressai o seguinte: i) os valores de prova para

as sete variáveis são superiores a 0,05 e, especificamente, ABM apresenta o maior valor de prova (0,350), sendo que, para todas as sete variáveis não se rejeita a hipótese nula (1b); e ii) o ranking das médias não difere muito, consoante o tipo de dimensão, registando-se a maior diferença na variável ABC, em que a menor média é 15,00, nas microempresas, e 25,38 nas médias empresas.

Para a hipótese 1c, a estatística descritiva das variáveis (Tabela 10) e os resultados do teste Kruskal-Wallis (Tabela 11) complementam o estudo sobre se as populações (a dimensão e as práticas de fiscalidade) têm o mesmo parâmetro de localização, ou seja, se as empresas de qualquer dimensão utilizam igualmente cada prática de fiscalidade, atendendo-se ao seguinte teste de hipóteses:

H_{1c} : as populações têm médias iguais;

$H_{1c'}$: pelo menos uma população tem média diferente.

Tabela 10

Dimensão versus Práticas de Contabilidade de Gestão: Teste Kruskal-Wallis

Variáveis	Média (Desvio Padrão)	Mín/Máx Possível	Mín/Máx Verificado	Moda
(13) OIRC	6,43 (0,884)	1/7	3/7	7
(14) OIVA	6,43 (0,884)	1/7	3/7	7
(15) OSS	6,46 (0,886)	1/7	3/7	7

A análise das estatísticas descritivas que preenchem a Tabela 10 permite salientar o seguinte: i) em relação ao grau de utilização das três práticas de fiscalidade consideradas, nota-se que estas são utilizadas, sempre ou frequentemente, pelas empresas (moda igual a 7); e ii) as médias aproximam-se dos valores máximos, em que o valor máximo é a utilização mais frequente (moda igual a 7) em todas as práticas, com ênfase particular na prática OSS com o maior valor médio (6,46) e com o maior desvio padrão (0,886).

Tabela 11

Dimensão versus Práticas de Fiscalidade: Teste Kruskal-Wallis

Variáveis	Dimensão	N	Ranking Média	Kruskal-Wallis (valor de prova)
				Dimensão
OIRC				0,592 (0,744)
	Micro	19	17,34	
	Pequena	12	18,00	
	Média	4	21,13	
	Total	35		
OIVA				0,592 (0,744)
	Micro	19	17,34	
	Pequena	12	18,00	
	Média	4	21,13	
	Total	35		
OSS				0,407 (0,816)
	Micro	19	17,74	
	Pequena	12	17,54	
	Média	4	20,63	
	Total	35		

Na variância das médias do grau de utilização das práticas de fiscalidade conforme a dimensão, podem-se destacar alguns aspectos da Tabela 11, nomeadamente: i) os valores de prova para as três variáveis são superiores a 0,05 e, em especial, a prática OSS tem o maior valor de prova (0,816), sendo que, para todas as três variáveis não se rejeita a hipótese nula (1c); e ii) o ranking das médias difere pouco significativamente, consoante o tipo de dimensão, registando-se a maior diferença nas variáveis OIRC e OIVA, em que a menor média é 17,34, nas microempresas, e 21,13 nas empresas de média dimensão.

Relativamente à hipótese 2, a estatística descritiva das variáveis está exposta na Tabela 12. Por seu turno, os resultados do teste Kruskal-Wallis (Tabela 13), para estudar se as populações (dimensão e consultoria externa) têm o mesmo parâmetro de localização, ou seja, se as empresas de qualquer dimensão recorrem igualmente a cada tipo de consultoria externa, foram baseados no seguinte teste de hipóteses:

H_2 : as populações têm médias iguais;

$H_{2'}$: pelo menos uma população tem média diferente.

Tabela 12

Dimensão versus Consultoria Externa: Estatística Descritiva

Variáveis	Média (Desvio Padrão)	Mín/Máx Possível	Mín/Máx Verificado	Moda
(16) RCF	5,49 (1,869)	1/7	1/7	7
(17) RCG	3,97 (2,320)	1/7	1/7	1
(18) RF	5,31 (1,859)	1/7	1/7	7

Considerando as estatísticas descritivas apresentadas na Tabela 12, salientam-se os seguintes pontos: i) em relação ao grau de recurso aos três tipos de consultoria externa, nota-se que as médias diferem e que a variável RCG tem a média (3,97) mais próxima dos valores mínimos de utilização menos frequente (moda igual a 1); e ii) a variável RCF tem o valor médio (5,49) mais elevado e a RF apresenta o menor desvio padrão (1,859).

Tabela 13

Dimensão versus Consultoria Externa: Teste Kruskal-Wallis

Variáveis	Dimensão	N	Ranking Média	Kruskal-Wallis (valor de prova)
				Dimensão
RCF				9,890* (0,007)
	Micro	19	22,21	
	Pequena	12	15,08	
	Média	4	6,75	
	Total	35		
RCG				2,693 (0,260)
	Micro	19	17,55	
	Pequena	12	20,88	
	Média	4	11,50	
	Total	35		
RF				7,312** (0,026)
	Micro	19	19,79	
	Pequena	12	19,38	
	Média	4	5,38	
	Total	35		

Nota: **p = 0,05. *p = 0,01

Quanto à variância das médias do grau de recurso a consultoria externa conforme dimensão, da análise da Tabela 13 destacam-se os seguintes aspectos: i) o valor de prova para a variável RCF é inferior a 0,01, rejeitando-se a hipótese nula (2); ii) para a variável RF, com um valor de prova inferior a 0,05, também se rejeita a hipótese nula (2); e iii) o ranking das médias difere muito, consoante o tipo de dimensão, registando-se a maior diferença na variável RCF, em que a menor média é 6,75, nas empresas de média dimensão, e 22,21 nas microempresas.

Em relação à última hipótese (3), os resultados da correlação de Spearman (Tabela 14), para estudar a intensidade da relação entre as variáveis consultoria externa (contabilidade financeira, contabilidade de gestão e fiscalidade) e práticas de gestão (contabilidade financeira, contabilidade de gestão e fiscalidade), tiveram suporte no seguinte teste de hipótese:

H₃: as populações são independentes.

Tabela 14

Práticas de Gestão versus Consultoria Externa: Correlação de Spearman

Variáveis	Correlação Spearman	RCF	RCG	RF
(2) EC	Coeficiente Correlação	0,441*	-0,096	0,306
	Valor de prova (Bilateral)	0,008	0,584	0,074
(3) EPF	Coeficiente Correlação	0,398**	0,015	0,276
	Valor de prova (Bilateral)	0,018	0,930	0,108
(4) PS	Coeficiente Correlação	0,157	0,029	0,091
	Valor de prova (Bilateral)	0,369	0,867	0,603
(5) CCT	Coeficiente Correlação	0,301	0,098	0,090
(6) ABC	Coeficiente Correlação	-0,241	0,469*	-0,106
	Valor de prova (Bilateral)	0,163	0,005	0,546
(7) CT	Coeficiente Correlação	-0,012	0,697*	0,162
	Valor de prova (Bilateral)	0,944	0,000	0,352
(8) CR	Coeficiente Correlação	-0,152	0,577*	-0,091
	Valor de prova (Bilateral)	0,383	0,000	0,602
(9) CV	Coeficiente Correlação	-0,048	0,649*	0,039
	Valor de prova (Bilateral)	0,783	0,000	0,824
(10) ACVR	Coeficiente Correlação	-0,271	0,583*	-0,082
	Valor de prova (Bilateral)	0,115	0,000	0,639

Tabela 14

Práticas de Gestão versus Consultoria Externa: Correlação de Spearman (continuação)

Variáveis	Correlação Spearman	RCF	RCG	RF
(11) GO	Coeficiente Correlação	-0,024	0,573*	-0,038
	Valor de prova (Bilateral)	0,890	0,000	0,828
(12) ABM	Coeficiente Correlação	-0,286	0,465*	-0,154
	Valor de prova (Bilateral)	0,096	0,005	0,378
(13) OIRC	Coeficiente Correlação	0,238	0,154	0,200
	Valor de prova (Bilateral)	0,168	0,377	0,249
(14) OIVA	Coeficiente Correlação	0,238	0,154	0,200
	Valor de prova (Bilateral)	0,168	0,377	0,249
(15) OSS	Coeficiente Correlação	0,231	0,196	0,205
	Valor de prova (Bilateral)	0,182	0,259	0,239

Nota: **p = 0,05. *p = 0,01

A análise da Tabela acima evidencia, no que refere à relação entre a consultoria externa e as práticas de gestão, o seguinte: i) a prática EC tem um valor de prova de 0,008, inferior a 0,01, pelo que se rejeita a hipótese nula (3), sendo que esta variável tem uma relação positiva fraca ($0,441 < 0,5$) com o RCF; ii) a prática EPF tem um valor de prova de 0,018, inferior a 0,05, pelo que se rejeita a hipótese nula (3), sendo que esta variável tem uma relação positiva fraca ($0,398 < 0,5$) com o RCF; iii) as variáveis PS, CTT, ABC, CT, CR, CV, ACVR, GO, ABM, IRC, OIVA e OSS não estão associadas com a variável RCF; iv) as variáveis ABC, CT, CR, CV, ACVR, GO e ABM estão associadas à variável RCG, pois têm valor de prova inferior a 0,01, sendo que as variáveis ABC e ABM têm uma associação positiva fraca e as variáveis CT, CR, CV, ACVR e GO têm uma associação positiva forte; e v) nenhuma das práticas de gestão tem associação com RF.

CONCLUSÕES

Este trabalho questionou se o uso de práticas de gestão e o recurso a consultoria externa depende do facto de as empresas serem micro, pequenas ou médias, por um lado, e a relação entre as práticas de gestão e a consultoria externa nessas dimensões de empresas, por outro. Consequentemente, foi desenvolvido um modelo de análise assente em três hipóteses: i) as

empresas de qualquer dimensão utilizam igualmente as práticas de gestão; ii) as empresas de qualquer dimensão recorrerem igualmente a cada tipo de consultoria externa; e iii) existe uma relação entre a consultoria externa e as práticas de gestão. Os dados recolhidos, via inquérito, numa amostra de 35 empresas do distrito de Bragança - Portugal, foram estatisticamente tratados para validar ou não as hipóteses previamente enunciadas.

Em relação às duas primeiras hipóteses, os resultados obtidos apenas validam a segunda, ao sugerirem que o recurso a consultoria de contabilidade financeira (RCF) e fiscalidade (RF) é diferente, conforme se trate de micro, pequenas ou médias empresas, ou seja, o recurso àquelas tipologias de consultoria depende, em média, da dimensão micro, pequena ou média, porquanto se provou que as empresas de qualquer das dimensões estudadas não recorrem igualmente a consultoria de contabilidade financeira e fiscalidade. Estes resultados, no que toca à relação da dimensão com aspectos organizativos, complementam e vão de encontro com a literatura prévia (e.g., Bruns & Waterhouse, 1975; Child & Mansfield, 1972; Hoque & James, 2000).

No que respeita à última hipótese, das possibilidades de relação estudadas, entre as diferentes tipologias de consultoria externa e as diversas práticas de gestão, os resultados provaram interdependências entre as seguintes variáveis: i) o recurso a consultoria externa de contabilidade financeira (RCF) e a execução e controlo da actividade administrativa e dossier de contabilidade corrente (EC); ii) o recurso a consultoria externa de contabilidade financeira (RCF) e a elaboração de peças finais relativas ao encerramento de contas (EPF); iii) o recurso a consultoria externa em contabilidade de gestão e todas as práticas de contabilidade de gestão estudadas (custeios, análise custo/volume/resultados e controlo de gestão: ABC, CT, CR, CV, ACVR, GO e ABM). Mesmo que com itens diferentes, este resultados têm suporte na literatura prévia (e.g., Lambrecht & Pirnay, 2005).

A principal limitação a apontar a este estudo refere-se à amplitude da população e da amostra, isto é, a selecção da base de dados para a população a estudar, o pequeno número de respostas obtidas (35 respostas), o limite geográfico destas (distrito de Bragança) e a desproporcionalidade das dimensões das empresas, pois das 35, 19 eram microempresas. Esta limitação, associada ao facto do estudo não considerar grandes empresas, dificulta a generalização teórica de um trabalho quantitativo desta natureza. Todavia, outras limitações podem ser aventadas, nomeadamente a existência de muitas outras práticas de gestão ou outras tipologias de consultoria externa que poderiam alargar o âmbito das variáveis estudadas, por um lado, e a não inclusão de outras contingências, para além da dimensão, que poderiam mostrar outras interdependências directas ou indirectas, por outro.

Como sugestões para trabalhos futuros, referem-se, nomeadamente, algumas ideias fundamentadas nas limitações indicadas, ou seja, o alargamento geográfico e dimensional da amostra, a inclusão ou verificação de novos itens caracterizadores das mesmas variáveis principais ou outras conexas e, por fim, o estudo da interferência no modelo de análise de outras contingências organizacionais.

Apêndice – Medidas das variáveis no inquérito

Os inquiridos foram questionados sobre a dimensão, através do número de trabalhadores e volume de negócios anual, sobre o grau de utilização das práticas de gestão (financeira, gestão e fiscal) e o grau de recurso à consultoria externa (financeira, gestão e fiscal).

Dimensão

Aos inquiridos foi-lhes solicitado que indicassem o número de trabalhadores da empresa, através dos seguintes intervalos de hipótese:

- Menos 10 trabalhadores.
- Menos de 50 trabalhadores.
- Entre 50 e 250 trabalhadores.
- Mais de 250 trabalhadores.

Aos inquiridos foi-lhes solicitado que indicassem o volume de negócios anual, através dos seguintes intervalos de hipótese:

- O volume de negócios anual não excede os 7 milhões de euros.
- O volume de negócios anual situa-se entre os 7 milhões e os 40 milhões de euros.
- O volume de negócios anual excede os 40 milhões de euros.

Práticas de Gestão

Aos inquiridos foi-lhes solicitado que indicassem o grau de utilização, numa escala de 1 (nunca ou muito raramente) a 7 (sempre ou frequentemente), das seguintes práticas de Contabilidade Financeira:

- Execução e controlo de actividade administrativa e dossier de contabilidade corrente.
- Elaboração de peças finais relativas ao encerramento das contas do exercício.
- Processamento de salários.
- Controle de contas correntes de terceiros.

Aos inquiridos foi-lhes solicitado que indicassem o grau de utilização, numa escala de 1 (nunca ou muito raramente) a 7 (sempre ou frequentemente), das seguintes práticas de Contabilidade de Gestão:

- Sistema de custeio baseado nas actividades (*Activity-based costing*).
- Sistema de custeio total.
- Sistema de custeio racional.
- Sistema de custeio variável.
- Análise Custo/Volume/Resultados.
- Gestão orçamental.
- Gestão baseada nas actividades (*Activity-based management*).

Aos inquiridos foi-lhes solicitado que indicassem o grau de utilização, numa escala de 1 (nunca ou muito raramente) a 7 (sempre ou frequentemente), das seguintes práticas de Fiscalidade:

- Obrigações relativas ao IRC.
- Obrigações relativas ao IVA.
- Obrigações relativas à Segurança Social.

Consultoria Externa

Aos inquiridos foi-lhes solicitado que indicassem o grau de recurso, numa escala de 1 (nunca ou muito raramente) a 7 (sempre ou frequentemente), dos seguintes tipos de consultoria:

- Consultoria de contabilidade financeira.
- Consultoria de contabilidade de gestão.
- Consultoria de fiscalidade.

Referências

- 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*, 1-10.
- Bjørnenak, T. (1997). Diffusion and accounting: the case of ABC in Norway. *Management Accounting Research*, 8, 3-17.
- Bruns, W., & Waterhouse, J. (1975). Budgetary control and organizational structure. *Journal of Accounting Research*, 8, 177-203.
- Bustelo Ruesta, C., & García-Morales, E. (2000). La consultoría en organización de la información. *El profesional de la información*, 9 (9), 4-10.
- Cadez, S., & Guilding, C. (2008). An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 33, 836-863.
- Cassia, L., Paleri, S., & Redondi, R. (2005). Management Accounting systems and Organisational Structure. *Small Business Economics*, 373-391.
- Chapman, S. (1997). Reflections on a contingent view of accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 22, 189-205.
- Chenhall, R. (2008). Accounting for the horizontal organization: A review essay. *Accounting, Organizations and Society*, 33, 517-550.
- 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. (1999). *Teoria Geral da Administração* (5ª ed., Vol. II). Rio de Janeiro: Editora Campus.
- Child, J., & Mansfield, R. (1972). Technology, size and organizational structure. *Sociology*, 6, 369-393.
- Formigoni, H., Antunes, M., & Paulo, E. (2009). Difference between Accounting Profit and Taxable Profit: An Analysis of Management of Accounting Results and Tax Management at Brazilian Public Companies. *Brazilian Business Review*, 6 (1), 42-58.

- Frezatti, F., Aguiar, A., & Guerreiro, R. (2006). Diferenciações entre a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial: uma pesquisa empírica a partir de pesquisadores de vários países. *30ª Conferência ENANPAD*. Salvador-Brasil.
- Goncharov, I., & Zimmermann, J. (2006). Earnings Management when Incentives Compete: The Role of Tax Accounting in Russia. *Journal of International Accounting Research*, 5 (1), 41-65.
- Hopwood, A. (2007). Whither Accounting Research? *The Accounting Review*, 82 (5), 1365-1374.
- Hoque, Z., & James, W. (2000). Linking balanced scorecard measures to size and market factors: Impact on organizational performance. *Journal of Management Accounting Research*, 12, 1-17.
- Innes, J., & Mitchell, F. (1995). A survey of activity-based costing in the UK's largest companies. *Management Accounting Research*, 6, 137-153.
- Lambrecht, J., & Pirnay, F. (2005). An evaluation of public support measures for private external consultancies to SMEs in the Walloon Region of Belgium. *Entrepreneurship & Regional Development*, 17, 89-108.
- Major, M., & Vieira, R. (2009). *Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática*. Lisboa: Escolar Editora.
- Merchant, A. (1981). The Design of the Corporate Budgeting System: Influences on Managerial Behavior and Performance. *The Accounting Review*, 56, 814-826.
- Moore, K., & Chenhall, R. (1994). *Framework and MAS evidence*, in Moore, K. and Booth, P. (eds) *Strategic Management Accounting: Australian Cases*. Brisbane: John Wiley and Sons.
- Robson, P., & Bennett, R. (2000). SME Growth: The Relationship with Business Advice and External Collaboration. *Small Business Economics*, 15, 193-208.
- West, B. (1998). Exploring professional knowledge: the case of accounting. *Journal of Sociology*, 34 (1), 1-22.