



Lisbon School
of Economics
& Management
Universidade de Lisboa

MESTRADO EM
CONTABILIDADE, FISCALIDADE E FINANÇAS
EMPRESARIAIS

TRABALHO FINAL DE MESTRADO
DISSERTAÇÃO

O IMPACTO DA COVID-19 NO CONTROLO DE GESTÃO DAS
MAIORES EMPRESAS DE DISTRIBUIÇÃO E LOGÍSTICA DE
PORTUGAL

GONÇALO JOSÉ FILIPE FREITAS

OUTUBRO - 2021



Lisbon School
of Economics
& Management
Universidade de Lisboa

MESTRADO EM
CONTABILIDADE, FISCALIDADE E FINANÇAS
EMPRESARIAIS

TRABALHO FINAL DE MESTRADO
DISSERTAÇÃO

O IMPACTO DA COVID-19 NO CONTROLO DE GESTÃO DAS
MAIORES EMPRESAS DE DISTRIBUIÇÃO E LOGÍSTICA DE
PORTUGAL

GONÇALO JOSÉ FILIPE FREITAS

ORIENTAÇÃO:

PROFESSOR DOUTOR TIAGO GONÇALVES

OUTUBRO – 2021



Resumo

O presente estudo pretende identificar se a pandemia de COVID-19 originou impactos na contabilidade e controlo de gestão nas 300 maiores empresas de distribuição e logística de Portugal. Assim, estudamos a importância e uso das técnicas de contabilidade de gestão durante a pandemia e se o processo de *budget* dessas empresas viu-se afetado pela crise.

Para este estudo, recorreremos ao uso de um questionário online direcionado aos departamentos financeiros, mais precisamente aos diretores financeiros e técnicos de controlo de gestão das empresas selecionadas.

Para a análise dos dados obtidos deste questionário foi utilizada a metodologia *Fuzzy-set Qualitative Comparative Analysis (fsQCA)*.

Através de ambas aplicações, quer o QCA como a própria aplicação usada para o *survey* (Qualtrics), podemos concluir que a técnica de contabilidade de gestão considerada a mais importante, para as empresas que responderam ao questionário, durante a pandemia, é a de sistemas de contabilidade de custos tradicionais, no entanto, a mais usada durante o mesmo período, foi a técnica de avaliação de *performance*. Em termos de impacto da crise, verificamos que determinadas empresas atribuíram maior importância e deram mais uso às técnicas de contabilidade de gestão, e, ainda, verificamos que a crise teve impacto no processo de *budget* das mesmas.

Palavras-chave: 300 maiores empresas; COVID-19; técnicas de contabilidade de gestão; fsQCA; impacto da crise.



Lisbon School
of Economics
& Management
Universidade de Lisboa

Abstract

This study aims to identify whether the COVID-19 pandemic has had an impact on accounting and management control in the 300 largest distribution and logistics companies in Portugal. For that, we've studied the importance and use of management accounting techniques during the pandemic, and whether the budget process of these companies was affected by the crisis.

For this study, the data was collected using an online survey sent to the company's financial departments, more precisely at financial directors and controllers.

For the analysis of the data obtained from this survey was used the Fuzzy-set Qualitative Comparative Analysis (fsQCA) methodology.

Through both applications, we could conclude that the management accounting technique considered the most important during the pandemic was the traditional cost accounting systems, however, the most used during the same period was the performance evaluation technique. In terms of the impact of the crisis, we found that certain companies attributed greater importance and made more use to management accounting techniques, and we also found that the crisis had an impact on their budget process.

Keywords: 300 largest companies; COVID-19 pandemic; management accounting techniques; fsQCA; crisis impact.

Agradecimentos

Todo este trabalho não teria sido possível sem o apoio de várias pessoas e entidades aos quais agradeço do fundo do coração:

- O meu profundo agradecimento a toda a minha família e amigos que sempre me apoiaram para a realização deste trabalho;
- Um agradecimento especial à minha esposa Joana e à minha filha Íris, que me deram toda a força e motivação para poder dedicar-me à realização da tese;
- Agradecer o apoio incondicional por parte do Prof. Dr. Tiago Gonçalves, sempre disponível e proporcionando desafios, ao longo do trabalho, que me fizeram estar motivado e em constante aprendizagem;
- Agradeço ao meu cunhado Jorge Rio Cardoso, todo o apoio que me deu e colaboração no sentido de garantir uma boa apresentação escrita do trabalho;
- Agradecer a todas as empresas que dedicaram um pouco do seu tempo para participar no *survey* realizado;
- E, também, agradecer à empresa Informa Duns & Bradstreet pela sua colaboração, nomeadamente, pelo profissionalismo e rapidez com me facultou uma base de dados para a realização do questionário às empresas;

Índice Geral

Resumo	i
Abstract	ii
Agradecimentos.....	iii
Lista de Abreviaturas	v
Índice de Tabelas	v
1. Introdução	1
2. Revisão Bibliográfica	3
2.1 Contabilidade de Gestão Estratégica	3
2.2 Gestão Estratégica de Custos	6
2.3 Controlo de Gestão	8
2.4 Impacto das Crises Financeiras no âmbito organizacional	10
2.5 Impacto da COVID-19	12
3. Metodologia.....	14
3.1 Métodos de Pesquisa	14
3.2 Amostragem e recolha de dados	15
4. Análise de Dados	17
4.1 Método analítico – Qualitative Comparative Analysis (QCA)	17
4.2 Mensuração e descrição das variáveis	18
4.3 Análise de resultados	20
4.3.1 Estatística Descritiva	20
4.3.2 Tratamento das Variáveis - fsQCA	21
4.3.3 Análise das Condições Necessárias.....	22
4.3.4 Análise das condições suficientes (<i>Truth Table</i>).....	23
4.3.5 <i>Standard Analysis</i> do resultado <i>Truth Table</i> (<i>Intermediate solution</i>) ...	27
5. Conclusões e Discussões.....	32
6. Referências Bibliográficas	36
7. Anexos	42

Lista de Abreviaturas

ABC – *Activity based cost*

SMA – *Strategic Management Accounting* traduzido pelo autor como
Contabilidade de Gestão Estratégica;

SCM – *Strategic Cost Management* traduzido pelo autor como Gestão
Estratégica de Custos;

EUA – Estados Unidos da América;

OMS – Organização Mundial de Saúde

QCA – *Qualitative Comparative Analysis* – o autor optou pela utilização
de conceitos estrangeiros inerentes à ferramenta em questão

Índice de Tabelas

Tabela 1 - Variáveis de análise em fsQCA	21
Tabela 2 - Análise de condições necessárias (fsQCA)	23
Tabela 3.1 – Análise de condições suficientes (Truth Table) – Análise 1.....	25
Tabela 3.2 – Análise de condições suficientes (Truth Table) – Análise 2.....	25
Tabela 3.3 – Análise de condições suficientes (Truth Table) – Análise 3.....	26
Tabela 3.4 – Análise de condições suficientes (Truth Table) – Análise 4.....	27
Tabela 3.5 – Intermediate Solution fsQCA – Análise 1	28
Tabela 3.6 – Intermediate Solution fsQCA – Análise 2	29
Tabela 3.7 – Intermediate Solution fsQCA – Análise 3	30
Tabela 3.8 – Intermediate Solution fsQCA – Análise 4	31

1. Introdução

Como temos assistido no último ano e meio, mais precisamente desde Março de 2020, uma das características do ambiente económico atual é a crise económica, a nível internacional, provocada pela pandemia da COVID-19. Estamos perante uma pandemia a nível global, que tendo em conta o nível de globalização em que estamos inseridos nos dias de hoje, é uma crise que afeta todos os setores a nível mundial.

Toda esta situação gerou, e continuará a gerar num futuro próximo, alterações em todas as vertentes do mercado internacional, mais precisamente, e relacionando com este estudo, nos processos e procedimentos das empresas. No nosso estudo, teremos como base a contabilidade de gestão das empresas. Desta forma, quando procedemos à análise do impacto da crise originada pela pandemia da COVID-19 na importância e uso das técnicas de contabilidade de gestão, entramos num campo onde outros autores realizaram estudos semelhantes nos quais relacionam o uso destas técnicas durante outras crises financeiras, sendo um dos casos o estudo de Arnold (2009), onde menciona que a magnitude das crises económicas e financeiras originam a necessidade de reavaliar a investigação no âmbito da contabilidade. Geralmente, vemos que as crises tiveram, e continuam a ter, implicações na contabilidade de gestão. Sendo que a razão para a escolha do período de tempo para o nosso estudo, provém do facto de que as crises económicas oferecem oportunidades de pesquisa que não estão presentes em tempos de “mudanças normais” (Van der Stede, 2011).

Através deste estudo, irá ser possível estudar a pergunta que queremos

ver respondida, ou seja, verificar se a crise pandémica da COVID-19 afetou o uso e a importância das técnicas de contabilidade de gestão e também os objetivos do *budget* nas empresas. Para tal, recorreremos a vários estudos para a criação do questionário que foi usado no *survey*, nomeadamente: o estudo de Janke, Robert., Mahlendorf, Matthias & Weber, Jurgen (2014) para a análise do impacto da crise e das variáveis de tamanho e ciclo da empresa; para a importância e uso das técnicas, o trabalho de Pavlatos & Kostakis, (2015); referente ao tema de *budget*, temos como base os trabalhos de Van der Stede, (2001) e Chapman & Kihn, (2009).

Para este estudo temos em conta uma amostra das 300 maiores empresas de distribuição e logística de Portugal, segundo um *ranking* criado por Informa D&B tendo em conta as suas vendas registadas no ano de 2019.

No final da nossa análise, pudemos concluir que o grupo de empresas portuguesas que entraram neste *survey*, para além de terem sido afetadas pela crise, verificaram, de igual forma, um impacto nos seus processos de contabilidade de gestão e, por sua vez, no seu processo de *budget*.

Este estudo está dividido em cinco capítulos, nomeadamente: introdução, revisão bibliográfica, metodologia, análise de dados e, finalmente, conclusões e discussões. No próximo capítulo fazemos uma apresentação dos principais conceitos, relacionados com o estudo, presentes na literatura e posteriormente um capítulo onde apresentamos a metodologia utilizada no estudo. Nos dois últimos capítulos procedemos à análise dos resultados, recorrendo à estatística descritiva e análises qualitativas e à apresentação de conclusões e discussões a retirar deste estudo.

2. Revisão Bibliográfica

2.1 Contabilidade de Gestão Estratégica

Desde a segunda metade do séc. XX, incidindo principalmente no término da Guerra Fria, observamos uma crescente comunicação e interdependência entre distintos países, e, por consequência, uma maior conexão entre os mercados e empresas de todo o mundo. Este processo, dá origem ao cruzamento de fronteiras, processos e produtos multinacionais, criando sistemas operacionais internacionais mais complexos (Bashan & Kordova, 2021). Vários autores denominam este processo de Globalização. Desta forma, as empresas assistem a um aumento das suas necessidades de sintonização com o ambiente externo, uma vez que as informações relativas à sua atividade, à dos concorrentes e também à do mercado no qual estão inseridas, são fundamentais para que os administradores consigam alinhar os recursos da empresa com as oportunidades estratégicas e, desta forma, alcançar uma vantagem competitiva.

Para manter esta vantagem competitiva, a empresa poderá realizar uma análise constante do seu entorno de forma a garantir que seja um alvo em constante movimento para os seus concorrentes, e, ao mesmo tempo, estar completamente ciente das alterações futuras do mercado. E, assim, surge o conceito de “Contabilidade de Gestão Estratégica” (SMA), processo através do qual obtemos a provisão e análise de informação relativa às atividades internas da empresa, dos seus concorrentes e as tendências atuais e futuras do mercado, com o objetivo de auxiliar no processo de avaliação da estratégia

(Dixon *et al.*, 1993).

Simonds (1981) define que a SMA é um processo que consiste num fornecimento e análise de informação de contabilidade de gestão relativa a um negócio e os seus concorrentes, para usar no desenvolvimento e monitorização da estratégia de negócio (Simonds, 1981). Uns anos mais tarde, Bromwich (1990) define que SMA consiste na provisão e análise da informação financeira sobre os mercados de produtos da empresa, estruturas de custos e a monitorização das estratégias da empresa e as dos seus concorrentes nesses mercados, ao longo de vários períodos.

Para alguns autores, como são o caso de Roslender & Hart (2003), SMA começou a ganhar destaque no final dos anos 80, como uma das novas técnicas e abordagens que visam restaurar a relevância perdida pela contabilidade de gestão. Sendo identificada como uma aproximação genérica à contabilidade para um posicionamento estratégico, definida como uma tentativa de integrar perceções da contabilidade de gestão e gestão de marketing dentro de uma estrutura de gestão estratégica (Roslender & Hart, 2003).

A contabilidade de gestão aplica uma visão introspetiva do negócio e, normalmente, não atribui muita importância às decisões estratégicas, enquanto um estratega olha para fora do negócio e preocupa-se com a posição competitiva da empresa. No entanto, as *skills* analíticas de tomada de decisão e financeiras da contabilidade de gestão podem, no caso de serem aplicadas corretamente, contribuir para o processo de avaliação estratégico (Tricker, 1989; Gonçalves, Gaio & Silva, 2018). As informações da gestão estratégica

ajudarão a reunir dados financeiros, de marketing e outros de forma a fornecer uma imagem real e completa da empresa e as forças competitivas que enfrenta (Piercy e Morgan, 1989; Dixon et al., 1993).

De acordo com as diversas definições apresentadas verificamos que: a identificação, formulação e implementação da estratégia pela gestão é levada a cabo usando as técnicas e linguagem da contabilidade de gestão. Por sua vez, o processo da tomada de decisões e o desenho dos sistemas de controlo de gestão podem influenciar os procedimentos de contabilidade de gestão. Ou seja, as estratégias devem ser formuladas numa linguagem contabilística e suportadas pela autoridade das técnicas de contabilidade de gestão (Dixon, 1998; Gonçalves & Gaio, 2021).

Em termos de literatura, a gestão estratégica desenvolveu-se muito rapidamente desde 1979, enquanto a contabilidade de gestão estratégica teve um impacto menos significativo em termos práticos (Seal, 2010). Com o aumento das tendências de pressão nos custos, a difusão de técnicas de contabilidade de gestão e da própria gestão de custos, em conjunção com o aumento de literatura de gestão estratégica e o aumento dos negócios de consultoria, assistimos ao aumento da procura de técnicas de contabilidade de gestão estratégica (Nixon & Burns, 2012).

Na SMA existem duas abordagens dominantes: custear os atributos do produto; custear as funções na cadeia de valor que fornecem valor para o cliente. Segundo J. Dent (1996), a SMA poderá atribuir uma vantagem competitiva à empresa, num ambiente global, caso esta consiga enfrentar determinados desafios (J. Dent, 1996; Dixon, 1998; Gonçalves & Gaio, 2021):

legitimar e equilibrar as perspetivas do produto; coordenar interação entre unidades de negócio usando sistemas; análise da concorrência com uma maior atenção às ameaças emergentes nos mercados mais próximos; alocação dos recursos, onde o capital foi alocado para unidades de negócios dentro de uma empresa global, no qual existe uma tendência à fragmentação, e, portanto, necessita ser substituído por uma abordagem integrada à alocação de recursos.

Podemos observar em várias publicações um consenso no que toca a técnicas de SMA, nomeadamente, Cadez & Guilding (2008) e Gonçalves et al. (2018), temos inclusive uma tabela com essas técnicas¹ e ainda uma breve descrição das mesmas².

2.2 Gestão Estratégica de Custos

A gestão estratégica de custos (SCM) é o alinhamento deliberado dos recursos da empresa e estrutura de custo associada com a estratégia a longo-prazo e táticas a curto-prazo. Várias melhorias surgiram ao longo da cadeia de valor: através da reconfiguração das fronteiras da empresa, realocar recursos, reengenharia de processos, e reavaliar ofertas de produto e serviço em relação aos requerimentos do cliente (Anderson & Dekker, 2009).

A SCM é definida como o uso de técnicas de gestão de custos para desenvolvimento de uma posição estratégica de uma empresa através da redução de custos. Pode também ser explicada como um conjunto coerente de

¹ Para revisão da tabela mencionada pelo autor, recorrer à página 839 da referência bibliográfica de Cadez & Guilding (2008);

² Para revisão das descrições às técnicas comentadas, recorrer à página 857 da referência bibliográfica de Cadez & Guilding (2008);

sistemas de gestão de custos usados para fornecer vantagens financeiras e competitivas. É, pois, um método orientado para o planeamento e controlo das atividades empresariais e analisa os vendedores, compradores e concorrentes na cadeia de valor. Além disso, cobre a posição estratégica e as atividades de custo da empresa, bem como a cadeia de valor estratégica (Apak *et al.*, 2012).

Shank e Govindarajan (1992) e Ellram & Stanley (2008) sugerem que todos os custos internos e externos a uma organização devem ser considerados, desenvolvendo uma estrutura para SCM abrangendo três práticas, que fornecem uma fonte de vantagem competitiva sobre as empresas com menos sistemas de custo, nomeadamente: a análise da cadeia de valor, análise do posicionamento estratégico e análise do *cost-driver*.

Existem algumas práticas que são consideradas como suporte à SCM, a saber: análise do custo total de propriedade; *target costing*; gestão de custos baseada em atividades; gestão de custos nas cadeias de abastecimento (Gonçalves *et al.*, 2018).

Um conjunto de pesquisas descreve duas formas de SCM: a gestão de custos estruturais e a gestão de custos de execução. Sendo ambos centrais para empresas lucrativas (Shank e Govindarajan, 1992; Henri *et al.*, 2014).

Recorrendo aos estudos de Shank e Govindarajan (1992), os *cost-drivers* estruturais refletem a estrutura organizacional, decisões de investimento e alavancagem operacional, enquanto os *cost-drivers* de execução refletem a eficácia e eficiência de executar a estratégia.

Se aplicarmos estes conceitos no âmbito deste trabalho, ou seja,

associando à gestão da cadeia de abastecimento, temos que a gestão de custos estruturais inclui a decisão de encontrar um fornecedor externo, selecionar um ou mais fornecedores externos e desenhar a estrutura comprador / fornecedor. Estes elementos são determinantes para a estrutura de custos de forma a gerir o risco nas relações de abastecimento (Anderson & Dekker, 2009).

A gestão de custos de execução inclui elementos de medição e monitorização de performance que contribuem para uma melhoria da mesma, clarificando expectativas dos parceiros através do estabelecimento de metas, promovendo comportamentos de direcionamento a objetivos, reduzindo a ambiguidade sobre os resultados e melhorando o *feedback* e aprendizagem (Mahama, 2006).

2.3 Controlo de Gestão

Analisemos agora o conceito de controlo de gestão segundo vários autores: o processo pelo qual os *managers* asseguram que os recursos são obtidos e usados de forma efetiva e eficiente no cumprimento dos objetivos da empresa (Siska, 2015); o esforço sistemático de comparar o funcionamento da empresa em relação com os objetivos e planos para determinar se o funcionamento é conforme; e para tomar medidas corretivas para considerar que se estão a utilizar os recursos da empresa da forma mais eficaz e mais eficiente possível para alcançar os objetivos da empresa (Mockler, 1970); o conjunto de instrumentos que motivem os responsáveis descentralizados a atingirem os objetivos estratégicos da empresa, privilegiando a ação e a tomada de decisão em tempo útil e favorecendo a delegação de autoridade e

responsabilização (Jordan et al., 2008).

Segundo Salas, O. A., & Planas, F. C. (2014), o controlo de gestão tem como principais objetivos: colaborar com o desenho organizativo; assegurar que se cumpre a legislação e normativa da empresa; proteger os ativos e minimizar os riscos; antecipar o futuro (planificação e formulação de orçamentos); coordenar e negociar objetivos e orçamentos com os diferentes responsáveis; controlar e avaliar o percurso da empresa; contribuir a motivar e alinhar os colaboradores em relação com os objetivos a alcançar; informar os aspetos chave (desenho do sistema de informação, realização de estudos e reporting); coordenar as tarefas informativas das diferentes unidades da empresa para cumprir os prazos previstos.

Posteriormente, em 2015, através do trabalho de Jordan et al. (2008), obtemos a enumeração dos oito princípios do controlo de gestão: os objetivos da empresa são de natureza diversa, pelo que, os instrumentos de controlo de gestão não se referem apenas à dimensão financeira; a descentralização das decisões, a delegação da autoridade e a responsabilização, são condições de exercício do controlo de gestão; o controlo de gestão organiza a convergência de interesses entre cada divisão ou setor e a empresa no seu todo; os instrumentos de controlo de gestão são concebidos com vista à ação e não apenas à documentação ou burocracia; o horizonte do controlo de gestão é, fundamentalmente, o futuro e não apenas o passado; o controlo de gestão atua muito mais sobre os homens do que sobre os números; o sistema de sanções e recompensas faz parte integrante do controlo de gestão; os atores de primeira linha no controlo de gestão são muito mais os responsáveis operacionais do

que os *controllers*.

2.4 Impacto das Crises Financeiras no âmbito organizacional

Iniciaremos este ponto com a tentativa de explicar o conceito de crise, tomando por base as declarações de vários autores.

O estado de crise acontece quando um conjunto de respostas para lidar com ameaças não está adequado nem preparado para oferecer uma solução com vista a resolver determinado problema que está a ameaçar o sistema (Fink, Beak & Taddeo, 1971; Gonçalves, 2015), ou seja, uma crise existe quando nenhum meio imediato está disponível para lidar com determinada ameaça ao sistema (Khandwalla, 1978; Godinho & Gonçalves, 2020). E, ainda, segundo Weick (1988) as crises são caracterizadas por eventos de baixa probabilidade e com altas consequências que ameaçam os objetivos de determinada organização.

De entre as várias crises financeiras e económicas que ocorreram até aos dias de hoje, uma das que teve maior impacto, e a que usaremos para observar a influência de uma crise nos sistemas de controlo de gestão das empresas, é a crise de 2008-2010. Esta escolha advém também do facto de que esta crise oferece oportunidades de pesquisa que não estão presentes em tempos de mudança “normal” (Van der Stede, 2011; Gaio, Gonçalves & Pereira, 2021; Gaio, Gonçalves & Ferro, 2021).

A crise financeira de 2008-2010 é geralmente atribuída a uma série de fatores associados à habitação e mercados de crédito. Fatores macroeconómicos, como a política monetária, desequilíbrios do comércio

internacional e a falta de regulamentação governamental também são consideradas como tendo desempenhado um papel na crise (Gonçalves & Coelho, 2019; Gonçalves, Gaio & Lélis, 2020). Com esta crise, os mercados financeiros tornaram-se mais cautelosos em relação aos empréstimos, e o factor de atração dos mercados externos tornou-se subitamente fraco (Gonçalves, 2015; Athreye et al., 2021).

Num estudo qualitativo sobre determinada organização sueca, os autores puderam concluir que o relatório de informações financeiras internas amplia como consequência de uma crise externa que esteja associada a uma desaceleração económica (Olofsson e Svalander, 1975). E, ainda, através de um estudo de caso de uma universidade britânica, puderam concluir que, em época de crise, o uso do sistema de informação contabilístico sofre uma alteração em termos processuais, uma vez que passa de um meio de obtenção de respostas para um meio com capacidade de gerar ideias. Demonstrando que as empresas podem mudar o uso dos sistemas de controlo na sequência de uma crise externa (Ezzamel e Bourn, 1990). De forma semelhante, encontramos outras evidências em Gaio, Gonçalves, & Robles (2018) e em Gaio, Gonçalves & Azevedo (2020).

Mais tarde, resultados de estudos quantitativos demonstram que os orçamentos e os sistemas de orçamentação são afetados pela situação na qual a empresa se encontra quando está a lidar com pressões internas e externas. E, que, as empresas que seguem uma estratégia de prospeção usam o seu orçamento em maior medida em tempos de perceção de uma crise externa (Collins & Holzmann, 1997). Além disso, quando analisadas determinadas

empresas, a experiência das crises de fluxo de caixa causadas externamente está diretamente correlacionada com a introdução de métodos de gestão de custos (Reid & Smith, 2000). Este conjunto de estudos quantitativos consideram que existe um efeito causal recíproco, uma vez que os sistemas de controlo de gestão têm impacto na perceção dos efeitos negativos de uma crise externa (Janke et al. 2014).

Segundo uma pesquisa feita por Pavlatos e Kostakis (2015), no qual, através de um *survey* pretendem analisar o uso das técnicas e práticas de contabilidade de gestão antes e durante a crise económica de 2008-2010 num conjunto de 301 empresas gregas, observaram que a crise aumenta a importância e uso das técnicas de planeamento a longo-prazo, como é o caso do *Forecast* a larga escala, planos estratégicos desenvolvidos com o *Budget*, como também desenvolvidos separadamente do *Budget*. Demonstrando assim que, em período de crise, as empresas procuram soluções a longo-prazo, criando planos de ação e *forecasting*, com o objetivo de incorporar a componente de incerteza no período que se seguirá. Ou seja, o resultado do *survey* demonstrou que é claramente evidente que a crise impôs uma necessidade de uma melhor análise e avaliação do próprio ambiente interno da empresa, como também em relação ao seu entorno, e um melhor planeamento estratégico.

2.5 Impacto da COVID-19

A 11 de março de 2020, a organização mundial de saúde (OMS) declara oficialmente o coronavírus (COVID-19) como pandemia. Praticamente todos os países do mundo foram afetados, sendo que os EUA foi o país onde se

registaram mais casos. Este surto causou um grande impacto a nível económico, por um lado a curto-prazo, uma vez que os países adotaram políticas de quarentena e a sua atividade ficou significativamente mais limitada. Por outro lado, a longo-prazo, as consequências desta pandemia levarão a um grande aumento do nível de desemprego e a falências de inúmeros negócios (Zhang et al., 2020).

A COVID-19 não representa somente uma emergência de saúde pública, como também impôs custos económicos massivos com um alcance a nível global. A sua propagação e as respetivas medidas de contenção podem paralisar a produção e o consumo (Zheng & Zhang, 2021). Quando comparada esta pandemia com desastres, como por exemplo, as guerras, mudanças climáticas ou desastres localizados, estamos perante um impacto negativo sem precedentes a nível económico (Goodell, 2020).

Uma vez que este estudo estará centralizado no setor da *supply chain*, podemos recorrer a uma pesquisa realizada nesta área para entender a influência desta pandemia nas práticas e processos dentro das empresas.

El Baz & Ruel (2021) produziram um estudo realizado tendo por base um *Survey* feito a 470 empresas francesas onde se procurou investigar o papel da gestão de risco em *supply chain*, no que toca à sua robustez e resiliência, com vista a mitigar os impactos da COVID-19. Uma vez que esta pandemia afeta negativamente como as empresas identificam o risco, devido à amplitude de distúrbios repentinos a uma escala global, e que são poucas as empresas com capacidade para prevê-lo antecipadamente, neste estudo os autores puderam concluir que efetivamente se verifica um impacto negativo na robustez

da *supply chain* enquanto que, em termos de resiliência não há um impacto direto, porque a maioria das empresas considera que mais cedo ou mais tarde vão ter a capacidade de recuperar os seus níveis de *performance* da *supply chain*. Assim sendo, a prioridade das empresas deverá ser a de desenvolver medidas de identificação de risco eficientes e atualizadas e desenvolver práticas de gestão de risco de *supply chain* interconetadas, dado que será necessário uma maior colaboração e partilha inter-organizacional em termos de recursos e capacidades (El Baz & Ruel, 2021).

3. Metodologia

3.1 Métodos de pesquisa

Este estudo foi realizado em Portugal. Como na maioria dos países, a pandemia da COVID-19 originou um impacto inesperado tanto a nível social como económico. Todas as alterações que pudemos observar no âmbito empresarial, desde processos a requisitos, por parte das direções, fazem com que seja uma base particularmente relevante para o nosso estudo.

Deste modo, este estudo foi realizado de forma a responder à seguinte pergunta: a crise pandémica da COVID-19 afetou o uso e a importância das técnicas de contabilidade de gestão, e, também, os objetivos do *Budget* nas empresas?

Em termos de análise, recorreremos às seguintes proposições:

proposição 1: as empresas que sentiram maior impacto da crise deram maior importância e uso às técnicas de contabilidade de gestão;

proposição 2: as empresas que sentiram maior impacto da crise

verificaram mais alterações quanto a objetivos de *Budget*.

Para esta análise usaremos como variáveis explicativas: o impacto da crise, o tamanho da empresa e o ciclo de vida da empresa.

Para tal, e, tendo em conta, a quantidade elevada de destinatários, foi realizado um questionário *online* para a recolha desta informação.

O recurso a questionários, em estudos relacionados com a contabilidade de gestão, é com o intuito de realizar provas teóricas e também para fins descritivos. Por um lado, pretende-se estudar a teoria que afirma as relações causais esperadas entre um conjunto de variáveis, por outro lado temos os estudos descritivos que procuram identificar as características de determinada amostra (Pinsonneault & Kraemer, 1993; Van Der Stede, Young & Chen, 2006; Gonçalves, Gaio & Silva, 2018; Gonçalves & Gaio, 2021).

3.2 Amostragem e recolha de dados

A amostra obtida inicialmente para este estudo, partilhada pela empresa Informa D&B consistia numa listagem com contatos telefónicos e de e-mail do conjunto das 300 maiores empresas, pertencentes ao CAE 49410 (Transportes Rodoviários de Mercadorias), classificadas através de um *Ranking*, elaborado pela própria Informa D&B, tendo em conta as vendas registadas no ano 2019. De acordo com Ittner *et al.* (2003), restringir a amostra de um questionário a uma só indústria, tem uma vantagem importante no sentido que permite controlar implicitamente a grande quantidade de fatores que geram confusão, e que têm impacto nos resultados, derivados dos questionários transversais. E também porque melhora a validade interna do estudo.

Uma vez que este questionário está relacionado com as técnicas de controlo de gestão, ou seja, está dirigido às direções financeiras, e dado que muitos dos emails facilitados eram gerais, as empresas foram contactadas telefonicamente para solicitar um email mais direto, seja do responsável financeiro ou *controller*.

Para testar a aplicabilidade e fiabilidade dos questionários, alguns autores sugerem a realização de pré-questionários (Ghiglione. & Matalon, 2001; Van der Stede, Young & Chen, 2006). Desta forma, optou-se por enviar o questionário a vários especialistas, sendo possível testar o questionário e aperfeiçoar a sua estrutura, extensão e clarificação das perguntas.

Como forma de melhorar a perceção por parte dos inquiridos, sendo no email que receberam, como na introdução do questionário, no ambiente facilitado pela plataforma Qualtrics, era apresentado uma breve explicação do estudo a realizar, quer do seu fundamento, como o objetivo que se pretendia alcançar com o mesmo.

O questionário foi realizado recorrendo a literatura prévia, nas quais os questionários estariam enquadrados no mesmo âmbito, e, desta forma, estaríamos a propôr perguntas testadas e validadas. Assim sendo, o questionário foi dividido em 5 grupos: **impacto da crise**, com base no trabalho de Janke et al. (2014); **a importância e o uso das técnicas de contabilidade de gestão, durante a pandemia**, recorrendo ao trabalho de Pavlatos & Kostakis (2015). Neste caso, o questionário base continha aproximadamente 60 técnicas divididas por 9 fatores, e, para facilitar a aplicabilidade destas técnicas neste estudo optou-se por usar apenas os 9 fatores acompanhados

dos seus conceitos; **o processo de *budget* durante a pandemia**, com perguntas obtidas dos trabalhos de Van der Stede (2001) e Chapman & Kihn (2009); **ciclo de vida da empresa e tamanho da empresa**, ambos com base no trabalho de Janke et al. (2014). Podemos ver o questionário utilizado neste estudo na Tabela I em Anexo.

Todo o processo de recolha da informação teve início a 12 de julho de 2021. Sendo que durante todo o mês de julho e agosto, foram enviados vários *reminders* e contactados telefonicamente de forma a aumentar a taxa de resposta.

Em relação à caracterização da amostra, observamos que o questionário foi iniciado e respondido por 46 empresas (15%), no entanto, consideraremos apenas aqueles que responderam a um ou à totalidade dos grupos de questões, ou seja, as respostas de 35 empresas (11%). Estando assim dentro do intervalo de 9% - 14%, atribuindo-lhe uma certa fiabilidade tal como podemos identificar noutros estudos com o mesmo método de recolha de informação (Bedford & Speklé, 2018; Vicente *et al.*, 2009; Widener, 2007).

4. Análise de Dados

4.1 Método analítico – Qualitative Comparative Analysis (QCA)

Para a análise dos resultados obtidos neste estudo, recorreu-se ao uso do método qualitativo denominado de *Qualitative Comparative Analysis* (QCA).

A QCA é uma abordagem analítica e um conjunto de ferramentas de pesquisa que combinam uma análise detalhada de cada caso e comparações formalizadas de casos cruzados (Legewie, 2013; Gaio, Gonçalves & Venancio, 2021). Segundo vários autores, recorrendo ao método fsQCA (*fuzzy-set*

Qualitative Comparative Analysis), podem ser identificadas configurações complexas de condições complementares e combinações de condições causais que levam a uma elevada complexidade de análise (Ragin, 2008; Fiss, 2011; Gonçalves, Gaio & Costa, 2020). Esta abordagem é bastante relevante porque fornece uma maneira prática de mudar o foco da pesquisa de um se, para um como, porque é um conjunto de abordagem teórico que oferece uma alternativa para a análise de regressão linear (Fainshmidt *et al*, 2020; Gonçalves, Gaio & Costa, 2020). E também, consegue identificar as complexas ligações complementares e substitutivas entre os antecedentes, o que pode, na prática, ter um impacto importante ajudando as empresas a realocar os seus recursos atuais (Gonçalves & Gaio, 2021).

Segundo o autor Ragin (2008), uma das ferramentas mais importantes do software de QCA, é a *Truth Table*, uma vez que apresenta todas as combinações lógicas de condições causais associando empiricamente um resultado. Esta ferramenta serve para identificar padrões causais de suficiência e combinações de condições que são suficientes para o resultado (Legewie, 2013).

4.2 Mensuração e descrição das variáveis

O primeiro grupo de questões, relacionadas com o impacto da crise, provenientes do questionário realizado por Janke et al. (2014), apresenta temas como o impacto da crise percebida na empresa dos respondentes, a perceção de repercussões negativas da crise nas vendas, nos pedidos e no comportamento de pagamento do cliente. Estas perguntas foram feitas tendo por base uma escala de *Likert* variando desde “1” que corresponde a “não de todo” a “7” de “em grande medida”. Desta forma, e segundo o autor mencionado anteriormente, estes temas obtiveram duas características de uma crise económica externa: o grau de perceção do declínio das vendas atuais e futuras

reflete a ameaça que a crise representava para a empresa; o grau de queda das vendas percebidas representou a incerteza que a direção estava a enfrentar.

De modo a realizar uma análise quanto à importância e uso de técnicas de contabilidade de gestão durante a pandemia, recorreremos a 9 técnicas de contabilidade de gestão: sistemas de contabilidade de custos tradicionais; contabilidade de custo; ABC (*activity based costing*); planeamento; orçamento; sistemas de apoio à decisão; avaliação de *performance*; estratégia; contabilidade de gestão estratégica. Este tipo de divisão foi usada igualmente por vários autores em questionários (Gonçalves et al., 2018; Cadez & Guilding, 2008; Chenhal & Langfield-Smith, 1998). Tanto a importância como o uso das técnicas foram medidas recorrendo a uma escala de *Likert* de 1 a 7, sendo que: para o caso da importância o “1” corresponde a “sem importância” e o “7” a “muito importante”; no caso do uso das técnicas, o “1” corresponde a “sem uso” e o “7” a “muito usado”.

Uma vez que o estudo procura observar o impacto da crise pandémica no controlo de gestão, pretendemos medir possíveis alterações na rigidez de um dos processos mais importantes do departamento, o processo de orçamento. Para tal, são apresentadas 6 questões, nas quais existem indicadores que expressam a rigidez dos objetivos orçamentais e o foco que é dado pela administração para o cumprimento dos objetivos (Van der Stede, 2001). Outro aspeto importante é conhecer a capacidade que existe para a obtenção de informação considerada relevante para o orçamento, e, para tal, usamos 4 elementos usados também no estudo de Chapman & Kihn (2009). Para ambos os grupos de questões, foi usada uma escala de *Likert* de 1 a 7, sendo que para o tema da rigidez, o “1” seria para “discordo totalmente” e “7” para “concordo totalmente”. Para a temática de acesso a informação para

realização do orçamento, o “1” corresponde a “diminuiu substancialmente” e “7” a “aumentou substancialmente”.

E, por fim, como forma de obter variáveis que caracterizem a empresa, criámos um grupo em que os respondentes informam o tamanho da empresa (tendo em conta o número de funcionários) e o ciclo da vida da empresa. Em geral, empresas grandes apresentam um maior grau de inércia (Greve, 2011), e o uso de determinadas técnicas de contabilidade de gestão variam consoante o ciclo de vida da empresa (Moore & Yuen, 2001).

4.3 Análise de resultados

4.3.1 Estatística Descritiva

Na Tabela II, em Anexo, apresentamos a estatística descritiva obtida dos resultados ao inquérito, onde podemos começar por realizar um *ranking* da importância e uso das técnicas de contabilidade de gestão, tal como fizeram Pavlatos *et al.* (2015).

Os sistemas de contabilidade de custos tradicionais foram considerados como a técnica mais importante durante a pandemia (Rank 1) com uma média de 2,29 (DP = 1,30). Sendo remetida, quando fazemos uma análise em relação ao uso das técnicas durante a pandemia, para uma terceira posição (Rank 3) com uma média de 2,35 (DP = 1,15). Neste campo vemos que a avaliação de *performance* foi a técnica mais usada durante a pandemia (Rank 1), com uma média de 2,52 (DP = 1,32).

Quanto ao caso da contabilidade de gestão estratégica observamos que há uma grande variação entre a ser considerada como a segunda técnica mais importante (Rank 2) com a média de 2,26 (DP = 0,88), a ser uma das técnicas menos usadas durante a pandemia (Rank 6) com uma média de 2,26 (DP = 0,72).

As técnicas ABC apresentam resultados mais aproximados entre a importância e o uso, sendo a segunda técnica mais usada durante a pandemia (Rank 2) com uma média de 2,45 (DP = 0,91), e em termos de importância ocupa a quarta posição (Rank 4) com uma média de 2,23 (DP = 0,90).

Em relação às últimas posições do ranking, podemos ver que determinadas técnicas ocupam as mesmas posições tanto em termos de importância como em termos de uso, como são o caso de sistemas de apoio à decisão e planeamento, que ocupam a penúltima (Rank 8) e última posição (Rank 9) respetivamente.

Podemos fazer uma comparação com os resultados do nosso estudo com aquele que foi realizado no mercado grego durante a crise de 2013 (Pavlatos *et al.*, 2015), e obtemos resultados distintos, uma vez que a estratégia foi a técnica considerada mais importante e mais usada durante a crise (Rank 1). No entanto, no nosso estudo, ocupa a quinta posição (Rank 5). De todas as formas, uma das técnicas apresenta resultados idênticos em ambos os estudos, como é o caso da contabilidade de gestão estratégica, que no nosso estudo ocupa uma segunda posição (Rank 2), no estudo dos autores mencionados anteriormente, ocupa uma terceira posição (Rank 3), no que toca à importância durante a crise.

4.3.2 Tratamento das variáveis - fsQCA

De forma a estudar as nossas proposições, tal como apresentado anteriormente, recorreremos ao fsQCA. Para a realização desta análise foram definidas as variáveis apresentadas na Tabela 1.

Tabela 1 – Variáveis de análise em fsQCA

Variáveis	Questões
IMPORT_TEC	Variável obtida através da função <i>Fuzzyand()</i> : grau de importância das técnicas durante a crise (técnicas do estudo de Pavlatos et al. ,2015)

USO_TEC	Variável obtida através da função <i>Fuzzyand()</i> : grau de uso das técnicas durante a crise (técnicas do estudo de Pavlatos et al. ,2015)
PRO_BUD	Processo de Budget: Facilmente tive acesso a informação detalhada de forma a investigar os desvios do <i>Budget</i>
VAR_BUD	Análise dos desvios: Desde a crise, a atenção dos gestores para os desvios do <i>Budget</i>

Para a definição dos dados em QCA, devemos calibrar os nossos resultados em valores entre 0 a 1. Sendo assim, e utilizando as referências que obtemos dos trabalhos de Schneider et al. (2010;2012), apresentamos, na Tabela III, em Anexos, as características e calibração das variáveis.

4.3.3 Análise das condições necessárias (Analysis of necessary conditions – fsQCA)

A primeira análise que podemos realizar, é o teste de existência de condições necessárias. Para este caso, tal como definimos na tabela acima, faremos o teste, definindo como *outcome variable*³ a condição de afetada. Com esta informação, recorreremos ao uso de uma das funções existentes no fsQCA na qual o programa realiza uma análise à *consistency* das relações causais que selecionamos, determinando se estas conduzem, ou não, ao resultado, ou neste caso, à nossa *outcome variable*. A *consistency* é um valor que varia de 0 a 1, sendo resultados binários e métricos ao mesmo tempo, combinando categorias e avaliações métricas e mostrando-nos a proporção de casos com uma determinada combinação causal que também estão no conjunto de resultados (Kent, 2008). Para o nosso estudo, consideramos que a variável é

³ Decidimos manter determinadas expressões em inglês para ir ao encontro tanto dos resultados obtidos no programa fsQCA como das suas próprias funções (como são o caso: *outcome variable*, *consistency*, *coverage*, *truth table*, *intermediate solution*, *raw coverage*, *unique coverage*, *solution coverage*, *solution consistency*, *raw consistency*, *PRI consistency*, *SYM consistency* e *standard analysis*)

necessária quando a sua consistência é igual ou superior a 0,9, usando assim o grau de consistência presente em literatura anterior (Ragin, 2008).

Uma vez estabelecido que uma condição ou combinação de condições é consistente, passamos ao estudo da *coverage*, igualmente variando entre 0 e 1. Esta é uma medida de relevância empírica que é calculada medindo o tamanho da sobreposição de dois conjuntos em relação ao tamanho do conjunto maior (Ragin, 2008).

Tabela 2 – Análise de condições necessárias (fsQCA)

Análise de condições necessárias resultante da funcionalidade de fsQCA (*Necessary Conditions*) tendo como *outcome variable* a variável afetada

Análise de Condições Necessárias		
Outcome Variable: AFETADA		
Condições Testadas:		
	<u>Consistency</u>	<u>Coverage</u>
IMPATOCRISE	0.682465	0.955752
~IMPATOCRISE	0.331753	0.846774
TAMANHOEMPRESA	0.462875	0.813889
~TAMANHOEMPRESA	0.537125	1.000000
CICLODEVIDA	0.630332	0.873085
~CICLODEVIDA	0.369668	0.962963

Como podemos verificar na Tabela 2, nenhuma das condições atinge o valor de 0,9 em termos de *consistency*, ou seja, nenhuma é condição necessária.

Tendo em conta o contexto deste estudo, observamos que a condição que tem uma consistência superior, é aquela em que se reflete o impacto da crise, através de pedidos recusados, decréscimo de vendas e aumento de cobrança duvidosa.

4.3.4 Análise das condições suficientes (*Truth Table*)

Para a seguinte análise, usaremos a função do fsQCA denominada de *Truth Table*. Esta função trata cada caso como uma combinação das

características selecionadas (ou 'configuração' na terminologia fsQCA). Apenas casos com exatamente a mesma configuração são considerados do mesmo tipo de caso. Cada linha de uma *Truth Table* lista todas as combinações possíveis de 2^k de potenciais condições causais (onde k é o número de condições causais), registando o número de casos com essa configuração e se o resultado aconteceu ou não (Kent, 2008).

Quanto à análise das condições suficientes, uma condição causal poderá ser considerada como suficiente para um resultado se o *fuzzy membership* (peso da concordância com variável resultante da conversão das respostas obtidas para um intervalo entre 0 e 1) da condição causal X não exceda o valor de *fuzzy membership* do resultado Y (Rihoux, B. & Ragin, C.C.2009). Nesta nossa análise, para que possamos estudar as proposições apresentadas, iremos estudar os resultados de quatro *outcome variables* distintas, neste caso quatro análises:

1. *outcome variable*: IMPORT_TEC – importância das técnicas;
2. *outcome variable*: USO_TEC – uso das técnicas;
3. *outcome variable*: PRO_BUD – processo de budget;
4. *outcome variable*: VAR_BUD – análise de desvios;

Em todas estas análises obtemos uma *Truth Table* com 2^k linhas, sendo que o k corresponde ao número de variáveis gerando um conjunto de combinações de variáveis. Tal como observamos noutros estudos, como por exemplo, o estudo de Ragin (2005), procedemos à redefinição dos parâmetros da análise no fsQCA, ajustando para que se elimine combinações com resultado inferior a 1 e que a nossa *outcome variable* apresente resultado de 1 para combinações que apresentem um *raw consistency* superior a 0.75 (*cut-*

off). De seguida apresentaremos os resultados para as várias análises:

Tabela 3.1 – Análise de condições suficientes (*Truth Table*) – Análise 1

Análise de condições suficientes resultante da funcionalidade de fsQCA (*Truth Table*) tendo como *outcome variable*: IMPORT_TEC:

IMPATOCRISE	TAMANHOEMPRESA	CICLODEVIDA	number	IMPORT_TEC	raw consist.	PRI consist.	SYM consist
1	1	0	2	1	0.915000	0.854701	1.000000
1	0	0	6	1	0.820155	0.739910	1.000000
1	0	1	9	1	0.817460	0.721550	0.844193
1	1	1	11	1	0.764571	0.642361	0.868545
0	0	1	2	1	0.865672	0.689655	0.689655
0	1	0	1	1	0.839286	0.608696	0.853659
0	1	1	4	1	0.811215	0.600791	0.817204

Análise 1: inicialmente foi gerada uma *Truth Table* com 2^k linhas, sendo que $k=3$, e gerando 8 combinações de variáveis. Com o ajuste de parametrização (aplicação de um *cut-off* de 0.75), ficamos com uma tabela de 7 combinações. A coluna IMPORT_TEC, é preenchida automaticamente quando executamos esta função, preenchendo com valor 1 quando *raw consistency* é superior 0.75, interpretando assim, o fsQCA, que há uma maior importância das técnicas.

Na coluna *number* temos o número de casos observados em cada combinação causal, e, desta forma, a combinação com mais número de casos é a 4, que apresenta 11 casos. Isto é, verificamos uma maior importância das técnicas de contabilidade de gestão em empresas que sentiram impacto da crise, caracterizadas como média ou grande empresa e estando em fase de maturidade.

Tabela 3.2 – Análise de condições suficientes (*Truth Table*) – Análise 2

Análise de condições suficientes resultante da funcionalidade de fsQCA (*Truth Table*) tendo como *outcome variable*: USO_TEC:

IMPATOCRISE	TAMANHOEMPRESA	CICLODEVIDA	number	USO_TEC	raw consist.	PRI consist.	SYM consist
0	0	1	2	1	0.830000	0.660000	0.846154
0	1	0	1	1	0.809524	0.671233	0.847751
1	1	0	2	1	0.793798	0.668329	1.000000
1	0	1	9	1	0.716572	0.581081	0.817102
1	0	0	6	1	0.913433	0.697917	0.736264
1	1	1	11	0	0.839286	0.430380	0.739130
0	1	1	4	0	0.656075	0.233333	0.380952

Análise 2: em termos de linhas e combinações, esta análise gerou a mesma

quantidade que a anterior. A coluna USO_TEC, é preenchida automaticamente, tal como explicado na análise 1, interpretando, neste caso, que o valor 1 nesta coluna corresponde às empresas que usam mais as técnicas de contabilidade de gestão durante a pandemia. No caso de gerar o valor 0, corresponde ao não uso das técnicas. A combinação com maior número de casos, tendo em conta que a empresa usa mais as técnicas, é a 4, com 9 casos. Isto é, verificamos que as empresas que usam mais as técnicas durante a pandemia, sendo estas caracterizadas como micro ou pequena empresa e estando em fase de maturidade.

Tabela 3.3 – Análise de condições suficientes (*Truth Table*) – Análise 3

Análise de condições suficientes resultante da funcionalidade de fsQCA (*Truth Table*) tendo como *outcome variable*: ProcessoBud:

IMPATOCRISE	TAMANHOEMPRESA	CICLODEVIDA	number	ProcessoBud	raw consist.	PRI consist.	SYM consist
1	0	1	9	1	0.930159	0.908142	1.000000
1	1	1	11	1	0.922286	0.910053	1.000000
0	0	1	2	1	0.919403	0.833333	0.859873
1	1	0	2	1	0.915000	0.885906	1.000000
0	1	0	1	1	0.882143	0.731707	1.000000
1	0	0	6	1	0.869767	0.819743	1.000000
0	1	1	4	1	0.826168	0.691030	1.000000

Análise 3: em termos de linhas e combinações, esta análise gerou a mesma quantidade que a análise 1. A coluna ProcessoBud, é preenchida automaticamente, tal como explicado na análise 1, interpretando, neste caso, que o valor 1 nesta coluna corresponde às empresas que, durante a pandemia, tiveram acesso a informação para investigar desvios de *budget*.

A combinação com maior número de casos é a 2, com 11 casos. Isto é, verificamos que, no conjunto de empresas que tiveram acesso a informação para análise, são médias ou grandes empresas e estando em fase de maturidade.

Tabela 3.4 – Análise de condições suficientes (*Truth Table*) – Análise 4

Análise de condições suficientes resultante da funcionalidade de fsQCA (*Truth Table*) tendo como *outcome variable*: AnáliseDesvios:

IMPATOCRISE	TAMANHOEMPRESA	CICLODEVIDA	number	AnáliseDesvios	raw consist.	PRI consist.	SYM consist
0	1	0	1	1	0.900000	0.820513	0.820513
1	1	0	2	1	0.860000	0.831325	0.831325
0	0	1	2	1	0.850746	0.689441	0.711538
1	1	1	11	1	0.792000	0.673835	0.908213
1	0	1	9	1	0.780952	0.665048	0.780627
0	1	1	4	0	0.678505	0.122449	0.200000
1	0	0	6	0	0.662015	0.515556	0.633880

Análise 4: em termos de linhas e combinações, esta análise gerou a mesma quantidade que a análise 1. A coluna AnáliseDesvios, é preenchida automaticamente, tal como explicado na análise 1, interpretando, neste caso, que o valor 1 nesta coluna corresponde às empresas que, durante a pandemia, sentiram uma maior atenção por parte dos gestores para os desvios do *budget*.

A combinação com maior número de casos é a 4, com 11 casos. Isto é, verificamos que, no conjunto de empresas que sentiram uma maior atenção por parte dos gestores em relação aos desvios do *budget*, são médias ou grandes empresas e estando em fase de maturidade.

4.3.5 Standard Analysis do resultado *Truth Table* (*Intermediate Solution*)

O fsQCA calcula três soluções: *complex solution*, *parsimonious solution* e *intermediate solution*. O significado de *solution* corresponde à combinação de configurações que é suportada por um grande número de casos, onde a regra “a combinação leva ao resultado” é consistente (Pappas & Woodside, 2021).

Segundo os autores Pappas & Woodside (2021), estas três soluções consistem em: *complex solution*, apresenta todas as combinações possíveis de condições quando as operações lógicas tradicionais são aplicadas; *parsimonious solution*, é uma versão simplificada da solução complexa,

baseada em suposições simplificadoras, e apresenta as condições mais importantes que não podem ser deixadas de fora de nenhuma solução; *intermediate solution*, usa um subconjunto dessas suposições simplificadas usadas para calcular a *parsimonious solution*, que deve ser consistente com o conhecimento teórico e empírico, e, ainda, é parte da *complex solution*. Ou seja, uma vez que a *intermediate solution* é uma mistura entre as outras duas, e por disponibilizar uma solução livre de pressupostos não justificáveis e soluções demasiado complexas, faz com que esta seja a solução mais utilizada pelos investigadores (Elliott, 2013).

Através da função *intermediate solution* podemos selecionar combinações de condições causais empiricamente importantes dependendo do nível em que explica o resultado, recorrendo a indicadores como *raw coverage* e *unique coverage*, sendo que o primeiro indica quanto do resultado é justificado por uma determinada combinação causal, e o segundo indica quanto a combinação causal justifica exclusivamente determinado resultado (Rihoux, B. & Ragin, C.C. 2009).

Tabela 3.5 – *Intermediate Solution fsQCA – Análise 1*

Tabela resultante da funcionalidade de fsQCA (*Intermediate Solution*) tendo como *outcome variable*: IMPORT TEC:

Intermediate Solution			
Cutoff frequência: 1			
Cutoff consistency : 0.764571			
<u>Premissas</u>			
IMPATOCRISE (presente)			
TAMANHOEMPRESA (presente)			
CICLODEVIDA (presente)			
		<u>raw coverage</u>	<u>unique coverage</u>
IMPATOCRISE		0.754147	0.191833
TAMANHOEMPRESA		0.503190	0.043811
CICLODEVIDA		0.678435	0.058698
<i>solution coverage</i>	0.972778		
<i>solution consistency</i>	0.688855		

Análise 1: podemos observar que, no cômputo geral, a maioria do resultado

está abrangido pelas três combinações escolhidas, pois, como podemos ver, o valor que temos em *solution coverage* é de 0.972. Quando observamos os resultados de cada combinação, vemos que o valor de *raw coverage* varia entre valores altos, ou seja, entre 0.503 a 0.754. Sendo que, a combinação que tem uma maior representatividade é a de “IMPATOCRISE”, com uma *consistency* de 0.784, querendo isto dizer que, efetivamente, as empresas que sentiram o impacto da crise no seu dia-a-dia, foram aquelas que atribuíram maior importância às técnicas de contabilidade de gestão.

Tabela 3.6 – *Intermediate Solution fsQCA – Análise 2*

Tabela resultante da funcionalidade de fsQCA (*Intermediate Solution*) tendo como *outcome variable*: USO_TEC:

Intermediate Solution			
Cutoff frequência: 1			
Cutoff consistency: 0.793798			
<u>Premissas</u>			
IMPATOCRISE (presente)			
TAMANHOEMPRESA (presente)			
CICLODEVIDA (presente)			
	<i>raw coverage</i>	<i>unique coverage</i>	<i>consistency</i>
TAMANHOEMPRESA*~CICLODEVIDA	0.147894	0.071886	0.742529
~TAMANHOEMPRESA*CICLODEVIDA	0.302198	0.068681	0.717391
IMPATOCRISE*~CICLODEVIDA	0.310440	0	0.802367
IMPATOCRISE*~TAMANHOEMPRESA	0.432234	0.005494	0.767480
<i>solution coverage</i>	0.648810		
<i>solution consistency</i>	0.724808		

Análise 2: podemos observar que no cômputo geral, a maioria do resultado está abrangido pelas três combinações escolhidas, apresentando uma cobertura de 0.648. Quando observamos os resultados de cada combinação, vemos que o valor de *raw coverage* varia entre 0.147 a 0.432. Sendo que, a combinação mais importante é a que se considera o impacto da crise com o contrário de ciclo de vida da empresa (ciclo de vida, corresponde à maturidade; ~ciclo de vida (contrário de ciclo de vida), corresponde a crescimento), com uma *consistency* de 0.802. Desta forma verificamos que ao analisar a variável USO_TEC (uso das técnicas de contabilidade de gestão durante a pandemia),

as empresas que sentiram impacto da crise e que se encontram numa fase de crescimento, foram aquelas que mais usaram as técnicas de contabilidade de gestão.

Recorrendo a estas duas primeiras análises podemos aferir que os resultados vão ao encontro do estudo realizado por Pavlatos & Kostakis (2015). Segundo os autores, durante as crises económicas aumenta a necessidade de informação financeira mais fidedigna, tanto para o controlo como para a gestão de custos, ou seja, assistimos a um aumento de importância das técnicas de contabilidade de gestão relacionados com sistemas de custos. E, ao mesmo tempo, aumenta a importância e, por sua vez, o uso de técnicas que possibilitem a análise do entorno da empresa, tanto para analisar a sua posição a nível do mercado, como para obter informação dos concorrentes, clientes e do próprio setor onde se encontra a empresa.

Tabela 3.7 – *Intermediate Solution* fsQCA – Análise 3

Tabela resultante da funcionalidade de fsQCA (*Intermediate Solution*) tendo como *outcome variable*: ProcessoBud:

Intermediate Solution				
Cutoff frequência: 1				
Cutoff consistency : 0.826168				
<u>Premissas</u>				
IMPATOCRISE (presente)				
TAMANHOEMPRESA (presente)				
CICLODEVIDA (presente)				
		<u>raw coverage</u>	<u>unique coverage</u>	<u>consistency</u>
IMPATOCRISE		0.739257	0.181719	0.898230
TAMANHOEMPRESA		0.521122	0.044792	0.795000
CICLODEVIDA		0.718864	0.079388	0.863895
<i>solution coverage</i>	0.99563			
<i>solution consistency</i>	0.823494			

Análise 3: nesta análise observamos que um valor de *solution coverage* praticamente no valor 1. Sem dúvida que o resultado é abrangido pelas combinações escolhidas. O *raw coverage* varia entre 0.521 a 0.739. Neste caso

vemos que a combinação mais importante é a de impacto da crise, com uma *consistency* de 0.898. Com este resultado concluímos que o impacto da crise não fez com que a facilidade em obter informações para analisar desvios de *budget* fosse afetada, pois como vemos a maioria continuou a ter acesso aos dados para as análises.

Tabela 3.8 – *Intermediate Solution fsQCA – Análise 4*

Tabela resultante da funcionalidade de fsQCA (*Intermediate Solution*) tendo como *outcome variable*: AnáliseDesvios:

Intermediate Solution			
Cutoff frequência: 1			
Cutoff consistency : 0.780952			
<u>Premissas</u>			
IMPATOCRISE (presente)			
TAMANHOEMPRESA (presente)			
CICLODEVIDA (presente)			
	<i>raw coverage</i>	<i>unique coverage</i>	<i>consistency</i>
TAMANHOEMPRESA*~CICLODEVIDA	0.176231	0.098508	0.896552
~TAMANHOEMPRESA*CICLODEVIDA	0.295075	0.072752	0.709783
IMPATOCRISE*~CICLODEVIDA	0.383190	0	0.823301
IMPATOCRISE*~TAMANHOEMPRESA	0.535472	0	0.787375
<i>solution coverage</i>	0.776774		
<i>solution consistency</i>	0.786728		

Análise 4: nesta última análise, assistimos de igual forma, que o resultado está abrangido pelas combinações pois temos uma *solution coverage* de 0.776. Neste caso vemos que a combinação mais importante apresenta um valor de *consistency* de 0.896, e aquilo que nos diz esta combinação é que, foi nas médias ou grandes empresas em fase de crescimento que se verificou que os gestores dedicaram maior atenção às análises de desvios do *budget*. De todas as formas, se tivermos em conta o facto do impacto da crise, observamos igualmente valores de *consistency* altos, isto é, se analisamos, por exemplo, a combinação que contém o segundo valor mais alto, neste caso 0.823, temos que as médias ou grandes empresas que sentiram maior impacto da crise, verificaram uma maior atenção por parte dos gestores para a análise dos desvios.

Se tivermos em conta os resultados destas duas últimas análises, verificamos que obtemos conclusões idênticas ao estudo de Bedford *et al.* (2020), no sentido em que, durante as crises, as empresas aumentam a pressão em relação às análises de desvios de *budget*. Se as empresas sentem impacto, tal como verificámos no nosso estudo, em termos de redução de pedidos, de vendas e disponibilidade de capital, respondem com um aumento à rigidez do *budget* e, ao mesmo tempo, a uma maior atenção por parte dos gestores em relação ao cumprimento de objetivos.

5. Conclusões e Discussões

Os objetivos deste estudo são, por um lado, investigar o papel das técnicas de contabilidade de gestão em termos de importância e uso durante a pandemia e, por outro lado, investigar se o impacto da crise pandémica teve repercussões tanto na importância e uso das técnicas como também no processo de *budget* das empresas.

Para tal, foi realizado um *survey* entre as 300 maiores empresas de distribuição e logística de Portugal, no qual participaram os responsáveis financeiros e/ou *controllers* das mesmas.

A análise de dados demonstrou que durante a crise, para as empresas avaliadas, os grupos de técnicas de contabilidade de gestão consideradas mais importantes foram os sistemas de contabilidade de custos tradicionais, contabilidade de gestão estratégica e avaliação de *performance*. No entanto, no que diz respeito ao uso das técnicas, aquelas que as empresas afirmaram que mais usaram, foram a avaliação de *performance*, as técnicas ABC e os sistemas de contabilidade de custos tradicionais. Isto quer dizer que, de forma a enfrentar as condições financeiras com que se deparam durante um período de crise económica e recessão, as empresas portuguesas que participaram neste estudo, deram mais importância a um grupo de técnicas que muito

provavelmente teriam maior domínio apesar do baixo nível de qualidade da informação que estas disponibilizam, como é o caso dos sistemas de contabilidade de custos tradicionais. Embora, na questão de grupo de técnicas mais usadas temos a avaliação de *performance* e as de ABC, o que nos indica que realmente, em termos de uso, optaram por uma vertente mais contemporânea, e através das quais podem atribuir melhor qualidade de informação para a tomada de decisões. Assim, e comparando com outros estudos realizados, como é o caso de Pavlatos & Kostakis (2015), podemos afirmar que as empresas portuguesas vão ao encontro dos mesmos resultados, isto é, o uso de técnicas mais contemporâneas de contabilidade de gestão para fazer frente aos desafios da crise. Finalmente, devemos comentar que em termos de importância, as empresas portuguesas optam por dar mais enfoque a técnicas mais tradicionais enquanto que o resultado do estudo comentado anteriormente, demonstra que as empresas gregas atribuem a menor importância a este grupo de técnicas. Em conclusão, é evidente que a crise pandémica impôs a necessidade de uma melhor análise e avaliação das empresas, tanto internamente como externamente e também uma melhor planificação a nível estratégico.

Da nossa análise de dados, concluímos ainda que a crise desta pandemia de COVID-19, naquelas empresas que sentiram o impacto da crise, tanto a nível de vendas, como aumento de clientes de cobrança duvidosa, a importância atribuída às técnicas de contabilidade de gestão é superior. Já no que toca ao uso das técnicas, vemos que é nas empresas que sentiram igualmente o impacto da crise e que estão numa fase de crescimento que se deu um maior uso das mesmas. Quanto ao facto de observar o impacto no processo de *budget*, obtemos resultados idênticos ao estudo de Bedford *et al.* (2020), uma vez que em ambos os estudos concluímos que, durante as crises,

a gestão das empresas aumenta a pressão em relação aos objetivos do *budget*.

Este estudo apresenta várias contribuições à literatura relacionada com a contabilidade de gestão. Em primeiro lugar, responde aos pedidos, de vários autores, para realização de estudos relacionados com os desafios e oportunidades na contabilidade de gestão quando as empresas se deparam com crises económicas (Bebchuk & Fried, 2010; Van der Stede, 2011; Pavlatos & Kostakis, 2015). Assim, como refere Van der Stede (2011), as crises proporcionam aos investigadores muitas oportunidades para continuar a investigar temas na contabilidade de gestão, sendo que alguns são provenientes do novo cenário económico. Em segundo lugar, é um estudo pioneiro no que toca a conhecer os impactos da crise pandémica da COVID-19 nos processos de contabilidade de gestão das maiores empresas de distribuição e logística de Portugal, isto porque toda a obtenção e análise de dados foi realizada durante o período da pandemia. E por último, este estudo proporciona um aumento de informação no âmbito da contabilidade de gestão, no sentido de conhecer a reação e resposta das empresas quando induzidas por crises económicas externas.

Como em muitos outros estudos, esta pesquisa teve limitações, das quais podemos ressaltar as limitações inerentes ao método de *survey*, como é o caso do uso de medidas percetivas e o potencial de viés de método comum (Pavlatos & Kostakis, 2015). Por outro lado, as teorias disponíveis na literatura e aplicadas no estudo para explicar o efeito das crises económicas na contabilidade de gestão das empresas, são, de certa forma, vagas e levantam limitações ao estabelecimento de hipóteses de teste. Finalmente, as conclusões que retirámos do estudo são provenientes de uma amostra que, embora representativa do setor em análise, é, em termos absolutos, possivelmente baixa. Para mitigar esta limitação, utilizamos uma metodologia

qualitativa (fsQCA) de natureza exploratória.

Para pesquisas futuras, pode ser realizado um estudo idêntico mas que conseguisse envolver mais processos de Controlo de Gestão, como são o caso dos *Reports* mensais e, ainda, os processos de *Forecast*. Será interessante observar o impacto da crise da pandemia da COVID-19 em mais processos e procedimentos da empresa. Outro factor, para futuras pesquisas, seria o de incluir no questionário características do respondente, (como por exemplo a sua idade e percurso académico), de forma a estudar qual seria o impacto destas últimas nas suas decisões durante a crise.

6. Referências Bibliográficas

- Anderson, S. W., & Dekker, H. C. (2009). Strategic cost management in supply chains, part 1: Structural cost management. *Accounting Horizons*, 23(2), 201-220.
- Anderson, S. W., & Dekker, H. C. (2009). Strategic cost management in supply chains, part 2: Executional cost management. *Accounting Horizons*, 23(3), 289-305.
- 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.
- Arnold, P. J. (2009). Global financial crisis: The challenge to accounting research. *Accounting, organizations and Society*, 34(6-7), 803-809.
- Athreye, S., Saeed, A., & Baloch, M. S. (2021). Financial crisis of 2008 and outward foreign investments from China and India. *Journal of World Business*, 56(3), 101190.
- Bashan, A., & Kordova, S. (2021). Globalization, quality and systems thinking: integrating global quality Management and a systems view. *Heliyon*, 7(2), e06161.
- Bebchuk, L. A., & Fried, J. M. (2010). How to tie equity compensation to long-term results. *Journal of Applied Corporate Finance*, 22(1), 99-106.
- Bedford, D. S., Spekle, R. F., & Widener, S. K. (2020). Budgeting and Employee Stress in Times of Crisis: Evidence from the COVID-19 Pandemic. *Available at SSRN 3749883*.
- Bedford, D. S., & Speklé, R. F. (2018). Construct validity in survey-based management accounting and control research. *Journal of Management Accounting Research*, 30(2), 23-58.
- Bromwich, M. (1990). The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets. *Accounting, organizations and society*, 15(1-2), 27-46.
- Cadez, S., & Guilding, C. (2008). An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Accounting, organizations and society*, 33(7-8), 836-863.
- Chapman, C. S., & Kihn, L. A. (2009). Information system integration, enabling control and performance. *Accounting, organizations and society*, 34(2), 151-169.
- Cornand, C., & Gimet, C. (2012). The 2007–2008 financial crisis: Is there evidence of disaster myopia?. *Emerging Markets Review*, 13(3), 301-315.
- Chenhall, R. H., & Langfield-Smith, K. (1998). Adoption and benefits of management accounting

- practices: an Australian study. *Management accounting research*, 9(1), 1-19.
- Collins, F., Holzmann, O., & Mendoza, R. (1997). Strategy, budgeting, and crisis in Latin America. *Accounting, Organizations and Society*, 22(7), 669-689.
- Dixon, R., Nature, T. H. E., & Strategic, S. O. F. (1993). Strategic Management Accounting. 21(6), 605–618.
- Dixon, Rob. (1998). Accounting for strategic management: A practical application. *Long Range Planning*, 31(2), 272–279.
- El Baz, J., & Ruel, S. (2021). Can supply chain risk management practices mitigate the disruption impacts on supply chains' resilience and robustness? Evidence from an empirical survey in a COVID-19 outbreak era. *International Journal of Production Economics*, 233, 107972.
- Elliott, T. H. O. M. A. S. (2013). Fuzzy set qualitative comparative analysis. *Research Notes: Statistics Group*.
- Ellram, L. M., & Stanley, L. L. (2008). Integrating strategic cost management with a 3DCE environment: Strategies, practices, and benefits. *Journal of purchasing and supply management*, 14(3), 180-191.
- Ezzamel, M., & Bourn, M. (1990). The roles of accounting information systems in an organization experiencing financial crisis. *Accounting, Organizations and Society*, 15(5), 399-424.
- Fainshmidt, S., Witt, M. A., Aguilera, R. V., & Verbeke, A. (2020). The contributions of qualitative comparative analysis (QCA) to international business research.
- Fink, Beak & Taddeo (1971), Organizational Crisis and Change, *Journal of Applied Behavioral Science*, Vol. 7.
- Fiss, P. C. (2011). Building better causal theories: A fuzzy set approach to typologies in organization research. *Academy of management journal*, 54(2), 393-420.
- Ghiglione, R., & Matalon, B. (2001). O inquérito: teoria e prática. Oeiras: Celta Editora. Goodnow, J.(1992). *Desenho de Crianças*.
- Gaio, C., Gonçalves, T., & Azevedo, R. (2020). Earnings management: evidence of listed and unlisted companies in europe. *Innovar*, 30(76), 77-90.
- Gaio, C., Gonçalves, T., & Pereira, A. (2021). Financial Crisis and Impairment Recognition in Non-Financial Assets. *Review of Business Management*, 23(2), 370-387.
- Gaio, C., Gonçalves, T., & Venâncio, A. (2021). Cash holdings in start-ups: The role of founder sociodemographic characteristics. *Journal of Business Research*, Forthcoming.
- Godinho, L. M., & Gonçalves, T. (2020, May). Defense Organizations Budgeting and Management Control Systems in Restrictive Budgets Context—Literature Gaps. In

- International Conference of Research Applied to Defense and Security (pp. 391-397). Springer, Singapore.
- Gonçalves, A. T. C. (2015). Essays on financial reporting under financial crisis (Doctoral dissertation, Universidade de Lisboa (Portugal)).
- Gonçalves, T., & Coelho, G. (2019). Earnings management during mergers and acquisitions—European evidence. *European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences*, 102, 22-43.
- Gonçalves, T., & Gaio, C. (2021). The role of management accounting systems in global value strategies. *Journal of Business Research*, 124, 603-609.
- Gonçalves, T., Gaio, C., & Costa, E. (2020). Committed vs opportunistic corporate and social responsibility reporting. *Journal of Business Research*, 115, 417-427.
- Gonçalves, T., Gaio, C., & Ferro, A. (2021). Corporate Social Responsibility and Earnings Management: Moderating Impact of Economic Cycles and Financial Performance. *Sustainability*, 13(17), 9969.
- Gonçalves, T., Gaio, C., & Lélis, C. (2020). Accrual mispricing: Evidence from European sovereign debt crisis. *Research in International Business and Finance*, 52, 101111.
- Gonçalves, T., Gaio, C., & Robles, F. (2018). The impact of Working Capital Management on firm profitability in different economic cycles: Evidence from the United Kingdom. *Economics and Business Letters*, 7(2), 70-75.
- Gonçalves, T., Gaio, C., & Santos, T. (2019). Women on Board: Do They Manage Earnings? Empirical Evidence from European Listed Firms. *Review of Business Management*, 21(3), 582-597.
- 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.
- Gonçalves, T., Pimentel, D., & Gaio, C. (2021). Risk and Performance of European Green and Conventional Funds. *Sustainability*, 13(8), 4226.
- Goodell, J. W. (2020). COVID-19 and finance: Agendas for future research. *Finance Research Letters*, 35, 101512.
- Greve, H. R. (2011). Positional rigidity: Low performance and resource acquisition in large and small firms. *Strategic Management Journal*, 32(1), 103-114.
- Henri, J. F., Boiral, O., & Roy, M. J. (2014). Strategic cost management and performance: The case of environmental costs. *British Accounting Review*, 48(2), 269–282.

- Ittner et al. (2003) Performance implications of strategic performance measurement in financial services firms, *Accounting, Organizations and Society*. 28, 7–8, 715-741
- J. Dent, Global competition: challenges for management accounting & control, *Management Accounting Research* 7, 247-269 (1996).
- Janke, R., Mahlendorf, M. D., & Weber, J. (2014). An exploratory study of the reciprocal relationship between interactive use of management control systems and perception of negative external crisis effects. *Management Accounting Research*, 25(4), 251-270.
- Jordan, H., Neves, J. C. D., & Rodrigues, J. A. (2008). O controlo de gestão. *Ao serviço da estratégia e dos gestores*, 259.
- Kent, R., & Olsen, W. (2008). Using fsQCA a brief guide and workshop for fuzzy-set qualitative comparative analysis.
- Khandwalla, P. N. (1978). Crisis responses of competing versus noncompeting organizations.
- Legewie, N. (2013, September). An introduction to applied data analysis with qualitative comparative analysis. In *Forum Qualitative Sozialforschung/Forum: Qualitative Social Research* (Vol. 14, No. 3).
- Mahama, H. (2006). Management control systems, cooperation and performance in strategic supply relationships: A survey in the mines. *Management Accounting Research*, 17(3), 315-339.
- Mockler, R. J. (1970). Readings in management control: Appleton-Century-Crofts and Fleschner Publishing Company.
- Moore, K., Yuen, S., 2001. Management accounting systems and organizational configuration: a life-cycle perspective. *Accounting, Organizations and Society* 26 (4–5), 351–389.
- Nixon, B., & Burns, J. (2012). The paradox of strategic management accounting. *Management Accounting Research*, 23(4), 229–244.
- Olofsson, C., & Svalander, P. A. (1975). The medical services change over to a poor environment. *Unpublished Working Paper, University of Linköping*.
- Pappas, Ilias & Woodside, Arch, 2021. Fuzzy-set Qualitative Comparative Analysis (fsQCA): Guidelines for research practice in Information Systems and marketing. *International Journal of Information Management*, 58, 2021, 102310
- Pavlatos, Odysseas & Kostakis, Hara (2015). Management accounting practices before and during economic crisis: Evidence from Greece. *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting* 31, pp 150-164.
- Piercy N and Morgan N (1989) Strategic planning and the management accountant. *Management*

Accounting November, 18-19.

- Pinsonneault, A., & Kraemer, K. L. (1993). Survey research methodology in management information systems: an assessment. *Journal of Management Information Systems*, 75–105;
- Ragin, C. C. (2005). From fuzzy sets to crisp truth tables. *Comparative Methods for the Advancement of Systematic cross-case analysis and Small-N studies (COMPASS)*.
- Ragin, C. (2008). Net effects versus configurations: An empirical demonstration co-authored with Peter Fiss. *Redesigning social inquiry. Fuzzy sets and beyond*, 190-212.
- Reid, C. Gavin & Smith, Julia A. (2000). The impact of contingencies on management accounting system development. *Management Accounting Research* , 11, pp. 427-450.
- Rihoux, B. & Ragin, C.C. (2009). Configurational comparative methods:Qualitative comparative analysis (QCA) and related techniques. Sage.
- Roslender, R., & Hart, S. J. (2003). In search of strategic management accounting: Theoretical and field study perspectives. *Management Accounting Research*, 14(3), 255–279.
- Salas, O. A., & Planas, F. C. (2014). Manual del controller. Profit Editorial.
- Seal, W., 2010. Managerial discourse and the link between theory and practice: from ROI to value-based management. *Management Accounting Research* 21 (2), 95–109.
- Shank, J. K. (1989). Strategic_cost_management_new_wine_or_ju.pdf. In *Journal of management accounting research*, 1, 47–65.
- Shank, J.K.m and V. Govindarajan (1992). Strategic cost management: The value chain perspective. *Journal of Management Accounting Research* 4: 179-197
- 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*. [Online]. 41 (2), pp. 246–266.
- Schneider, C. Q., Wagemann, C., & Quaranta, M. (2012). How To... Use Software for Set-Theoretic Analysis. Online Appendix to" Set-Theoretic Methods for the Social Sciences.
- Simonds, K., (1981). Strategic management accounting. *Management Accounting*, 59(4), 26-30.
- Siska, L. (2015). The Concept of Management Control System and Its Relation to Performance Measurement. *Procedia Economics and Finance*, 25(15), 141–147.
- Tricker RI (1989) The management accountant as strategist. *Management Accounting Deem*, 26-28.
- Van der Stede, W. A. (2001). Measuring ‘tight budgetary control’. *Management Accounting*

- Research*, 12(1): 119-137.
- Van Der Stede, W. A. Van, Young, S. M., & Chen, C. X. (2006). Doing Management Accounting Survey Research. In A. G. H. Christopher S. Chapman & M. D. Shields (Eds.), (1, 445–478)
- Van der Stede, W., Young, S. M. & Chen, C. X. (2006). Assessing the quality of evidence in empirical management accounting research: the case of survey studies. *Accounting, Organizations and Society* 30 (7-8), 655-684
- Van der Stede, W.A., (2011). Management accounting research in the wake of the crisis: some reflections. *European Accounting Review* 20 (4), 605–623.
- Vicente, S., et al.(2009). Estudo do papel dos Controlo de Gestão em Portugal. *Revista Portuguesa e Brasileira de Gestão*, 8(3), 66–79.
- Weick, Karl. E. (1988), Enacted sensemaking in crisis situations, *Journal of Management Studies*, 25:4, July 1988.
- Widener, S. K. (2007). An empirical analysis of the levers of control framework. *Accounting, Organizations and Society* 32 (7-8), 757-788.
- Zhang, D., Hu, M., & Ji, Q. (2020). Financial markets under the global pandemic of COVID-19. *Finance Research Letters*, 36(April), 101528.
- Zheng, C., & Zhang, J. (2021). The impact of COVID-19 on the efficiency of microfinance institutions. *International Review of Economics and Finance*, 71(September 2020), 407–423.

7. ANEXOS

Tabela I – Questionário

QUESTIONÁRIO - IMPACTO DA COVID-19 NO CONTROLO DE GESTÃO		
Impacto da Crise		
Tendo em conta todo o impacto da crise pandémica, indique até que ponto concorda com o seguinte:	1-Não de todo	7-Em grande medida
1. A sua empresa viu-se afetada pela atual crise económica?	1-Não de todo	7-Em grande medida
2. Por favor indique para cada uma das situações seguintes o impacto da atual crise financeira e económica		
a) Os pedidos foram recusados?		
b) Houve decréscimo das vendas?		
c) Houve aumento de clientes de cobrança duvidosa?		
A importância das Técnicas de Contabilidade de Gestão durante a Pandemia		
Indique, para cada uma das técnicas apresentadas, o grau de importância para a tomada de decisão, durante a Pandemia da COVID-19		Importância: 1-Sem Importância 7-Muito Importante
<p>1) Alocação de custos indiretos com base numa variável fácil de identificar, como é o caso da mão-de-obra (Sistemas de Contabilidade de Custos tradicionais)</p> <p>2) Processo de seguimento, registo e análise dos custos associados à atividade de uma organização onde o custo se define como tempo ou recursos necessários (Técnicas de Contabilidade de Custo)</p> <p>3) Metodologia que mede a performance e o custo das atividades, recursos e objetos de custo (Técnicas ABC (activity based costing))</p> <p>4) Melhorar o desempenho com uma previsão de alterações dentro da organização e, também, do setor, estabelecendo objetivos e desenvolvendo estratégias para atingir os mesmos (Planeamento)</p> <p>5) Planeamento futuro quantitativo realizado pelos diretores / managers para ajudar a implementação deste plano (Orçamento/Budgeting)</p> <p>6) Fornecimento de informações que facilitam o processo da tomada de decisões (Sistemas de apoio à decisão)</p> <p>7) Análise de performance da empresa comparando os produtos, serviços e processos com a concorrência, como também tendo por base os requisitos dos clientes (Avaliação de Performance)</p> <p>8) Análise de fatores estratégicos no processo de decisão do preço e utilização de dados de custos de modo a desenvolver vantagens competitivas sustentáveis (Estratégia)</p> <p>9) Provisão e análise da informação financeira sobre os mercados de produtos da empresa, estrutura de custos e a monitorização das estratégias da empresa e a dos seus concorrentes, ao longo de vários períodos (Contabilidade de Gestão Estratégica)</p>		
O uso das Técnicas de Contabilidade de Gestão durante a Pandemia		
Indique, para cada uma das técnicas apresentadas, o grau de uso para a tomada de decisão, durante a Pandemia da COVID-19		Uso: 1-Sem Uso 7-Muito Usado
<p>1) Alocação de custos indiretos com base numa variável fácil de identificar, como é o caso da mão-de-obra (Sistemas de Contabilidade de Custos tradicionais)</p> <p>2) Processo de seguimento, registo e análise dos custos associados à atividade de uma organização onde o custo se define como tempo ou recursos necessários (Técnicas de Contabilidade de Custo)</p> <p>3) Metodologia que mede a performance e o custo das atividades, recursos e objetos de custo (Técnicas ABC (activity based costing))</p> <p>4) Melhorar o desempenho com uma previsão de alterações dentro da organização e, também, do setor, estabelecendo objetivos e desenvolvendo estratégias para atingir os mesmos (Planeamento)</p> <p>5) Planeamento futuro quantitativo realizado pelos diretores / managers para ajudar a implementação deste plano (Orçamento/Budgeting)</p> <p>6) Fornecimento de informações que facilitam o processo da tomada de decisões (Sistemas de apoio à decisão)</p> <p>7) Análise de performance da empresa comparando os produtos, serviços e processos com a concorrência, como também tendo por base os requisitos dos clientes (Avaliação de Performance)</p> <p>8) Análise de fatores estratégicos no processo de decisão do preço e utilização de dados de custos de modo a desenvolver vantagens competitivas sustentáveis (Estratégia)</p> <p>9) Provisão e análise da informação financeira sobre os mercados de produtos da empresa, estrutura de custos e a monitorização das estratégias da empresa e a dos seus concorrentes, ao longo de vários períodos (Contabilidade de Gestão Estratégica)</p>		
O Processo de Budget Antes e Durante a Pandemia		
As seguintes perguntas são sobre as suas experiências com o processo de Budget antes da pandemia:	Use a seguinte escala:	1 Discordo totalmente 7 Concordo totalmente
1. Facilmente tive acesso a informação detalhada de forma a investigar os desvios do Budget		
2. O processo de Budget aumentou a minha perceção no que diz respeito àquilo que conduz aos níveis de resultados ou/e custos na minha unidade de negócio		
3. O processo de Budget ajudou a alinhar a estratégia da unidade de negócio com os objetivos da organização		
4. O processo de Budget é adaptado à forma na qual eu realizo o meu trabalho		
Houveram algumas mudanças na forma em como os objetivos de Budget estão a ser usados desde que a crise pandémica começou?	Use a seguinte escala:	1 Diminuiu substancialmente 7 Aumentou substancialmente
1. Desde a crise, a pressão para cumprir objetivos a curto-prazo...		
2. Desde a crise, a pressão para tomar ações corretivas para reduzir os desvios do Budget...		
3. Desde a crise, a rigidez do objetivo do Budget...		
4. Desde a crise, a atenção dos gestores para os desvios do Budget...		
5. Desde a crise, a monitorização, por parte dos gestores, dos resultados do Budget...		
6. Desde a crise, as consultas que obtemos por parte dos gestores sobre os resultados dos objetivos de Budget...		
Ciclo de vida da Empresa		
Por favor indique em que ciclo de vida se encontra a sua empresa:		
1. Fundação		
2. Crescimento		
3. Maturidade		
4. Realinhamento		
5. Declínio		
Tamanho da Empresa		
Por favor indique em que escalão se encontra a sua empresa:		
1. Micro-empresa (menos de 10 funcionários)		
2. Pequena empresa (de 11 a 50 funcionários)		
3. Média empresa (de 51 a 250 funcionários)		
4. Grande empresa (mais de 250 funcionários)		
Código Postal		

Tabela II – Estatística Descritiva

Estatística descritiva de cada item (número de respostas, média, desvio padrão, variância, mínimo, máximo)

	N ¹	Média	DP	Var	Min	Máx
Impacto da Crise						
A sua empresa viu-se afetada pela atual crise económica?	34,00	2,12	1,21	1,46	1,00	6,00
Os pedidos foram recusados?	35,00	2,97	1,66	2,77	1,00	7,00
Houve decréscimo das vendas?	34,00	2,38	1,46	2,12	1,00	6,00
Houve aumento de clientes de cobrança duvidosa?	33,00	2,82	1,24	1,54	1,00	6,00
Grau de Importância das Técnicas durante a pandemia COVID-19						
Sistemas de Contabilidade de Custos tradicionais	35,00	2,29	1,30	1,69	1,00	7,00
Técnicas de Contabilidade de Custo	35,00	2,03	1,00	1,00	1,00	5,00
Técnicas ABC (activity based costing)	35,00	2,23	0,90	0,80	1,00	5,00
Planeamento	35,00	1,77	0,96	0,92	1,00	5,00
Orçamento/Budgeting	35,00	1,91	0,94	0,88	1,00	5,00
Sistemas de apoio à decisão	34,00	1,85	0,84	0,71	1,00	4,00
Avaliação de Performance	34,00	2,24	1,09	1,18	1,00	5,00
Estratégia	34,00	2,12	1,02	1,04	1,00	5,00
Contabilidade de Gestão Estratégica	34,00	2,26	0,88	0,78	1,00	5,00
Grau de Uso das Técnicas durante a pandemia COVID-19						
Sistemas de Contabilidade de Custos tradicionais	31,00	2,35	1,15	1,33	1,00	5,00
Técnicas de Contabilidade de Custo	31,00	2,19	0,93	0,87	1,00	5,00
Técnicas ABC (activity based costing)	31,00	2,45	0,91	0,83	1,00	5,00
Planeamento	31,00	1,94	0,88	0,77	1,00	4,00
Orçamento/Budgeting	31,00	2,26	1,08	1,16	1,00	5,00
Sistemas de apoio à decisão	31,00	2,06	0,95	0,90	1,00	4,00
Avaliação de Performance	31,00	2,52	1,32	1,73	1,00	7,00
Estratégia	30,00	2,33	1,01	1,02	1,00	5,00
Contabilidade de Gestão Estratégica	31,00	2,26	0,72	0,51	1,00	4,00
Processo de Budget						
Facilmente tive acesso a informação detalhada de forma a investigar os desvios do Budget	31,00	2,06	0,98	0,96	1,00	5,00
O processo de Budget aumentou a minha perceção no que diz respeito àquilo que conduz aos níveis de resultados ou/e custos na minha unidade de negócio	31,00	2,06	0,88	0,77	1,00	4,00
O processo de Budget ajudou a alinhar a estratégia da unidade de negócio com os objetivos da organização	31,00	1,87	0,71	0,50	1,00	4,00
O processo de Budget é adaptado à forma na qual eu realizo o meu trabalho	29,00	2,17	0,91	0,83	1,00	5,00
Mudanças nos objetivos de Budget						
Desde a crise, a pressão para cumprir objetivos a curto-prazo...	31,00	4,74	1,76	3,09	1,00	7,00
Desde a crise, a pressão para tomar ações corretivas para reduzir os desvios do Budget...	31,00	4,81	1,75	3,06	1,00	7,00
Desde a crise, a rigidez do objetivo do Budget...	31,00	4,45	1,83	3,34	1,00	7,00
Desde a crise, a atenção dos gestores para os desvios do Budget...	31,00	4,90	1,65	2,73	1,00	7,00
Desde a crise, a monitorização, por parte dos gestores, dos resultados do Budget...	31,00	4,90	1,61	2,60	1,00	7,00
Desde a crise, as consultas que obtemos por parte dos gestores sobre os resultados dos objetivos de Budget...	31,00	4,87	1,60	2,56	1,00	7,00
Tamanho da Empresa						
Por favor indique em que escalão se encontra a sua empresa	31,00	2,58	0,79	0,63	1,00	4,00
Ciclo de Vida da Empresa						
Por favor indique em que ciclo de vida se encontra a sua empresa	31,00	2,71	0,63	0,40	1,00	4,00

DP: desvio padrão; Min: mínimo; Máx: máximo; Var: variância

¹A diferença entre as 35 respostas da amostra final e o número de respostas para cada item apresentado nesta tabela resulta de valores em falta

Tabela III – Características e calibração das variáveis

DADO	DESCRIÇÃO	CALIBRAÇÃO QCA	ESCALA QUESTIONÁRIO CONSIDERADA	
CONDIÇÃO	AFETADA PELA CRISE	SIM	1,00	Concordo totalmente, Concordo, De certo modo concordo
		AMBIGUIDADE	0,55	Não concordo nem discordo
		NÃO	0,00	Discordo totalmente, Discordo, De certo modo discordo
RELAÇÃO CAUSAL	PEDIDOS RECUSADOS	SIM	1,00	Concordo totalmente, Concordo, De certo modo concordo
		AMBIGUIDADE	0,55	Não concordo nem discordo
		NÃO	0,00	Discordo totalmente, Discordo, De certo modo discordo
RELAÇÃO CAUSAL	DECRÉSCIMO VENDAS	SIM	1,00	Concordo totalmente, Concordo, De certo modo concordo
		AMBIGUIDADE	0,55	Não concordo nem discordo
		NÃO	0,00	Discordo totalmente, Discordo, De certo modo discordo
RELAÇÃO CAUSAL	AUMENTO COBRANÇA DUVIDOSA	SIM	1,00	Concordo totalmente, Concordo, De certo modo concordo
		AMBIGUIDADE	0,55	Não concordo nem discordo
		NÃO	0,00	Discordo totalmente, Discordo, De certo modo discordo
RELAÇÃO CAUSAL	TAMANHO EMPRESA	MÉDIA/GRANDE EMPRESA	1,00	Média e Grande Empresa
		MICRO/PEQUENA EMPRESA	0,00	Micró e Pequena Empresa
RELAÇÃO CAUSAL	CICLO DE VIDA	MATURIDADE	1,00	Maturidade
		AMBIGUIDADE	0,55	Outros
		CRESCIMENTO	0,00	Crescimento
VARIÁVEL	IMPORTÂNCIA DA TÉCNICA (IMPORT_TEC)	MUITO IMPORTANTE	1,00	ESCALA DE LIKERT USADA NO QUESTIONÁRIO
		IMPORTANTE	0,83	
		DE CERTO MODO IMPORTANTE	0,67	
		NEUTRO	0,50	
		POUCA IMPORTÂNCIA	0,33	
		MUITO POUCA IMPORTÂNCIA	0,17	
VARIÁVEL	USO DA TÉCNICA (USO_TEC)	MUITO USADO	1,00	ESCALA DE LIKERT USADA NO QUESTIONÁRIO
		USADO	0,83	
		DE CERTO MODO USADO	0,67	
		NEUTRO	0,50	
		POUCO USADO	0,33	
		MUITO POUCO USADO	0,17	
VARIÁVEL	PROCESSO BUDGET (PRO_BUD)	CONCORDO TOTALMENTE	1,00	ESCALA DE LIKERT USADA NO QUESTIONÁRIO
		CONCORDO	0,83	
		DE CERTO MODO CONCORDO	0,67	
		NÃO DISCORDO NEM CONCORDO	0,50	
		DE CERTO MODO DISCORDO	0,33	
		DISCORDO	0,17	
VARIÁVEL	ANÁLISE DESVIOS/VARIAÇÕES (VAR_BUD)	AUMENTOU SUBSTANCIALMENTE	1,00	ESCALA DE LIKERT USADA NO QUESTIONÁRIO
		AUMENTOU	0,83	
		AUMENTOU POUCO	0,67	
		NEUTRO	0,50	
		DIMINUIU POUCO	0,33	
		DIMINUIU	0,17	
	DIMINUIU SUBSTANCIALMENTE	0,00		

F
I
M
P
R
E
S
S
A
S
E
D
I
C
A
S