



Catarina Silva Vidal

**Os Sistemas de Controlo de Gestão e a *performance* nas PME portuguesas**

Coimbra, julho de 2023





Catarina Silva Vidal

## **Os Sistemas de Controlo de Gestão e a *Performance* nas PME portuguesas**

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de **Mestre em Gestão Empresarial**, realizada sob a orientação da Professora Doutora Rosa Maria Correia Nunes e coorientação da Professora Doutora Maria Manuela Coelho Larginho.

Coimbra, julho de 2023



## **TERMO DE RESPONSABILIDADE**

Declaro ser a autora desta dissertação, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido a outra Instituição de ensino superior para obtenção de um grau académico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas e que tenho consciência de que o plágio constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação da presente dissertação.

## **PENSAMENTO**

*“The best way to predict the future is to create it”*

**Peter Drucker**

## **DEDICATÓRIA**

A ti, avô João!

## **AGRADECIMENTOS**

Neste momento de concretização pessoal e profissional é com um profundo sentimento de reconhecimento que apresento os meus agradecimentos nesta dissertação de mestrado. Este percurso foi repleto de desafios, aprendizagens e conquistas e não teria sido possível sem o apoio e contribuição inestimáveis de diversas pessoas.

Quero começar com um agradecimento especial à minha orientadora, Professora Doutora Rosa Nunes e à minha coorientadora Professora Doutora Manuela Larguinho, cujo empenho, sabedoria e orientação foram fundamentais para o êxito deste trabalho. Agradeço-lhes a disponibilidade, paciência e dedicação ao longo de todo o percurso.

Agradeço também a todos os meus colegas de mestrado e amigos que se construíram, que direta ou indiretamente, me incentivaram, partilharam conhecimentos e experiências, tornando estes anos mais enriquecedores e significativos.

Ao meu namorado, por todo o apoio e presença a meu lado, que trouxe leveza nos dias difíceis e alegria nos momentos felizes. O incentivo e apoio constantes foram fundamentais para a minha motivação e perseverança para concluir o mestrado.

Agradecer à minha avó São, por todos os ensinamentos de vida, que levarei para sempre comigo. Por todo o apoio, carinho, sabedoria e as suas histórias que me motivam a seguir em frente, mesmo nos momentos mais desafiantes.

Por fim, e sem dúvida o agradecimento mais importante e especial, aos meus pais. Só consigo expressar uma gratidão infinita, porque sem eles, o meu percurso académico e este trabalho seriam inalcançáveis. São os pilares da minha vida e sou imensamente grata por tudo o que fizeram por mim.

Com humildade, reconheço a importância de todas as pessoas acima mencionadas que contribuíram para este percurso. A todos, muito obrigada por terem feito parte desta etapa importante da minha vida académica. Que estes agradecimentos transmitam o meu profundo reconhecimento a cada um de vocês.

**Muito obrigada!**

## RESUMO

O estudo sobre Sistemas de Controlo de Gestão (SCG) ganha relevância, despertando interesse em profissionais e investigadores no contexto empresarial desafiante. A procura por práticas, métodos e fundamentos teóricos do SCG impulsionou investigações com ferramentas formais que auxiliam organizações a atingirem objetivos estratégicos e melhorarem o desempenho. Contudo, a implementação pode enfrentar desafios, como impreparação dos gestores, burocracia e resistência dos colaboradores. O estudo foca-se em Instrumentos de Controlo de Gestão (ICG), incluindo instrumentos de pilotagem para alinhar estratégias e monitorizar desempenho, e instrumentos de diálogo para promover comunicação e alinhamento de objetivos, incentivando a aprendizagem contínua e fortalecendo a cultura organizacional. Adotando a Teoria Contingencial, enfatiza-se que não existem soluções universais na gestão, adaptando-se a abordagens a fatores internos e externos, como ambiente, tecnologia, dimensão, estrutura, estratégia e cultura. O estudo investiga o impacto dos fatores contingenciais na implementação dos SCG em Pequenas e Médias Empresas (PME) portuguesas distinguidas com o título de "Excelência" em 2020. Revisão bibliográfica e investigação empírica com questionários para a população das 1000 PME exploram como os fatores contingenciais influenciam a implementação dos ICG e relação com desempenho. Os resultados revelam que fatores contingenciais contribuem significativamente para adoção dos ICG nas PME, com variações em micro, pequenas e médias empresas.

Palavras-chave: Controlo de Gestão; Instrumentos de Controlo de Gestão; Performance; PME; Portugal.

## **ABSTRACT**

The study on Management Control Systems (MCS) is gaining relevance, sparking interest among professionals and researchers in the challenging business context. The search for practices, methods and theoretical foundations of MCS has driven research into formal tools that help organizations achieve strategic objectives and improve performance. However, successful implementation may face challenges like managers unpreparedness, bureaucracy, and employee resistance. The study focuses on Management Control Instruments (MCI), including steering instruments to align strategies and monitor performance, and dialogue instruments to promote communication and goal alignment, encouraging continuous learning and strengthening organizational culture. Adopting Contingency Theory, it emphasizes that there are no universal solutions in management, but rather approaches must adapt to factors such as environment, technology, size, structure, strategy, and culture. The study investigates the impact of contingency factors on MCS implementation in Portuguese Small and Medium-sized Enterprises (SMEs) distinguished as "Excellence" in 2020. A literature review and empirical research with questionnaires in a sample of 1000 SMEs explore how contingency factors influence the implementation of MCI and the relationship with performance.

**Keywords:** Management Control; Management Control Instruments; Performance; SME; Portugal.

## ÍNDICE GERAL

INTRODUÇÃO.....	1
CAPÍTULO 1 – Enquadramento Teórico.....	6
1.1 Os Sistemas de Controlo de Gestão.....	6
1.1.1 Introdução ao Controlo de Gestão.....	6
1.1.2 Definição de Sistemas de Controlo de Gestão.....	7
1.1.3 Limitações dos Sistemas de Controlo de Gestão.....	10
1.2 Os Instrumentos de Controlo de Gestão.....	11
1.2.1 Instrumentos de Pilotagem.....	12
1.2.2 Instrumentos de Orientação de Comportamento.....	19
1.2.3 Instrumentos de Diálogo.....	25
1.3 Os Sistemas de Controlo de Gestão e a <i>performance</i> .....	26
1.3.1 A avaliação da <i>performance</i> .....	26
1.3.2 Indicadores de <i>performance</i> .....	27
1.3.3 <i>Performance</i> e as organizações.....	30
1.4 Os Sistemas de Controlo de Gestão nas PME.....	32
1.4.1 Definição de PME.....	32
1.4.2 PME Excelência.....	34
1.4.3 O Controlo de Gestão e as PME.....	36
1.5 A Influência dos Fatores Contingenciais nas Organizações.....	38
1.5.1 Fundamentos da Teoria Contingencial.....	38
1.5.2 Os Fatores Contingenciais.....	39
CAPÍTULO 2 - Metodologia.....	45

*Os Sistemas de Controlo de Gestão e a performance nas PME Portuguesas*

---

2.1	Abordagem metodológica.....	45
2.2	Fontes dos dados.....	46
2.3	Hipóteses de investigação.....	48
2.4	Instrumento de recolha .....	50
2.5	Caracterização da Amostra.....	51
CAPÍTULO 3- Análise e Discussão dos Resultados.....		54
CONCLUSÃO.....		65
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....		68
APÊNDICES .....		86
APÊNDICE 1 - Questionário .....		87
APÊNDICE 2 - Descrição da amostra.....		92
APÊNDICE 3 - Dimensão das empresas.....		93
APÊNDICE 4 - Localização geográfica.....		94
APÊNDICE 5 - Descrição dos setores da atividade.....		95
ANEXOS.....		96
ANEXO 1 .....		97
ANEXO 2 .....		99
ANEXO 3 .....		101

## **ÍNDICE DE FIGURAS**

Figura 1 - Definição da Categoria das PME.....	33
--	----

## **ÍNDICE DE TABELAS**

Tabela 1 - As perspetivas do Balanced Scorecard.....	19
Tabela 2 - Comparação das médias dos fatores por dimensão das empresas.....	60
Tabela 3 - Comparação dos instrumentos e técnicas do CG utilizados por dimensão da empresa.....	62
Tabela 4 - Comparação das médias da performance por dimensão da empresa .....	64

## ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Função desempenhada .....	52
Gráfico 2 - Dimensão das PME .....	53
Gráfico 3 - Controlo da atividade organizacional .....	53
Gráfico 4 - Grau de utilização dos SCG.....	54
Gráfico 5 - N.º de anos até à implementação dos SCG .....	54
Gráfico 6 - Motivos para a não utilização dos SCG .....	55
Gráfico 7 - Motivos para a implementação dos SCG .....	56
Gráfico 8 - Importância dos SCG .....	58

## **Lista de siglas e acrónimos**

AF – Autonomia Financeira

BSC – Balanced Scorecard

CG – Controlo de Gestão

EBITDA - *Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation, and Amortization*

IAPMEI – Instituto de apoio às pequenas e médias empresas e à inovação

ICG – Instrumentos de Controlo de Gestão

PME – Pequenas e Médias Empresas

ROA – *Return on Assets*

ROE – *Return on Equity*

SCG – Sistemas de Controlo de Gestão

## INTRODUÇÃO

O controlo de gestão, bastante estudado nos anos 90, tem vindo a ganhar uma crescente relevância nos últimos anos, captando a atenção de profissionais, docentes e investigadores. No contexto empresarial em constante mudança e com novos desafios em permanente evolução, o interesse nesta área tem impulsionado a procura por práticas, métodos e fundamentos teóricos do Controlo de Gestão (CG) (Dupuy & Roland, 1991).

O CG abrange um conjunto de ferramentas e técnicas que visam auxiliar as organizações a atingirem os seus objetivos estratégicos e a melhorarem o seu desempenho operacional. Os Sistemas de Controlo de Gestão (SCG) são ferramentas formais de informação que permitem manter ou alterar padrões nas atividades da organização, facilitando a gestão e coordenação eficiente (Simons, 1995). No entanto, os SCG podem enfrentar limitações se não forem corretamente implementados, especialmente por dificuldades decorrentes da falta de conhecimento dos gestores, da burocracia e da resistência dos colaboradores (Ferreira & Otley, 2009).

Para superar as dificuldades acima mencionadas, os Instrumentos de Controlo de Gestão (ICG) desempenham um papel crucial. Os Instrumentos de Pilotagem, Plano Operacional, Orçamento, Controlo Orçamental, *Benchmarking*, *Tableaux de Bord* e *Balanced Scorecard* são alguns desses instrumentos (Merchant & Van Der Stede, 2017). Além disso, os instrumentos de diálogo são essenciais para a gestão estratégica e o SCG das organizações. Reuniões, relatórios internos, debates e intranet promovem a comunicação, alinhamento de objetivos e aprendizagem contínua, fortalecendo a cultura organizacional (Simons, 1995).

Nesse contexto, a Teoria da Contingência destaca-se, pois enfatiza que não há soluções universais na gestão. Ela considera fatores internos e externos, como ambiente, tecnologia, dimensão, estrutura, estratégia e cultura, que influenciam tanto a implementação dos ICG quanto o sucesso empresarial (Otley, 1980).

Os SCG têm sido objeto de estudo na relação com a performance das organizações, sendo que vários autores se têm debruçado sobre essa temática. Por exemplo, Govindarajan e Fisher (1990), Chenhall e Langfield-Smith (1998), Williams e Seaman (2002) e Halabi et al. (2010) estudaram a associação entre a adoção e utilização dos SCG e o impacto na

*Os Sistemas de Controlo de Gestão e a Performance nas PME Portuguesas*

---

*performance* nas organizações. Destes estudos resultaram alertas, destacando-se o feito por Halabi et al. (2010), que enfatiza que a *performance* organizacional só é alcançada se os gestores compreenderem plenamente os SCG.

A *performance* é avaliada através de medidas financeiras e não financeiras, que refletem a capacidade de alcançar os objetivos estratégicos da empresa. A avaliação da *performance* é essencial para monitorizar o sucesso da organização e tomar decisões adequadas. Neste contexto, a combinação de indicadores financeiros e não financeiros torna-se essencial para uma avaliação abrangente da *performance* organizacional, permitindo perceber a criação de valor no negócio (Aguilar, 2003; Andersen & Fagerhaug, 2001).

Já a avaliação de *performance* trata-se de um mecanismo comum de CG que pode ser definido como o processo para determinar o sucesso da organização, tendo em conta os seus objetivos e metas estratégicas (Hertenstein & Platt, 2000; Kagioglou et al., 2001). Esse processo envolve pessoas, ferramentas, processos e indicadores organizados com o intuito de originar informações para os vários níveis hierárquicos. Um sistema de avaliação de *performance* deve ser dinâmico, alinhado com a estratégia, abranger indicadores financeiros e não financeiros, ser compreensível para todos os colaboradores e abranger todos os processos da organização (Neely et al., 2005).

A literatura defende amplamente o uso de indicadores de *performance* para avaliar o sucesso de uma organização (Wheelen & Hunger, 2000). A avaliação da *performance* é essencial para confirmar e comunicar o posicionamento, confirmar prioridades e promover o crescimento (Carney, 1999; Dixon et al., 1990; Sinclair & Zairi, 2000). Por exemplo, Jordan et al. (2021) propuseram três formas para se medir o desempenho: (i) através da quantidade de participação para os resultados da organização; (ii) pela eficácia, isto é, perceber se os objetivos propostos foram de facto atingidos; e, (iii) pela eficiência, ou seja, se os meios utilizados para conseguir alcançar os objetivos são competentes.

Através de meios financeiros, operacionais e motivação dos colaboradores, a avaliação da *performance* auxilia a gestão a alcançar um alinhamento das futuras atividades com a estratégia operacional, contribuindo para o sucesso da organização (Waddington et al.,

*Os Sistemas de Controlo de Gestão e a Performance nas PME Portuguesas*

---

2001). Por isso, é importante seleccionar indicadores que sejam válidos e concretos para uma análise que demonstre a realidade da organização (Powell, 2008).

Dado o papel crucial das PME na economia portuguesa e europeia, torna-se essencial entender como os SCG são utilizados por essas organizações para apoiar a estratégia e melhorar o seu desempenho (Ismail et al., 2019). As PME Excelência, empresas que são seleccionadas entre as PME Líder, por maioria de razão devem ser estudadas, porque ao receberem este distintivo de “Excelencia” têm facilitadas as relações com fornecedores, com sistema financeiro e com clientes, contribuindo de forma decisiva para o desenvolvimento dos seus negócios. No entanto, as PME de uma forma geral e também estas, enfrentam desafios únicos devido à sua natureza, como a falta de recursos, estrutura organizacional mais simples e a necessidade de se adaptarem rapidamente às mudanças do mercado (Garengo et al., 2005).

As PME apresentam características distintas, tais como uma estrutura mais simples e próxima da operação, menor especialização de tarefas e uma cultura organizacional menos rígida e informalizada (Garengo & Bititci, 2007). Essas particularidades podem afetar a forma como os SCG são implementados e utilizados nessas organizações, tornando relevante investigar como essas empresas específicas utilizam esses sistemas para apoiar as suas estratégias e melhorar a *performance*.

É comum as PME passarem por quatro fases distintas de desenvolvimento: unipessoal, estruturação organizacional, departamentalização e formalização de processos. Cada fase está associada a uma dimensão e representa diferentes níveis de gestão e CG (Ramon-Jeronimo et al., 2019)

Tendo em vista esse contexto e porque se quer entender de que forma os SCG são utilizados por essas organizações para apoiar a estratégia e melhorar a sua *performance*, o presente estudo concentra-se nas PME Excelência portuguesas e procura responder às seguintes questões de investigação:

**Os fatores contingenciais impactam de maneira diferente a implementação dos SCG consoante a dimensão das PME Excelência?**

**Os instrumentos e práticas de CG diferem em função da dimensão das PME Excelência?**

*Os Sistemas de Controlo de Gestão e a Performance nas PME Portuguesas*

---

O principal objetivo desta investigação consiste em analisar se os fatores contingenciais influenciam a implementação dos SCG nas PME Excelência em Portugal e como isso impacta o seu desempenho empresarial.

Para além do objetivo principal, este estudo tem os seguintes objetivos secundários:

- Identificar que instrumentos e técnicas de CG é que as PME Excelência utilizam;
- Analisar quais são os fatores que influenciam a implementação dos SCG nas PME Excelência;
- Verificar se a dimensão condiciona a implementação dos tipos de técnicas e instrumentos de CG;

Para atingir estes objetivos, será realizada uma revisão bibliográfica abrangente para compreender as teorias, conceitos e abordagens relacionados ao CG e à performance das PME. Em seguida, será conduzida uma investigação empírica, utilizando o questionário para recolha de dados aplicados a um conjunto representativo de PME Excelência portuguesas.

A relevância desta dissertação reside na contribuição para o conhecimento sobre a relação entre os SCG e a *performance* das PME Excelência portuguesas, preenchendo uma lacuna de investigação nessa área. Ao analisar a relação entre os fatores contingenciais e a implementação dos SCG nas PME Excelência, pretende-se fornecer um panorama mais claro sobre de que forma essas empresas enfrentam os desafios específicos e como podem otimizar a sua *performance* organizacional.

Por fim, a expectativa é que os resultados desta investigação possam fornecer recomendações práticas para gestores de PME Excelência, auxiliando-os a tomar decisões mais informadas e estratégicas no que diz respeito ao CG. Além disso, a análise dos fatores contingenciais também poderá contribuir para o desenvolvimento de políticas públicas e programas de apoio voltados para o fortalecimento e crescimento das PME no contexto económico europeu.

Para alcançar os objetivos desta dissertação, a estrutura adotada será organizada em capítulos que abrangem diferentes aspetos do estudo sobre o CG nas PME. O capítulo um será dedicado ao enquadramento teórico, proporcionando uma revisão abrangente da

*Os Sistemas de Controlo de Gestão e a Performance nas PME Portuguesas*

---

literatura relacionada aos SCG, aos ICG e SCG e a *performance*, bem como a influência dos fatores contingenciais nas organizações.

No capítulo dois, apresenta-se a metodologia adotada para a condução desta investigação. Explicam-se as fontes de dados utilizadas, o instrumento de recolha de dados e os procedimentos de análise de dados. Além disso, identificam-se as hipóteses que guiarão o estudo, procurando responder às questões de investigação propostas.

No capítulo três, realiza-se a análise e discussão dos resultados obtidos por meio da investigação empírica. Apresentam-se as características e práticas das PME Excelência portuguesas, bem como os fatores contingenciais que influenciam a implementação dos SCG. Analisa-se a relação entre o grau de utilização desses sistemas e a *performance* das empresas, considerando a perceção dos respondentes do questionário.

Por fim, apresentam-se as conclusões desta dissertação, reunindo os principais resultados e as contribuições deste estudo para a área do CG nas PME Excelência portuguesas. Discute-se a relevância dos resultados em relação à literatura existente e são destacadas as implicações práticas e teóricas. Além disso, ressaltam-se as limitações da investigação e sugere-se direções para futuros estudos, com o objetivo de estimular o desenvolvimento contínuo deste campo de investigação.

## **CAPÍTULO 1 – Enquadramento Teórico**

### **1.1 Os Sistemas de Controlo de Gestão**

#### **1.1.1 Introdução ao Controlo de Gestão**

Nos últimos anos, o CG tem-se tornado cada vez mais relevante para os profissionais, docentes e investigadores, devido às mudanças do ambiente organizacional decorrentes dos novos desafios enfrentados pelas empresas. De acordo com Dupuy e Roland (1991), esse interesse tem impulsionado a procura por práticas, métodos e bases teóricas do CG.

O CG é essencial para auxiliar no processo da tomada de decisão, uma vez que envolve um conjunto de procedimentos e instrumentos que os gestores utilizam para manter a organização num caminho contínuo em direção à consecução dos seus objetivos (Russo, 2015). Seguindo a mesma linha de pensamento, Jordan et al. (2021, p.32) afirmam que o CG “(...) é um conjunto de instrumentos que motivam 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”.

Essa perspetiva está alinhada com o argumento de Anthony & Govindarajan (2007) que afirmam que o CG é o processo pelo qual os gestores da empresa influenciam os restantes membros para implementarem as estratégias da organização.

Além disso, o CG é orientado para o futuro e ajuda a evitar surpresas desagradáveis (Jordan et al., 2021; Merchant & Van Der Stede, 2017). Os objetivos fixados no CG representam as metas que as organizações pretendem alcançar no futuro, mas o passado também é importante para retirar lições e ajudar os gestores a guiar o caminho para o futuro (Jordan et al., 2021).

Neste sentido, o CG é reconhecido como uma das bases fundamentais para a gestão e a *performance* organizacional, proporcionando a visibilidade necessária para coordenar, planear e controlar as ações dos departamentos da organização (Chegri et al., 2021). Essa abordagem permite uma gestão mais eficaz, possibilitando que as metas estabelecidas sejam alcançadas com maior eficiência e efetividade.

Para atingir esse objetivo, o CG emprega as alavancas identificadas por Simons (1994, 1995) que incluem quatro sistemas: (i) sistemas de crenças; (ii) sistemas de restrições;

(iii) sistemas de controlo diagnóstico; e, (iv) sistemas de controlo interativo. Essas alavancas, também conhecidas como “*Lever of Control*” são utilizadas para aumentar a eficácia, refletindo-se no desempenho organizacional e equilibrando a necessidade de controlo com a necessidade de aprendizagem. O objetivo é gerir conflitos organizacionais e, assim, gerar tensões dinâmicas que influenciam o desenvolvimento das capacidades da organização. Esses sistemas de controlo fornecem as ferramentas essenciais para garantir uma gestão sólida, alinhada com os objetivos estratégicos, e possibilitam que a organização se adapte de forma ágil às mudanças do ambiente empresarial.

### **1.1.2 Definição de Sistemas de Controlo de Gestão**

À semelhança do conceito de CG, a definição de Sistemas de Controlo de Gestão (SCG), não apresentam uma definição única, visto que resulta das diferentes perspetivas e interpretações de distintos autores. Dessa forma, não há um conceito padronizado, mas sim um conjunto de abordagens que variam de acordo com as visões e pontos de vista adotadas por cada autor. Essa diversidade de interpretações reflete a complexidade e a amplitude do campo do CG, proporcionando uma variedade de perspetivas que enriquecem a compreensão e aplicação prática desse importante pilar da gestão organizacional.

De forma mais abrangente, um sistema pode ser definido como uma forma predefinida, frequentemente repetitiva, de realizar um conjunto de ações. Essa estrutura é composta por diversas etapas organizadas e recorrentes, visando alcançar um objetivo específico (Anthony & Govindarajan, 2007). No contexto dos SCG, Simons (1995, p.5) aplicou este conceito e definiu-os como “(...) sistemas formais de informação assentes em rotinas ou procedimentos que os gestores utilizam para manter ou alterar os padrões nas atividades da organização”.

Esta definição é congruente com a visão de Ussahawanitchakit (2017) que considera os SGC como um instrumento de gestão que permite o planeamento, análise, orçamentação e avaliação de informações financeiras vantajosas para o processo da tomada de decisão.

*Os Sistemas de Controlo de Gestão e a Performance nas PME Portuguesas*

---

Ao considerar as definições abrangentes dos SCG propostas por Filali e Hassainate (2018) e por Strauss e Zecher (2013) torna-se evidente a diversidade de perspetivas entre os estudiosos acerca da natureza desses sistemas. Enquanto Filali e Hassainate (2018) enfatizam a natureza formal e rotineira desses sistemas, destacando a sua função de organizar as atividades da organização, Strauss e Zecher (2013) percebem os SCG como sistemas agregadores de informações, permitindo assim que as organizações se adaptem às mudanças do meio envolvente.

Esta divergência de perspetivas destaca a complexidade e a diversidade dos SCG, que devem ser adaptados a cada empresa onde são implementados, como defendido por diversos autores (Carvalho, 2019; Chenhall, 2003; Davila et al., 2007; Gond et al., 2012; Gosselin, 1997; Horngren et al., 2017; Malmi & Brown, 2008; Strauss & Zecher, 2013). Daqui se depreende que não existem modelos universais, sendo essencial a sua adaptação a cada empresa, tendo em conta as suas características e necessidades distintas. Um sistema bem ajustado é fundamental para que os gestores obtenham as informações relevantes para a tomada de decisões acertadas.

A relevância dos SCG reside no seu caráter abrangente e adaptativo, permitindo ajustes personalizados de acordo com a estratégia específica de cada empresa, como referido por Eker e Eker (2016). Essa abordagem permite que as organizações respondam de maneira mais ágil às mudanças do ambiente externo e capitalizem as oportunidades que surgem.

Os SCG podem não se aplicar à totalidade da organização, podendo ser direcionados para um foco específico da organização, como projetos ou recursos (Costa, 2016). No entanto, seja qual for a aplicação, são sistemas que desempenham um papel multifacetado nas organizações, abrangendo desde a organização das atividades até ao fornecimento de informações estratégicas para a tomada de decisão e o controlo do comportamento humano.

O papel estratégico destes sistemas é defendido por Gond et al. (2012), Herath (2007), Strauss e Zecher (2013) que consideram estes sistemas como instrumentos estratégicos fundamentais para as organizações alcançarem seus objetivos e os autores Chenhall (2007), Davila et al. (2007), Gond et al. (2012), Merchant e Van Der Stede (2017), Siska (2015), Strauss e Zecher (2013) que destacam o papel fundamental que têm ao enfrentar

*Os Sistemas de Controlo de Gestão e a Performance nas PME Portuguesas*

---

os desafios atuais relacionados com a coordenação financeira, de materiais e de recursos humanos, orientando ações e recursos da organização, contribuindo assim para a obtenção de vantagem competitiva e o sucesso sustentável a longo prazo.

Um SCG é um elemento crucial para o crescimento das organizações, visto que influencia o comportamento dos gestores e colaboradores para a implementação da estratégia definida (Chenhall, 2007; Jordan et al., 2021). No entanto, para ser eficaz, deve envolver todos os membros da organização e a divulgação dos seus objetivos (Chenhall, 2003; Jordan et al., 2021). Nesta perspetiva, os SCG são vistos como um meio de usar a informação para estruturar procedimentos de planeamento e controlo nas organizações, procedimentos estes que influenciarão a conduta dos seus membros, tendo como objetivo a implementação da estratégia definida.

Além disso, através da monitorização tanto interna como externa, os SCG apresentam a aptidão para responder às necessidades das organizações, tendo como função, essencial, fornecer informações relevantes e em tempo útil para a tomada de decisões (Chegri et al., 2021; Davila, 2000; Herath, 2007; Horngren et al., 2017). Essa característica permite que os gestores estejam bem informados, tomando as suas decisões mais fundamentadas e eficazes, o que contribui para que as organizações atinjam os seus objetivos de forma consistente (Chegri et al., 2021).

Considerando as definições apresentadas anteriormente, os SCG são considerados como ferramentas estratégicas que colaboram com as organizações no alcance das suas metas e objetivos. Através de uma vigilância contínua, análise e controlo do ambiente interno e externo, estes sistemas têm um impacto positivo na organização, proporcionando uma visão abrangente do desempenho, identificando possíveis desvios e oportunidades, e permitindo uma tomada de decisão mais informada e eficaz para enfrentar os desafios do mercado e alcançar a excelência operacional.

Ao implementar um SGC, a organização afirma-se como uma entidade única, alinhando as estratégias de forma a fornecer informações relevantes e em tempo útil para a tomada de decisão (Chenhall, 2003; Malmi & Brown, 2008; Jordan et al., 2021). Os SCG desempenham, assim, um papel essencial na criação de uma base sólida para a gestão e coordenação eficiente de todos os aspetos da organização, garantindo a sua

competitividade e sucesso no mercado em constante mudança. De salientar que, segundo Ussahawanitchakit (2017), estas vantagens e melhores desempenhos face à concorrência, apenas serão alcançadas pelas organizações capazes de definir e implementar corretamente os SGC.

### **1.1.3 Limitações dos Sistemas de Controlo de Gestão**

Um eficaz SCG, apesar de ser potencialmente uma fonte de vantagem competitiva, não o será, se não for corretamente implementado.

O sucesso de uma boa implementação depende, segundo Morgan (1989), de três fatores: (i) o sistema esclarecer o procedimento das tarefas e funções dos colaboradores da organização; (ii) ser implementado de maneira a que os colaboradores sejam positivamente influenciados e que se sintam motivados para atingir os seus objetivos individuais, mas que estes estejam alinhados com os objetivos organizacionais, e por fim, (iii) possuir uma avaliação formal, com o intuito do colaborador poder prever recompensas pelo bom desempenho, mas também, em caso de falha serem tomadas ações corretivas.

Tão importante quanto a implementação é o seu bom funcionamento, sendo que para Caiado e Caiado (2018) este depende duas características imprescindíveis: (i) estabelecer Centros de Responsabilidade<sup>1</sup>, bem definidos, e associar-lhe objetivos, para garantir o alinhamento da estratégia e o alcance das metas da organização, (ii) avaliar periodicamente a *performance* de cada um e o cumprimento dos objetivos previamente fixados, permitindo apurar os desvios do realizado face ao planeamento. De realçar, que este autor se refere à avaliação da *performance* organizacional, mas também à comparação com a *performance* da concorrência, isto é, os SCG, na sua opinião, devem viabilizar o *benchmarking*.

---

<sup>1</sup> Os Centros de Responsabilidade constituem uma hierarquia e são vistos como uma unidade da organização liderada pelo gerente responsável pelas suas atividades com o intuito de cumprir objetivos (Anthony & Govindarajan, 2007).

Paralelamente ao referido por Caiado e Caiado (2018), para a caracterização dos SCG, e sem prejuízo de se poderem aplicar apenas a parte da organização, os autores Malmi e Brown (2008) apontam outra característica recomendável para o correto funcionamento, a abrangência de toda a organização, isto é, estes sistemas devem desenvolver as suas condutas nos diferentes departamentos e níveis hierárquicos, de forma a promover o equilíbrio de toda a organização.

Se as questões enumeradas anteriormente não forem tidas em conta os SCG terão limitações, que poderão também ocorrer derivadas de outros motivos, tais como os apresentados por Dupuy e Roland (1991) e Baranger et al. (1993), nomeadamente: (i) a complexidade das organizações que dificulta a implementação de um SCG; (ii) a dificuldades dos colaboradores e gestores de perceber a sua funcionalidade ou entender efetivamente a respetiva forma de concretização, apesar de ser previsível a facilidade de interpretação nestes sistemas; (iii) a burocracia inerente à aplicação destes sistemas, que poderá complicar o procedimento de controlo em tempo útil; (iv) a deficiente assimilação dos procedimentos ou processamento de uma forma diferente da inicialmente, visto que o controlo é exercido por gestores de vários níveis hierárquicos.

Para além dos fatores já referidos, Jordan et al. (2021) apresentam as reações menos favoráveis ou negativas ao CG, por parte dos recursos humanos, posicionados ao nível operacional. Assim, o autor afirma que, para os operacionais, o CG pode ser percecionado como um ato estrito de fiscalização e, por esse motivo, gerar desconfiança e informações menos precisas.

## **1.2 Os Instrumentos de Controlo de Gestão**

Assim como os SCG, a implementação dos instrumentos de controlo de gestão (ICG) deve ser específica para cada organização, para isso, deve-se ajustar todo o processo de controlo consoante as características e peculiaridades da organização (Borrallho, 2018).

Os ICG têm como principal valência a sua utilidade enquanto mecanismos de apoio à tomada de decisão, por exemplo, no processo de estabelecer objetivos organizacionais e, conseqüentemente, na definição da estratégia, na implementação de um controlo eficiente

sobre o cumprimento dos objetivos e, também, em identificar a melhor forma para realizar as avaliações de desempenho (Hornngren et al., 2017; Oakland, 2011).

O elo entre o planeamento estratégico e os ICG é realmente importante, uma vez que permite, pelos vários níveis hierárquicos, a divulgação da missão e dos objetivos organizacionais, com a tentativa de alinhar as diversas atividades, colaboradores e áreas funcionais (Chiavenato, 2002).

De forma a atingir os objetivos definidos, Jordan et al. (2021) referem que os ICG seguem um conjunto de normas, tais como: (i) os seus principais utilizadores são os gestores operacionais, visto que são os que respondem diariamente pela atividade da organização, assim, é fundamental que os objetivos e sistemas de avaliação de desempenho a implementar sejam aceites, havendo um acordo entre gestores e organização; (ii) para o sucesso organizacional, a resposta oportuna ao mercado é fundamental, portanto, a informação necessária para esse feito deve estar atempadamente disponível; (iii) permitem a comparação dos resultados com previsões, proporcionando uma visão da evolução da organização; (iv) fundamentam-se na descentralização e transmissão da autoridade, com o intuito da aprovação da estratégia a implementar, contribuindo para o alcance dos objetivos; e, por fim, (v) agregam informação de distintas naturezas com o intuito de medir o alcance de fatores críticos de sucesso, tais como, a inovação, a eficiência de processos e a qualidade, sendo estes fatores fundamentais no desempenho das organizações, apesar de não se encontrarem nas demonstrações financeiras.

Na ótica dos suprarreferidos autores, só é possível um efetivo CG com o uso de instrumentos que apoiem os gestores a determinar objetivos, a planear a forma de os alcançar e que permitam a avaliação da performance dos gestores. Assim, a constante preocupação em acompanhar as atividades da organização de forma contínua, conduziu os autores a identificar três ICG: instrumentos de pilotagem, instrumentos de comportamento e instrumentos de diálogo.

### **1.2.1 Instrumentos de Pilotagem**

O principal intuito dos instrumentos de pilotagem passa por conceber a estratégia da organização, isto é, orientar os gestores de forma a assegurar o alcance do objetivo estabelecido. Assim, os autores Hornngren et al. (2017) e Jordan et al. (2021) afirmam que

estes instrumentos possibilitam, de uma forma concreta e rigorosa, identificar e planear os objetivos para cada departamento da organização e, também, acompanhar os resultados obtidos. Na ótica dos autores, estes instrumentos são de natureza mais técnica e orientados para ação, assumindo um papel relevante para os gestores, visto que permitem um adequado acompanhamento do desempenho organizacional.

Merchant e Van Der Stede (2017) indicam que os instrumentos de pilotagem permitem dar o conhecimento do passado organizacional e analisar as suas causas e consequências, servindo de base para a tomada de decisões. Assim, estes instrumentos fornecem diversos caminhos para atingir os objetivos previamente definidos, devendo possuir um formato simples e um conjunto de indicadores, com o objetivo de facilitar a ação do gestor.

### ***1.2.1.1 Plano Operacional***

O plano operacional assume uma posição fundamental entre os instrumentos de pilotagem, sendo classificado como um instrumento previsional, como indicado por Jordan et al. (2021). A sua principal função é identificar os objetivos, ações e recursos essenciais para concretizar as atividades, tanto a nível de cada departamento como em toda a hierarquia organizacional. Nesse contexto, a participação ativa dos responsáveis operacionais é considerada imprescindível, pois são eles que melhor compreendem o impacto que a estratégia definida terá sobre o funcionamento das suas áreas de trabalho, garantindo assim uma maior responsabilização na consecução dos objetivos estabelecidos.

O Plano Operacional enquadra-se nos instrumentos de pilotagem, mais precisamente como instrumentos previsionais enunciados, uma vez que estes se propõem a identificar os objetivos, as ações e os recursos essenciais para operacionalizar a atividade, tanto para cada departamento como a nível hierárquico. Deste modo, os autores afirmam que o envolvimento dos responsáveis operacionais torna-se imprescindível, visto que estes possuem um conhecimento aprofundado do impacto que a estratégia terá sobre a atividade da sua área de trabalho e, conseqüentemente, o seu envolvimento garante uma maior responsabilização sobre os objetivos a atingir.

O plano operacional desempenha um papel essencial como orientação para os responsáveis operacionais, proporcionando informações cruciais para a execução das

estratégias definidas. Quando aceite pelos diversos departamentos, garante a coerência entre os objetivos globais, individuais e as diferentes áreas de atuação (López et al., 1995). Além disso, evita a repetição de esforços, permitindo identificar claramente o papel e a orientação de cada responsável operacional em relação aos objetivos estratégicos da organização (López & Hiebl, 2015). Dessa forma, o plano operacional procura otimizar a implementação de rotinas para maximizar os resultados dos objetivos estabelecidos (Reis & Rodrigues, 2014).

### **1.2.1.2 Orçamento**

O orçamento, inserido no conjunto dos instrumentos previsionais, destaca-se como uma das ferramentas mais comuns e essenciais de CG em organizações tradicionais, como enfatizado por Hansen et al. (2003). Ele desempenha um papel fundamental ao traduzir de forma financeira o planeamento estratégico da organização, proporcionando uma visão clara das decisões tomadas pelos gestores em relação às ações a serem realizadas e aos recursos a serem alocados (Anthony & Govindarajan, 2007). Essa abordagem financeira do orçamento permite uma análise minuciosa das atividades e o estabelecimento de metas realistas para o alcance dos objetivos organizacionais.

Para Hansen et al. (2003) o orçamento desempenha um papel fundamental ao quantificar não apenas os recursos essenciais para a execução das ações e dos objetivos definidos, mas também ao fazer previsões detalhadas de gastos e rendimentos relacionados com a estratégia delineada para cada departamento. A sua função vai além do mero planeamento das atividades, estendendo-se para uma melhor coordenação e avaliação dos responsáveis operacionais, conforme destacado por Jordan et al. (2021). Através da comparação entre previsões e execuções, o orçamento permite estabelecer responsabilidades e critérios de avaliação, promovendo uma gestão mais eficaz e orientada para o cumprimento das metas organizacionais.

### **1.2.1.3 Controlo Orçamental**

O controlo orçamental, enquanto instrumento de acompanhamento de resultados, caracteriza-se por comparar os resultados com as previsões estabelecidas, com o intuito de analisar e detetar desvios. A sua aplicação é basilar para compreender a evolução do desempenho das atividades, permitindo a identificação e análise dos desvios que possam

ter ocorrido (Jordan et al., 2021). Importante ressaltar que o controlo orçamental não visa ser uma ferramenta sancionatória, mas sim um valioso auxílio na tomada de decisão em tempo útil, bem como na prossecução dos objetivos e da estratégia organizacional, garantindo, assim, o desenvolvimento contínuo do negócio.

Os objetivos do controlo orçamental passam pela definição de objetivos realistas e atingíveis por parte dos responsáveis, bem como pela elaboração de planos exequíveis e o seu devido acompanhamento. Essa prática permite comparar resultados com previsões, avaliar o desempenho e fornecer apoio na tomada de decisão (Reis & Rodrigues, 2014).

O controlo orçamental desempenha um papel fundamental ao acompanhar a evolução dos resultados económicos, utilizando informações contabilísticas para verificar se os objetivos estabelecidos estão a ser alcançados e se os recursos estão a ser utilizados de forma eficiente (Borrvalho, 2018; Reis & Rodrigues, 2014).

No entanto, apesar de reconhecerem a relevância do controlo orçamental, autores como Chenhall et al. (2011) e Jordan et al. (2021) destacam certas vulnerabilidades dessa ferramenta. Segundo eles, o controlo orçamental pode ser inapto para medir alguns dados que agregam os objetivos estratégicos da organização, o que dificulta a realização de um controlo eficiente. Além disso, Jordan et al. (2021) apontam outras limitações, como a sua lentidão, devido à sua origem contabilística, e a sua natureza meramente financeira, não fornecendo informações relevantes de carácter qualitativo.

#### ***1.2.1.4 Benchmarking***

Uma prática que tem despertado interesse organizacional é o *benchmarking*, pois o seu intuito é aprender com o que melhor fazem os concorrentes e assim aumentar a competitividade (Camp, 1996).

O conceito caracteriza-se por ser um processo contínuo de comparação de produtos, serviços e práticas empresariais, que permite identificar o melhor do melhor e alcançar uma maior vantagem competitiva (Spendolini, 1993; Madeira, 1999).

O *benchmarking* começa pela identificação das forças e fraquezas da própria empresa comparativamente a empresas concorrentes ou não concorrentes que possuam um desempenho superior. Esse método permite aprender com as experiências positivas das

outras empresas, tornando-se numa das mais valiosas ferramentas para o sucesso das organizações interessadas na melhoria contínua, no aumento da produtividade e num maior desempenho (Bendell et al., 2005).

#### **1.2.1.5 Tableaux de Bord**

O *Tableau de Bord* (“dashboard” em inglês) foi desenvolvido em meados do século XX, em França, com o intuito de perceber a relação entre as ações e o desempenho alcançado de uma organização e veio colmatar algumas lacunas de cariz exclusivamente financeiro, sendo um instrumento personalizado para se adaptar às necessidades das organizações (Bourguignon et al., 2004; Jordan et al., 2021).

A implementação de um sistema *Tableau de Bord* baseia-se em cinco fases, sendo a primeira, a definição da estrutura organizacional e dos responsáveis de cada área de trabalho, a segunda é a definição dos objetivos e das variáveis-chave da ação, na terceira fase escolhem-se os indicadores e na quarta fase recolhem-se informações para quantificar os indicadores, por fim, na quinta fase estão expostas as regras de utilização (Jordan et al., 2021).

O *Tableau de Bord* deve ser um eficiente instrumento de gestão que promova a ação, o que implica que seja disponibilizado em tempo útil, seja sintético (relativamente à informação) frequentemente atualizado e incentive a comunicação entre os diversos níveis hierárquicos e departamentos. A implementação deste instrumento de controlo pressupõe uma abordagem flexível do funcionamento da organização, que estimule o desempenho organizacional e que aprove os objetivos a serem alcançados por todos os elementos envolvidos (Epstein & Manzoni, 1998).

Os *Tableaux de Bord* desempenham um papel essencial na comunicação gráfica de informações relevantes para os gestores, permitindo que monitorem sistematicamente dados de apoio à gestão. Eles são uma forma prática e simples de apresentar o desempenho das atividades organizacionais de maneira visual e facilmente interpretável (Bremser & Wagner, 2013). Através da utilização de *Tableaux de Bord* é possível medir, gerir e até alterar o desempenho da organização, concentrando-se no que é essencial para o seu funcionamento (Kerzner, 2017).

O crescente valor atribuído à quantidade de informação produzida pelas organizações está diretamente relacionado com a maneira como o desempenho das atividades é apresentado de forma prática e compreensível. Nesse contexto, os *Tableaux de Bord* têm se tornado cada vez mais comuns dentro das organizações devido à sua capacidade de fornecer uma apresentação visual e de fácil interpretação dos dados relevantes para a gestão (Bremser & Wagner, 2013).

Assim, as principais características dos *Tableaux de Bord* passam pela representação gráfica da informação relevante, utilizando um *layout* simples, direto, claro e intuitivo. Além disso, esses instrumentos são sintéticos quanto à informação que transmitem e têm o seu foco na monitorização das variáveis-chave da organização para atingir os objetivos estratégicos. Esse instrumento proporciona vantagens significativas, permitindo um acesso mais direto às informações mais importantes, o que contribui para uma gestão mais eficiente. Ao concentrar-se no essencial, o *Tableau de Bord* otimiza a análise dos indicadores-chave, tornando-se um aliado valioso para a tomada de decisões informadas e estratégicas (Bremser & Wagner, 2013; Tokola et al., 2016).

#### **1.2.1.6 *Balanced Scorecard***

O *Balanced Scorecard (BSC)*, proposto por Kaplan e Norton (1992) é um instrumento estratégico de medição e gestão de desempenho. Este modelo permitiu uma progressão na abordagem de medição do desempenho organizacional, que era unidimensional e focada apenas em indicadores financeiros para um sistema de medição e gestão mais abrangente e equilibrada, fornecendo uma abordagem holística do desempenho em diversas áreas críticas (Major & Vieira, 2018).

Antes da introdução do BSC, os gestores sentiam alguma dificuldade em analisar o desempenho da empresa uma vez que se baseavam num conjunto limitado de indicadores. Assim, o BSC, foi desenvolvido com base na premissa de que informações mensuráveis têm um impacto significativo nos diversos *stakeholders*, tais como funcionários, clientes, fornecedores e investidores. Essas informações abrangem diversas dimensões, tais como desempenho financeiro, satisfação do cliente, processos internos eficientes e inovação e aprendizagem organizacional. Essas perspetivas têm o propósito de fornecer uma visão abrangente e equilibrada do desempenho da organização, reconhecendo a relevância e a

*Os Sistemas de Controlo de Gestão e a Performance nas PME Portuguesas*

---

interdependência de diferentes partes interessadas para o sucesso global da empresa. O BSC tem outros propósitos, nomeadamente, este permite determinar a posição atual da organização, comunicar a estratégia aos colaboradores, auxilia a aprendizagem e influencia atitudes (Kaplan & Norton, 1996; Bourguignon et al., 2004; Carvalho & Filipe, 2014; Malagueño et al., 2018).

Para autores como Bourguignon et al. (2004), Reis e Rodrigues (2014) e Russo (2015), o BSC é uma ferramenta de gestão que utiliza informação não financeira e alinha as decisões estratégicas com as ações realizadas em todos os níveis hierárquicos. Desta forma, proporciona aos gestores as indicações necessárias para o progresso da organização e estabelece uma ligação entre o controlo operacional, isto é, a curto prazo, e a estratégia, ou seja, longo prazo.

Para essa interligação entre as atividades operacionais e os objetivos estratégicos serem estabelecidos, o BSC deve passar por quatro processos da gestão estratégica: (i) clarificação e divulgação da estratégia - irá elucidar as ações a realizar e, conseqüentemente, divulga a missão com o intuito de alcançar os objetivos definidos; (ii) comunicação e alinhamento estratégico - ao identificar a ligação entre os objetivos globais e individuais, contribui para a comunicação da estratégia para toda a organização, uma vez que os objetivos operacionais ficam alinhados com a estratégia global; (iii) afetação de recursos – conhecendo os objetivos da organização e identificando os fatores críticos de sucesso, existe uma melhor gestão das atividades e a afetação de recursos torna-se mais eficaz, possibilitando um orçamento mais fidedigno e alinhado com a estratégia; por fim, (iv) *feedback* e aprendizagem organizacional – a implementação de uma lógica de melhorias contínuas fica facilitada, uma vez que o *feedback* ajuda os gestores a compreender melhor a estratégia e os fatores críticos de sucesso (Kaplan & Norton, 1996).

Para Jordan et al. (2021) e Kaplan e Norton (1996) a filosofia do BSC baseia-se nos fatores críticos de sucesso, que se agrupam em quatro perspetivas, como mostra a seguinte tabela 1:

*Tabela 1 - As perspetivas do Balanced Scorecard*

<b>Perspetivas</b>	<b>Descrição</b>	<b>Objetivo</b>
Perspetiva de aprendizagem e crescimento	Inclui os recursos e as competências mais relevantes, garantindo o sucesso dos processos de trabalho e levando à satisfação dos clientes e o sucesso dos resultados financeiros	Identificar as competências fundamentais e proporcionar o seu crescimento, representando o principal valor intangível de uma organização, as pessoas.
Perspetiva dos Processos Internos	Salientam-se as atividades e os processos prioritários	Foco nas atividades críticas e que criem valor
Perspetiva dos Clientes	Identificam-se os fatores necessários para a satisfação dos clientes e garante-se que o crescimento financeiro seja suportado a longo prazo	Compreender a relação com os clientes, estando o sucesso da organização ligada à satisfação dos seus clientes
Perspetiva Financeira	Onde se comprova se o desenvolvimento da atividade consegue gerar retorno favorável para o capital investido	Os acionistas encontram-se no centro, uma vez que esperam retorno para o seu capital investido, consequentemente, os indicadores são de natureza financeira

Fonte: Adaptação de Jordan et al. (2021) e Kaplan e Norton (1996)

### **1.2.1.7 Execution Premium**

O *Execution Premium* é um modelo que veio colmatar algumas falhas do BSC. Este modelo complementar é um sistema integrado de gestão, em que o seu objetivo é fazer a ponte entre o planeamento estratégico com a execução operacional.

Este sistema de gestão tem as seguintes etapas: (i) elaboração da estratégia; (ii) tradução da estratégia; (iii) alinhamento com a organização; (iv) planeamento das operações; (v) monitorização e aprendizagem; e, (vi) testagem e adaptação da estratégia. O intuito do *Execution Premium* é funcionar de forma interativa e personalizada de acordo com a estratégia, no entanto, deve ter em consideração o BSC como pilar do sistema de gestão para a sua execução (Kaplan & Norton, 2005b, 2008).

### **1.2.2 Instrumentos de Orientação de Comportamento**

Os instrumentos de orientação de comportamento visam o alinhamento do comportamento individual com os objetivos globais da organização, atuando ao nível do

alinhamento estratégico e garantindo que os colaboradores não desviam o foco dos objetivos organizacionais (Jordan et al., 2021).

Assim, orientar o comportamento implica fornecer aos responsáveis as condições necessárias para tomarem decisões individuais que contribuam para o alcance dos objetivos organizacionais globais (Peters & Waterman, 1987). Para isso, Peters e Waterman (1987) referem que com a existência de um número elevado de gestores descentralizados, acrescem algumas responsabilidades, sendo fundamental que estes garantam que as suas decisões e ações não contribuam apenas para o alcance dos objetivos de cada departamento, mas também para o alcance dos objetivos organizacionais, de forma a garantir o bom funcionamento da organização.

Como referido anteriormente, o autor Simons (1987, 1990, 1994, 1995, 2000) afirmou que existem quatro sistemas denominados de *levers of control*. Estes sistemas são os sistemas de crenças, de restrições, de controlo de diagnóstico e de controlo interativo. Através do uso dessas alavancas de controlo, procura-se aumentar a eficácia na gestão das organizações, orientando, reorientando e restringindo comportamentos de forma a atingir os objetivos desejados.

Os sistemas de crenças são utilizados pelos gestores de topo e tem como objetivo definir, reforçar e comunicar os valores básicos da organização (Simons, 1994). Uma vez que são sistemas mais formais, são estabelecidos através de documentos protocolares, tais como a carta de valores e a declaração com a missão e visão da organização. Para além destes sistemas alertarem os colaboradores para os valores fundamentais da organização, podem também motivá-los a procurar novas formas de criar valor (Simons, 1995).

Os sistemas de restrições são utilizados para estabelecer limites e regras que devem ser respeitadas. À semelhança dos sistemas de crenças, também os sistemas de restrições são de teor formal, sendo criados através de códigos de conduta, diretivas operacionais e sistemas de planeamento estratégico (Simons, 1994).

Os sistemas de controlo de diagnóstico têm a finalidade de acompanhar os resultados da organização e retificar quaisquer desvios em relação às metas de desempenho estabelecidas anteriormente (Simons, 1995). O plano de negócio e o orçamento são exemplos destes sistemas de controlo, sendo as ferramentas de gestão que permitem aos

*Os Sistemas de Controlo de Gestão e a Performance nas PME Portuguesas*

---

gestores avaliar os resultados alcançados, possibilitam a transformação das estratégias inicialmente idealizadas em ações realizadas e permitem a comparação dos resultados com as metas de desempenho (Simons, 2000).

Os sistemas de controlo interativo são utilizados pelos gestores de topo, tornando-os capazes de orientar os processos de ideias criativas, mesmo na ausência de planos formais e têm como objetivo forçar o diálogo e a aprendizagem em toda a organização (Simons, 1994, 2000). Com o foco destes sistemas no diálogo, aprendizagem e comunicação, permite o estímulo do desenvolvimento e seleção de novas estratégias (Agbejule, 2011; Simons, 1995). Os SCG, quando usados de forma interativa, possibilitam a análise, discussão e interpretação de resultados entre os diferentes níveis hierárquicos da organização (Henri, 2006).

Neste âmbito, os SCG revelam-se importantes, uma vez que, para além de permitirem a recolha de informações essenciais para facilitarem as decisões do planeamento e controlo, auxiliam também na orientação do comportamento dos colaboradores em todos os níveis hierárquicos (Malmi & Brown, 2008).

Os instrumentos de orientação de comportamento dividem-se em três categorias, a organização em centros de responsabilidade, os critérios de avaliação da *performance* financeira e os preços de transferência interna. Para Malmi e Brown (2008), a adoção dessas categorias na estruturação das organizações proporciona o alinhamento da gestão, uma vez que oferecem melhores condições a cada gestor para que possam assumir uma postura baseada nos interesses da organização, em vez de se concentrarem apenas nas decisões dos seus departamentos (Jordan et al., 2021).

### ***1.2.2.1 Centros de Responsabilidade***

Os centros de responsabilidade são instrumentos relacionados com a responsabilização e a delegação de autoridade, bem como com estruturas descentralizadas e gestão por objetivos. No entanto, o sucesso desses centros depende da capacidade de gestão do nível hierárquico superior em divulgar de forma eficaz a missão e a estratégia da organização (Jordan et al., 2021).

Os centros de responsabilidade são áreas da organização que possuem objetivos específicos, permitindo que o gestor seja responsável pelas atividades relacionadas com

*Os Sistemas de Controlo de Gestão e a Performance nas PME Portuguesas*

---

a sua área. Ao projetar esses centros, a organização procura assegurar que a estrutura organizacional esteja alinhada com os objetivos globais da empresa, de forma que os objetivos específicos de cada centro estejam em conformidade com a estratégia global (Carvalho, 2019; Merchant & Van Der Stede, 2017).

A divisão em centros é importante para a organização, no entanto, para que uma área de trabalho possa ser considerada um centro de responsabilidade, este deve possuir certas características, a saber: (i) haver um responsável designado para cada área; (ii) objetivos específicos a alcançar por cada área; (iii) definição de missão para cada área; e por fim, (iv) afetar a cada área os recursos necessários para alcançar os objetivos definidos (Jordan et al., 2021; Reis & Rodrigues, 2014).

A descentralização compreende a divisão da organizacional em centros de responsabilidade, podendo estes serem caracterizados em diferentes tipologias (Anthony & Govindarajan, 2007). Assim, os centros de responsabilidade podem ser: (i) Centros de custos, onde o gestor controla apenas os gastos da atividade; (ii) Centros de resultados, onde o gestor controla os rendimentos e gastos da atividade; e, (iii) Centros de investimentos, onde o gestor, para além dos resultados controla os ativos e passivos associados à atividade (Jordan et al., 2021; Reis & Rodrigues, 2014).

Para os autores, a criação de centros de custos tem como objetivo principal a redução desses custos, enquanto os centros de resultados visam avaliar a *performance* com base nos lucros gerados e os centros de investimento têm a responsabilidade ampliada para apurar resultados relacionados a ativos e passivos.

Nos centros de custos, são considerados apenas os recursos necessários e seus gastos, sem medir diretamente os *outputs*, sendo o gestor responsável pela realização de estimativas e apenas responsabilizado pelos gastos que decide assumir (Anthony & Govindarajan, 2007; Jordan et al., 2021).

Já nos centros de resultados, o gestor pode tomar decisões relacionadas aos rendimentos e gastos provenientes dos produtos e serviços gerados pelo centro, sendo possível comparar os *inputs* necessários com os *outputs* gerados em termos financeiros (Pereira & Martins, 2005; Pereira, 2014).

Por sua vez, nos centros de investimento, o gestor tem o poder de decisão sobre os ativos e passivos, determinando o volume de capital investido na atividade (Jordan et al., 2021).

A descentralização, que envolve a distribuição de funções e obrigações, também resulta na criação de vários centros de responsabilidade, aumentando as preocupações dos gestores descentralizados em adequar os seus comportamentos para privilegiar os interesses da organização e alcançar os objetivos da mesma (Khandwalla, 1977; Dillman, 1991; Borralho, 2018; Jordan et al., 2021).

### ***1.2.2.2 Critérios de Avaliação da Performance***

A avaliação da *performance* tem um papel crucial como instrumento de orientação do comportamento, permitindo a medição, tanto a curto como a longo prazo, do quão bem uma organização consegue atingir os seus objetivos e metas, o que contribui para uma melhor eficácia e eficiência da organização (Borralho, 2018; Costa & António, 2018; Pereira, 2014). A fixação de objetivos é fundamental e a avaliação do grau de cumprimento desses objetivos torna-se essencial para a monitorização dos diversos departamentos da organização. Assim, a utilização da avaliação da *performance* revela-se de suma importância para uma gestão eficiente e bem-sucedida.

De acordo com Anthony e Govindarajan (2007), o propósito dos sistemas de avaliação da *performance* é sustentar a implementação da estratégia da organização. Para alcançar esse propósito, é fundamental que os indicadores escolhidos garantam a consonância com a estratégia da organização.

A avaliação da *performance* deve ser adaptada a cada centro de responsabilidade (Jordan et al., 2021). No entanto, é importante que a avaliação seja cuidadosamente ajustada para evitar possíveis conotações negativas. Se a avaliação não estiver alinhada com cada centro, os resultados podem ser distorcidos e não refletir o desempenho real do responsável. Isso pode levar a uma perda de interesse no SCG da organização, visto que o gestor pode ser influenciado por fatores fora do seu controlo.

O propósito da avaliação da *performance* é melhorar a produtividade, desenvolver as capacidades pessoais, motivar os colaboradores e auxiliar nas decisões organizacionais e na gestão pessoal. Além disso com base em dados passados e atuais, a avaliação pode ser utilizada como um indicador de antecipação, permitindo delinear uma previsão para o

futuro (Lopes, 2020; López & Hiebl, 2015; Malagueño et al., 2018; Reid & Smith, 2000; Neely et al., 2005).

Jordan et al. (2021) afirmam que a avaliação da *performance* deve considerar a quantidade (montante de distribuição para a organização), a eficácia (grau de cumprimento do objetivo) e a eficiência (meios utilizados para a obtenção de resultados). Para além destes aspetos mencionados pelos autores, os indicadores devem possuir certas qualidades, tais como: simplicidade, objetividade, convergência, coerência, controlabilidade, integralidade e equidade.

### ***1.2.2.3 Preços de Transferência Interna***

Os preços de transferência interna, de acordo com Anthony e Govindarajan (2007), visam atribuir valor às transações de bens e serviços realizadas entre as diferentes áreas da organização. Jordan et al. (2021) explicam que estes preços são utilizados para transações entre centros de responsabilidade, sendo considerados como vendas ou compras internas, e permitem apurar o resultado de cada centro. Além disso, a implementação dos preços de transferência interna influencia o comportamento dos gestores, alinhando as suas ações com a estratégia da organização e os objetivos. A definição destes preços envolve considerar variáveis que os gestores podem influenciar, mesmo que não tenham controlo total sobre elas, pois são responsabilizados pelos gastos/custos que conseguem gerir (Pereira, 2014).

A utilidade dos sistemas de preços de transferência interna prende-se com a necessidade de determinar os preços dos produtos ou serviços, que serão transacionados internamente, e com a consequente possibilidade de avaliação da *performance* de cada centro de responsabilidade. Estas transações são influenciadas pelas dependências existentes entre as diversas áreas da organização, resultantes dos produtos ou serviços que passam por várias subsecções durante o processo de transformação (Lopes, 2020; López & Hiebl, 2015; Malagueño et al., 2018; Reid & Smith, 2000; Neely et al., 2005).

Jordan et al. (2021) destacam as seguintes formas de fixar preços de transferência: (i) Preço de Mercado, onde prevalece o seu valor de mercado; (ii) Custo Padrão, baseados em custos pré-determinados; e, (iii) Preços Negociados, usados em circunstâncias especiais. De realçar, a necessidade dos preços de transferência interna serem aceites por

parte dos responsáveis dos centros e, para além disso, na opinião de Lopes (2020) deverem ser estáveis ao longo do tempo.

Quanto aos objetivos dos preços de transferência interna, Anthony e Govindarajan (2007), destacam três: dar autonomia aos gestores descentralizados, avaliar a *performance* dos centros de responsabilidade e promover a coerência de objetivos. Jordan et al. (2021) acrescentam um outro objetivo, motivar os gestores descentralizados para a tomada de decisões que correspondam ao interesse global da organização.

### **1.2.3 Instrumentos de Diálogo**

Os instrumentos de diálogo são cruciais ao longo de todo o processo CG, desempenhando um papel essencial nas negociações de objetivos, na tomada de medidas corretivas e na aplicação dos recursos, tanto para o plano operacional como para o orçamento. Esses instrumentos, como reuniões, relatórios e salas de discussão, visam envolver todos os intervenientes dos diversos níveis hierárquicos em diálogos contínuos (Jordan et al., 2021; Kluge et al., 2002).

A sua importância é indiscutível para a obtenção de vantagens competitivas sustentáveis, independentemente do tamanho ou área de atuação da organização, permitindo uma maior eficácia na abordagem aos mercados (Reis & Rodrigues, 2014).

O diálogo é indispensável em todo o processo do SCG, desempenhando um papel fundamental no bom desempenho organizacional (Anthony & Govindarajan, 2007). Para Anthony e Govindarajan (2007), os instrumentos de diálogo, como as reuniões, facilitam a comunicação ao promoverem comportamentos, negociações, análises e interpretações com uma linguagem organizacional comum. Alinhados com essa perspetiva, Jordan et al. (2021) referem que os instrumentos de diálogo incluem reuniões, relatórios internos e debates, visando a partilha de informações e a discussão de ideias para otimizar o funcionamento das organizações. Outro exemplo de instrumento de diálogo é a *intranet*, que se destaca como uma rede interna de informação nas organizações, facilitando a partilha rápida de dados e favorecendo a resolução de problemas organizacionais e a troca de ideias (Kluge et al., 2002).

Estes instrumentos possuem dois objetivos principais: além de mostrar resultados, têm o propósito de uniformizar a comunicação através da promoção de uma linguagem organizacional global e coesa. Com a utilização de instrumentos de diálogo, como reuniões, os colaboradores comunicam entre si com a mesma linguagem, contribuindo para uma aprendizagem coletiva e uma comunicação forte na organização e não apenas para o planeamento e a apresentação de desempenho (Jordan et al., 2021; Kluge et al., 2002).

### **1.3 Os Sistemas de Controlo de Gestão e a *performance***

#### **1.3.1 A avaliação da *performance***

Na área do CG, vários autores, como Govindarajan e Fisher (1990), Chenhall e Langfield-Smith (1998), Williams e Seaman (2002) e Halabi et al. (2010) estudaram a associação entre a adoção e utilização dos SCG e o impacto na *performance* nas organizações. Destes estudos resultaram alertas, destacando-se o feito por Halabi et al. (2010), que enfatiza que a *performance* só é alcançada se os gestores compreenderem plenamente os SCG.

A palavra “*performance*” ou desempenho estão relacionadas com a ação, o resultado e o sucesso em comparação com um modelo pré-estabelecido (Aguilar, 2003). Esta corresponde à capacidade de criação de valor, num determinado período de tempo, e consegue-se influenciando variáveis que ajudam a alcançar os objetivos estratégicos das organizações (Andersen & Fagerhaug, 2001).

Já a avaliação de *performance* trata-se de um mecanismo comum de CG que pode ser definido como o processo para determinar o sucesso da organização, tendo em conta os seus objetivos e metas estratégicas (Hertenstein & Platt, 2000; Kagioglou et al., 2001). Esse processo envolve pessoas, ferramentas, processos e indicadores organizados com o intuito de originar informações para os vários níveis hierárquicos.

Um sistema de avaliação de *performance* deve ser dinâmico, alinhado com a estratégia, abranger indicadores financeiros e não financeiros, ser compreensível para todos os colaboradores e abranger todos os processos da organização (Neely et al., 2005). A sua implementação tem o propósito de alinhar as atividades dos colaboradores com os

objetivos estratégicos, aumentar a sustentabilidade, definir incentivos e recompensas, identificar necessidades de formação, decidir sobre promoções e melhorar o desempenho, produtividade e motivação (Caetano, 2009).

A literatura defende amplamente o uso de indicadores de *performance* para uma ação bem-sucedida (Wheelen & Hunger, 2000). A avaliação da *performance* é essencial para comunicar posicionamento, confirmar prioridades e promover crescimento (Carney, 1999; Dixon et al., 1990; Sinclair & Zairi, 2000).

Jordan et al. (2021) propuseram três formas para se medir a performance organizacional: (i) através da quantidade de participação para os resultados da organização; (ii) pela eficácia, isto é, perceber se os objetivos propostos foram de facto concluídos; e, (iii) pela eficiência, ou seja, se os meios utilizados para conseguir alcançar o objetivo são competentes.

Através de meios financeiros, operacionais e motivação dos colaboradores, a avaliação da *performance* auxilia a gestão a alcançar um alinhamento das futuras atividades com a estratégia operacional, contribuindo para o sucesso da organização (Waddington et al., 2001). No entanto, ainda existem desafios para muitas empresas na formulação e utilização adequada dos indicadores de *performance*, conforme previsto por Eccles e Pyburn (1992).

### **1.3.2 Indicadores de *performance***

Os gestores não devem optar entre medidas financeiras e não-financeiras para avaliar a *performance* da organização, mas sim fundi-las, pois, nenhum critério isolado é suficiente para compreender claramente a *performance* nas diversas áreas de atuação (Kaplan & Norton, 2005b; Neely et al., 2005). A integração inteligente de indicadores financeiros e não-financeiros é essencial para capturar o valor atual da organização e os fatores que contribuem para a criação de valor no negócio, possibilitando alcançar o sucesso (Ittner & Larcker, 2001).

Os indicadores de gestão desempenham um papel determinante no processo de monitorização da *performance*, pois ajudam a apurar os resultados da organização,

*Os Sistemas de Controlo de Gestão e a Performance nas PME Portuguesas*

---

permitindo comparações com os objetivos previamente definidos e a clarificação do nível de *performance* alcançado (Alawattage & Wickramasinghe, 2007). Dessa forma, os indicadores de *performance* são amplamente aceites como ferramentas para quantificar objetivamente os resultados, promovendo o consenso na organização (Broadbent, 1999). Caldeira (2012) identifica quinze características que tornam um indicador num bom instrumento de gestão, embora seja difícil encontrar um indicador que reúna todas as características. Por isso, o sistema de monitorização da *performance* deve ser adaptável e ajustado às particularidades da própria organização.

Diferentes abordagens são adotadas pelos autores na medição do desempenho organizacional. Länsiluoto et al. (2019) expandiram o estudo de Chapman e Kihn (2009), adicionando o item "solvência" como aspeto-chave do desempenho financeiro, e utilizaram onze indicadores, como retorno do investimento, lucro, fluxo de caixa das operações, entre outros. Já para os autores Ruiz-Palomo et al. (2019), o desempenho organizacional deve ser medido através de três indicadores construídos a partir da perceção dos gestores sobre a posição competitiva da organização, tais como o crescimento da participação de mercado, melhorias na rentabilidade e produtividade. A posição da organização em relação aos concorrentes é considerada um dos principais indicadores de sucesso ou fracasso, uma vez que o sucesso é um termo relativo e difícil de medir.

Inicialmente, a *performance* nas organizações era avaliada através de medidas financeiras, tais como, a rentabilidade dos ativos ou *Return on Assets* (ROA), a rentabilidade do capital próprio ou *Return on Equity* (ROE), o crescimento das vendas, autonomia financeira e volume de negócios (Ha et al., 2016). Embora algumas medidas não financeiras sejam introduzidas em estudos que relacionam os SCG com a *performance*, a maioria continua a focar-se em aspetos contabilísticos e financeiros (Reid & Smith, 2000). No entanto, esses indicadores, apesar de importantes, já não são suficientes para medir a *performance* da organização (Gomes et al., 2004).

Atualmente, a *performance* deve ser vista como uma estrutura multidimensional, sendo necessário a integração de sistemas, pessoas, clientes, operações e gestão (Jyoti & Sharma, 2012; Richard et al., 2009). Neste sentido, a organização deve também adotar

medidas não-financeiras, como a implementação da estratégia, a satisfação do cliente e dos colaboradores, a capacidade de inovação e a criação de valor para os acionistas (Kaplan & Norton, 2005a).

Hart e Quinn (1993) propuseram duas dimensões para avaliar a *performance*: (i) a *performance* financeira, através de indicadores económico-financeiros, tais como, autonomia financeira, ROA e ROE, *debt-to-equity* e *Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation, and Amortization* (EBITDA); e, (ii) a *performance* do negócio, com base em medidas operacionais, como o crescimento das vendas, quota de mercado e o desenvolvimento de novos produtos.

O ROA, fornece uma perspetiva de quão eficiente é a gestão da organização na utilização dos seus ativos para gerar ganhos, por outras palavras, é a capacidade que a organização possui para gerar lucros a partir dos seus ativos (Cho & Pucik, 2005; Zack et al., 2009) e calcula-se como se ilustra a seguir:

$$ROA = \frac{EBIT^2}{Ativo}$$

O ROE é um indicador da rentabilidade das aplicações financeiras dos investidores na organização, ou seja, calcula a retribuição que os acionistas conseguem obter consoante o capital investido (Caixe & Krauter, 2014; Cho & Pucik, 2005) e calcula-se como se ilustra a seguir:

$$ROE = \frac{Resultado\ Líquido}{Capital\ Próprio}$$

Portanto, quanto maior o ROA e o ROE, melhor será a *performance* da organização (Baek & Kim, 2015; Borlea et al., 2017; Vaccaro et al., 2010; Zack et al., 2009).

---

<sup>2</sup> EBIT é a sigla para Earning Before Interest and Taxes, que significa “Resultado Antes de Juros e Impostos” é um resultado operacional que engloba todos os rendimentos e gastos operacionais (*EBIT - Economias*, n.d.).

O *debt-to-equity* (índice de endividamento) é um rácio financeiro entre o passivo e o capital próprio, utilizado para financiar o ativo (Wijst & Thurik, 1993) e calcula-se como se ilustra a seguir:

$$\text{Debt-to-equity} = \frac{\text{Passivo}}{\text{Capital Próprio}}$$

A Autonomia Financeira é um rácio que permite avaliar a capacidade que a organização possui para financiar os ativos com os seus capitais próprios sem recorrer a financiamentos externos. Quanto maior o valor deste rácio, maior será a estabilidade, independência e solidez financeira da organização porque indica uma reduzida dependência de capitais alheios (Wijst & Thurik, 1993) e calcula-se como se ilustra a seguir:

$$\text{Autonomia Financeira} = \frac{\text{Capital Próprio}}{\text{Total do Ativo}}$$

O EBITDA é utilizado para avaliar o desempenho operacional da organização relativamente ao negócio, ou seja, é a capacidade de uma empresa gerar recursos através da sua atividade empresarial (Invernizzi et al., 2016) e calcula-se como se ilustra a seguir:

$$\text{EBITDA} = \text{Resultado Operacional} + \text{Depreciações} + \text{Amortizações}$$

A utilização de vários indicadores traz consigo diversos benefícios, permitindo uma avaliação multidimensional da *performance* (Ford & Schellenberg, 1982). Nessa linha de pensamento, a *performance* é entendida como uma variável complexa, uma vez que engloba uma multiplicidade de fatores interligados.

### **1.3.3 Performance e as organizações**

Nos últimos anos, o foco da investigação dos SCG e a sua relação com a *performance* organizacional evoluiu de uma análise do simples impacto da implementação desses sistemas para uma compreensão mais profunda de como são utilizados e quais são os seus efeitos. No entanto, apesar dos avanços nessa área, o tema ainda se mantém atual e não

*Os Sistemas de Controlo de Gestão e a Performance nas PME Portuguesas*

---

está totalmente esclarecido (Bititci et al., 2012; Franco & Bourne, 2003; Hudson et al., 2001; Pavlov & Bourne, 2011).

A avaliação da *performance* engloba várias vertentes, nomeadamente a financeira, a organizacional e a operacional (Venkatraman & Ramanujam, 1986). Apesar de se conhecer o âmbito, a definição de sucesso organizacional permanece ambígua (Ruiz-Palomo et al., 2019). Duréndez et al. (2016) destacam a posição em relação à concorrência para determinar o sucesso e sugerem também o aumento da participação de mercado, a lucratividade e a produtividade.

Independentemente dos indicadores usados para medir o sucesso organizacional, eles devem ser válidos e o mais concretos possível para existir a possibilidade de uma análise que demonstre a realidade da organização (Powell, 2008).

Os estudos que relacionam a *performance* com as PME e os SCG ainda são limitados, e a existência de uma relação direta inequívoca entre esses sistemas e a *performance* não pode ser afirmada com certeza, devido à falta de conclusividade nos resultados das investigações (Rehman et al., 2021). Todavia, apesar dessa falta de consenso, alguns estudos têm demonstrado uma relação entre esses dois fatores, os quais serão apresentados a seguir.

De facto, existem alguns estudos relevantes que abordam a relação entre os SCG e a *performance* em diferentes setores. Por exemplo, o estudo realizado por Adiputra et al. (2020) na indústria hoteleira mostra que o desajuste estratégico com os SCG pode prejudicar a *performance* da organização, enquanto, por outro lado, quando os SCG estão alinhados com a estratégia, a *performance* é melhorada. Além disso, King et al. (2010) também encontraram uma relação positiva entre a utilização de SCG e a *performance* em empresas de cuidados de saúde.

No setor público, a adoção adequada de SCG também se associa a uma melhor *performance* (Felício et al., 2021).

Estudos de Davila (2000) e Duréndez et al. (2016), reforçam a relação positiva entre SCG e *performance*, influenciando positivamente a gestão de produtos e reduzindo incertezas. Tsamenyi et al. (2011) e Junqueira et al. (2016) provam que a escolha da estratégia e dos SCG impactam a *performance* das empresas.

Podendo concluir-se que a efetiva utilização de SCG em PME eleva a sua competitividade e que a adequada adoção desses sistemas melhora a *performance* (Laitinen, 2011; Lema & Duréndez, 2007; Marriott & Marriott, 2000).

Ainda relativamente a quem os utiliza mais para conseguir esses benefícios, Garengo e Bititci (2007), sugerem que empresas com estruturas mais centralizadas tendem a não adotar SCG e também não utilizam medidas específicas para avaliar a *performance*, bem como sugerem que a avaliação da *performance* não depende do modelo de negócio da organização, mas sim da sua dimensão.

## **1.4 Os Sistemas de Controlo de Gestão nas PME**

### **1.4.1 Definição de PME**

Na Recomendação da Comissão 96/280/CE, de 3 de abril de 1996, está presente a primeira definição relativa às PME. No entanto, esta definição foi revista em 2003, de modo a retratar a evolução económica geral e com o intuito de transpor barreiras específicas que as PME enfrentavam, dando resultado à atual versão da definição de PME (Comissão Europeia, 2019).

O artigo 2.º, que trata dos efetivos e limiares financeiros que definem as categorias de empresas, do anexo da Recomendação da Comissão 2003/361/CE, de 6 de maio de 2003, refere que:

“A categoria das micro, pequenas e médias empresas (PME) é constituída por empresas que empregam menos de 250 pessoas e cujo volume de negócios anual não excede 50 milhões de euros ou cujo balanço total anual não excede 43 milhões de euros. Na categoria das PME, uma pequena empresa é definida como uma empresa que emprega menos de 50 pessoas e cujo volume de negócios anual ou balanço total anual não excede 10 milhões de euros. Na categoria das PME, uma microempresa é definida como uma empresa que emprega menos de 10 pessoas e cujo volume de negócios anual ou balanço total anual não excede 2 milhões de euros.”

De modo a facilitar a perceção do anteriormente referido, a Figura 1 demonstra a definição da Categoria das PME.

Figura 1 - Definição da Categoria das PME

Categoria	N.º trabalhadores	Volume de negócios anual	Balanço total anual
Microempresas	< 10	≤ 2 milhões de euros	≤ 2 milhões de euros
Pequenas Empresas	< 50	≤ 10 milhões de euros	≤ 10 milhões de euros
Médias Empresas	< 250	≤ 50 milhões de euros	≤ 43 milhões de euros

OU

Fonte: (Comissão Europeia, 2019)

Segundo Jean-Claude Juncker, presidente da Comissão Europeia, entre os anos de 2014 a 2019, as PME são responsáveis pela criação de mais de 85% de novos postos de trabalho na Europa, sendo a espinha dorsal da economia.

As PME são impulsionadoras da economia europeia e uma fonte necessária de postos de trabalho, uma vez que melhoram o espectro empresarial e desenvolvem a inovação na União Europeia, sendo assim fulcrais para estimular a competitividade e o emprego (Ismail et al., 2019). Assim, segundo estes autores, a noção de PME contribui para a promoção da inovação e a criação de parcerias, garantindo que, apenas as organizações que necessitem de ajuda, sejam alvo de apoio económico.

Para Garengo et al. (2005) as PME distanciam-se das grandes empresas com base em três características principais, nomeadamente, a incerteza, a inovação e a evolução. Isto porque, considerando que as PME são fulcrais para a economia, as constantes mudanças obrigam as empresas a avaliar e alterar as suas estratégias competitivas a nível externo.

As PME, segundo Russo (2015), possuem algumas características de teor negativo, tais como: (i) pode existir, por parte dos superiores, pouca delegação de decisão para com os subordinados; (ii) por vezes os gestores podem confundir-se com os sócios da organização; (iii) a estrutura organizacional tem tendência a ser simples; (iv) o poder

negocial é reduzido, tanto com a banca, os fornecedores e os clientes; (v) a localização, normalmente, envolve a zona de residência; e, (vi) os recursos, tanto materiais, como financeiros e humanos têm tendência a serem escassos. Para rematar as afirmações de Russo (2015), os autores Ruiz-Palomo et al. (2019) referem ainda que o grande carácter das PME foca-se na sua flexibilidade e que as diversas qualidades derivam desta.

Para Garengo e Bititci (2007), o gestor é a variável predominante numa PME, uma vez que este influencia tanto a estrutura como a cultura organizacional. A estrutura é normalmente acessível, proporcionando a diminuição da especialização de tarefas e a cultura organizacional sucede o perfil do seu dirigente.

Segundo Ramon-Jeronimo et al. (2019) uma PME passa por quatro distintas fases. Numa primeira fase, a organização é meramente unipessoal, onde se ajusta a fase da criação e existe apenas o proprietário. Na segunda fase, com a entrada de colaboradores, a organização passa por uma estruturação organizacional. Na terceira fase, devido à departamentalização, a organização necessita de uma maior gestão e um controlo mais abrangente. Por fim, a quarta fase compreende a formalização de processos, tais como, adoção de políticas, implementação de organigramas, elaboração de planos e institucionalização de SCG.

#### **1.4.2 PME Excelência**

Antes de abordar as PME Excelência, torna-se necessário compreender o Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas e à Inovação (IAPMEI) e as PME Líder.

O IAPMEI foi criado em 1975 através do Decreto-Lei n.º 51/75, de 7 de fevereiro. No entanto, o seu nome atual é Agência para a Competitividade e Inovação, tendo um papel fulcral ao nível do apoio às PME, tais como, apoio na aquisição e gestão de fundos, apoio nas tarefas de gestão operacional e estratégica das organizações, apoio na cooperação entre organizações, realização de estudos de viabilidade, assistência geral, entre outros (Porto Editora, n.d.).

O estatuto PME Líder foi instituído pelo IAPMEI com o propósito de reconhecer e distinguir as PME que demonstram um desempenho superior em comparação com outras

*Os Sistemas de Controlo de Gestão e a Performance nas PME Portuguesas*

---

empresas do mesmo segmento. Ser uma PME Líder oferece diversas vantagens e benefícios para essas empresas. Entre eles, destacam-se a facilidade nas relações com o setor bancário, proporcionando melhores condições em produtos financeiros e serviços, bem como o prestígio e reconhecimento perante os *stakeholders* (IAPMEI - PME Líder, n.d.).

Por sua vez, o estatuto PME Excelência é uma distinção de prestígio que amplia ainda mais a posição das empresas no mercado. Essa designação representa um selo de reputação que destaca as PME pelo seu mérito e excelência no desempenho. Ao serem reconhecidas como PME Excelência, essas empresas têm a oportunidade de estabelecer relações privilegiadas com fornecedores, instituições financeiras e clientes, baseadas na confiança mútua. Essa relação envolvente e prestigiante facilita o desenvolvimento dos negócios dessas PME e proporciona-lhes vantagens competitivas no mercado (IAPMEI - PME Líder, n.d.).

A seleção das PME Excelência é realizada com base nas PME Líder, o que reforça ainda mais o seu mérito e a qualidade das suas práticas empresariais. Essa distinção é um reconhecimento merecido da cooperação dessas empresas para os resultados positivos da economia. Ser uma PME Excelência é um sinal de que a empresa possui uma gestão eficiente, uma estratégia sólida e um desempenho notável, destacando-se entre as demais PME (IAPMEI - PME Excelência, n.d.).

Essa distinção também proporciona benefícios tangíveis para as PME Excelência, como maior facilidade de acesso a recursos financeiros e melhores condições de financiamento. Além disso, o estatuto PME Excelência contribui para fortalecer a reputação da empresa, aumentando a confiança dos clientes, fornecedores e parceiros de negócio. Todo esse reconhecimento reforça a posição dessas empresas no mercado e a importância do seu papel no desenvolvimento da economia (IAPMEI - PME Excelência, n.d.).

No ano de 2020, o número total de PME portuguesas era de 1.314.944 e foram selecionadas para o estatuto PME Excelência 2.865 empresas dos mais diversos setores de atividade, sendo responsáveis por 92.671 postos de trabalho (IAPMEI - PME Excelência, n.d.).

### **1.4.3 O Controlo de Gestão e as PME**

Os estudos e pesquisas elaboradas, nos últimos anos, confirmam que existe um crescente interesse em relacionar CG e as PME (Kombate, 2017). Alguns autores afirmam que o CG deve ser adaptado expressamente para apoiar a estratégia das PME, podendo levar o negócio à vantagem competitiva e a um desempenho superior (Dent, 1990; Samson et al., 1991; Simons, 1987).

O intuito de uma PME com a implementação de SCG é melhorar a sua tomada de decisão, o planeamento e o controlo (Jankala, 2007).

A investigação acerca dos SCG em PME é uma tarefa complexa, pois essas empresas podem variar consideravelmente em tamanho (Mitchell & Reid, 2000). Tradicionalmente, as PME adotam práticas de CG mais informais e intuitivas, tendo como base modelos contabilísticos personalizados e mais simples (Hudson et al., 2001; López & Hiebl, 2015).

Kombate (2017) destaca a responsabilidade dos gestores na adaptação dos SCG para as PME, considerando as particularidades de cada empresa. O autor enfatiza que esses sistemas devem ser aplicados na prática e testados através de medidas de controlo eficazes, a fim de avaliar e monitorar a eficácia das atividades empresariais.

Os autores Azudin e Mansor (2018) concluíram no seu estudo que os fatores internos e externos afetam a utilização de SCG nas PME, o que corrobora diversos estudos que abordaram os fatores internos, como a dimensão (Davila & Foster, 2005; Berthelot & Morrill, 2016), a idade da empresa (Moore & Yuen, 2001; Granlund & Taipaleenmäki, 2005), o envolvimento do proprietário na gestão do negócio (Perren & Grant, 2000; Feranita et al., 2021) e a estratégia (Berthelot & Morrill, 2016) e concluíram terem impacto na adoção de SCG nas PME. Quanto aos fatores externos, corrobora os estudos de Amat et al. (1994), que constataram que o aumento da concorrência no mercado tem um impacto positivo nos SCG nas PME, o de Messner (2016), que relaciona os SCG com o setor de atividade da organização e o de Perren e Grant (2000) e Berthelot e Morrill (2016), que afirmam que os serviços externos de contabilidade influenciam os SCG.

Mais concretamente, Davila (2005) argumenta que uma visão tradicional dos SCG pode entrar em conflito com os objetivos das PME inovadoras, uma vez que essas empresas

*Os Sistemas de Controlo de Gestão e a Performance nas PME Portuguesas*

---

necessitam de maior flexibilidade para permitir a inovação e aproveitar as novas oportunidades.

Por sua vez, a investigação de Berthelot e Morrill (2016) analisou a relação entre a dimensão, a presença de um contabilista a tempo inteiro, a estratégia e a adoção de SCG nas PME canadianas do setor da indústria. As autoras observaram que a presença de um contabilista a tempo inteiro está positivamente relacionada com a adoção de SCG. Além disso, a dimensão da organização e a escolha de sua estratégia também afetam a adoção desses sistemas.

Noutra investigação, Feranita et al. (2021) analisaram 199 PME familiares espanholas e procuraram entender a relação entre a gestão familiar, os resultados da inovação tecnológica e a utilização dos SCG. O estudo revelou que um maior envolvimento dos membros da família na gestão leva a uma menor utilização dos SCG, já que os objetivos familiares podem prevalecer sobre os objetivos empresariais. Esse resultado sugere que o nível de gestão familiar pode afetar a abordagem de CG adotada pela empresa.

O estudo descrito anteriormente veio corroborar um estudo anterior de Hiebl et al. (2015), que também abordou a influência da gestão familiar nos SCG e concluíram que um maior nível de influência familiar está associado a um menor grau de formalização e utilização desses sistemas. Isto pode acontecer porque, por exemplo, os gestores familiares podem não estar cientes das práticas e métodos de CG que facilitariam o processo de tomada de decisões (Rausch, 2011).

Para além de saber quais os fatores que influenciam a adoção dos SCG, interessa saber quais ferramentas e práticas de CG adotadas pelas PME, uma vez que Chegri et al. (2021) e Fernandez et al. (2012) destacam a importância destas ferramentas de CG para o seu sucesso das PME. Neste sentido, analisou-se alguns estudos que a seguir de expõem.

Chegri et al. (2021), no seu estudo com 86 empresas, com mais de 50 empregados, concluíram que as ferramentas de CG mais utilizadas são a definição de objetivos coletivos e individuais, o controlo orçamental e os critérios de avaliação da *performance*.

Fernandez et al. (2012), através de seu estudo, que envolveu 102 PME, identificaram diversas ferramentas de CG amplamente utilizadas nas PME, tais como o plano

operacional, o orçamento e o controlo orçamental, centros de responsabilidade e instrumentos de diálogo e monitorização.

Além disso, Nobre (2001) e Abi Azar (2011) também concluíram que ferramentas como a definição de objetivos coletivos e individuais, os *Tableaux de Bord* e a orçamentação são frequentemente utilizadas por estas organizações.

Para além das ferramentas e práticas indicadas pelos estudos apresentados, para melhorar o controlo é necessário recolher informações formal e informalmente, dentro e fora da organização. Para isso, Berthelot e Morrill (2016), recomendam um sistema de contabilidade, para a recolha de informações relativas a rendimentos e gastos; um sistema de recursos humanos, para informações sobre salários e benefícios; e um sistema de controlo de qualidade, para recolher informações sobre defeitos e reformulação de trabalho.

## **1.5 A Influência dos Fatores Contingenciais nas Organizações**

### **1.5.1 Fundamentos da Teoria Contingencial**

A Abordagem Contingencial, também conhecida como Teoria da Contingência, representa um importante marco nos estudos organizacionais desde a década de 1970, assumindo um papel relevante no campo das teorias de gestão (Robalo, 1997).

Esta teoria é resultado da combinação de diversas teorias e estudos que reconhecem as organizações como sistemas compostos de partes interdependentes, onde qualquer mudança numa parte afeta inevitavelmente as outras (Cury, 1990).

Essa abordagem contradiz as teorias do início da administração científica, que ofereciam soluções universais e absolutas para a estrutura organizacional (Chiavenato, 2002). Em vez disso, destaca a forte influência do contexto e da situação sobre a organização (Robalo, 1997). Portanto, a gestão e a estrutura organizacional devem ser adaptadas às circunstâncias específicas de cada empresa, em vez de adotar um modelo padronizado e inflexível.

Inicialmente, a Teoria da Contingência derivou da procura por uma perspetiva organizacional que ultrapassasse as teorias tradicionais e behavioristas (Cury, 1990). Com

base em pesquisas sociais e foco no ambiente externo, essa teoria procura deduzir as estruturas e métodos mais eficazes para diferentes tipos de organizações. Ao longo do tempo, a Teoria Contingencial estendeu-se para diversas áreas, como liderança, estrutura organizacional, contabilidade, planeamento, marketing e estratégia (Chenhall, 2003; Robalo, 1997).

A Abordagem Contingencial reconhece que não existe uma abordagem única que se aplique a todas as organizações, enfatizando a importância de considerar o contexto e as variáveis específicas de cada situação para determinar as melhores práticas e soluções (Chenhall, 2003; Robalo, 1997). Isso permite que os gestores compreendam melhor como as pessoas, as tarefas, a tecnologia e o ambiente se relacionam e se influenciam mutuamente (Cury, 1990).

A compreensão das características ambientais é fundamental para definir as características organizacionais, pois é no ambiente que se encontram as explicações para as particularidades das organizações (Chiavenato, 2002). Dessa forma, e segundo o autor, os gestores podem adaptar e ajustar as suas estratégias, estruturas e práticas de gestão de acordo com as exigências específicas de cada contexto, tornando a gestão mais precisa e contextualizada.

### **1.5.2 Os Fatores Contingenciais**

Os fatores contingenciais são variáveis externas que impactam o funcionamento da organização, exigindo soluções ajustáveis. Segundo Chenhall (2003), existem seis principais fatores contingenciais: ambiente, tecnologia, dimensão, estrutura, estratégia e cultura.

O estudo de Chenhall (2003) descreveu os principais fatores contingenciais, considerados mais relevantes por ele. O ambiente externo foi identificado como um fator crucial, especialmente no que diz respeito à incerteza, que define circunstâncias imprevisíveis. A tecnologia abrange diferentes elementos, como máquinas, hardware, pessoas, software e conhecimento, influenciando o modo como as tarefas são executadas na organização. A

*Os Sistemas de Controlo de Gestão e a Performance nas PME Portuguesas*

---

estrutura organizacional, adequada ao nível de incerteza do ambiente, especifica papéis e tarefas para os membros da organização, influenciando a eficiência do trabalho e a motivação das pessoas. A dimensão da organização facilita maior eficiência e oportunidades de especialização, divisão do trabalho e expansão das operações globais. A estratégia, por sua vez, é o meio pelo qual os gestores influenciam o ambiente externo, a tecnologia, a estrutura e a cultura, posicionando as organizações em ambientes específicos. Por fim, a cultura representa uma extensão dos fatores contingenciais para questões sociológicas, tornando-se cada vez mais importante à medida que as organizações desenvolvem transações multinacionais.

Hayes (1977) afirma que os fatores contingenciais podem ser dependentes e independentes. Os fatores dependentes incluem a estratégia, a estrutura organizacional, o tamanho e a cultura, em que a organização possui um controle significativo. Os fatores independentes, como o ambiente externo e a tecnologia, estão fora do controle da organização, sendo necessário reagir às suas alterações.

Diversos autores estudaram os esforços organizacionais para uma melhor adaptação, relacionados com a Teoria da Contingência. Burns e Stalker (1961) investigaram a utilidade da estratégia para lidar com mudanças, Woodward (1981) analisou a influência da tecnologia e, Lawrence e Lorsch (1986) exploraram a relação entre as organizações e seus ambientes.

Autores como Cadez e Guilding (2008), Fisher (1995), Garengo e Bititci (2007) e Nobre (2001) estudaram em que medida os fatores contingenciais influenciavam a implementação de SCG. Os seus resultados apresentaram uma linha comum e concluíram que os fatores de contingência influenciam e condicionam a implementação e o uso destes sistemas. Para Lavigne (2002) a dimensão da organização é um dos fatores contingenciais que influencia a escolha e implementação de um SCG. Quanto maior a **dimensão** da organização for, maior poderá ser a sua eficiência, e mais fácil será a implementação de SCG (Chenhall, 2003; Garengo & Bititci, 2007).

A **tecnologia** é uma variável estudada pela Teoria Contingencial e é capaz de influenciar resultados e práticas da organização. Alves e Leite (2011) investigaram essa relação e afirmaram que a tecnologia é um fator determinante na *performance* organizacional. No

*Os Sistemas de Controlo de Gestão e a Performance nas PME Portuguesas*

---

entanto, não foi possível retirar ilações conclusivas sobre a relação desta com a implementação dos SCG.

Khandwalla (1972) afirma que a utilização da **tecnologia** depende de organização para organização e realça que um papel importante desempenhado pela ela é a automatização de processos. Já o estudo de Chenhall (2007) revela que, quanto mais as tecnologias são descritas como processos automatizados, mais formal se torna o controlo; no entanto, quanto mais as tecnologias são caracterizadas por elevados níveis de incerteza nas tarefas, mais informais são os controlos. Dessa forma, o autor afirma que uma elevada frequência de utilização dos SCG está associada a um nível tecnológico mais elevado. A relação entre a tecnologia e os SCG é um tema complexo e variável, influenciado pelas características específicas de cada organização e do seu contexto tecnológico.

Cada vez mais, torna-se necessária uma adequada análise ao meio envolvente da organização, ou seja, do **ambiente externo**. Isto acontece porque tem existido uma intensificação da globalização, uma evolução nos comportamentos dos clientes, uma evolução na tecnologia e um aumento da concorrência (Simons, 1987). De acordo com Fisher (1995), em concordância com Chenhall (2003), o ambiente externo é um fator de contingência. Além disso, Fisher (1995) destaca que quando mais estável e forte for a envolvente externa do mercado, maior será a sofisticação do SCG.

Um estudo realizado por King et al. (2010) em pequenas empresas do setor primário da saúde, demonstrou uma associação negativa entre a utilização de orçamentos e a dinâmica do ambiente externo. No entanto, essa associação negativa não se verificou em relação ao nível de concorrência. Por sua vez, Chenhall (2003) afirma que a incerteza é o aspeto do ambiente externo mais investigado. Apesar de autores como Burns e Stalker (1961), Lawrence e Lorsch (1986) e Perrow (1970) concordarem com Chenhall (2003), eles enfatizam o quão importante é distinguir a incerteza de risco. Para eles, o risco associa-se a situações específicas, enquanto a incerteza é definida pelas situações de imprevisibilidade.

Vários aurores, como Chapman (1997) e Hartmann (2000), referiram a incerteza como um importante fator na teoria contingencial. As variáveis ambientais enumeradas por Khandwalla (1977) incluem a turbulência, a hostilidade, a diversidade e a complexidade.

*Os Sistemas de Controlo de Gestão e a Performance nas PME Portuguesas*

---

Outros elementos do ambiente que podem gerar pressão ou proporcionar oportunidades foram enunciados por outros autores, tais como o dinamismo (Duncan, 1972), o controlável e incontrolável (Ewusi-Mensah, 1981) e a ambiguidade (Ouchi, 1979).

Com base nessas variáveis, os diversos autores assumiram duas proposições que resumem os resultados das várias investigações relativas aos SCG e o ambiente externo, sendo estas: (i) o SCG é mais focado e aberto quanto mais incerto o ambiente externo for; e, (ii) quanto mais hostil for o ambiente externo, maior será a dependência do SCG e existirá uma maior ênfase nos orçamentos tradicionais.

De forma geral, não existe uma única **estrutura** hierárquica capaz de funcionar de forma exemplar em todas as organizações (Donaldson, 2001). A implementação dos SCG está associada a organizações com uma estrutura hierárquica descentralizada, onde se utilizam mecanismos formais de controlo. No caso de empresas mais pequenas, a necessidade de uma estrutura hierárquica tão formal pode não ser tão premente, contudo, à medida que a organização evolui, aumenta também a necessidade de formalização (Woodward, 1967).

Nesse sentido, a Teoria Contingencial defende que a estrutura organizacional deve estar adaptada às circunstâncias específicas da empresa. Essa adaptação relaciona-se com a forma prática como o trabalho e a gestão são descentralizados para os gestores de topo, permitindo que a organização supere crises de fraco desempenho (Chandler, 1993).

A **internacionalização** de uma organização, como enunciada por Meyer (1996), amplia as suas atividades para fora do país de origem, tornando-a mais vulnerável à incerteza da envolvente externa e, conseqüentemente, exigindo a implementação de controlos mais rigorosos (Hill et al., 1990).

Deste modo, as empresas que optam por atuar no mercado internacional podem necessitar de utilizar os SCG para certificar que as estratégias utilizadas estão a ser executadas corretamente ou optar por não o fazer devido ao custo elevado para as PME com recursos limitados e à exigência de um ambiente mais complexo e incerto. É importante ressaltar que, à medida que uma organização atua a nível internacional, o processo de coordenação e comunicação torna-se mais complexo, aumentando assim a probabilidade de requerer a adoção de novos e mais sofisticados SCG (Meyer, 1996).

A **estratégia** desempenha um papel fundamental na conceção e manutenção de um SCG, uma vez que orienta todos os esforços organizacionais (Herath, 2007). A relação entre estratégia e SCG tem sido amplamente estudada por diversos autores (Chandler, 1993; Miller & Friesen, 1982; Porter, 1980; Sandino, 2007). A estratégia é considerada uma poderosa ferramenta para alcançar vantagem competitiva e, como fator contextual, influencia todas as outras componentes contingenciais, incluindo os SCG (Mintzberg, 1978). Conforme mencionado anteriormente, a estratégia é uma variável contingencial que influencia todas as outras variáveis, sendo o meio pelo qual os gestores podem moldar a estrutura da organização, o ambiente externo, as tecnologias organizacionais, a cultura e, conseqüentemente, os SCG (Chenhall, 2007). Os SCG, por sua vez, estão implicados na formulação, implementação e acompanhamento da estratégia.

A **cultura** organizacional tornou-se uma componente importante na conceção dos SCG, especialmente à medida que muitas organizações expandiram suas operações para o âmbito internacional. A cultura organizacional não possui uma definição universal, pois é um fenómeno complexo, composto por crenças, suposições e práticas diversas (Fey & Denison, 2003). No entanto, Schein (1990) tentou defini-la como um padrão de suposições básicas desenvolvidas por um determinado grupo dentro da organização, que, por funcionarem eficientemente, são ensinadas aos novos membros como a maneira correta de compreender, sentir e pensar em relação aos problemas previamente encontrados. Assim, a cultura organizacional abrange um conjunto de ideologias, comportamentos e normas adotadas pela organização, aceites e disseminadas por todos os colaboradores

Chenhall (2003) adota uma interpretação diferente da cultura, onde a proposição básica é que diferentes países possuem características culturais distintas, e, como resultado, os indivíduos dessas culturas respondem de maneiras diferentes aos SCG. Nesse sentido, os SCG são mais bem aceites quando a organização consegue adaptar-se a diversas culturas. A cultura evolui com novas experiências, aprende e se modifica conforme a compreensão dinâmica do processo de aprendizagem, e os controlos culturais têm a finalidade de facilitar a integração de novos membros e novas abordagens organizacionais (Schein, 1990).

*Os Sistemas de Controlo de Gestão e a Performance nas PME Portuguesas*

---

Os fatores contingenciais influenciam a aplicação das ferramentas de controlo, conforme estudado por Fisher (1995), Nobre (2001), Garengo e Bititci (2007), Simons (2000) e Herath (2007), que apresentam conclusões convergentes sobre a relação entre esses fatores e as ferramentas de controlo.

## **CAPÍTULO 2 - Metodologia**

### **2.1 Abordagem metodológica**

Neste capítulo descrevem-se e explicam-se os métodos que irão ser aplicados na investigação a ser desenvolvida tal com preconizado por Lakshman et al. (2000). Para Fortin (2003) a escolha da metodologia é uma fase fulcral para o desenvolvimento de um estudo científico rigoroso, visto que cria uma ponte entre o enquadramento teórico e as respostas às questões de investigação.

A metodologia compreende também a escolha de métodos quantitativos ou qualitativos adequados para testar as hipóteses e ainda a seleção dos métodos de recolha de informação dos adotados (Fortin, 2003).

Na investigação científica, existem basicamente duas formas fundamentais de analisar e recolher dados: a abordagem qualitativa e a abordagem quantitativa. Cada uma destas perspetivas metodológicas apresenta características distintas e é adequada para diferentes tipos de investigações.

A abordagem qualitativa aplica-se mais a estudos que procurem compreender e descrever a complexidade de um problema, sendo especialmente adequada para investigações em profundidade. Esses estudos utilizam pequenas amostras, geralmente constituídas por entrevistas com perguntas abertas e observações cuidadosas. Os trabalhos de Gray e Densten (1998) e Santos (2009) destacam a relevância e a eficácia dessa metodologia na obtenção de contributos e informações detalhadas sobre algo específico.

A abordagem quantitativa possui uma natureza objetiva e conclusiva, cujo propósito é quantificar um problema e compreender a sua solução, utilizando a quantificação na recolha e no tratamento das informações através de técnicas estatísticas. Geralmente, os estudos que adotam esta abordagem baseiam-se em questionários com respostas fechadas e/ou limitadas (Borg & Gall, 2002). A análise e interpretação dos dados quantitativos é feita através de métodos estatísticos, tais como testes de independência, análise de regressão ou o coeficiente de correlação, com o intuito de analisar o comportamento das variáveis e indicadores. Posteriormente, elaboram-se tabelas estatísticas, gráficos e quadros para apresentar e organizar os resultados (Fortin, 2003; Lakshman et al., 2000; Santos, 2009). É importante salientar que esta abordagem difere da qualitativa, que é

geralmente mais exploratória e descritiva, procurando compreender a complexidade dos fenómenos sem enfatizar conclusões definitivas.

No presente estudo foi utilizada a abordagem quantitativa e para se proceder à recolha dos dados necessários para a investigação foi utilizada a técnica de inquérito por questionário. Esta técnica é frequentemente usada numa investigação que pressupõe a análise quantitativa dos dados, visto que a sua estrutura é padronizada, tanto ao nível do conteúdo das questões, como na sua ordem (Borg & Gall, 2002).

Na construção do questionário, em algumas das questões fechadas foi utilizada a escala de *Likert* de 5 pontos. Como o nome indica, foi Rensis Likert que desenvolveu esta escala na década de 30 (Likert, 1932). A escala de *Likert* é uma técnica de medição utilizada para avaliar opiniões, a importância e a satisfação sobre um determinado assunto. Normalmente é composta por cinco ou sete pontos de resposta e que representam diferentes graus de concordância.

O questionário foi elaborado e aplicado às PME portuguesas, que são reconhecidas em Portugal, assim como na Europa, como o motor da economia e as principais responsáveis pela criação de emprego. Para a realização desta investigação, foi escolhido o universo das PME Excelência, nomeadamente, as “1000 Melhores PME Excelência”. Este estatuto atribui mérito às PME e é concedido pelo IAPMEI.

Na análise dos dados foram utilizadas técnicas de estatística descritiva e estatística inferencial, nomeadamente testes de hipóteses não paramétricos para testar as hipóteses de investigação. A utilização destes testes deveu-se ao facto de estarmos a trabalhar com dados que não são normalmente distribuídos.

## **2.2 Fontes dos dados**

Como referido no ponto anterior, a utilização de uma abordagem quantitativa pressupõe a obtenção de dados, que pode ser através, por exemplo, de questionários, entrevistas estruturadas ou bases de dados já existentes (Borg & Gall, 2002).

Neste estudo, optou-se pela utilização do questionário devido à sua eficiência em recolher dados de um número elevado de participantes (Lietz, 2010). Esta técnica de inquérito por

*Os Sistemas de Controlo de Gestão e a Performance nas PME Portuguesas*

---

questionário consiste numa série de perguntas que podem ser abertas, permitindo que os inquiridos respondam com as suas próprias palavras, ou fechadas, onde a resposta é selecionada a partir de opções pré-definidas (Borg & Gall, 2002). Além disso, os questionários podem ser aplicados de diversas formas, tais como distribuição presencial em papel, por entrevistas presenciais, por telefone ou preenchimento *online*. Esta versatilidade torna o questionário uma ferramenta valiosa para a recolha de dados em estudos com uma grande amostra de participantes.

Apesar das vantagens de obter dados de uma grande quantidade de inquiridos num curto espaço de tempo, tem a desvantagem das perguntas poderem ser interpretadas de maneira diferente por cada indivíduo e apresentar, por isso, resultados não representativos. Por esta razão é essencial definir bem os objetivos que se pretendem alcançar com a construção do questionário e também realizar um pré-teste, ou seja, antes de aplicar o questionário à amostra principal, enviar a um pequeno grupo de pessoas (Dillman, 2007). Este procedimento permite identificar possíveis problemas nas perguntas ou no formato do questionário e fazer ajustes necessários para garantir a qualidade e a validade dos dados recolhidos.

Para a presente dissertação, a elaboração do questionário foi feita com base na revisão da literatura sobre estudos semelhantes aos da investigação a realizar (Bedford, 2007; Cardoso, 2013; Chapman, 1997; Chenhall, 2003; Duréndez et al., 2016; Länsiluoto et al., 2019; Ruiz-Palomo et al., 2019; Silva, 2018).

Neste estudo, o objetivo era obter dados fidedignos e reduzir as baixas taxas de resposta, que são comuns no uso deste tipo de instrumento (Chenhall & Langfield-Smith, 1998). Para atingir esse propósito, o questionário foi direcionado aos próprios fundadores das organizações ou membros da direção, quando não havia um responsável pelo controlo de gestão. Essa abordagem foi adotada com o intuito de garantir uma amostra mais representativa e obter informações relevantes diretamente de indivíduos com um papel significativo nas organizações estudadas.

Além disso, é importante destacar que o questionário utilizado para a obtenção dos dados neste estudo foi cuidadosamente elaborado para evitar questões intrusivas ou sensíveis que pudessem causar desconforto aos inquiridos. Todo o processo de pesquisa foi

submetido à avaliação e aprovação pela Comissão de Ética do Politécnico de Coimbra (CEIPC), seguindo os princípios éticos e normas estabelecidas pela UNESCO (2005) para garantir a integridade da investigação. A aprovação pela CEIPC reforça a seriedade e o rigor desta investigação, garantindo a proteção dos participantes envolvidos e a validade dos resultados obtidos. Através desse cuidadoso processo, procurou-se preservar a privacidade e os direitos dos participantes, ao mesmo tempo que se assegurava a qualidade e a integridade do estudo.

Apesar dos desafios potenciais já mencionados anteriormente, como a possibilidade de uma taxa de resposta baixa e a importância de selecionar destinatários adequados para responder ao inquérito optou-se pelo envio dos questionários através do e-mail (Dillman, 1991; Chenhall & Langfield-Smith, 1998). Essa escolha foi baseada no facto do e-mail ser amplamente utilizado pela população-alvo, tornando-se o método preferencial para a comunicação. Além disso, medidas foram tomadas para contornar esses desafios, como o pré-teste realizado com três empresas e a seleção cuidadosa dos responsáveis das empresas caso não houvesse um *controller*.

Essas ações visaram assegurar a qualidade e a representatividade dos dados recolhidos, ao mesmo tempo em que proporcionavam uma abordagem eficiente e de baixo custo para alcançar um grande número de participantes (Dillman, 1991). Através dessa estratégia, procurou-se maximizar o alcance do estudo e obter informações relevantes diretamente de indivíduos com um papel significativo nas organizações estudadas. Assim, o uso do e-mail mostrou-se uma opção viável e adequada para a recolha de dados neste estudo, contribuindo para a eficácia e o sucesso da investigação.

### **2.3 Hipóteses de investigação**

Assim, e consoante os fatores contingenciais apresentados no ponto 1.5, enuncia-se a primeira hipótese:

H1: Os fatores que mais contribuem para implementação dos Sistemas de Controlo de Gestão variam em função da dimensão da empresa.

*Os Sistemas de Controlo de Gestão e a Performance nas PME Portuguesas*

---

As organizações de diferentes dimensões podem enfrentar desafios únicos em relação à implementação dos SCG e, conseqüentemente, na adoção do tipo de técnicas e ICG. Os ICG ajudam no processo de estabelecer objetivos e na melhor forma para realizar as avaliações de desempenho (Horngren et al., 2017).

Como referido no ponto 1.2, existem três ICG: instrumentos de pilotagem, instrumentos de comportamento e instrumentos de diálogo (Jordan et al., 2021). Dentro destes três ICG existem diversas técnicas e tipo de instrumentos, tais como, *benchmarking*, *balanced scorecard*, centros de responsabilidades, instrumentos de avaliação de desempenho financeiros e não financeiros, mapa da estratégia, orçamento, plano operacional, *tableaux de bord*, preços de transferência interna, reuniões e relatórios. Todos eles têm o seu propósito dentro da organização, no entanto, consoante a dimensão desta, nem todos têm a mesma importância ou são sequer utilizados (Lavigne, 2002). Assim, surge a segunda hipótese:

H2: A dimensão das empresas influencia o tipo de instrumentos e técnicas de controlo de gestão adotados

As organizações que utilizam SCG possuem um efeito positivo relativo à *performance* (Davila, 2000; Duréndez et al., 2016; Widener, 2007). Os SCG podem ajudar a alcançar um melhor desempenho, através da tomada de decisão (Garengo et al., 2005).

Nas PME, mais concretamente nas microempresas, o CG desempenha um papel de segurança e as ferramentas de monitorização de desempenho são utilizadas para efetuar previsões e suportar interações (Lebas, 1995).

A adoção dos SCG numa organização, para Kloviené e Spezial (2015) é a chave para o sucesso e melhoria da organização, e conseqüentemente, para alcançar uma boa *performance* organizacional. Os autores afirmam que apesar de ser importante a adoção dos SCG para a *performance*, esta importância pode variar consoante o número de trabalhadores da organização.

Para Duréndez et al. (2016), o uso dos SCG pode ser uma fonte de vantagem competitiva, influenciando a *performance* das organizações. No entanto, para Lebas (1995), a

*performance* é um dos elementos-chave de uma empresa e reforça a necessidade de utilizar os SCG. Assim, surge a terceira hipótese:

H3: A importância dos SCG para a *performance* da empresa varia em função da dimensão da empresa.

## 2.4 Instrumento de recolha

O questionário (Apêndice 1) foi elaborado na plataforma *LimeSurvey* e foi divulgado por email, entre o dia 12 de abril de 2023 e o dia 29 maio de 2023. Este encontra-se dividido em quatro secções.

A primeira a secção, a A, é composta por seis questões fechadas, onde as opções de resposta estão pré-definidas e devem ser seleccionadas pelo inquirido. O objetivo desta secção é conhecer e caracterizar tanto o inquirido quanto a empresa em que trabalha.

A secção B é dedicada aos SCG e inclui oito questões fechadas. Em três dessas questões, optou-se por utilizar a escala de *Likert* de 5 pontos, onde as respostas variam entre: 1 - Discordo Totalmente; 2 - Discordo; 3 - Não concordo nem discordo; 4 - Concordo; e, 5 - Concordo Totalmente. Nesta parte do questionário, procura-se obter informações sobre o grau de utilização dos SCG na organização e, no caso de não serem utilizados, identificar as razões para essa decisão. Pretende-se também averiguar quais os fatores contingenciais que mais influenciaram a implementação dos SCG, os tipos de instrumentos e técnicas de CG utilizados e se existe alguma diferenciação com base na dimensão da empresa. Além disso, procura-se perceber em que aspetos os SCG são considerados importantes para as organizações.

A secção C é destinada à *performance* e inclui também duas questões fechadas, sendo que na segunda questão é utilizada a escala de *Likert* com as seguintes opções: 1 - Nenhuma Importância; 2 - Alguma importância; 3 - Relativamente importante; 4 - Importante; e, 5 - Muito importante. O objetivo desta secção é entender de que forma as empresas medem a sua *performance* e se essa medição está relacionada com a adoção dos SCG.

A quarta e última secção do questionário consiste apenas numa questão aberta, possibilitando assim a expressão de opiniões e sugestões por parte dos inquiridos. Esta questão permite aos participantes partilharem informações relevantes adicionais que não foram abordadas nas secções anteriores do questionário. Através desta secção de considerações finais, pretende-se recolher contributos e perspectivas únicas dos inquiridos, podendo enriquecer a compreensão do tema em estudo e contribuir para a identificação de novas áreas de investigação.

Através das diferentes secções do questionário, pretende-se obter dados relevantes e abrangentes que permitam analisar a relação entre os SCG, a estrutura organizacional, a cultura e a *performance* das empresas participantes no estudo.

## **2.5 Caracterização da Amostra**

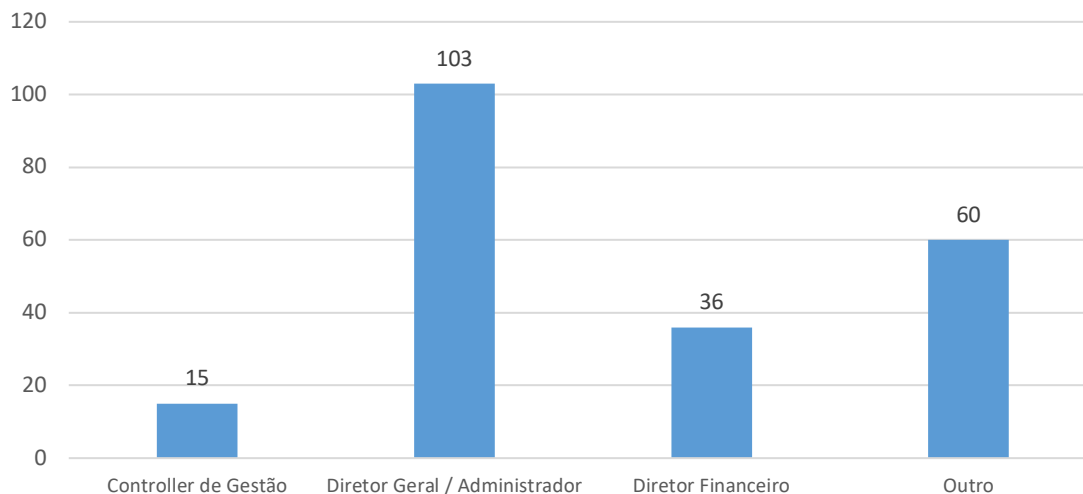
Para a realização desta investigação, foi escolhido o universo das PME Excelência, nomeadamente, as “1000 Melhores PME Excelência” do ano de 2020. A amostra foi retirada da revista Exame de fevereiro de 2021.

Inicialmente, para obter os contactos das 1000 PME Excelência, foi feita uma base de dados através de uma recolha individual dos contactos *online* de cada organização. No entanto, apenas foram encontrados contactos de 779 empresas. Após o envio de email para estas 779 empresas, 34 não foram entregues ao destinatário contando-se, portanto, com 745 empresas. Do total dos questionários enviados foram obtidas 411 respostas alcançando, portanto, uma taxa de resposta de 55%. No entanto, destes apenas 214 foram submetidos corretamente, ficando 198 respostas incompletas/não submetidas e, portanto, foram excluídas (Apêndice 2).

Relativamente à caracterização da amostra, esta é maioritariamente constituída por empresas de pequena dimensão (55%), ou seja, dispõe de um número de trabalhadores entre 10 e 49 (Apêndice 3); a maior percentagem de PME Excelência concentram-se no norte do país (36%) (Apêndice 4) e o setor mais significativo é a construção com 15%, seguido de comércio por grosso com 9%, apesar de 17% terem respondido “outro” (Apêndice 5).

*Os Sistemas de Controlo de Gestão e a Performance nas PME Portuguesas*

As respostas ao questionário foram maioritariamente submetidas pelo diretor geral ou pelo administrador da empresa (48%) (Gráfico 1). No entanto, cerca de 28% selecionaram “Outro”, nomeadamente, 23 respostas correspondem a administrativos/secretários, 6 respostas foram provenientes do departamento de recursos humanos e 5 do departamento de marketing, 20 respostas correspondem a cargos de diretor (diretor financeiro, diretor da qualidade, diretor do departamento de compras, diretor comercial e diretor de operações), 4 respostas foram dadas por contabilistas e 2 por sócios/gerentes. Relativamente aos anos de experiência em que o inquirido possui na função que desempenha atualmente, através de uma análise descritiva, observamos que o mínimo de experiência é 1 ano e o máximo é de 48, sendo a média de 15,69 anos.

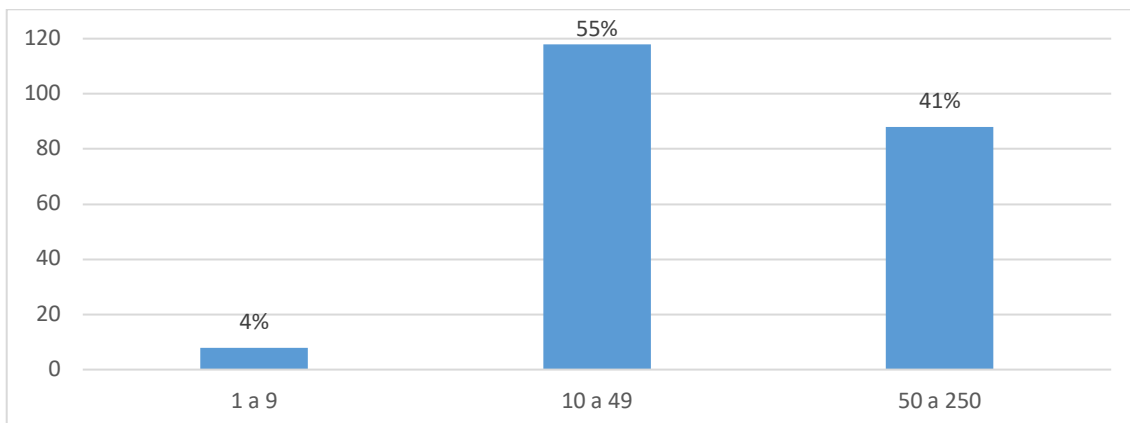


*Gráfico 1 - Função desempenhada*

Fonte: Elaboração Própria

Ao questionário, responderam 8 microempresas (4%), 118 pequenas empresas (55%) e 88 médias empresas (41%) (Gráfico 2).

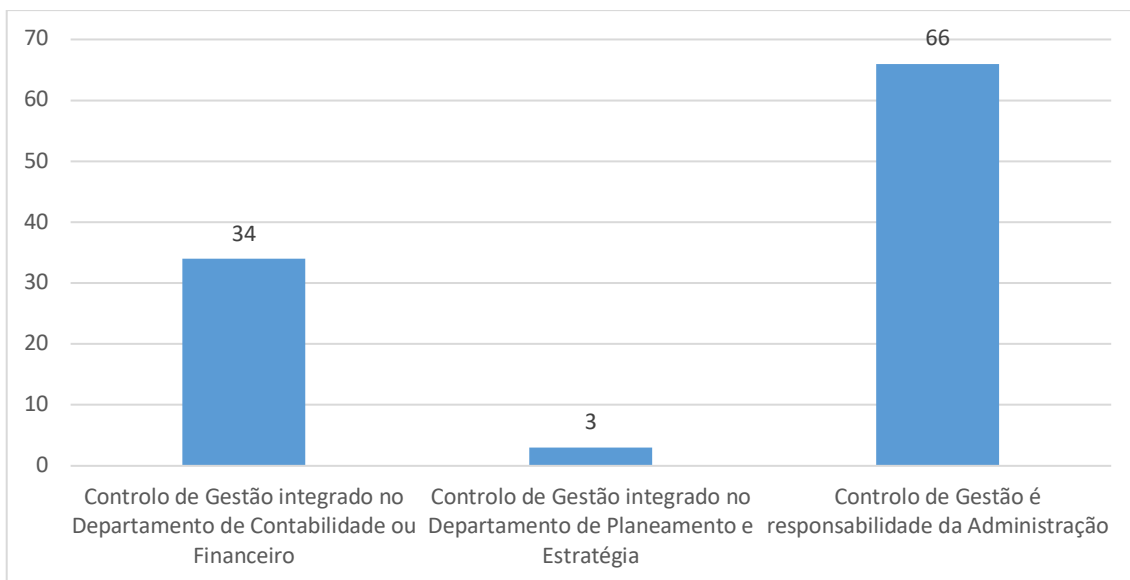
*Os Sistemas de Controlo de Gestão e a Performance nas PME Portuguesas*



*Gráfico 2 - Dimensão das PME*

Fonte: Elaboração Própria

No questionário foi feita uma pergunta sobre a existência (ou não) de um departamento de Controlo de Gestão. Das 214 respostas, 103 responderam “Sim” e 111 responderam “Não”. Em caso de resposta negativa, foi questionado o modo como era feito o controlo da atividade da organização, onde a maioria respondeu que o CG era responsabilidade da administração (63%).



*Gráfico 3 - Controlo da atividade organizacional*

Fonte: Elaboração Própria

### CAPÍTULO 3- Análise e Discussão dos Resultados

Conforme mencionado anteriormente, o propósito central deste estudo é analisar a influência dos fatores contingenciais na implementação dos SCG e, adicionalmente, investigar o impacto desses SCG no desempenho organizacional das PME Excelência. Com o intuito de atingir tais objetivos, os dados foram submetidos a um tratamento estatístico utilizando o programa *Statistical Package for the Social Sciences (SPSS)*, versão 27.

Para compreender como as empresas objeto de estudo utilizam os SCG, foi solicitado aos inquiridos que indicassem a frequência de utilização desses sistemas. Os resultados revelaram que 99 dos inquiridos (48%) utilizam-nos diariamente, enquanto 21 afirmaram não fazer uso dos SCG (10%) (Gráfico 4).

Além disso, é importante destacar que a maioria das empresas que os utilizam (53%) implementou-os após 5 anos da sua constituição (Gráfico 5) o que diverge das conclusões da literatura, onde se defende que a sobrevivência e o bom desempenho organizacional dependem de uma gestão proativa na fase inicial do negócio (Greiner, 1998).

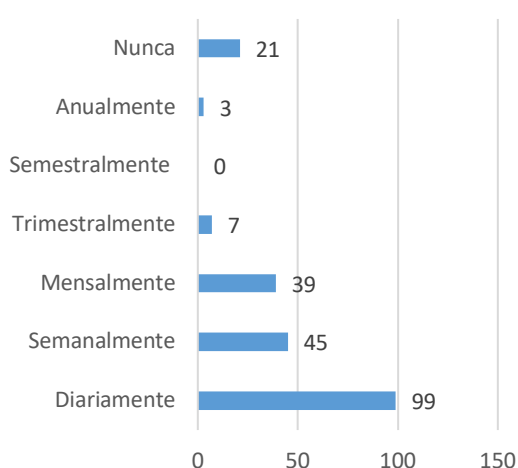


Gráfico 4 -Grau de utilização dos SCG

Fonte: Elaboração Própria

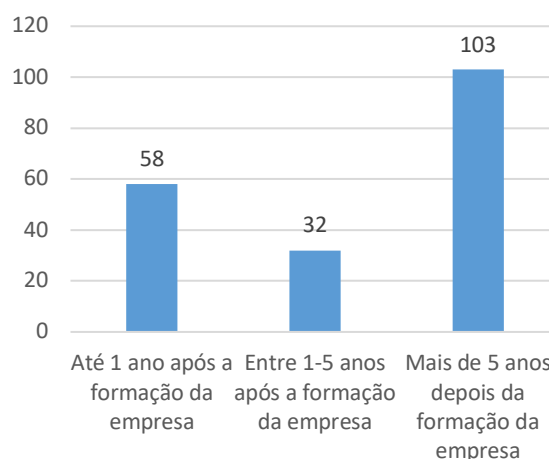


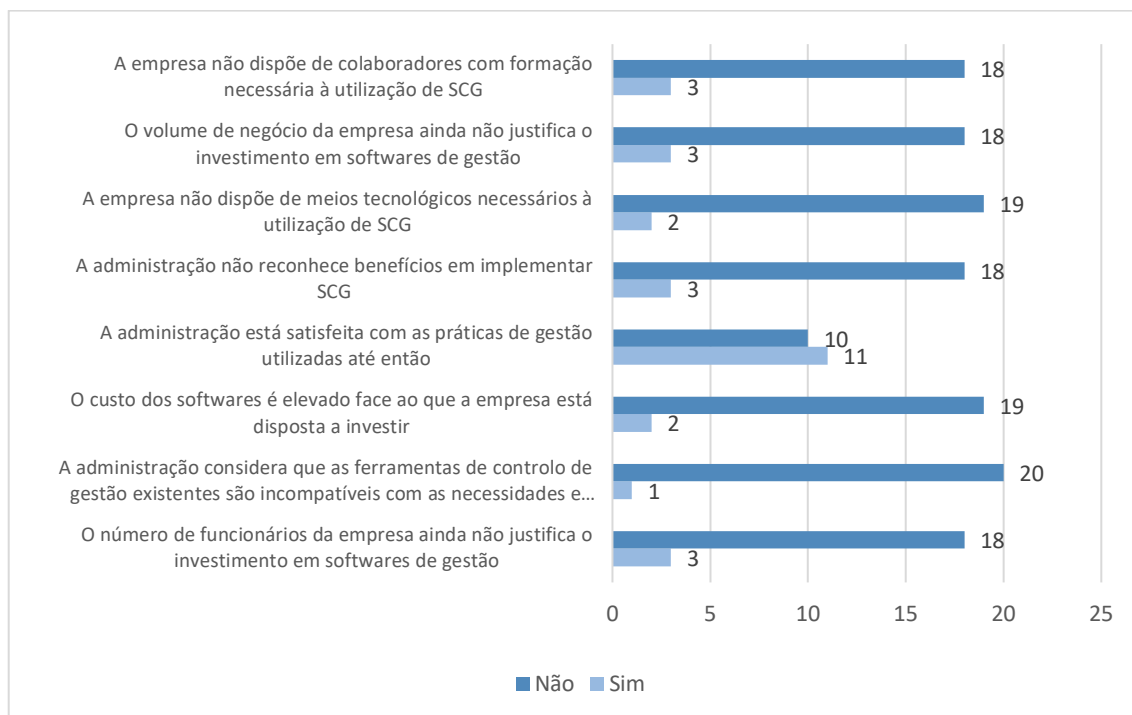
Gráfico 5 - N.º de anos até à implementação dos SCG

Fonte: Elaboração Própria

*Os Sistemas de Controlo de Gestão e a Performance nas PME Portuguesas*

Com o objetivo de compreender os motivos subjacentes à ausência de adoção dos SCG pelos inquiridos que responderam "Nunca", foram analisadas as respostas dos participantes que afirmaram nunca utilizar esses sistemas. A partir dessas respostas, foi possível identificar que 52% deles indicaram que a ausência de adoção se deve à satisfação da administração com as práticas de gestão já implementadas.

Além dessa razão, os outros fatores mencionados pelos inquiridos incluem o tamanho da empresa, nomeadamente no número de funcionários com a formação necessária e o reduzido volume de negócio (Gráfico 6). Alegou-se que esses fatores inviabilizam não apenas o investimento em softwares de gestão, dado o elevado custo de aquisição, mas também a utilização efetiva dos SCG, pois a empresa não gera rendimento suficiente para justificar o investimento em tais softwares e não dispõe de recursos humanos com a formação necessária para o correto uso desses sistemas. Adicionalmente, foi citado que a administração não reconhece benefícios em implementar SCG. Estes dados evidenciam importantes desafios e considerações que as empresas enfrentam ao ponderar a adoção de SCG em seus processos de gestão.



*Gráfico 6 - Motivos para a não utilização dos SCG*

Fonte: Elaboração Própria

*Os Sistemas de Controlo de Gestão e a Performance nas PME Portuguesas*

Após compreender os motivos que levaram 21 empresas a não adotar os SCG, passa-se agora à análise dos dados e resultados referentes às 193 empresas que efetivamente utilizam os SCG. Importa referir que a exclusão das 21 empresas não utilizadoras se justifica para uma análise mais direcionada aos casos em que os SCG estão presentes.

Ao investigar-se as razões que influenciaram essas 193 PME Excelência a adotar os SCG, observa-se, através dos resultados apresentados no Gráfico 7, que a maioria considera importante ou muito importante que a decisão de implementar os SCG surgiu da necessidade de melhorar o desempenho organizacional (68 consideram “importante” e 113 consideram “muito importante”). Outros motivos significativos incluem a necessidade de adaptação às mudanças na cultura organizacional e à medida que a estrutura se complexificou. Estes resultados fornecem informações relevantes sobre as motivações e considerações que levaram as empresas a implementar os SCG nos seus processos de gestão.

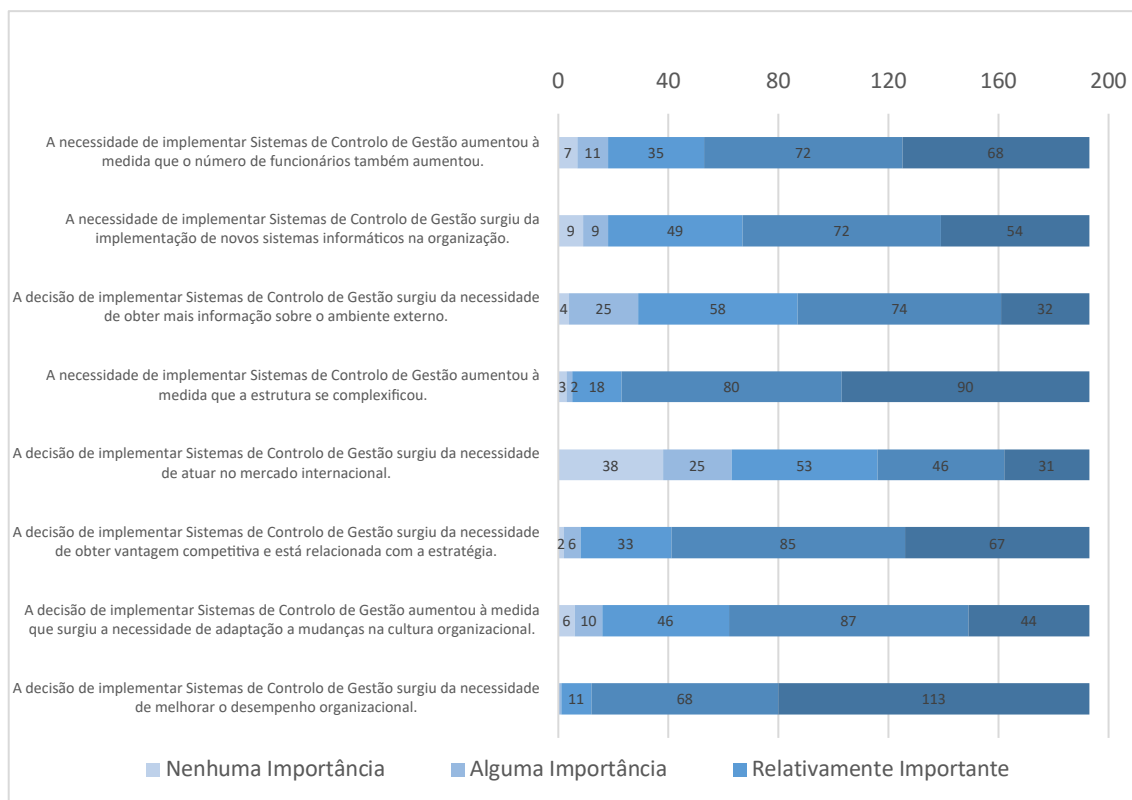


Gráfico 7 - Motivos para a implementação dos SCG

Fonte: Elaboração Própria

Os inquiridos puderam indicar outras motivações para a adoção e implementação dos SCG para além daquelas já mencionadas no questionário. Neste ponto, obtiveram-se respostas tais como: “Margens de lucro cada vez mais reduzidas”, “Na minha experiência em ambientes de multinacionais o CG sempre foi fundamental na tomada de decisões de gestores”, “Controlo eficaz da rentabilidade da Empresa”, “Necessidade de afinar processos para garantir satisfação e fidelização dos nossos clientes e também, a necessidade de criar visão de negócio de forma a definir projetos medio ou longo prazo”, “Rentabilização do trabalho na empresa, melhorias e vantagens competitivas face à concorrência e diminuição dos erros nos processos laborais”, “Principalmente, para um melhor controlo da produção e administrativo”, “Melhoria continua. Otimização de processos. Definição de estratégia” e “Maior controlo nas operações do dia a dia. Poder tomar decisões estratégicas e de gestão corrente com maior eficácia e em tempo útil”.

Estas respostas vão ao encontro da literatura mencionada no capítulo 1 deste trabalho, de autores como Chegri et al. (2021), Chenhall (2003), Davila e Foster (2005), Jordan et al. (2021) e Malmi e Brown (2008).

Os SCG têm uma relevância significativa para as PME Excelência que os utilizam, conforme indicado pelos inquiridos, que especificaram diversos aspetos em que esses sistemas são importantes. Entre esses aspetos, destacam-se: o alinhamento dos objetivos de curto prazo com a estratégia, a análise dos desvios entre os valores orçamentados e os reais, o monitoramento e avaliação da *performance* individual e coletiva, bem como a tradução da estratégia em planos operacionais (Gráfico 8). Esses resultados reforçam a importância dos SCG na tomada de decisões e na gestão eficiente das atividades empresariais.

*Os Sistemas de Controlo de Gestão e a Performance nas PME Portuguesas*

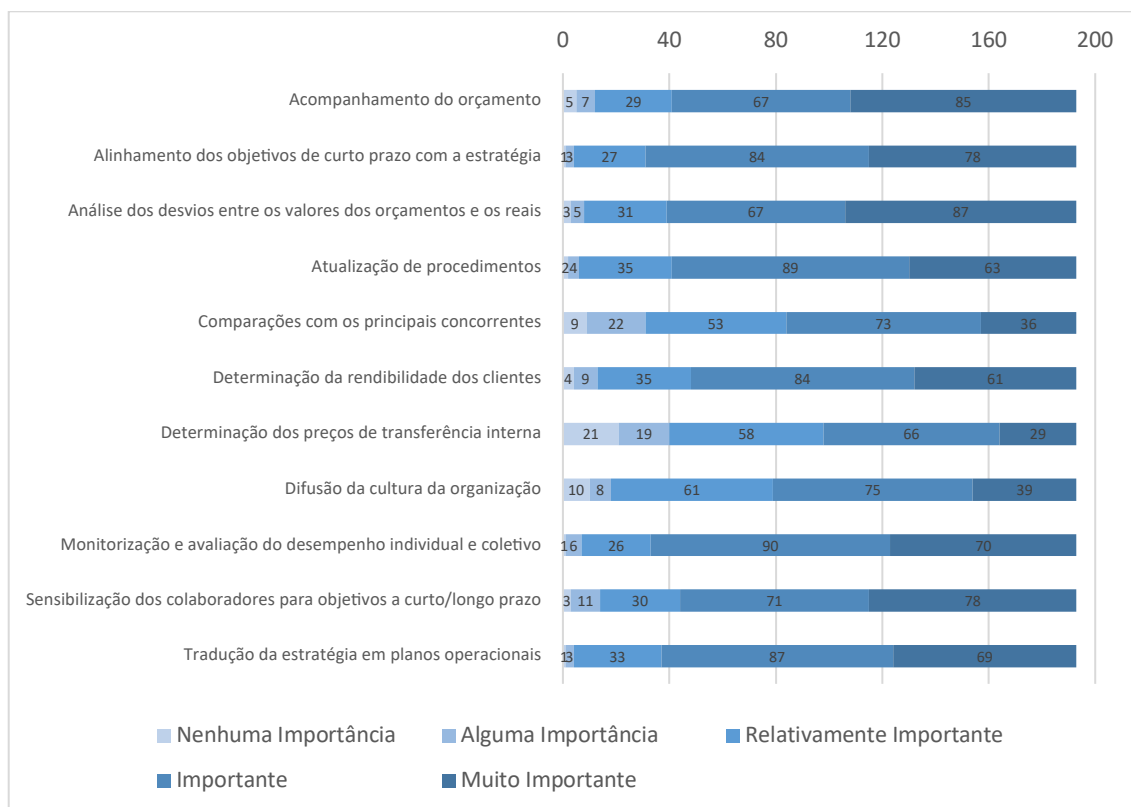


Gráfico 8 - Importância dos SCG

Fonte: Elaboração Própria

Como referido anteriormente, foram colocadas três hipóteses de investigação para este estudo:

H1: Os fatores que mais contribuem para a implementação dos Sistemas de Controlo de Gestão variam em função da dimensão da empresa.

Para testar esta primeira hipótese, utilizou-se o teste de Kruskal-Wallis, considerado como uma alternativa não-paramétrica à Análise de Variância Simples (ANOVA)<sup>3</sup>. Esse teste permite a comparação das diferenças de valores numa variável ordinal,

<sup>3</sup> A ANOVA *one-way* é um teste estatístico utilizado para comparar a média de três ou mais grupos para determinar se existe uma diferença significativa entre eles (Marôco, 2007).

considerando uma variável independente qualitativa com três níveis (Marôco, 2007). O nível de significância para rejeitar a hipótese nula foi fixado em  $p \leq .05$ .

A Tabela 2 apresenta a média e o desvio padrão dos fatores contingenciais considerando a escala de *Likert* de 5 pontos (1 - Discordo Totalmente; 2 - Discordo; 3 - Não concordo nem discordo; 4 - Concordo; e, 5 - Concordo Totalmente) bem como o valor-p (*sig.*) do teste de Kriskal-Wallis. Estes resultados são apresentados tendo em conta a dimensão das empresas. Pela análise destes resultados verificamos que existe uma diferença estatisticamente significativa no fator **Internacionalização**, onde,  $\chi^2_{KW}(2) = 13.098$ ,  $p < .001$  (Anexo1). Tanto para as pequenas empresas ( $M=2,8$ ) quanto para as médias empresas ( $M=3,3$ ), a importância deste fator para a implementação dos SCG foi significativamente maior em comparação com as microempresas ( $M=1,3$ ). No entanto, é importante referir que, para os três tipos de dimensão em estudo, a relevância do fator **Internacionalização** foi menor em comparação com os outros fatores analisados.

Este resultado está em consonância com o autor Hill et al. (1990) que destaca a internacionalização como a expansão da organização para mercados estrangeiros, o que implica estar sujeito a um ambiente mais complexo e incerto. Nesse sentido, a implementação dos SCG pode tornar-se particularmente relevante para as PME envolvidas em processos de internacionalização, pois proporciona ferramentas essenciais para lidar com os desafios e a complexidade associados a essa expansão.

Além disso, é importante notar que a internacionalização é um fator dispendioso e que uma PME com recursos limitados tende a ser mais cautelosa ao alocar recursos para a adoção dos SCG (Meyer, 1996). Nesse contexto, as empresas de menor dimensão, como as microempresas, podem enfrentar maiores restrições financeiras na implementação de tais sistemas. Portanto, o fator Internacionalização pode ser menos relevante para essas microempresas em comparação com as pequenas e médias empresas, que possuem uma visão mais globalizada e enfrentam maior complexidade operacional. Essas considerações destacam a importância das análises específicas de acordo com a dimensão das empresas quando se trata de compreender os fatores que influenciam a adoção dos SCG nas suas práticas de gestão.

*Os Sistemas de Controlo de Gestão e a Performance nas PME Portuguesas*

*Tabela 2 - Comparação das médias dos fatores por dimensão das empresas*

Fatores Contingenciais	Micro		Pequenas		Médias		Sig.
	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão	
Ambiente Externo	2,9	1,7	3,4	1,2	3,3	1,1	.569
Tecnologia	3,4	1,1	3,7	1,1	3,7	1,1	.246
Dimensão	3,0	1,2	3,8	1,1	3,8	1,0	.056
Estrutura	3,1	1,1	3,3	1,2	3,5	1,1	.353
Estratégia	3,9	,9	4,2	,8	4,3	,8	.292
Internacionalização	1,3	,5	2,8	1,5	3,3	1,4	.001
Cultura organizacional	3,3	1,4	3,9	1,1	3,9	1,0	.574

Fonte: Elaboração Própria – dados retirados do Software SPSS 27

Para as micro e pequenas empresas, os fatores contingenciais que, em termos médios, mais contribuíram para a implementação dos SCG foram a estratégia, as novas tecnologias e a cultura organizacional. Já para as médias empresas, os fatores mais importantes em termos médios, foram estratégia adotada pela empresa, cultura organizacional e a dimensão. Essa análise permite mostrar a importância da cultura e da estratégia como um fator extremamente relevante para que uma PME implemente os SCG.

Estes resultados estão alinhados com estudos anteriores que exploraram a relação entre os SCG e a cultura organizacional e afirmaram que esta última é um fator comum e relevante para a implementação dos SCG (Chenhall, 2003; Otley, 1980; Schein, 1990; Simons, 1990). A cultura influencia a forma como os gestores compreendem, adotam e utilizam os SCG, uma vez que cria uma base para a tomada de decisões, através de um conjunto de pressupostos e crenças partilhadas pelos colaboradores (Schein, 1990). Por sua vez, a estratégia é considerada uma poderosa ferramenta porque ajuda as organizações a alcançarem vantagem competitiva (Mintzberg, 1978). Para além disso, a estratégia, como variável contingencial, consegue influenciar todos os outros fatores, e consequentemente, os SCG (Chenhall, 2003). Uma vez que se analisa PME, a cultura e a estratégia são ainda mais cruciais para a implementação dos SCG porque podem ser o elemento que proporciona a coesão e o alinhamento necessário para que os SCG sejam adotados e bem utilizados.

*Os Sistemas de Controlo de Gestão e a Performance nas PME Portuguesas*

---

A cultura e a estratégia são os fatores contingenciais considerados mais importantes pelos três tipos de dimensão em estudo, contudo, não se obteve o mesmo resultado para todos os tipos de dimensão de empresa. Por exemplo, para as microempresas outro dos fatores contingenciais que mais influenciaram a adoção dos SCG foi a tecnologia, enquanto nas pequenas e nas médias empresas foi a dimensão. Assim, podemos validar a primeira hipótese e afirmar que os fatores contingenciais diferem em função do número de trabalhadores para a implementação dos SCG.

Após constatar as diferenças na influência dos fatores contingenciais entre as PME Excelência de diferentes dimensões, torna-se relevante centrar a atenção na hipótese 2, a fim de compreender de que forma o tamanho das empresas pode influenciar as escolhas de instrumentos e técnicas de CG nas PME referidas.

H2: A dimensão das empresas influencia o tipo de instrumentos e técnicas de controlo de gestão adotados

Para testar a segunda hipótese, foi utilizado o teste do Qui-quadrado, uma vez que estamos a analisar a independência de duas variáveis qualitativas. O teste do Qui-quadrado é uma ferramenta útil para determinar se existe uma associação significativa entre essas variáveis.

Na Tabela 3 são apresentadas as percentagens da utilização dos instrumentos e técnicas de CG por dimensão das PME e os resultados obtidos na realização do teste do Qui-quadrado. Aqui foram consideradas as variáveis dimensão das empresas e a utilização ou não dos diferentes tipo de instrumentos e técnicas de CG.

Após a análise dos resultados apresentados na Tabela 3, encontrou-se uma diferença significativa, considerando um nível de significância de 10%, nos preços de transferência interna,  $\chi^2(2) = 5.140, p = .077$  (Anexo 2). Consequentemente, rejeita-se a hipótese nula e conclui-se que existe uma associação significativa entre as variáveis. Observou-se que nas médias empresas este instrumento foi significativamente mais referido (19%) do que nas microempresas (14,3%) e nas pequenas empresas (7,8%).

*Os Sistemas de Controlo de Gestão e a Performance nas PME Portuguesas*

Este resultado está em consonância com algumas afirmações encontradas na literatura (Horngren et al., 2017; Reid & Smith, 2000). Por exemplo, ao serem utilizados os preços de transferência interna como instrumento dominante nos SCG, pode incentivar a otimização das unidades individuais em detrimento da otimização do desempenho global da organização. Além disso, esses preços podem, por vezes, criar conflitos de interesse entre os diversos departamentos da organização, uma vez que podem afetar diretamente os resultados financeiros e desempenho de cada unidade. Outra questão relacionada com os preços de transferência interna é a complexidade de determinar preços justos e adequados para a transferência de bens e serviços, tornando-os assim menos atrativos como instrumento de CG.

*Tabela 3 - Comparação dos instrumentos e técnicas do CG utilizados por dimensão da empresa*

Instrumentos e Técnicas do CG	Micro	Pequenas	Médias	Sig.
Benchmarking	14,3%	17,6%	21,4%	.761
Balanced Scorecard	0,0%	14,7%	22,6%	.170
Centros de responsabilidades	28,6%	36,3%	50,0%	.129
Instrumentos de avaliação do desempenho exclusivamente baseados em indicadores financeiro	42,9%	55,9%	58,3%	.719
Instrumentos de avaliação do desempenho não financeiros	28,6%	48,0%	52,4%	.452
Intranet	28,6%	14,7%	23,8%	.237
Mapa da estratégia	42,9%	25,5%	25,0%	.579
Orçamento e Controlo Orçamental	71,4%	64,7%	71,4%	.650
Plano operacional	57,1%	45,1%	57,1%	.245
Preços de transferência interna	14,3%	7,8%	19,0%	.077
Reuniões e relatórios	100,0%	68,6%	73,8%	.179
Tableaux de bord/Dashboard	42,9%	27,5%	33,3%	.512

Fonte: Elaboração Própria – dados retirados do Software SPSS 27

Para as microempresas, os instrumentos e técnicas de CG mais utilizados são as reuniões e relatórios, apresentando uma taxa de resposta de 100%. Além disso, o orçamento, os indicadores de desempenho financeiros, os mapas da estratégia e o *tableau de bord* também são considerados muito importantes para empresas desta dimensão.

Já para as pequenas e médias empresas, os resultados foram bastante semelhantes entre ambas, diferindo apenas nas percentagens. Assim, para PME Excelência destas

*Os Sistemas de Controlo de Gestão e a Performance nas PME Portuguesas*

---

dimensões, os instrumentos e técnicas de CG mais utilizados são as reuniões e relatórios, o orçamento, bem como instrumentos baseados em indicadores financeiros e também indicadores não financeiros, juntamente com o plano operacional.

Com base nessas análises, podemos constatar que as reuniões e relatórios são instrumentos de CG comuns às três dimensões de empresas. De facto, o diálogo desempenha um papel essencial no CG nas organizações, promovendo a negociação de objetivos e a melhor tomada de decisões (Jordan et al., 2021). Nas PME, as reuniões e os relatórios são de extrema importância, pois proporcionam uma comunicação clara e frequente, garantindo que todos os membros da organização compreendam os objetivos a serem alcançados (Simons, 1994). Além disso, oferecem a oportunidade para os gestores poderem dar *feedback* imediato aos membros da equipa e fornecerem informações importantes para tomar decisões assertivas (Otley, 1980).

Concordantemente, a análise dos dados revelou que as reuniões e os relatórios são técnicas de CG amplamente utilizadas pelas micro, pequenas e médias empresas. No entanto, observou-se que os outros tipos de instrumentos e técnicas de CG adotados variam de acordo com a dimensão da empresa, conforme apresentado anteriormente. De acordo com as respostas dos inquiridos, podemos validar a segunda hipótese deste estudo, que sugere que a dimensão das empresas influencia o tipo de instrumentos e técnicas de CG adotados. Essa validação ressalta a importância de adequar as práticas de CG às características e necessidades específicas de cada dimensão de empresa, a fim de promover uma gestão eficaz e alinhada com os objetivos organizacionais.

Após analisarmos as diferenças na adoção dos instrumentos e técnicas de CG em empresas de diferentes dimensões, avançou-se para a terceira hipótese deste estudo. Esta hipótese sugere, como se pode ver pela sua formulação apresentada abaixo, que o contributo e a importância dos SCG para a *performance* da empresa podem variar consoante a dimensão da empresa.

*Os Sistemas de Controlo de Gestão e a Performance nas PME Portuguesas*

H3: O contributo e importância dos Sistemas de Controlo de Gestão para a *performance* da empresa varia em função da dimensão da empresa

Para testar a terceira hipótese de investigação, optou-se também por utilizar o teste de Kruskal-Wallis de forma a comparar as diferenças da variável *performance* em função da variável dimensão.

O contributo e importância dos SCG para a *performance* da empresa foi mais elevado nas médias (M=4,6) empresas e mais baixo nas microempresas (4,3), embora a diferença não seja estatisticamente significativa,  $\chi^2_{KW}(2) = 3.659, p = .160$  (Anexo 3). Portanto, apesar de não existir uma diferença significativa nas médias, pode-se referir que, quanto maior for a dimensão da empresa, maior é a média das respostas associadas à *performance*.

Estes resultados reforçam as conclusões de alguns estudos anteriores. Por exemplo, King et al. (2010) evidenciam uma relação positiva entre SCG e a *performance* nas PME da área da saúde, enquanto Felício et al. (2021) afirmaram que a adequada adoção dos SCG está associada a uma melhor *performance*. Por outro lado, Adiputra et al. (2020) demonstraram que uma má utilização dos SCG pode prejudicar a *performance*. Autores como Davila (2000), Duréndez et al. (2016), Tsamenyi et al. (2011) e Junqueira et al. (2016) também comprovam que a implementação dos SCG impacta positivamente a *performance*, o que está em linha com os resultados obtidos na presente hipótese.

Tabela 4 - Comparação das médias da performance por dimensão da empresa

	Micro		Pequenas		Médias		Sig.
	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão	
<i>Performance</i>	4,3	,8	4,5	,6	4,6	,6	.160

Fonte: Elaboração Própria – dados retirados do Software SPSS 27

Apesar de ser evidenciado que a implementação dos SCG afeta positivamente a *performance* de uma PME, essa influência difere consoante a sua dimensão. Para as microempresas obteve-se um resultado de 4,3, para as pequenas 4,5 e para as médias 4,6. Embora a diferença não seja estatisticamente significativa, ela existe, e, portanto, podemos validar a terceira hipótese e afirmar que a importância dos SCG para uma melhor *performance* varia em função da dimensão da PME.

## CONCLUSÃO

Com o presente estudo, entende-se que os SCG são ferramentas que ajudam as organizações a alcançarem os seus objetivos e a melhorar a sua *performance* organizacional, mas que podem enfrentar alguns desafios na sua implementação, por exemplo, a perceção dos gestores, burocracia e resistência dos colaboradores (Dupuy & Roland, 1991; Jordan et al., 2021). Os ICG são um conjunto de técnicas e ferramentas utilizadas pelas organizações para auxiliar na gestão eficaz das suas atividades, de forma a atingirem os seus objetivos e melhorarem o seu desempenho organizacional. Assim, estes instrumentos são utilizados para monitorizar, planear, avaliar os vários processos das organizações e fornecer aos gestores informações importantes para a tomada de decisões (Merchant & Van Der Stede, 2017; Simons, 1995). A Teoria Contingencial tenta compreender como é que os diferentes contextos organizacionais influenciam a eficácia e a adoção de práticas de gestão adequadas (Otley, 1980). Esta teoria enfatiza que não existem soluções universais na gestão e que as abordagens devem ser adaptadas a cada organização, ajudando os gestores a identificar as melhores práticas e a tomar decisões mais adequadas, tendo em conta fatores como ambiente, tecnologia, dimensão, estrutura, internacionalização, estratégia e cultura (Chenhall, 2003). A avaliação da *performance* é um processo contínuo que procura medir e analisar o desempenho individual e/ou organizacional em relação a metas e objetivos pré-definidos, fornecendo informações úteis para identificar as áreas que necessitam de melhorias (Andersen & Fagerhaug, 2001; Hertenstein & Platt, 2000).

Neste sentido, o presente estudo teve por finalidade analisar se os fatores contingenciais influenciam a implementação dos SCG nas PME Excelência em Portugal e como isso impacta a sua *performance* empresarial e tencionou dar resposta a duas questões: “Os fatores contingenciais impactam de maneira diferente a implementação dos SCG consoante a dimensão das PME Excelência?” e “Os instrumentos e práticas de CG diferem em função das PME Excelência?”.

Para responder a estas questões foram inquiridas as 1000 Melhores PME Excelência de 2020 e recorreu-se à comparação de médias, ao teste de Kruskal-Wallis e ao teste do Qui-quadrado para analisar os dados obtidos.

*Os Sistemas de Controlo de Gestão e a Performance nas PME Portuguesas*

---

Respondendo à primeira questão, os fatores contingenciais contribuem sim para a implementação dos SCG nas PME. Os que mais influenciam essa implementação são a estratégia, a cultura, a tecnologia, dimensão e o ambiente externo. Relativamente à dimensão, conseguiu-se perceber que os fatores que mais contribuem para a adoção dos SCG varia de micro e pequena empresa para média. Ou seja, para as micro e pequenas empresas, os fatores com maior percentagem são a cultura, a estratégia, a tecnologia e o ambiente externo, enquanto para as médias empresas são a cultura, a estratégia e a dimensão. No entanto, todos estes fatores contribuem para a implementação dos SCG, apesar de variarem consoante a dimensão.

Na resposta à segunda questão está evidenciado que a implementação dos SCG afeta positivamente a *performance* de uma PME. Para além disso, também estes resultados diferem consoante a dimensão das empresas, apesar de não ser uma diferença significativa. Para as microempresas obteve-se um resultado de 4,3, para as pequenas 4,5 e para as médias 4,6. Afirma-se então, que a importância dos SCG para uma melhor *performance* varia em função da dimensão da empresa.

Existe ainda um objetivo que é identificar que instrumentos e técnicas de CG é que as PME Excelência utilizam. Um valor de ressaltar é o facto das microempresas terem 0% de uso do BSC e nas pequenas e médias obter-se também uma percentagem muito baixa. Por outro lado, o tipo de instrumento mais utilizados pelas três dimensões são as reuniões e os relatórios e o controlo orçamental. As microempresas valorizam mais o plano operacional e as pequenas e médias empresas utilizam mais os instrumentos de avaliação de desempenho financeiros e não financeiros.

Como limitação, é importante mencionar que, apesar dos esforços para direccionar o questionário para o responsável pelo controlo de gestão, fundadores das organizações ou membros da direção, nem sempre foi possível alcançar essa segmentação desejada. Como resultado, algumas respostas foram obtidas de diferentes funções dentro das empresas, o que pode ter impactado a precisão e a representatividade dos dados recolhidos. Esse aspeto pode ter influenciado a consistência das respostas e a interpretação dos resultados em alguns casos.

*Os Sistemas de Controlo de Gestão e a Performance nas PME Portuguesas*

---

De facto, outra limitação relevante do presente estudo reside no facto da *performance* das empresas ter sido medida através de questionários, refletindo a perceção dos inquiridos em vez de dados reais e objetivos. Essa abordagem pode levar a um possível desvio da realidade, pois as respostas podem estar sujeitas a vieses subjetivas e interpretações individuais.

Sem dúvida, futuras investigações podem expandir e aprofundar os estudos realizados até o momento. Uma extensão interessante seria incluir empresas de maior dimensão no âmbito da investigação, permitindo comparações significativas com as empresas de menor dimensão já estudadas na presente dissertação. Essa abordagem proporcionaria uma visão mais abrangente e completa dos efeitos dos SCG em empresas de diferentes tamanhos.

Além disso, para superar a limitação da avaliação da *performance* baseada apenas em perceções, seria valioso obter dados contabilísticos e feedback dos colaboradores das empresas. Essas informações objetivas permitiriam uma medição mais precisa e sólida do impacto dos SCG na *performance* organizacional, ao invés de depender exclusivamente da perceção dos inquiridos.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Abi Azar, J. (2011). *Les Outils de Controle de Gestion Dans Le Contexte Des PME: Cas Des PME Au Liban*. <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00581105>
- Adiputra, I., Gani, L., & Rossieta, H. (2020). The Effect of Business Strategy and Management Control Systems Misfit On Hotel Performance. *Jurnal Dinamika Akuntansi*, 12(1), 14–23. <https://doi.org/10.15294/jda.v12i1.22753>
- Agbejule, A. (2011). Organizational culture and performance: the role of management accounting system. *Journal of Applied Accounting Research*, 12(1), 74–89.
- Aguilar, O. (2003). How Strategic Performance Management Is Helping Companies Create Business Value. *Strategic Finance*, 84(7), 44–49.
- Alawattage, C., & Wickramasinghe, D. (2007). *Management Accounting Change: approaches and perspectives*. Routledge.
- Alves, M., & Leite, J. (2011). A Teoria da Contingência Organizacional e as tecnologias da informação implementadas nos centros de saúde. *XXI Jornadas Hispano-Lusas de Gestão Científica*.
- Amat, J., Carmona, S., & Roberts, H. (1994). Context and change in management accounting systems: A spanish case study. *Management Accounting Research*, 5(2), 107–122. <https://doi.org/10.1006/MARE.1994.1008>
- Andersen, B., & Fagerhaug, T. (2001). *Performance Measurement Explained: Designing and Implementing Your State-of-Art System*. ASQ Quality Press.
- Anthony, R., & Govindarajan, V. (2007). *Sistemas de Controlo Gerencial* (12.<sup>a</sup> Edição). McGraw-Hill.
- Azudin, A., & Mansor, N. (2018). Management accounting practices of SMEs: The impact of organizational DNA, business potential and operational technology. *Asia Pacific Management Review*, 23(3), 222–226. <https://doi.org/10.1016/J.APMRV.2017.07.014>
- Baek, J. S., & Kim, J. (2015). Cofounders and the value of family firms. *Emerging Markets Finance and Trade*, 51, 20–33. <https://doi.org/10.1080/1540496X.2015.1039899>

- Baranger, P., Helfer, J.-P., la Bruslerie, H. de, Orsoni, J., & Peretti, J.-M. (1993). *Gestão: as funções da empresa* (2.<sup>a</sup> Edição). Sílabo.
- Bedford, D. (2007). Management control systems across different modes of innovation: Implications for firm performance. *University of Technology*.
- Bendell, T., Boulter, L., & Kelly, J. (2005). *Manual do Benchmarking*. Edições Cetop.
- Berthelot, S., & Morrill, J. (2016). Management control systems and the presence of a full-time accountant: An empirical study of small and medium-sized enterprises (SMEs). *Advances in Management Accounting*, 27, 207–242. <https://doi.org/10.1108/S1474-787120160000027006>
- Bititci, U., Garengo, P., Dörfler, V., & Nudurupati, S. (2012). Performance Measurement: Challenges for Tomorrow. *International Journal of Management Reviews*, 14(3), 305–327. <https://doi.org/10.1111/J.1468-2370.2011.00318.X>
- Borg, W., & Gall, M. (2002). *Educational research: an introduction* (7.<sup>a</sup> Edição). Longman.
- Borlea, S. N., Achim, M. V., & Mare, C. (2017). Board characteristics and firm performances in emerging economies. Lessons from Romania. *Economic Research-Ekonomska Istrazivanja*, 30(1), 55–75. <https://doi.org/10.1080/1331677X.2017.1291359>
- Borrvalho, C. (2018). *Sistemas de Planeamento e Controlo de Gestão: Fundamentos e ferramentas de suporte*. Edições Sílabo.
- Bourguignon, A., Malleret, V., & Nørreklit, H. (2004). The American balanced scorecard versus the French tableau de bord: The ideological dimension. *Management Accounting Research*, 15(2), 107–134. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2003.12.006>
- Bremser, W., & Wagner, W. (2013). Developing Dashboards for Performance Management. *The CPA Journal*, 83(7), 62–67.
- Broadbent, M. (1999). *Measuring Business Performance*. CIMA Publishing.
- Burns, T., & Stalker, G. (1961). *The Management of Innovation*. Tavistock Publications.
- 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. <https://doi.org/10.1016/J.AOS.2008.01.003>

*Os Sistemas de Controlo de Gestão e a Performance nas PME Portuguesas*

---

- Caetano, A. (2009). *Avaliação de Desempenho: O Essencial que Avaliadores e Avaliados Precisam de Saber* (2.<sup>a</sup> Edição). Livros Horizonte.
- Caiado, A., & Caiado, J. (2018). *Gestão de Instituições Financeiras* (3.<sup>a</sup> Edição). Sílabo.
- Caixe, D. F., & Krauter, E. (2014). The Relation between corporate governance and market value: mitigating endogeneity Problems. *Brazilian Business Review*, 11(1), 80–110. <https://doi.org/10.15728/BBR.2014.11.1.5>
- Caldeira, J. (2012). *100 Indicadores da Gestão: Key Performance Indicators*. Actual Editora.
- Camp, R. (1996). *Benchmarking dos processos de negócios descobrindo e implementando as melhores práticas*. Qualitymark.
- Cardoso, A. (2013). *O efeito do controlo de gestão na performance organizacional das pequenas e médias empresas portuguesas*. Instituto Superior de Economia e Gestão.
- Carney, K. (1999). Successful Performance Measurement: A Checklist. *Harvard Management Update*, 4(11), 4–5. [www.hbsp.harvard.edu](http://www.hbsp.harvard.edu)
- Carvalho, J. (2019). *Gestão de Empresas - Princípios Fundamentais* (5.<sup>a</sup> Edição). Edições Sílabo.
- Carvalho, J., & Filipe, J. (2014). *Manual de Estratégia: conceitos, prática e roteiro* (4.<sup>a</sup> Edição). Edições Sílabo.
- Chandler, A. (1993). *Strategy and Structure: Chapters in the History of the American Industrial Enterprise* (18th ed.). MIT Press.
- Chapman, C. S. (1997). Reflexions on a Contingent View of Accounting. In *Organizations and Society* (Vol. 22, Issue 2).
- Chapman, C. S., & Kihn, L. A. (2009). Information system integration, enabling control and performance. *Accounting, Organizations and Society*, 34(2), 151–169. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2008.07.003>
- Chegri, M., Rigalma, H., & Torra, M. (2021). Management Control System in the context of SMES. *Modern Management Review*, 26(3), 39–58.

- Chenhall, R. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Organizations and Society*, 28, 127–168. [www.elsevier.com/locate/aos](http://www.elsevier.com/locate/aos)
- Chenhall, R. (2007). Theorizing contingencies in management control systems research. In C. Chapman, A. Hopwood, & M. Shields (Eds.), *Handbook of Management Accounting Research* (pp. 163–205). Elsevier.
- Chenhall, R. H., Kallunki, J. P., & Silvola, H. (2011). Exploring the relationships between strategy, innovation, and management control systems: The roles of social networking, organic innovative culture, and formal controls. *Journal of Management Accounting Research*, 23(1), 99–128. <https://doi.org/10.2308/jmar-10069>
- Chenhall, R. H., & Langfield-Smith, K. (1998). The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach. *Accounting, Organizations and Society*, 23(3), 243–264. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(97\)00024-X](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(97)00024-X)
- Chiavenato, I. (2002). *Administração de Empresas: uma abordagem contingencial* (3.<sup>a</sup> Edição). Pearson.
- Cho, H. J., & Pucik, V. (2005). Relationship between innovativeness, quality, growth, profitability, and market value. *Strategic Management Journal*, 26(6), 555–575. <https://doi.org/10.1002/SMJ.461>
- Comissão Europeia. (2019). *Guia do utilizador relativo à definição de PME*. <https://doi.org/10.2873/80894>
- Costa, R. (2016). Management Control: An integrated approach of control for SME. *Revista Economia & Gestão*, 16(42). <https://doi.org/10.5752/p.1984-6606.2016v16n42p5>
- Costa, R., & António, N. (2018). *Os Modelos de Gestão Global e os Meios e Técnicas de Fazer o Controlo de Gestão nas PME* (2.<sup>a</sup> Edição). Actual Editora.
- Cury, A. (1990). *Organização e Métodos: perspetiva comportamental e abordagem contingencial* (5.<sup>a</sup> Edição). Editora Atlas.

*Os Sistemas de Controlo de Gestão e a Performance nas PME Portuguesas*

---

- Davila, A., & Foster, G. (2005). Management accounting systems adoption decisions: Evidence and performance implications from early-stage/startup companies. *Accounting Review*, 80(4), 1039–1068. <https://doi.org/10.2308/ACCR.2005.80.4.1039>
- Davila, A., Foster, G., Wilsz, J., van Steele, J., Noelle Swanson, A., Armstrong, C., Chong, J., Ederhof, M., & Sarin, R. (2007). Management Control Systems in Early-Stage Startup Companies. *THE ACCOUNTING REVIEW*, 82(4), 907–937.
- Davila, T. (2000). An empirical study on the drivers of management control systems' design in new product development. *Accounting, Organizations and Society*, 25(4–5), 383–409. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(99\)00034-3](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(99)00034-3)
- Davila, T. (2005). An exploratory study on the emergence of management control systems: Formalizing human resources in small growing firms. *Accounting, Organizations and Society*, 30(3), 223–248. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2004.05.006>
- Dent, J. F. (1990). Strategy, organization and control: Some possibilities for accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, 15(1–2), 3–25. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(90\)90010-R](https://doi.org/10.1016/0361-3682(90)90010-R)
- Dillman, D. (2007). *Mail and internet surveys: The tailored design method* (2.<sup>a</sup> Edição). John Wiley & Sons Inc.
- Dillman, D. A. (1991). THE DESIGN AND ADMINISTRATION OF SURVEYS MAIL. *Annu. Rev. Sociol*, 17, 225–244. [www.annualreviews.org/aronline](http://www.annualreviews.org/aronline)
- Dixon, J., Nanni, A., & Vollmann, T. (1990). *New Performance Challenge: Measuring Operations for World-Class Competition*. Business One- Irwin.
- Donaldson, L. (2001). *The Contingency Theory of Organizations*. SAGE.
- Duncan, R. (1972). Characteristics of organizational environments and perceived environmental uncertainty. *Administrative Science Quarterly*, September, 313–327.
- Dupuuy, Y., & Roland, G. (1991). *Manual de Controlo de Gestão*. Edições CETOP.
- Duréndez, A., Ruíz-Palomo, D., García-Pérez-de-Lema, D., & Diéguez-Soto, J. (2016). Management control systems and performance in small and medium family firms.

*European Journal of Family Business*, 6(1), 10–20.  
<https://doi.org/10.1016/j.ejfb.2016.05.001>

*EBIT - Economias*. (n.d.). Retrieved January 24, 2023, from <https://www.economias.pt/ebit/>

Eccles, R., & Pyburn, P. (1992). Creating a Comprehensive System to Measure Performance – Financial Results Should Not Generate the Most Rewards. *Management Accounting*, 74(4), 41–44.

Eker, M., & Eker, S. (2016). The Effects of Interactions between Management Control Systems and Strategy on Firm Performance: An Empirical Study. *Business and Economics Research Journal*, 7(4), 123–123. <https://doi.org/10.20409/berj.2016422343>

Epstein, M., & Manzoni, J. F. (1998). Implementing corporate strategy: From Tableaux de Bord to balanced scorecards. *European Management Journal*, 16(2), 190–203. [https://doi.org/10.1016/S0263-2373\(97\)00087-X](https://doi.org/10.1016/S0263-2373(97)00087-X)

Ewusi-Mensah, D. (1981). The external organizational environment and its impact on managerial information systems. *Accounting, Organizations and Society*, 6(4), 310–316.

Felício, T., Samagaio, A., & Rodrigues, R. (2021). Adoption of management control systems and performance in public sector organizations. *Journal of Business Research*, 124, 593–602. <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2020.10.069>

Feranita, F., Ruiz-Palomo, D., & Diéguez-Soto, J. (2021). The role of family management and management control systems in promoting technological innovation in family smes. *European Journal of Family Business*, 11(2), 80–99. <https://doi.org/10.24310/ejfb.2021.11i2.10901>

Fernandez, V., Picory, C., & Rowe, F. (2012). Outils de gestion et espaces concurrentiels des PME. *Revue Internationale P.M.E.*, 9(1), 79–102. <https://doi.org/10.7202/1008255ar>

Ferreira, A., & Otley, D. (2009). The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. *Management Accounting Research*, 20(4), 263–282. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2009.07.003>

Fey, C., & Denison, D. (2003). Organizational Culture and Effectiveness: Can American Theory Be Applied in Russia? *Organization Science*, 14(6), 686–706.

- Filali, Y., & Hassainate, M. (2018). The Contribution of Management Control to the Improvement of University Performance. *Journal of North African Research in Business, 2018*, 1–11. <https://doi.org/10.5171/2018.842469>
- Fisher, J. (1995). Contingency-based Research on Management Control Systems: Categorization by Level of Complexity. *Journal of Accounting Literature, 14*, 24–53.
- Ford, J., & Schellenberg, D. (1982). Conceptual Issues of Linkage in the Assessment of Organizational Performance. *Academy of Management, 7*(1), 49–58.
- Fortin, M. (2003). *O Processo de Investigação: da concepção à realização* (3ª Edição). Lusociência.
- Franco, M., & Bourne, M. (2003). Factors that play a role in “managing through measures.” *Management Decision, 41*(8), 698–710. <https://doi.org/10.1108/00251740310496215>
- Garengo, P., Biazzo, S., & Bititci, U. S. (2005). Performance measurement systems in SMEs: A review for a research agenda. *International Journal of Management Reviews, 7*(1), 25–47. <https://doi.org/10.1111/J.1468-2370.2005.00105.X>
- Garengo, P., & Bititci, U. (2007). Towards a contingency approach to performance measurement: an empirical study in Scottish SMEs. *International Journal of Operations & Production Management, 27*(8), 802–825.
- Gomes, C., Yasin, M., & Lisboa, J. (2004). A literature review of manufacturing performance measures and measurement in an organizational context: A framework and direction for future research. *Journal of Manufacturing Technology Management, 15*(6), 511–530. <https://doi.org/10.1108/17410380410547906>
- Gond, J. P., Grubnic, S., Herzig, C., & Moon, J. (2012). Configuring management control systems: Theorizing the integration of strategy and sustainability. *Management Accounting Research, 23*(3), 205–223. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2012.06.003>
- Gosselin, M. (1997). Institute of Management Accountants. In *National Association of Accountants* (Vol. 22, Issue 2). Innes & Mitchell.
- Govindarajan, V., & Fisher, J. (1990). Strategy, control systems, and resource sharing: Effects on business unit performance. *Academy of Management Journal, 33*(2), 259–285.

- Granlund, M., & Taipaleenmäki, J. (2005). Management control and controllership in new economy firms—a life cycle perspective. *Management Accounting Research*, 16(1), 21–57. <https://doi.org/10.1016/J.MAR.2004.09.003>
- Gray, J., & Densten, I. (1998). Integrating Quantitative and Qualitative Analysis Using Latent and Manifest Variables. In *Quality & Quantity* (Vol. 32).
- Greiner, L. (1998). Evolution and revolution as organizations grow. *Harvard Business Review*, 76(3), 55–68.
- Ha, S.-T., Lo, M.-C., & Wang, Y.-C. (2016). Relationship between Knowledge Management and Organizational Performance: A Test on SMEs in Malaysia. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 224, 184–189. <https://doi.org/10.1016/J.SBSPRO.2016.05.438>
- Halabi, A. K., Dyt, R., & Barrett, R. (2010). Understanding financial information used to assess small firm performance: An Australian qualitative study. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 7(2), 163–179. <https://doi.org/10.1108/11766091011050840/FULL/XML>
- Hansen, S., Otley, D., & Van der Stede, W. (2003). Practice Developments in Budgeting: An Overview and Research Perspective. *Journal of Management Accounting Research*, 15(1), 95–116.
- Hart, S., & Quinn, R. (1993). Roles Executives Play: CEO's Behavioral Complexity and firm Performance. *Human Relations*, 56, 543–574.
- Hartmann, F. (2000). The appropriateness of RAPM: toward the further development of theory. *Accounting, Organizations and Society*, 25(4–5), 451–482. [www.elsevier.com/locate/aos](http://www.elsevier.com/locate/aos)
- Hayes, D. (1977). The Contingency Theory of Managerial Accounting. *The Accounting Review*, 52, 22–39.
- Henri, J. F. (2006). Management control systems and strategy: A resource-based perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 31(6), 529–558. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2005.07.001>
- Herath, S. (2007). A framework for management control research. *Journal of Management Development*, 26(9), 895–915. <https://doi.org/10.1108/02621710710819366>

- Hertenstein, J. H., & Platt, M. B. (2000). Performance measures and management control in new product development. *Accounting Horizons*, 14(3), 303–323. <https://doi.org/10.2308/acch.2000.14.3.303>
- Hiebl, M., Duller, C., Feldbauer-Durstmüller, B., & Ulrich, P. (2015). Family Influence and Management Accounting Usage-Findings from Germany and Austria. *Schmalencach Business Review*, 67(3), 368–404. <https://doi.org/10.1007/BF03396880>
- Hill, C., Hwang, P., & Kim, C. (1990). An Eclectic Theory of the Choice of International Entry Mod. *Strategy Management Journal*, 11(2), 117–128.
- Horngren, C., Datar, S., & Madhav, R. (2017). *Cost Accounting: A Managerial Emphasis. Issues in Accounting Education* (16.<sup>a</sup> Edição, Vol. 25). Pearson.
- Hudson, M., Smart, A., & Bourne, M. (2001). Theory and practice in SME performance measurement systems. *International Journal of Operations and Production Management*, 21(8), 1096–1115. <https://doi.org/10.1108/EUM0000000005587>
- IAPMEI - PME Excelência. (n.d.). Retrieved June 15, 2022, from <https://www.iapmei.pt/PRODUTOS-E-SERVICOS/Qualificacao-Certificacao/PME-Lider/PME-Excelencia.aspx>
- IAPMEI - PME Líder. (n.d.). Retrieved June 15, 2022, from <https://www.iapmei.pt/PRODUTOS-E-SERVICOS/Qualificacao-Certificacao/PME-Lider/PME-Lider.aspx>
- Invernizzi, A. C., Menozzi, A., Passarani, D. A., Patton, D., & Viglia, G. (2016). Entrepreneurial overconfidence and its impact upon performance. *International Small Business Journal: Researching Entrepreneurship*, 35(6), 709–728. <https://doi.org/10.1177/0266242616678445>
- Ismail, T., Meutia, & Umami, N. (2019). Enabling management control in improving the performance of SMEs. *Management Science Letters*, 9(11), 1823–1832. <https://doi.org/10.5267/j.msl.2019.6.009>
- Ittner, C. D., & Larcker, D. F. (2001). Assessing empirical research in managerial accounting: A value-based management perspective. *Journal of Accounting and Economics*, 32(1–3), 349–410. [https://doi.org/10.1016/S0165-4101\(01\)00026-X](https://doi.org/10.1016/S0165-4101(01)00026-X)

- Jankala, S. (2007). *MANAGEMENT CONTROL SYSTEMS (MCS) IN THE SMALL BUSINESS CONTEXT -LINKING EFFECTS OF CONTEXTUAL FACTORS WITH MCS AND FINANCIAL PERFORMANCE OF SMALL FIRMS*. Faculty of Economics and Business Administration of the University of Oulu.
- Jordan, H., Neves, J., & Rodrigues, J. (2021). *O Controlo de Gestão: ao serviço da estratégia e dos gestores* (11.ª Edição). Áreas Editora.
- Junqueira, E., Dutra, E., Filho, H., & Gonzaga, R. (2016). The effect of strategic choices and management control systems on organizational performance. *Revista Contabilidade e Finanças*, 27(72), 334–348. <https://doi.org/10.1590/1808-057x201601890>
- Jyoti, J., & Sharma, J. (2012). Impact of Market Orientation on Business Performance: Role of Employee Satisfaction and Customer Satisfaction. *Vision: The Journal of Business Perspective*, 16(4), 297–313. <https://doi.org/10.1177/0972262912460188>
- Kagioglou, M., Cooper, R., & Aouad, G. (2001). Performance management in construction: a conceptual framework. *Construction Management and Economics*, 19(1), 85–95. <https://doi.org/10.1080/01446190010003425>
- Kaplan, R., & Norton, D. (1992). The Balanced Scorecard-Measures that Drive Performance. *Harvard Business Review*, 70, 71–79.
- Kaplan, R., & Norton, D. (1996). Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System. *Harvard Business Review*, 74(1), 75–85. [www.hbrreprints.org](http://www.hbrreprints.org)
- Kaplan, R., & Norton, D. (2005a). The Balanced Scorecard – Measures that drive performance. *Harvard Business Review*, 83(7), 172–179.
- Kaplan, R., & Norton, D. (2005b). The office of strategy management. *Harvard Business Review*, 83(10), 72–80.
- Kaplan, R., & Norton, D. (2008). Mastering the Management system. *Harvard Business Review*, 86(1), 63–77.
- Kerzner, H. (2017). *Project Management Metrics, KPIs, and Dashboards: A Guide to Measuring and Monitoring Project Performance* (3rd ed.). Wiley.

- Khandwalla, P. (1972). The Effect of Different Types of Competition on the Use of Management Controls. *Journal of Accounting Research*, 10(2), 275. <https://doi.org/10.2307/2490009>
- Khandwalla, P. (1977). *Design of organizations*. Harcourt Brace Jovanovich.
- King, R., Clarkson, P. M., & Wallace, S. (2010). Budgeting practices and performance in small healthcare businesses. *Management Accounting Research*, 21(1), 40–55. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2009.11.002>
- Klovienė, L., & Speziale, M. (2015). Is Performance Measurement System Going Towards Sustainability in SMEs? *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 213, 328–333. <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2015.11.546>
- Kluge, J., Stein, W., & Licht, T. (2002). *Gestão do Conhecimento - Segundo um estudo da Mckinsey & Company*. Principia Editora.
- Kombate, B. (2017). The Importance of Management Control Systems (MCS) in Small and Medium Enterprises (SME), An Empirical Literature Review. *AFEBI Accounting Review*, 1(01), 44. <https://doi.org/10.47312/aar.v1i01.25>
- Laitinen, E. K. (2011). Effect of reorganization actions on the financial performance of small entrepreneurial distressed firms. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 7(1), 57–95. <https://doi.org/10.1108/18325911111125540/FULL/XML>
- Lakshman, M., Sinha, L., Biswas, M., Charles, M., & Arora, N. (2000). Quantitative Vs Qualitative Research Methods. *Indian Journal of Pediatrics*, 67(5), 369–377.
- Länsiluoto, A., Joensuu-Salo, S., Varamäki, E., Viljamaa, A., & Sorama, K. (2019). Market Orientation and Performance Measurement System Adoption Impact on Performance in SMEs. *Journal of Small Business Management*, 57(3), 1027–1043. <https://doi.org/10.1111/jsbm.12393>
- Lavigne, B. (2002). Contribution à L'étude de la Génèse des Systèmes d'information Comtable des PME: une Recherche Empirique. In *Actes du XXIIIème Congrès de l'Association Française de Comptabilité*. <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00584492>
- Lawrence, P., & Lorsch, J. (1986). *Organization And Environment: Managing Differentiation And Integration*. Harvard Business School Publishing.

- Lebas, M. J. (1995). Performance measurement and performance management". *International Journal Production Economics*, 41(1–3), 35.
- Lema, D. G. P. de, & Duréndez, A. (2007). Managerial behaviour of small and medium-sized family businesses: An empirical study. *International Journal of Entrepreneurial Behaviour and Research*, 13(3), 151–172. <https://doi.org/10.1108/13552550710751030/FULL/XML>
- Lietz, P. (2010). Research into questionnaire design: A summary of the literature. *International Journal of Market Research*, 52(2). <https://doi.org/10.2501/5147078530920120X>
- Likert, R. (1932). *A Technique for the measurement of attitudes* (Vol. 140). Woodworth Editor.
- Lopes, I. (2020). *Controlo de Gestão: uma visão integrada do desempenho empresarial* (2.<sup>a</sup> Edição). Actual Editora.
- López, J., Salas, O., Ortega, T., Ibarra, F., Taliani, E., Álvarez, J., & Feliu, V. (1995). *Contabilidad de gestion avanzada: planificación, control y experiencias prácticas*. McGraw-Hill.
- López, O., & Hiebl, M. (2015). Management Accounting in Small and Medium-Sized Enterprises: Current Knowledge and Avenues for Further Research. *Journal of Management Accounting Research*, 27(1), 81–119. <https://doi.org/10.2308/JMAR-50915>
- Madeira, P. (1999). Benchmarking: a arte de copiar. *Jornal Do Técnico de Contas e Da Empresa*, 411, 364–367.
- Major, M., & Vieira, R. (2018). *Contabilidade e Controlo de Gestão: teoria, metodologia e prática* (2.<sup>a</sup> Edição). Escolar Editora.
- Malagueño, R., Lopez-Valeiras, E., & Gomez-Conde, J. (2018). Balanced scorecard in SMEs: effects on innovation and financial performance. *Small Business Economics*, 51(1), 221–244. <https://doi.org/10.1007/s11187-017-9921-3>
- Malmi, T., & Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package-Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19(4), 287–300. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2008.09.003>
- Marôco, J. (2007). *Análise estatística com utilização do SPSS* (3.<sup>a</sup> Edição). Edições Sílabo.

*Os Sistemas de Controlo de Gestão e a Performance nas PME Portuguesas*

---

- Marriott, N., & Marriott, P. (2000). Professional accountants and the development of a management accounting service for the small firm: barriers and possibilities. *Management Accounting Research*, 11(4), 475–492. <https://doi.org/10.1006/MARE.2000.0142>
- Merchant, K., & Van Der Stede, W. (2017). *Management Control Systems: Performance measurement, evaluation and incentives* (4.<sup>a</sup> Edição). Pearson.
- Messner, M. (2016). Does industry matter? How industry context shapes management accounting practice. *Management Accounting Research*, 31, 103–111. <https://doi.org/10.1016/J.MAR.2015.09.001>
- Meyer, R. (1996). The Internationalization Process of the Firm Revisited: Explaining Patterns of Geographic Sales Expansion. *Management Report - Erasmus University of Rotterdam*, 300.
- Miller, D., & Friesen, P. (1982). Innovation in conservative and entrepreneurial firms: two models of strategic momentum. *Strategic Management Journal*, 3, 1–25.
- Mintzberg, H. (1978). Patterns in strategy formation. *Management Science*, 24(9), 934–948.
- Mitchell, F., & Reid, G. (2000). Editorial. Problems, challenges and opportunities: the small business as a setting for management accounting research. *Management Accounting Research*, 11(4), 385–390. <https://doi.org/10.1006/MARE.2000.0152>
- Moores, K., & Yuen, S. (2001). Management accounting systems and organizational configuration: A life-cycle perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 26(4–5), 351–389. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(00\)00040-4](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(00)00040-4)
- Morgan, G. (1989). *Creative Organization Theory: A Resourcebook*. SAGE Publications.
- Neely, A., Gregory, M., & Platts, K. (2005). Performance measurement system design: A literature review and research agenda. *International Journal of Operations and Production Management*, 25(12), 1228–1263. <https://doi.org/10.1108/01443570510633639>
- Nobre, T. (2001). Méthodes et outils du contrôle de gestion dans les PME. In *Finance Contrôle Stratégie* (Vol. 4, Issue 2).

- Oakland, J. (2011). Leadership and policy deployment: The backbone of TQM. *Total Quality Management and Business Excellence*, 22(5), 517–534. <https://doi.org/10.1080/14783363.2011.579407>
- Otley, D. (1980). The contingency theory of management accounting: Achievement and prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, 5(4), 413–428.
- Ouchi, W. (1979). Conceptual Framework for the Design of Organizational Control Mechanisms. *Management Science*, 25(9), 833–848. <https://doi.org/10.1287/mnsc.25.9.833>
- Pavlov, A., & Bourne, M. (2011). Explaining the effects of performance measurement on performance: An organizational routines perspective. *International Journal of Operations and Production Management*, 31(1), 101–122. <https://doi.org/10.1108/01443571111098762/FULL/XML>
- Pereira, R., & Martins, A. (2005). A estratégia e os Sistemas de Controlo de Gestão nas Organizações. *Boletim de Ciências Económicas*, 2005, 61–122.
- Pereira, S. (2014). *Controlo de Gestão: principais modelos*. Escolar Editora.
- Perren, L., & Grant, P. (2000). The evolution of management accounting routines in small businesses: A social construction perspective. *Management Accounting Research*, 11(4), 391–411. <https://doi.org/10.1006/MARE.2000.0141>
- Perrow, C. (1970). *Organizational analysis: a sociological view*. Wadsworth Publishing Company.
- Peters, T., & Waterman, R. (1987). *In Search of Excellence* (2.<sup>a</sup> Edição). Dom Quixote.
- Porter, M. (1980). *Competitive strategy: techniques for analyzing industries and competitors*. The Free Press.
- Porto Editora. (n.d.). *IAPMEI*. IAPMEI Na Infopédia. Retrieved June 15, 2022, from [https://www.infopedia.pt/apoio/artigos/\\$iapmei?uri=siglas-abreviaturas/IAPMEI](https://www.infopedia.pt/apoio/artigos/$iapmei?uri=siglas-abreviaturas/IAPMEI)
- Powell, G. (2008). *Marketing calculator: Measuring and Managing Return on Marketing Investment*. John Wiley & Sons.

- Ramon-Jeronimo, J. M., Florez-Lopez, R., & Araujo-Pinzon, P. (2019). Resource-based view and SMEs performance exporting through foreign intermediaries: The mediating effect of management controls. *Sustainability (Switzerland)*, 11(12). <https://doi.org/10.3390/SU11123241>
- Rausch, A. (2011). Reconstruction of decision-making behavior in shareholder and stakeholder theory: Implications for management accounting systems. In *Review of Managerial Science* (Vol. 5, Issue 2, pp. 137–169). <https://doi.org/10.1007/s11846-010-0053-2>
- Rehman, S. U., Elrehail, H., Nair, K., Bhatti, A., & Taamneh, A. M. (2021). MCS package and entrepreneurial competency influence on business performance: the moderating role of business strategy. *European Journal of Management and Business Economics*. <https://doi.org/10.1108/EJMBE-04-2020-0088>
- Reid, G., & Smith, J. (2000). The impact of contingencies on managerial accounting systems development. *Management Accounting Research*, 11, 427–450.
- Reis, H., & Rodrigues, J. (2014). *Controlo de Gestão - Ao encontro da Eficiência* (2.<sup>a</sup> Edição). Escolar Editora.
- Richard, P. J., Devinney, T. M., Yip, G. S., & Johnson, G. (2009). Measuring organizational performance: Towards methodological best practice. *Journal of Management*, 35(3), 718–804. <https://doi.org/10.1177/0149206308330560>
- Robalo, A. (1997). *Teorias contingenciais de organização*. Edições Sílabo.
- Ruiz-Palomo, D., Diéguez-Soto, J., Duréndez, A., & Santos, J. A. C. (2019). Family management and firm performance in family SMEs: The mediating roles of management control systems and technological innovation. *Sustainability (Switzerland)*, 11(14). <https://doi.org/10.3390/su11143805>
- Russo, J. (2015). *Balanced Scorecard para PME* (6.<sup>a</sup> Edição). Lidel - Edições Técnicas, Lda.
- Samson, D. A., Langfield-Smith, K., & McBride, P. (1991). The Alignment Of Management Accounting With Manufacturing Priorities: A Strategic Perspective. *Australian Accounting Review*, 1(1), 29–40. <https://doi.org/10.1111/J.1835-2561.1991.TB00123.X>

- Sandino, T. (2007). Introducing the first management control systems: evidence from the retail sector. *The Accounting Review*, 23(1), 265–293.
- Santos, T. (2009). Do artesanato intelectual ao contexto virtual: ferramentas metodológicas para a pesquisa social. *Sociologias*, 21, 120–156.
- Schein, E. (1990). *Organizational Culture and Leadership* (Vol. 45). Jossey- Bass Publishers.
- Silva, S. (2018). *O CONTROLO DE GESTÃO E O DESEMPENHO ORGANIZACIONAL*. Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.
- Simons, R. (1987). Accounting control systems and business strategy: An empirical analysis. *Accounting, Organizations and Society*, 12(4), 357–374. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(87\)90024-9](https://doi.org/10.1016/0361-3682(87)90024-9)
- Simons, R. (1990). The Role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage: New Perspectives. *Accounting, Organizations and Society*, 15(1/2), 127–143.
- Simons, R. (1994). How new top managers use control systems as levers of strategic renewal. *Strategic Management Journal*, 15(3), 169–189.
- Simons, R. (1995). *Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Harvard.
- Simons, R. (2000). *Performance Measurement & Control Systems for Implementing Strategy*. Prentice Hall.
- Sinclair, D., & Zairi, M. (2000). Performance measurement: a critical analysis of the literature with respect to total quality management. *International Journal of Management Reviews*, 2(2), 145–168.
- Siska, L. (2015). The Concept of Management Control System and Its Relation to Performance Measurement. *Procedia Economics and Finance*, 25, 141–147. [https://doi.org/10.1016/s2212-5671\(15\)00722-4](https://doi.org/10.1016/s2212-5671(15)00722-4)
- Spendolini, M. (1993). *Benchmarking*. Makron Books.
- Strauss, E., & Zecher, C. (2013). Management control systems: A review. *Journal of Management Control*, 23(4), 233–268. <https://doi.org/10.1007/s00187-012-0158-7>

- Tokola, H., Gröger, C., Järvenpää, E., & Niemi, E. (2016). Designing Manufacturing Dashboards on the Basis of a Key Performance Indicator Survey. *Procedia CIRP*, 57, 619–624. <https://doi.org/10.1016/j.procir.2016.11.107>
- Tsamenyi, M., Sahadev, S., & Qiao, Z. S. (2011). The relationship between business strategy, management control systems and performance: Evidence from China. *Advances in Accounting*, 27(1), 193–203. <https://doi.org/10.1016/J.ADIAC.2011.05.001>
- Ussahawanitchakit, P. (2017). Management control systems and firm sustainability: Evidence from textile and apparel businesses in Thailand. *Asian Academy of Management Journal*, 22(2), 185–208. <https://doi.org/10.21315/aamj2017.22.2.7>
- Vaccaro, A., Parente, R., & Veloso, F. M. (2010). Knowledge Management Tools, Inter-Organizational Relationships, Innovation and Firm Performance. *Technological Forecasting and Social Change*, 77(7), 1076–1089. <https://doi.org/10.1016/J.TECHFORE.2010.02.006>
- Venkatraman, N., & Ramanujam, V. (1986). Measurement of business economic performance: an examination of method convergence. *Journal of Management*, 13(1), 109–122.
- Waddington, B., Moreland, K., & Lillie, T. (2001). Performance Measurement Enhances Analytical Procedures. *The CPA Journal*, 71(5), 50–52.
- Wheelen, T., & Hunger, J. (2000). *Strategic Management and Business Policy: Entering 21st Century Global Society*. Addison Wesley Longman.
- Widener, S. (2007). An empirical analysis of the levers of control framework. *Accounting, Organizations and Society*, 32(7–8), 757–788.
- Wijst, N., & Thurik, R. (1993). Determinants of small firm debt ratios: An analysis of retail panel data. *Small Business Economics*, 5, 55–65.
- Williams, J. J., & Seaman, A. E. (2002). Management accounting systems change and departmental performance: The influence of managerial information and task uncertainty. *Management Accounting Research*, 13(4), 419–445. <https://doi.org/10.1006/mare.2002.0199>
- Woodward, J. (1967). Industrial Organization: Theory and Practice. *The Economic Journal*, 77(306), 379–380.

*Os Sistemas de Controlo de Gestão e a Performance nas PME Portuguesas*

---

Woodward, J. (1981). *Industrial Organization: Theory and Practice* (2.<sup>a</sup> Edição). Oxford University Press.

Zack, M., McKeen, J., & Singh, S. (2009). Knowledge management and organizational performance: An exploratory analysis. *Journal of Knowledge Management*, 13(6), 392–409. <https://doi.org/10.1108/13673270910997088>

## APÊNDICES

*Os Sistemas de Controlo de Gestão e a Performance nas PME Portuguesas*

## APÊNDICE 1 - Questionário

### Os Sistemas de Controlo de Gestão e a performance nas PME Excelência

O presente questionário insere-se num estudo sobre "Os Sistemas de Controlo de Gestão e a performance nas pequenas e médias empresas de excelência portuguesas" efetuado no âmbito numa dissertação do Mestrado em Gestão Empresarial, do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra.

Todos os dados recolhidos serão utilizados unicamente para fins de análise estatística e serão apresentados de forma agregada, pelo que toda a informação fornecida é tratada de forma anónima e confidencial.

A sua resposta é fundamental para o sucesso deste estudo, pelo que agradeço, desde já, a sua colaboração.

Existem 18 perguntas neste questionário.

#### Secção A - Conhecer o Inquirido e a Empresa

6 questões, com o objetivo de compreender o perfil associado a este tipo de função, a dimensão e localização da empresa.

##### A.1. Qual a sua função desempenhada na organização? \*

● Escolha uma das seguintes respostas

● Se selecionar a opção "Outro", por favor especifique a sua escolha utilizando o respetivo campo de texto.

Por favor, seleccione **apenas uma** das seguintes opções:

Diretor Geral / Administrador

Diretor Financeiro

Controller de Gestão

Outro

##### A.2. Quantos anos de experiência possui, no cargo que desempenha atualmente? \*

● Neste campo só é possível introduzir números.

Por favor, escreva aqui a sua resposta:

##### A.3. Onde se encontra sediada a organização? \*

● Escolha uma das seguintes respostas

Por favor, seleccione **apenas uma** das seguintes opções:

Norte

Centro

Área Metropolitana de Lisboa

Alentejo

Algarve

Região Autónoma da Madeira

Região Autónoma dos Açores

##### A.4. Em que setor atua a organização? \*

● Escolha uma das seguintes respostas

Por favor, seleccione **apenas uma** das seguintes opções:

Agro-indústria

Água, eletricidade e gás

Celulose e papel

Comércio a Retalho

Comércio de veículos automóveis

Comércio eletrónico

Comércio por grosso

Construção

Distribuição alimentar

Distribuição de combustíveis

Edição, informação e artes gráficas

Equipamento de transporte

Higiene e limpeza

Hotelaria e restauração

Indústria Automóvel

Madeira, cortiça e móveis

Material elétrico e de precisão

Metalomecânica e metalurgia de base

Minerais metálicos e não metálicos

Produtos farmacêuticos

Química

Saúde

Serviços

Têxteis, Vestuário e Couro

Transportes e Distribuição

Outro

*Os Sistemas de Controlo de Gestão e a Performance nas PME Portuguesas*

**A.5. Qual o número de colaboradores da organização? \***

Escolha uma das seguintes respostas

Por favor, seleccione **apenas uma** das seguintes opções:

- 1 a 9  
 10 a 49  
 50 a 250  
 Mais de 250

**A.6. A organização onde pertence possui uma posição formal ou um departamento de Controlo de Gestão? \***

Por favor, seleccione **apenas uma** das seguintes opções:

- Sim  
 Não

**A.6.1. De que forma é feito o controlo da atividade na organização?**

Responda a esta pergunta apenas se as seguintes condições são verdadeiras:

((G01Q06.NAOK (/index.php/questionAdministration/view/surveyid/254394/gid/641/qid/14360) == "N"))

Escolha uma das seguintes respostas

Se seleccionar a opção "Outro.", por favor especifique a sua escolha utilizando o respetivo campo de texto.

Por favor, seleccione **apenas uma** das seguintes opções:

- Controlo de Gestão é responsabilidade da Administração  
 Controlo de Gestão integrado no Departamento de Contabilidade ou Financeiro  
 Controlo de Gestão integrado no Departamento de Planeamento e Estratégia  
 Outro

**Secção B - Sistemas de Controlo de Gestão**

8 questões, com o objetivo de perceber que técnicas e instrumentos de controlo as organizações utilizam ou não, e o porquê.

**B.1. Por favor, descreva o grau de utilização de sistemas de controlo de gestão por parte da organização: \***

Escolha uma das seguintes respostas

Por favor, seleccione **apenas uma** das seguintes opções:

- Diariamente  
 Semanalmente  
 Mensalmente  
 Trimestralmente  
 Semestralmente  
 Anualmente  
 Nunca

**B.2. Indique as possíveis razões relativamente aos fatores que impedem a empresa de adotar e utilizar sistemas de controlo de gestão**

Responda a esta pergunta apenas se as seguintes condições são verdadeiras:

((G02Q08.NAOK (/index.php/questionAdministration/view/surveyid/254394/gid/643/qid/14362) == 'AO07'))

Selecione todas as que se apliquem

Por favor, seleccione **todas** as que se aplicam:

- O número de funcionários da empresa ainda não justifica o investimento em softwares de gestão  
 A administração considera que as ferramentas de controlo de gestão existentes são incompatíveis com as necessidades e exigências da atividade da empresa  
 O custo dos softwares é elevado face ao que a empresa está disposta a investir  
 A administração está satisfeita com as práticas de gestão utilizadas até então  
 A administração não reconhece benefícios em implementar sistemas de controlo de gestão  
 A empresa não dispõe de meios tecnológicos necessários à utilização de sistemas de controlo de gestão  
 O volume de negócio da empresa ainda não justifica o investimento em softwares de gestão  
 A empresa não dispõe de colaboradores com formação necessária à utilização de sistemas e controlo de gestão  
 Outro:

**B.3. A partir de que momento após a formação da empresa se adotaram sistemas de controlo de gestão? \***

Responda a esta pergunta apenas se as seguintes condições são verdadeiras:

((G02Q08.NAOK (/index.php/questionAdministration/view/surveyid/254394/gid/643/qid/14362) == 'AO01' or G02Q08.NAOK (/index.php/questionAdministration/view/surveyid/254394/gid/643/qid/14362) == 'AO02' or G02Q08.NAOK (/index.php/questionAdministration/view/surveyid/254394/gid/643/qid/14362) == 'AO03' or G02Q08.NAOK (/index.php/questionAdministration/view/surveyid/254394/gid/643/qid/14362) == 'AO04' or G02Q08.NAOK (/index.php/questionAdministration/view/surveyid/254394/gid/643/qid/14362) == 'AO05' or G02Q08.NAOK (/index.php/questionAdministration/view/surveyid/254394/gid/643/qid/14362) == 'AO06'))

Escolha uma das seguintes respostas

Por favor, seleccione **apenas uma** das seguintes opções:

- Até 1 ano após a formação da empresa  
 Entre 1-5 anos após a formação da empresa  
 Mais de 5 anos depois da formação da empresa

*Os Sistemas de Controlo de Gestão e a Performance nas PME Portuguesas*

**B.4. Relativamente às influências que levaram a empresa a adotar e utilizar sistemas de controlo de gestão, por favor responda às seguintes questões atribuindo uma qualificação de 1 a 5:**

(1 - Discordo Totalmente; 2 - Discordo; 3 - Não concordo nem discordo; 4 - Concordo; 5 - Concordo Totalmente)

\*

Responda a esta pergunta apenas se as seguintes condições são verdadeiras:

A resposta for 'Mais de 5 anos depois da formação da empresa' ou 'Entre 1-5 anos após a formação da empresa' ou 'Até 1 ano após a formação da empresa' na pergunta ' [G02Q10]' (B.3. A partir de que momento após a formação da empresa se adotaram sistemas de controlo de gestão?)

Por favor, seleccione a posição apropriada para cada elemento:

	1	2	3	4	5
A necessidade de implementar Sistemas de Controlo de Gestão aumentou à medida que o número de funcionários também aumentou.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A necessidade de implementar Sistemas de Controlo de Gestão surgiu da implementação de novos sistemas informáticos na organização.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A decisão de implementar Sistemas de Controlo de Gestão surgiu da necessidade de obter mais informação sobre o ambiente externo.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A necessidade de implementar Sistemas de Controlo de Gestão aumentou à medida que a estrutura se complexificou.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A decisão de implementar Sistemas de Controlo de Gestão surgiu da necessidade de atuar no mercado internacional.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A decisão de implementar Sistemas de Controlo de Gestão surgiu da necessidade de obter vantagem competitiva e está relacionada com a estratégia.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A decisão de implementar Sistemas de Controlo de Gestão aumentou à medida que surgiu a necessidade de adaptação a mudanças na cultura organizacional.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A decisão de implementar Sistemas de Controlo de Gestão surgiu da necessidade de melhorar o desempenho organizacional.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

**B.5. Mencione que outras motivações estiveram presentes no momento de inserção de sistemas de controlo de gestão na empresa?**

Responda a esta pergunta apenas se as seguintes condições são verdadeiras:

((G02Q08.NAOK (/index.php/questionAdministration/view/surveyid/254394/gid/643/qid/14362) == "AO01" or G02Q08.NAOK (/index.php/questionAdministration/view/surveyid/254394/gid/643/qid/14362) == "AO02" or G02Q08.NAOK (/index.php/questionAdministration/view/surveyid/254394/gid/643/qid/14362) == "AO03" or G02Q08.NAOK (/index.php/questionAdministration/view/surveyid/254394/gid/643/qid/14362) == "AO04" or G02Q08.NAOK (/index.php/questionAdministration/view/surveyid/254394/gid/643/qid/14362) == "AO05" or G02Q08.NAOK (/index.php/questionAdministration/view/surveyid/254394/gid/643/qid/14362) == "AO06"))

Por favor, escreva aqui a sua resposta:

**B.6. De entre os fatores listados, indique os 5 que mais contribuíram para a implementação dos Sistemas de Controlo de Gestão fazendo-o por ordem de importância**

(1- Nenhuma importância; 2 - Alguma importância; 3 - Relativamente importante; 4 - Importante; 5 - Muito importante)

\*

Responda a esta pergunta apenas se as seguintes condições são verdadeiras:

((G02Q08.NAOK (/index.php/questionAdministration/view/surveyid/254394/gid/643/qid/14362) == "AO01" or G02Q08.NAOK (/index.php/questionAdministration/view/surveyid/254394/gid/643/qid/14362) == "AO02" or G02Q08.NAOK (/index.php/questionAdministration/view/surveyid/254394/gid/643/qid/14362) == "AO03" or G02Q08.NAOK (/index.php/questionAdministration/view/surveyid/254394/gid/643/qid/14362) == "AO04" or G02Q08.NAOK (/index.php/questionAdministration/view/surveyid/254394/gid/643/qid/14362) == "AO05" or G02Q08.NAOK (/index.php/questionAdministration/view/surveyid/254394/gid/643/qid/14362) == "AO06"))

Por favor, seleccione a posição apropriada para cada elemento:

	1	2	3	4	5
Ambiente externo (a organização possui muitos concorrentes)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Novas tecnologias (a tecnologia está em constante mudança)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Dimensão (número de trabalhadores)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Estrutura (ex: hierárquica, familiar)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Estratégia adotada pela empresa	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Internacionalização (expansão para mercados internacionais)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Cultura organizacional	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

*Os Sistemas de Controlo de Gestão e a Performance nas PME Portuguesas*

**B.7. Quais dos seguintes instrumentos e técnicas de controlo de gestão foram adotados na empresa? \***

Responda a esta pergunta apenas se as seguintes condições são verdadeiras:

((G02Q08.NAOK (/index.php/questionAdministration/view/surveyid/254394/gid/643/qid/14362) == "AO01" or G02Q08.NAOK (/index.php/questionAdministration/view/surveyid/254394/gid/643/qid/14362) == "AO02" or G02Q08.NAOK (/index.php/questionAdministration/view/surveyid/254394/gid/643/qid/14362) == "AO03" or G02Q08.NAOK (/index.php/questionAdministration/view/surveyid/254394/gid/643/qid/14362) == "AO04" or G02Q08.NAOK (/index.php/questionAdministration/view/surveyid/254394/gid/643/qid/14362) == "AO05" or G02Q08.NAOK (/index.php/questionAdministration/view/surveyid/254394/gid/643/qid/14362) == "AO06"))

● Selecione todas as que se aplicarem

Por favor, selecione **todas** as que se aplicam:

- Benchmarking
- Balanced Scorecard
- Centros de responsabilidades
- Instrumentos de avaliação do desempenho exclusivamente baseados em indicadores financeiro
- Instrumentos de avaliação do desempenho não financeiros
- Intranet
- Mapa da estratégia
- Orçamento e Controlo Orçamental
- Plano operacional
- Preços de transferência interna
- Reuniões e relatórios
- Tableau de bord/Dashboard

Outro:

**B.8. Indique, por favor, a importância do sistema de controlo de gestão nos seguintes aspetos**

(1- Nenhuma importância; 2 - Alguma importância; 3 - Relativamente importante; 4 - Importante; 5 - Muito importante)

\*

Responda a esta pergunta apenas se as seguintes condições são verdadeiras:

((G02Q08.NAOK (/index.php/questionAdministration/view/surveyid/254394/gid/643/qid/14362) == "AO01" or G02Q08.NAOK (/index.php/questionAdministration/view/surveyid/254394/gid/643/qid/14362) == "AO02" or G02Q08.NAOK (/index.php/questionAdministration/view/surveyid/254394/gid/643/qid/14362) == "AO03" or G02Q08.NAOK (/index.php/questionAdministration/view/surveyid/254394/gid/643/qid/14362) == "AO04" or G02Q08.NAOK (/index.php/questionAdministration/view/surveyid/254394/gid/643/qid/14362) == "AO05" or G02Q08.NAOK (/index.php/questionAdministration/view/surveyid/254394/gid/643/qid/14362) == "AO06"))

Por favor, selecione a posição apropriada para cada elemento:

	1	2	3	4	5
Acompanhamento do orçamento	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Alinhamento dos objetivos de curto prazo com a estratégia	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Análise dos desvios entre os valores dos orçamentos e os reais	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Atualização de procedimentos	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Comparações com os principais concorrentes	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Determinação da rentabilidade dos clientes	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Determinação dos preços de transferência interna	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Difusão da cultura da organização	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Monitorização e avaliação do desempenho individual e coletivo	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Sensibilização dos colaboradores para o cumprimento dos objetivos a curto/longo prazo	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Tradução da estratégia em planos operacionais	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

## Os Sistemas de Controlo de Gestão e a Performance nas PME Portuguesas

### Secção C - Performance

2 questões, com o objetivo de perceber de que forma as empresas medem a sua performance e se está relacionado com a implementação dos Sistemas de Controlo de Gestão

#### C.1. Indique quais dos seguintes indicadores são utilizados na empresa para avaliar o desempenho: \*

● Seleccione todas as que se apliquem

Por favor, seleccione **todas** as que se aplicam:

- Autonomia Financeira
- Debt-to-Equity (índice de endividamento)
- EVA (criação de valor)
- EBITDA (Resultado Antes de Juros, Impostos, Depreciação e Amortização)
- Grau de implementação da estratégia
- Investimento em I&D
- N° de novas patentes registadas
- N° de novos produtos
- Performance Prism
- Performance Pyramid
- Quota de mercado
- ROA (Rentabilidade do Ativo)
- ROE (Rentabilidade do Capital Próprio)
- ROI (Retorno do Investimento)
- Rotação dos colaboradores
- Satisfação dos clientes
- Satisfação dos colaboradores
- Tempo médio de entrega do produto/serviço
- Tempo médio do ciclo de produção
- Valor do investimento infra-estruturas
- Volume de Negócios

#### C.2. Na sua percepção, qual o contributo e importância dos Sistemas de Controlo de Gestão para a performance da empresa?

(1 - Nenhuma importância; 2 - Alguma importância; 3 - Relativamente importante; 4 - Importante; 5 - Muito importante)

\*

Por favor, seleccione **apenas uma** das seguintes opções:

- 1
- 2
- 3
- 4
- 5

### Secção D - Considerações Adicionais

Dê a sua opinião

#### D.1 Na implementação de Sistemas de Controlo de Gestão na sua empresa indique informações adicionais não abordadas nas questões anteriores que considere relevantes.

Por favor, escreva aqui a sua resposta:

## APÊNDICE 2 - Descrição da amostra

Seleção da amostra	N
<b>População Alvo</b>	<b>1000</b>
N.º Empresas Excluídas *	221
N.º de Questionários Enviados	779
N.º de Questionários devolvidos	34
<b>N.º de Questionários Respondidos</b>	<b>412</b>
<b>Taxa de Resposta</b>	<b>55%</b>
N.º de Questionários Incompletos **	198
N.º de Questionários Completos	214
<b>Amostra Final</b>	<b>214</b>
<b>Taxa de Resposta Final</b>	<b>29%</b>

\* Foram excluídas 221 empresas por não se ter obtido os seus contactos

\*\* Foram excluídas 198 empresas devido a terem os questionários incompletos, ou seja, não os terem submetido.

### APÊNDICE 3 - Dimensão das empresas

Classificação*	N.º Empresas	Percentagem
Microempresa	8	4%
Pequena empresa	118	55%
Média empresa	88	41%
<b>Total</b>	<b>214</b>	<b>100%</b>

\*De acordo com a recomendação 2003/361/CE, as microempresas são constituídas por menos de 10 trabalhadores, as empresas de pequena dimensão empregam entre 10 e 49 pessoas e as empresas de média dimensão são consideradas entre 50 e 249 empregados.

## APÊNDICE 4 - Localização geográfica

Região	N.º Empresas	Percentagem
Norte	78	36,45%
Centro	73	34,11%
Área Metropolitana de Lisboa	49	22,90%
Alentejo	8	3,74%
Região Autónoma da Madeira	2	0,93%
Algarve	4	1,87%
<b>Total</b>	<b>214</b>	<b>100%</b>

## APÊNDICE 5 - Descrição dos setores da atividade

Setor	N.º Empresas	Percentagem
Têxteis, Vestuário e Couro	7	3,27%
Transportes e Distribuição	10	4,67%
Comércio por grosso	20	9,35%
Química	8	3,74%
Madeira, cortiça e móveis	10	4,67%
Agroindústria	11	5,14%
Distribuição de combustíveis	2	0,93%
Distribuição alimentar	7	3,27%
Comércio de veículos automóveis	5	2,34%
Outro *	37	17,29%
Construção	32	14,95%
Edição, informação e artes gráficas	1	0,47%
Metalomecânica e metalurgia de base	13	6,07%
Comércio a Retalho	9	4,21%
Material elétrico e de precisão	3	1,40%
Produtos farmacêuticos	3	1,40%
Indústria Automóvel	4	1,87%
Serviços	18	8,41%
Saúde	4	1,87%
Comércio eletrónico	3	1,40%
Água, eletricidade e gás	1	1,47%
Higiene e limpeza	2	0,93%
Minerais metálicos e não metálicos	2	0,93%
Hotelaria e restauração	2	0,93%
<b>Total</b>	<b>214</b>	<b>100%</b>

\* As 37 respostas “Outro” correspondem a: indústria plástica, serviços ambientais, indústria de polímeros, indústria de pescado, engenharia e construção, atividades de engenharia, publicidade, instalação de climatização, instalações elétricas, consultoria e projetos de infraestruturas, indústria pedra natural, indústria de transformação de termoplásticos, indústria transformadora, tecnologias de informação, indústria metalomecânica, automação industrial, comércio produtos hortícolas, turismo, IT, comércio automóvel, biotecnologia de microalgas (sal marinho tradicional), resíduos, comércio material médico, instalações elétricas, telecomunicações, transporte de águas residuais, instalação de sistemas de climatização, terraplanagens e obras públicas, limpeza e manutenção de fossas, prestação serviços veterinários, plásticos alimentar e não alimentar, cultura, transformação pvc, fabricação de outros artigos de plástico, software, indústria de pescado e, engenharia e técnicas afins.

## **ANEXOS**

## **ANEXO 1**

## Teste Kruskal-Wallis para H1

**Test Statistics<sup>a,b</sup>**

	B6_01	B6_02	B6_03	B6_04	B6_05	B6_06	B6_07
Kruskal-Wallis H	1,127	2,805	5,747	2,081	2,463	13,098	1,109
df	2	2	2	2	2	2	2
Asymp. Sig.	,569	,246	,056	,353	,292	,001	,574

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: Dimensao

## **ANEXO 2**

## Teste Qui-quadrado para H2

### Chi-Square Tests

	Value	df	Asymptotic Significance (2-sided)	Monte Carlo Sig. (2-sided)		
				Significance	Lower Bound	Upper Bound
Pearson Chi-Square	5,140 <sup>a</sup>	2	,077	,096 <sup>b</sup>	,089	,104
Likelihood Ratio	5,176	2	,075	,074 <sup>b</sup>	,067	,080
Fisher-Freeman-Halton Exact Test	5,318			,066 <sup>b</sup>	,060	,072
Linear-by-Linear Association	3,697 <sup>c</sup>	1	,055	,058 <sup>b</sup>	,052	,064
N of Valid Cases	193					

a. 1 cells (16,7%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,91.

b. Based on 10000 sampled tables with starting seed 1122541128.

c. The standardized statistic is 1,923.

## **ANEXO 3**

## Teste Kruskal-Wallis para H3

### Independent-Samples Kruskal-Wallis Test Summary

Total N	193
Test Statistic	3,659 <sup>a,b</sup>
Degree Of Freedom	2
Asymptotic Sig. (2-sided test)	,160

a. The test statistic is adjusted for ties.

b. Multiple comparisons are not performed because the overall test does not show significant differences across samples.