

MESTRADO EM
CONTABILIDADE, FISCALIDADE E FINANÇAS
EMPRESARIAIS

TRABALHO FINAL DE MESTRADO
DISSERTAÇÃO

ANÁLISE EXPLORATÓRIA DA UTILIZAÇÃO DA CONTABILIDADE DE
GESTÃO NO SETOR DA SAÚDE HUMANA

FABIANA RAQUEL PIRES SEVERIANO

OUTUBRO 2019

MESTRADO EM
CONTABILIDADE, FISCALIDADE E FINANÇAS
EMPRESARIAIS

TRABALHO FINAL DE MESTRADO
DISSERTAÇÃO

ANÁLISE EXPLORATÓRIA DA UTILIZAÇÃO DA CONTABILIDADE DE
GESTÃO NO SETOR DA SAÚDE HUMANA

FABIANA RAQUEL PIRES SEVERIANO

ORIENTAÇÃO:

PROFESSOR DOUTOR ALCINO TIAGO CRUZ GONÇALVES

OUTUBRO 2019

Resumo

Este estudo pretende identificar os instrumentos de contabilidade de gestão adotados nas empresas de saúde humana em Portugal, bem como o grau de sofisticação, fatores e finalidade da sua adoção. Para esse efeito, recorreu-se às 271 respostas obtidas através do questionário dirigido aos responsáveis gerais e/ou financeiros das empresas da base de dados, cuja análise foi efetuada através do STATA e *Qualitative Comparative Analysis*. As evidências revelaram que existe uma consciencialização generalizada quanto à importância dos instrumentos de contabilidade de gestão. Ainda assim, quando uma empresa revela que os adota, esta opta por instrumentos menos sofisticados, com o objetivo da gestão de custos. Os resultados sugerem que as empresas públicas de saúde adotam mais instrumentos do que as restantes por serem alvo de regulações ao nível da sua contabilidade de gestão e por sofrerem pressões no sentido da contenção de custos. A adoção de instrumentos por parte das empresas privadas parece ser influenciada pela formação da administração em gestão, sendo que à medida que a sofisticação dos instrumentos aumenta, as empresas adotantes revelam ser também parte integrante de algum grupo empresarial. Desta forma, a adoção de instrumentos mais sofisticados por parte de empresas privadas parece estar associada a empresas com escala, de maneira a poderem diluir custos relacionados com a sua implementação. As empresas não adotantes revelam ser mais antigas, fortemente influenciadas pela tradição e por culturas organizacionais mais rígidas, ou empresas sem escala, por não integrarem grupos económicos ou por insuficiência de dimensão, o que não as permite diluir custos de implementação dos instrumentos.

Palavras-chave: Contabilidade de Gestão, Instrumentos de Contabilidade de Gestão, Sofisticação, Saúde, *Qualitative Comparative Analysis*, *Fuzzy-set*

Abstract

This study aims to identify the instruments of management accounting adopted by the health care companies in Portugal, as well as the degree of sophistication, factors and purpose of their adoption. Therefore, the 271 obtained answers through an inquiry addressed to the managers of companies from the database were used. Those answers were analyzed through STATA and *Qualitative Comparative Analysis*. The evidences showed that there is a generalized awareness about the importance of management accounting instruments. Nevertheless, when a company adopts them, it opts for less sophisticated instruments with the objective of cost management. The results suggest that public health care companies use more instruments than private ones, because they are targeted by regulations in what concerns their management accounting and suffer from pressure, cost containment-wise. The adoption of instruments by private companies appears to be influenced by the management training of the administration. As the sophistication of the instruments increases, the adopting companies also reveal to be part of some business group, which allows them to dilute implementation related costs. The non-adopting companies reveal to be older, strongly influenced by tradition and stricter organizational cultures, or companies which are not part of business groups and whose dimensions are not enough to allow them to dilute instruments implementation costs.

Keywords: Management accounting, Management accounting instruments, Sophistication, Health care, *Qualitative Comparative Analysis*, *Fuzzy-set*

Agradecimentos

Este trabalho final de mestrado representa todo o esforço e dedicação que empenhei ao longo do meu percurso académico, mas também o apoio incondicional de pessoas que levo comigo para sempre. Estarei eternamente grata:

Ao professor Tiago Gonçalves por todo o apoio e orientação que me prestou. Agradeço a sua disponibilidade e paciência no decorrer deste trabalho e por todos os desafios que me lançou de modo a abordar o tema de forma relevante.

Ao André por tudo. Desde o apoio e motivação até às palavras de alento e amor. Por toda a paciência e disponibilidade que sempre teve para ouvir as minhas ideias e preocupações. Por celebrar tanto as minhas vitórias, como por ser o meu porto de abrigo e me confortar nos momentos menos bons. Por fazer todo o esforço para estar do meu lado, mesmo quando o cansaço era muito e o tempo era escasso.

Aos meus pais, por todo o esforço que sempre fizeram para que prosseguisse estudos e por me ensinarem a alcançar tudo o que quero através do trabalho. Por me incentivarem a saber sempre mais e por terem tanta paciência para me confortar nos momentos difíceis. Ao meu irmão, quero agradecer-lhe pelas ajudas informáticas e por alegrar e dinamizar os meus dias.

À Joana Pereira e à Raquel Faquinha por serem essenciais no meu percurso académico. Agradeço-lhes todo o apoio e motivação que me deram ao longo dos últimos anos e por partilharem comigo as suas experiências. Por serem as minhas revisoras oficiais de texto e por me ajudarem a tomar decisões importantes.

Quero também expressar o meu agradecimento à Informa D&B pela disponibilização da base de dados que permitiu explorar o tema em estudo.

Índice de Tabelas

Tabela I - <i>Intermediate solution</i> para a variável de resultado ICG	25
Tabela II - <i>Intermediate solution</i> para as variáveis ICGT e ICGC.....	26
Tabela III - <i>Intermediate solution</i> para a variável de resultado <i>ICGmenosof</i>	26
Tabela IV - <i>Intermediate solution</i> para a variável de resultado <i>ICGsof</i>	28
Tabela V - <i>Intermediate solution</i> para a variável de resultado <i>ICGmaisof</i>	29
Tabela VI - <i>Intermediate solution</i> para a variável de resultado \sim ICG	32
Tabela VII - <i>Intermediate solution</i> para a variável de resultado \sim ICGT.....	32
Tabela VIII - <i>Intermediate solution</i> para a variável de resultado \sim ICGC	32
Tabela IX - <i>Intermediate solution</i> para a variável de resultado \sim ICGmenosof.....	33
Tabela X - <i>Intermediate solution</i> para a variável de resultado \sim ICGsof.....	33
Tabela XI - <i>Intermediate solution</i> para a variável de resultado \sim ICGmaisof.....	33

Índice de Tabelas – Anexos

Tabela A-I – Resumo dos ICG por categorias.....	39
Tabela A-II – Caracterização da amostra	39
Tabela A-III - Variáveis utilizadas no fsQCA.....	40
Tabela A-IV – Calibração das variáveis.....	40
Tabela A-V – Testes ao grau de importância dos ICG.....	41
Tabela A-VI – Caracterização do mercado e competitividade no setor.....	41
Tabela A-VII - Estatísticas descritivas	42
Tabela A-VIII - Valores de KMO, Teste de Bartlett e Alpha de Cronbach	42
Tabela A-IX - Análise fatorial para os ICGT	43
Tabela A-X - Análise fatorial para os ICGC	43
Tabela A-XI - Análise das condições necessárias para a variável de resultado ICG	44
Tabela A-XII - Análise das condições necessárias para as variáveis de resultado ICGT e ICGC.....	44
Tabela A-XIII - Análise das condições necessárias para as variáveis de resultado ICGmenosof, ICGsof e ICGmaisof	44
Tabela A-XIV - Análise das condições necessárias em contexto de análise adicional..	45

Índice de Figuras

Figura I – Modelo conceptual da adoção dos ICG	13
Figura II - Modelo conceptual dos fatores de adoção de ICG mais sofisticados	14
Figura III - Importância dos ICG.....	18

Índice de Figuras - Anexos

Figura A-I - Fatores de adoção dos ICG.....	46
---	----

Abreviaturas

ACP	Análise das Componentes Principais
CG	Contabilidade de Gestão
CAE	Classificação da Atividade Económica
CGE	Contabilidade de Gestão Estratégica
ICG	Instrumentos de Contabilidade de Gestão
ICGC	Instrumentos de Contabilidade de Gestão Contemporâneos
IGCT	Instrumentos de Contabilidade de Gestão Tradicionais
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
KMO	<i>Kaiser-Meyer-Olkin</i>
NCP	Norma de Contabilidade Pública
PME	Pequenas e Médias Empresas
QCA	<i>Qualitative Comparative Analysis</i>
SCG	Sistemas de Contabilidade de Gestão
SNS	Serviço Nacional de Saúde

Índice

Resumo	i
Abstract	ii
Agradecimentos	iii
Índice de Tabelas	iv
Índice de Tabelas – Anexos.....	iv
Índice de Figuras	v
Índice de Figuras - Anexos.....	v
Abreviaturas	vi
Índice	vii
1. Introdução	1
2. Revisão da Literatura	3
2.1. O setor da Saúde Humana	3
2.2. Contabilidade de Gestão.....	4
2.2.1. <i>Evolução histórica da Contabilidade de Gestão</i>	5
2.2.2. <i>Instrumentos de Contabilidade de Gestão</i>	7
2.2.3. <i>Teoria da Contingência</i>	9
2.3. Contabilidade de Gestão no setor da Saúde Humana	10
3. Questões de Investigação	12
4. Metodologias de Investigação	15
4.1. Amostragem e métodos de recolha de dados.....	15
4.2. Amostra e sua caracterização	16
5. Análise dos dados	17
5.1. Identificação das variáveis.....	17
5.2. Análise das estatísticas descritivas	18
5.3. Análise fatorial confirmatória.....	20
6. <i>Qualitative Comparative Analysis (QCA)</i>.....	21
6.1. Conceito e âmbito de aplicação	21
6.1.1. <i>Calibração das Variáveis</i>	22
6.1.2. <i>Pressupostos para as análises</i>	23
6.2. Aplicação do <i>Qualitative Comparative Analysis</i>	24
6.3. Análise adicional	31
7. Conclusões	34
7.1. Principais Conclusões.....	34
7.2. Limitações e Perspetivas Futuras da Investigação	35
8. Referências Bibliográficas.....	36
9. Anexos	39
9.1. Tabelas.....	39
9.2. Figuras	46

1. Introdução

A Contabilidade tem evoluído no sentido de providenciar informação confiável e oportuna aos gestores. A competitividade global e os avanços tecnológicos têm exigido constantes inovações, salientando a importância da informação contabilística e estratégica para a criação de vantagens competitivas (Johnson & Kaplan, 1987; Adler, Everett, & Waldron, 2000). Consequentemente, as organizações têm sido estimuladas a desenvolverem novas abordagens contabilísticas, resultando na emergência de novas técnicas de Contabilidade de Gestão (CG) com o intuito de fornecer informações de maior relevância e que se adaptem às necessidades dos gestores (Chenhall & Langfield-Smith, 1998; Joshi, 2001; Baines & Langfield-Smith, 2003). Nas organizações contemporâneas, os Instrumentos de Contabilidade de Gestão (ICG) mais sofisticados surgem como mais adequados ao promoverem a existência de um vínculo entre as operações, a estratégia e os objetivos da empresa, e, dessa forma, conduzirem a um futuro organizacional de sucesso (Chenhall & Langfield-Smith, 1998; Hyvönen, 2005; Juras, 2014). No entanto, diversos estudos apontam para uma maior adoção de instrumentos pouco sofisticados (Chenhall & Langfield-Smith, 1998; Adler *et al.*, 2000; Joshi, 2001; Gomes, 2008; Yeshmin & Hossan, 2011).

A par disto, o setor da saúde tem vindo a ser alvo de diversos desafios financeiros resultantes da pressão da economia, das políticas de reforma e do aumento da procura por cuidados de saúde. A medição precisa de custos em saúde é encarada como um desafio devido à complexidade inerente à própria prestação de serviços, na medida em que pode envolver muitos tipos de recursos, dependendo da condição médica do indivíduo (Kaplan & Porter, 2011). Para fazer face a estes problemas é necessário que as empresas entendam os custos que estão associados à prestação de cuidados de saúde e desenvolvam capacidades de os gerirem. Neste sentido, a CG na área da saúde surge num contexto de gestão e controlo de custos, recursos limitados e melhoria da eficiência e qualidade através da inovação (Abernethy, Chua, Grafton, & Mahama, 2007; Langabeer, DelliFraine, & Helton, 2010).

A investigação empírica que relaciona a CG e ICG com o setor da saúde é escassa. Assim, este estudo explora os ICG adotados pelas empresas do setor da saúde, em Portugal, com principal destaque para o seu grau de sofisticação e utilização, fatores e motivações de adoção. Para responder às questões de investigação, foram recolhidas respostas através de questionário dirigido aos responsáveis gerais e/ou financeiros das empresas de saúde, de acordo com os dados fornecidos pela Informa D&B. Os dados obtidos foram analisados através do STATA e do *Qualitative Comparative Analysis* (QCA).

Através dos resultados obtidos foi possível concluir que a maioria das empresas de saúde reconhece a importância da CG. Ainda assim, as empresas que os adotam, optam por instrumentos menos sofisticados, com o intuito de gerir custos e são, sobretudo, empresas de capital público apenas motivadas pelo cumprimento de obrigações legais. A adoção de ICG por parte das empresas privadas está associada à formação em gestão da administração, o que demonstra a importância do conhecimento das técnicas de CG, assim como à pressão exercida pelos clientes no sentido da melhoria da qualidade dos serviços de saúde. Os resultados apontam para uma relação entre sofisticação dos instrumentos e características das empresas privadas, sendo que à medida que a sofisticação dos instrumentos aumenta, as empresas adotantes revelam ser parte integrante de algum grupo empresarial. Desta forma, a adoção de instrumentos mais sofisticados por parte de empresas privadas parece estar associada a empresas com escala, de maneira a que consigam diluir custos relacionados com a sua implementação.

Os não utilizadores de ICG apresentam-se como: empresas mais antigas, onde o tratamento da contabilidade é executada de maneira tradicional, fortemente influenciada por uma cultura organizacional rígida, não reconhecendo os benefícios da implementação dos ICG, ou ainda empresas privadas, mais recentes no mercado, em que a não adoção é motivada pelos elevados custos de implementação que não são passíveis de serem diluídos, uma vez que se tratam de empresas sem escala devido há falta de grupo económico associado ou por dimensão insuficiente.

Esta investigação contribui para a literatura existente ao abordar a temática da CG no setor da saúde numa perspetiva de gestão de custos estratégica, em detrimento da sua simples mensuração. Mais especificamente, este estudo identifica os ICG adotados pelas empresas de saúde e estabelece associações entre as características destas entidades e a sofisticação dos instrumentos utilizados. Além do contributo académico, o presente trabalho é relevante para o regulador, na medida em que demonstra a utilização de ICG essencialmente com fins de cumprimento de normas. Argumenta-se, assim, que da parte das empresas públicas se confundem os objetivos de tal regulamentação (aumentar a eficiência e eficácia dos custos do Serviço Nacional de Saúde (SNS)), transformando a produção de mapas de CG num fim em si, com poucas consequências. Adicionalmente, ao regulador cabe atender à necessidade de investimento em formação em gestão, de maneira a que a administração possua conhecimento sobre as técnicas de CG, bem como tenha noção dos benefícios associados à sua implementação. Este estudo é também importante para os gestores, uma vez que os resultados

manifestam a importância da escala das empresas na adoção de ICG, incentivando o desenvolvimento de redes de cooperação com o intuito de diluir custos associados à implementação de Sistemas de Contabilidade de Gestão (SCG) sofisticados.

O presente estudo está estruturado em seis capítulos: Revisão de literatura – levantamento dos principais conceitos e estudos realizados sobre a temática; Questões de investigação – formulação das proposições de pesquisa; Metodologia de investigação – definição dos métodos de recolha e tratamento de dados, e caracterização da amostra; Análise dos dados – identificação dos ICG, análise das estatísticas descritivas e recurso à análise fatorial confirmatória; *Qualitative Comparative Analysis* – conceito, aplicação e análises adicionais; Conclusões – apresentação das principais conclusões e limitações do estudo, assim como pistas de investigações futuras.

2. Revisão da Literatura

2.1. O setor da Saúde Humana

O setor da Saúde Humana enfrenta um aumento de custos desigual, pelo que os profissionais deste setor são desafiados a equilibrar os recursos limitados e a satisfação de uma procura crescente de utentes (Abernethy *et al.*, 2007; Kaplan & Porter, 2011). Decorrente do problema do crescimento continuado da despesa, o setor da saúde tem sido sujeito a reformas, sendo que, em toda a Europa, as mudanças nas suas políticas aceleraram a partir de 1980, com o principal objetivo de garantir a sustentabilidade dos sistemas de saúde (Abernethy *et al.*, 2007; Silva, 2012). Em Portugal, nos anos de 2015 e 2016, a despesa corrente em saúde aumentou 3,3% e 4,4%, respetivamente, atingindo, neste último ano, os 16.836,1 milhões de euros (cerca de 9,1% do PIB), reforçando o crescimento iniciado em 2014 de 0,9%. Em 2017, estima-se que o ritmo de crescimento da despesa corrente tenha abrandado para 3%, fixando a despesa corrente em 17.344,8 milhões de euros (9% do PIB). A despesa pública face à despesa privada, no triénio 2015-2017, registou aumentos nominais superiores, reforçando a sua importância relativa no financiamento do sistema de saúde português (INE, 2018).

O crescimento contínuo da despesa deste setor é agravado, primeiro, pelos custos que decorrem de uma maior procura de cuidados de saúde, dos recursos humanos e da crescente especialização dos profissionais; depois, pelo crescente peso das tecnologias; e, finalmente, pela parte da despesa relacionada com a evolução demográfica (envelhecimento da população e redução da natalidade) e o aumento da esperança média de vida (Abernethy *et al.*, 2007; Silva, 2012; Cortes, 2016). A evolução do ser humano aliada à constante necessidade de melhoria do

nível de saúde remete para a necessidade de uma eficiente utilização dos recursos disponíveis. Este desafio é, assim, tanto maior quanto maior forem os níveis de pobreza de um país, devido à falta de recursos financeiros, físicos e humanos. Contudo, o aumento dos recursos não vai, por si só, aumentar os níveis de eficiência e eficácia dos serviços disponibilizados, uma vez que, esse aumento, realizado de uma maneira descontrolada, resultará num aumento dos custos sem melhoria significativa nos serviços (Dussault, 1992). Desta forma, torna-se importante identificar as particularidades das organizações de serviços de saúde.

Estas entidades atendem a diversas e complexas necessidades, fazendo com que cada situação seja única. Assim, os serviços de saúde devem respeitar normas de qualidade, conferindo, em simultâneo, autonomia suficiente para o prestador adaptar os serviços às necessidades do indivíduo (Dussault, 1992; Abernethy *et al.*, 2007; Barros, 2019).

Neste setor, os utentes não possuem toda a informação para definir as suas necessidades e a maneira de as satisfazer. Este fator coloca os beneficiários destes serviços numa posição subordinada face aos profissionais de saúde, levando a que as regras do mercado dos outros setores não sejam igualmente aplicáveis nesta área (Dussault, 1992; Abernethy *et al.*, 2007; Langabeer *et al.*, 2010). Desta forma, nomeadamente em hospitais, o facto de a procura por serviços de cuidados de saúde ser episódica cria desafios na manutenção da produtividade em períodos de pouca procura (Langabeer *et al.*, 2010).

A elevada importância social e económica que é conferida a este setor origina uma disputa entre agentes económicos com interesses distintos: utentes, profissionais de saúde, empresas de produtos e equipamentos, seguradoras, estabelecimentos privados de saúde e Estado. Adicionalmente, quando se trata de serviços públicos, estes têm uma maior dependência, face aos serviços privados, do ambiente sociopolítico, sendo regulados por uma entidade externa: o Estado (Dussault, 1992; Abernethy *et al.*, 2007). Deste modo, as entidades públicas são alvo de pressões para aumentar a sua eficiência e a divulgação de informação para o exterior, derivadas sobretudo do seu estatuto e regulação (Cortes, 2016).

Assim, é num contexto de contenção de custos, insuficiência de recursos e melhoria da eficiência e qualidade, através da inovação, que a CG e os ICG são determinantes e pertinentes neste setor (Abernethy *et al.*, 2007; Langabeer *et al.*, 2010).

2.2. Contabilidade de Gestão

Como ciência social, a Contabilidade tem evoluído a par dos progressos socioeconómicos com a finalidade de providenciar informação confiável, relevante e oportuna aos gestores e demais

utilizadores. A elevada competitividade global, os rápidos avanços tecnológicos e a redução nos ciclos de vida dos produtos têm exigido constantes inovações, salientando a importância da informação contabilística e estratégica para a criação de vantagens competitivas (Johnson & Kaplan, 1987; Adler, Everett, & Waldron, 2000).

Segundo Drury (2005), a CG fornece informação útil à organização na tomada de decisão. O *Institute of Management Accountants* (2008, p. 1) expõe a CG como: “*profissão que envolve participar na tomada de decisão da gestão, conceber sistemas de planeamento e de gestão do desempenho, e produzir conhecimento para o relato financeiro e controlo que se destina a apoiar a gestão na formulação e implementação da estratégia da organização*”¹, evidenciando o seu papel estratégico nas organizações. A CG deve fornecer informação relevante, precisa e atempada com vista a controlar custos, melhorar a produtividade e planear processos produtivos adequados (Johnson & Kaplan, 1987).

2.2.1. Evolução histórica da Contabilidade de Gestão

Em 1998, a *International Federation of Accountants (IFAC)* - organização global de contabilistas - publicou uma declaração que resume a estrutura conceptual, âmbitos de aplicação e finalidades da CG, bem como descreve a sua evolução através de um cronograma histórico dividido em quatro fases² (Abdel-Kader & Luther, 2006, 2008; Grande & Beuren, 2011; Gliubicás, 2012).

No século XVIII, com a Revolução Industrial e o surgimento de grandes organizações fabris, o desenvolvimento de técnicas de CG, ainda que baseadas na contabilidade financeira, passou a ser um imperativo influenciado pela forte posição económica dos países ocidentais nos mercados internacionais, a escassa inovação de produtos e processos produtivos (Abdel-Kader & Luther, 2006), a fraca competitividade das empresas e a produção em larga escala e com pouca qualidade (Gliubicás, 2012). Assim, a fase um, situada num horizonte temporal anterior a 1950, é caracterizada por um foco na determinação de custos e controlo financeiro dos processos produtivos (Abdel-Kader & Luther, 2008; Grande & Beuren, 2011) através de indicadores financeiros (Kaplan, 1984).

¹ Tradução da autora.

² De notar que as fases não são mutuamente exclusivas, isto é, a fase seguinte incorpora os conceitos da fase anterior e ainda outros adicionais.

O fornecimento de informação para o planeamento e controlo de gestão surge na fase dois, entre 1950 e 1965, desenvolvendo-se alguns conceitos como a análise de desvios e o ponto crítico das vendas (Abdel-Kader & Luther, 2006, 2008; Gliubic, 2012).

A recessão mundial, entre 1965 e 1985, favorece o desenvolvimento da fase três que é marcada pela preocupação com a redução de desperdício dos recursos utilizados nos processos de negócio. Além disso, a tecnologia aumentou a disponibilidade de informação, o que impulsionou uma competição global, surgindo novas técnicas de gestão e de produção (Abdel-Kader & Luther, 2006, 2008; Grande & Beuren, 2011).

Durante a década de 1980, Kaplan (1984) e Johnson & Kaplan (1987) criticam a relevância das práticas de CG da época, tendo estas sido desenvolvidas antes de 1925. Consequentemente, os autores defendem a análise e reestruturação dos SCG tradicionais, dado que estes não forneciam informação apropriada para a gestão (Abdel-Kader & Luther, 2006; Gliubic, 2012). Desde então, técnicas inovadoras foram desenvolvidas para suportar novas tecnologias e processos de gestão, bem como auxiliar as empresas na procura por uma vantagem competitiva (Abdel-Kader & Luther, 2008).

Na fase quatro, que se iniciou em 1985 e que persiste na atualidade, os mercados são afetados por um ambiente de incerteza e altamente competitivo, acompanhado por contínuos avanços tecnológicos, passando a existir uma orientação estratégica para a criação de valor através da utilização efetiva de recursos. Para isso, recorre-se a técnicas de análise do valor do cliente, do retorno para o acionista e da inovação organizacional, passando o uso de recursos com o intuito de criação de valor a ser visto como parte integrante do processo de gestão nas organizações contemporâneas. Assim, as novas técnicas vieram revolucionar todo o processo de CG e mudaram o seu papel de uma simples determinação de custos e controlo financeiro para a criação de valor, através de uma alocação eficaz de recursos (Abdel-Kader & Luther, 2006, 2008).

Desta forma, a *IFAC* fornece um modelo para classificar a sofisticação³ dos SCG existentes nas organizações contemporâneas, sendo que cada fase corresponde a um nível de sofisticação, associando-se a fase 1 a uma lacuna de sofisticação e a fase 4 ao seu nível mais elevado (Abdel-Kader & Luther, 2008). Assim se justifica o desenvolvimento de diversos domínios contabilísticos, que se iniciam com a contabilidade industrial, passando para a contabilidade de

³ Sofisticação refere-se à capacidade do sistema de contabilidade de gestão de determinada organização fornecer um conjunto abrangente de informações relevantes para planeamento, controlo e tomada de decisão, com o objetivo de criar ou acrescentar valor (Abdel-Kader & Luther, 2008).

custos e, posteriormente, para a contabilidade analítica, culminando no conceito de CG (Jordan, Neves, & Rodrigues, 2015).

2.2.2. *Instrumentos de Contabilidade de Gestão*

O aumento da competitividade incentiva as organizações a desenvolverem novas abordagens contabilísticas que forneçam informações mais relevantes e que se adaptem às necessidades dos gestores (Chenhall & Langfield-Smith, 1998; Joshi, 2001; Baines & Langfield-Smith, 2003). Desta forma, novas técnicas de CG emergiram (Chenhall & Langfield-Smith, 1998), como o *Activity Based Costing*, o *Target Costing* e o *Life Cycle Costing*, que, embora tenham sido desenvolvidas individualmente, têm vindo a aumentar a evidência de que as suas combinações oferecem maiores eficiências (Adler *et al.*, 2000).

As críticas de Johnson & Kaplan (1987) foram cruciais na divisão dos Instrumentos de Contabilidade de Gestão (ICG) em: Instrumentos de Contabilidade de Gestão Tradicionais (ICGT) e Instrumentos de Contabilidade de Gestão Contemporâneos (ICGC) (Chenhall & Langfield-Smith, 1998; Cadez & Guilding, 2008; Yeshmin & Hossan, 2011; Juras, 2014). No entanto, estando os ICG profundamente associados à evolução da CG, estes podem ser organizados por grau de sofisticação (termo utilizado pela *IFAC*), onde os ICGT são instrumentos pouco sofisticados e os ICGC se destacam pelo seu grau de sofisticação superior. Desta forma, pretende-se analisar os ICG como um único conjunto onde os instrumentos são classificados numa escala de sofisticação.

Os ICG pouco sofisticados têm um foco interno e de curto prazo (Cadez & Guilding, 2008), fornecendo apenas informação financeira, enquanto os ICG mais sofisticados combinam informação financeira e não financeira, destacando uma perspetiva estratégica (Chenhall & Langfield-Smith, 1998) e de longo prazo, com orientação para o exterior (Cadez & Guilding, 2008, 2012).

Nas organizações que operam em ambientes contemporâneos, caracterizados por intensa competição, rápida mudança tecnológica e desenvolvimento de novas abordagens de gestão, os ICG com um menor grau de sofisticação não se mostram tão adequados quanto os sofisticados, promovendo, estes últimos, a existência de um vínculo entre as operações, a estratégia e os objetivos da empresa (Chenhall & Langfield-Smith, 1998; Hyvönen, 2005). Desta forma, Juras (2014) argumenta a favor da utilização dos ICG mais sofisticados, associando-os a um futuro organizacional de sucesso. No entanto, diversos estudos mostram que os ICG pouco sofisticados são mais utilizados e que os gestores lhes atribuem mais benefícios (Chenhall &

Langfield-Smith, 1998; Adler *et al.*, 2000; Joshi, 2001; Gomes, 2008; Yeshmin & Hossan, 2011). Abernethy & Stoelwinder (1990) analisam a relação entre níveis organizacionais e a utilização de ICG num grande hospital australiano, evidenciando uma aceitação e utilização superior de ICG pouco sofisticados, como o orçamento. Duck (1971) verifica, ainda, que muitas organizações afirmam utilizar técnicas que se revelam adaptações à própria empresa, assim como empresas que negam o uso de uma técnica que, na verdade, está a ser implementada.

No estudo de Adler *et al.* (2000), os ICG eram utilizados no controlo de custos, definição de preços, indicadores de desempenho de gestão e justificação de investimentos. Contudo, a utilização de ICG de elevada sofisticação era mais acentuada nas situações de aquisição de materiais ou serviços, introdução de novos produtos e mudanças de processo de engenharia, destacando-se os casos de desenvolvimento de estratégia de mercado, controlo de qualidade e aumento da motivação dos trabalhadores, onde se verificou a sua exclusiva utilização. Em contrapartida, nos estudos de Joshi (2001) e Hyvönen (2005), as empresas destacam a utilização generalizada de ICG, sobretudo, para controlo de custos.

Adler *et al.* (2000) e Joshi (2001) observaram uma fraca adesão por parte das empresas na implementação dos ICG mais sofisticados, com os principais entraves relacionados com os recursos humanos - os custos e tempo dispendidos com a mudança, a carência de competências relevantes e a inércia da gestão -, a falta de *software* adequado e a falta de conhecimento sobre os ICG. Estas evidências mostram a necessidade de investimento na formação dos gestores sobre os ICG sofisticados e os benefícios da sua aplicação.

A necessidade de mudanças ao nível da gestão acompanhada do aumento da importância do conceito de estratégia culminaram no aparecimento da Contabilidade de Gestão Estratégica (CGE) (Roslender & Hart, 2003; Apak, Erol, Elagöz, & Atmaca, 2012; Juras, 2014) sobre a qual, apesar do crescente interesse pelas suas práticas, ainda não existe um consenso em relação à sua definição (Cadez & Guilding, 2008, 2012; Juras, 2014), nem quanto ao seu processo, dependendo este da perceção da gestão estratégica (Juras, 2014).

Para Apak *et al.* (2012), a CGE caracteriza-se pela utilização de um conjunto de técnicas de CG para o desenvolvimento da posição estratégica da organização, evidenciando as análises de custos e orçamentos nas decisões estratégicas, de modo a proporcionar vantagens financeiras e competitivas. De acordo com Cadez & Guilding (2012), a CGE é um subconjunto da CG que facilita as decisões e processos de gestão estratégicos. Juras (2014) destaca que a CGE auxilia na tomada de decisões ao nível estratégico, de longo prazo e predominantemente orientadas para o exterior. Neste sentido, a CGE permite analisar o ambiente concorrencial (Roslender &

Hart, 2003; Cadez & Guilding, 2008; Juras, 2014) numa perspetiva mais abrangente e de longo prazo (Roslender & Hart, 2003; Juras, 2014), cujo principal objetivo passa pelo fortalecimento da posição estratégica da empresa e, simultaneamente, pela potenciação da redução de custos (Roslender & Hart, 2003; Apak *et al.*, 2012). Desta forma, assiste-se a uma evolução da tradicional CG, confinada a providenciar informações para auxiliar na tomada de decisões e no controlo dos gestores, para uma CG contemporânea que sustenta o papel ativo dos contabilistas e gestores no processo de gestão estratégica (Cadez & Guilding, 2008).

2.2.3. Teoria da Contingência

A CG deve, então, ter em conta os objetivos e estratégias de cada empresa, não havendo uma aplicação universal (Kaplan, 1984). A literatura sobre a teoria da contingência afirma que não existe uma estrutura única para todas as organizações em todas as circunstâncias; em vez disso, cada estrutura organizacional é uma resposta a um conjunto de contingências. Assim, os SCG adaptam-se em resposta às contingências específicas da empresa e do seu ambiente envolvente (Abdel-Kader & Luther, 2008). Consequentemente, numa abordagem contingencial, alguns estudos analisam a influência das características ao nível da empresa ou dos fatores do ambiente operacional na adoção e sofisticação dos ICG (Duck, 1971; Adler *et al.*, 2000; Joshi, 2001; Abdel-Kader & Luther, 2008; Cadez & Guilding, 2008; Armitage, Webb, & Glynn, 2016).

Abdel-Kader & Luther (2008) concluem que a sofisticação dos ICG utilizados pelas empresas da indústria alimentar e de bebidas na Grã-Bretanha é influenciada positivamente pelo nível de incerteza ambiental e pelo poder do cliente. Abernethy & Stoelwinder (1991) encontram dificuldades na avaliação da *performance* utilizando ICG pouco sofisticados, quando não existe uma relação clara e direta entre *input* e *output*. Os autores assumiram que organizações complexas, como as de serviços de saúde, são caracterizadas por alta incerteza de tarefas. Deste modo, não só as empresas que enfrentam uma maior incerteza ambiental atribuem maior importância à sua CG, como, também, nas empresas cuja força dos clientes é elevada, os SCG e os ICG são mais sofisticados.

Quanto à dimensão das organizações e dada a predominância de Pequenas e Médias Empresas (PME) nas economias desenvolvidas como Portugal, importa questionar se este facto impacta na extensão de adoção e utilização dos ICG por parte das PME face às grandes empresas. Por definição, as PME são empresas de menor dimensão com um ambiente operacional relativamente simples. Alguns estudos indicam que as empresas maiores, dada a sua maior complexidade de operações, utilizam com mais intensidade os ICG para melhorar a comunicação e coordenar as atividades do que as PME. Desta forma, existem evidências de que

as empresas de maior dimensão são mais propícias a usarem ICG mais sofisticados do que as de menor dimensão (Duck, 1971; Adler *et al.*, 2000; Joshi, 2001; Cadez & Guilding, 2008; Armitage *et al.*, 2016). Armitage *et al.* (2016) afirmam ainda que, as pequenas empresas, em fase inicial, recorrem menos a ICG, enquanto que as de maior dimensão e com mais antiguidade tendem a utilizar inúmeros ICG de qualquer categoria. Estas conclusões são consistentes com o ciclo de vida das empresas, uma vez que à medida que as organizações crescem e amadurecem recorrem mais a ICG, dado que possuem mais recursos para adotá-los, sentem a necessidade de utilizá-los devido à sua escala operacional e utilizam mais informação para coordenar as atividades e comunicar internamente (Armitage *et al.*, 2016).

No seu estudo a pequenas empresas do *East Midlands*, Duck (1971) conclui que a utilização de ICG é superior na presença de um grupo empresarial. Gonçalves, Gaio, & Silva (2018) concluem que, num contexto de pressão do grupo económico, existe uma aplicação mais intensiva dos ICG, ainda que o seu valor estratégico não seja percebido e não sejam adotados intencionalmente. Nestas situações, os gestores devem divulgar os recursos e os resultados pretendidos com a utilização dos ICG, para que as empresas subsidiárias entendam a importância na adoção de ICG e do controlo dos custos.

Naranjo-Gil, Maas, & Hartmann (2009) investigam, ainda, a influência da formação dos gestores hospitalares na sofisticação dos ICG adotados. No estudo distingue-se entre gestores com formação em gestão de negócios (gestão, contabilidade, finanças) e formação operacional (medicina, enfermagem). Os autores concluem que os gestores com formação em gestão estão mais familiarizados com os ICG, e, portanto, mais recetivos e propensos a inovações dos SCG do que aqueles que possuem formação em saúde.

2.3. Contabilidade de Gestão no setor da Saúde Humana

No setor da saúde, a medição precisa de custos é encarada como um desafio devido à complexidade inerente à prestação de serviços, podendo esta envolver diferentes recursos conforme a condição médica do utente (Kaplan & Porter, 2011). A investigação empírica que relaciona a CG e ICG com o setor da saúde humana é escassa, tanto a nível nacional (Leite & Rodrigues, 2007; Vinhas, 2015; Rodrigues, 2017) como internacional (Lapsley & Wright, 2004; Langabeer *et al.*, 2010; Rahman, Azhar, Rahman, & Daud, 2012). A principal literatura encontrada que relaciona a CG com a saúde aborda a problemática da imputação de custos e a adequabilidade dos sistemas de custeio, nomeadamente em entidades hospitalares, sobretudo pertencentes ao SNS.

O SNS consiste numa estrutura através da qual o Estado assegura o acesso a serviços de saúde a todos os cidadãos. Assim, existe uma preocupação crescente, por parte do Estado, relativa à melhoria de processos e princípios implícitos à gestão de entidades hospitalares que contribuam para a contenção de custos, havendo a necessidade de implementação de ICG mais sofisticados (Lapsley & Wright, 2004; Vinhas, 2015). No mesmo sentido, a avaliação da *performance* tem vindo a tornar-se significativa, sendo que Lapsley & Wright (2004) concluíram que 77% das empresas públicas de serviços de saúde utilizam *Key Performance Indicators*. Desta forma, parece existir maior probabilidade de adoção de ICG quando há incentivo ou obrigatoriedade legal (Lapsley & Wright, 2004), ainda que, segundo o Tribunal de Contas (2011, p. 13), a CG não esteja a ser utilizada como instrumento de gestão, seja para planeamento ou melhoria de índices de eficiência, sendo apenas adotada “*mais por um imperativo legal do que por um imperativo da gestão*”.

No setor público português, a CG é atualmente regulada pela Norma de Contabilidade Pública (NCP) 27 - Contabilidade de Gestão⁴, que define as condições gerais para o SCG, enumerando os requisitos mínimos obrigatórios para o seu conteúdo e divulgação de informação. Contudo, segundo o Tribunal de Contas (2011), a maioria das ineficiências encontradas no sistema de gestão hospitalar estão relacionadas com a utilização excessiva de recursos, o que sugere que, se se solucionar este problema ao obter ganhos de eficiência, o custo total nos hospitais será eventualmente minorado, assim como a diferença verificada entre este e o financiamento. Desta forma, verifica-se uma pressão crescente focada na redução de custos operacionais através da eliminação de desperdícios na utilização de fatores de produção (Tribunal de Contas, 2011), o que se traduz num incentivo dado à implementação de SCG tradicionais baseados no apuramento do custo do produto através da afetação dos custos aos objetos (Rodrigues, 2017).

Rodrigues (2017) explora as práticas de utilização da contabilidade analítica nos hospitais portugueses pertencentes ao SNS. No seu estudo conclui que a grande maioria tem um SCG total ou parcialmente implementado, sendo que apenas 60% utiliza esse sistema e reconhecem que, apesar do SCG gerar informação de qualidade, esta não é utilizada em situações de tomada de decisão nem de avaliação da *performance* económica e financeira. Essa informação é sobretudo utilizada ao nível do controlo retrospectivo de resultados e no apoio a outros instrumentos técnicos e de gestão, sendo menos utilizada em situações de planeamento,

⁴ NCP 27 do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), aprovada pelo Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro. O Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais (PCAH – 3ª edição) era o normativo aplicável especificamente aos hospitais, tendo sido substituído, a partir de 2015, pela NCP 27.

elaboração de orçamentos, e mensuração e avaliação de desempenho. A autora evidencia que ainda existe um longo caminho a percorrer “*no sentido de a contabilidade analítica produzir a informação analítica capaz de ir ao encontro dos objetivos estratégicos das organizações de saúde*” (Rodrigues, 2017, p. 70)

3. Questões de Investigação

Este estudo pretende explorar, através de três questões de investigação, os ICG adotados pelas empresas do setor de saúde humana, em Portugal, com principal destaque para o seu grau de sofisticação e utilização, fatores e motivação de adoção.

A primeira questão de investigação prende-se com a adoção dos ICG na sua generalidade, tendo a finalidade de conhecer os mais adotados e o grau de sofisticação dos SCG das empresas de saúde, evidenciando ainda a influência do capital público e da pertença a um grupo económico na adoção dos ICG. Para isso, pretende-se analisar as P1, P2, P3 e P4.

Assistindo-se ao aumento dos custos da saúde sem precedentes, os profissionais do setor são incentivados a estabelecer um equilíbrio entre a utilização eficiente de recursos limitados e a satisfação dos utentes (Abernethy *et al.*, 2007; Kaplan & Porter, 2011). Assim, é num contexto de redução de custos, recursos limitados e melhoria dos serviços que a CG e os seus instrumentos, ao fornecerem informações relevantes, precisas e atempadas com vista a controlar os custos, melhorar a produtividade e planear processos produtivos adequados, são pertinentes neste setor (Johnson & Kaplan, 1987; Abernethy *et al.*, 2007; Langabeer *et al.*, 2010).

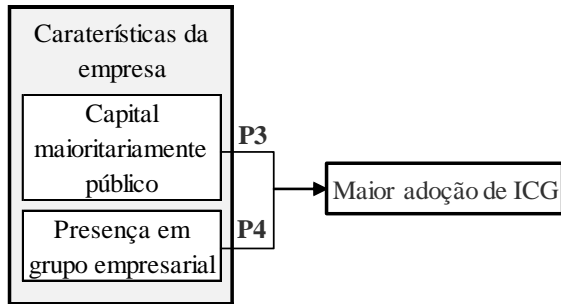
Proposição 1 (P1): A maioria das empresas de saúde adota ICG.

Além disso, apesar de alguns autores defenderem a utilização de ICG mais sofisticados, evidenciando uma ligação entre os níveis estratégicos e operacionais (Chenhall & Langfield-Smith, 1998; Hyvönen, 2005; Juras, 2014), diversos estudos mostram que as empresas continuam a adotar ICG menos sofisticados (Chenhall & Langfield-Smith, 1998; Adler *et al.*, 2000; Joshi, 2001; Gomes, 2008; Yeshmin & Hossan, 2011).

Proposição 2 (P2): A maioria das empresas de saúde adota ICG pouco sofisticados.

As proposições seguintes (P3 e P4) permitem criar um modelo conceptual relativo à adoção dos ICG (Figura I).

Figura I – Modelo conceptual da adoção dos ICG



O Estado providencia o acesso a serviços de saúde a todos os cidadãos através do SNS. No entanto, para assegurar a sua sustentabilidade, existe a constante preocupação quanto à melhoria de processos e princípios implícitos à gestão de entidades hospitalares que contribuam para a contenção de custos, sendo

este o principal motivo para a necessidade de aumentar a utilização dos ICG (Lapsley & Wright, 2004; Vinhas, 2015). Adicionalmente, no setor público português, a CG é regulada pela NCP 27 – Contabilidade de Gestão, pelo que é expectável que a adoção de ICG seja maior no caso de as empresas possuírem capital maioritariamente público.

Proposição 3 (P3): As empresas com capital maioritariamente público adotam com mais frequência ICG do que as empresas com capital maioritariamente privado.

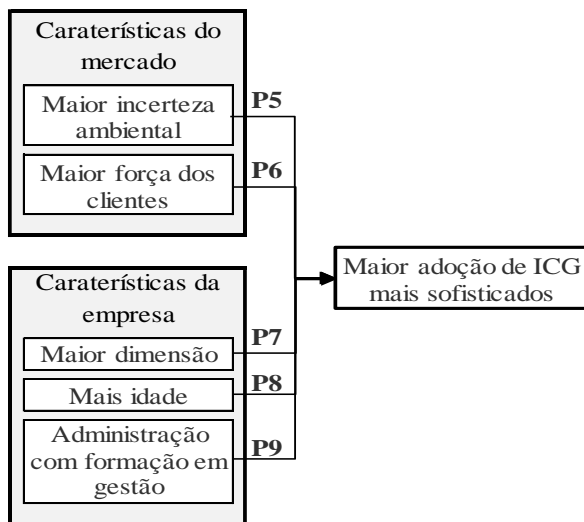
Ainda no âmbito da adoção, Duck (1971) e Gonçalves, Gaio, & Silva (2018) afirmam que a adoção de ICG é superior quando uma empresa pertence a um grupo empresarial.

Proposição 4 (P4): A adoção de ICG é superior em empresas pertencentes a um grupo empresarial.

A segunda questão de investigação possui uma abordagem contingencial ao analisar possíveis associações entre as caraterísticas da empresa e do seu ambiente, e a adoção de ICG mais sofisticados. Com o intuito de ilustrar os fatores resultantes da literatura e as suas interligações, apresenta-se o seguinte modelo conceptual (Figura II) com as proposições (P5, P6, P7, P8 e P9) que se pretende explorar.

Segundo Abdel-Kader & Luther (2008) e Abernethy & Stoelwinder (1991), as empresas que

Figura II - Modelo conceptual dos fatores de adoção de ICG mais sofisticados



enfrentam uma maior incerteza ambiental e cuja força dos clientes é elevada adotam mais ICG de maior sofisticação.

Proposição 5 (P5): As empresas com uma maior incerteza ambiental adotam mais ICG de maior sofisticação.

Proposição 6 (P6): As empresas em que a força dos clientes é mais elevada adotam mais ICG de maior sofisticação.

As empresas de maior dimensão e com mais idade, associadas a uma maior complexidade

de operações e quantidade de recursos, adotam mais ICG de maior sofisticação com o intuito de melhorar a comunicação e a coordenação das suas atividades (Duck, 1971; Adler *et al.*, 2000; Joshi, 2001; Cadez & Guilding, 2008; Armitage *et al.*, 2016).

Proposição 7 (P7): As empresas de maior dimensão adotam mais ICG de maior sofisticação.

Proposição 8 (P8): As empresas mais antigas adotam mais ICG de maior sofisticação.

Naranjo-Gil *et al.* (2009) afirmam que os gestores com formação em gestão são mais recetivos a ICG mais sofisticados do que aqueles com formação nas áreas da saúde.

Proposição 9 (P9): As empresas cuja administração possui formação nas áreas da gestão adotam mais ICG de maior sofisticação.

A última questão de investigação aborda a principal finalidade adjacente à adoção dos ICG por parte das empresas de saúde.

A incessante primordialidade de melhoria dos cuidados de saúde em virtude da evolução do ser humano expõe a necessidade de uma utilização eficiente dos recursos disponíveis (Dussault, 1992). Adicionalmente, o setor da saúde tem vindo a enfrentar o problema de crescimento continuado da despesa, agravado pela evolução demográfica e pelo acompanhamento das inovações tecnológicas e especializações dos profissionais de saúde (Abernethy *et al.*, 2007; Silva, 2012). O Estado, ao garantir o acesso ao SNS a todos os cidadãos, possui uma preocupação superior relativa a melhorias que favoreçam a contenção de custos, apresentando-se como a principal motivação para a utilização mais frequente de ICG mais sofisticados

(Lapsley & Wright, 2004; Vinhas, 2015). O Tribunal de Contas (2011) corrobora esta percepção ao verificar que a maioria das ineficiências estão associadas a utilizações excessivas de recursos, o que origina um aumento do custo total. Portanto, a última questão de investigação pretende perceber se a principal finalidade da adoção dos ICG está associada à redução de custos, através de uma maior adoção de ICG relacionados com a gestão de custos e de onde resulta a P10.

Proposição 10 (P10): A principal finalidade da adoção de ICG é a gestão de custos.

4. Metodologias de Investigação

4.1. Amostragem e métodos de recolha de dados

A população alvo é constituída por todas as empresas portuguesas ativas com a classificação da atividade económica (CAE) 86 - Atividades de saúde humana (INE, 2007).

Tendo em consideração o tipo de estudo, onde foi necessário o contacto com um elevado número de empresas dispersas geograficamente no território nacional de forma célere e eficaz, recorreu-se a um questionário⁵ *online* divulgado através da plataforma *Qualtrics*. De acordo com Saunders, Lewis & Thornhill (2016), este tipo de ferramenta, em que se determina uma lista de possíveis respostas *a priori*, permite assegurar a confiabilidade e validade dos dados, um vez que não existe qualquer enviesamento nos resultados obtidos por parte do investigador. Adicionalmente, o questionário foi dirigido, maioritariamente, aos responsáveis gerais, diretores financeiros e contabilistas, por serem indivíduos detentores de conhecimento e experiência suficiente para responder adequadamente às questões propostas. Como forma de estimular uma taxa de resposta razoável, o questionário *online* é de fácil acessibilidade e preenchimento, com uma estrutura simples e cuidada que contém vocabulário adaptado à população alvo, sendo constituído por questões fechadas onde, na sua maioria, se aplica a escala de *likert* de 5 pontos.

O questionário foi desenvolvido recorrendo ao estudo de Costa (2017), tendo este sido previamente validado no mercado português por Silva (2016) e Gonçalves *et al.* (2018). Foram acrescentadas algumas questões como a CAE, dimensão da empresa (número de trabalhadores e volume de negócios anual) e áreas de formação da administração, tendo sido, portanto, necessário realizar pré-testes de distribuição. Segundo Saunders *et al.* (2016), antes de divulgar um questionário, este deve ser testado ao nível do seu preenchimento e registo de dados. Este

⁵ O questionário pode ser solicitado através do *e-mail*: fabiana.severiano290@gmail.com

processo permite ainda avaliar a validade e a confiabilidade dos dados, bem como garantir a clareza das instruções e o tempo para conclusão. Assim, o questionário foi testado por um grupo de académicos de modo a aferir o tempo de preenchimento e especificar eventuais clarificações e equívocos.

A estrutura do questionário é composta por quatro principais secções: Caraterização da empresa, Caraterização do mercado, Caraterização da Contabilidade de Gestão e Informações gerais. A terceira secção é composta por questões diretamente relacionadas com a questão de investigação do estudo, sendo que caraterizam e identificam os ICG adotados nas empresas do setor da saúde humana em Portugal.

Costa (2017) utilizou os ICG sofisticados referenciados por Cadez & Guilding (2008), por serem os mais abrangentes. Neste estudo, seguiu-se a mesma lógica, sendo que Cadez & Guilding (2008) identificaram dezasseis técnicas de CGE, dividindo-as em cinco categorias, onde as primeiras três estão relacionadas com a CG: custos; planeamento, controlo e avaliação de performance; tomada de decisão estratégica; contabilidade do concorrente; e contabilidade do cliente (Tabela A-I). Relativamente aos ICG pouco sofisticados, Ferreira (2002), *apud* Costa (2017), considerou serem os seguintes: ponto crítico das vendas, planeamento estratégico, orçamentos, análise de desvio dos orçamentos, cálculo de custeio dos produtos, rendibilidade dos produtos, *tableau de bord* e rendibilidade do ativo.

Os questionários devem ser acompanhados por um *e-mail* com os objetivos do estudo, assim como devem possuir uma secção inicial com a explicação clara e concisa da importância da participação do inquirido. Estes detalhes são essenciais para garantir que o respondente está disposto a partilhar as informações solicitadas (Saunders *et al.*, 2016).

A disponibilização dos *e-mails* das organizações pela Informa D&B permitiu a divulgação do questionário de forma mais célere. A base de dados é constituída por 22.144 empresas, sendo que apenas 5.495 apresentam um *e-mail* válido. De modo a aumentar a representatividade da amostra, procedeu-se à recolha de *e-mails* das empresas que não apresentavam este contacto através dos seus respetivos *websites*, adicionando 200 *e-mails* à base de dados original. O processo de recolha dos dados decorreu entre 30 de abril de 2019 e 9 de julho de 2019, tendo sido enviados diversos lembretes, o que, conforme Saunders *et al.* (2016), permitiu aumentar a taxa de resposta.

4.2. Amostra e sua caraterização

O questionário foi acessado por 612 empresas (11%), no entanto apenas 271 (taxa de resposta: 5%) procederam ao seu preenchimento na totalidade e, portanto, somente estas são consideradas para análise. A reduzida taxa de resposta poderá dever-se à falta de acesso a *e-mails* mais diretos, uma vez que a grande maioria corresponde a *e-mails* gerais, e, também, à própria natureza da prestação de serviço, dado que a prioridade se encontra ao nível operacional e foram recebidas várias respostas ao estudo que demonstram falta de interesse em partilhar o tipo de informação solicitada.

Das empresas que responderam ao questionário na sua plenitude, 57,2% lançaram um novo serviço nos últimos 3 anos e cerca de 89,7% não pertence a nenhum grupo empresarial. Relativamente à CAE, estas dividem-se entre 52% *Outras atividades de saúde humana*, 39,9% *Atividades de prática clínica em ambulatório, de medicina dentária e de odontologia* e 8,1% *Atividades dos estabelecimentos de saúde com internamento*. No que respeita à antiguidade das empresas, 38,7% exercem as suas atividades há menos de 10 anos, 28,8% entre 10 e 20 anos e 32,5% operam há mais de 20 anos. Observa-se ainda que, 93% das empresas possuem capital maioritariamente privado, sendo que 98,9 % é nacional. Quanto à formação da administração, 68,6% apresenta formação exclusiva na área da saúde, enquanto que 5,9% apresenta formação apenas na área de gestão. Cerca de 25,1% apresenta formação nas duas áreas. A maioria dos inquiridos apresenta-se como sendo responsável geral (82%), o que providencia uma maior garantia na validade e fiabilidade das respostas, uma vez que as questões são de nível técnico. A caracterização da amostra encontra-se na Tabela A-II.

5. Análise dos dados

5.1. Identificação das variáveis

Tendo como base a temática da evolução da CG e a conseqüente sofisticação dos ICG sugerida pelo IFAC, este estudo contempla três níveis de análise, para os quais correspondem diferentes variáveis dependentes. Num primeiro nível, a variável dependente *ICG* contempla todos os ICG. Num segundo nível, os instrumentos são divididos em tradicionais e contemporâneos, originando as variáveis dependentes *ICGT* e *ICGC*. No terceiro nível de análise, com recurso aos resultados da análise fatorial, as variáveis dependentes são *ICGmenosof*, *ICGsof* e *ICGmaisof*, onde *ICGmenosof* traduz a generalidade dos ICGT, *ICGsof* contempla instrumentos orientados para a gestão de custos e *ICGmaisof* abrange instrumentos direcionados para a contabilidade do cliente e do concorrente.

Todas as análises referidas consideram as oito variáveis independentes (*CAPITAL*, *GEMPRES*, *FSA*, *CLIENTE*, *DIMENSAO*, *IDADE*, *GESTAO* e *SAUDE*) baseadas nas proposições

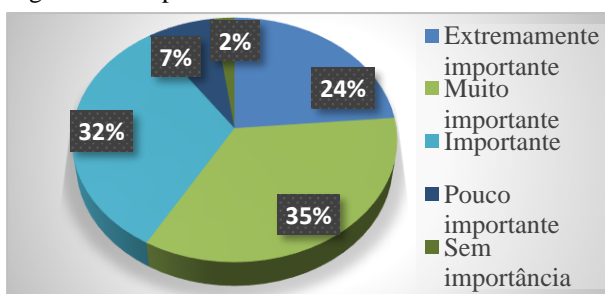
resultantes da literatura (Tabela A-III e Tabela A-IV). A variável *CAPITAL* representa a composição do capital da empresa, sendo que assume valor 1 quando este é maioritariamente público. A variável *GEMPRES* apresenta a integração em grupo empresarial, assumindo o valor 1 quando a empresa é parte integrante de um grupo. Estas duas variáveis pretendem responder às P3 e P4. As seguintes variáveis estão associadas às respostas das P5 a P9, respetivamente. A variável que culmina as forças do setor de atividade, denominada *FSA*, mensura a incerteza ambiental, sendo que assume o valor 1 quando esta é elevada. A variável *CLIENTE* traduz a força dos clientes e adota o valor 1 quando esta é elevada. A variável *DIMENSAO* avalia a dimensão da empresa, sendo que o valor 1 corresponde a empresas de maior tamanho. A variável *IDADE* corresponde à antiguidade da empresa, onde o valor 1 indica que a empresa labora há mais tempo no mercado. As variáveis *GESTAO* e *SAUDE* representam a formação da administração, sendo que quando as variáveis assumem o valor 1 significa que a administração possui formação em gestão e/ou saúde, respetivamente.

A variável *FSA* compila as sub-variáveis: competitividade, ameaça de entradas, fornecedores, clientes e estado. No caso da variável *DIMENSAO*, agregou-se as sub-variáveis: volume de negócios e número de trabalhadores.

5.2. Análise das estatísticas descritivas

A maioria das empresas de saúde parece estar consciente sobre a importância da adoção de ICG, uma vez que cerca de 91% das empresas afirmaram que os ICG são extremamente importantes, muito importantes ou importantes (Figura III).

Figura III - Importância dos ICG



Para validar estes resultados foram realizados alguns testes (Tabela A-V): o teste de uma amostra, onde se pretende verificar se o grau de importância global dos ICG difere do valor médio da escala de *likert* (3 pontos) e, de seguida, os testes *t-student* e ANOVA para analisar a existência de diferenças de médias

em relação ao grupo empresarial, capital e idade. Os resultados indicam que a média do grau de importância difere do valor médio da escala, sendo que este se apresenta superior a 3 pontos. Adicionalmente, para um nível de significância de 0,05, podemos afirmar que existem diferenças quanto ao grau de importância médio dos ICG entre empresas que pertencem (ou não) a um grupo empresarial e também entre empresas de capital público e privado. Os testes evidenciam que os ICG são mais importantes para empresas públicas e que não integram

qualquer grupo empresarial. Estes resultados são consistentes com as afirmações de Cortes (2016) de que as empresas públicas de saúde, que funcionam como unidades singulares e, portanto, tipicamente não pertencem a grupos empresariais, atribuem maior importância aos ICG por via do cumprimento da regulamentação e da pressão de que são alvo para aumentar a divulgação de informação para o exterior. Quanto à idade da empresa, esta não evidencia quaisquer diferenças significativas.

O grau de importância da aplicação dos ICG foi ainda avaliado através de sete ações (Tabela A-V). Destaca-se que as empresas consideram que os ICG são mais importantes em situações de obtenção de informação relativamente a custos e redução dos mesmos, ou seja, em situações relacionadas com a gestão de custos, ao apresentarem, ambos, uma média de 3,7 pontos. Estes resultados são semelhantes aos dos estudos de Adler *et al.* (2000), Silva (2016) e Costa (2017). Importa ainda realçar a importância atribuída aos ICG na melhoria de processos, com uma média de 3,6 pontos, sendo esta uma ação que contribui para a gestão de custos e redução dos mesmos através da eliminação de desperdícios, corroborando as afirmações de Lapsey & Wright (2004) e Vinhas (2015).

Mais uma vez, verifica-se que a média atribuída difere do valor médio de 3 pontos, apresentando-se superior, e ainda que, a pertença a um grupo empresarial e a composição do capital parecem fazer diferir a importância das ações para as empresas. Os resultados indicam que a obtenção de informação relativamente a custos e a redução dos mesmos são situações mais importantes para empresas que não pertencem a grupos empresariais. Existem também evidências de que a redução dos custos e definição de standards de eficiência são mais relevantes para empresas públicas. O grau de importância dos ICG nas diferentes ações não apresenta diferenças significativas quanto à idade da empresa.

Quanto aos fatores relativos à implementação dos ICG (Figura A-I), os resultados são semelhantes aos encontrados nos estudos de Silva (2016) e Costa (2017). É possível destacar o domínio de três fatores: os efeitos de desempenho e apoio à gestão (35%), as tecnologias adequadas (24%) e o compromisso por parte dos órgãos de gestão (24%).

Dado que o desenvolvimento da maioria dos ICG surge como resposta ao aumento da competitividade entre organizações, era expectável que as alterações significativas do ambiente competitivo fossem mencionadas como um dos principais fatores. Abdel-Kader & Luther (2008) suportam esta expectativa ao concluírem que os ICG adotados são influenciados pelo nível de incerteza ambiental. Assim, de uma forma inesperada, as empresas de saúde, caracterizadas por alta incerteza (Abernethy & Stoelwinder, 1991), atribuem-lhe o quarto lugar,

com apenas 9% a mencioná-lo como um fator de adoção dos ICG. Adicionalmente, a maioria das empresas classificou a competitividade no setor (88%) e a expansão do mercado (76%) como moderada, elevada ou muito elevada, o que reforça a imprevisibilidade da classificação deste fator (Tabela A-VI).

Apesar de apenas 4% mencionar outros fatores, realça-se que 69% das empresas que o fizeram, reconheceram que a obrigatoriedade legal foi um dos fatores de implementação dos ICG. Esta observação reforça a conclusão do Tribunal de Contas (2011) sobre a utilização dos ICG meramente por motivos de natureza legal.

Na Tabela A-VII apresentam-se as estatísticas descritivas quanto aos ICG. Da análise resulta que os ICGT mais utilizados são os orçamentos e o planeamento estratégico, ao apresentarem um valor médio superior a 3 pontos. No que respeita aos ICGC, as empresas de saúde adotam mais instrumentos relacionados com a gestão de custos, de onde se destaca o *life-cycle costing* e o *attribute costing*. Este resultado corrobora as conclusões anteriores sobre a importância dos ICG, quando referem a gestão de custos como uma das principais ações onde os ICG são pertinentes e relevantes. Os ICG relacionados com os concorrentes apresentam menores índices de adoção.

5.3. Análise fatorial confirmatória

Com o intuito de corroborar e reforçar a validação da estrutura dimensional predefinida, assim como garantir a consistência interna dos dados, recorreu-se à análise fatorial confirmatória, através da qual se reduziu o número de variáveis, onde cada uma é expressa como uma combinação linear dos fatores. Da mesma forma, cada fator é uma combinação linear das variáveis originais, onde cada uma possui a sua ponderação específica (Leech, Barrett, & Morgan, 2014; Chatfield, 2018). O método utilizado foi a Análise de Componentes Principais (ACP), sendo o método adequado para a determinação do número mínimo de fatores com a maior representatividade da variabilidade total. No fundo, o resultado da ACP é a criação de um número reduzido de variáveis, substitutas das variáveis consideradas originais, sem grande perda de informação estatística (Leech *et al.*, 2014; Chatfield, 2018). Para avaliar a análise fatorial, de maneira a perceber se o instrumento mede efetivamente aquilo a que se propõe, utiliza-se a estatística de *Kaiser-Meyer-Olkin* (KMO) que compara as correlações entre as principais componentes e deve apresentar um valor superior a 0,7, sendo que a ACP é considerada inadequada quando o valor é inferior a 0,5 (Leech *et al.*, 2014). Os ICGT apresentam um valor de 0,892, enquanto que os ICGC registam um valor de 0,942, pelo que ambos apresentam bons valores para efetuar uma ACP (Tabela A-VIII).

A ACP realizou-se com rotação ortogonal (*varimax*), aplicada às variáveis explicativas dos ICGT e dos ICGC, separadamente. A rotação ortogonal facilita a interpretação dos fatores e, no caso de existirem grupos de variáveis (*clusters*), tenta incluir o maior número de variáveis num fator em específico, garantindo, simultaneamente, que os *loadings* dessas variáveis relativamente aos restantes fatores são os mais baixos possíveis, com o objetivo de maximizar a variação entre os pesos de cada fator (Chatfield, 2018).

A escolha do número de fatores a extrair baseou-se no critério de *Kaiser*, mantendo-se apenas os fatores com *eigenvalues* superiores a 1 (Chatfield, 2018). Os *loadings* das variáveis para cada conjunto de instrumentos podem ser observados nas Tabela A-IX e Tabela A-X. Para os ICGT extraiu-se apenas um fator, de onde resulta a variável *ICGmenosof* e onde todos os instrumentos têm *loadings* superiores a 0,7, o que confirma a existência de consistência na representação dos instrumentos menos sofisticados. No caso dos ICGC, extraíram-se dois fatores, resultando as variáveis *ICGsof* e *ICGmaisof*, onde a primeira representa um nível intermédio de sofisticação com uma maior contribuição de instrumentos relacionados com a gestão de custos e a segunda variável representa um grau de sofisticação mais elevado com a contribuição mais significativa dos instrumentos associados à contabilidade do cliente e do concorrente, os quais se destacam pela perspetiva externa e estratégica.

6. Qualitative Comparative Analysis (QCA)

6.1. Conceito e âmbito de aplicação

De modo a complementar o recurso a métodos estatísticos lineares na análise dos dados, selecionou-se o *Qualitative Comparative Analysis* (QCA) por apresentar resultados em forma de combinações entre as variáveis, em detrimento da análise da importância de uma variável isoladamente e de forma marginal.

O QCA é uma abordagem intermédia entre a pesquisa quantitativa e qualitativa, baseada na álgebra booleana e na teoria dos conjuntos, que foi desenvolvida por Charles Ragin (Marx, 2006). O método fsQCA explora a necessidade e/ou suficiência de condições ou combinação de condições causais para obter um determinado resultado, uma vez que este analisa o grau de presença ou ausência das condições conducentes a um resultado (Marx, 2006; Elliott, 2013). Uma condição é necessária se não for possível alcançar o resultado sem a sua presença, ainda que a sua presença isolada não seja suficiente para originar o resultado. Para uma condição ser suficiente, o resultado deve ocorrer sempre na sua presença, apesar de poderem existir outras condições que também originem o mesmo resultado (Rihoux & Ragin, 2008).

O fsQCA difere de uma análise de regressão devido ao seu foco no problema e apresentação de soluções. O principal objetivo da análise de regressão é encontrar o efeito (magnitude e direção) de uma variável num resultado. No caso do fsQCA, o foco está nas condições que levam a um resultado, advindo vantagens relativamente às análises tradicionais, que sustentam a sua importância: a causalidade assimétrica – uma vez que não estuda somente a ocorrência de um fenómeno, mas também a sua ausência, dada a possibilidade de produzirem diferenças no resultado; a equifinalidade - que se refere à eventual existência de várias combinações de condições que conduzem ao mesmo resultado; e, por último, a causalidade conjuntural - que se baseia nos diferentes impactos que uma condição pode ter no resultado, dependendo da sua combinação com outros fatores (Elliott, 2013). Adicionalmente, e ainda que o QCA tenha sido desenvolvido com o intuito de analisar e comparar amostras de menor dimensão, esta técnica tem sido aplicada de forma proveitosa em estudos com grandes amostras (Rihoux & Ragin, 2008; Ganter & Hecker, 2014), o que também tem contribuído para aumentar a sua relevância. Assim, este método é adequado para investigar complexas complementaridades entre fatores que influenciam um resultado comum (Ganter & Hecker, 2014), ao oferecer múltiplas relações de causa-efeito interdependentes que explicam o mesmo resultado, podendo abordar padrões de causalidade contraditórios (a presença ou ausência de uma condição é igualmente importante) e eliminando causas irrelevantes (Marx, 2006).

6.1.1. Calibração das Variáveis

Na linguagem do QCA, as variáveis dependentes e independentes denominam-se de variáveis de resultados e condições causais, respetivamente. Num momento inicial, é necessário calibrar todas as variáveis, que consiste em transformar os dados originais em valores no intervalo entre 0 (não pertença) e 1 (pertença total), mediante o nível de pertença de cada caso a um determinado conjunto - *fuzzy membership*. Quando uma variável apenas apresenta os valores 0 e 1, esta é calibrada em *crisp-set*, enquanto que, quando assume também outros valores dentro do intervalo 0 e 1, esta é calibrada em *fuzzy-set*. A calibração em *fuzzy-set* permite calibrar *partial membership*, onde 0,5 corresponde ao ponto de indiferença ou de ambiguidade máxima do conjunto (Ragin, 2008; Rihoux & Ragin, 2008; Elliott, 2013).

A calibração pode ser efetuada através de dois métodos: o direto e o indireto. Neste estudo, optou-se pelo método direto, onde as variáveis são calibradas segundo a ordem das suas escalas. Como tal, utilizou-se a fórmula *calibrate(variável, valor de pertença total, cross-over point, valor de não pertença)*, onde os valores inseridos funcionam como “âncoras” e a partir dos quais são distribuídos os restantes, de forma a obter os novos valores calibrados. Essas âncoras

correspondem ao conjunto que está *fully in* (0,95), o ponto de indiferença (0,5) e *fully out* (0,05). Segundo Ragin (2008), os valores utilizados na fórmula *calibrate* devem ser estabelecidos e justificados pela literatura existente ou pelo conhecimento do investigador, de maneira a existir independência dos próprios dados. Apenas a calibração das variáveis em *crisp-set* foi realizada manualmente.

A calibração das variáveis pode ser observada na Tabela A-IV. As variáveis de resultado e as sub-variáveis associadas à condição causal FSA foram analisadas de acordo com a escala de *likert* de 5 pontos e, por isso, possuem a mesma calibração. No mesmo sentido, as sub-variáveis que originam a condição causal DIMENSAO, possuem a mesma calibração ajustada a uma escala de 4 pontos, dada a existência de quatro tipologias de dimensão. Não existindo evidências de que a maior ou a mais antiga empresa da amostra seja efetivamente a maior ou a mais antiga empresa portuguesa, os dados foram calibrados tendo em conta esse ajuste: as maiores ou mais antigas empresas da amostra representam o valor 0,95 (em detrimento de 1) e as menores ou mais recentes empresas da amostra representam o valor 0,05 (em vez de 0).

Conforme Ragin (2008), quanto maior o número de condições causais, maior a complexidade e dificuldade de compreensão da análise. Dado que não é objetivo deste estudo analisar cada ICG em particular, recorreu-se à função *fuzzyand()* do fsQCA com a finalidade de agregar as variáveis de resultado em: todos os ICG (*ICG*), todos os ICG tradicionais (*ICGT*) e todos os contemporâneos (*ICGC*). A consistência interna e correlação de cada uma foi analisada e todas mostraram bons resultados (Tabela A-VIII). A função *fuzzyand()* foi também utilizada na criação das condições *DIMENSAO* e *FSA*, agregando as suas respetivas sub-variáveis. Esta função realiza a interseção de conjuntos difusos, selecionando a pontuação combinada mais baixa para cada caso. Assim, um caso possui um grau de pertença de uma combinação de condições tão elevado, quanto o grau de pertença da sua condição constituinte mais fraca (Ragin, 2008; Rihoux & Ragin, 2008).

6.1.2. Pressupostos para as análises

Como referido anteriormente, o fsQCA analisa a necessidade e suficiência de condições ou conjunto de condições para alcançar um resultado. A estratégia aconselhada por Ragin (2008) é realizar a análise de suficiência após o teste de necessidade de cada variável.

Uma variável é necessária quando a sua consistência é igual ou superior a 0,9, devendo proceder-se à análise da sua trivialidade através do nível de *coverage*, sendo que quanto menor for o seu valor, mais trivial se apresenta a condição (Schneider & Wagemann, 2012). Uma

condição necessária trivial é aquela que possui uma forte presença na maioria dos casos, independentemente de os mesmos alcançarem ou não o resultado (Ragin, 2008).

De forma a analisar a suficiência das condições, recorre-se à *truth table*, uma ferramenta essencial para analisar a complexidade causal entre as variáveis (Rihoux & Ragin, 2008). A *truth table* é uma tabela de configurações, onde são apresentadas todas as combinações lógicas de condições causais e o resultado empírico associado a cada configuração (Ragin, 2008). Cada linha da tabela representa uma combinação lógica possível de condições, estando assim o número de linhas associado ao número de condições que se pretende analisar. Assim, a seleção de k condições origina uma *truth table* com 2^k linhas, sendo que todas as linhas que não apresentem qualquer caso devem ser excluídas da análise (Elliott, 2013).

Para cada configuração é apresentada uma *raw consistency* que varia entre 0 e 1, sendo necessário estabelecer um valor de *cut off* que define o limite onde é feita a distinção das combinações de condições relevantes para o estudo. De acordo com Ragin (2008), o valor de *cut off* deve ser sempre superior a 0,75 e tanto maior, quanto maior for a dimensão da amostra. Para o presente estudo, adotou-se um valor de *cut off* de 0,9, pelo que as configurações que apresentam consistências iguais ou superiores a 0,9 são consideradas consistentes, querendo dizer que levam ao resultado e, por isso, a variável de resultado assume o valor 1. Caso contrário, esta assume o valor 0.

As soluções fornecidas pela *truth table* são de três tipos: *complex*, *parsimonious* e *intermediate*. Apesar de não existir nenhuma solução melhor do que outra, em geral, a *intermediate solution* é a mais utilizada por ser a mais interpretável (Ragin, 2008). Uma *complex solution* pode ser excessivamente complexa por ausência de simplificação. Da mesma forma, uma *parsimonious solution* pode ser irrealisticamente simples. No caso da *intermediate solution*, esta estabelece um equilíbrio entre as outras duas soluções ao apresentar uma solução simples e com pressupostos passíveis de serem justificados (Rihoux & Ragin, 2008; Ganter & Hecker, 2014).

6.2. Aplicação do *Qualitative Comparative Analysis*

Nesta secção, pretende-se obter resposta à segunda questão de investigação e, ainda, complementar a resposta à primeira. Para isso, recorreu-se ao QCA e a diversos modelos que analisam os ICG em diferentes níveis de sofisticação.

Num primeiro nível, apresentam-se os resultados para todos os ICG e a sua respetiva análise. O primeiro passo consiste na identificação das condições causais que são consideradas como condições necessárias. Na Tabela A-XI, observa-se que as variáveis *SAUDE* e *CLIENTE*

apresentam valores de consistência superior ao limite. Assim, deduz-se que *SAUDE* e *CLIENTE* são superconjuntos do resultado, devendo ser verificado se a variável faz sentido como uma condição necessária e se na análise da *truth table* deve ser incluída (Rihoux & Ragin, 2008). Uma vez que a *coverage* apresenta valores considerados baixos de 0,14 para a *SAUDE* e 0,21 para *CLIENTE*, afirma-se que as condições são pouco relevantes e, por isso mantiveram-se na análise. Ainda assim, este resultado era expectável, uma vez que 93,7% das empresas afirma possuir formação nas áreas da saúde. As restantes variáveis não são consideradas necessárias, sendo incluídas nas posteriores análises, sem testes adicionais.

Para proceder ao teste da suficiência das condições foi elaborada a *truth table*, onde o valor de *cut off* utilizado foi de 0,9, diferenciando os casos que pertencem ou não à solução.

Tabela I - *Intermediate solution* para a variável de resultado ICG

	raw coverage	unique coverage	consistency
IDADE*CAPITAL*~GESTAO*SAUDE*CLIENTE*~GEMPRES*~DIMENSAO*FSA	0.223263	0.223263	0.906
solution coverage: 0.223263			
solution consistency: 0.906			

Notas: A *Complex Solution* não apresenta diferenças em relação à solução apresentada.

A *raw coverage* representa a quantidade de casos do resultado que são justificados pela combinação causal; a *unique coverage* identifica a proporção do resultado que é exclusivamente explicada por uma configuração; e a *consistency* traduz o grau de concordância de uma combinação com a variável de resultado.

A *intermediate solution* da Tabela I expõe uma combinação causal que representa cerca de 22% dos casos. A solução apresenta ainda uma consistência de 91%, o que traduz que a maioria da solução está de acordo com o resultado. De acordo com a Tabela I, é possível afirmar que a combinação causal é empiricamente relevante, dado que apresenta uma *unique coverage* superior a 0 (Schneider, Schulze-Bentrop, & Paunescu, 2010). A combinação sugere que as empresas públicas, que não pertencem a grupos empresariais, com presença há mais tempo no mercado e de menor dimensão, cuja administração possui formação na área da saúde (mas não na área da gestão) e que laboram num ambiente de incerteza, onde a força dos clientes é elevada são as que adotam com mais frequência ICG na sua generalidade. Esta solução traduz que a maior adoção dos ICG pode estar relacionada com a composição do capital da empresa, sendo que as empresas públicas de saúde têm a sua CG regulada pela NCP 27 e sofrem elevadas pressões no sentido da contenção de custos.

Num segundo nível, os ICG foram agrupados em ICGT e ICGC. A análise das condições necessárias em relação a ambas as variáveis de resultado (Tabela A-XII) não apresenta diferenças substanciais em relação à análise da Tabela A-XI.

Tabela II - *Intermediate solution* para as variáveis ICGT e ICGC

	ICGT		ICGC	
	solution coverage	solution consistency	solution coverage	solution consistency
IDADE*CAPITAL*~GESTAO*SAUDE*CLIENTE*~GEMPRES*~DIMENSAO*FSA	0.146196	0.951	0.201513	0.906

Notas: A *Complex Solution* não apresenta diferenças em relação à solução apresentada.

A *intermediate solution* dos ICGT expõe uma combinação causal que representa cerca de 15% dos casos, com uma consistência de 95%, o que traduz que a maioria da solução está em conformidade com o resultado. Quanto à *intermediate solution* dos ICGC, esta expõe a mesma combinação causal que representa cerca de 20% dos casos, com uma consistência de 91%. A análise da Tabela II não apresenta diferenças substanciais em relação à análise referente à Tabela I. O perfil de empresa que surge como solução para os ICGT e ICGC foi também observado na análise dos ICG, sugerindo que as empresas que adotam mais ICG não apresentam diferenças substanciais na utilização de instrumentos de determinada natureza. Esta solução mostra consistência nos resultados uma vez que indica que as empresas de saúde que adotam mais ICG, de qualquer natureza, são de capital público, tendo como principal motivação apenas a regulamentação.

No terceiro nível de análise, as novas variáveis que derivam dos fatores extraídos foram utilizadas como variáveis de resultado no fsQCA e calibradas através da função *calibrate()*.

Na análise da Tabela A-XIII, observa-se que apenas a variável *SAUDE* apresenta um valor de consistência superior ao limite em todas as variáveis de resultado, sendo que a variável *CLIENTE* também ultrapassa o limite no caso da variável de resultado *ICGsof*. Uma vez que a *coverage* apresenta um valor distante de 1, afirma-se que as condições são pouco relevantes e, por isso, considerou-se a sua inclusão na análise. A análise das soluções segue uma ordem crescente de sofisticação, iniciando-se, desta forma, com a variável de resultado *ICGmenosof*.

Tabela III - *Intermediate solution* para a variável de resultado *ICGmenosof*

	raw coverage	unique coverage	consistency
IDADE*CAPITAL*~GESTAO*SAUDE*~CLIENTE*~GEMPRES*~FSA	0.0833148	0.00416198	0.894653
~IDADE*~CAPITAL*GESTAO*SAUDE*CLIENTE*~DIMENSAO*~FSA	0.150799	0.113786	0.949906
IDADE*CAPITAL*SAUDE*~CLIENTE*~GEMPRES*DIMENSAO*~FSA	0.10472	0.00438502	0.963748
IDADE*~CAPITAL*GESTAO*SAUDE*CLIENTE*DIMENSAO*~FSA	0.0489037	0.00579709	0.967647
IDADE*CAPITAL*GESTAO*SAUDE*CLIENTE*~GEMPRES*~DIMENSAO*~FSA	0.0260126	0.00312153	0.94086
IDADE*CAPITAL*~GESTAO*SAUDE*CLIENTE*~GEMPRES*~DIMENSAO*FSA	0.0717949	0.00245261	0.966
IDADE*~CAPITAL*GESTAO*SAUDE*CLIENTE*GEMPRES*~DIMENSAO*FSA	0.0272018	0.01479	1
~CAPITAL*GESTAO*SAUDE*CLIENTE*~GEMPRES*DIMENSAO*~FSA	0.0393162	0.0034188	0.960073
solution coverage: 0.281307			
solution consistency: 0.918466			

Notas: A *Complex Solution* não apresenta diferenças em relação à solução apresentada.

A *intermediate solution* da Tabela III expõe oito combinações causais que, no seu conjunto, representam cerca de 28% dos casos. A solução apresenta ainda uma consistência de 92%, o que traduz que a maioria da solução está em concordância com o resultado.

A primeira combinação, com uma cobertura de 8% e consistência de 89%, apresenta as empresas públicas mais antigas, que não pertencem a nenhum grupo empresarial, cuja administração possui formação em saúde (e não em gestão) e que laboram num ambiente pouco incerto, onde a força dos clientes é reduzida. A segunda combinação, com uma cobertura de 15% e consistência de 95%, apresenta as empresas privadas de menor dimensão e mais recentes no mercado, cuja administração possui formação nas áreas da saúde e gestão e que laboram num ambiente pouco incerto, mas onde os clientes têm uma elevada força. A terceira combinação, com uma cobertura de 10% e consistência de 96%, representa as empresas públicas mais antigas e de maior dimensão, que não pertencem a nenhum grupo empresarial, cuja administração possui formação em saúde e que laboram num ambiente de pouca incerteza, onde os clientes têm uma força reduzida. A quarta combinação, com uma cobertura de 5% e consistência de 97%, representa as empresas privadas de maior dimensão e mais antigas no mercado, cuja administração possui formação nas áreas da saúde e gestão e que laboram num ambiente pouco incerto, mas onde os clientes exercem uma elevada força. A quinta combinação, com uma cobertura de 3% e consistência de 94%, exhibe as empresas públicas mais antigas e de menor dimensão, que não pertencem a nenhum grupo empresarial, cuja administração possui formação tanto em gestão como em saúde e que laboram num ambiente pouco incerto, onde a força dos clientes é elevada. A sexta combinação, com uma cobertura de 7% e consistência de 97%, expõe as empresas públicas mais antigas e de menor dimensão, que não pertencem a nenhum grupo empresarial, cuja administração possui formação em saúde (e não em gestão) e que laboram num ambiente de incerteza, onde a força dos clientes é elevada. A sétima combinação, com uma cobertura de 3% e consistência de 100%, exhibe as empresas privadas de menor dimensão e mais antigas, que pertencem a algum grupo empresarial, cuja administração possui formação em saúde (e não em gestão) e que laboram num ambiente de incerteza, onde a força dos clientes é elevada. A oitava combinação, com uma cobertura de 4% e consistência de 96%, expõe as empresas privadas de maior dimensão, que não pertencem a nenhum grupo empresarial, com formação em saúde e gestão, e que laboram num ambiente pouco incerto, onde a força dos clientes é elevada.

Esta solução indica que os utilizadores de ICG menos sofisticados podem ser de dois tipos: por um lado, empresas públicas, mais antigas, que não pertencem a qualquer grupo empresarial e,

por outro lado, empresas privadas, cuja administração possui formação em gestão e a força dos clientes é elevada. Isto sugere que as empresas públicas de saúde, que, tipicamente, não integram grupos empresariais, adotam ICG menos sofisticados apenas para cumprimento de regulamentação. No caso das empresas privadas, a adoção de ICG menos sofisticados parece ser influenciada pelos próprios conhecimentos de gestão e dos benefícios da implementação de técnicas de CG, bem como pela pressão exercida pelos clientes, no sentido de atingir e manter a satisfação dos clientes.

Segue-se a análise dos resultados para a variável de resultado *ICG_{sof}*.

Tabela IV - *Intermediate solution* para a variável de resultado *ICG_{sof}*

	raw coverage	unique coverage	consistency
~IDADE*~CAPITAL*GESTAO*SAUDE*CLIENTE*~GEMPRES*~FSA	0.123993	0.0798248	0.906899
IDADE*CAPITAL*SAUDE*~CLIENTE*~GEMPRES*DIMENSAO*~FSA	0.10306	0.00966181	0.919289
IDADE*~CAPITAL*GESTAO*SAUDE*~CLIENTE*~GEMPRES*~DIMENSAO*~FSA	0.0716969	0.0265316	0.910419
IDADE*CAPITAL*GESTAO*SAUDE*CLIENTE*~GEMPRES*~DIMENSAO*~FSA	0.0268384	0.00391072	0.94086
IDADE*CAPITAL*~GESTAO*SAUDE*CLIENTE*~GEMPRES*~DIMENSAO*FSA	0.0749177	0.00444746	0.977
IDADE*~CAPITAL*GESTAO*SAUDE*CLIENTE*GEMPRES*DIMENSAO*~FSA	0.0167932	0.0167931	1
solution coverage: 0.258798			
solution consistency: 0.889094			

Notas: A *Complex Solution* não apresenta diferenças em relação à solução apresentada.

A *intermediate solution* da Tabela IV expõe seis combinações causais que, no seu conjunto, representam cerca de 26% dos casos, com uma consistência de 89%, o que traduz que a maioria da solução está de acordo com o resultado.

A primeira combinação, com uma cobertura de 12% e consistência de 91%, apresenta as empresas privadas mais recentes no mercado, que não pertencem a grupos empresariais, com formação em gestão e saúde e que laboram num ambiente pouco incerto, onde a força dos clientes é elevada. A segunda combinação, com uma cobertura de 10% e consistência de 92%, representa as empresas públicas mais antigas e de maior dimensão, que não pertencem a qualquer grupo empresarial, cuja administração possui formação em saúde e que laboram num ambiente pouco incerto, onde a força dos clientes é reduzida. A terceira combinação, com uma cobertura de 7% e consistência de 91%, representa as empresas privadas mais antigas e de maior dimensão, que não pertencem a nenhum grupo empresarial, cuja administração possui formação em gestão e saúde e que laboram em ambientes pouco incertos, onde os clientes possuem força reduzida. A quarta combinação, com uma cobertura de 3% e consistência de 94%, apresenta as empresas públicas mais antigas e de menor dimensão, que não pertencem a qualquer grupo empresarial, com formação em gestão e saúde e que laboram num ambiente pouco incerto, onde a força dos clientes é elevada. A quinta combinação, com uma cobertura de 7% e consistência de 98%, exhibe as empresas públicas mais antigas e de menor dimensão, que não pertencem a grupos empresariais, com formação em saúde (e não em gestão) e que laboram num ambiente

de incerteza, onde a força dos clientes é elevada. A sexta combinação, com uma cobertura de 2% e consistência de 100%, exhibe as empresas privadas mais antigas e de maior dimensão, que pertencem a um grupo empresarial, com formação em saúde e gestão, e que laboram num ambiente pouco incerto, onde a força dos clientes é elevada.

Esta solução indica que os utilizadores de ICG de sofisticação intermédia podem ser, novamente, de dois tipos: por um lado, empresas públicas, mais antigas, que não pertencem a qualquer grupo empresarial e, por outro lado, empresas privadas, cuja administração possui formação em gestão e o seu ambiente é pouco incerto. Isto reforça que as empresas públicas de saúde adotam este tipo de ICG por mera obrigatoriedade legal. No caso das empresas privadas, a adoção de ICG com alguma sofisticação torna a estar associada aos conhecimentos em gestão, demonstrando que o conhecimento das técnicas de CG é fundamental no setor privado.

Por último, analisam-se os resultados obtidos para a variável de resultado *ICGmaisof*.

Tabela V - *Intermediate solution* para a variável de resultado *ICGmaisof*

	raw coverage	unique coverage	consistency
IDADE*CAPITAL*~GESTAO*SAUDE*~CLIENTE*~GEMPRES*~FSA	0.0877032	0.0153325	0.913009
~IDADE*~CAPITAL*GESTAO*SAUDE*CLIENTE*GEMPRES*~DIMENSAO*~FSA	0.0309721	0.021159	0.968825
IDADE*~CAPITAL*GESTAO*SAUDE*CLIENTE*GEMPRES*~DIMENSAO*FSA	0.0256056	0.0157925	0.912568
solution coverage: 0.134468			
solution consistency: 0.893531			

Notas: A *Complex Solution* não apresenta diferenças em relação à solução apresentada.

A *intermediate solution* da Tabela V expõe três combinações causais empiricamente relevantes que, no seu conjunto, representam cerca de 13% dos casos, com uma consistência de 89%, o que traduz que a maioria da solução está em conformidade com o resultado.

A primeira combinação, com uma cobertura de 9% e consistência de 91%, representa as empresas públicas mais antigas, que não pertencem a qualquer grupo empresarial, cuja administração possui formação em saúde (e não em gestão) e que laboram num ambiente pouco incerto, onde a força dos clientes é reduzida. A segunda combinação, com uma cobertura de 3% e consistência de 97%, apresenta as empresas privadas mais recentes no mercado e de menor dimensão, que pertencem a algum grupo empresarial, com formação em gestão e saúde e que laboram num ambiente pouco incerto, onde a força dos clientes é elevada. A terceira combinação, com uma cobertura de 3% e consistência de 91%, exhibe as empresas privadas mais antigas e de menor dimensão, que pertencem a algum grupo empresarial, cuja administração possui formação tanto em gestão como em saúde e que laboram num ambiente de incerteza, onde os clientes exercem elevada pressão.

A solução indica que os utilizadores de ICG mais sofisticados podem ser: empresas públicas, mais antigas ou empresas privadas, de menor dimensão, mas que integram grupos empresariais,

com formação em gestão e forças elevada dos clientes. A consistência dos resultados confirma que as empresas públicas adotam ICG de qualquer natureza por cumprimento da NCP 27. No caso das empresas privadas, a adoção de ICG mais sofisticados está associada aos conhecimentos em gestão e das técnicas de CG, com a pressão de satisfazer os utentes e ainda com a escala das empresas através da integração de um grupo económico, que as auxilia na diluição dos custos relacionados com a implementação destes ICG. Empresas privadas mais recentes no mercado com conhecimentos de gestão também surgem como um dos perfis de adotantes sugerindo a existência de transporte de conhecimento de implementação da CG e ICG para novas empresas.

No terceiro nível de análise, a variável *ICGmaisof* é a que apresenta menos diversidade e complexidade de combinações de condições causais, sendo que a sua *intermediate solution* também é a que apresenta uma percentagem de cobertura menor. Desta forma, existem evidências para afirmar que é mais frequente a utilização de ICG de menor sofisticação, sendo que se observam mais empresas com perfis diferentes a adotá-los.

Em suma, os resultados demonstram uma consciencialização generalizada quanto à importância da CG e dos ICG por parte das empresas de saúde. Ainda assim, existem evidências ao nível da relevância desta temática que levantam algumas suspeitas quanto à sua efetiva adoção: as empresas públicas de saúde, que tipicamente funcionam por unidades de saúde e, então, não pertencem a grupos empresariais, valorizam mais os ICG do que as restantes. Estas empresas têm a especificidade de possuírem obrigatoriedade legal quanto à implementação e adoção da CG, pelo que é de realçar que quase 70% das empresas que mencionaram outros fatores, reconheceram que esse foi um dos motivos pelos quais implementaram ICG. Estas respostas indiciam uma utilização dos ICG, por parte das empresas públicas de saúde, por motivos legais.

Esta conclusão incentiva a exploração dos principais fatores que motivam as empresas a reconhecerem tal importância à CG. Os ICG apresentam níveis médios de utilização baixos, pelo que podemos concluir que a maioria das empresas de saúde não recorre a ICG, não podendo validar a P1. Ainda assim, os resultados parecem indicar uma utilização superior de ICG pouco sofisticados, pelo que se valida a P2. As soluções encontradas para a generalidade dos ICG e para a divisão dos instrumentos em tradicionais e contemporâneos são consistentes. Os resultados apontam para uma associação entre a adoção e a composição do capital, sendo que a CG das empresas públicas de saúde é contemplada na NCP 27, o que direciona a motivação para a regulamentação e valida a P3. A configuração que surge como solução nega a condição de pertença a qualquer grupo empresarial, o que não valida a P4. Adicionalmente,

apenas um perfil de empresa surge como solução nestes dois níveis de análise, sugerindo que a utilização dos instrumentos não difere consoante a sua natureza. As conclusões parecem dividir-se em dois grandes grupos: empresas públicas e privadas. No caso das empresas públicas, parece não existir qualquer associação entre sofisticação dos ICG e as características específicas da entidade, uma vez que as únicas condições que são consistentes ao longo das soluções são o capital público e a antiguidade. É ainda de realçar que nas soluções surgem combinações que, por vezes, negam condições consideradas necessárias e cruciais pela literatura no sentido da adoção de ICG. Desta forma, as empresas públicas revelam uma adoção de qualquer tipo de instrumento por mero cumprimento de obrigações legais. Em relação às empresas privadas, a adoção de ICG parece estar consistentemente associada à formação da administração nas áreas de gestão, demonstrando que o conhecimento das técnicas de CG é fundamental no setor privado e, ainda, com a pressão dos clientes, no sentido de satisfazer as necessidades dos seus utentes. É ainda perceptível uma relação entre sofisticação e as características das empresas privadas. Na presença de graus de sofisticação mais baixos, a elevada força dos clientes surge como principal motivação, no sentido de atingir e manter a satisfação dos mesmos. Há medida que a sofisticação dos instrumentos aumenta, as empresas revelam-se parte integrante de um grupo empresarial, levando assim a que os ICG mais sofisticados estejam associados a empresas com escala, de modo a suportar e diluir custos relacionados com a implementação destes ICG. Estas conclusões levam apenas a validar parcialmente algumas proposições relativas à segunda questão de investigação, sendo que as P6 e P9 apenas são válidas para as empresas privadas e a P8 somente para as públicas. As P5 e P7 não se apresentam válidas.

A obtenção de informação sobre custos e a sua redução destacam-se nas principais finalidades da adoção de ICG. Estas situações estão associadas à gestão de custos, pelo que se valida a P10.

6.3. Análise adicional

Por fim, realizou-se a análise de negação das variáveis de resultado ($\sim ICG$, $\sim ICGT$, $\sim ICGC$, $\sim ICG_{menosof}$, $\sim ICG_{sof}$ e $\sim ICG_{maisof}$), cuja finalidade é compreender se as combinações, no caso de existirem, são simétricas àquelas que se encontraram na análise anterior.

Na análise da Tabela A-XIV, observa-se que apenas a variável *SAUDE* apresenta um valor de consistência superior ao limite em todas as variáveis de resultado. Apesar de o valor da *coverage*, dependendo da variável de resultado, apresentar-se próxima de 1, para manter a comparabilidade com os resultados principais, considerou-se a sua inclusão na análise. Ainda assim, afirma-se que nesses casos a variável é necessária e relevante. De seguida, apresenta-se a *intermediate solution* para as variáveis $\sim ICG$, $\sim ICGT$ e $\sim ICGC$, com uma análise geral.

Tabela VI - *Intermediate solution* para a variável de resultado ~ICG

	raw coverage	unique coverage	consistency
IDADE*~CAPITAL*SAUDE*~GEMPRES*~DIMENSAO*~FSA	0.314426	0.0197899	0.957573
~CAPITAL*~GESTAO*SAUDE*CLIENTE*~GEMPRES*~DIMENSAO	0.460507	0.159622	0.939692
~CAPITAL*GESTAO*SAUDE*CLIENTE*~GEMPRES*~FSA	0.118913	0.00928742	0.951059
IDADE*~CAPITAL*~GESTAO*~CLIENTE*~GEMPRES*~DIMENSAO*~FSA	0.135405	0.0035587	1
~IDADE*~CAPITAL*~GESTAO*SAUDE*~CLIENTE*~DIMENSAO*~FSA	0.190218	0.0256488	0.982735
IDADE*CAPITAL*~GESTAO*SAUDE*~CLIENTE*~GEMPRES*~FSA	0.0543791	0.0119781	1
~IDADE*~CAPITAL*GESTAO*SAUDE*CLIENTE*~DIMENSAO*~FSA	0.088534	0.0111535	0.955056
IDADE*~GESTAO*SAUDE*CLIENTE*~GEMPRES*~DIMENSAO*FSA	0.129242	0.00238699	0.978961
IDADE*CAPITAL*GESTAO*SAUDE*CLIENTE*~DIMENSAO*~FSA	0.0284264	0.00828916	1
IDADE*CAPITAL*GESTAO*SAUDE*~GEMPRES*DIMENSAO*~FSA	0.0238261	0.00867987	1
IDADE*~CAPITAL*GESTAO*SAUDE*CLIENTE*DIMENSAO*~FSA	0.0295113	0.00338519	1
IDADE*~CAPITAL*~GESTAO*SAUDE*~CLIENTE*GEMPRES*DIMENSAO*~FSA	0.00624946	0.00351524	1
IDADE*~CAPITAL*GESTAO*SAUDE*CLIENTE*GEMPRES*~DIMENSAO*FSA	0.015884	0.00863636	1
solution coverage: 0.721987			
solution consistency: 0.945603			

Notas: A *Complex Solution* não apresenta diferenças em relação à solução apresentada.

A solução da Tabela VI apresenta diversas combinações que, no seu conjunto, representam cerca de 72% dos casos, com uma consistência de 95%.

Tabela VII - *Intermediate solution* para a variável de resultado ~ICGT

	raw coverage	unique coverage	consistency
~CAPITAL*~GESTAO*SAUDE*CLIENTE*~GEMPRES*~DIMENSAO	0.487546	0.233309	0.889214
IDADE*~CAPITAL*~GESTAO*~CLIENTE*~GEMPRES*~DIMENSAO*~FSA	0.151493	0.00398159	1
~IDADE*~CAPITAL*~GESTAO*SAUDE*~CLIENTE*~DIMENSAO*~FSA	0.208157	0.0286964	0.961211
IDADE*~CAPITAL*SAUDE*~CLIENTE*~GEMPRES*~DIMENSAO*~FSA	0.195824	0.0316582	0.992128
IDADE*CAPITAL*~GESTAO*SAUDE*~CLIENTE*~GEMPRES*~FSA	0.0608401	0.0134014	1
~CAPITAL*GESTAO*SAUDE*CLIENTE*~GEMPRES*DIMENSAO*~FSA	0.0247633	0.00810879	0.92559
IDADE*~GESTAO*SAUDE*CLIENTE*~GEMPRES*~DIMENSAO*FSA	0.137266	0.00155383	0.929323
IDADE*CAPITAL*GESTAO*SAUDE*~GEMPRES*~DIMENSAO*~FSA	0.0313669	0.0108279	0.98626
IDADE*CAPITAL*GESTAO*SAUDE*~GEMPRES*DIMENSAO*~FSA	0.0251032	0.00971121	0.941712
IDADE*~CAPITAL*~GESTAO*SAUDE*~CLIENTE*GEMPRES*DIMENSAO*~FSA	0.00699199	0.00393307	1
IDADE*~CAPITAL*GESTAO*SAUDE*CLIENTE*GEMPRES*~DIMENSAO*FSA	0.0162175	0.0110707	0.912568
solution coverage: 0.662394			
solution consistency: 0.903563			

Notas: A *Complex Solution* não apresenta diferenças em relação à solução apresentada.

A solução da

Tabela VII apresenta diversas combinações que, no seu conjunto, representam cerca de 66% dos casos, com uma consistência de 90%.

Tabela VIII - *Intermediate solution* para a variável de resultado ~ICGC

	raw coverage	unique coverage	consistency
IDADE*~CAPITAL*SAUDE*~GEMPRES*~DIMENSAO*~FSA	0.320518	0.0201735	0.957573
~CAPITAL*~GESTAO*SAUDE*CLIENTE*~GEMPRES*~DIMENSAO	0.465449	0.158733	0.931722
~CAPITAL*GESTAO*SAUDE*CLIENTE*~GEMPRES*~FSA	0.118386	0.00805169	0.928844
IDADE*~CAPITAL*~GESTAO*~CLIENTE*~GEMPRES*~DIMENSAO*~FSA	0.138029	0.00362772	1
~IDADE*~CAPITAL*~GESTAO*SAUDE*~CLIENTE*~DIMENSAO*~FSA	0.193904	0.0261458	0.982735
IDADE*CAPITAL*~GESTAO*SAUDE*~CLIENTE*~GEMPRES*~FSA	0.0554328	0.0122103	1
~IDADE*~CAPITAL*GESTAO*SAUDE*CLIENTE*~DIMENSAO*~FSA	0.0888338	0.0113697	0.940075
IDADE*~GESTAO*SAUDE*CLIENTE*~GEMPRES*~DIMENSAO*FSA	0.131747	0.00243318	0.978961
IDADE*CAPITAL*GESTAO*SAUDE*CLIENTE*~DIMENSAO*~FSA	0.0289772	0.00844985	1
IDADE*CAPITAL*GESTAO*SAUDE*~GEMPRES*DIMENSAO*~FSA	0.0242877	0.00884813	1
IDADE*~CAPITAL*GESTAO*SAUDE*CLIENTE*DIMENSAO*~FSA	0.0300832	0.00345075	1
IDADE*~CAPITAL*~GESTAO*SAUDE*~CLIENTE*GEMPRES*DIMENSAO*~FSA	0.00637056	0.00358343	1
IDADE*~CAPITAL*GESTAO*SAUDE*CLIENTE*GEMPRES*~DIMENSAO*FSA	0.0161918	0.00880378	1
solution coverage: 0.729164			
solution consistency: 0.93685			

Notas: A *Complex Solution* não apresenta diferenças em relação à solução apresentada.

de 66% dos casos, com uma consistência de 90%.

A solução da Tabela VIII apresenta diversas combinações que, no seu conjunto, representam cerca de 73% dos casos, com uma consistência de 94%.

Em primeiro lugar, são evidentes os elevados níveis de consistência das combinações causais, existindo ainda várias combinações que apresentam uma consistência perfeita. Em segundo lugar, estas soluções indicam que os não utilizadores de ICG, independentemente da sua natureza, podem ser de dois tipos: por um lado, empresas mais antigas e, por outro lado, empresas privadas, mais recentes no mercado, de menor dimensão e/ou que não integram grupos empresariais. Relativamente às empresas mais velhas, estas parecem não adotar instrumentos devido a uma cultura organizacional mais rígida, influenciadas pela tradição, mantendo o tradicional tratamento da contabilidade. No caso das empresas privadas mais recentes, a não adoção de ICG está relacionada com elevados custos de implementação que não conseguem ser diluídos devido à falta de escala das empresas, uma vez que não há integração em grupo económico nem dimensão suficiente da própria empresa.

Segue-se a análise de terceiro nível das variáveis *~ICGmenosof*, *~ICGsof* e *~ICGmaisof*.

Tabela IX - *Intermediate solution* para a variável de resultado *~ICGmenosof*

	raw coverage	unique coverage	consistency
IDADE*~GESTAO*SAUDE*~CLIENTE*~GEMPRES*~DIMENSAO*~FSA	0.221766	0.113302	0.927652
IDADE*CAPITAL*~GESTAO*SAUDE*~CLIENTE*~GEMPRES*~FSA	0.0818617	0.00322461	0.891461
~IDADE*~CAPITAL*~GESTAO*SAUDE*CLIENTE*~GEMPRES*~DIMENSAO*FSA	0.204177	0.109857	0.901618
IDADE*CAPITAL*~GESTAO*SAUDE*CLIENTE*~GEMPRES*~DIMENSAO*FSA	0.0707954	0.00227186	0.966
solution coverage: 0.33712			
solution consistency: 0.877528			

Notas: A *Complex Solution* não apresenta diferenças em relação à solução apresentada.

A solução da Tabela IX apresenta algumas combinações que, no seu conjunto, representam cerca de 34% dos casos, com uma consistência de 88%.

Tabela X - *Intermediate solution* para a variável de resultado *~ICGsof*

	raw coverage	unique coverage	consistency
~IDADE*~CAPITAL*~GESTAO*SAUDE*~CLIENTE*~DIMENSAO*~FSA	0.291344	0.15876	0.918386
IDADE*~CAPITAL*SAUDE*~CLIENTE*~GEMPRES*~DIMENSAO*~FSA	0.2678	0.112597	0.926199
IDADE*CAPITAL*SAUDE*~CLIENTE*~GEMPRES*DIMENSAO*~FSA	0.098727	0.00405437	0.949384
IDADE*CAPITAL*GESTAO*SAUDE*CLIENTE*~GEMPRES*~DIMENSAO*~FSA	0.0241838	0.00291631	0.913978
IDADE*CAPITAL*~GESTAO*SAUDE*~CLIENTE*~GEMPRES*~FSA	0.085497	0.00796646	0.959298
solution coverage: 0.455083			
solution consistency: 0.892081			

Notas: A *Complex Solution* não apresenta diferenças em relação à solução apresentada.

A solução da Tabela X apresenta algumas combinações que, no seu conjunto, representam cerca de 46% dos casos, com uma consistência de 89%.

Tabela XI - *Intermediate solution* para a variável de resultado *~ICGmaisof*

	raw coverage	unique coverage	consistency
IDADE*~GESTAO*SAUDE*~CLIENTE*~GEMPRES*~DIMENSAO*~FSA	0.210729	0.109633	0.908032
IDADE*CAPITAL*SAUDE*~CLIENTE*~GEMPRES*DIMENSAO*~FSA	0.100527	0.00946215	0.966484
~IDADE*~CAPITAL*~GESTAO*SAUDE*CLIENTE*~GEMPRES*~DIMENSAO*FSA	0.205464	0.113404	0.934628
~IDADE*~CAPITAL*GESTAO*SAUDE*CLIENTE*~GEMPRES*~DIMENSAO*~FSA	0.028173	0.00967565	0.951923
IDADE*CAPITAL*GESTAO*SAUDE*CLIENTE*~GEMPRES*~DIMENSAO*~FSA	0.0244736	0.00320148	0.924731
IDADE*CAPITAL*~GESTAO*SAUDE*CLIENTE*~GEMPRES*~DIMENSAO*FSA	0.0711442	0.0039129	1
IDADE*~CAPITAL*GESTAO*SAUDE*CLIENTE*GEMPRES*DIMENSAO*~FSA	0.0141577	0.0141576	0.908676
solution coverage: 0.385814			
solution consistency: 0.898592			

Notas: A *Complex Solution* não apresenta diferenças em relação à solução apresentada.

A solução da Tabela XI apresenta algumas combinações que, no seu conjunto, representam cerca de 39% dos casos, com uma consistência de 90%.

Em primeiro lugar, verifica-se que os níveis de consistência das configurações são elevados. Em segundo lugar, estas soluções são consistentes com as anteriores ao sugerirem o mesmo perfil de não utilizadores de ICG: por um lado, empresas mais antigas e, por outro lado, empresas privadas, mais recentes no mercado, de menor dimensão e/ou que não integram grupos empresariais. Relativamente às empresas mais velhas, estas parecem não adotar instrumentos devido a uma cultura organizacional mais rígida, influenciadas pela tradição, mantendo a maneira tradicional do tratamento da contabilidade. No caso das empresas privadas mais recentes, a não adoção de ICG está relacionada com elevados custos de implementação que não conseguem ser diluídos devido à falta de escala das empresas, uma vez que não há integração em grupo económico nem dimensão suficiente da própria empresa.

No geral, os resultados obtidos para cada variável de resultado apresentam diferenças substanciais dos apresentados para as suas variáveis simétricas, sendo que a solução que corresponde à não adoção cobre sempre um maior número de empresas. Além disso, as soluções que correspondem à negação das variáveis de resultado apresentam uma elevada complexidade quando comparadas com as suas soluções simétricas.

7. Conclusões

7.1. Principais Conclusões

A competitividade e a tecnologia têm reforçado a relevância da informação contabilística e estratégica no processo de criação de vantagens competitivas. A Contabilidade tem evoluído para fornecer informação confiável e oportuna aos gestores (Johnson & Kaplan, 1987; Adler *et al.*, 2000). Assim, as empresas devem possuir a capacidade de adaptarem os seus SCG e responder às ameaças e oportunidades do ambiente contemporâneo.

A par disto, o setor da saúde tem sido desafiado a equilibrar elevadas despesas e recursos limitados. A medição precisa de custos em saúde é encarada como um desafio devido à complexidade da prestação de serviços, sendo necessário que as empresas entendam os custos associados à prestação do seu serviço e tenham a capacidade de os gerirem (Abernethy *et al.*, 2007; Langabeer *et al.*, 2010, Kaplan & Porter, 2011).

Perante os resultados obtidos, observa-se uma grande consciencialização da importância da CG por parte das empresas de saúde, nomeadamente em situações de gestão de custos. No entanto, existem evidências de lacunas na adoção dos ICG, ainda que aquelas que os utilizam, optem por instrumentos de menor sofisticação. Os resultados sugerem que a maior adoção se relaciona com o capital da empresa, sendo que as empresas públicas de saúde adotam mais instrumentos do que as restantes por serem reguladas ao nível da sua CG pela NCP 27 e sofrerem pressões no sentido da gestão e contenção de custos, que revelaram ser dos principais propósitos pelo

qual adotam ICG. É ainda de realçar que 70% das empresas que apresentaram outros fatores de implementação de ICG, reconheceram que o fazem por obrigatoriedade legal. Estes resultados são consistentes com as análises aprofundadas, podendo ser observada através da negação, geralmente, da totalidade das condições que a literatura apresenta como necessárias. As empresas públicas afirmam adotar todo o tipo de ICG, não existindo qualquer associação entre a sofisticação do instrumento e características da empresa. As análises do QCA sugerem ainda que a adoção de ICG por parte das empresas privadas parece estar associada à formação da administração em áreas da gestão, demonstrando a primordialidade do conhecimento das técnicas de CG no setor privado. A pressão exercida pelos utentes relativamente à constante melhoria da qualidade dos serviços também incentiva as empresas privadas a implementar ICG para satisfazer as suas necessidades. Além disto, é perceptível uma relação entre sofisticação e características das empresas privadas: para instrumentos de menor sofisticação, a principal motivação é a elevada força dos utentes, no entanto, à medida que a sofisticação dos instrumentos aumenta, as empresas adotantes revelam ser parte integrante de algum grupo empresarial. Desta forma, a adoção de instrumentos mais sofisticados por parte de empresas privadas parece estar associada a empresas com escala, de maneira a que consigam diluir custos relacionados com a sua implementação.

Os perfis de não utilizadores de ICG apresentaram consistência ao longo das análises: por um lado, temos empresas mais antigas, onde o tratamento da contabilidade é executada de maneira tradicional, fortemente influenciada por uma cultura organizacional rígida, não reconhecendo os benefícios da implementação dos ICG; por outro lado, existem empresas privadas, mais recentes no mercado, em que a não adoção é motivada pelos elevados custos de implementação que não são passíveis de serem diluídos, uma vez que se tratam de empresas sem escala.

7.2. Limitações e Perspetivas Futuras da Investigação

Uma limitação da investigação está relacionada com o facto de apenas 5% da amostra possuir capital maioritariamente público e 10% está integrada num grupo empresarial, o que impacta na representatividade da amostra e consequente extrapolação das conclusões. Além disso, a base de dados fornecida não possuía todos os contactos das empresas do setor da saúde, sendo que de um total de 22.144 empresas, apenas 5.495 apresentavam um *e-mail* válido.

Desta forma, e apesar de se ter recolhido mais 200 *e-mails* por via dos websites das empresas, seria interessante efetuar contactos telefónicos com as empresas que não possuem um *e-mail* na base de dados, tendo como finalidade a apresentação do estudo e obtenção de um *e-mail* válido para envio do questionário. A possibilidade de aumentar a dimensão e representatividade da amostra pode auxiliar na descoberta de novas associações.

8. Referências Bibliográficas

- Abdel-Kader, M., & Luther, R. (2006). IFAC's Conception of the Evolution of Management Accounting. *Advances in Management Accounting*, 15, 229-247.
- Abdel-Kader, M., & Luther, R. (2008). The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis. *British Accounting Review*, 40(1), 2-27.
- Abernethy, M. A., & Stoelwinder, J. U. (1990). The Relationship between Organisation Structure and Management Control in Hospitals: An elaboration and test of Mintzberg's Professional Bureaucracy Model. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 3(3), 18-34.
- Abernethy, M. A., & Stoelwinder, J. U. (1991). Budget use, task uncertainty, system goal orientation and subunit performance: A test of the 'fit' hypothesis in not-for-profit hospitals. *Accounting, Organizations and Society*, 16(2), 105-120.
- Abernethy, M. A., Chua, W. F., Grafton, J., & Mahama, H. (2007). Accounting and Control in Health Care: Behavioural, Organisational, Sociological and Critical Perspectives. *Handbook of Management Accounting Research*, 2, 805-829.
- Adler, R., Everett, A. M., & Waldron, M. (2000). Advanced management accounting techniques in manufacturing: utilization, benefits, and barriers to implementation. *Accounting Forum*, 24(2), 131-150.
- Apak, S., Erol, M., Elagöz, İ., & Atmaca, M. (2012). The Use of Contemporary Developments in Cost Accounting in Strategic Cost Management. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 41, 528-534.
- Armitage, H. M., Webb, A., & Glynn, J. (2016). The use of management accounting techniques by small and medium-sized enterprises: a field study of canadian and australian practice. *Accounting Perspectives*, 15(1), 31-69.
- Baines, A., & Langfield-Smith, K. (2003). Antecedents to management accounting change: a structural equation approach. *Accounting, Organizations and Society*, 28, 675-698.
- Barros, P. P. (2019). *Economia da saúde*. Leya.
- Cadez, S., & Guilding, C. (2008). An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 33, 836-863.
- Cadez, S., & Guilding, C. (2012). Strategy, strategic management accounting and performance: configurational analysis. *Industrial Management & Data Systems*, 112(3), 484-501.
- Chatfield, C. (2018). *Introduction to multivariate analysis*. Routledge.
- Chenhall, R. H., & Langfield-Smith, K. (1998). Adoption and benefits of management accounting practices: an Australian study. *Management Accounting Research*, 9, 1-19.
- Cortes, M. (2016). Breve olhar sobre o estado da saúde em Portugal. *Sociologia, Problemas e Práticas*, 117-143.
- Costa, J. C. (2017). Os instrumentos de contabilidade de gestão utilizados nas empresas públicas e privadas: o caso de Cabo Verde. *Dissertação de Mestrado, Universidade de Lisboa. Instituto Superior de Economia e Gestão*. Obtido em Abril de 2019, de <http://hdl.handle.net/10400.5/15074>
- Drury, C. (2005). *Management accounting for business*. Cengage Learning EMEA.
- Duck, R. E. (1971). The use of management accounting techniques in industry. *Journal of Management Studies*, 8(3), 355-359.
- Dussault, G. (1992). A gestão dos serviços públicos de saúde: características e exigências. *Revista de Administração Pública*, 26(2), 8-19.

- Elliott, T. (2013). Fuzzy set qualitative comparative analysis. *Research Notes: Statistics Group*.
- Ganter, A., & Hecker, A. (2014). Configurational paths to organizational innovation: qualitative comparative analyses of antecedents and contingencies. *Journal of Business Research*, 67(6), 1285-1292.
- Gliubic, D. (2012). The research of management accounting evolution in the context of economic changes. *Economics and Management*, 17(1), 22-29.
- Gomes, C. I. (2008). A contabilidade de gestão e o custeio baseado nas actividades nas grandes empresas portuguesas: Os determinantes do custeio baseado nas actividades. *Tese de doutoramento, Universidade do Minho. Escola de Economia e Gestão*. Obtido em Abril de 2019, de <http://hdl.handle.net/1822/8480>
- Gonçalves, T., Gaio, C., & Silva, M. (2018). Target costing and innovation-exploratory configurations: A comparison of fsQCA, multivariate regression, and variable cluster analysis. *Journal of Business Research*, 89, 378-384.
- Grande, J. F., & Beuren, I. M. (2011). Mudanças de práticas de contabilidade gerencial: Aplicação da análise de discurso crítica no relatório da administração de empresa familiar. *BASE - Revista de Administração e Contabilidade de Unisinos*, 8(2), 133-145.
- Hyvönen, J. (2005). Adoption and benefits of management accounting systems: evidence from finland and australia. *Advances in International Accounting*, 18, 97-120.
- IMA. (2008). Definition of Management Accounting. *Statements on Management Accounting*. Obtido em 26 de Março de 2019, de www.imanet.org
- INE. (2007). *Classificação Portuguesa das Actividades Económicas Rev.3*. Lisboa: Instituto Nacional de Estatística, IP. Obtido em Abril de 2019, de https://www.ine.pt/ine_novidades/semin/cae/CAE_REV_3.pdf
- INE. (2018). *Conta Satélite da Saúde, 2015 - 2017Pe*.
- Johnson, H. T., & Kaplan, R. S. (1987). The Rise and Fall of Management Accounting [2]. *Strategic Finance*, 68(7), 22.
- Jordan, H., Neves, J. C., & Rodrigues, J. A. (2015). *O controlo de gestão ao serviço da estratégia e dos gestores* (10ª ed.). Lisboa: Áreas Editora.
- Joshi, P. L. (2001). The international diffusion of new management accounting practices: the case of India. *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, 10, 85-109.
- Juras, A. (2014). Strategic Management Accounting - What is the current state of the concept? *Economy Transdisciplinarity Cognition*, 17(2), 76-83.
- Kaplan, R. S. (1984). The Evolution of Management Accounting. *The Accounting Review*, 59(3), 390-418.
- Kaplan, R. S., & Porter, M. E. (2011). How to solve the cost crisis in health care. *Harvard Business Review*, 89(9), 46-52.
- Langabeer, J., DelliFraine, J., & Helton, J. (2010). The Current State of Finance and Accounting Management in the Healthcare Industry. *Montvale, NJ: Institute of Management Accountants*.
- Lapsley, I., & Wright, E. (2004). The diffusion of management accounting innovations in the public sector: a research agenda. *Management Accounting Research*, 15(3), 355-374.
- Leech, N. L., Barrett, K. C., & Morgan, G. A. (2014). *IBM SPSS for Intermediate Statistics: Use and interpretation*. Routledge.
- Leite, J. M., & Rodrigues, L. L. (2007). Práticas de contabilidade de gestão hospitalar divulgadas nos relatórios: estudo dos hospitais EPE portugueses. *X Congresso do Instituto Internacional de Custos*.
- Marx, A. (2006). Towards more robust model specification in QCA: Results from a methodological experiment. *COMPASS*.

- Naranjo-Gil, D., Maas, V. S., & Hartmann, F. G. (2009). How CFOs Determine Management Accounting Innovation: An Examination of Direct and Indirect Effects. *European Accounting Review*, 18(4), 667-695.
- Ragin, C. C. (2008). *Redesigning social inquiry: Fuzzy sets and beyond*. University of Chicago Press.
- Ragin, C. C. (2017). *User's Guide to Fuzzy-Set/Qualitative Comparative Analysis 3.0*. Irvine, California: Department of Sociology, University of California.
- Rahman, I. K., Azhar, Z., Rahman, N. H., & Daud, N. H. (2012). Strategic Management Accounting and Benchmarking Practices In Malaysian Hospitals. *Journal of Applied Sciences Research*, 8(3), 1665-1671.
- Rihoux, B., & Ragin, C. (2008). *Configurational Comparative Methods: Qualitative Comparative Analysis (QCA) and related techniques* (Vol. 51). Sage Publications.
- Rodrigues, H. M. (2017). Diagnóstico sobre a utilização da contabilidade analítica nos hospitais públicos portugueses. *Trabalho de campo de especialização, Universidade Nova de Lisboa. Escola Nacional de Saúde Pública*. Obtido em Abril de 2019, de <http://hdl.handle.net/10362/52855>
- Roslender, R., & Hart, S. J. (2003). In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives. *Management Accounting Research*, 14, 255-279.
- Saunders, M., Lewis, P., & Thornhill, A. (2016). *Research Methods for Business Students*. Pearson.
- Schneider, C., & Wagemann, C. (2012). *Set-theoretic methods for the social sciences: A guide to qualitative comparative analysis*. Cambridge University Press.
- Schneider, M. R., Schulze-Bentrop, C., & Paunescu, M. (2010). Mapping the institutional capital of high-tech firms: A fuzzy-set analysis of capitalist variety and export performance. *Journal of International Business Studies*, 41(2), 246-266.
- Silva, M. L. (2016). *Mapeamento de Técnicas de Contabilidade de Gestão nas 500 Maiores Empresas Portuguesas - Aplicação de Target Costing*. Lisboa: ISEG, Tese de Mestrado. Obtido em Abril de 2019, de <https://www.repository.utl.pt/handle/10400.5/12681>
- Silva, M. V. (2012). Políticas públicas de saúde: tendências recentes. *Sociologia, problemas e práticas*(69), 121-128.
- Tribunal de Contas. (2011). *Auditoria ao sistema de pagamentos e de formação dos preços pagos às unidades hospitalares do Serviço Nacional de Saúde*. Obtido em Abril de 2019, de https://www.tcontas.pt/pt/actos/rel_auditoria/2011/2s/audit-dgtc-rel030-2011-2s.pdf
- Vinhas, S. I. (2015). Levantamento do modelo de custeio de um hospital. *Dissertação de Mestrado, ISCTE IUL*. Obtido em Abril de 2019, de <http://hdl.handle.net/10071/11615>
- Yeshmin, F., & Hossain, M. A. (2011). Significance of Management Accounting Techniques in Decision-making: An Empirical Study on Manufacturing Organizations in Bangladesh. *World Journal of Social Sciences*, 1(1), 148-164.

9. Anexos

9.1. Tabelas

Tabela A-I – Resumo dos ICG por categorias

Categorias	Instrumentos CG
Gestão de custos	<i>Attribute costing</i>
	<i>Life-Cycle costing</i>
	<i>Quality costing</i>
	<i>Target costing</i>
	<i>Value-Chain costing</i>
Planeamento, controlo e avaliação de performance	<i>Benchmarking</i>
	<i>Integrated performance measurement</i>
Tomada de decisão estratégica	<i>Strategic costing</i>
	<i>Strategic pricing</i>
	<i>Brand valuation</i>
Contabilidade do concorrente	<i>Competitor cost assessment</i>
	<i>Competitive position monitoring</i>
	<i>Competitor performance appraisal</i>
Contabilidade do cliente	<i>Customer profitability analysis</i>
	<i>Lifetime customer profitability analysis</i>
	<i>Valuation of customers as assets</i>

Fonte: Costa (2017), adaptado de Cadez & Guilding (2008).

Tabela A-II – Caracterização da amostra

	Total	%
CAE		
861 - Atividades dos estabelecimentos de saúde com internamento	22	8,1%
862 - Atividades de prática clínica em ambulatório, de medicina dentária e de odontologia	108	39,9%
869 - Outras atividades de saúde humana	141	52,0%
IDADE		
Até 10 anos	105	38,7%
Entre 10 e 20 anos	78	28,8%
Mais de 20 anos	88	32,5%
CAPITAL		
Privado	252	93,0%
50% privado - 50% público	5	1,8%
Público	14	5,2%
CAPITAL PRIVADO		
Nacional	262	98,9%
Estrangeiro	3	1,1%
FORMAÇÃO		
Saúde	186	68,6%
Gestão	16	5,9%
Saúde e Gestão	68	25,1%
Outros	1	0,4%
VOLUME DE NEGÓCIOS		
Até 2.000.000€	179	66,1%
Entre 2.000.001€ e 10.000.000€	17	6,3%
Entre 10.000.001€ e 50.000.000€	29	10,7%
Mais de 50.000.000€	46	17,0%
NÚMERO DE TRABALHADORES		
Até 9 trabalhadores	191	70,5%
Entre 10 e 49 trabalhadores	56	20,7%
Entre 50 e 249 trabalhadores	15	5,5%
Mais de 249 trabalhadores	9	3,3%
GRUPO EMPRESARIAL		
Sim	28	10,3%
Não	243	89,7%

Tabela A-III - Variáveis utilizadas no fsQCA

Variáveis	Descrição das variáveis	Questões
<i>ICG</i>	ICG resultantes da função Fuzzyand()	14, 16, 18, 19, 20 e 21
<i>ICGT</i>	ICG tradicionais resultantes da função Fuzzyand()	
<i>ICGC</i>	ICG contemporâneos resultantes da função Fuzzyand()	
<i>ICGmenosof</i>	ICGT ponderados resultantes da análise fatorial	
<i>ICGsof</i>	ICGC ponderados resultantes da análise fatorial (Maior peso de instrumentos direcionados para a gestão de custos)	
<i>ICGmaisof</i>	ICGC ponderados resultantes da análise fatorial (Maior peso de instrumentos direcionados para a CGE)	
<i>IDADE</i>	Caracterização da idade da empresa	2
<i>CAPITAL</i>	Caracterização do capital da empresa	3
<i>GESTAO SAUDE</i>	Caracterização da formação da administração da empresa	5
<i>DIMENSAO</i>	Caracterização da dimensão da empresa, resultante da função Fuzzyand() das sub-variáveis VN (volume de negócios) e TRAB (número de trabalhadores)	6 e 7
<i>CLIENTE</i>	Caracterização da força dos clientes	9
<i>FSA</i>	Caracterização das forças do setor de atividade, resultante da função Fuzzyand() de 5 sub-variáveis observadas	9
<i>GEMPRES</i>	Caracterização da empresa quanto à integração em grupo económico	24

Tabela A-IV – Calibração das variáveis

Variáveis	Escala	Calibração fsQCA
<i>IDADE</i>	Até 10 anos	0,05
	Entre 10 e 20 anos	0,5
	Mais de 20 anos	0,95
<i>CAPITAL</i>	Privado	0,05
	50% Privado - 50% Público	0,5
	Público	0,95
<i>GESTAO SAUDE</i>	Não	0
<i>GEMPRES</i>	Sim	1
<i>DIMENSAO</i>	Até 2,000,000€/ Até 9 trabalhadores	0,05
	2,000,001€ a 10,000,000€/ 10 a 49 trabalhadores	0,27
	10,000,001€ a 50,000,000€/ 50 a 249 trabalhadores	0,73
	Mais de 50,000,000€/ Mais de 249 trabalhadores	0,95
<i>ICG, ICGT e ICGC/ FSA e CLIENTE</i>	Nunca utilizado/ Nenhuma	0,05
	Pouco utilizado/ Pouca	0,18
	Algumas vezes utilizado/ Moderada	0,5
	Muitas vezes utilizado/ Muita	0,82
	Frequentemente utilizado/ Muito elevado	0,95

Tabela A-V – Testes ao grau de importância dos ICG

	Valor de teste = 3		Teste-t de igualdade de médias		Teste ANOVA para igualdade de médias						
	Média	t	Sig. (bilateral)	Grupo empresarial		Capital			Idade		
				t	Sig. (bilateral)	Quadrado médio	F	Sig.	Quadrado médio	F	Sig.
Importância dos ICG	3,70	12,1572	0,0000**	-2,484	0,0136*	0,264	4,37	0,0135*	0,0636	1,03	0,359
Obtenção de informação relativamente a custos	3,68	10,713	0,0000**	-2,8836	0,0042**	0,2038	2,82	0,0613	0,0307	0,42	0,6589
Redução de custos	3,66	10,1405	0,0000**	-2,5975	0,0099**	0,2712	3,66	0,0270*	0,0355	0,47	0,6263
Melhoria de processos	3,60	9,523	0,0000**	-1,5585	0,1203	0,1576	2,22	0,1106	0,109	1,53	0,2189
Contribuição para a estratégia da empresa	3,53	8,1729	0,0000**	-1,4647	0,1442	0,1283	1,63	0,1969	0,059	0,75	0,4747
Definição de standards de eficiência	3,42	6,0057	0,0000**	-1,5999	0,1108	0,3439	4,22	0,0157*	0,0499	0,6	0,5516
Redução de riscos	3,43	5,8971	0,0000**	-0,0642	0,9489	0,1652	1,95	0,1436	0,1423	1,68	0,1883
Automação de processos	3,30	3,9287	0,0001**	-1,3219	0,1873	0,1677	1,83	0,1627	0,1085	1,18	0,3098

*Nível de significância de 0,05; **Nível de significância de 0,01

Tabela A-VI – Caracterização do mercado e competitividade no setor

	Expansão do mercado		Competitividade no setor	
	Total	%	Total	%
Nenhuma	14	5%	10	4%
Pouca	50	18%	22	8%
Moderada	123	45%	56	21%
Elevada	69	25%	115	42%
Muito elevada	15	6%	68	25%

Tabela A-VII - Estatísticas descritivas

	MÉDIA	MODA	MEDIANA
INSTRUMENTOS DE CG TRADICIONAIS			
Ponto crítico das vendas	2,65	1	3
Planeamento estratégico	3,04	4	3
Orçamentos	3,23	4	3
Análise de desvio dos orçamentos	2,75	3	3
Cálculo de custeio dos produtos	2,94	4	3
Rendibilidade dos produtos	2,97	4	3
Painel de Bordo	2,39	1	2
Rendibilidade do ativo	2,68	3	3
INSTRUMENTOS DE CG CONTEMPORÂNEOS			
Gestão de custos			
Attribute Costing	3,07	3	3
Life-Cycle Costing	3,33	4	4
Quality Costing	2,63	1	3
Target Costing	2,55	3	3
Value Chain Costing	2,79	3	3
Planeamento, controlo e avaliação de <i>performance</i>			
Benchmarking	2,94	3	3
Integrated performance measurement	2,79	3	3
Tomada de decisão estratégica			
Strategic Costing	2,73	3	3
Strategic Pricing	2,45	2	2
Brand Valuation	2,54	1	3
Contabilidade do concorrente			
Competitor cost assessment	2,16	1	2
Competitive position monitoring	2,48	1	2
Competitor performance appraisal	2,08	1	2
Contabilidade do cliente			
Customer profitability analysis	2,46	1	2
Lifetime customer profitability analysis	2,28	1	2
Valuation of customers as assets	2,62	3	3

Tabela A-VIII - Valores de KMO, Teste de Bartlett e Alpha de Cronbach

		ICG	ICGT	ICGC
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy		0,949	0,892	0,945
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	5072,56	1436,919	3111,42
	df	276	28	120
	Sig.	0,000**	0,000**	0,000**
Alpha de Cronbach		0,9636	0,9188	0,9485

*Nível de significância de 0,05; **Nível de significância de 0,01

Tabela A-IX - Análise fatorial para os ICGT

Factor analysis/correlation Number of obs = 271
 Method: principal-component factors Retained factors = 1
 Rotation: orthogonal varimax (Kaiser off) Number of params = 8

Factor	Variance	Difference	Proportion	Cumulative
Factor1	5.11179	.	0.6390	0.6390

LR test: independent vs. saturated: chi2(28) = 1442.31 Prob>chi2 = 0.0000

Rotated factor loadings (pattern matrix) and unique variances

Variable	Factor1	Uniqueness
pontocriti~s	0.7278	0.4703
planestrat~o	0.7837	0.3858
orcamento	0.7752	0.3991
analisedes~o	0.7928	0.3714
custeiodprod	0.8393	0.2956
rendprod	0.8671	0.2481
painelbordo	0.7938	0.3700
rendativo	0.8075	0.3480

Tabela A-X - Análise fatorial para os ICGC

Factor analysis/correlation Number of obs = 271
 Method: principal-component factors Retained factors = 2
 Rotation: orthogonal varimax (Kaiser off) Number of params = 31

Factor	Variance	Difference	Proportion	Cumulative
Factor1	5.18141	0.05386	0.3238	0.3238
Factor2	5.12755	.	0.3205	0.6443

LR test: independent vs. saturated: chi2(120) = 3123.21 Prob>chi2 = 0.0000

Rotated factor loadings (pattern matrix) and unique variances

Variable	Factor1	Factor2	Uniqueness
ATTRIBUTEC~G	0.7539	0.2320	0.3778
LIFECYCLEC~G	0.7327	0.2834	0.3828
QUALITYCOS~G	0.7534	0.3337	0.3210
TARGETCOST~G	0.8048	0.2951	0.2652
VALUECHAIN~G	0.8038	0.2844	0.2730
BENCHMARKING	0.6619	0.4152	0.3896
INTEGRATED~E	0.5921	0.4639	0.4342
STRATEGICC~G	0.6611	0.4579	0.3532
STRATEGICP~G	0.4258	0.6966	0.3334
BRANDVALUA~N	0.4637	0.6730	0.3320
COMPETITOR~I	0.2146	0.7642	0.3700
COMPETITIV~N	0.2871	0.7642	0.3336
COMPETITOR~E	0.2782	0.7570	0.3496
CUSTOMERPR~B	0.3483	0.6761	0.4216
LIFETIMECU~F	0.3925	0.7112	0.3401
VALUATIONC~S	0.3334	0.6891	0.4139

Tabela A-XI - Análise das condições necessárias para a variável de resultado ICG

Condições testadas	<i>Consistency</i>	<i>Coverage</i>
IDADE	0.748644	0.237622
CAPITAL	0.357813	0.511270
GESTAO	0.367177	0.177381
SAUDE	0.921883	0.147283
CLIENTE	0.950961	0.213558
GEMPRES	0.118778	0.172143
DIMENSAO	0.387138	0.537096
FSA	0.756037	0.409503

Tabela A-XII - Análise das condições necessárias para as variáveis de resultado ICGT e ICGC

Condições testadas	ICGT		ICGC	
	<i>Consistency</i>	<i>Coverage</i>	<i>Consistency</i>	<i>Coverage</i>
IDADE	0.634127	0.322643	0.708852	0.249276
CAPITAL	0.245965	0.563383	0.322955	0.511270
GESTAO	0.409685	0.317262	0.374333	0.200357
SAUDE	0.935434	0.239567	0.919484	0.162756
CLIENTE	0.944811	0.340121	0.948621	0.236026
GEMPRES	0.142198	0.330357	0.117215	0.188214
DIMENSAO	0.299155	0.665300	0.362323	0.556925
FSA	0.663489	0.576080	0.746886	0.448211

Tabela A-XIII - Análise das condições necessárias para as variáveis de resultado ICGmenosof, ICGsof e ICGmaisof

Condições testadas	ICGmenosof		ICGsof		ICGmaisof	
	<i>Consistency</i>	<i>Coverage</i>	<i>Consistency</i>	<i>Coverage</i>	<i>Consistency</i>	<i>Coverage</i>
IDADE	0.608027	0.639891	0.612529	0.624795	0.621359	0.633947
CAPITAL	0.159197	0.754227	0.156890	0.720424	0.157313	0.722537
GESTAO	0.393831	0.630833	0.366459	0.568928	0.330956	0.513929
SAUDE	0.927462	0.491300	0.931524	0.478268	0.935833	0.480591
CLIENTE	0.885470	0.659325	0.910129	0.656835	0.886768	0.640122
GEMPRES	0.132070	0.634643	0.119393	0.556071	0.120055	0.559286
DIMENSAO	0.196729	0.904957	0.188405	0.840000	0.180006	0.802735
FSA	0.475287	0.853576	0.486005	0.845968	0.482520	0.840096

Tabela A-XIV - Análise das condições necessárias em contexto de análise adicional

Condições testadas	~ICG		~ICGT		~ICGC		~ICGmenosof		~ICGsof		~ICGmaisof	
	<i>Consistency</i>	<i>Coverage</i>	<i>Consistency</i>	<i>Coverage</i>	<i>Consistency</i>	<i>Coverage</i>	<i>Consistency</i>	<i>Coverage</i>	<i>Consistency</i>	<i>Coverage</i>	<i>Consistency</i>	<i>Coverage</i>
IDADE	0.504818	0.909816	0.525177	0.855992	0.510883	0.903246	0.578821	0.617755	0.608934	0.669613	0.599175	0.658740
CAPITAL	0.121560	0.986268	0.127895	0.927465	0.123916	0.986268	0.154709	0.743311	0.157835	0.781339	0.163133	0.807395
GESTAO	0.299887	0.822619	0.278466	0.682738	0.297160	0.799643	0.227263	0.369167	0.257558	0.431071	0.290481	0.486071
SAUDE	0.939979	0.852716	0.937849	0.760433	0.940807	0.837244	0.946940	0.508700	0.942599	0.521732	0.938603	0.519409
CLIENTE	0.730449	0.931433	0.750959	0.855894	0.737790	0.922911	0.839329	0.633037	0.842165	0.655229	0.875285	0.680852
GEMPRES	0.100599	0.827857	0.091042	0.669643	0.100557	0.811786	0.074973	0.365357	0.088413	0.443929	0.087792	0.440714
DIMENSAO	0.123991	0.976752	0.129643	0.912821	0.125376	0.968889	0.152877	0.713163	0.165303	0.794531	0.177647	0.853676
FSA	0.314035	0.965830	0.326487	0.897491	0.318705	0.961559	0.416270	0.758142	0.431752	0.810198	0.440453	0.826347

9.2. Figuras

Figura A-I - Fatores de adoção dos ICG

