

INSTITUTO POLITÉCNICO DE COIMBRA

INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E

ADMINISTRAÇÃO DE COIMBRA

**PRÁTICAS DE CONTROLO DE GESTÃO NAS MAIORES EMPRESAS
DA REGIÃO CENTRO**

Carla Alexandra das Neves Abreu

Trabalho de projeto submetido como requisito parcial para obtenção do grau de

Mestre em Controlo de Gestão

Orientador: Doutor António Rui Trigo Ribeiro

Coorientador: Dr. Adélio Alferes Saraiva

COIMBRA

Outubro 2013

Agradecimentos

Quero deixar aqui registado o meu agradecimento a todos os que contribuíram para a realização deste projeto.

Em primeiro lugar quero agradecer ao Doutor António Trigo pela sugestão do tema, pelos seus imprescindíveis contributos e apoio, pelo encorajamento e pela sua disponibilidade total ao longo da realização deste trabalho. Quero também agradecer ao Dr. Adélio Saraiva pelas sugestões e melhorias e à Doutora Clara Viseu pelo apoio e contributo no tratamento estatístico dos resultados.

À minha família e amigos agradeço todo o vosso precioso apoio, motivação e compreensão pelas minhas ausências.

Por último, mas não menos importante, agradeço a todas as pessoas das empresas que participaram neste estudo, sem a qual não seria possível elaborar este trabalho.

A todos, o meu sincero obrigado!

Resumo

As empresas para singrarem no meio onde atuam devem dotar-se de práticas de gestão que lhes permitam obter informação interna e externa relevante para facilmente adaptarem as suas estratégias às dinâmicas da envolvente. O controlo de gestão tem surgido com uma prática que facilita a obtenção dessa informação crítica para a tomada de decisões e destaca-se como uma importante ferramenta que orienta e motiva as pessoas para o alcance dos objetivos organizacionais.

Na última década, têm surgido alguns estudos de âmbito nacional que ajudam a perceber como as nossas empresas têm abraçado o controlo de gestão. Como o controlo de gestão é uma ferramenta que deve ser adaptada às necessidades e aos diferentes estágios de evolução das empresas, continua a ser importante desenvolver estudos a nível empírico para aferir da evolução e aplicação destas práticas no ambiente empresarial.

Neste sentido, o presente estudo tem como objetivo global caracterizar as práticas de controlo de gestão que as maiores empresas da região Centro utilizam. Para o efeito, foi elaborado um questionário dirigido àquelas empresas, com questões que permitem averiguar se as maiores empresas da região Centro dispõem de práticas de controlo de gestão, quais os fatores que motivaram a adoção destas práticas, quais são as práticas específicas que utilizam, qual a perceção que têm relativamente ao impacto na produtividade e competitividade da utilização destas práticas e quais os fatores inibidores à adoção destas práticas.

Os resultados obtidos com este estudo validam que a maioria das empresas inquiridas utiliza práticas de controlo de gestão, sendo as empresas de menor dimensão as menos propensas à utilização do controlo de gestão. Os principais fatores que motivaram a adoção destas práticas relacionam-se com a vertente interna. Sublinha-se a evidência de uma evolução positiva na adoção de práticas como o EVA e o BSC, comparativamente com outros estudos.

O controlo de gestão é percebido pelas empresas como um aliado à melhoria da produtividade e competitividade, pese embora, as empresas que não dispõem de controlo de gestão demonstrarem algum conservadorismo e falta de pessoas qualificadas ao nível do controlo de gestão.

Abstract

In order to succeed in their environment companies must adopt management practices that allows them to obtain relevant internal and external information. Management control has emerged has a practice that enables companies to obtain critical information to take decisions that guide and motivates people to achieve the organizational goals.

In the last decade, in Portugal some studies have emerged that helps to understand how companies embrace management control. Since, management control must be adjusted to the requirements and different stages of companies' evolution, it is, and will remain, important to conduct empirical studies in this domain to assess the evolution and application of this practices in the entrepreneurial environment.

In this sense, the present study aims to characterize the management control practices in the biggest companies in the Center region of Portugal. For that, it was conducted a survey in those companies with questions that allows to investigate if the biggest companies in the Center region of Portugal have management control practices, what has motivated them to adopt those practices, which practices they use, what is the companies' awareness of the use of these practices on productivity and competitiveness and which are the inhibitors to the use of these practices.

The findings of this study reveal that the bigger inquired companies use management control practices and that those of smaller size are less predispose to adopt this practices. The main factors that motivated the adoption of these practices relate to the internal aspect. To emphasize also the evidence of a positive trend in the adoption of practices such as EVA and BSC compared with other studies.

Management control is recognized by companies as a tool to improve their productivity and competitiveness, even though, the companies that don't have management practices show some reluctance and insufficient qualified people for the development of this practices.

Índice geral

Agradecimentos.....	ii
Resumo.....	iii
Abstract	iv
Índice geral.....	v
Índice de tabelas.....	viii
Índice de figuras.....	ix
1. Introdução	1
1.1. Enquadramento e relevância do tópico de investigação	1
1.2. Motivações, objetivos e questões de investigação	2
1.3. Abordagem de investigação	3
1.4. Estrutura do relatório	3
2. Práticas de controlo de gestão.....	5
2.1. Planeamento	5
2.2. O controlo de gestão	5
2.3. Sistema de controlo de gestão.....	8
2.3.1. Estrutura do controlo de gestão.....	8
2.3.2. Processo do controlo de gestão.....	9
2.3.3. Sistema de informação.....	10
2.4. Instrumentos de controlo de gestão.....	12
2.4.1. Orçamento e os <i>Rolling Budgets</i>	12
2.4.2. <i>Tableau de Bord</i>	16
2.4.3. <i>Balanced Scorecard</i>	17
2.4.4. Indicadores de performance.....	18
2.4.5. O Sistema de Custeio Baseado das Atividades.....	21
2.4.6. <i>Business Process Management</i>	23

2.5.	Tecnologias da informação associadas ao controlo de gestão	23
2.6.	Motivações para a adoção e utilização do controlo de gestão	24
2.7.	Benefícios da utilização do controlo de gestão	26
2.8.	Obstáculos à adoção de novas práticas de controlo de gestão	26
3.	Metodologia	28
3.1.	Objetivos específicos do questionário.....	28
3.2.	Método de pesquisa e técnicas utilizadas.....	28
3.3.	Estrutura do questionário	29
3.4.	Definição da população e dimensão da amostra	30
3.5.	Recolha de dados e técnicas estatísticas utilizadas	32
4.	Análise e discussão dos resultados.....	33
4.1.	Caracterização das empresas inquiridas.....	33
4.2.	Análise da utilização das práticas de controlo de gestão	36
4.3.	Motivações para a adoção e utilização do controlo de gestão	39
4.4.	Instrumentos para o controlo de gestão.....	42
4.4.1.	Importância dos instrumentos para as empresas	46
4.4.2.	Tecnologias da informação de suporte aos instrumentos.....	46
4.5.	As práticas de controlo de gestão e a produtividade e competitividade das empresas	47
4.6.	Obstáculos à utilização das práticas de controlo de gestão.....	53
4.7.	Perfil dos inquiridos	54
5.	Considerações finais.....	56
5.1.	Síntese do trabalho	56
5.2.	Principais contributos e ligação dos resultados obtidos com a revisão da literatura	58
5.3.	Trabalhos futuros	60
	Referências	61

Anexo 1 – Carta e questionário enviado às empresas	65
--	----

Índice de tabelas

Tabela 1: Exemplos de tecnologias da informação associadas aos instrumentos de controlo de gestão.....	24
Tabela 2: Motivações relacionadas com a adoção e utilização das práticas de controlo de gestão.....	25
Tabela 3: Empresas inquiridas por distrito.....	33
Tabela 4: Setores de atividade económica das empresas inquiridas	34
Tabela 5: Determinação de micro, pequena, média e grande empresa.	35
Tabela 6: Determinação de micro, pequenas, médias e grandes empresas referente às empresas inquiridas	36
Tabela 7: Micro empresas e a utilização de práticas de controlo de gestão.....	38
Tabela 8: Utilização das práticas de controlo de gestão de acordo com as características das empresas inquiridas.....	38
Tabela 9: Motivações para a adoção e utilização do controlo de gestão.....	40
Tabela 10: Relação entre os <i>Rolling Bugets</i> e a dimensão das empresas inquiridas.....	44
Tabela 11: Importância das práticas de controlo de gestão.....	46
Tabela 12: Fatores que influenciam a produtividade e a competitividade	48
Tabela 13: Coeficiente de KMO e nível de significância	49
Tabela 14: Variância explicada	49
Tabela 15: Matriz das componentes.....	50
Tabela 16: Componentes relativas à produtividade e competitividade.....	51
Tabela 17: Perceção sobre a utilização das práticas de controlo de gestão face à dimensão das empresas inquiridas	53
Tabela 18: Análise da média e da moda dos obstáculos	54
Tabela 19: Funções de quem desempenha o controlo de gestão e a dimensão das empresas.....	55

Índice de figuras

Figura 1: Relação entre as funções de planeamento e controlo	6
Figura 2: O controlo interativo.....	7
Figura 3: O processo do controlo de gestão	10
Figura 4: Fases na elaboração do orçamento	13
Figura 5: <i>Rolling Budget</i> de cinco trimestres	15
Figura 6: Os <i>Tableau de Bord</i> em cascata.....	16
Figura 7: <i>Balanced Scorecard</i>	17
Figura 8: Vantagens e desvantagens dos indicadores financeiros.....	19
Figura 10: Características das empresas inquiridas	34
Figura 11: Número de pessoas empregadas nas empresas inquiridas	35
Figura 12: Volume de negócios das empresas inquiridas	35
Figura 13: Classificação das empresas inquiridas	36
Figura 14: Utilização das práticas de controlo de gestão	37
Figura 15: Utilização das práticas de controlo de gestão por tipo de empresa	37
Figura 16: Instrumentos de controlo de gestão adotados nas empresas	42
Figura 17: Informação utilizada e nível de aplicação do orçamento.....	44
Figura 18: Informação utilizada e nível de aplicação do <i>Tableau de Bord</i>	45
Figura 19: Informação utilizada e nível de aplicação do <i>Balanced Scorecard</i>	45
Figura 20: Utilização das tecnologias da informação	47
Figura 21: Perceção sobre a utilização das práticas de controlo de gestão	52
Figura 22: Quem desempenha o controlo de gestão	55

1. Introdução

Face às constantes dinâmicas no ambiente empresarial caracterizado por uma forte competição, as empresas necessitam de adaptar as suas práticas ao nível da gestão para se dotarem de uma maior capacidade de resposta e adaptação das suas estratégias às evoluções do mercado. Neste contexto, o controlo de gestão tem assumido particular importância no acompanhamento dos negócios das empresas. Segundo Merchant & Stede (2007) a falha ou mesmo a ausência desta função pode conduzir a graves perdas financeiras, quebra de reputação e inclusive acarretar a falência das organizações.

Em Portugal verifica-se que estas práticas têm sido acolhidas positivamente nas empresas. No estudo de Vicente (2007) sobre as mudanças nas práticas de controlo de gestão em Portugal, verifica-se que 85% das empresas inquiridas afirmam que na última década existiram alterações formais ao nível do seu controlo de gestão.

Face à relevância que o controlo de gestão tem assumido na realidade das empresas e ao facto de o estudo da sua adoção e impacto ser eminentemente empírico decidiu-se realizar um inquérito com o intuito de conhecer as práticas de controlo de gestão nas empresas da região Centro, designadamente: saber se utilizam ou não estas práticas; que práticas e tecnologias da informação é que utilizam; quais as motivações por de trás da adoção destas práticas; qual o impacto na produtividade e competitividade da utilização destas práticas; e quais os obstáculos na adoção destas práticas.

1.1. Enquadramento e relevância do tópico de investigação

Os gestores são confrontados continuamente com diferentes necessidades de informação em resultado das alterações de conjuntura do mercado, da crescente competitividade e das dinâmicas de alterações estratégicas que ocorrem na organização. Neste sentido, a utilização de sistemas de controlo de gestão têm-se revelado essencial na obtenção de informação crítica para o progresso das organizações, sendo visto como um fator de desenvolvimento da organização dado que orientam o comportamento dos gestores na implementação da estratégia da organização, reduzindo a incerteza quanto a questões relacionadas com a sua estratégia, produto e processos produtivos (Jordan, Neves, & Rodrigues, 2003; Porporato & García, 2011).

A utilização destes sistemas ao nível do controlo de gestão desempenha um papel substancial no aumento da capacidade produtiva e competitiva das organizações. A ausência destas práticas nas organizações é uma restrição ao seu crescimento que pode inclusive conduzir ao seu fracasso (Greiner, 1998). Face à importância que a utilização destes sistemas têm assumido nas organizações verificou-se que existem poucos estudos que observem a utilização destas práticas no tecido empresarial português.

Em relação à atual conjuntura económica em Portugal, a região Centro tem vindo a destacar-se pelo seu perfil empresarial caracterizado por uma sólida base de Pequenas e Médias Empresas (PME) que operam em diversos setores de atividades e têm apostado fortemente na internacionalização por via das exportações (Saraiva, 2012). Esta região também tem vindo a alcançar notoriedade a nível internacional, tendo sido recentemente contemplada nas 100 regiões mais inovadoras da Europa e destacada como uma das regiões com maior crescimento de acordo com o *Regional Innovation Scoreboard 2012* (Hollanders, 2012).

Face ao desempenho positivo que a região Centro tem vindo a demonstrar no setor empresarial e tendo em consideração a influência que a utilização de práticas de controlo de gestão tem no desempenho das empresas é importante conhecer a realidade na região Centro de forma a avaliar o contributo das mesmas para o desempenho das empresas na região e confirmar se o que se passa a nível nacional (Vicente, 2007) e internacional (Crabtree & DeBusk, 2008; Davis & Albright, 2004; Porporato & García, 2011) também se verifica na região Centro.

1.2. Motivações, objetivos e questões de investigação

A escolha do tema do projeto está relacionada com a atividade que exerço, com o interesse pela área de estudo do mestrado, o controlo de gestão, e com a possibilidade de desenvolvimento de uma ferramenta de *benchmarking* que permita às empresas comparar e melhorar as práticas de controlo de gestão face às tendências ou inclusive, servir de guião para a adoção das práticas de controlo de gestão.

A opção pela região Centro está relacionada com o facto de viver na região, o que facilita o acesso às empresas para obtenção de respostas. Tal como já foi referido, a região Centro à semelhança do resto do país é constituída maioritariamente por PMEs, pelo que a escolha desta região não invalida generalizações, como os devidos cuidados, dos resultados obtidos.

O objetivo principal deste trabalho é caracterizar as práticas de controlo de gestão adotadas nas maiores empresas da região Centro. As perguntas a que pretende responder com este estudo são:

- As maiores empresas da região Centro utilizam práticas de controlo de gestão?
- Quais são as motivações que conduziram à sua implementação?
- Quais são as práticas de controlo de gestão que utilizam?
- A utilização destas práticas de controlo de gestão contribui para o aumento da produtividade e competitividade?
- Quais são os principais obstáculos à utilização destas práticas de controlo de gestão?

1.3. Abordagem de investigação

Para a prossecução do objetivo genérico deste projeto, que é a caracterização das práticas de controlo de gestão nas maiores empresas da região Centro, optou-se por duas abordagens distintas.

A primeira foi a revisão bibliográfica sobre os instrumentos existentes disponíveis de suporte ao controlo de gestão, nomeadamente, em livros, dissertações, artigos de revista científicas, artigos de conferências, páginas *Web*, etc., por forma a caracterizar o estado de arte neste domínio.

A segunda utilizou o método do inquérito (*survey*), que permite recolher dados através de questionários e/ou entrevistas sobre o fenómeno em estudo, permitindo a subsequente análise dos dados recolhidos e inferir regras ou elaborar generalizações sobre o fenómeno do mundo real (Macedo, Zacarias, & Tribolet, 2005). Este método inclui várias fases, nomeadamente, planeamento e desenho do inquérito, recolha dos dados, preparação dos dados, análise dos dados e divulgação dos resultados.

1.4. Estrutura do relatório

O presente relatório está organizado num conjunto de cinco capítulos que traduzem o curso dos trabalhos desenvolvidos no cumprimento dos objetivos definidos.

O primeiro capítulo apresenta-se o âmbito do estudo e a sua relevância, as motivações, os objetivos, as abordagens de investigação e a estrutura de desenvolvimento do projeto.

O segundo capítulo, práticas de controlo de gestão, apresenta o estado de arte do tema em estudo, com uma enumeração dos principais instrumentos e tecnologias de informação disponíveis para o suporte da função do controlo de gestão. São ainda apresentadas as principais motivações para a adoção/utilização das práticas de controlo de gestão, os resultados tipicamente obtidos com a utilização destas práticas e finalmente os principais obstáculos à sua utilização.

O terceiro capítulo contempla a metodologia utilizada no estudo efetuado, apresentando o questionário, definição da população e a dimensão da amostra e as técnicas de recolha e de análise estatística dos dados.

No quarto capítulo são analisados e discutidos os resultados do estudo.

Por último, no quinto capítulo, são apresentadas as considerações finais, onde é feita uma síntese de todo o trabalho desenvolvido, apresentando propostas de trabalho futuro.

2. Práticas de controlo de gestão

Neste capítulo são revistos e sistematizados conceitos essenciais ao desenvolvimento deste projeto. Apresenta-se o enquadramento do controlo de gestão dentro da organização, os componentes de um sistema de controlo de gestão, os principais instrumentos disponíveis aos gestores de suporte ao controlo de gestão e a importância, impacto e obstáculos à utilização das práticas de controlo de gestão abordadas.

2.1. Planeamento

Embora o foco deste projeto não seja o planeamento, a verdade é que não existe controlo de gestão sem primeiro haver uma fase de planeamento. Assim, é importante focar alguns dos passos do planeamento que levam ao controlo de gestão.

Para que o controlo de gestão possa exercer a sua função, numa primeira etapa é necessário que a gestão de topo planeie as orientações estratégicas a seguir, através da identificação dos fatores chave de negócio, pontos fortes e fracos da empresa, devendo estar formalizados no plano estratégico com os objetivos e estratégias delineadas. Os planos estratégicos normalmente são elaborados para um período de 5 anos.

Com base nas orientações do plano estratégico, procede-se à elaboração do plano operacional para quantificar a estratégia. Este plano inclui a alocação de recursos financeiros, humanos e materiais para as diversas atividades da empresa e pode envolver os gestores de todos os níveis até aos responsáveis operacionais. O processo do controlo de gestão inicia-se com a elaboração deste plano operacional (Jordan *et al.*, 2003).

Este processo de planeamento estimula os gestores e empregados a pensarem no futuro da empresa, promove a discussão de ideias entre pessoas e ao nível dos diversos departamentos para que as suas previsões sejam as mais corretas possíveis. Há assim um compromisso que pretende ir ao encontro dos interesses da organização, que possibilita aos gestores uma melhor compreensão das oportunidades, ameaças, pontos fracos e fortes inerentes à empresa e quais os efeitos das suas decisões (Merchant & Stede, 2007).

2.2. O controlo de gestão

No seguimento do exposto no ponto anterior, o controlo de gestão pode ser entendido como a “função que visa assegurar que o desenvolvimento das diversas tarefas e atividades, anteriormente planeadas, estão a conseguir que se caminhe ao encontro dos objetivos pré-

definidos, permitindo atingir os resultados desejados” (Reis & Rodrigues, 2011). Para estes autores a existência desta função procura o constante aperfeiçoamento do desenvolvimento da atividade da empresa, de forma a conseguir os resultados delineados e a otimizar a utilização dos recursos.

Deve ser um processo contínuo que permita introduzir medidas corretivas sempre que se justifique, quer ao nível do controlo de gestão quer ao nível do planeamento estratégico (Reis & Rodrigues, 2011).

O controlo de gestão é portanto uma das ferramentas que os gestores utilizam para a implementação da estratégia. De acordo com a figura 1, o controlo de gestão situa-se entre a formulação da estratégia e as tarefas de controlo.

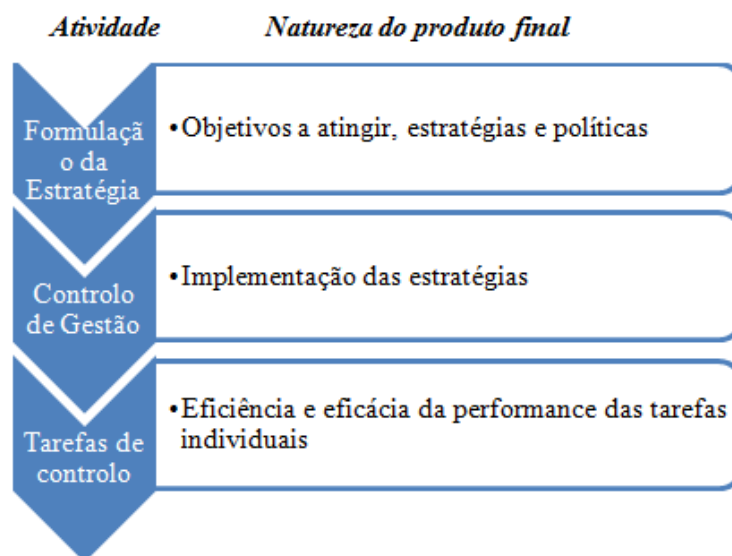


Figura 1: Relação entre as funções de planeamento e controlo. Adaptado de Anthony & Govindarajan (1998)

A formulação da estratégia foca-se no longo prazo, as tarefas de controlo desenvolvem-se nas atividades operacionais de curto prazo e o controlo de gestão enquadra-se no meio.

As tarefas de controlo incluem planear o que a organização deve fazer, coordenar as atividades das diversas áreas da organização, comunicar a informação, avaliar a informação, decidir e tomar ações sempre que necessário e influenciar as pessoas a mudar os seus comportamentos.

Dos diversos fatores que determinam a relevância do controlo de gestão para as organizações, Reis & Rodrigues (2011) destacam dois:

- O controlo de gestão contribui para que todas as pessoas no exercício das suas funções contribuam para os objetivos comuns à organização e não sobreponham os seus objetivos individuais;
- Através do controlo de gestão consegue-se intervir atempadamente de modo a adotar medidas corretivas ou redefinir objetivos face a imprevistos que possam surgir.

Os gestores utilizam este processo para influenciar os membros da organização a implementar a estratégia da empresa. O seu âmbito passa assim por conseguir realizar a estratégia da empresa através do desenvolvimento de instrumentos práticos de gestão (Anthony & Govindarajan, 1998; Jordan *et al.*, 2003).

Simons (1990) conclui na sua pesquisa que os sistemas de controlo de gestão para além de serem importantes na implementação da estratégia, tão bem são relevantes para a formulação da estratégia. Este autor identifica, em 1995, dois tipos de controlo: controlo por diagnóstico e controlo interativo. O controlo por diagnóstico, de acordo com o analisado anteriormente, permite verificar se as estratégias delineadas estão a ser alcançadas. A utilização do controlo interativo foca as organizações nas suas incertezas ao nível estratégico e não se baseia unicamente na monitorização de resultados (Ramos & Hidalgo, 2003; Simons, 1990).

O controlo interativo, ilustrado na Figura 2, alerta os gestores sobre as ameaças (p. ex.: perda de quota de mercado, clientes insatisfeitos), e oportunidades (p. ex.: alterações legislativas favoráveis à abertura de novas áreas de negócio) que podem pôr em causa a presente estratégia, ou seja, permite monitorizar as incertezas estratégicas inerentes à organização. O controlo interativo baseia-se normalmente na informação de carácter não financeiro (Anthony & Govindarajan, 1998; Ramos & Hidalgo, 2003).



Figura 2: O controlo interativo. Fonte: Adaptado de Anthony & Govindarajan (1998)

A utilização de um controlo de gestão interativo requer a atenção regular a todos os níveis organizacionais, incentivando a aprendizagem organizacional, novas ideias e a emergência de novas estratégias. A escolha do controlo interativo não depende dos instrumentos utilizados, mas antes, da maneira como esses instrumentos são utilizados. Por outras palavras, o mesmo instrumento pode motivar um controlo interativo ou limitar-se a ser um controlo de diagnóstico (Ramos & Hidalgo, 2003). Torna-se assim perceptível que as empresas não podem desintegrar o curto do longo prazo, e, as ações de curto prazo devem ser contempladas nas estratégias a longo prazo e os instrumentos de gestão a curto prazo devem contribuir para as orientações estratégicas. Ao adotarem este processo, as empresas beneficiam de um sistema de gestão coerente capaz de assegurar o acompanhamento dos desempenhos a curto e longo prazo (Laverly & Demeestère, 1993).

O desenvolvimento formal do controlo de gestão requiere o desenho e a implementação de um sistema que deve ser entendido como um conjunto de ações, procedimentos e tarefas que são necessárias ao funcionamento desse sistema.

2.3. Sistema de controlo de gestão

Para que se consiga gerar elevados níveis de performance, deve ter-se em consideração os elementos que constituem um sistema de controlo de gestão. Segundo Veiga (2008), o sistema de controlo de gestão é composto por uma estrutura, processo e sistema de informação.

2.3.1. Estrutura do controlo de gestão

Em termos gerais a estrutura do controlo de gestão passa por definir o conjunto de unidades organizacionais a serem controladas (Neves, 2011; Veiga, 2008). Estas unidades são designadas de centros de responsabilidades que têm uma missão e recursos alocados específicos e são dirigidos por um responsável pelos seus resultados. Estes centros de responsabilidade podem ser centros de custo, centros de proveitos, centros de resultados ou centros de investimento (Jordan *et al.*, 2003; Neves, 2011). Para a estrutura do controlo é então necessário definir: as unidades organizacionais a controlar; os objetivos; as responsabilidades para cada unidade; e os critérios de avaliação.

A estrutura do controlo de gestão deve desenhar-se à medida das necessidades das organizações e com base nas seguintes considerações (Veiga, 2008):

- a. Natureza das atividades, para cada negócio existem fatores chaves diferenciados e áreas de gestão prioritárias, pelo que, as empresas devem organizar-se tendo em consideração estes aspetos críticos e defini-los como elementos prioritários de controlo.
- b. Características do ambiente: as particularidades do ambiente onde a empresa desenvolve a sua atividade afetam a conceção e o funcionamento do sistema de controlo, nomeadamente ao nível da sua estrutura e informação.
- c. Estratégia da empresa, para o mesmo tipo de atividade, a opção estratégica do posicionamento competitivo da empresa condiciona a sua estrutura de controlo e é necessário ajustar os recursos face aos planos formulados.
- d. Estrutura da empresa, a estrutura de controlo convive com a da organização da empresa. Para tal, a alocação de responsabilidades e o grau de controlo sobre os recursos devem ser congruentes.
- e. Estilo de direção, associado ao controlo de gestão está a delegação de responsabilidades. Neste sentido, face ao estilo de direção, deverá ser incorporado um maior ou menor grau de delegação das responsabilidades e decisões.

Neves (2011) entende que, quando são concebidos sistemas de gestão, “devemos interrogar-nos sobre qual o efeito que terão sobre os comportamentos e se esses são os desejáveis para o alcance dos objetivos”. O sistema de gestão deve ser delineado de modo a induzir comportamentos nos gestores e outros colaboradores orientados para os objetivos estratégicos e de modo a minimizar ou mesmo eliminar comportamentos disfuncionais.

2.3.2. Processo do controlo de gestão

O processo do controlo de gestão refere-se ao ciclo de planeamento, orçamentação, medição e acompanhamento dos resultados, avaliação da performance e medidas de ajustamento e à forma como este processo é interligado com a formulação da estratégia, devendo ser um processo contínuo e permanente.

Esquemáticamente o processo do controlo de gestão concretiza-se nas seguintes etapas apresentadas na Figura 3.

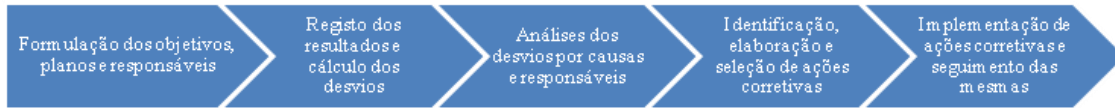


Figura 3: O processo do controlo de gestão. Adaptado de Veiga (2008)

Este processo realiza-se ao longo do tempo, sendo um dos passos iniciais a fixação de objetivos quantificados até ao final do período. Segundo Jordan *et al.*(2003) para alcançar estes objetivos, são elaborados e programados planos de ação onde são alocados meios materiais, humanos, financeiros e comerciais (entre outros), sendo posteriormente quantificados os resultados prováveis através de previsões.

Num momento posterior, através da comparação dos desvios, são efetuadas as alterações necessárias aos planos iniciais para ir ao encontro dos objetivos pretendidos. A análise de desvios permite empreender ações corretivas, no caso de desvios desfavoráveis, ou aproveitar as oportunidades identificadas, no caso dos desvios favoráveis.

2.3.3. Sistema de informação

No acompanhamento da evolução da performance, designadamente nas fases de registo dos resultados e cálculos desvios e análise dos desvios por causas e responsáveis do processo do controlo de gestão, torna-se imperativo a utilização de sistemas de informação de gestão que consigam gerar os diversos tipos de reporte necessário, consoante o nível hierárquico e atividades realizadas, que incluem informações e reportes operacionais, informações e relatos de gestão, e reportes do tipo *scorecard* (Jordan *et al.*, 2003).

Este tipo de sistemas de informação de suporte ao controlo de gestão e à gestão de topo são comumente designados de Sistemas de Informação para Executivos, em inglês *Executive Information Systems* (EIS) e assentam tipicamente sobre sistemas de *Business Intelligence*, onde se inclui o *Data Mining* e o *Data Warehousing*, que possuem uma dos maiores potenciais de crescimento nas grandes empresas ao contrário dos sistemas de *Enterprise Resource Planning* (ERP) já presentes em quase todas as grandes empresas (Varajão, Trigo, & Barroso, 2009, 2011).

Embora os ERPs não sejam sistemas especificamente vocacionados para o controlo de gestão, e por esse motivo não terem sido incluídos no estudo, fica aqui uma nota aos mesmos por terem sido a área de controlo de gestão uma das áreas pioneiras e impulsionadoras do desenvolvimento dos sistemas ERPs nas empresas (Major & Vieira, 2009).

Os EIS são delineados face às características das organizações, abrangem toda a organização e integram dados de todas as unidades organizacionais (Reis & Rodrigues, 2011), podendo também integrar dados de fontes externas. Embora existam alguns fornecedores de *software*, como a MicroStrategy ou Quidgest, com soluções que possuem já um conjunto pré-determinado de indicadores, como, por exemplo, o volume de vendas, a verdade é que este tipo de sistemas tem de ser delineado face às necessidades específicas das organizações e da gestão de topo, não existindo por isso uma solução única para todas as organizações.

Um exemplo do desenvolvimento de um sistema de informação deste género pode ser a implementação de um *Balanced Scorecard* com recurso ao desenvolvimento de um *Data Warehouse*, que permita agregar toda a informação necessária à produção dos diferentes indicadores (Oliveira, 2001).

Estes sistemas de informação auxiliam a redução de esforços que são requeridos para a obtenção, análise, integração e reporte de informação sobre os resultados e desempenho organizacionais, capacitando as organizações de um controlo eficiente e que promovendo o apoio às decisões (Schermann, Wiesche, & Krcmar, 2012). Pesquisas sobre os resultados que a utilização de sistemas de informação tem ao nível do controlo de gestão demonstram que (Schermann *et al.*, 2012):

- Reduzem os custos com a recolha de informação permitindo que seja mais transparente para os diversos agentes;
- Realçam a medição dos resultados e aumentam o conhecimento sobre processo de transformação através do maior detalhe da informação sobre os resultados e desempenho da organização;
- Providenciam uma utilização integrada e interativa do controlo de gestão e possibilitam formalizar rotinas e novos controlos que contemplam todas as áreas organizacionais;
- Permitem a convergência dos conhecimentos sobre a organização para apoio à tomada de decisões.

Os efeitos dos EIS ao nível do controlo de gestão variam face às características e ambiente de cada organização. No entanto, a par dos resultados apresentados, estes sistemas também permitem facilitar o acesso, comunicação e descentralização das informações do controlo (Rikhardsson, Rohde, & Rom, 2005).

Não obstante, as recentes evoluções dos sistemas de informação de suporte ao controlo de gestão, como novos focos de atuação como o controlo do risco (Rikhardsson *et al.*, 2005), a sua sofisticação está dependente da complexidade da estrutura e atividades da organização, podendo o seu sistema de informação de suporte ao controlo de gestão ir de uma simples folha de cálculo a sistemas mais complexos de *Business Intelligence*.

2.4. Instrumentos de controlo de gestão

Um sistema de controlo de gestão formal integra diversos instrumentos, como sejam, procedimentos, métodos e técnicas. Para tal, o sistema controlo de gestão exige definir um sistema que incorpore os controlos que são mais relevantes para a organização.

Para cobrir as fases descritas no processo de controlo de gestão (fixação de objetivos, planeamento e acompanhamento dos resultados), podem ser utilizados diversos instrumentos, designados por Jordan *et al.* (2003) de “instrumentos de pilotagem” que contemplam, entre outros, o orçamento, o controlo orçamental, o *Tableau de Bord* e o *Balanced Scorecard*. Estes instrumentos são de certa forma complementares não existindo, no entanto, necessidade de os utilizar a todos. Conforme exposto anteriormente, devem ser enquadrados face às singularidades de cada organização.

Seguidamente, procede-se à caracterização de alguns dos instrumentos que podem ser utilizados num sistema de controlo de gestão.

2.4.1. Orçamento e os *Rolling Budgets*

O orçamento é um instrumento de controlo de gestão que apoia os gestores no alcance dos objetivos definidos e que deve ser elaborado de acordo com o plano operacional da organização (Jordan *et al.*, 2003). A sua elaboração visa alcançar quatro objetivos: estar em concordância com os planos estratégicos; apoiar na coordenação das atividades dos diversos setores da organização; atribuir responsabilidades aos gestores e responsáveis operacionais (comunicar a performance que se espera deles e os montantes que estão autorizados a gastar); e, por último, obter um compromisso que é a base para a avaliação da performance dos gestores (Anthony & Govindarajan, 1998).

Hansen & Stede (2004) verificaram que as empresas que atuam em setores mais competitivos encaram o orçamento como um instrumento muito importante para a comunicação dos objetivos e a formulação da estratégia. Para facilitar a aceitação e compromisso individuais ao alcance das metas definidas no orçamento, a preparação desta

metodologia deve envolver simultaneamente a participação dos responsáveis de topo e os responsáveis operacionais (Anthony & Govindarajan, 1998).

Normalmente o orçamento compreende o período de um ano e especifica os rendimentos e gastos planejados para esse ano. Para que seja um instrumento de implementação da estratégia, o orçamento não pode resultar da elementar extrapolação dos valores obtidos em exercícios anteriores. A elaboração do orçamento é um processo cíclico (anual) composto de três fases, como se pode ver na Figura 4, que tem por objetivo conceber e escolher planos de ação pertinentes, que tornem a afetação de recursos eficiente e avaliar a evolução da empresa em relação aos objetivos, servindo para controle do desempenho corrente e como sinal de alerta para os gestores (Jordan *et al.*, 2003).

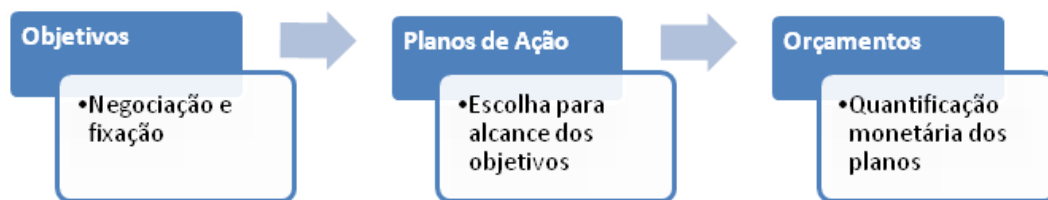


Figura 4: Fases na elaboração do orçamento. Fonte: Jordan *et al.* (2003)

Para o efeito, os objetivos devem ser quantificados para todos os setores da organização de forma congruente, exequível e de acordo com a estratégia e a atividade económica da organização. Para atingir estes objetivos será necessário executar um conjunto de atividades e alocar recursos e meios que devem estar traçados nos planos de ação. O orçamento é a valorização financeira dos planos de ação e servirá de referência para o controlo orçamental. O controlo orçamental é um instrumento de acompanhamento continuado dos objetivos e dos meios contemplados quer no plano, quer no orçamento. Sem este controlo, os processos de planeamento e orçamentação seriam limitativos e pouco atuantes. Este processo deve ser um elo de ligação entre o presente e futuro e deve apresentar as seguintes características: a decomposição dos desvios pelas causas, a reprevisão anual, a explicação dos desvios e as ações corretivas (Jordan *et al.*, 2003).

Os orçamentos constituem o elemento principal de um sistema de controlo de gestão, pelo que devem ter um papel ativo no suporte às mudanças organizacionais (Abernethy & Brownell, 1999; Ekholm & Wallin, 2000). Porém, nos últimos anos, os orçamentos tradicionais têm sido alvo de diversas críticas sobretudo pela sua incapacidade de adaptação ao ambiente competitivo em constante mudança. Muitas organizações reconhecem que os

orçamentos tradicionais, também designados por orçamentos anuais ou fixos, já não são suficientes para as suas necessidades (Ekholm & Wallin, 2000; Myers, 2001).

Das principais limitações identificadas pelas organizações com a utilização dos orçamentos tradicionais, evidenciam-se (Libby & Lindsay, 2010; Neely, Sutcliff, & Heyns, 2001):

- Tempo e custos envolvidos na preparação, onde os benefícios podem não compensar os custos inerentes ao mesmo;
- Inflexibilidade face às constantes alterações nos mercados e normalmente são uma barreira à mudança;
- Facilmente manipulados para satisfazer interesses próprios, encorajando comportamentos menos éticos (correntemente as compensações e incentivos estão associadas às metas espelhadas nos orçamentos);
- Não fomentam a procura contínua de melhorias e aperfeiçoamentos;
- Não estão alinhados com a estratégia e frequentemente são contraditórios - 60% das organizações não aliam a sua estratégia com o orçamento (Norton, 2006).

As empresas, na sua maioria continuam a utilizar os orçamentos no controlo de gestão porque entendem que acrescenta valor à organização. Contudo, face às limitações dos orçamentos tradicionais, algumas organizações estão a adaptá-los às suas necessidades, e, em vez de os abandonarem por completo, estão a substituí-los pelos *Rolling Budgets* (Ekholm & Wallin, 2000; Libby & Lindsay, 2010).

Os *Rolling Budgets* também associados às atividades de *Continuous Budgeting* emergiram em meados dos anos 90 e são metodologias que facilitam uma visão contínua da performance da empresa para além do ano corrente (Frow, Marginson, & Ogden, 2010; Lynn & Madison, 2004). Os *Rolling Budgets* procuram evitar a inércia face a situações imprevistas que resultam dos orçamentos tradicionais (Frow *et al.*, 2010). Exemplificando, se a meio do ano fiscal forem lançados novos produtos, facilmente esta nova realidade é incluída neste tipo de orçamentos, fazendo-se uma revisão dos planos, realocando os recursos necessários e conseguindo garantir a prossecução dos objetivos estratégicos da empresa. Para estas previsões também se deve ter em consideração as tendências da indústria e da economia e as alterações ao nível da legislação e regulamentos que possam ter impacto para a organização. Se estas novas análises não forem incorporadas no orçamento, este tornar-se-á um documento

inútil para a organização, que, em cenários mais pessimistas, podem promover comportamentos e decisões de negócio contraproducentes (Myers, 2001).



Figura 5: *Rolling Budget* de cinco trimestres. Adaptado de Hope (2009)

A Figura 5 apresenta um *Rolling Budget* de cinco trimestres. Tomando como ponto de partida que a empresa se encontra no final do primeiro trimestre, a equipa de gestão analisa as principais ocorrências e acontecimentos deste trimestre e começa a rever os próximos três trimestres daquele ano e mais dois trimestres do ano seguinte. Três destes trimestres já tinham sido contemplados nas projeções anteriores, sendo necessário atualizá-los com novas informações.

Empresas como a Electrolux e a General Electric preparam os planos estratégicos e posteriormente integram-nos nos seus *Rolling Budgets* trimestrais, sempre que um trimestre termina, verificam e refletem as alterações que ocorrem no meio envolvente, como por exemplo, o que a concorrência está a fazer, quais os produtos que se consomem, as alterações de preços das matérias-primas, novas tendências de mercado, se devem planear alguma alteração no seu *mix* de produtos (Lynn & Madison, 2004).

O facto de estas previsões serem reconsideradas regularmente, possibilita aos gestores reverem e adaptarem a sua estratégia face às alterações de mercado (Hope, 2009). Os planos de ação que resultam destas revisões ao nível da performance da estratégia são posteriormente incorporados nas atualizações dos *Rolling Budgets*. Esta dinâmica permite às empresas uma maior visão e flexibilidade que não é alcançada com a metodologia de orçamento tradicional, e, capacita a empresa de avaliar potenciais riscos, detetar novas oportunidades e melhorar iniciativas ao nível operacional.

A metodologia dos *Rolling Budgets* quando bem preparada, é coluna vertebral de um sistema de informação para o controlo de gestão que agrega todas as peças da organização e dota os órgãos de gestão da imagem contínua da empresa quer no curto quer no médio prazo (Hope, 2009).

2.4.2. *Tableau de Bord*

O *Tableau de Bord* é um sistema de medição de performance desenvolvido, em França em 1930, por engenheiros que procuravam alternativas para melhorar o seu processo produtivo, procurando perceber quais as relações causa-efeito entre as ações e a performance. Este mesmo princípio foi aplicado ao nível da gestão de topo, no sentido de estarem dotados de um conjunto de indicadores que lhes permitissem monitorizar o progresso dos negócios, comparar com os objetivos delineados e tomar ações corretivas se necessário (Epstein & Manzoni, 1998).

O *Tableau de Bord* é um instrumento de gestão e de ação, que produz informação de acompanhamento e controlo, facilita a comunicação e o diálogo a todos os níveis e cumpre a sua missão ajudando o gestor na tomada de decisão. Este instrumento, à semelhança do *Balanced Scorecard* apresentado na secção seguinte, tem como principais características (Jordan *et al.*, 2003): medir a performance das pessoas, departamentos ou organizações em diversas vertentes, das organizações em diversas vertentes; quantificar os objetivos; sintetizar a informação importante relativa a indicadores sintéticos fundamentais; personalizar as responsabilidades; promover a comunicação e o diálogo interno; servir de base para a comparação de metas previamente fixadas e à avaliação dos desempenhos.

De acordo com Epstein & Manzoni (1998), o *Tableau de Bord* não pode ser aplicado a toda a organização da mesma forma, isto porque, cada subunidade tem diferentes responsabilidades e objetivos e, portanto, deverá haver um *Tableau de Bord* para cada subunidade. Estes *Dashboards* serão integrados no *Tableau de Bord* global da empresa, como se apresenta na Figura 6.

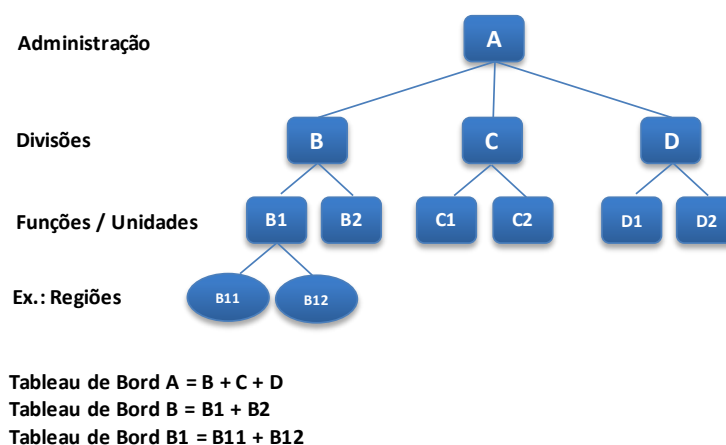


Figura 6: Os *Tableau de Bord* em cascata. Fonte: Adaptado de Epstein & Manzoni (1998)

O desenvolvimento do *Tableau de Bord* envolve a transformação da visão e da missão num conjunto de objetivos, em que a organização identifica os fatores chaves de sucesso (que devem ser quantificados em indicadores chave de performance (Epstein & Manzoni, 1998).

2.4.3. *Balanced Scorecard*

Com o objetivo de desenvolver um sistema de avaliação do desempenho organizacional, Kaplan e Norton efetuaram uma investigação em algumas das maiores empresas americanas, desenvolvendo em 1992 o conceito de *Balanced Scorecard* (BSC) (Kaplan & Norton, 1996).

Este modelo, ilustrado na Figura 7, tem como principal objetivo fornecer aos gestores uma visão global e integrada do desempenho organizacional, com base num conjunto de indicadores de desempenho sobre quatro perspetivas que permitem alcançar os objetivos organizacionais e garantir a convergência entre as ações de curto prazo e a visão da organização (Major & Vieira, 2009).

As quatro perspetivas garantem um equilíbrio entre os objetivos de curto prazo e os objetivos de médio e longo prazo, e entre os resultados expeáveis e as medidas impulsionadoras para esses resultados (Kaplan & Norton, 1996). Para além das perspetivas típicas do BSC, as organizações devem escolher as perspetivas que melhor se adequam à visão e estratégia delineadas. Por exemplo, António Bugalho conclui no seu estudo que as empresas de construção e obras públicas com subsidiárias internacionais deveriam ter no seu BSC a perspetiva de economia/ambiente por esses “indicadores serem líderes das atividades de construção” (Bugalho, 2004; Neves, 2011).

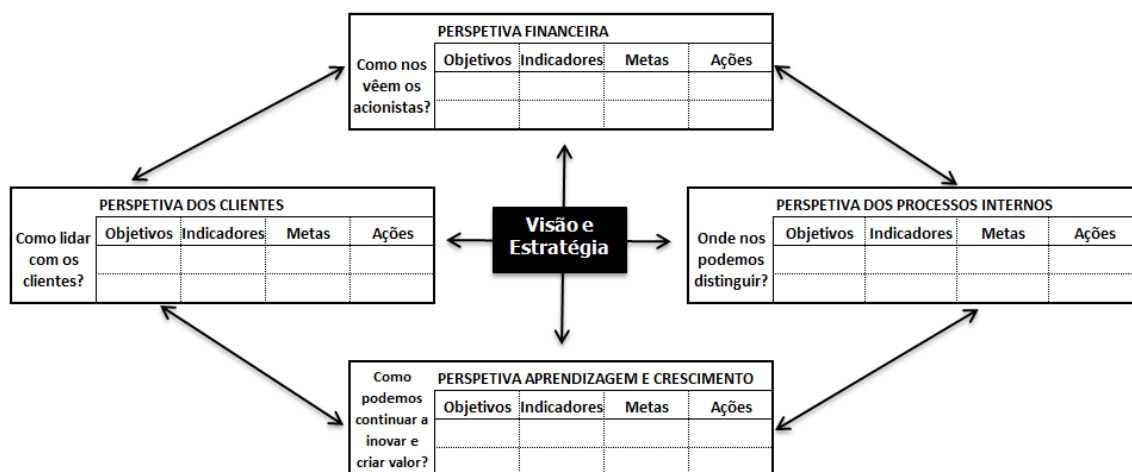


Figura 7: *Balanced Scorecard*. Adaptado de Kaplan & Norton (1996)

A combinação dos indicadores de desempenho deve ser equilibrada e incluir indicadores financeiros e não financeiros. Estes últimos estão interligados com a satisfação dos clientes, com os processos internos e com a aprendizagem e crescimento da organização.

A relação causa-efeito patente nas quatro perspetivas é fundamental na conceção do BSC. Por exemplo, assumindo que o objetivo da empresa é a criação de valor para o acionista, para que este seja concretizado, será necessário que os clientes estejam satisfeitos. Porém, os processos devem ser eficientes e ter capacidade de gerar produtos com qualidade, daí ser importante a perspetiva de processos internos. Não obstante, para que se consiga a garantir as vantagens competitivas, é necessário a contribuição das pessoas e assegurar um correto acompanhamento da vertente de inovação e aprendizagem (Kaplan & Norton, 1996; Neves, 2011).

Esta cadeia de causa-efeito evoluiu mais recentemente para o conceito de mapas estratégicos que mostram a forma como a estratégia organizacional estabelece a relação entre os ativos intangíveis e a criação de valor e ilustram como a estratégia é deslindada em quatro perspetivas, proporcionado às pessoas uma visão de como o trabalho que desenvolvem está ligado aos objetivos da organização e se estão a ir ao encontro desses objetivos. Por outro lado, também providencia o desenvolvimento de BSCs em cascata que contemplam desde objetivos globais até aos objetivos individuais, à semelhança dos Tableau de Bord (Kaplan & Norton, 1996; Major & Vieira, 2009; Neves, 2011).

A implementação do BSC apresenta assim diversas vantagens. Como ponto de partida, obriga a uma reflexão interna sobre a visão, a estratégia e objetivos, que envolve os principais quadros da organização e permite criar uma visão comum para o negócio. Para a implementação da estratégia é necessário que os objetivos e as iniciativas sejam comunicados e descentralizados, favorecendo também a comunicação entre o topo e os restantes elementos da organização (Neves, 2011).

Em particular o BSC também é utilizado como uma ferramenta de aprendizagem e de controlo permitindo avaliar em que medida a estratégia organizacional está a ser materializada, e desempenhando um papel prospetivo no processo de revisão e reformulação das estratégias no sentido de alcançarem os objetivos organizacionais (Major & Vieira, 2009).

2.4.4. Indicadores de performance

As medidas de performance possibilitam uma análise da evolução da performance das empresas, permitindo traduzir a estratégia em resultados e comportamentos esperados,

comunicação das expectativas, monitorização da evolução do desempenho, promover o feedback e motivar as pessoas.

As organizações podem dispor de medidas de performance de carácter financeiro e não financeiro.

2.4.4.1. Indicadores financeiros

É frequente que os sistemas de informação para o controlo de gestão se baseiem nos indicadores de índole financeira obtidos através dos sistemas contabilísticos. Estes indicadores sintetizam de um modo geral o desempenho da organização e das suas subunidades (Veiga, 2008).

Há uma tendência para os gestores utilizarem com maior frequência os indicadores financeiros face aos indicadores não financeiros por motivos relacionados sobretudo com pressões externas (*stakeholders*) e familiaridade com este tipo de indicadores (Cardinaels & van Veen-Dirks, 2010).

Estes indicadores financeiros apresentam diversas vantagens e desvantagens sintetizadas na Figura 8.

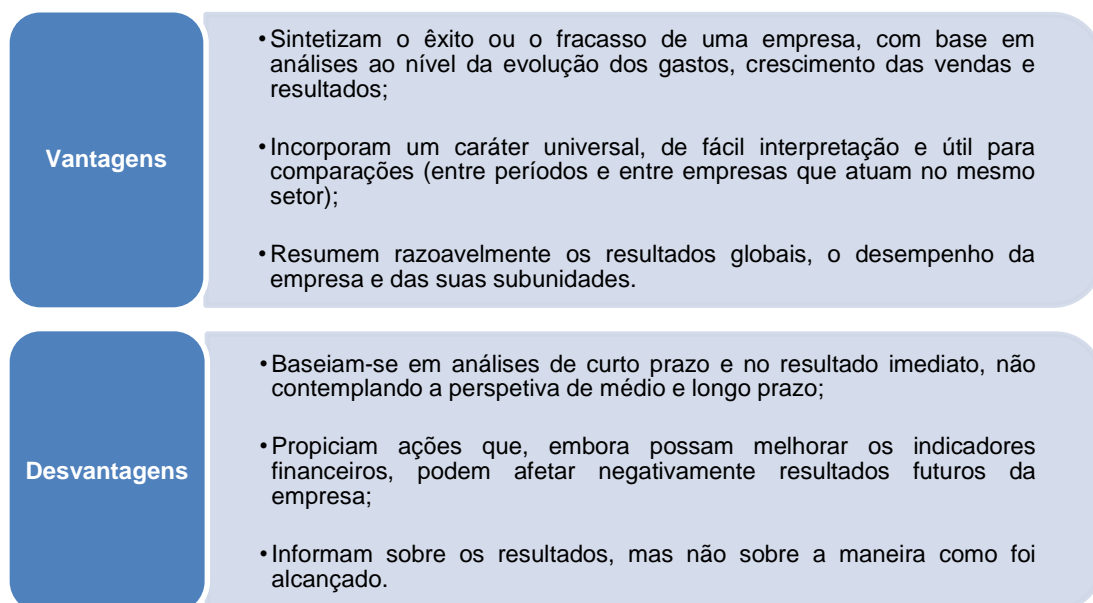


Figura 8: Vantagens e desvantagens dos indicadores financeiros. Adaptado de Veiga (2008)

Uma das métricas financeiras que tem vindo a ser realçada na literatura e adotada pelas empresas é o *Economic Value Added* (EVA[®]). O EVA é uma métrica financeira que procura medir o valor criado para o acionista (Jordan *et al.*, 2003; Neves, 2011). Este conceito

baseia-se na ideia do lucro económico desenvolvido pelo economista Alfred Marshall em que a empresa obtém lucros verdadeiros apenas quando os proveitos são suficientes para a cobertura dos gastos e do custo do capital (Young, 1997). À semelhança da Margem de Contribuição Residual (MCR), o EVA reflete num só indicador económico-financeiro todos os fatores relacionados com a geração de valor de uma empresa (ou segmentos em análise), tais como: proveitos, gastos dos consumos, custo financeiro do investimento médio que lhe está afeto quer em ativos fixos, quer em necessidades de fundo de maneio (Jordan *et al.*, 2003). O EVA preocupa-se com medição de valor para o acionista, permitindo analisar se a empresa (ou segmentos, áreas de negócios) tem capacidade de acrescentar valor e remunerar os capitais próprios ao nível requerido pelos acionistas. Este indicador se for positivo declara que foi criado valor para o acionista, e, contrariamente, se for negativo, significa destruição de valor (Young, 1997). Sendo uma métrica financeira, dá mais ênfase às ações de criação de valor financeiro a curto prazo. Porém, a contenção de gastos ou a redução dos ativos, pode comprometer o desempenho futuro da empresa ao negligenciar ações suscetíveis de gerar valor no médio e longo prazo (Jordan *et al.*, 2003).

2.4.4.2. Indicadores não financeiros

Normalmente a utilização das medidas de performance assentam em medidas de cariz financeiro, porém, face ao ambiente competitivo, as medidas assentes apenas na vertente financeira têm-se demonstrado desadequadas face a esta realidade (Chow & Stede, 2006).

Com o intuito de evitar riscos decorrentes dos instrumentos puramente financeiros (medem o passado e omitem a incidência dos aspetos qualitativos da gestão) as empresas também devem integrar nas suas análises métricas de cariz não financeiro para terem uma visão mais abrangente do seu desempenho.

Chow & Stede (2006) identificam três tipologias de medidas de performance não financeiras:

- a. Medidas ao nível das operações internas: níveis de inventários, produtos defeituosos, introdução de novos produtos, entre outros.
- b. Medidas orientadas para os colaboradores: Satisfação dos colaboradores, envolvimento, rotatividade, absentismo, formação, entre outros.
- c. Medidas orientadas para o cliente: tempo de satisfação de uma encomenda, tempo de resposta a reclamações, satisfação e retenções dos clientes, entre outros.

Segundo Ittner & Larcker (2003), na última década tem aumentado o número de empresas que medem a lealdade e a satisfação dos seus clientes e outras áreas não financeiras. Os gestores acreditam que estes indicadores não só afetam a rentabilidade da empresa como permitem ter uma visão rápida da progressão do negócio sem ter de estar dependente da informação financeira.

Como estas medidas não se baseiam em expressões monetárias, permitem um maior foco nas causas em oposição ao foco nos resultados das ações dos gestores. A título de exemplo, os indicadores que analisam a taxa de produtos com defeito ou a percentagem de atrasos na entrega de encomendas permite aos colaboradores compreender quais as causas que originaram esses problemas (Lau, 2011). Por outro lado, através destas medidas, os colaboradores conseguem receber informações mais pormenorizadas sobre ações específicas que são necessárias para alcançar os objetivos estratégicos e os investidores têm uma maior perceção da performance global da organização dado que estas medidas de cariz não financeiro refletem os intangíveis da organização (Ittner & Larcker, 2003).

Os indicadores não financeiros são encarados facilitadores de previsões futuras, mais adequados na medição de ativos intangíveis e menos suscetíveis a manipulações face às métricas financeiras. No entanto, a inclusão desta componente não financeira, não pode representar para as empresas apenas um simples mecanismo de monitorização que melhora a supervisão e o controlo por diagnóstico, mas, devem ser utilizados para realçar a implementação da estratégia (Dossi & Patelli, 2010). Não obstante, algumas destas medidas podem ser difíceis de medir de uma forma eficiente e precisa, o que pode gerar alguma ambiguidade na sua análise comparativamente com os indicadores financeiros (Chow & Stede, 2006).

2.4.5. O Sistema de Custeio Baseado das Atividades

O sistema de custeio baseado nas atividades, em inglês Activity Based on Costing (ABC), surge das limitações dos sistemas tradicionais de apuramento de custos que se têm revelado pouco úteis e limitados face às necessidades dos gestores por utilizarem critérios de imputação de custos indiretos desajustados, o que pode colocar em causa a rentabilidade das empresas (Jordan *et al.*, 2003).

O método ABC baseia-se no princípio de que “as atividades consomem recursos e os produtos (ou outros segmentos) resultam das atividades”. Os custos, sendo resultado da

utilização de recursos, devem ser primeiramente atribuídos às atividades que os consomem, e, posteriormente, aos produtos/serviços que utilizam essas atividades.

A conceção e o funcionamento do sistema ABC envolve os seguintes aspetos basilares (Jordan *et al.*, 2003):

1. Definição das atividades responsáveis pela utilização dos recursos, diferenciando entre atividades primárias e as de suporte;
2. Identificação dos recursos que estão associados às atividades e efetuar a sua afetação às mesmas;
3. Criação de centros de atividade ao nível da recolha dos custos na empresa;
4. Identificação das unidades de medida e apuramento dos respetivos custos unitários;
5. Identificação dos produtos e serviços (entre outros) que consomem e utilizam essas atividades, estabelecendo os níveis de utilização para obter os custos mais relevantes desses produtos ou serviços.

Esta abordagem tem evoluído ao longo dos anos. Numa primeira etapa estes sistemas preocupavam-se apenas com a correta determinação de custos, identificando as atividades que acrescentam valor e eliminando as que não acrescentam valor. Numa segunda etapa, a preocupação assenta na gestão das atividades e dos processos, procurando a melhoria contínua e a qualidade das atividades. Na terceira etapa preocupa-se com as unidades de negócio e a sua relação com outros negócios internos e externos às organizações, o objetivo é a análise do valor percebido pelo cliente, que passa pela análise das atividades internas e externas (Major & Vieira, 2009).

A utilização deste sistema de custeio registou um grande crescimento nos anos 90, discutindo-se atualmente se este sistema de custeio continua a ser ou não relevante para as organizações. Neste sentido, em 2009 foi efetuado uma pesquisa que evidenciou que as organizações que utilizam este sistema de custeio reconhecem que o mesmo acrescenta valor a nível estratégico e operacional, evidenciando ser útil na tomada de decisões sobre os produtos (como o preço ou o *design*), na análise de rendibilidade dos produtos e serviços, na melhoria dos processos operacionais e relevante para a execução de orçamentos, planeamento e avaliação de performance (Stratton, Desroches, Lawson, & Hatch, 2009). Para essas análises podem ser utilizadas métricas como o EVA, que explicam os motivos geradores de variações de rendibilidade (Jordan *et al.*, 2003).

O ABC não se limita a ser um método de cálculo do custo de produção, mas sim um método de controlo de gestão, fornecendo “informação contabilística relevante e fundamental para a reflexão sobre o posicionamento concorrencial da empresa” (Canha, 2007).

2.4.6. *Business Process Management*

A gestão por processos, na sigla inglesa *Business Process Management* (BPM), sustenta que uma organização pode ser vista como um conjunto de processos, que, quando bem orquestrados, maximizam os seus resultados.

O BPM usa uma abordagem sistemática de procura de melhoria contínua da eficácia e eficiência do negócio, procurando a inovação, flexibilidade e integração com as tecnologias da informação. Argumenta-se que uma abordagem à gestão por processos é mais eficaz e eficiente que a abordagem hierárquica funcional tradicional (Ko, 2009).

Ainda recentemente na conferência BPM Lisbon 2013 uma das mesas redondas era o BPM vs controlo de gestão, tendo-se chegado à conclusão que as práticas de BPM contribuem para a melhoria de execução dos processos, com reflexo no controlo de gestão. Do ponto de vista do planeamento estratégico, a organização pode ser vista como um conjunto de processos e de atividades associadas, apoiando-se o modelo de controlo de gestão nos objetivos e indicadores associados a cada processo, identificando a melhoria do desempenho de cada processo de acordo com o contributo esperado para a concretização da estratégia (Coelho, 2013).

No *site* Business Process Incubator (www.businessprocessincubator.com), dedicado à temática do BPM é possível encontrar mais de centena e meia de fornecedores de tecnologias da informação de suporte ao BPM, pelo que a escolha de um sistema BPM é tudo menos simples, a começar pelo preço da implementação e manutenção da solução (nem sempre é fácil de obter dos fornecedores as políticas de preços das licenças). No *site* do Instituto Português de Business Process Management (www.ipbpm.pt) é possível encontrar uma lista de *softwares* BPM.

2.5. Tecnologias da informação associadas ao controlo de gestão

Como foi referido anteriormente um dos componentes do sistema de controlo de gestão é o sistema de informação e as tecnologias de informação associadas que facilitam a obtenção, análise e reporte da informação sobre os resultados e desempenho da empresa.

São diversas as tecnologias informáticas que estão ao dispor das empresas, e vão desde aplicações mais comuns como os processadores de texto e folhas de cálculo, geralmente associadas ao Microsoft Word e Microsoft Excel às mais complexas como os sistemas de *Business Intelligence* dos quais o IBM Cognos ou o Oracle Hyperion são bons exemplos.

Apresentamos de seguida, na Tabela 1, sem prejuízo de outros existentes no mercado, uma tabela com as tecnologias da informação de suporte aos diferentes instrumentos de controlo de gestão apresentados na secção anterior.

Tabela 1: Exemplos de tecnologias da informação associadas aos instrumentos de controlo de gestão

Tecnologias \ Instrumentos	Orçamento	Tableau de Bord	BSC	Indicadores	CBA	BPM
Word	X			X	X	
Excel	X	X	X	X	X	
Data Warehouse	X	X	X	X		
Intalio				X		X
PHC CS				X		
Quidgest BSC			X	X		
BizAgi				X		X
Oracle Hyperion		X	X	X		
SAP Business Objects		X	X	X		X
IBM Cognos		X	X	X		
SAS		X	X	X		
Software AG				X		X
Tibco		X	X	X		X
QlickTech		X	X	X		
Microstrategy		X	X	X		

Devido às especificidades de cada empresa e o detalhe de informação que carecem ao nível do controlo de gestão, verifica-se também que estas optam por desenvolver muitas vezes internamente ferramentas informáticas que vão ao encontro das suas necessidades.

2.6. Motivações para a adoção e utilização do controlo de gestão

A decisão de adotar ou alterar práticas de controlo de gestão tem subjacente um conjunto de motivações e fatores que são impulsionadores desta mudança.

A lista de motivações a analisar neste estudo tem por base a lista de fatores apresentada no estudo de Vicente (2007). Nesse estudo descobriu-se que alguns dos fatores inicialmente identificados não eram relevantes, pelo que se apresenta na Tabela 2, os fatores considerados importantes pelo autor desse estudo. Esta tabela possui duas colunas, uma com

os fatores e outra com os componentes identificados no estudo, com recurso à técnica de análise de componentes principais, que permite ver quais as principais motivações que levam à adoção e utilização das práticas de controlo de gestão.

Tabela 2: Motivações relacionadas com a adoção e utilização das práticas de controlo de gestão. Fonte: Adaptado de Vicente (2007)

Componentes	Motivações (fatores)
Influência do mercado envolvente	Exigências de divulgação por parte da contabilidade Necessidade de alterações na informação de gestão Alterações nas condições de mercado Aumento da competitividade relativamente a outras empresas Alterações na estratégia relativamente aos fornecedores Alterações das exigências por parte dos clientes Leis e outras normas
Influência da gestão interna	Perceção da administração/gestores de que era necessário mudar Alterações na estrutura organizacional Alterações nas políticas e estratégias da empresa Observação de alterações em outras organizações Necessidade de melhorar a eficiência/produktividade
Influência de sistemas e técnicas internas	Existência de um novo <i>software</i> de contabilidade Existência de novas técnicas de contabilidade de gestão Disponibilidade dos recursos para investir em novas tecnologias de informação Alterações contabilísticas impostas por empresas do grupo Implementação de sistemas de gestão da qualidade
Influência de entidades externas	Influência dos consultores externos Exigência dos auditores
Influência da dimensão e do recurso humano	Alterações na dimensão da organização Disponibilidade de empregados com as competências apropriadas Necessidade de redução da força de trabalho

Para além dos fatores apresentados com base no estudo de Vicente (2007) verificou-se anteriormente que a adoção do controlo de gestão também resulta da necessidade que a gestão de topo tem de garantir comportamentos éticos por parte dos seus colaboradores, de modo a evitar fraudes e erros intencionais, e para que as pessoas procedam às ações que vão de encontro às metas e objetivos definidos.

Atualmente verifica-se com maior frequência que as empresas implementam procedimentos de controlo interno para suporte à implementação de sistemas de gestão da qualidade ou por decisões da gestão de topo. O controlo de gestão é uma ferramenta que colabora na concretização daqueles procedimentos. Por outro lado, as práticas de controlo de gestão também são utilizadas para fazer face às incertezas e para auxiliar na gestão do risco.

2.7. Benefícios da utilização do controlo de gestão

O controlo de gestão contribui não só para o controlo da implementação da estratégia como também influencia a estratégia futura. Simons (1990) refere que o controlo de gestão quando utilizado interactivamente pelos gestores permite reduzir incertezas e criar vantagens competitivas para as empresas. Neste sentido, é importante analisar quais os benefícios ligados à produtividade e competitividade obtidos com a utilização do controlo de gestão.

Com base num estudo de (Lucato, 2009) seguidamente é apresentada uma lista de itens que integra fatores quantitativos e qualitativos que caracterizam o desempenho competitivo das empresas:

- Maior controlo de custos
- Otimização da produção
- Redução de perdas de produção
- Aumento da produtividade
- Crescimento do volume de negócios
- Maior quota de mercado
- Maior qualidade dos processos
- Alcance dos objetivos organizacionais
- Alinhamento com a estratégia
- Cumprimento de prazos de entrega de produtos/serviços
- Desenvolvimento de novos produtos
- Melhoria da performance financeira e liquidez
- Aumento da satisfação dos clientes
- Aumento do empenho e envolvimento dos colaboradores
- Dinamização da comunicação interna e partilha de informação

2.8. Obstáculos à adoção de novas práticas de controlo de gestão

A adoção e a alteração das práticas de controlo de gestão requer que haja consentimento e alinhamento de diversos obstáculos internos e externos às empresas. Com base no estudo efetuado por Vicente (2007), apresentam-se seguidamente os diversos obstáculos à adoção ou alteração das práticas de controlo de gestão:

- Custos elevados dos novos *softwares* de contabilidade;
- Incompatibilidades com outros sistemas/práticas de informação de gestão;

- Satisfação geral com as práticas e/ou sistemas de contabilidade de gestão existentes;
- Conservadorismo da gestão de topo;
- Relutância em alterar as práticas de Controlo de gestão existentes;
- Incapacidade dos indivíduos para usar novas práticas de Controlo de gestão;
- Preocupação com as novas tecnologias;
- Preocupação relativamente à mudança em geral;
- Preocupação com o potencial impacto ao nível do emprego;
- Sistemas de avaliação de desempenho ligados às existentes práticas e/ou sistemas de Controlo de gestão;
- Compromisso com fornecedores de *software*;
- Estabilidade e previsibilidade que as existentes práticas e/ou sistemas de Controlo de gestão providenciem;
- A ação e poder de gestores influentes;
- Preocupação com a queda da moral do *staff* resultante da mudança;
- O controlo de gestão não é encarado como importante comparativamente com outros sistemas existentes na organização.

3. Metodologia

Neste capítulo expõe-se os objetivos específicos e a metodologia adotada para a recolha, tratamento e análise dos dados obtidos com este estudo.

3.1. Objetivos específicos do questionário

Face ao perfil empresarial da região Centro assente numa “sólida base de PME”, entendeu-se ser pertinente conhecer o grau de utilização de práticas de controlo de gestão nas maiores empresas da região Centro e comparar os resultados obtidos com outros estudos no âmbito desta temática efetuados em Portugal. Com este estudo pretende-se também analisar as motivações, obstáculos e perceber qual o impacto para a organização da utilização destas práticas ao nível da sua produtividade e competitividade.

O objetivo principal deste trabalho é caracterizar as práticas de controlo de gestão adotadas nas maiores empresas da região Centro. As perguntas a que pretende responder com este estudo são:

- As maiores empresas da região Centro utilizam práticas de controlo de gestão?
- Quais são as motivações que conduziram à sua implementação?
- Quais são as práticas de controlo de gestão que utilizam?
- A utilização destas práticas de controlo de gestão contribui para o aumento da produtividade e competitividade?
- Quais são os principais obstáculos à utilização destas práticas de controlo de gestão?

3.2. Método de pesquisa e técnicas utilizadas

O método de pesquisa utilizado baseou-se na recolha de dados e de informação necessária para dar resposta aos objetivos do presente estudo. Para o efeito, foi realizada uma revisão bibliográfica sobre os instrumentos existentes disponíveis de suporte ao controlo de gestão, nomeadamente, em livros, dissertações, artigos de revista científicas, artigos de conferências, páginas *Web*, etc., por forma a caracterizar o estado de arte neste domínio.

Paralelamente, e para podermos ter um conhecimento atual da realidade do controlo de gestão na região Centro, recorreu-se ao método do inquérito com o desenvolvimento de um questionário (ver Anexo I) para evidência empírica.

A escolha do método do inquérito com recurso a um questionário está relacionada por ser uma técnica estruturada para a recolha de dados, e, face ao tema em estudo, possibilita traduzir a informação necessária numa série de questões específicas. Por outro lado, permite um maior alcance, e, embora não haja interação entre o entrevistador e os inquiridos, estes podem responder consoante a sua disponibilidade.

O método escolhido para administrar e enviar o questionário foi através da *internet*.

3.3. Estrutura do questionário

O questionário desenvolvido teve por base outros estudos, designadamente:

- Vicente, C. C. da S. (2007). Mudança nas Práticas de Controlo de Gestão em Portugal. Instituto Superior de Ciências do Trabalho e da Empresa, Universidade Nova de Lisboa (Vicente, 2007).
- Mata, C. (2007). Práticas de controlo de gestão nas cooperativas de consumo. Instituto Superior de Ciências do Trabalho e da Empresa. Universidade Nova de Lisboa (Mata, 2007).
- Pires, A. P. de O. (2011). Análise do sistema de planeamento e controlo de gestão nas PME's excelência 2010 do distrito de Aveiro. Instituto Politécnico de Coimbra - ISCAC (Pires, 2011).
- Marcão, V. F. L. G. (2011). Estudo do Controlo de Gestão e do Papel do Controller nas Empresas de Média Dimensão em Portugal. Instituto Politécnico de Coimbra – ISCAC (Marcão, 2011).

Na elaboração da estrutura das questões do questionário, optou-se pela utilização de questões fechadas de escolha múltipla, dicotómicas e de escala de *Likert*. A utilização de questões fechadas proporciona uma análise estatística mais clara e elaborada e não cria ambiguidade na interpretação das respostas.

Sobre a estrutura dos questionários recomenda-se que se comece por perguntas mais genéricas no início deixando as mais específicas para depois, fechando desta forma o foco gradualmente (Vicente, 2007). A estrutura do questionário (ver Anexo I) possui três grupos:

- Grupo I, com questões para caracterização da empresa;
- Grupo II, com questões sobre o controlo de gestão;
- Grupo III, com questões sobre a pessoa que respondeu ao inquérito.

Foi ainda colocado um último grupo em que era solicitado aos respondentes que indicassem um contacto caso desejassem receber uma súmula dos resultados do inquérito.

O primeiro grupo contém três questões, uma sobre as características da empresa, outra sobre o número de trabalhadores e outra sobre volume de negócios, que permitem apurar a dimensão das empresas inquiridas.

O segundo grupo possui 13 questões e incide sobre o tema principal deste estudo, conhecer as práticas de controlo de gestão nas empresas. A primeira questão “A sua organização utiliza técnicas/práticas no âmbito do Controlo de gestão?” é geral e permite direccionar as restantes 12 questões para as empresas que respondam afirmativamente a esta questão. As 12 questões seguintes procuram saber há quantos anos se efetua o controlo de gestão nas empresas, o grau importância que diversos fatores tiveram na adoção/utilização do controlo de gestão, quais as técnicas específicas de controlo de gestão que as empresas adotaram, qual o grau de importância das técnicas que utilizam para a organização, quais as aplicações de tecnologias que servem de suporte às práticas de controlo de gestão, qualificação da importância de diversos fatores sobre o aumento da produtividade e competitividade e, por último, o grau de importância que diversos fatores têm na inibição à utilização/alteração de práticas de controlo de gestão. Esta última pergunta é direccionada às empresas que na primeira questão tenham respondido não (que não utilizam práticas de controlo de gestão).

Na terceira parte, as questões elaboradas visam obter informações sobre a pessoa que responde ao questionário, mais concretamente, se é a pessoa responsável pelo controlo de gestão, qual a função na empresa de quem efetua o controlo de gestão, o número de anos que trabalha e desempenha a função atual e por último de se possui ou não curso superior.

Dado que se entende que os inquiridos possam ter interesse nos resultados deste estudo, disponibiliza-se o último grupo de preenchimento facultativo para quem pretenda receber os resultados do estudo.

Antes de o questionário ser enviado às empresas, foi efetuado um pré-teste para aferir da sua compreensão, identificar erros ortográficos e outras ambiguidades.

3.4. Definição da população e dimensão da amostra

O presente estudo baseia-se nas empresas localizadas na Região Centro. A Região Centro, segundo a Nomenclatura das Unidades Territoriais para Fins Estatísticos (NUTS), é uma das

sete regiões NUTS II do país. Está dividida em 12 sub-regiões NUTS III, de acordo com a sua configuração de Novembro de 2002 e representa a segunda maior área territorial do país com 31% do total agregando 100 concelhos. Concentra cerca de 22,4% da população total residente no país e 30,6% da sua área total. Em termos territoriais, a região Centro usufrui de uma posição estratégica, por se situar entre os dois principais polos urbanos nacionais (Lisboa e Porto) e pela sua centralidade geográfica no acesso ao resto da Europa e do mundo, estando também, em termos gerais, bem servida do ponto de vista das acessibilidades.

A região Centro, comparativamente às restantes regiões do País, caracteriza-se por uma estrutura produtiva muito diversificada e territorialmente heterogénea, com sistemas produtivos variados e espacialmente bem demarcados, e com dinâmicas de criação de rendimento e de crescimento muito diferentes entre as sub-regiões. O sector primário representa, na região, 5,3% do VAB e 23% do emprego, o sector secundário 33,8% e 30,4% respetivamente, e o sector terciário 60,9% e 46,6%. As microempresas são dominantes, constituindo atualmente mais de 70% do tecido produtivo da região Centro, tendo este índice registado tendência a aumentar desde a década de 90, nomeadamente em resultado do processo de reestruturação industrial, o qual conduziu ao encerramento de um elevado número de empresas de grande dimensão.

Face à atual conjuntura económica em Portugal, a região Centro tem vindo a destacar-se pelo seu perfil empresarial caracterizado por uma sólida base de PME's que operam em diversos setores de atividades e têm apostado fortemente na internacionalização por via das exportações (Saraiva, 2012). Esta região também tem vindo a alcançar notoriedade a nível internacional, tendo sido recentemente contemplada nas 100 regiões mais inovadoras da Europa e destacada como uma das regiões com maior crescimento de acordo com o Regional Innovation Scoreboard 2012 (Hollanders, 2012).

Para analisar as práticas de controlo de gestão nas maiores empresas da região Centro utilizou-se uma listagem que destaca as 1000 maiores empresas da região Centro publicada em Outubro de 2012 pelo Diário as Beiras (As Beiras, 2012). Recorreu-se assim à técnica de amostragem aleatória por considerarmos que esta lista possui as características representativas da população. Através desta lista procedeu-se à pesquisa dos contactos de *e-mail* e telefónicos para pudermos remeter os questionários. No entanto, na impossibilidade de obter o contacto de *e-mail* e telefónico de diversas empresas que constam nesta listagem, o estudo abrangeu somente 826 empresas. Estas empresas que ficaram excluídas atuam na sua maioria em setores específicos relacionados com o comércio a retalho em supermercados e

hipermercados, comércio a retalho de combustível para veículos a motor, em estabelecimentos especializados; comércio a retalho de produtos farmacêuticos, em estabelecimentos especializados; produção de eletricidade de origem eólica, geotérmica, solar e de origem. Porém, também se constatou que algumas destas empresas encontravam-se insolventes à data da pesquisa dos contatos.

O questionário foi enviado por via eletrónica, e, alguns dos *e-mails* enviados foram devolvidos por diversos motivos¹, resultando uma população inquirida de 811 empresas.

3.5. Recolha de dados e técnicas estatísticas utilizadas

De acordo com o referido no ponto anterior, os questionários foram enviados por *e-mail*, acompanhados por uma carta de apresentação a elucidar sobre finalidade do estudo que continha o *link* para os participantes puderem aceder e responder ao inquérito em formato *on-line*, através da utilização da aplicação *LimeSurvey*. Posteriormente, também foram efetuados alguns telefonemas para as empresas que tinham preenchido o inquérito parcialmente no sentido de obter a resposta completa.

A recolha das respostas ocorreu entre Junho a Outubro de 2013, tendo sido obtidas um total de 61 respostas completas, que constitui a amostra real do nosso estudo. Esta baixa taxa de resposta obtida entende-se estar relacionada com o argumento defendido por Chenhall & Langfield-Smith (1998), em que o envio de questionários no âmbito da contabilidade de gestão a pessoas que não são as mais apropriadas, influencia negativamente a obtenção de respostas.

Para a análise estatística e tratamento de dados foram utilizadas técnicas de estatística descritiva e análise exploratória de dados. Para o efeito foi utilizado o programa *Statistical Package for the Social Sciences* - SPSS versão 20 e o Microsoft Excel.

Utilizaram-se técnicas de estatística descritiva e de estatística inferencial. Como técnicas de estatística descritiva utilizaram-se as medidas de tendência central, como a média e a moda, e medidas de dispersão como desvio padrão. Como técnicas de estatística inferencial utilizaram-se os testes não paramétricos de independência do Qui-Quadrado e de Fisher e recorreu-se à técnica de análise das componentes principais.

¹ Os motivos estão essencialmente relacionados por o contato de *e-mail* poder estar desatualizado, ser inexistente, poder ter sido considerado com *spam*, ou a caixa de correio eletrónico não ter capacidade disponível.

4. Análise e discussão dos resultados

No presente capítulo procede-se à análise e discussão dos resultados obtidos. Após uma caracterização das empresas inquiridas apresentam-se as respostas às questões desta investigação, cujo objetivo genérico é estudar as práticas de controlo de gestão das maiores empresas da região Centro.

4.1. Caracterização das empresas inquiridas

Nesta secção apresentam-se as principais características das empresas inquiridas ao nível da localização geográfica, setor de atividade onde estão inseridas, perfil, volume de negócios e número de pessoas ao serviço. A escala utilizada na caracterização das empresas em termos da dimensão, determinada pelo volume de negócios e número de pessoas ao serviço foi elaborada com base na recomendação n.º 2003/361/CE de 20 de Maio de 2003 referente à definição de micro, pequenas e médias empresas (Comissão Europeia, 2003).

Ao nível da localização geográfica, de acordo com o exposto na Tabela 3, verifica-se que o maior número de respondentes é do distrito de Coimbra, o que é coerente com a população, pois cerca de 75% das empresas da população são do distrito de Coimbra.

Tabela 3: Empresas inquiridas por distrito

Distrito	Frequência	Percentagem
Aveiro	3	5%
Castelo	6	10%
Coimbra	43	70%
Guarda	2	3%
Leiria	3	5%
Viseu	4	7%
Total	61	100%

Com base na classificação das atividades económicas (CAE), constata-se que o setor do comércio por grosso é o que tem mais respostas, seguido do setor das indústrias alimentares (ver Tabela 4).

Tabela 4: Setores de atividade económica das empresas inquiridas

Código CAE	Designação	Frequência	Percentagem
10	Indústrias alimentares	9	15%
14	Indústria do vestuário	1	2%
17	Fabricação de pasta, de papel, de cartão e seus artigos	5	8%
22	Fabricação de artigos de borracha e de matérias plásticas	1	2%
23	Fabrico de outros produtos minerais não metálicos	4	7%
24	Indústrias metalúrgicas de base	2	3%
25	Fabricação de produtos metálicos, exceto máquinas e equipamentos	3	5%
29	Fabricação de veículos automóveis, reboques, semirreboques e componentes para veículos automóveis	2	3%
31	Fabrico de mobiliário e de colchões	1	2%
33	Reparação, manutenção e instalação de máquinas e equipamentos	1	2%
36	Captação, tratamento e distribuição de água	2	3%
41	Promoção imobiliária (desenvolvimento de projetos de edifícios); construção de edifícios	1	2%
43	Atividades especializadas de construção	4	7%
45	Comércio, manutenção e reparação, de veículos automóveis e motociclos	2	3%
46	Comércio por grosso (inclui agentes), exceto de veículos automóveis e motociclos	11	18%
47	Comércio a retalho, exceto de veículos automóveis e motociclos	6	10%
49	Transportes terrestres e transportes por oleodutos ou gasodutos	3	5%
52	Armazenagem e atividades auxiliares dos transportes (inclui manuseamento)	1	2%
55	Alojamento	1	2%
86	Atividades de saúde humana	1	2%
Total		61	100%

Relativamente ao perfil da empresa perguntou-se aos inquiridos se a empresa a que pertenciam era parte um grande grupo português, de uma multinacional, pequena ou média empresa, empresa pública e se era um empresa exportadora. O gráfico da Figura 9 apresenta o perfil das empresas inquiridas.

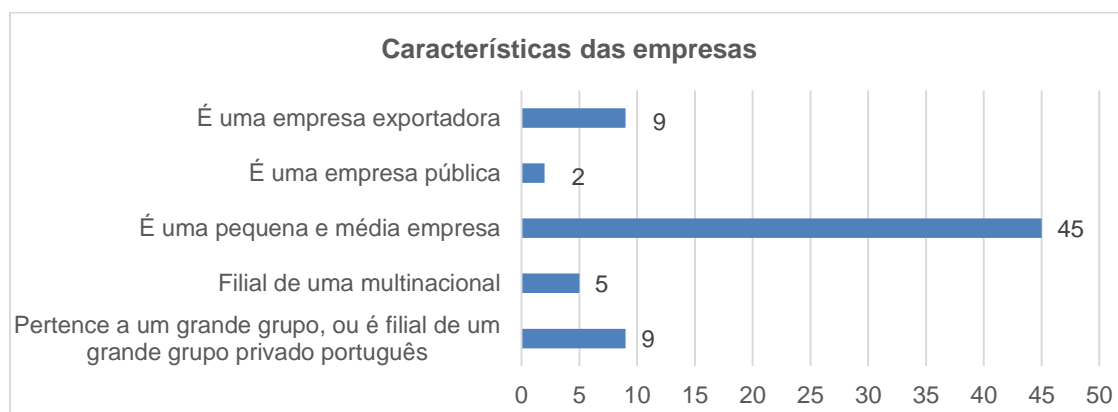


Figura 9: Caraterísticas das empresas inquiridas

Apresenta-se na Figura 10 o número de pessoas empregadas e na Figura 11 o volume de negócios das empresas inquiridas.

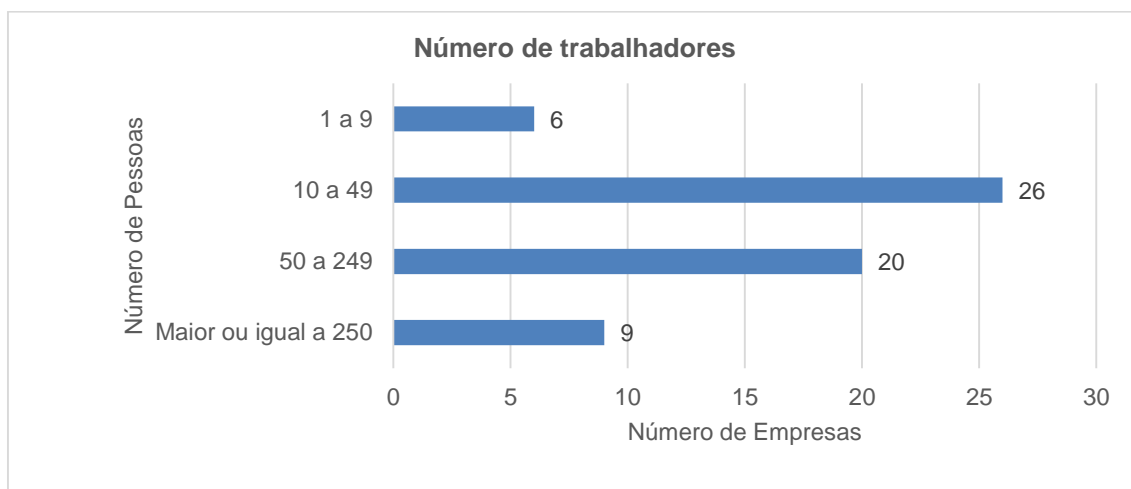


Figura 10: Número de pessoas empregadas nas empresas inquiridas

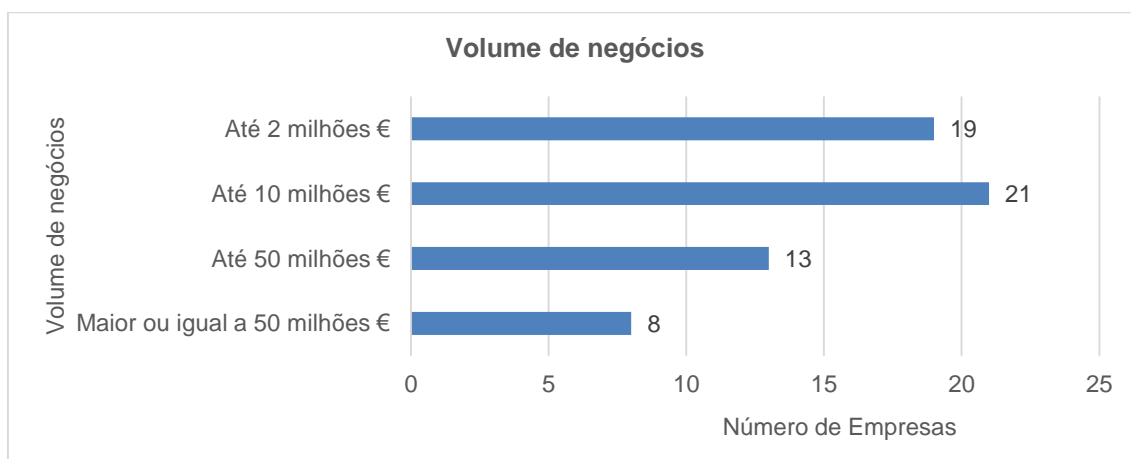


Figura 11: Volume de negócios das empresas inquiridas

Conforme foi referido anteriormente, a recomendação n.º 2003/361/CE de 20 de Maio de 2003 determina a definição de micro, pequena e média empresa com base no número de pessoas ao serviço e o volume de negócios das empresas. A Tabela 5 elucida esta definição.

Tabela 5: Determinação de micro, pequena, média e grande empresa. Adaptado de Comissão (2003)

		Volume de negócios das empresas			
		Até 2 milhões €	Até 10 milhões €	Até 50 milhões €	Maior ou igual a 50 milhões €
Número de trabalhadores nas empresas	1 a 9	Micro	Pequena	Média	Grande
	10 a 49	Pequena	Pequena	Média	Grande
	50 a 249	Média	Média	Média	Grande
	Maior ou igual a 250	Grande	Grande	Grande	Grande

Com vista a classificar as empresas em micro, pequena, média e grande empresa, com base na definição apresentada na Tabela 5, procedeu-se ao cruzamento dos dados das respostas obtidas referentes ao número de pessoas ao serviço (ver Figura 10 e Figura 11) e do volume de negócios, tendo-se obtido os resultados apresentados na Tabela 6.

Tabela 6: Determinação de micro, pequenas, médias e grandes empresas referente às empresas inquiridas

		Volume de negócios das empresas				Total
		Até 2 milhões €	Até 10 milhões €	Até 50 milhões €	Maior ou igual a 50 milhões €	
Número de trabalhadores nas empresas	1 a 9	6	0	0	0	6
	10 a 49	13	11	2	0	26
	50 a 249	0	10	7	3	20
	Maior ou igual a 250	0	0	4	5	9
Total		19	21	13	8	61

A Figura 12 apresenta sob a forma de gráfico os resultados da Tabela 6. Constatase que as empresas com maior representatividade na amostra são as de pequena dimensão (39%), as médias empresas têm um peso de 31%, as grandes empresas representam 20% da amostra e as micro empresas constituem 10% do total das empresas que participaram no inquérito.

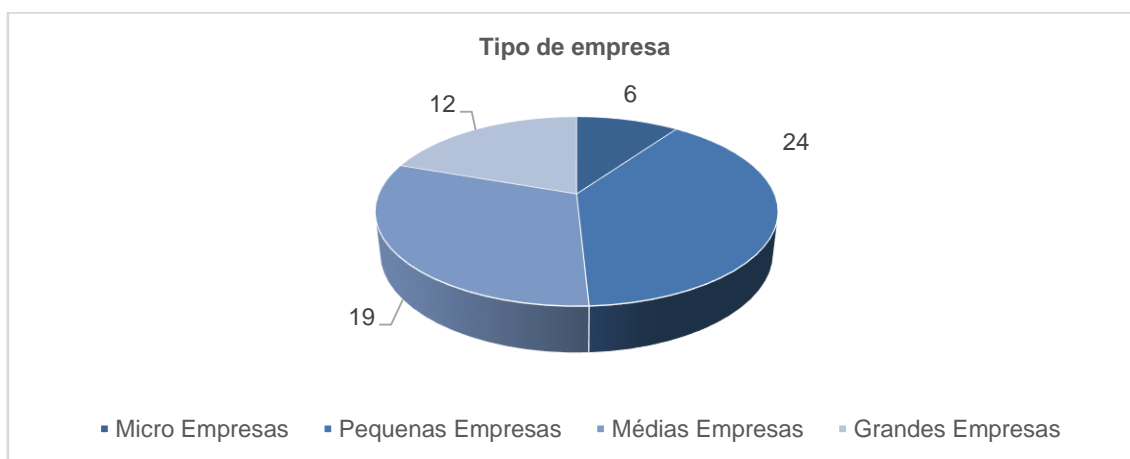


Figura 12: Classificação das empresas inquiridas

4.2. Análise da utilização das práticas de controlo de gestão

Uma das questões de investigação é saber se as empresas da região Centro utilizam ou não as práticas de controlo de gestão e se esta prática está ou não associada com a dimensão da empresa, apresentada na Figura 12.

Na resposta a esta pergunta 50 empresas, cerca de 82%, responderam afirmativamente (ver Figura 13).

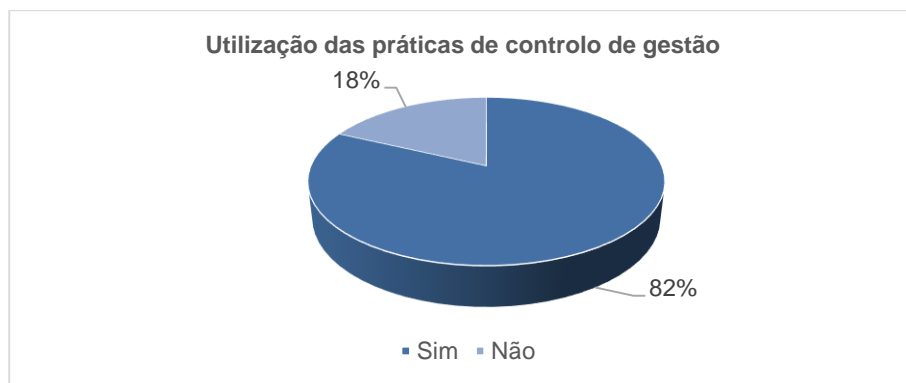


Figura 13: Utilização das práticas de controlo de gestão

A estimativa para a proporção de empresas que utilizam as práticas de controlo de gestão é de 82% (intervalo de confiança a 95%, 72%-92%), pelo que se pode afirmar que a maioria das empresas utiliza as práticas de controlo de gestão. Comparando com outros estudos no âmbito do controlo de gestão efetuado para as médias empresas em Portugal, Marcão (2011) conclui que 81% das empresas portuguesas efetuam controlo de gestão e o Pires (2011) verifica que 80% das empresas da região de Aveiro utilizam metodologias de planeamento e controlo de gestão, o que está em linha com este estudo.

Quando se avalia a mesma questão por tipo de empresa, como se pode ver na Figura 14, verifica-se que todas as grandes e médias empresas afirmam utilizar práticas de controlo de gestão. Só algumas pequenas e micro empresas é que afirmam não utilizar. O teste do Qui-quadrado de independência efetuado revelou, como seria expectável, a dimensão e a utilização de práticas de controlo de gestão estão associadas (Qui-Quadrado = 18,434; $p = 0,00 < 0,05$).

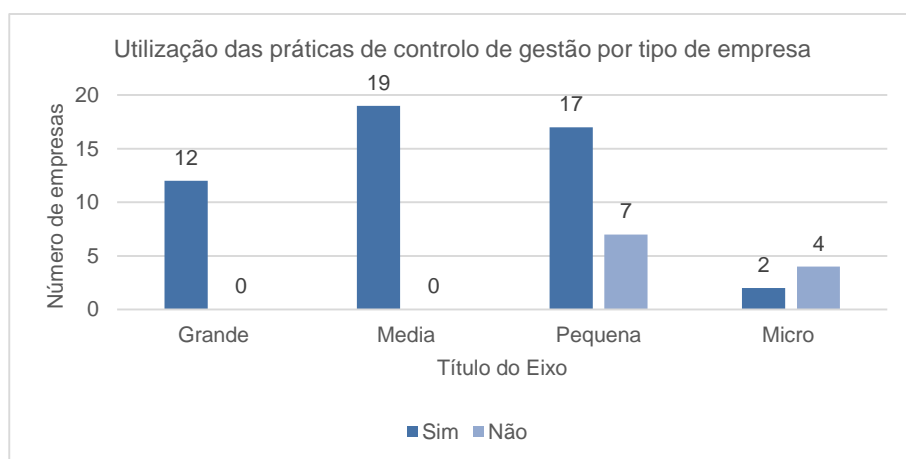


Figura 14: Utilização das práticas de controlo de gestão por tipo de empresa

Realizou-se um outro teste para verificar se os resultados obtidos para as microempresas, que obtiveram mais não do que sim, fariam sentido ou seria obra do acaso, ou seja, verificar se o facto de ser uma microempresa está ou não associado à utilização de práticas de controlo de gestão.

Tabela 7: Micro empresas e a utilização de práticas de controlo de gestão

		Outras	Micro empresas	Total
A sua organização utiliza práticas no âmbito do Controlo de Gestão?	Sim	48	2	50
	Não	7	4	11
	Total	55	6	61

O teste com o Qui-Quadrado (Qui-Quadrado = 10,649; $p = 0,001 < 0,05$) confirma a associação, mas como 20% das células têm frequências esperadas inferiores ou iguais a 5, optou-se por realizar também o teste exato de Fisher's, que confirma ($p = 0,008 < 0,05$) a associação entre o facto de ser uma micro empresa e a não utilização de práticas de controlo de gestão, pelo que, se pode concluir que as grandes, médias e pequenas empresas tipicamente utilizam práticas de controlo de gestão enquanto que as micro empresas não.

As expectativas iniciais deste estudo eram as de que a maioria das empresas utilizaria estas práticas e que seriam as pequenas empresas aquelas que menos as utilizariam. O presente estudo confirma esta ideia ao concluir que as microempresas são as que menos utilizam práticas de controlo de gestão.

Tabela 8: Utilização das práticas de controlo de gestão de acordo com as características das empresas inquiridas

	Utilização de técnicas/práticas de Controlo de Gestão	
	Sim	Não
Pertence ou é filial de um grande grupo privado português	9	0
Filial de multinacional	5	0
PME	34	11
Empresa pública	2	0
Exportadora	9	0
Total	50	11

A utilização das práticas de controlo de gestão em função das características das empresas identificadas na Figura 9 revela que todas as empresas que pertencem a um grande grupo português, ou que são filiais de multinacionais, ou que são empresas públicas ou que são exportadoras utilizam as práticas. Só algumas das empresas que se identificaram como PME é que não (ver tabela 8). Isto revela que todas as empresas com alguma dimensão, agora no sentido de fazerem parte de grandes grupos privados ou públicos ou de serem empresas exportadoras, independentemente de serem ou não PMEs, utilizam práticas de controlo de gestão. Dado o pequeno número de respostas nas categorias não PME não foi possível validar estatisticamente estes resultados.

A utilização das práticas de controlo de gestão não é necessariamente uma prática recente no seio das organizações. Destas empresas, 30% indicaram que efetuam o controlo de gestão há mais de 10 anos, 36% há mais de 6 anos, 26% há mais de 2 anos e 8% há menos de 2 anos.

As análises de dados que vão ser apresentadas nos pontos subseqüentes abrangem somente as empresas que utilizam técnicas/práticas de controlo de gestão (referente a 82% das respostas obtidas).

4.3. Motivações para a adoção e utilização do controlo de gestão

Esta questão foi elaborada para conhecer as motivações mais importantes na adoção das práticas de controlo de gestão nas empresas. A lista de motivações baseou-se no estudo de Vicente (2007) aos quais foram adicionadas outras motivações encontradas na literatura.

Para o efeito, os inquiridos classificaram 28 fatores numa escala de Likert de 1 a 5, em que 1 é sem importância, 3 média importância e 5 muito importante. A Tabela 9 apresenta a lista de motivações.

Tabela 9: Motivações para a adoção e utilização do controlo de gestão

ID	Fatores	Média	Moda	Desvio Padrão
1	Exigências de divulgação por parte da contabilidade	3,96	5	0,99
2	Existência de um novo <i>software</i> de contabilidade	3,42	4	1,2
3	Existência de novas técnicas de contabilidade de gestão	3,64	4	0,9
4	Perceção da administração/gestores de que era necessário mudar	3,96	4	0,83
5	Necessidade de alterações na informação de gestão	3,88	4	0,59
6	Alterações nas condições de mercado	3,90	4	0,81
7	Alterações na estrutura organizacional	3,50	4	1,04
8	Alterações nas políticas e estratégias da empresa	3,98	4	0,8
9	Alterações na dimensão da organização	3,42	4	1,03
10	Aumento da competitividade relativamente a outras empresas	4,02	4	0,91
11	Disponibilidade de empregados com as competências apropriadas	3,90	4	0,93
12	Disponibilidade dos recursos para investir em novas tecnologias de informação	3,48	4	0,84
13	Observação de alterações em outras organizações	3,22	4	1,06
14	Alterações contabilísticas impostas por empresas do grupo	2,50	1	1,22
15	Necessidade de melhorar a eficiência/produktividade	4,36	4	0,6
16	Necessidade de redução da força de trabalho	2,86	4	1,16
17	Influência dos consultores externos	2,70	2	1,05
18	Exigência dos auditores	2,70	3	1,2
19	Alterações na estratégia relativamente aos fornecedores	2,86	3	1,09
20	Alterações das exigências por parte dos clientes	3,32	4	1,02
21	Necessidade de evitar fraudes e erros não intencionais	4,02	4	0,89
22	Necessidade de influenciar comportamentos para o alcance das metas e objetivos da empresa	4,08	4	0,78
23	Implementação de sistemas de gestão da qualidade	3,62	4	0,95
24	Descentralização das tomadas de decisão	3,26	4	0,94
25	Apoio à gestão do risco e <i>compliance</i>	3,62	4	3,62
26	Apoio aos procedimentos de controlo interno	4,04	4	0,78
27	Leis e outras normas	3,50	4	1,02
28	Outros fatores específicos	2,80	3	1,21

Comparando as médias das respostas obtidas, verifica-se que as dez motivações consideradas como mais importantes pelas empresas são:

1. Necessidade de melhorar a eficiência/produktividade (4,36);
2. Necessidade de influenciar comportamentos para o alcance das metas e objetivos da empresa (4,08);
3. Apoio aos procedimentos de controlo interno (4,04);
4. Aumento da competitividade relativamente a outras empresas (4,02);
5. Necessidade de evitar fraudes e erros não intencionais (4,02);
6. Alterações nas políticas e estratégias da empresa (3,98);

7. Exigências de divulgação por parte da contabilidade (3,96);
8. Percepção da administração/gestores de que era necessário mudar (3,96);
9. Alterações nas condições de mercado (3,90);
10. Disponibilidade de empregados com as competências apropriadas (3,90).

Ao recorrer à observação da moda, constata-se que o fator que obteve a qualificação mais atribuída de 5 (muito importante) foi o atributo “Exigências de divulgação por parte da contabilidade”.

Por outro lado, as motivações que as empresas qualificaram de menor importância com base nas médias obtidas, foram as alterações contabilísticas impostas por empresas do grupo, exigência dos auditores e influência dos consultores externos. Porém, estes fatores são os que registam uma maior dispersão face à média dos resultados.

No sentido de conhecer melhor estas motivações realizou-se uma análise de componentes principais, em que a estatística de Kayser-Meyer-Olkin (KMO) deu o valor de $0,645 > 0,5$ e o teste de Bartlett apresenta o valor de 893,458 com $p = 0,00 > 0,05$, pelo que as variáveis devem estar correlacionadas, podendo-se aplicar a análise de componentes principais. Não obstante, os oito componentes principais obtidos não permitem descrever com clareza a agregação das motivações dentro desses componentes ao contrário de (Vicente, 2007). A título de exemplo, pode-se referir o primeiro componente obtido, responsável por 32% da variância, que inclui as motivações: disponibilidade de empregados com as competências apropriadas; disponibilidade dos recursos para investir em novas tecnologias de informação; observação de alterações em outras organizações; influência dos consultores externos; exigência dos auditores; e descentralização das tomadas de decisão. Este grupo de motivações enquadra-se em três tipos de motivações distintas, recursos humanos, questões internas e entidades externas. Também Vicente (2007) teve alguma dificuldade em identificar os componentes tendo dado a um dos componentes, o da “Influência da dimensão e do recurso humano”, o nome dos dois fatores que o compõe, designadamente: “Alterações na dimensão da organização” e “Disponibilidade de empregados com competências”.

Não obstante, pela observação às respostas obtidas, conclui-se que as motivações que conduziram à admissão de práticas de controlo de gestão estão essencialmente relacionados com aspetos inerentes à envolvente interna das organizações. Estes resultados registam uma tendência similar às conclusões obtidas noutros estudos (Marcão, 2011; Vicente, 2007).

4.4. Instrumentos para o controlo de gestão

Para conhecer os instrumentos (práticas e técnicas específicas) de controlo de gestão nas empresas foi pedido a estas que começassem por indicar numa lista de instrumentos quais os que utilizam. A lista de instrumentos foi apresentada no segundo capítulo deste relatório e foi criada com base nos instrumentos de pilotagem identificados por Jordan *et al.* (2003) e em estudos no âmbito do controlo de gestão (Marcão, 2011; Mata, 2007; Vicente, 2007).

A Figura 15 detalha os instrumentos de controlo de gestão adotados nas maiores empresas da região Centro. Verifica-se que os instrumentos com maior prevalência são os indicadores financeiros e os indicadores não financeiros utilizados por mais de 90% das empresas inquiridas. Em seguida vem o orçamento e o BPM com uma utilização superior a 60%. Com mais de 40% temos o *Tableau de Bord*, método ABC e o BSC. Por último vem o EVA e outras técnicas.

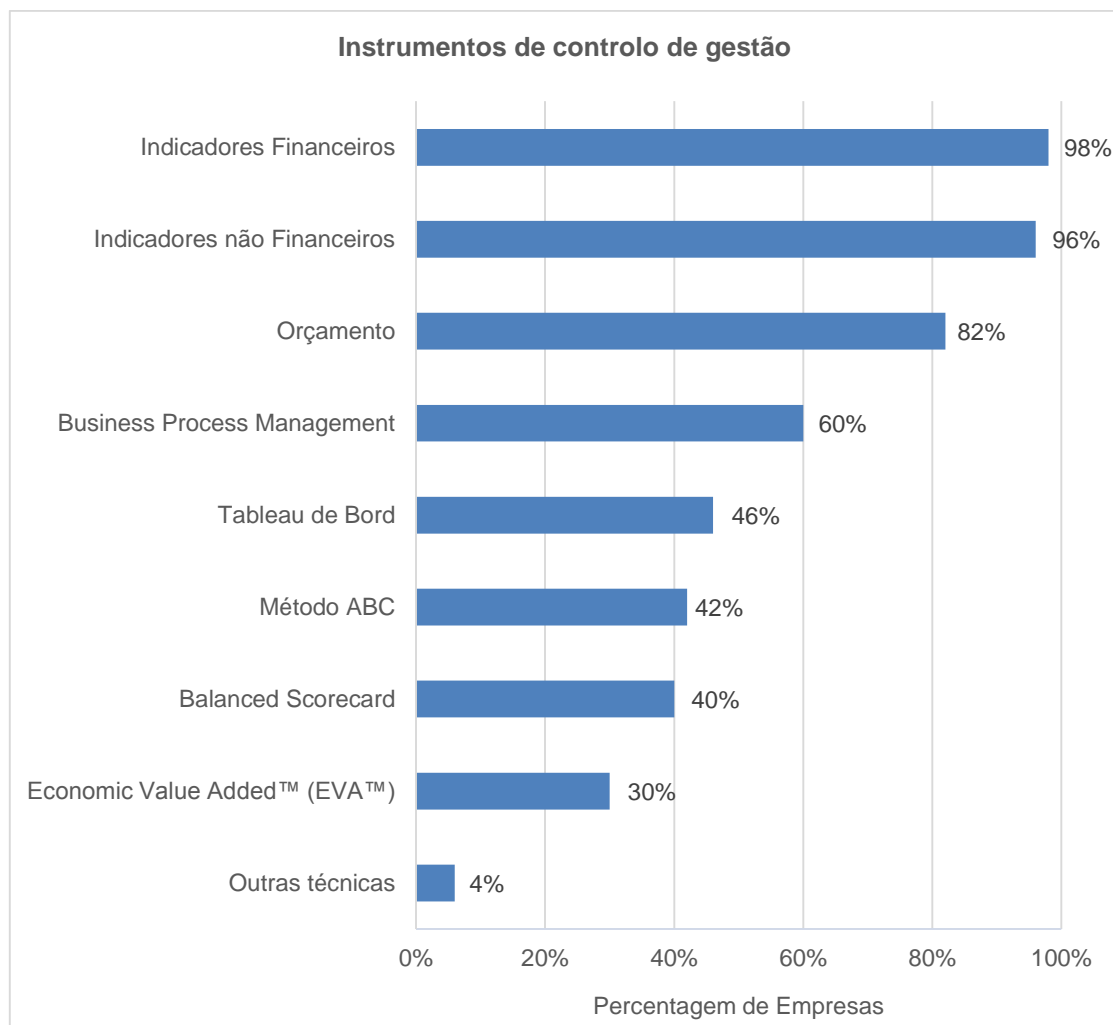


Figura 15: Instrumentos de controlo de gestão adotados nas empresas

Há duas empresas que apenas utilizam indicadores financeiros e/ou indicadores não financeiros como práticas ao nível do controlo de gestão. Das inquiridas que indicaram recurso a outras técnicas, especificaram que utilizam técnicas de “Análise de resultados obra a obra/por segmento de negócio por mercado” e Indicadores de produção/trans formação”. Entende-se que, de um modo geral, as práticas selecionadas para o estudo refletem a realidade do controlo de gestão nas empresas da região Centro.

As conclusões obtidas no estudo de Marcão (2011) evidenciam que o orçamento é o instrumento com maior utilização nas médias empresas portuguesas (86%). Neste estudo, os indicadores não financeiros são desenvolvidos em 50% das empresas (aproximadamente) e os instrumentos que registam menor utilização nestas empresas são o EVA (19%) e o BSC (21%). Os resultados obtidos no presente estudo, quando comparados como o estudo de (Marcão, 2011), sustentam que os indicadores não financeiros, a métrica do EVA e o BSC têm vindo a assumir destaque nas empresas da região Centro.

(Jordan *et al.*, 2003) destacam uma forte relação entre as metodologias do EVA, do método ABC e do BSC que, conjuntamente, contemplam medidas de cariz financeiro e não financeiro e representam um modelo de medição de desempenho mais completo, facilitando o alcance dos objetivos estratégicos das empresas. Com base nesta ideia procurou-se verificar se esta situação ocorria nas empresas inquiridas, tendo-se constatado que das empresas que utilizam o BSC, 40% utilizam em simultâneo o método ABC e o EVA.

Existiram inquiridos que declararam não conhecer os seguintes instrumentos: método ABC; EVA; *Tableau de Bord*; e o BSC.

Para as empresas que utilizam o orçamento, o *Tableau de Bord* e o BSC questionou-se o tipo de informação que elaboram e como estes instrumentos estão implementados para aferir do grau de desenvolvimento destas técnicas nas organizações. Para *Tableau de Bord* e o BSC o detalhe da informação permite saber se as empresas utilizam estes instrumentos ao nível global ou aos vários níveis da empresa e o tipo de indicadores que aplicam (financeiros e/ou não financeiros).

No detalhe da informação que as empresas utilizam nos orçamentos ilustrado na Figura 16, a maioria das empresas que elabora orçamentos dispõe de um orçamento anual, representando 88% das empresas. Destas empresas, 54% detalha o orçamento por centros de responsabilidade e 46% executam análises aos desvios pelas causas.

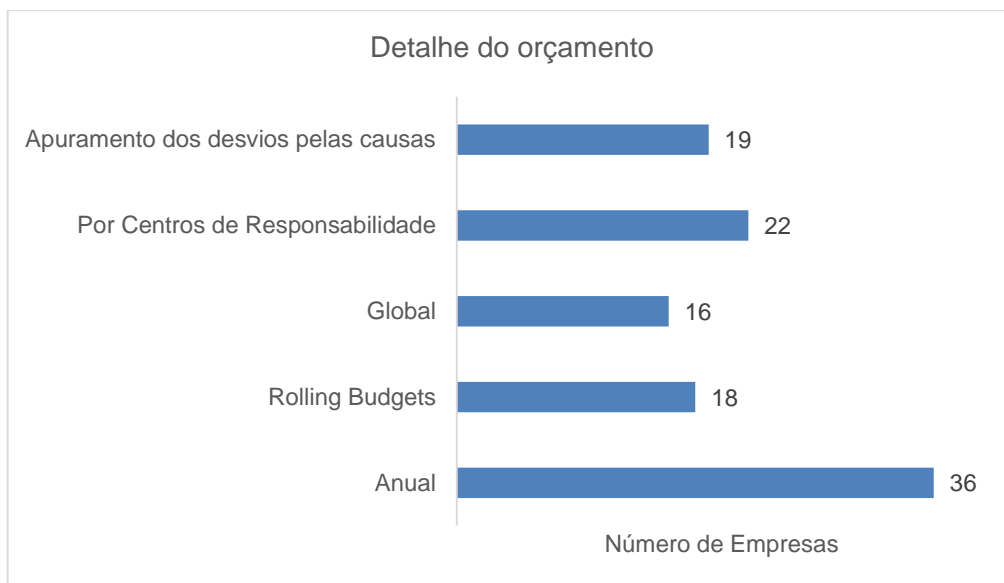


Figura 16: Informação utilizada e nível de aplicação do orçamento

Admiravelmente, 44% empresas que utilizam orçamentos dispõem da técnica de *Rolling Budget*. Dado que esta técnica foi desenvolvida recentemente, procedeu-se à análise das empresas que elaboram *Rolling Budgets* (ver Tabela 10) e assinala-se que são as grandes empresas as que utilizam esta metodologia. No entanto, não conseguimos aferir se a utilização dos *Rolling Budgets* é um processo desenvolvido formalmente de acordo com a abordagem detalhada no capítulo dois ou se é um processo com carácter mais informal. Dado o reduzido número de observações não é possível realizar um teste estatístico para validar a verdade (significância) da Tabela 10.

Tabela 10: Relação entre os *Rolling Budgets* e a dimensão das empresas inquiridas

		<i>Rolling Budgets</i>		Total
		Sim	Não	
Empresas	Micro	1	1	2
	Pequena	6	6	12
	Média	4	13	17
	Grande	7	3	10
Total		18	23	41

Na análise à informação que as empresas utilizam no *Tableau de Bord* pela Figura 17 57% das empresas afirmam que utilizam esta prática ao nível global da organização. Esta técnica é aplicada aos vários níveis organizacionais por 43% das empresas.

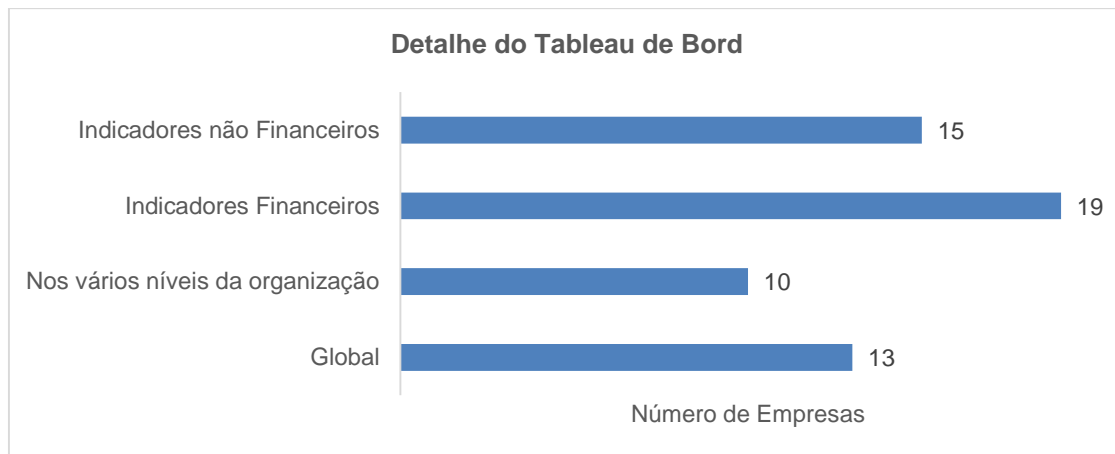


Figura 17: Informação utilizada e nível de aplicação do *Tableau de Bord*

Em relação aos indicadores que as empresas preparam para as diversas análises internas, a utilização de indicadores financeiros predomina, representando 83% do total das empresas. A utilização de indicadores não financeiros também têm uma utilização notável, representando 65% das empresas.

Das empresas que afirmam utilizar o BSC 80% aplicam esta prática ao nível global da empresa e 60% utilizam nos vários níveis organizacionais conforme explanado na Figura 18.

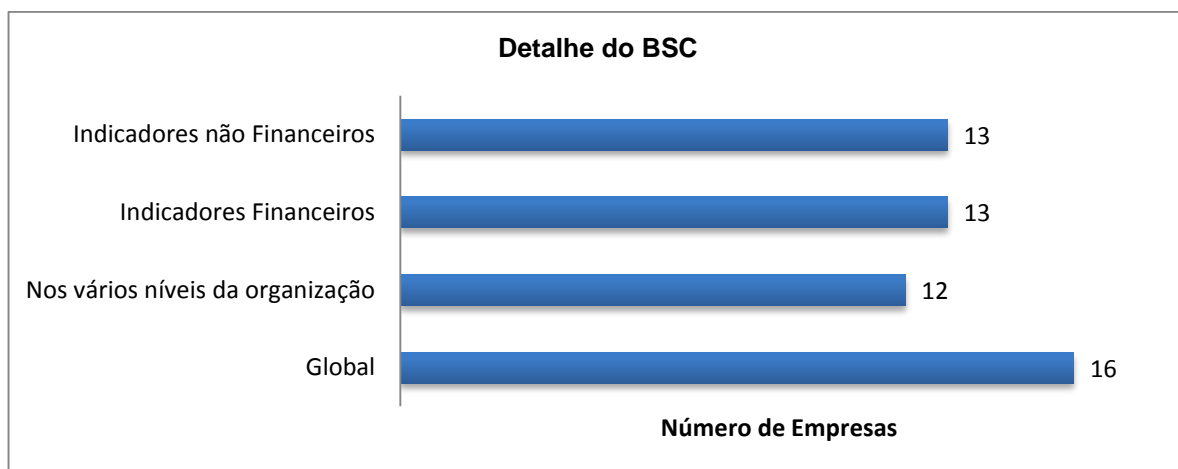


Figura 18: Informação utilizada e nível de aplicação do *Balanced Scorecard*

Da observação dos indicadores financeiros e não financeiros nas empresas inquiridas, é possível verificar que existe uma tendência de aplicação destes indicadores em simultâneo nas empresas, com exceção de uma empresa que elabora apenas indicadores financeiros.

Através da análise à informação utilizada nos *Tableau de Bord* e o BSC a utilização de indicadores não financeiros por parte das empresas (simultaneamente com os indicadores financeiros) é notável. Esta tendência está em conformidade com a reiteração de diversos autores (Chow & Stede, 2006; Ittner & Larcker, 2003; Lau, 2011) que defendem que as

empresas não devem limitar-se apenas à realização e análise dos indicadores financeiros, mas também contemplar a vertente não financeira dado que, com esta informação, possibilita ter uma visão global da performance da organização e tem impacto na rentabilidade das organizações.

4.4.1. Importância dos instrumentos para as empresas

Para averiguar a importância percebida da utilização dos instrumentos por parte das empresas, foi solicitado a estas que classificassem as práticas que dispõem de uma escala Likert de 1 a 5, onde 1 significa sem importância, 3 significa com importância média e 5 com muita importância. A Tabela 11 resume os resultados obtidos com base na análise da média, moda e desvio padrão.

Tabela 11: Importância das práticas de controlo de gestão

Importância das Práticas de Controlo de Gestão	Média	Moda	Desvio Padrão
Custeio Baseado nas Atividades (CBA ou ABC)	3,93	4	0,90
Economic Value Added™ (EVA™)	3,83	4	0,96
Indicadores financeiros	4,53	5	0,62
Indicadores não financeiros	4,35	4	0,63
Orçamento	4,24	5	0,83
Tableau de bord	4,06	5	1,03
Balanced Scorecard	3,90	4	1,06
Business Process Management	4,06	5	0,97
Outras técnicas	3,47	3	0,87

De um modo geral as empresas reconhecem que os instrumentos de controlo de gestão que adotaram são importantes para a sua organização. Os resultados à moda indicam que diversas práticas tiveram com mais frequência a classificação 5, destacando-se as práticas de Indicadores financeiros, Indicadores não financeiros, Orçamento, *Tableau de Bord*, BSC e BPM. A utilização de “Outras técnicas” que teve com maior frequência a classificação 3 foi a classificação mais baixa registada.

4.4.2. Tecnologias da informação de suporte aos instrumentos

As aplicações de tecnologias de informação que as inquiridas dispõem como suporte às práticas de controlo de gestão estão ilustradas na Figura 19.

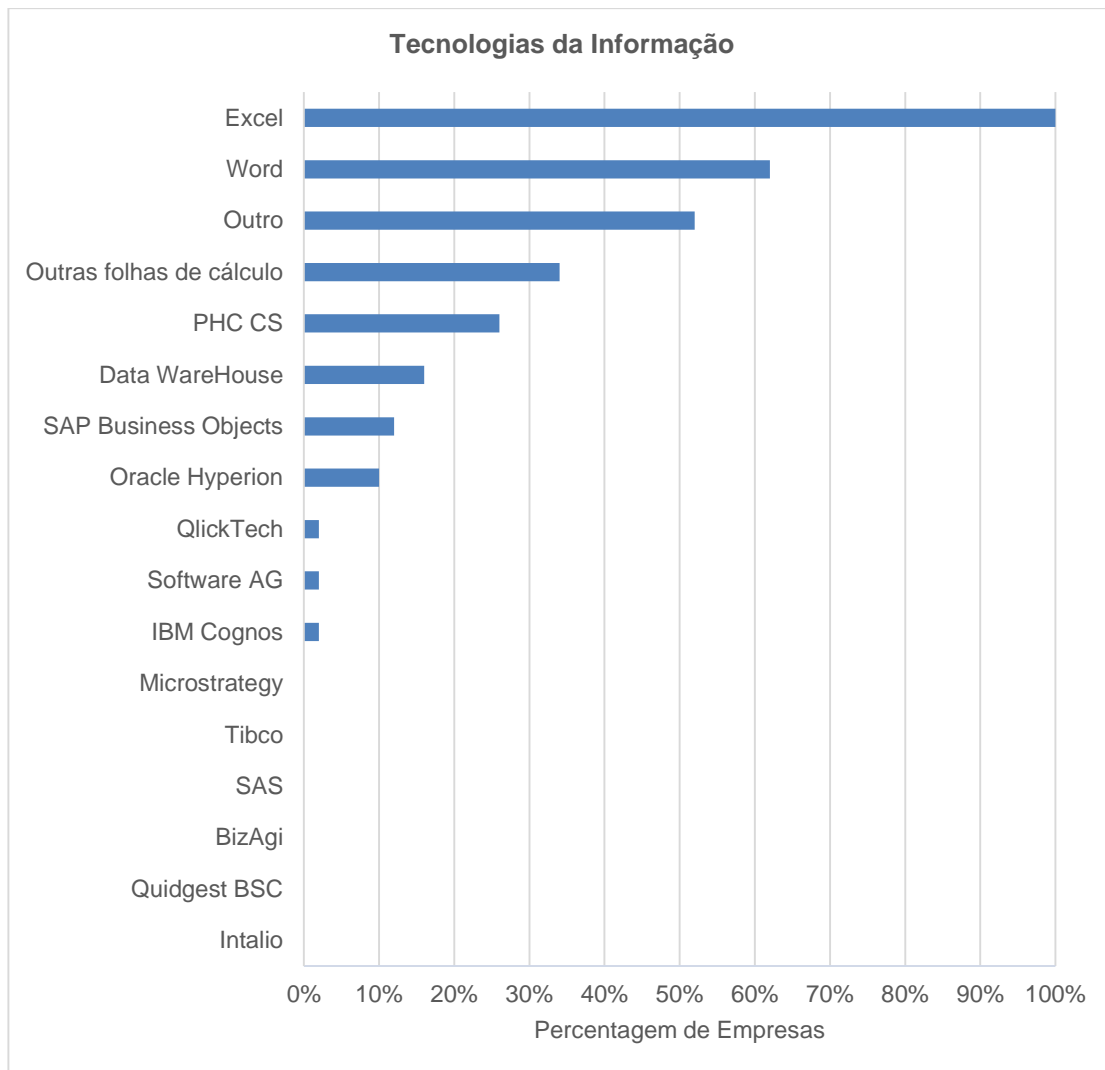


Figura 19: Utilização das tecnologias da informação

A aplicação de tecnologia de informação que regista maior adesão como suporte às técnicas de controlo de gestão é o Microsoft Excel, seguido do Microsoft Word e “Outras”. Na rubrica de outras aplicações as empresas utilizam o Primavera, Gexor, Sage, Oracle Enterprise Performance Management System, Wintouch, Centralgest, ADP, Prefsuite, XPERT, ASW, Alidata, BPCS, Logic/L, Eticadata e sistemas de informação desenvolvidos internamente.

4.5. As práticas de controlo de gestão e a produtividade e competitividade das empresas

Com a finalidade de verificar qual a perceção que a utilização das práticas de controlo de gestão poderá ter ao nível da produtividade e competitividade das empresas, identificaram-se um conjunto de rubricas baseadas no estudo de (Lucato, 2009), já apresentadas no capítulo dois, e pediu-se a cada empresa que classificassem essas rubricas numa escala Likert de 1 a 5,

em que 1 significa sem importância, 3 importância média e 5 muito importante. A acrescentar a esta escala, também foi adicionado outra opção de “Não aplicável” devido ao setor de atuação e às características das empresas, alguns dos atributos não se adequam. A Tabela 12 apresenta os resultados obtidos em termos de média, moda e desvio padrão.

Tabela 12: Fatores que influenciam a produtividade e a competitividade

Fatores	Média	Moda	Desvio Padrão
Maior controlo de custos	4,61	5	0,61
Otimização da produção	4,36	5	0,75
Redução de perdas de produção	4,24	5	0,74
Aumento da produtividade	4,46	5	0,65
Crescimento do volume de negócios	4,14	4	0,78
Maior quota de mercado	3,84	4	0,77
Maior qualidade dos processos	4,38	4	0,64
Alcance dos objetivos organizacionais	4,46	5	0,61
Alinhamento com a estratégia	4,30	4	0,61
Cumprimento de prazos de entrega de produtos/serviços	3,98	4	1,01
Desenvolvimento de novos produtos	3,51	3	0,98
Melhoria da performance financeira e liquidez	4,34	5	0,72
Aumento da satisfação dos clientes	4,46	5	0,73
Aumento do empenho e envolvimento dos colaboradores	4,34	5	0,69
Dinamização da comunicação interna e partilha de informação	4,16	4	0,77
Outros fatores específicos à sua organização	3,67	4	0,99

A utilização das práticas de controlo de gestão é entendida pelas empresas inquiridas como importante para o aumento da produtividade e competitividade. Todas as rubricas têm uma média em torno do valor quatro, sendo a mais baixa de 3,51 relativa ao “desenvolvimento de novos produtos” e a mais alta de 4,61 relativa a “maior controlo de custos”. Pela análise da moda, a classificação máxima (5) surge com mais frequência em diversos atributos, tais como, “maior controlo de custos”, “otimização da produção”, “redução de perdas de produção”, “aumento da produtividade”, “alcance dos objetivos organizacionais”, “melhoria da performance financeira e liquidez”, “aumento da satisfação dos clientes” e “aumento do empenho e envolvimento dos colaboradores”. Desta análise conclui-se que a utilização do controlo de gestão é encarada como importante nas empresas.

No sentido de conhecer melhor as rubricas acima identificadas e de descobrir alguns componentes comuns utilizou-se a técnica estatística de análise de componentes principais. Esta técnica tem como principal objetivo a análise da variância total e permite verificar a existência de variáveis com forte correlação e o número de fatores significativos de

interdependência que existem no conjunto de variáveis. Para avançar para a análise em causa, é necessário ter em consideração a informação que consta na Tabela 13. A estatística de Kaiser-Meyer-Olkin permite validar a adequação da amostra à realização desta análise. São considerados aceitáveis valores superiores a 0,5 e os valores desejáveis rondam entre 0,8 a 0,9 (Martinez & Ferreira, 2008) pelo que, o valor apresentado aproxima-se desses referenciais e considera-se válida a análise. O teste de Bartlett apresenta um valor 344,511 e o nível de significância é inferior a 0,05 o que significa que podem ser extraídos os fatores da matriz por haver evidência de correlação entre variáveis.

Tabela 13: Coeficiente de KMO e nível de significância

KMO and Bartlett's Test		
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		,786
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	344,511
	df	105
	Sig.	,000

Tabela 14: Variância explicada

Total Variance Explained									
Component	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings			Rotation Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	6,372	42,479	42,479	6,372	42,479	42,479	4,452	29,683	29,683
2	1,891	12,607	55,086	1,891	12,607	55,086	2,762	18,413	48,095
3	1,689	11,263	66,349	1,689	11,263	66,349	2,738	18,253	66,349
4	0,946	6,309	72,658						
5	0,846	5,638	78,296						
6	0,667	4,443	82,74						
7	0,474	3,159	85,899						
8	0,458	3,056	88,955						
9	0,393	2,621	91,576						
10	0,361	2,406	93,982						
11	0,324	2,163	96,145						
12	0,185	1,234	97,378						
13	0,172	1,148	98,526						
14	0,123	0,817	99,343						
15	0,099	0,657	100						

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Como se pode verificar na Tabela 14 constata-se que existem três fatores que possuem *eigenvalues* (valores próprios) superiores a um (segunda coluna), que explicam cerca de 66% da variância. Desta forma, considera-se a existência de três componentes principais.

Seguidamente, apresentam-se no quadro 6 uma matriz das componentes e das rúbricas, que permite analisar a pertença das diferentes rubricas às componentes extraídas. Neste caso em particular, a rotação Varimax foi aquela que melhor permitiu analisar as diversas rubricas.

Tabela 15: Matriz das componentes

Rotated Component Matrix ^a			
	Component		
	1	2	3
Otimização da produção	0,843	0,068	0,277
Dinamização da comunicação interna e partilha de informação	0,785	0,159	0,155
Cumprimento de prazos de entrega de produtos/serviços	0,776	0,391	0,12
Maior controlo de custos	0,764	-0,08	0,19
Aumento da produtividade	0,714	0,269	0,058
Desenvolvimento de novos produtos	0,632	0,355	-0,068
Aumento do empenho e envolvimento dos colaboradores	0,576	0,562	0,163
Maior quota de mercado	0,051	0,84	-0,09
Crescimento do volume de negócios	0,342	0,827	0,141
Aumento da satisfação dos clientes	0,319	0,552	0,543
Alinhamento com a estratégia	0,01	0,068	0,852
Alcance dos objetivos organizacionais	0,208	-0,074	0,81
Melhoria da performance financeira e liquidez	-0,021	0,523	0,585
Redução de perdas de produção	0,496	-0,103	0,504
Maior qualidade dos processos	0,434	0,267	0,501

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Rotation Method: Varimax with Kaiser Normalization.

a. Rotation converged in 7 iterations.

Com base na Tabela 15 procedeu-se à análise das rúbricas por forma a serem agrupadas em componentes. Quanto mais próximo de 1 estiver a correlação do item com a componente, maior a pureza das medidas das componentes. Para esta análise, considerou-se como boas as correlações dos itens com as componentes superiores a 0,55 de acordo com as recomendações de Comrey e Lee (Martinez & Ferreira, 2008).

Desta observação e resulta o resumo das três componentes relativas à produtividade e competitividade apresentado na Tabela 16.

Tabela 16: Componentes relativas à produtividade e competitividade

Componente	Atributos
1. Atividade operacional e recursos humanos	Otimização da produção Dinamização da comunicação interna e partilha de informação Cumprimento de prazos de entrega de produtos/serviços Maior controlo de custos Aumento da produtividade Desenvolvimento de novos produtos Aumento do empenho e envolvimento dos colaboradores
2. Mercado	Maior quota de mercado Crescimento do volume de negócios Aumento da satisfação dos clientes
3. Estratégia e objetivos	Alinhamento com a estratégia Alcance dos objetivos organizacionais Melhoria da performance financeira e liquidez

Estas componentes traduzem a importância do controlo de gestão para a produtividade e competitividade das empresas e designam-se: atividade operacional e recursos humanos, mercado e estratégia e objetivos. Apresenta-se de seguida uma breve descrição para cada uma das componentes:

- Componente 1 - Atividade operacional e recursos humanos: inclui aspetos relacionados com o desenvolvimento da atividade operacional que influenciam a competitividade das empresas e estão relacionados com melhorias ao nível da produção, produtividade, controlo de custos, cumprimento de compromisso e apoio no desenvolvimento de novos produtos. Para desenvolver estas atividades operacionais e garantir a competitividade é necessário as pessoas estejam envolvidas no processo e tenham conhecimento do que se espera delas.
- Componente 2 - Mercado: agrupa os atributos relacionados com o mercado onde as empresas estão inseridas. Para manterem-se competitivas, as empresas necessitam de posicionar-se favoravelmente no mercado, para garantir quota de mercado, crescimento de volume de negócios e satisfação dos clientes.
- Componente 3 – Estratégia e objetivos: contém os atributos intrínsecos com o alinhamento da estratégia, alcance dos objetivos organizacionais e melhoria da performance financeira.

Pelo exposto, conclui-se pela análise às componentes principais que a componente considerada com maior importância na contribuição para o aumento da produtividade e competitividade com a utilização das práticas de controlo de gestão está relacionada com a atividade operacional e recursos humanos, com uma variância explicada de cerca de 30%. Seguidamente surge as rúbricas relacionadas com a componente do mercado e por último surge a componente associada à estratégia e objetivos, apresentando estas duas últimas uma variância explicada muito próxima entre os 18%.

Estes resultados evidenciam que o controlo de gestão é encarado pelas empresas como um contributo importante para a melhoria da produtividade e competitividade a um nível mais operacional. Ou seja, o controlo de gestão assume um papel fundamental no acompanhamento e melhoria da atividade operacional, sendo encarado como mais secundário no acompanhamento da estratégia e objetivos.

Conforme identificado no estado de arte, a evolução do conceito e aplicação do controlo de gestão evidencia que este deve ter um papel mais ativo no alinhamento com a estratégia desenvolvida pela organização. Para o efeito, solicitou-se a opinião das empresas sobre se as práticas de controlo de gestão que dispõem admitem “avaliar a performance da organização e dispor da informação necessária aos gestores/responsáveis” ou permitem “avaliar a performance da organização e tomar decisões face às prioridades estratégicas”. Caso estas duas afirmações não refletissem a opinião dos inquiridos, estes podiam expressar a sua opinião.

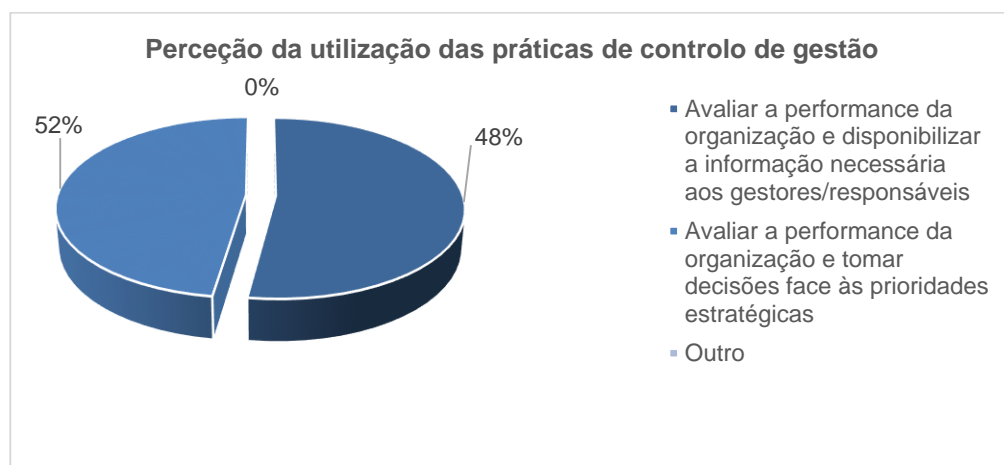


Figura 20: Perceção sobre a utilização das práticas de controlo de gestão

Da análise à Figura 20, verifica-se que 48% das empresas que utilizam práticas de controlo de gestão entendem que estas permitem “avaliar a performance da organização e dispor da informação necessária aos gestores/responsáveis” e 52% das empresas indica que

possibilitam “avaliar a performance da organização e tomar decisões face às prioridades estratégicas”. A opção “outro” não registou ocorrências.

Ao proceder-se à observação das respostas obtidas em função da dimensão das empresas na Tabela 17 verifica-se que não existe nenhuma tendência clara que justifique a escolha da primeira ou da segunda afirmação pela dimensão das empresas.

Tabela 17: Perceção sobre a utilização das práticas de controlo de gestão face à dimensão das empresas inquiridas

	PME				Total
	Micro	Pequena	Média	Grande	
Avaliar a performance da organização e disponibilizar a informação necessária aos gestores/responsáveis	0	8	11	5	24
Avaliar a performance da organização e tomar decisões face às prioridades estratégicas	2	9	8	7	26
Total	2	17	19	12	50

4.6. Obstáculos à utilização das práticas de controlo de gestão

Para as empresas que atualmente não recorrem a práticas de controlo de gestão, foi elaborada uma questão para aferir sobre as inibições e problemas associados à não utilização destas práticas.

Foi solicitado às empresas inquiridas que classificassem o grau de importância de um conjunto de obstáculos numa escala de Likert de 1 a 5 (1 - sem importância, 3 - importância média, 5 - muito importante). Este conjunto de obstáculos teve por base uma lista que foi utilizada por (Vicente, 2007) para averiguar os fatores inibidores ao processo mudança no âmbito do controlo de gestão.

É possível verificar na Tabela 18 que os obstáculos listados obtiveram uma classificação de importância média, em torno do valor 3. Destes destacam-se com valores acima da média, os obstáculos “custos elevados dos novos *softwares* de contabilidade”, “conservadorismo da gestão de topo”, “incapacidade dos indivíduos para usar novas práticas de controlo de gestão”, “preocupação relativamente à mudança em geral”, “estabilidade e previsibilidade que as existentes práticas e/ou sistemas de controlo de gestão providenciem”, “a ação e poder de gestores influentes” e “outros fatores específicos à organização”.

Ao recorrer à observação da moda, verifica-se que nenhum obstáculo teve a qualificação de 5 (muito importante), tendo existido só um que obteve a classificação de 4 que foi o “conservadorismo da gestão de topo”. Os atributos que os inquiridos consideraram

sem importância (classificação 1) com maior frequência foram o “preocupação com o potencial impacto ao nível do emprego”, “compromisso com fornecedores de *software*” e “preocupação com a queda da moral do *staff* resultante da mudança”.

Tabela 18: Análise da média e da moda dos obstáculos

Fatores	Média	Moda	Desvio Padrão
Custos elevados dos novos <i>softwares</i> de contabilidade	3,00	3	1,00
Incompatibilidades com outros sistemas/práticas de informação de gestão	2,55	3	1,13
Satisfação geral com as práticas e/ou sistemas de contabilidade de gestão existentes	2,64	3	1,21
Conservadorismo da gestão de topo	2,91	4	1,22
Relutância em alterar as práticas de Controlo de Gestão existentes	2,64	4	1,29
Incapacidade dos indivíduos para usar novas práticas de Controlo de Gestão	3,09	4	1,30
Preocupação com as novas tecnologias	2,64	3	1,29
Preocupação relativamente à mudança em geral	3,36	4	1,36
Preocupação com o potencial impacto ao nível do emprego	2,36	1	1,21
Sistemas de avaliação de desempenho ligados às existentes práticas e/ou sistemas de Controlo de Gestão	2,36	3	1,03
Compromisso com fornecedores de <i>software</i>	2,00	1	1,18
Estabilidade e previsibilidade que as existentes práticas e/ou sistemas de Controlo de Gestão providenciem	2,73	3	1,01
A ação e poder de gestores influentes	2,82	3	1,25
Preocupação com a queda da moral do <i>staff</i> resultante da mudança	2,09	1	1,14
O controlo de gestão não é encarado como importante comparativamente com outros sistemas existentes na organização	2,64	3	1,21
Outros fatores específicos à sua organização	3,27	3	1,42

Em suma, pelos dados apresentados, os principais motivos inerentes à não adoção das práticas de controlo de gestão relacionam-se com questões de recursos humanos, onde a preocupação relativamente à mudança em geral, a incapacidade dos indivíduos em utilizar novas práticas de controlo de gestão e o conservadorismo são algumas das causas com maior incidência. Não obstante, os obstáculos relacionados com a necessidade de recursos informáticos também são apontados como fatores inibidores. Estas conclusões vêm reforçar as conclusões obtidas por Vicente (2007).

4.7. Perfil dos inquiridos

A terceira parte do questionário preocupou-se em caracterizar as pessoas que responderam ao questionário. Verifica-se que 70% das respostas obtidas foram retribuídas pela pessoa responsável pelo controlo de gestão na empresa, o que é importante, pois conseguiu-se que o questionário fosse respondido por quem desempenha esta função que era o objetivo do mesmo. O desempenho desta função, elucidado na Figura 21, é nas empresas inquiridas da

competência dos administradores/gerentes em 36%, dos diretores e responsáveis financeiros em 34% e da função de *controller* em 22%. O controle de gestão também é executado por técnicos de contabilidade (4%) e outras funções, nomeadamente pela Direção Geral (4%). Quanto à possibilidade de ser executado por entidades externas, não foi verificado qualquer registo.

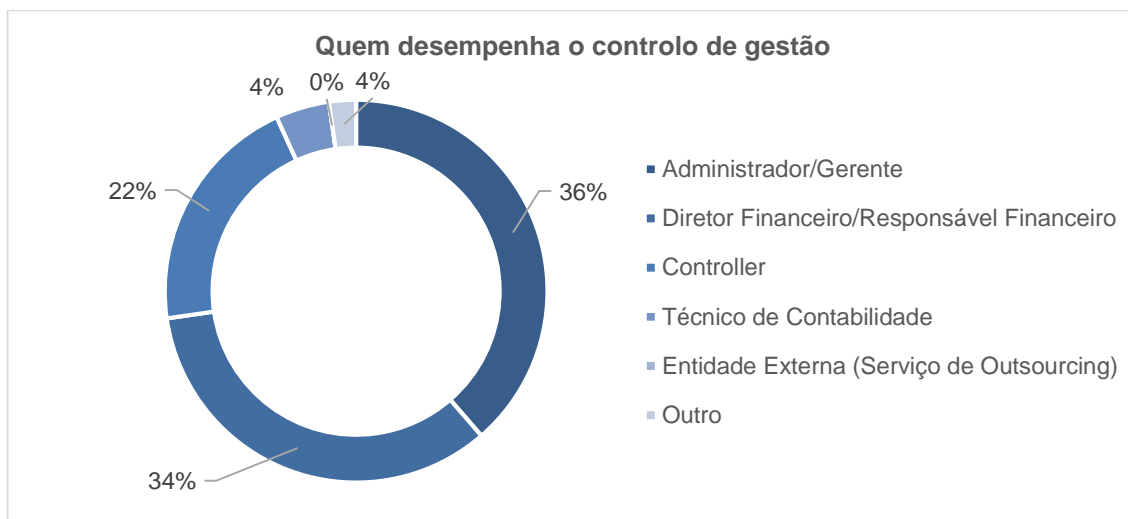


Figura 21: Quem desempenha o controlo de gestão

Para compreender as funções que assumem maior tendência face às dimensões das empresas foi elaborada a Tabela 19.

Como seria expectável, nas micro e pequenas empresas o controlo de gestão é efetuado na maior parte dos casos pelo Administrador/Gerente (61%), enquanto as médias e principalmente as grandes empresas têm a função de controlo de gestão delegada no diretor/responsável financeiro ou possuem nos seus quadros num cargo específico que é o cargo de *controller* (91% das empresas com este cargo são médias e grandes empresas).

Tabela 19: Funções de quem desempenha o controlo de gestão e a dimensão das empresas

	Empresa				Total
	Micro	Pequena	Média	Grande	
Administrador/Gerente	2	9	5	2	18
Diretor/Responsável Financeiro	0	5	8	4	17
Controller	0	1	5	5	11
Técnico de Contabilidade	0	1	1	0	2
Outros	0	1	0	1	2
Total	2	17	19	12	50

5. Considerações finais

No presente capítulo procede-se à síntese dos temas abordados no decurso deste trabalho, evidenciando-se os principais contributos deste projeto.

5.1. Síntese do trabalho

A elaboração deste estudo centrou-se em caracterizar as práticas de controlo de gestão adotadas nas maiores empresas da região Centro. Para a concretização do estudo, procedeu-se à fundamentação do estado de arte e à sua verificação empírica através do envio de questionários. O questionário desenvolvido é composto por três grupos de modo a responder às questões delineadas no terceiro capítulo.

O objetivo principal deste estudo é caracterizar as práticas de controlo de gestão adotadas nas maiores empresas da região Centro. Com a realização do questionário, as perguntas que se pretendeu responder com este estudo são:

- Questão 1: As maiores empresas da região Centro utilizam práticas de controlo de gestão?
- Questão 2: Quais são as motivações que conduziram à sua implementação?
- Questão 3: Quais são as práticas de controlo de gestão que utilizam?
- Questão 4: A utilização destas práticas de controlo de gestão contribui para o aumento da produtividade e competitividade?
- Questão 5: Quais são os principais obstáculos à utilização destas práticas de controlo de gestão?

Para validar a primeira questão, foram analisadas as respostas obtidas à primeira questão do segundo grupo. Pela amostra obtida, concluiu-se que 82% das maiores empresas da região Centro afirmam utilizar práticas de controlo de gestão e demonstrou-se para a população que a maioria destas empresas utilizam práticas de controlo de gestão. Confrontando estes resultados com a dimensão das empresas inquiridas, confirma-se que as empresas de menor dimensão utilizam com menor frequência o controlo de gestão.

Para satisfazer a segunda questão do estudo, procedeu-se à análise das respostas obtidas na terceira questão do segundo grupo. As qualificações atribuídas pelas empresas demonstram que as motivações que mais contribuíram para a adoção do controlo de gestão estão inerentes à envolvente interna. Aspetos relacionados com a necessidade de melhorar a

eficiência e a produtividade, influenciar comportamentos para o alcance dos objetivos, apoiar procedimentos de controlo interno, aumento da competitividade relativamente a outras empresas e alterações nas políticas e estratégias, são os fatores que, em média, tiveram a classificação mais notável.

O controlo de gestão surge na realidade das empresas para acompanhar e melhorar a performance da empresa e garantir a prossecução das suas ambições. Os principais resultados obtidos sobre as motivações na implementação do controlo de gestão evidenciam a necessidade que as empresas têm em obter informação crítica para acompanhar as suas atividades de modo a reduzir as incertezas para adaptar as políticas e estratégias que garantam a competitividade e para garantir que as pessoas vão ao encontro dos objetivos delineados.

O estudo da terceira questão tem por base as respostas obtidas da quarta à nona questão do segundo grupo. As técnicas de controlo utilizadas com mais frequência pelas maiores empresas da região Centro centram-se na adoção dos indicadores financeiros e não financeiros (quase em simultâneo) e do orçamento. As técnicas específicas com menor presença no processo de controlo de gestão, embora representem pelo menos 30% da amostra, são o EVA e o BSC.

Verifica-se que a utilização dos indicadores é efetuado em simultâneo com outras práticas e são poucas as empresas que ainda têm procedimentos de controlo de gestão numa fase ainda embrionária assente apenas na elaboração e análise dos indicadores. O orçamento continua a ser uma das práticas mais acolhidas pelas empresas, embora no presente estudo também se conseguiu evidenciar que as empresas, para além de utilizarem o tradicional orçamento anual também começam a dotar-se da metodologia *Rolling Budget*, garantindo uma maior dinâmica desta ferramenta na atividade das empresas. O EVA e o BSC são as técnicas menos presentes nas médias empresas, mas, no atual estudo, verifica-se que a percentagem de empresas que utilizam estas técnicas tem vindo a assinalar um crescimento. O acolhimento destas práticas pelas empresas pode estar relacionado pela formação das pessoas responsáveis por esta áreas que dispõem das competências apropriadas para desenvolverem estas ferramentas. De acrescentar que, dos inquiridos que afirmam dispor de controlo de gestão, 96% sustentam ter curso superior.

Para decompor a questão quatro, procedeu-se à elaboração da pergunta onze do segundo grupo. Pelas classificações obtidas, salienta-se que as práticas de controlo de gestão são encaradas pelas empresas como importantes para o aumento da produtividade e

competitividade nos diversos níveis da organização. Da análise às componentes principais, verificou-se que a componente da atividade operacional e recursos humanos assume maior importância, isto é, o controlo de gestão é encarado pelas empresas como um contributo importante para a melhoria da competitividade a um nível mais operacional.

Entende-se que as empresas ainda encaram o controlo de gestão como uma metodologia que atua com maior incidência no curto prazo, quando na verdade deve garantir o acompanhamento dos desempenhos a curto e a longo prazo.

Para estudar a última questão, elaborou-se a questão treze do segundo grupo. As respostas que foram obtidas nesta questão cingem-se às empresas que afirmaram não dispor de controlo de gestão. Os principais motivos que sustentam a não utilização destas práticas relacionam-se com a relutância à mudança, pela carência de conhecimentos na utilização destas práticas e necessidade de recursos a nível informático.

5.2. Principais contributos e ligação dos resultados obtidos com a revisão da literatura

Uma das premissas iniciais para a realização do estudo foi que as maiores empresas da região Centro dispõem de práticas de controlo de gestão. Com a realização deste estudo pretendeu-se contribuir para o conhecimento das práticas que são adotadas nas maiores empresas da região Centro e para o desenvolvimento de estudos relevantes na área do controlo de gestão.

Desde logo, validou-se que a utilização do controlo de gestão nestas empresas é assinalável, a par de outros estudos efetuados neste âmbito. Evidenciou-se quer para a amostra, quer para a população que as maiores empresas da região Centro adotam na sua maioria práticas de controlo de gestão. Marcão (2011), Pires (2011) e Vicente (2007) demarcam nos seus estudos conclusões equivalentes às deste estudo.

A emergência do controlo de gestão torna-se evidente à medida que estas empresas vão assumindo uma dimensão mais complexa por via do aumento do volume de negócios e da estrutura de pessoal. Já as empresas de reduzida dimensão revelam-se como menos propensas à utilização do controlo de gestão. O tamanho da empresa é apresentado com o principal variável para a emergência do controlo de gestão e verifica-se a existência de um ponto de transição entre uma gestão mais informal para práticas formais e é mais visível nas pequenas empresas em crescimento (Loureiro, 2007).

Os motivos impulsionadores para a adoção destas práticas relacionam-se sobretudo com aspetos internos inerentes a cada entidade. Entende-se que as empresas acompanham a evolução dos seus negócios com a adoção de novas práticas ao nível da gestão, pois as práticas de gestão que são importantes numa determinada fase, podem não ser suficientes ou adequadas em fases subsequentes nas empresas (Greiner, 1998).

Ao nível das práticas utilizadas, destacam-se a utilização dos indicadores financeiros e não financeiros (sobretudo em simultâneo com outras práticas) e a utilização dos orçamentos. Quanto à utilização dos indicadores, reitera-se que as empresas não se limitam apenas à produção de métricas financeiras e utilizam em simultâneo a vertente financeira e não financeira para terem uma visão global das suas performances (Chow & Stede, 2006; Ittner & Larcker, 2003; Lau, 2011). Na realização dos orçamentos considera-se que, face às limitações dos orçamentos tradicionais, se verifica que diversas empresas começam a adaptar esta metodologia dotando-se de *Rolling Budgets* para terem uma visão contínua da performance da empresa para além do ano corrente (Ekholm & Wallin, 2000; Libby & Lindsay, 2010).

As técnicas que registam menor aceitação são o EVA e o BSC. Comparando com outros estudos, verifica-se uma evolução positiva na adoção destas duas práticas. Ao nível do BSC argumenta-se que o nível de utilização desta ferramenta tem aumentado e que a sua implementação tem sido influenciada por vários sistemas de controlo de gestão existentes relacionados com o processo orçamental e planeamento, sistemas de informação presentes e a própria cultura organizacional. Por outro lado, estas alterações também se verificam pelo aumento da oferta, quer por via dos cursos superiores incluírem o ensino do BSC nas disciplinas de controlo de gestão, quer por via da divulgação e promoção pelas empresas de consultoria (Major & Vieira, 2009). O EVA é uma métrica financeira que pode ser integrada no BSC. Neves (2011) defende que se uma empresa pretende implementar uma gestão baseada no valor, devem encarar o EVA e o BSC, ou mesmo o *Tableau de Bord* como instrumentos de gestão complementares (com base na amostra obtida, das empresas que utilizam o EVA, 60% utilizam-no conjuntamente com o BSC e 60% das empresas utilizam-no simultaneamente com o *Tableau de Bord*).

Para as empresas a aplicação das práticas de controlo de gestão é encarada como importante e influencia positivamente a sua produtividade e competitividade. Pelo agrupamento dos diversos atributos em componentes reconhece-se que a componente da atividade operacional e recursos humanos assume maior ponderação, ou seja, o controlo de gestão é encarado como importante para a melhoria da competitividade a um nível mais

operacional e portanto, com maior incidência no curto prazo. Todavia, as empresas devem preocupar-se com o desempenho das ações de curto prazo em consonância com as estratégias a longo prazo, onde os instrumentos de gestão a curto prazo devem contribuir para as orientações estratégicas. Com este processo, as empresas beneficiam de um sistema de gestão que assegura o acompanhamento dos desempenhos a curto e longo prazo (Laverty & Demeestère, 1993).

As empresas de reduzida dimensão que referiram não dispor de controlo de gestão, justificam que não adotam estas práticas de controlo devido aos gastos implícitos com tecnologias da informação, por conservadorismo da gestão de topo ou por não disporem de pessoal qualificado. Marcão (2011) e Vicente (2007) estudaram estes obstáculos nas empresas que dispõem e nas que não dispõem de controlo de gestão e obtiveram conclusões concordantes com o presente estudo. Por último, a dimensão das empresas reflete-se ao nível dos recursos, possuindo as grandes empresas mais recursos para a adoção de práticas de controlo de gestão mais adequadas do que as empresas de pequena dimensão (Abdel-Kader & Luther, 2008).

5.3. Trabalhos futuros

No decorrer deste estudo resultam diversas questões que se entende ser úteis para trabalhos futuros. O presente estudo pode ser estendido com estudos longitudinais para compreender a evolução do controlo de gestão. Por outro lado, podem ser efetuados estudos entre outras regiões e indústrias para evidenciar tendências no âmbito das práticas de controlo de gestão. A nível comportamental podem ser efetuados estudos que permitam analisar a influência que a adoção das práticas de controlo de gestão exercem sobre o comportamento das pessoas.

Referências

- Abdel-Kader, M., & Luther, R. (2008). The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis. *The British Accounting Review*, 40(1), 2–27. doi:10.1016/j.bar.2007.11.003.
- Abernethy, M. A., & Brownell, P. (1999). The role of budgets in organizations facing strategic change : an exploratory study, 24.
- Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (1998). *Management Control Systems*. (I. McGrawHill, Ed.) (9.^a Edição).
- As Beiras. (2012). Suplemento das 1000 Maiores empresas do Centro. *As Beiras*, p. 100.
- Bugalho, A. F. P. (2004). *O balanced scorecard nas empresas de construção civil e obras públicas com actividades no estrangeiro*. ISEG, Lisboa.
- Canha, H. M. (2007). O método ABC como factor de competitividade da empresa. *Revista dos Técnicos Oficiais de Contas*, 52–58.
- Cardinaels, E., & van Veen-Dirks, P. M. G. (2010). Financial versus non-financial information: The impact of information organization and presentation in a Balanced Scorecard. *Accounting, Organizations and Society*, 35(6), 565–578. doi:10.1016/j.aos.2010.05.003.
- Chenhall, R. & 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. doi:10.1016/S0361-3682(97)00024-X.
- Chow, C. W., & Stede, W. A. Van der. (2006). The Use and Usefulness of Nonfinancial. *Management Accounting Quarterly Quarterly*, 7(3), 1–8.
- Coelho, J. (2013). Mesa 1: BPM vs Controlo de Gestão. *BPM Lisbon 2013*. Retirado de <http://bpmlisbon2013.info/>.
- Comissão Europeia. (2003). Recomendação da comissão 2003/361/CE de 6 de Maio de 2003 relativa à definição de micro, pequenas e médias empresas. *Jornal Oficial da Comissão Europeia*, 124(36), 36–41. Retirado de <http://www.iapmei.pt/resources/download/r6maio2003.pdf?PHPSESSID=8fb11f44aade44b8f9e759c3a6bfbbc2>.
- Crabtree, A. D., & DeBusk, G. K. (2008). The effects of adopting the Balanced Scorecard on shareholder returns. *Advances in Accounting*, 24(1), 8–15. doi:10.1016/j.adiac.2008.05.016.
- Davis, S., & Albright, T. (2004). An investigation of the effect of Balanced Scorecard implementation on financial performance. *Management Accounting Research*, 15(2), 135–153. doi:10.1016/j.mar.2003.11.001.

- Dossi, A., & Patelli, L. (2010). You Learn From What You Measure: Financial and Non-financial Performance Measures in Multinational Companies. *Long Range Planning*, 43(4), 498–526. doi:10.1016/j.lrp.2010.01.002.
- Ekhholm, B.-G., & Wallin, J. (2000). Is the annual budget really dead? *European Accounting Review*, 9(4), 519–539. doi:10.1080/09638180020024007.
- Epstein, M., & Manzoni, J.-F. (1998). Strategy: From Tableaux de Bord to Balanced Scorecards. *European Management Journal*, 16(2), 190–203.
- Frow, N., Marginson, D., & Ogden, S. (2010). “Continuous” budgeting: Reconciling budget flexibility with budgetary control. *Accounting, Organizations and Society*, 35(4), 444–461. doi:10.1016/j.aos.2009.10.003.
- Greiner, L. E. (1998). Evolution and Revolution as Organizations Grow. *Harvard Business Review*, 76(3), 55–64.
- Hansen, S. C., & Stede, W. A. Van der. (2004). Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis. *Management Accounting Research*, 15(4), 415–439. doi:10.1016/j.mar.2004.08.001.
- Hollanders, H. (2012). *Regional Innovation Scoreboard 2012*.
- Hope, J. (2009). Planning and forecasting : Use continuous planning and rolling forecasts to support adaptive management, (May).
- Ittner, C., & Larcker, D. F. (2003). Coming up Short on non financial measures.pdf. *Harvard Business Review*, 8.
- Jordan, H., Neves, J. C. das, & Rodrigues, J. A. (2003). *O Controlo de Gestão ao Serviço da Estratégia e dos Gestores*. (Á. Editora, Ed.) (5.^a Edição.). Lisboa.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). Linking the Balanced Scorecard to Strategy. *California Management Review*, 39(1), 53–79. doi:10.2307/41165876.
- Ko, R. K. L. (2009). A computer scientist’s introductory guide to business process management (BPM). *Crossroads*, 15(4), 11–18. doi:10.1145/1558897.1558901.
- Lau, C. M. (2011). Nonfinancial and financial performance measures: How do they affect employee role clarity and performance? *Advances in Accounting*, 27(2), 286–293. doi:10.1016/j.adiac.2011.07.001.
- Laverty, J., & Demeestère, R. (1993). *Controlo de Gestão nas Empresas Industriais*. (L.-E. T. Limitada, Ed.). Lisboa.
- Libby, T., & Lindsay, R. M. (2010). Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice. *Management Accounting Research*, 21(1), 56–75. doi:10.1016/j.mar.2009.10.003.

- Loureiro, J. G. G. (2007). A Relação entre o Controlo de Gestão, o Planeamento Estratégico e o Desempenho da Empresa: um Modelo Conceptual. *Conocimiento, innovación y emprendedores: camino al futuro. Universidad de La Rioja*, 2866–2878.
- Lucato, W. C. (2009). Uma proposta conceitual para a medida do grau de competitividade de uma empresa. *Revista Produção Online, IX*, 214–229.
- Lynn, M. P., & Madison, R. L. (2004). A Closer Look at all Rolling Budgets. *Management Accounting Quarterly*, 6(1), 60–65.
- Macedo, P., Zacarias, M. S., & Tribolet, J. (2005). Técnicas e Métodos de Investigação em Engenharia Organizacional: Projecto de Investigação em Modelação de Processos de Produção. In *6ª Conferência da Associação Portuguesa de Sistemas de Informação (CAPSI'2005)*.
- Major, M. J., & Vieira, R. (2009). *Contabilidade e Controlo de Gestão*. (E. Editora, Ed.). Lisboa.
- Marcão, V. F. L. G. (2011). *Estudo do Controlo de Gestão e do Papel do Controller nas Empresas de Média Dimensão em Portugal*. Instituto Politécnico de Coimbra - ISCAC.
- Martinez, L. F., & Ferreira, A. I. (2008). *Análise de dados com SPSS*. (E. Editora, Ed.) (2.^a Edição.).
- Mata, C. (2007). *Práticas de controlo de gestão nas cooperativas de consumo*. Universidade Nova de Lisboa - ISCTE. Retrieved from <http://hdl.handle.net/10071/1337>.
- Merchant, A. K., & Stede, W. A. Van der. (2007). *Management Control Systems - Performance Measurement, Evaluation and Incentives*. (F. T.-P. Hall, Ed.) (2.^a Edição.). Londres.
- Myers, R. (2001). *Budgets on a Roll*. *Journal of Accountancy*, Dezembro, 41-46.
- Neely, A., Sutcliff, M. R., & Heyns, H. R. (2001). Driving Value Through Strategic Planning and Budgeting.
- Neves, J. C. das. (2011). *Avaliação e Gestão da Performance Estratégica da Empresa*. (T. Editores, Ed.) (2.^a Edição.). Alfragide.
- Norton, D. P. (2006). Linking Strategy and Planning to Budgets. *Balanced Scorecard Report newsletter*, 8(3), 6.
- Oliveira, J. (2001). The balanced scorecard: an integrative approach to performance evaluation. *Healthcare financial management: journal of the Healthcare Financial Management Association*, 55(5), 42.
- Pires, A. P. de O. (2011). *Análise do sistema de planeamento e controlo de gestão nas PME's excelência 2010 do distrito de Aveiro*.

- Porporato, M., & García, N. (2011). Sistemas de control de gestión: un estudio exploratorio de su efecto sobre el desempeño organizacional. *Revista Latinoamericana de Administración*, n.º 47, 61–77.
- Ramos, M., & Hidalgo, F. G. (2003). From Diagnostic to Interactive Style of Management Control. *Management Research News*, 26(5), 21–31.
- Reis, H., & Rodrigues, J. (2011). *Controlo de Gestão ao Encontro da Eficiência*. (E. Editora, Ed.). Lisboa.
- Rikhardsson, P., Rohde, C., & Rom, A. (2005). Exploring Enterprise Systems and Management Control in the Information Society : Developing a Conceptual Framework. doi:10.1.1.123.6119.
- Saraiva, P. (2012). Análise da conjuntura da economia na região Centro. *As Beiras - Suplemento 1000 Maiores Empresas do Centro*, pp. 12–14.
- Schermann, M., Wiesche, M., & Krcmar, H. (2012). The Role of Information Systems in Supporting Exploitative and Exploratory Management Control Activities. *Journal of Management Accounting Research*, 24(1), 31–59. doi:10.2308/jmar-50240.
- Simons, R. (1990). THE ROLE OF MANAGEMENT CONTROL SYSTEMS IN CREATING COMPETITIVE ADVANTAGE : NEW PERSPECTIVES *. *Accounting, Organizations and Society*, 15(112), 127–143.
- Stratton, W. O., Desroches, D., Lawson, R. A., & Hatch, T. (2009). Activity-Based Costing : Is It Still Relevant? *Management Accounting Quarterly*, 10(3), 31–40.
- Varajão, J., Trigo, A., & Barroso, J. (2009). Motivations and Trends for IT/IS Adoption. *International Journal of Enterprise Information Systems*, 5(4), 34–52. doi:10.4018/jeis.2009090203.
- Varajão, J., Trigo, A., & Barroso, J. (2011). O Gestor de Sistemas de Informação nas grandes empresas portuguesas. *Computerworld*, 15. Retirado de <http://www.computerworld.com.pt/media/2011/02/estudosPortalTSI-gestorSI.pdf>
- Veiga, J. F. P.-C. (2008). *Control de la Gestión Empresarial*. (E. Editorial, Ed.) (7.ª Edição.). Madrid.
- Vicente, C. C. da S. (2007, October). *Mudança nas Práticas de Controlo de Gestão em Portugal*. Universidade Nova de Lisboa - ISCTE. Retrieved from <http://hdl.handle.net/10071/677>.
- Young, D. (1997). Economic value added: A primer for European managers. *European Management Journal*, 15(4), 335–343. doi:10.1016/S0263-2373(97)00014-5.

Anexo 1 – Carta e questionário enviado às empresas

Carta

Estudo sobre as Práticas de Controlo de gestão nas Maiores Empresas da Região Centro

Este questionário surge no âmbito do projeto de investigação do Mestrado em Controlo de gestão, que tem por objetivo estudar as práticas de controlo de gestão nas maiores empresas da região Centro.

O questionário está dividido em quatro grupos:

1. Identificação da organização
2. Identificação das práticas de controlo de gestão na sua organização
3. Identificação do participante
4. Dados para o envio dos resultados do inquérito

Todas as informações fornecidas são confidenciais, sendo única e exclusivamente utilizadas no âmbito da investigação em curso. Pede-se o maior rigor e sinceridade no seu preenchimento.

Questionário

Parte 1 – Questões sobre a sua organização

1. Assinale com (x) a(s) opção(ões) que caracteriza(m) a sua organização:

Pertence um grande grupo, ou é uma filial de um grande grupo privado português
É uma filial de uma multinacional
É uma pequena e média empresa
É uma empresa pública
Efetua exportações

<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/>

2. Quantos trabalhadores possui a sua organização (dados referente ao período de 2012):

1 a 9
10 a 49
50 a 249
Maior ou igual a 250

<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/>

3. Qual o volume de negócios da sua empresa (dados referente ao período de 2012):

Até 2 milhões €
Até 10 milhões €
Até 50 milhões €
Maior ou igual a 50 milhões €

<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/>

Parte 2 – Questões sobre o Controlo de gestão na sua organização

1. A sua organização utiliza técnicas/práticas no âmbito do Controlo de gestão?

Sim Não

Se respondeu **não**, por favor passe para a Pergunta n.º 10.

2. Há quantos anos se efetua o controlo de gestão na sua empresa?

Nos últimos 2 anos Entre 2 e 5 anos Entre 6 e 10 anos Mais de 10 anos

3. Indique por favor, a importância dos seguintes fatores que conduziram à utilização do Controlo de gestão na sua organização.

Sem importância (1) / Importância Média (3) / Muito Importante (5)

	1	2	3	4	5
a. Exigências de divulgação por parte da contabilidade					
b. Existência de um novo software de contabilidade					
c. Existência de novas técnicas de contabilidade de gestão					
d. Perceção da administração/gestores de que era necessário mudar					
e. Necessidade de alterações na informação de gestão					
f. Alterações nas condições de mercado					
g. Alterações na estrutura organizacional					
h. Alterações nas políticas e estratégias de gestão					
i. Alterações na dimensão da organização					
j. Aumento da competitividade relativamente a outras empresas					
k. Disponibilidade de empregados com as competências apropriadas					
l. Disponibilidade dos recursos para investir em novas tecnologias de informação					
m. Observação de alterações em outras organizações					
n. Alterações contabilísticas impostas por empresas do grupo					
o. Necessidade de melhorar a eficiência/produktividade					
p. Necessidade de redução da força de trabalho					
q. Influência dos consultores externos					
r. Exigência dos auditores					
s. Alterações na estratégia relativamente aos fornecedores					
t. Alterações das exigências por parte dos clientes					
u. Necessidade de evitar fraudes e erros não intencionais					
v. Necessidade de influenciar comportamentos para o alcance das metas e objetivos da empresa					
w. Implementação de sistemas de gestão da qualidade					
x. Descentralização das tomadas de decisões					
y. Apoio ao controlo do risco e do compliance					
z. Apoio aos procedimentos de controlo interno					
aa. Leis e outras normas					
bb. Outros fatores específicos					

4. Quais das seguintes técnicas específicas de Controlo de gestão foram adotadas na sua organização? [assinale com (x)]

	Sim	Não	Não conheço
a. Custeio baseado nas atividades (CBA ou ABC)			
b. Economic value added™ (EVA™)			
c. Indicadores Financeiros			
d. Indicadores não Financeiros			
e. Orçamento			
f. Tableau de Bord			
g. Balanced Scorecard			
h. Gestão por processos (Business Process Management)			
i. Outras técnicas (por favor especifique)			

5. Das técnicas que a sua organização utiliza, indique por favor, o tipo de informação que dispõem:

a. Orçamento

- Anual
- Rolling Budgets*
- Global
- Por Centros de Responsabilidade
- Apuramento de desvios pelas causas

b. Tableau de Bord

- Global
- Nos vários níveis da organização
- Indicadores Financeiros
- Indicadores não Financeiros

c. Balanced Scorecard

- Global
- Articulado aos vários níveis da organização
- Indicadores Financeiros
- Indicadores não Financeiros

6. Indique por favor, qual a importância das técnicas específicas de controlo de gestão para a sua organização.

Sem Importância (1) / Importância Média (3) / Muito Importante (5)

- a. Custeio baseado nas atividades (CBA ou ABC)
- b. Economic value added™ (EVA™)
- c. Indicadores Financeiros
- d. Indicadores não Financeiros
- e. Orçamento
- f. Tableau de Bord
- g. Balanced Scorecard
- h. Gestão por processos (Business Process Management)

	1	2	3	4	5

7. Relativamente à sua organização, indique as aplicações de tecnologias de informação que utiliza como suporte às práticas de controlo de gestão.

Word	
Excel	
Outras folhas de cálculo	
Data WareHouse	
Intalio	
PHC CS	
Quidgest BSC	
BizAgi	
Oracle Hyperion	
SAP Business Objects	
IBM Cognos	
SAS	
Software AG	
Tibco	
QlickTech	
Microstrategy	
Outro _____	

8. Indique a importância dos seguintes fatores na contribuição para o aumento da produtividade e competitividade da sua organização com a utilização destas práticas?

Sem Importância (1) / Importância Média (3) / Muito Importante (5)

	1	2	3	4	5
a. Maior controlo de custos					
b. Otimização da produção					
c. Redução de perdas de produção					
d. Aumento da produtividade					
e. Crescimento do volume de negócios					
f. Maior quota de mercado					
g. Maior qualidade dos processos					
h. Alcance dos objetivos organizacionais					
i. Alinhamento com a estratégia					
j. Cumprimento de prazos de entrega de produtos/serviços					
k. Desenvolvimento de novos produtos					
l. Melhoria da performance financeira e liquidez					
m. Aumento da satisfação dos clientes					
n. Aumento do empenho e envolvimento dos colaboradores					
o. Dinamização da comunicação interna e partilha de informação					
p. Outros fatores específicos à sua organização					

9. Na sua opinião, as práticas de controlo de gestão que a sua organização dispõe permitem (selecione apenas uma opção):

- Avaliar a performance da organização e disponibilizar a informação necessária aos gestores/responsáveis.
- Avaliar a performance da organização e tomar decisões face às prioridades estratégicas.
- Outro: _____

10. Quais os fatores que entende serem inibidores à utilização/alteração de práticas de Controlo de gestão na sua organização?

Sem Importância (1) / Importância Média (3) / Muito Importante (5)

	1	2	3	4	5
a. Custos elevados dos novos softwares de contabilidade					
b. Incompatibilidades com outros sistemas/práticas de informação de gestão					
c. Satisfação geral com as práticas e/ou sistemas de contabilidade de gestão existentes					
d. Conservadorismo da gestão de topo					
e. Relutância em alterar as práticas de Controlo de gestão existentes					
f. Incapacidade dos indivíduos para usar novas práticas de Controlo de gestão					
g. Preocupação com as novas tecnologias					
h. Preocupação relativamente à mudança em geral					
i. Preocupação com o potencial impacto ao nível do emprego					
j. Sistemas de avaliação de desempenho ligados às existentes práticas e/ou sistemas de Controlo de gestão					
k. Compromisso com fornecedores de software					
l. Estabilidade e previsibilidade que as existentes práticas e/ou sistemas de Controlo de gestão providenciem					
m. A ação e poder de gestores influentes					
n. Preocupação com a queda da moral do <i>staff</i> resultante da mudança					
o. O controlo de gestão não é encarado como importante, comparativamente com outros sistemas existentes na organização.					
p. Outros fatores específicos à sua organização (por favor especifique)					

Parte 3 – Questões sobre si

1. É a pessoal responsável pelo Controlo de gestão na sua organização?

Sim Não

2. Indique por favor a função de quem efetua o Controlo de gestão na organização:

Administrador/Gerente	<input type="checkbox"/>
Diretor Financeiro/Responsável Financeiro	<input type="checkbox"/>
<i>Controller</i>	<input type="checkbox"/>
Técnico de Contabilidade	<input type="checkbox"/>
Entidade Externa (Serviço de <i>Outsourcing</i>)	<input type="checkbox"/>
Outra (por favor especifique) _____	<input type="checkbox"/>

3. Indique por favor:

a) O número de anos que trabalha na sua organização: _____

b) O número de anos que desempenha a sua função atual: _____

c) Se possui curso superior:

Sim

Não

Parte 4 – Dados para o envio dos resultados do inquérito

1. Se deseja receber os resultados deste inquérito, indique por favor:

O seu nome: _____

Nome da sua organização: _____

Contato de e-mail: _____

Muito obrigado pela sua colaboração.