

1 - INTRODUÇÃO

1.1 - BACKGROUND

A renovação é um pressuposto para o desenvolvimento económico, cuja função é criar novas formas de agir através do desmembramento de antigas rotinas e pensamentos (Mattila e Mikael Åhlqvist, 2001).

Novas tecnologias estão a ser desenvolvidas e aplicadas de forma a suportar a procura crescente de um melhor controlo, onde a competitividade crescente e a globalização fazem com que as empresas procurem o aumento constante da eficiência e da eficácia, por meio do desenvolvimento de novas técnicas e mecanismos de controlo e de avaliação de desempenho, como o caso do *Balanced Scorecard* e do *Tableaux de Bord* (Bourguignon *et al*, 2001).

No decorrer deste estudo propomo-nos tentar compreender a importância e a pertinência da aplicação do controlo de gestão como ferramenta auxiliar do gestor nos dias de hoje, estudando a sua aplicação concreta nas empresas de pequena e média dimensão.

Na revisão bibliográfica realizada sobre a matéria, com destaque para Oatley (1999), é notória uma reflexão sobre conceitos e teorias, e a sua aplicação em conjunto com novas metodologias e sistemas que vão surgindo, como por exemplo, a utilização de sistemas de controlo orçamental em parceria com outros tipos de controlo.

Os orçamentos são o método financeiro mais convencional de controlo de gestão, embora alguns críticos actuais ponham em causa este método, considerando-o inadequado (Wallender (1999), Jensen (2001), Hope e Frase (2003), Neely, Bourne e Adams (2003) e Scarlett (2007)). Esta filosofia é denominada de *Beyond Budgeting*.

Neste sentido torna-se oportuno estudar não só os sistemas de controlo de gestão e a forma como os factores de contingência influenciam a sua adopção, mas considerar também determinados aspectos organizacionais, no caso específico das Pequenas e

Médias Empresas (PME), com a finalidade de verificar que tipo de sistemas são utilizados em Portugal.

Esta temática já foi objecto de estudo de autores como Bajan-Banaszak (1993), Otley (1999), Nobre (2001), Meyssonier e Zawadzki (2007) em países economicamente diferentes de Portugal, pelo que será interessante averiguar se é possível estabelecer paralelismos entre as duas realidades.

1.2 – OBJECTIVO DA INVESTIGAÇÃO

O objectivo deste trabalho é procurar entender o sistema de controlo de gestão nas empresas portuguesas e de que forma é implementado. Para tal, é necessário conhecer as características deste tipo de sistemas.

A resposta a estas perguntas foi explorada através da elaboração de questionários. No que diz respeito à parte empírica da pesquisa, foi delineada por meio de uma sustentação teórica sobre os sistemas de controlo de gestão e os factores de contingência.

São considerados três objectivos específicos neste trabalho:

- Conhecer quais as principais práticas/ferramentas de controlo de gestão que estão a ser utilizadas nas PME portuguesas;
- Identificar os principais factores que condicionam ou fomentam a implementação de determinadas práticas/ferramentas de controlo de gestão nas PME portuguesas;
- Saber se o desempenho organizacional é influenciado pelas ditas práticas/ferramentas no caso concreto das PME portuguesas.

1.3 – ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO

Para compreender claramente o tema em estudo e apresentar as conclusões necessárias, o trabalho encontra-se organizado em oito capítulos sequenciais.

Desta forma, no **Capítulo 1** procuramos contextualizar o estudo através de um breve historial da temática a desenvolver e estabelecemos os objectivos concretos do trabalho, os objectivos da investigação e a própria estrutura da tese.

Controlo de Gestão das PME Portuguesas: Uma Abordagem Contingencial

O **Capítulo 2** expõe uma sinopse bibliográfica sobre a análise conceptual relativa à noção de *controlo* e de *gestão*, feita após a observação da evolução do controlo de gestão e da sua concepção a partir da contabilidade analítica.

No **Capítulo 3** é abordado a evolução dos sistemas de controlo de gestão, procurando compreender o impacto do meio envolvente nas organizações, os factores que influenciaram a mudança e o seu resultado prático nas empresas.

Relativamente ao **Capítulo 4** pretende-se descrever os instrumentos/práticas de controlo de gestão tendo em conta os instrumentos tradicionais e os novos instrumentos, com ênfase sobre as medidas não financeiras. Em ambos os casos será efectuada uma revisão bibliográfica dos instrumentos de controlo mais referenciados pelos autores.

No **Capítulo 5** enquadrámos o controlo de gestão no contexto das PME. Deste modo, pretendemos ilustrar as diversas definições de PME e definir a que nos serve de base para este trabalho, assim como conhecer a sua importância económica, demonstrando uma revisão dos estudos efectuados sobre a mesma temática. Por fim, iremos explorar os factores de contingência, enumerados por diversos autores, que influenciam a escolha e a utilização dos sistemas de controlo e gestão.

O **Capítulo 6** expõe a metodologia adequada evidenciando os objectivos e hipóteses de investigação, o método de obtenção de dados, a estruturação dos questionários e os critérios de escolha da amostra em estudo neste trabalho.

No **Capítulo 7** é analisada a parte empírica do trabalho, relacionando a revisão bibliográfica com a análise estatística e a discussão de resultados obtidos. Será apresentada neste capítulo a caracterização das empresas inquiridas, as ferramentas/práticas de controlo de gestão utilizadas nas PME portuguesas e os factores de contingência que influenciam a sua implementação. Como forma de conclusão deste capítulo, iremos verificar a importância das ferramentas/práticas no desempenho organizacional.

Controlo de Gestão das PME Portuguesas:

Uma Abordagem Contingencial



Por fim, no **Capítulo 8** apresentamos uma síntese da tese com as conclusões mais significativas do trabalho e evidenciamos as limitações enfrentadas no decorrer deste estudo, apontando ainda sugestões de investigação futura.

2 – ANÁLISE CONCEPTUAL

2.1 - CONTROLO

A importância do controlo na organização é explicada por Antony e Dearden através da metáfora “When the brake pedal is pressed, an automobile slows down or stops. When the accelerator is pressed, the automobile goes faster. When the steering wheel is rotated, the automobile turns. With these devices, the driver controls the speed and direction of the vehicle. Without them, the automobile would not do what the driver wanted it to do; that is, it would be out of control” (Antony e Dearden, 1975:3). Numa organização é possível estabelecer um paralelismo, embora na opinião dos autores o processo seja bem mais complicado.

Williams *et al* (1982) descreveram passos para que a função controlo seja uma realidade nos planos da empresa: o primeiro consiste em estabelecer as expectativas para traçar um caminho orientador; de seguida devem-se prever avaliações de *performance* ao longo do processo de modo a medir o alcance das expectativas previamente definidas; por último devem-se tomar as medidas adequadas quando o caminho escolhido não está a corresponder, ou como medida de prevenção face a possíveis cenários adversos. Williams *et al* (1982) consideram o controlo como uma função do gestor. Numa vertente mais social, o controlo organizacional foi definido como “todas as acções ou actividades feitas em avaliação para influenciar a probabilidade do pessoal se comportar nos diversos cenários que conduzem à realização dos objectivos organizacionais” (Flamholtz (1983) citado por Fisher, 2005).

Fisher (2005) constatou que existem dois tipos de controlo ao nível comportamental. Por um lado, pelo facto da empresa ser constituída por indivíduos, grupos de indivíduos e ter uma estrutura organizacional, existem comportamentos onde a ênfase no comportamento dos subordinados na empresa é essencial, na qual o controlo tem de ser feito a partir de uma estrutura organizacional e cultura firmes aliada a uma política de recursos humanos desde o recrutamento até ao seu nível mais avançado. Por outro lado, outra vertente de controlo a nível comportamental encontrado em Fisher (2005) é o controlo cibernético, no qual são padronizados determinados tipos de desempenho. Esta

definição implica que ferramentas como práticas firmes a nível da estrutura e do pessoal não se baseiem em sistemas de controlo formais.

Herath (2007) dá o seu contributo considerando o controlo como uma importante função dos gestores e cita Merchant (1985) ao definir controlo como "a última função no processo de gestão" e como forma de "manter as coisas no bom caminho".

O controlo foi caracterizado tendo em vista diversos cenários, formais e informais, assumindo a forma de controlo comportamental, de mercado, burocrático, administrativo, de resultados e de acções (Smith, 1997), que no seu fundamento não é mais do que um elemento chave para minimizar a tensão nas empresas, em especial nas mais novas (Davila, 2005).

Ao nível da gestão contabilística o controlo é um dos conceitos mais importantes e complexos (Scheytt *et al*, 2003), visto que não é totalmente compreendida a sua importância no contexto internacional. Este conceito é interpretado de forma diferente nas diversas culturas europeias, o que deriva por um lado da diferente compreensão das práticas de gestão contabilística e de controlo, e por outro da maneira como essas práticas são transferidas e percebidas.

Ao longo deste trabalho, e seguindo Herath (2007), os termos “controlo” e “sistema de controlo” serão utilizados para dar sentido ao controlo de gestão e à gestão dos sistemas de controlo.

O trabalho baseia-se na perspectiva de Fisher (1995), que define o controlo como uma ferramenta capaz de criar as circunstâncias que motivam a organização a atingir os resultados propostos.

2.2 - GESTÃO

Ao longo da explanação do conceito é possível verificar que “gestão” não tem uma definição universalmente aceite (Williams *et al*, 1982). No entanto, e apesar da definição não consentir grandes alterações ao longo do último século, existe algum consenso relativamente ao facto de ao processo de “gestão” estarem subjacentes

determinado conjunto de tarefas. Estas procuram garantir a afectação eficaz de todos os recursos disponibilizados pela organização com o intuito de atingir os objectivos anteriormente definidos.

Este conceito começa a ser definido no início do século XX (1906) com a teoria da Administração Científica de Taylor, que nos diz que o conceito é realizado a partir de incentivos financeiros e da separação das tarefas de planeamento, entre quem executa e o responsável, e onde existia uma preocupação de uniformizar um método de controlar aplicável a todas as organizações, considerando o Homem como uma máquina.

Em 1916 uma nova visão é introduzida por Fayol com a teoria da Administração Industrial, indicando que para o bom funcionamento de uma organização é necessário prever, organizar, liderar, coordenar e controlar. Mais tarde, em 1922, Max Weber referiu a necessidade de existir uma autoridade carismática para fomentar o poder baseado na tradição, exercendo um controlo burocrático.

Decorria o ano de 1928 quando Urwich, citado por Amat e Gomes (2005), referiu cinco princípios indispensáveis na concepção de gestão: responsabilidade, evidência, uniformidade, comparação e utilidade, em suma, a mecânica e dinâmica da administração.

Uma das evoluções mais significativas ao longo da história foi o Movimento Humanista protagonizado por Elton Mayo que, em 1933, defendeu que os trabalhadores têm melhor comportamento se forem regidos por valores e factores que os motivem. Nesta mesma década, Glover e Maze concluíram ser necessário efectuar não só uma avaliação de *performance* mas também relacionar o controlo de gestão com a análise de custos. Esta perspectiva introduz o ponto de partida para uma perspectiva financeira do controlo de gestão.

Na década de 40 Holgen, Fish e Smith enunciam que o controlo é uma responsabilidade primária da alta direcção das empresas, partindo de objectivos, procedimentos e avaliações. Rowland associou controlo ao planeamento e Goetz concluiu que o controlo assegura a conformidade dos planos.

Controlo de Gestão das PME Portuguesas: Uma Abordagem Contingencial



Amat e Gomes (2005) referem que a década de 50 ficou marcada por inovações que caminhavam no sentido de um programa-orçamento, orçamento base-zero, divisionalização, análise custo-benefício e contabilidade de gestão por projectos.

Uma organização tem de ser dirigida e comandada em concordância com os seus objectivos. Neste sentido cabe à gestão fazer com que a estrutura organizacional se adeque aos seus objectivos (Cleland e King, 1972).

Constatamos então que a gestão se traduz na optimização do funcionamento de uma organização, que ao efectuar o processo de tomada de decisão com base num processo de recolha e tratamento prévio de dados/informação relevante contribui não só para o desenvolvimento da própria organização mas garante também a satisfação da sociedade em geral, ou de um grupo em particular. A sua importância deve-se essencialmente às ideias de negócio e à governabilidade que um gestor necessita ter para gerir o sucesso/objectivos.

Neste trabalho o conceito de gestão será abordado segundo a perspectiva de DuBrin (2000) e Herath (2007), considerando a gestão como um recurso que a organização dispõem para alcançar os objectivos propostos, tendo sempre em atenção as fases de planeamento, organização, liderança e controlo.

2.3 - EVOLUÇÃO DO CONTROLO DE GESTÃO

Fournier (1992), citado por Nobre (2001), diz que a função do controlo de gestão nas pequenas e médias empresas é confundida, em muitos casos, com a sua função financeira. Este cenário acontece porque o gerente da empresa não diferencia as tarefas (Nobre, 2001), em que o controlo de gestão deveria englobar a gestão de recursos humanos, área comercial, a produção e a área financeira.

O controlo de gestão é um tema corrente, no entanto, o interesse pela temática foi mais notório a partir da década de cinquenta. Em 1953 Dent, citado por Amat e Gomes (2005), menciona que o controlo de gestão está associado à análise de orçamentos tendo

por base o planeamento das actividades, a delegação de autoridade associada à responsabilidade, a definição de autoridade e a coordenação.

Anthony (1965), citado por Herath (2007), refere que o controlo de gestão é o processo pelo qual os administradores asseguram que os recursos sejam obtidos e usados eficaz e eficientemente e visualiza também um sistema global que reúne todas as operações da organização através do estudo da estrutura organizacional do processo de controlo. Nesta fase, década de 60, o controlo de gestão começa a emergir através de modelos quantitativos influenciados pela Escola de Administração Científica, embora o verdadeiro ponto de viragem aconteça na década seguinte com a introdução da contabilidade de gestão (Scapens, 2006).

Chegada a década 70, muitos autores se têm destacado no estudo do controlo de gestão. Cleland e King (1972), pioneiros na matéria, consideravam o controlo de gestão como a fase final da gestão. De acordo com Anthony (1965), autores como Lorange e Mortor referem que o controlo de gestão proporciona à administração uma estrutura formal que permite auxiliar na prossecução dos objectivos.

Para Hofstede (1967) o controlo baseia-se em actividades que comportem diversos tipos de objectivos. Para objectivos ambíguos o controlo é “positivo”, para resultados não mensuráveis o controlo é “julgamental” e caso os resultados sejam mensuráveis, as actividades não repetitivas e os efeitos das intervenções desconhecidos, o controle é “intuitivo”. Famholtz (1979) refere que a temática em estudo corresponde a um processo capaz de influenciar o comportamento dos membros de uma organização formal na prossecução dos objectivos da organização.

Lowe, citado por Otley e Berry (1980), define controlo de gestão como um sistema desenvolvido para assegurar a adaptação da empresa às mudanças ambientais e que garante que o comportamento dos trabalhadores de uma empresa vai de encontro aos objectivos definidos, demonstrando a integração necessária entre controlo e estrutura empresarial.

Jordan *et al* (2005) consideram fazer parte das competências do controlo de gestão o desenvolvimento, no âmbito da estratégia da empresa, de instrumentos práticos de gestão concebidos pelos gestores para uso próprio. Entrámos numa fase em que o controlo de gestão é encarado numa perspectiva contingencial, ou seja, está directamente relacionado com o gestor.

Existem diversas definições para o conceito de controlo de gestão; no entanto, a ideia de que se trata de “estimular, responsabilizar, gerir com rigor e êxito” (Jordan *et al*, 2005:17) é a definição que melhor se enquadra neste estudo, dando uma noção de “*keep under control*”. O mesmo autor defende que o desenvolvimento ou a estagnação do sistema de controlo de gestão depende, essencialmente, da cultura da empresa.

Uma vez que existem inúmeras definições, Jordan *et al* (2005) descrevem oito características que vão de encontro ao seu conceito de controlo de gestão: os objectivos da empresa são de natureza diversa; ou seja, os instrumentos de controlo de gestão não se referem apenas à dimensão financeira; verifica-se a descentralização das decisões e a delegação de autoridade; existe uma convergência de interesses em toda a empresa; a concepção destes instrumentos é feita com vista à sua aplicação prática; a tendência é olhar para o futuro e não apenas o passado; o controlo deve actuar mais sobre os Homens do que sobre os números; deve prever sanções e recompensas; mais do que os controladores de gestão, os actores de primeira linha no controlo de gestão são os responsáveis operacionais.

Para que o processo de controlo de gestão decorra normalmente deve percorrer três passos, segundo Jordan *et al* (2005). Numa primeira instância estabelecem-se os objectivos a realizar através de planos de acções, devidamente quantificados, escolhendo os meios materiais, humanos, financeiros, comerciais, entre outros, que demonstrem ser os mais adequados e compatíveis. O passo seguinte consiste em interpretar resultados, comparando-os com o previamente estabelecido, averiguando se existem desvios e tomando decisões correctivas se necessário. Para finalizar, ao alcançar os objectivos previamente estabelecidos, realiza-se uma avaliação de desempenho nos diversos intervenientes do processo. No âmbito do processo de controlo de gestão, e como medida de avaliação de desempenho, o “auto-controlo” não

pode ser efectuado independente e isoladamente por todos os gestores descentralizados da empresa, é imprescindível existir uma supervisão do gestor que assiste ao processo (Jordan *et al*, 2005).

As ferramentas de controlo são conceitos construtivos, como é o caso das taxas de actualização e do custo completo, que se materializam após a formalização contabilística, financeira, quantitativa e qualitativa (Nobre, 2001). O exemplo que melhor se adequa a esta máxima é o método orçamental, que bem trabalhado pode conduzir, entre outros, ao orçamento de tesouraria e às diferentes etapas previsionais. Para Jordan *et al* (2005) os instrumentos à disposição do gestor a este nível são constituídos, nomeadamente, pelo plano operacional, pelo orçamento, pelo controlo orçamental e pelos “*tableaux de bord*”, para além da análise e do plano estratégicos.

O plano operacional consiste em precisar as políticas de comercialização, investimento e gestão da produção, organização e gestão dos recursos humanos e de gestão financeira. A grande diferença entre o plano operacional e o plano estratégico reside no prazo, uma vez que o primeiro é a médio e o segundo a longo prazo, e ainda pelo estilo, uma vez que o plano operacional é mais quantitativo (através de balanços e contas de resultados previsionais) enquanto que o plano estratégico passa pela sustentação do plano operacional. No cômputo geral o plano operacional consiste em encontrar e organizar soluções aceitáveis para viabilizar o plano estratégico (Jordan *et al*, 2005).

A fase de orçamentação tem de estar articulada com o plano operacional, quando este existe, e inicia-se pela fixação de objectivos a curto prazo em concordância com o idealizado, para que a definição, a coordenação e a aprovação dos planos de acção em todas as áreas da empresa não suscitem confusões (Jordan *et al*, 2005).

A análise estratégica consiste em conhecer o ambiente da empresa, a concorrência, os clientes, os fornecedores, as ameaças a novas entradas, produtos substitutos, os elementos da cadeia de valor, e ainda as forças e fraquezas da empresa – análise *SWOT*.

Jordan *et al* (2005) referem que o plano operacional e o orçamento são dois instrumentos previsionais de condução do processo que necessitam de ferramentas que acompanhem os resultados.

Para Scapens (2006) nesta fase da história o controlo de gestão é visto como um instrumento fundamentado pela contabilidade de gestão, nomeadamente nas pequenas e médias empresas. Assim, torna-se necessário evidenciar o fundamento da contabilidade da gestão, a sua evolução e o seu sustento no controlo de gestão.

Para enquadrar o tema apresentado Simon (2007) apresenta duas abordagens para definir a contabilidade de gestão: a primeira consiste em considerá-la uma simples vertente da contabilidade, enquanto que a segunda abordagem define a contabilidade de gestão como um elemento do processo estratégico de tomada de decisões.

O estudo realizado por Scapens (2006) teve como principal objectivo evidenciar o percurso da contabilidade de gestão e dar uma componente prática a algumas teorias, a partir das diversas perspectivas que foram construindo o conceito ao longo do tempo.

Scapens (2006) começa por fazer uma retrospectiva sobre a contabilidade de gestão a partir da década de 70. Nesta altura verificou-se que era feita com base em análises económicas marginais e modelos quantitativos, utilizando modelos matemáticos simples ou complexos, aproximando-a à Economia (Scapens, 1984). Faz parte das competências da gestão por em prática estes modelos, depois de devidamente explicados e demonstrados.

Numa vertente académica a contabilidade de gestão centrava-se na teoria, pelo que os “*thinkers*” expunham a matéria aos discentes sem existir uma componente prática. Desde já, a temática expandia-se ao nível académico (Amat e Gomes, 2005).

Scapens (2006) centrava o seu estudo no modelo do lucro económico e na sua importância para a contabilidade de gestão, onde concluiu posteriormente possuir lacunas na vertente prática.

Em suma, nos anos 70 a contabilidade de gestão assentava em modelos matemáticos orientados para a economia, nos quais se enfatizava a teoria relativamente à prática. No entanto este cenário estaria na iminência de uma mudança a ter início no Reino Unido.

Numa conferência realizada no Reino Unido em Dezembro de 1980, Cooper *et al* (1983), citados por Scapens (2006), referiram existir pouca proximidade entre a teoria e a prática. A contabilidade de gestão era limitada ao seu espaço e o contacto com as organizações, a experiência e a prática eram remetidas para segundo plano.

Johnson e Kaplan (1987) afirmaram que o controlo de gestão estaria em crise, uma vez que a informação que chegava ao responsável não era suficiente para este desempenhar a sua tarefa. Os autores sugeriram ainda que o caminho a seguir passaria por apostar em novas tecnologias.

Sulaiman e Mitchell (2005) revelaram que a contabilidade de gestão entrara numa fase de mudança devido à carência de aplicação prática, aliás, para estes autores a mudança existe sempre e é plausível enquanto houver crescimento económico. No estudo elaborado, no qual consideraram diversas teorias na avaliação da mudança, constataram a sua necessidade através da pluralidade de pesquisas e respectivos resultados, que confirmaram a importância da contabilidade de gestão principalmente nos sistemas de planeamento.

Como forma de contrariar a tendência e privilegiar a vertente prática introduziram-se algumas medidas neste sentido, nomeadamente a imposição da contabilidade de gestão nas empresas, a realização de entrevistas à administração e o desenvolvimento de novos estudos. Os métodos de controlo de despesas das empresas nesta altura baseavam-se no retorno do investimento e/ou nos orçamentos, enquanto isso Scapens continuava a utilizar a teoria do lucro económico.

Devido ao interesse na matéria e após estudos intensivos, houve uma altura em que existia uma diversidade de práticas sem qualquer ponto de paralelismo entre si (Scapens, 2006), o que permitiu ao autor focalizar o seu estudo nesta matéria nos anos

Controlo de Gestão das PME Portuguesas: Uma Abordagem Contingencial

seguintes procurando entender porque razão de um momento para o outro existia tanta diversidade de práticas de contabilidade de gestão.

A essência da contabilidade de gestão surge nos anos 90 (Scapens, 2006). Foram realizados novos estudos para investigar o seu papel no controlo de uma organização e através de questionários identificaram-se as práticas em vigor. No entanto constatou-se a sua superficialidade, ou seja, a relação entre as práticas e as teorias económicas convencionais eram úteis mas inconclusivas.

Do estudo realizado por Scapens (2006) retiram-se duas conclusões essenciais: como cada empresa tem a sua maneira de ser adequada a contabilidade de gestão à sua medida, sem seguir modelos teóricos. Por outro lado, conclui-se também que os modelos teóricos económicos e neoclássicos servem apenas para estudar a aplicação prática da contabilidade de gestão.

À entrada do novo milénio Scapens (2006) deparou-se com um dilema: porque motivo a evolução da contabilidade de gestão não acompanha a evolução da tecnologia. Neste sentido, o autor realizou um novo estudo no qual se propôs compreender a complexidade dos processos de mudança da contabilidade de gestão, deparando-se com a existência de uma diversidade metodológica que inclui uma perspectiva interpretativa e crítica da relação entre finanças e contabilidade de gestão.

Novas teorias foram desenvolvidas e outras clarificadas, de entre as quais se destacam as teorias económicas, contingenciais, institucionais, de rede de actor, de trabalho processado, de economia política, *genealogy* de Foucault, entre outras. A pesquisa realizada por Scapens permitiu igualmente constatar que embora alguns investigadores se dediquem a pesquisar sobre esta temática, a maioria acaba por não ter aplicação prática.

De seguida apresentamos o quadro que sintetiza a evolução da contabilidade de gestão, de acordo com Scapens (2006), tendo em conta as diversas metodologias, teorias e dimensões práticas relevantes até ao início do novo milénio.

Controlo de Gestão das PME Portuguesas: Uma Abordagem Contingencial

Quadro nº1 – Resumo histórico da Contabilidade de Gestão

	Metodologia	Teoria	Dimensão Prática
1970s	Modelos Matemáticos	Económica	O que devem os gestores fazer?
1980s	Positivista	Contingencial	O que faz o gestor?
1990s	Interpretativa	Estruturada	Pôr em prática
2000s	Pluralista/Pragmática	Institucional	Ajudar os investigadores

Fonte: Adaptado de Scapens (2006)

Scapens (2006) diz-nos que a prática do controlo de gestão é algo que pode ser compreendido a partir de influências económicas, sociais e organizacionais ou através de factores originais, como a organização em si. O autor conclui ainda que, no âmbito da teoria institucional, foram utilizadas diversas tipologias para enquadrar a contabilidade de gestão: a nova economia institucional (NIE) que se baseia em transacções económicas, a nova sociologia institucional (NIS) que se fundamenta no ambiente organizacional e a velha economia institucional (OIE) que se centra nas acções e no pensamento.

Burns e Vavio (2001), apoiados por Sulaiman e Mitchell (2005), consideram a mudança da contabilidade de gestão como um interesse actual devido aos avanços nas tecnologias de informação em direcção à inovação. Os sistemas de planeamento necessitam ter uma base de tecnologia avançada, como a *internet* e o *e-commerce*, e só assim se entende a importância do controlo de gestão acompanhar esta mudança. O objectivo será munir a contabilidade com elementos de estratégia, tecnologias de informação e conceber a gestão como algo mutável.

Burns e Scapens (2000) consideram que as rotinas organizacionais e os processos que as mesmas impõem à contabilidade de gestão são motivos preponderantes na mudança. Estes autores, citando Gralund e Lukka (1998), consideram que em muitas organizações, que não as PME, a contabilidade de gestão se está a descentralizar e a ser eliminada das áreas de negócio, alterando a perspectiva do controlo de gestão como uma ferramenta de controlo de negócios para se tornar na base de sustentação do mesmo.

Para Burns e Vavio (2001) a contabilidade de gestão necessita incorporar elementos como a estratégia, tecnologias de informação, capacidades de gestão para lidar com a

Controlo de Gestão das PME Portuguesas:

Uma Abordagem Contingencial



mudança e ainda alguns aspectos de negociação. Estas medidas devem ser introduzidas tendo em conta três perspectivas de mudança: a sua natureza epistemológica, tendo em atenção a sua evolução; a sua lógica, que varia consoante a estratégia adoptada, e por fim a gestão da mudança, como forma de acompanhar a tecnologia.

3 - EVOLUÇÃO DOS SISTEMAS DE CONTROLO DE GESTÃO

Inúmeras empresas experimentaram mudanças na estrutura das suas organizações e nos processos de negócio, como resultado do impacto do meio envolvente. Como tal, o controlo de gestão nas organizações também sofreu alterações e o interesse pelas mudanças nos sistemas de controlo tornou-se uma realidade (Herath, 2007).

Ao longo do tempo foram muitos os acontecimentos que contribuíram para que os sistemas de controlo de gestão sofressem alterações, nomeadamente a crise de 1929, as duas guerras mundiais, a crescente internacionalização da gestão empresarial desde meados dos anos 80, o aparecimento de novas tecnologias, como a *Internet*, causaram um forte impacto, o meio envolvente tornou-se mais complexo, a globalização do mercado e poder negocial mais sofisticado de clientes, fornecedores e das entidades reguladoras. Estes factos foram contribuíram para que surgisse a necessidade de procurar alternativas, o que por sua vez conduziu ao aparecimento de novos sistemas de controlo (Oatley, 2003).

Nos anos 80 a grande maioria das empresas sentiu necessidade de reduzir os custos de estrutura, devido à burocracia criada pelos sistemas de gestão tradicionais (Jordan *et al*, 2007), o que motivou o aparecimento de uma reengenharia de processos. Na última década do século passado as empresas adaptaram a sua estrutura às necessidades actuais, privilegiando relações baseadas na cooperação e fomentando a relação entre as suas divisões e/ ou entre empresas.

Este período de mudança deveu-se essencialmente à redução de pessoal, originando uma redução nos níveis hierárquicos, que se tornaram mais horizontais; à deslocação dos trabalhadores com funções mais centrais para a actividade operacional; à iniciação de processos *just-in-time* com fornecedores e clientes; à introdução de programas de *empowerment* e de *team-building*; à criação de relações com fornecedores, clientes ou concorrentes em projectos de investigação e desenvolvimento, com o intuito de inovar e

de criar valor; e deveu-se ainda à passagem de sistemas centralizados para sistemas distribuídos (Jordan *et al*, 2007).

A partir dos anos 90 o complexo e dinâmico ambiente de negócios, com a inclusão de novas tecnologias (ex: *internet*) e modelos de produção, obrigou as empresas a rever a sua posição competitiva e as suas dimensões estratégicas prioritárias. Independentemente da pressão ambiental, o gestor tem como objectivo encontrar uma posição no sector que o permita não só defender a sua empresa dessas pressões como também tirar proveito delas.

A alteração mencionada não se verificou apenas a nível organizacional, o controlador de gestão teve necessidade de investir em determinadas características que até então eram dispensáveis. Assim, o controlador necessita ter uma formação profissional e académica centrada na gestão e na economia, deve possuir experiência profissional, capacidade de adaptação à mutação empresarial, nomeadamente ao nível tecnológico, deve ter capacidades organizativas, criativas, comunicativas, negociativas, um incansável gosto pelo trabalho em equipa, ser responsável e possuir uma forte personalidade (Jordan *et al*, 2007).

Na sequência do desenvolvimento da União Económica e Monetária começa a ser perceptível um impacto considerável sobre o tecido empresarial, o que vem suscitando desafios de índole estratégica, comercial e organizacional. O facto de a cultura de gestão empresarial portuguesa estar afastada da estrutura aplicada na generalidade das empresas dos países da União Europeia é um fiel retrato da situação (Marcos e Naia, 2000).

Em termos de harmonização contabilística as entidades governamentais portuguesas tiveram de se adaptar às directivas estabelecidas na União Europeia, criando um processo gradual de introdução do inventário permanente e da elaboração da demonstração dos resultados por funções, um passo importante para a implementação da Contabilidade Analítica (Marcos e Naia, 2000).

Os diferentes métodos de cálculo de resultados obtidos pela Contabilidade Analítica dividem-se em dois grandes grupos, no que diz respeito à competência dos factores produtivos: os métodos de Absorção e de Contribuição.

O primeiro tipo de análise – de Absorção, enquadra-se na afectação e imputação de custos aos produtos, situação em que a Contabilidade Analítica assume uma vertente prática nas empresas portuguesas. (Marcos e Naia, 2000)

O raciocínio de Contribuição dos factores produtivos integra-se na lógica das empresas mais avançadas e organizadas. Não se traduz apenas na imputação e afectação dos custos dos factores produtivos consumidos aos produtos, mas verifica-se que as tomadas de decisão pelos gestores têm também por base “(...) *as necessidades financeiras a que esse mercado obriga, nomeadamente o montante em necessidades de fundo de maneió (...) e dos activos fixos que lhe são exigidos*” (Jordan, 1999, p. 114).

O falseamento da valorização dos produtos é uma realidade, pelo que calcular correctamente o custo dos produtos produzidos e vendidos continua a ser um problema nacional. Esta questão demonstra que a tendência prioritária é agir por palpites e não de forma racional, uma vez que uma informação correcta para estes responsáveis acarreta custos excessivos. Enquanto estes entraves culturais, de formação e gestão empresarial não forem ultrapassados, muitas das empresas portuguesas mantêm-se num vazio estratégico (Marcos e Naia, 2000).

Assim sendo, os sistemas de controlo de gestão devem ser entendidos como ferramentas importantes para o desenvolvimento de uma empresa, capazes de contribuir para o seu sucesso, pelo que é fundamental que sejam divulgados os seus objectivos e técnicas, como referem Jordan *et al* (2005).

4 - INSTRUMENTOS/PRÁTICAS DE CONTROLO DE GESTÃO

4.1 - INSTRUMENTOS TRADICIONAIS

Fazem parte da maioria dos processos de controlo de gestão a comunicação e interacção informal, ou seja, uma comunicação que parte da convivência, de encontros, conversações ou apenas de simples sinais (Antony e Dearden, 1975).

Os sistemas de controlo de gestão estão num processo de transição (Oatley, 2003). Actualmente a globalização pode ser associada a um vasto conjunto de transformações, que introduzem um novo paradigma tecno-económico, marcado pela ampliação da concorrência, pela flexibilização dos mercados e pela utilização de novas tecnologias de informação. A compilação destes factores origina a que diversas empresas aumentem o uso de ferramentas e sistemas de controlo de gestão.

O objectivo do controlo de gestão é auxiliar a administração nas suas missões e contribuir para o sucesso das estratégias estabelecidas para a empresa (Schick, 2007). Os sistemas de controlo são uma das ferramentas chave que os gestores têm ao seu dispor para alcançar os objectivos organizacionais e minimizar os riscos.

4.1.1 - Orçamento

Nobre (2001) relata que o controlo de gestão se baseia principalmente em métodos tradicionais de custos, em 2/3 dos casos, sendo o orçamento a ferramenta mais utilizada.

O orçamento é o sistema de controlo de gestão mais tradicional das organizações, como relatam Hope e Frase (2003), sustentados por Bajan-Banaszak (1993) e Nobre (2001). A sua importância é vital para o planeamento (Abi Azar, 2007), para o controlo a curto prazo (Anthony, 1975) e para o desempenho (Hansen *et al*, 2003). Os orçamentos não podem ser eficazes isoladamente e são apenas uma característica da estrutura organizacional. Este instrumento pode fornecer os meios para traduzir os objectivos das organizações com estruturas detalhadas (Thornbory, 2007).

“O orçamento é um instrumento de gestão de apoio ao gestor no processo de alcançar os objectivos definidos pela empresa, ou seja, um instrumento de decisão e de acção” (Jordan *et al*, 2005:77). Para estes autores é necessário distinguir o controlo de gestão do processo orçamental, uma vez que estes conceitos facilmente se confundem. O orçamento é um instrumento técnico de controlo de gestão que auxilia os responsáveis no domínio da gestão, desde os responsáveis da produção até ao próprio controlador de gestão.

Thornbory (2007) relata que um orçamento tem de cumprir determinados requisitos para ser bem sucedido, nomeadamente ser feito de forma detalhada e realista, tendo o cuidado de verificar se os objectivos são realistas e também envolvendo e informando devidamente as pessoas afectadas. A autora refere ainda que a existência do orçamento numa organização surge no sentido de identificar recursos disponíveis, estabelecer níveis de desempenho, identificar contrastes e responsabilidades e para monitorizar.

Covaleski *et al* (2003) abordam o orçamento realçando três perspectivas. Numa perspectiva económica trata-se da reconciliação simultânea dos interesses dos proprietários e dos funcionários, sobre os quais os investigadores dedicaram estudos teóricos e arquivos empíricos para afectar o relatório do comportamento (folga orçamental) e do bem-estar individual. Os estudos já realizados confirmam que os indivíduos respondem a incentivos económicos mas que outras considerações como a honestidade e a afectividade parecem influenciar significativamente as comunicações, incluindo no orçamento, reduzindo desta forma o nível da folga orçamental.

Os autores referem que, na perspectiva psicológica, procura-se examinar apenas a opinião dos subordinados individuais sobre a dificuldade do orçamento em incluir a sua participação, ou seja, analisar as interacções mentais ao nível do desempenho entre o superior e o subordinado.

Por último, a perspectiva social salienta a forma como a estrutura organizacional e os processos influenciam os funcionários ao realçar a preocupação em incluir no orçamento a sua influência na decisão organizacional, a nível do planeamento e do controlo dos recursos.

Controlo de Gestão das PME Portuguesas: Uma Abordagem Contingencial

Schick (2007:110) considera o orçamento como “um processo que transforma informação em decisão”. Para a execução de um orçamento é necessário atravessar três fases (Jordan *et al*, 2005). A primeira etapa consiste em negociar e fixar objectivos (hierarquizados) que dependem da estratégia adoptada pela empresa e do seu meio externo. De seguida é necessário escolher um plano de acção que aborde os meios a utilizar para atingir os objectivos, para se poder quantificar monetariamente os planos, ou seja, efectuar o orçamento para que o gestor consiga alcançar os objectivos tendo em conta as suas previsões, com o intuito de gerar e escolher planos de acção pertinentes que permitam não só uma afectação de recursos eficiente mas também avaliar a evolução da empresa em relação aos objectivos previamente estabelecidos, servindo como instrumento de avaliação de desempenho para os gestores.

O orçamento como ferramenta auxiliar da gestão possui diversas perspectivas de aplicação no seio de uma organização. Pode ser encarado como um instrumento de descentralização uma vez que a elaboração de um orçamento é conjuntamente entre os diversos departamentos da empresa, fazendo com que a organização se encontre em perfeita concordância com a estratégia delineada. Para tal, o controlador de gestão tem um papel complexo a desempenhar, sendo da sua competência incentivar e auxiliar os operacionais a realizar planos de acção economicamente viáveis, ajudar os operacionais e os seus superiores hierárquicos a avaliar esses planos de acção, assim como promover o diálogo entre o gestor operacional e o seu superior hierárquico. Em suma, a elaboração do orçamento compete não ao controlador de gestão mas sim à linha hierárquica implicada.

O orçamento pode ser visto como um instrumento para o planeamento, visto que ao longo do processo orçamental é necessário seleccionar o número de oportunidades tendo em conta os objectivos e o plano estratégico adoptado. Pode também ser encarado como um instrumento de motivação, por exemplo, incentivando o gestor a realizar melhores resultados e a estimular a satisfação pelas tarefas que desempenha. Outra vertente possível do orçamento é a coordenação, porque é necessário articular e manter a coerência entre os objectivos ao longo da linha hierárquica vertical e dos diversos departamentos. Por último, outra abordagem possível do orçamento é a capacidade de

avaliação, dada a necessidade de existir um cuidado permanente em acompanhar os resultados relativamente aos objectivos previamente propostos.

Os orçamentos tradicionais (Thornbory, 2007) são anuais, directos e baseados geralmente em dados de anos anteriores. São relativamente simples de preparar e permitem a coordenação através dos departamentos. No entanto, discute-se a incapacidade deste tipo de orçamentos em se ajustarem a negócios voláteis ou de tempo indeterminado. Como tal urge a necessidade de criar alternativas como os “orçamentos rolantes”, que são revistos continuamente, os orçamentos flexíveis, nos quais os rendimentos e os custos são ajustados durante o período de orçamento e o orçamento base-zero, no qual o processo incluído no orçamento inteiro se inicia como se fosse preparado pela primeira vez.

Nos últimos tempos tem-se verificado um crescente interesse no orçamento, nomeadamente na sua aplicação nos dias de hoje. Autores como Wallender (1999), Jensen (2001), Hope e Frase (2003), Neely, Bourne e Adams (2003) e Scarlett (2007) põem em causa a sua utilidade. *Beyond Budgeting* é o nome genérico dado a um conjunto de práticas que se destinam a substituir a orçamentação.

Wallender (1999) apoiado por Samuelson (1999) tem uma visão mais radical da temática, considerando que os orçamentos convencionais nunca poderão ser válidos porque não são capazes de capturar a incerteza envolvida em ambientes voláteis, relativamente à mudança, e impedem frequentemente a perseguição de objectivos estratégicos suportando práticas mecânicas.

Jensen (2001) desvaloriza a utilidade do orçamento visto que consome muito tempo, estimula quem o utiliza a mentir e manipular valores e inflaciona resultados, impossibilitando o relato autêntico da situação de uma empresa. O autor refere ainda que, num plano comportamental, o orçamento conduz à motivação dos trabalhadores indo de encontro aos interesses da empresa. Repetindo-se este ciclo todos os anos, o melhor orçamento é aquele que apresenta menores custos. Esta situação torna-se mais complexa nas empresas cotadas, sendo frequente a manipulação de informação para que a rentabilidade da empresa seja maior.

O orçamento é uma prática habitual das empresas, apesar de Hope e Frase (2003) considerarem que deveria ser abolido. Com o investimento que se tem vindo a registar, os autores referem que ferramentas como a contabilidade se tornam mais fiáveis que o orçamento, uma vez que dão especial atenção à ética empresarial no que concerne à adulteração contabilística, introduzindo provisões para combater possíveis desvios orçamentais.

Neely, Bourne e Adams (2003) referem que 80% das empresas estão insatisfeitas com os seus processos de planeamento e orçamentação, dado que estes acarretam um montante considerável de juros em “reengenharia”. O método tradicional de orçamentação é demasiado moroso, dispendioso, não acompanha a competitividade e a turbulência do mercado (barreira à mudança) e é contraproducente, na medida em que é susceptível a jogos, políticas e táticas empresariais.

Para além destas lacunas, os orçamentos possuem outras deficiências para os autores, uma vez que raramente têm uma orientação estratégica, são contraditórios, concentram-se na redução dos custos e não sobre a criação de valor, tendem a ser burocráticos e a desencorajar o pensamento criativo, baseiam-se em hipóteses, incentivam o jogo fraudulento, reforçam o comando e o controlo vertical, não reflectem a rede emergente de estruturas que as organizações estão a adoptar, reforçam as barreiras departamentais em vez de incentivar a partilha de conhecimentos e fazem com que se sintam subvalorizadas.

Scarlett (2007) explica como o orçamento difere das abordagens tradicionais de controlo financeiro. A orçamentação é conhecida como uma dependência modelo, em que o recurso é orientado por planos fixos baseados em informações que rapidamente se tornam arcaicas. Para o autor, o orçamento é o exemplo crasso da imposição da autoridade vertical.

Esta visão pessimista não é compartilhada pela maioria dos críticos do orçamento. Existem outros autores que o consideram uma das ferramentas mais viáveis do controlo

de gestão, nomeadamente Rankin *et al* (2003), Combes (2007), Juozapavičiūtė e Stončiuvienė (2007).

Rankin *et al* (2003) consideram a orçamentação uma revelação inequívoca de honestidade, ocultando-se o comportamento indesejado numa empresa. Para os autores os orçamentos são resultados de simples negociações, nas quais a motivação dos subordinados é sujeita a questões estratégicas. Quanto mais simples forem as negociações, mais sustentáveis são as previsões económicas.

Combes (2007) afirma que o orçamento ainda é um dos principais trunfos do mundo financeiro. Para a autora, o orçamento prevê um foco para a organização, auxilia a coordenação das actividades e facilita o controlo, visto ser a explicação quantitativa de um período de tempo, podendo incluir o planeamento de receitas, activos, passivos e fluxos de caixa.

Juozapavičiūtė e Stončiuvienė (2007) realçam a existência de diversos métodos de planeamento e avaliação de empresas, embora o mais eficaz seja a orçamentação.

Libby (2007) veio atenuar esta discussão ao realizar um estudo onde procura entender se os orçamentos pertencem ao passado ou são “um mal necessário”, tendo em conta o contexto norte-americano. A contraposição de ideologias é patente nas referências por parte da autora.

A orçamentação oferece aos gestores uma primorosa oportunidade de rejuvenescer as suas organizações. Não existe nenhum outro processo gerencial. Umaphym (1987), citado por Libby (2007), diz-se consciente de que o orçamento traduz qualitativamente a missão, as declarações e estratégias corporativas em planos de acção a curto prazo, com ligações a longo prazo, e reúne gestores de diferentes níveis hierárquicos e áreas funcionais, o que proporciona uma vertente de continuidade dada a enorme regularidade do processo.

Seguidamente a autora contrapõe, citando Welch (1995), ao considerar que o orçamento nunca devia ter existido e que se trata de um exercício de minimização, tendo em conta que o melhor é aquele que tiver um valor mais baixo.

O estudo realizado por Libby (2007) realça que os orçamentos continuam a ser utilizados para fins de controlo e que existe uma pequena minoria das empresas receptivas ao *Beyond Budgeting*, ou seja, à rejeição da utilização dos orçamentos.

O controlo orçamental é um instrumento de cortejo dos objectivos e dos meios definidos no plano e no orçamento, assumindo um papel muito activo no processo de gestão orçamental e no controlo de gestão (Jordan *et al*, 2005).

Segundo Hansen *et al* (2003) o controlo orçamental tem muitas limitações, nomeadamente a susceptibilidade a longo prazo que pode conduzir a incertezas no próprio orçamento com comportamentos disfuncionais.

4.1.2 - Contabilidade Analítica

Os gestores confrontam-se permanentemente com a tomada de decisão no exercício das suas actividades. Uma vez que a tomada de decisão afecta o desempenho futuro das organizações, é necessário não só prevê-lo mas também confrontar os factos ocorridos com os objectivos que inicialmente se estabeleceram. Para solucionar este confronto surge a contabilidade analítica, instrumento de informação económico-financeira (Jordan *et al*, 2007).

Em Portugal, durante muitos anos a Contabilidade Analítica foi designada por contabilidade industrial ou contabilidade de custos (Jordan *et al*, 2007), uma vez que tanto o registo dos custos por função, actividade e produto como a sua análise, controlo e previsão foi, e continua a ser, o “núcleo duro” da Contabilidade Analítica na generalidade das empresas que a implementaram.

A Contabilidade Analítica pretende atenuar as insuficiências da Contabilidade Geral, também denominada por Contabilidade Financeira, enquanto utensílio de gestão. A Contabilidade Geral embora sendo imprescindível, ao procurar desenvolver uma gestão

racional carece de operacionalidade a nível de planificação, controlo e tomada de decisões pelos gestores e empresários.

Esta ferramenta surgiu com a crise da década de 30 e tem como principais objectivos apoiar outros instrumentos técnicos e de gestão, controlar o *feedback* dos resultados, apoiar a tomada de decisão e avaliar a *performance* económico-financeira (Jordan *et al*, 2007). Para Bajan-Banaszak (1993) e Abi Azar (2007), a contabilidade analítica é um dos instrumentos mais utilizados pelas empresas nos dias de hoje. As empresas e entidades, independentes e governamentais, não podem continuar a adiar a correcta implementação da Contabilidade Analítica, da mesma forma que a Contabilidade Geral não pode ser vista exclusivamente numa perspectiva fiscal. É necessário o seu complemento com a Contabilidade Analítica, para que seja possível desenvolver uma gestão racional (Marcos e Naia, 2000).

4.1.3 - Outras Ferramentas

A contabilidade financeira apresenta-se igualmente como uma ferramenta tradicional de controlo de gestão, como referem Bajan-Banaszak (1993) e Nobre (2001), ao representar uma vertente da contabilidade que se aproxima da gestão financeira do capital aplicado da entidade e consome a elaboração das demonstrações financeiras mediante os princípios contabilísticos geralmente aceites.

Outras ferramentas foram divulgadas mas sem o mesmo destaque que as anteriores, como é o caso do método ABC (Nobre, 2001) que pretende não só apurar os custos tendo em conta as características específicas da empresa, mas também efectuar a análise de desvios (Nobre, 2001), comparando os resultados obtidos com os previstos.

4.2 - NOVOS INSTRUMENTOS DE CONTROLO DE GESTÃO - ENFOQUE NAS MEDIDAS NÃO FINANCEIRAS

A realidade empresarial demonstra que as empresas não podem centrar-se apenas no contexto financeiro interno e/ou externo. Uma empresa que pretenda ser bem sucedida, para além de definir o seu rumo necessita manter activos mecanismos que o avaliem constantemente, de forma a poder tomar medidas correctivas sempre que necessário. Não é suficiente avaliar apenas o desempenho financeiro. (Otley, 1999)

Para Russo (2006) são os factores intangíveis e não-financeiros, no contexto económico actual, que garantem a sustentabilidade da capacidade competitiva das organizações. O autor afirma que os indicadores financeiros efectuem a medição do desempenho financeiro passado enquanto os indicadores não-financeiros servem para mensurar o desempenho financeiro futuro.

A orientação para a quantificação dos objectivos, meios e factores críticos internos e externos com o intuito de obter informação resumida, a afectação de responsabilidades, o interesse em promover a comunicação e o diálogo interno e a criação de bases para a comparação com as metas previamente fixadas, são princípios fundamentais para o aparecimento dos novos instrumentos de controlo de gestão, que têm como propósito a avaliação de desempenho (Jordan *et al*, 2007).

É desta forma que começam a surgir novos métodos, como o *Tableaux de Bord* e o *Balanced Scorecard* (Bourguignon *et al*, 2001), que visam conduzir os resultados de forma eficaz e eficiente. Para os autores supraditos e Jordan *et al* (2007), estas técnicas emergem no seguimento da necessidade de obter resultados que complementem a vertente financeira, nomeadamente a avaliação de desempenho de pessoas, departamentos ou organizações. Anthony, Dearden & Vancil (1976), Parker (1979), Merchant (1985), Schoenfeld (1986), Eccles (1991), citados por Bourguignon *et al* (2001), testemunham que o uso de medições não financeiras, combinada com medidas financeiras mais tradicionais, se tornou uma recomendação geral nos últimos anos, particularmente na década de 90.

4.2.1 - Tableaux de Bord

Abi Azar (2007) refere que a função de controlo de gestão não tem apenas uma vertente financeira, uma vez que, para além de outras utilidades, se trata também de um instrumento contabilístico. A título de exemplo, o autor encara o *Tableaux de Bord* como uma ferramenta de “acompanhamento”.

Em 1932 surgiu em França o *Tableaux de Bord (TDB)*, como reacção à inadequação dos dados contabilísticos de apoio à tomada de decisões, situação que se tornou mais evidente com a crise de 1929. O *TDB* quando surgiu começou por ser um conjunto de

medidas físicas de desempenho, mais próximas das áreas de engenharia do que da contabilidade propriamente dita (Russo, 2003).

Com maiores avanços a partir dos anos 50 em contrapartida da difusão dos métodos de gestão americanos (Bourguignon *et al*, 2001) e dos centros de responsabilidade nas empresas, o *Tableaux de Bord* passou a incluir dados orçamentais e a desagregar-se por centros de custo/responsabilidade.

Até aos anos 80 o *TDB* comparava e controlava os dados realizados com os previamente fixados (em orçamentos), com vista à tomada de medidas correctivas. Como refere Bugalho (2004) citado por Russo (2003), apesar da utilidade evidente do *Tableaux de Bord* para as empresas esta ferramenta revelava várias insuficiências, tais como: dados eminentemente financeiros, predominância de critérios financeiros que não garantiam o alinhamento dos interesses da direcção e dos gestores dos diversos centros de responsabilidade, não estabelecia relações de causa e efeito, apenas apurava o resultado final, não evidenciava qual o impacto das decisões dos gestores sobre as variáveis não financeiras como a qualidade, a satisfação dos clientes e a inovação, não fazia a ligação entre a estratégia e as decisões e acções a nível operacional, analisava dados históricos passados mas não considerava de forma sistemática variáveis com impacto nos resultados futuros.

Só nos anos 90 surgem preocupações de manter a coerência entre os objectivos estratégicos e as acções a efectuar. O *Tableaux de Bord* aborda esta ligação permitindo aos gestores definir o que consideram ser mais relevante, o que acabou por contribuir para que a perspectiva financeira de análise do desempenho se mantivesse como o principal objectivo (Russo, 2003).

À medida que se foi centrando em factores como a boa gestão das organizações (factores intangíveis e não financeiros), o *TDB* foi sendo aperfeiçoado e passou a considerar novos aspectos, conforme indicam Jordan *et al* (2005). Segundo estes autores, o *Tableaux de Bord* é desenvolvido a partir da missão da empresa e da definição dos objectivos de cada centro de responsabilidade que, por sua vez, dão origem à identificação dos factores críticos de sucesso, que serão quantificados pelos

Indicadores Chave de Desempenho. Jordan *et al* (2005) identificam-no ainda como um instrumento de informação rápida de apoio ao processo de tomada de decisão. Assim, consideram que deve conter determinadas características-chave, tais como:

- ✓ Ser personalizado pelo gestor ou pelo centro de responsabilidade, em função das necessidades e objectivos específicos de cada um;
- ✓ Conter indicadores financeiros e não financeiros que permitam avaliar melhor, em conjunto, o impacto das decisões operacionais;
- ✓ Ser sintético, conter o que é relevante para a tomada de decisões mas com possibilidade de desagregação da informação;
- ✓ Conter informação diversificada, por exemplo, dados reais e previsionais (por estimativas), dados físicos, financeiros, indicadores de objectivos e de meios, entre outros;
- ✓ Ser convergente, ou seja, os objectivos dos centros de responsabilidade mais elementares devem traduzir os meios de acção dos centros de responsabilidade hierarquicamente superiores;
- ✓ Estar disponível rapidamente, em tempo útil, de forma frequente e regular, e pelo menos com periodicidade mensal.

Jordan *et al* (2007:229) definem o *Tableaux de Bord* como “*um conjunto de dados sobre os resultados de um centro de responsabilidade para a informação do gestor*” a actuar para o curto prazo, sinónimo de rápida mutação, contendo dados históricos e previsionais (estimativas) e indicadores diversificados. Apesar de muito sintético deve permitir desagregação de informação. Desta forma, esta ferramenta pode-se considerar um instrumento de comparação, uma vez que favorece o diálogo, ajuda e estimula a tomada de decisão.

Em suma, o *Tableaux de Bord* é essencialmente um instrumento de informação rápida, de comparação da realidade com as previsões, permitindo o apuramento de desvios, a elaboração de diagnósticos e a tomada de decisões a curto prazo (Russo, 2003).

4.2.2 - *Balanced Scorecard*

A pouca adesão e divulgação do *Tableaux de Bord* entre os gestores e académicos americanos, por motivos culturais (Bourguignon *et al*, 2001), permitiu o desenvolvimento do *Balanced Scorecard* como alternativa de resolução das

insuficiências verificadas na avaliação do desempenho empresarial baseado noutras metodologias.

Otley (1999) identifica um abandono crescente de indicadores puramente financeiros, dado que na década de 90 se verificou uma mudança no modelo da gestão de desempenho, dando primazia a outras formas de controlo como o *Balanced Scorecard* (*BSC*).

Nos anos 80 torna-se indispensável a gestão e o controlo de factores não financeiros e intangíveis como forma de alcançar vantagens competitivas duradouras, o que não era assegurado pelas ferramentas de controlo de gestão anteriores ao *BSC* (Russo, 2003). Otley (1999) menciona a utilização exclusiva do controlo orçamental como um aspecto negativo, sendo maior o risco da empresa caso se baseie em apenas um indicador de desempenho. O autor apresenta o *BSC* como um sistema de controlo que atende às necessidades não satisfeitas pelo controlo orçamental.

De facto, o conceito e sistema de gestão *Balanced Scorecard* apresentado por Robert Kaplan e David Norton (1992) nos anos 90 na *Harvard Business School*, Estados Unidos, surgiu na sequência de estudos realizados em várias multinacionais americanas insatisfeitas com o facto dos seus métodos de avaliação de desempenho empresarial, baseados em indicadores contabilísticos e financeiros, serem inadequados no actual contexto competitivo mundial. Os “cortes radicais” nas despesas das empresas, com o intuito de obter lucros imediatos, diminuían a qualidade dos serviços prestados, resultavam na maximização da remuneração dos gestores, e facilitavam a saída de quadros e trabalhadores indispensáveis, aumentando a insatisfação dos clientes e a desmotivação dos empregados, ou seja, sacrificando o potencial de desenvolvimento (valor) a médio longo prazo das suas organizações.

A novidade do *Balanced Scorecard* deriva das seguintes características (Russo, 2003): focaliza a gestão na estratégia da empresa/organização traduzindo-a em objectivos, iniciativas e indicadores, segundo quatro perspectivas (uma financeira e as restantes não financeiras), sendo incluídas neste modelo três perspectivas adicionais de clientes, processos internos, aprendizagem e desenvolvimento organizacional, o *BSC* implica

comunicação, envolvimento e empenho das pessoas, assim como o ajustamento dos recursos da organização de acordo com a estratégia definida. Outra característica-chave do BSC é considerar a existência de relações de causa e efeito entre as diferentes perspectivas referidas e entre as medidas e as acções de desempenho, de curto e longo prazo, assim como assegurar o *feedback* e a aprendizagem resultante das acções e dos resultados alcançados (a curto e a longo prazo), com o objectivo de facilitar a revisão da própria estratégia.

O *Balanced Scorecard* ao estimular novas e diferentes estratégias, proporcionou às empresas/organizações a oportunidade de se afastarem da perspectiva tradicional de curto prazo, sustentada na redução de custos e na concorrência a preços baixos, reorientando-as para a criação de oportunidades de crescimento, para a oferta de produtos e serviços de elevado valor para o cliente. Permitiu também ajudar a resolver outra fragilidade detectada – a falta de ligação entre a estratégia de longo prazo e as acções de curto prazo, aspecto que Kaplan & Norton (1996) consideram estar na origem do insucesso na implementação de muitas estratégias empresariais.

Segundo os criadores do *BSC*, o conjunto de indicadores de desempenho tem de ser escolhido de modo coerente com a visão, missão e estratégia organizacional, num processo de desdobramento hierárquico (top-down). A construção e definição dos indicadores deve ser realizada na fase do planeamento, quando se determina a missão e a estratégia da empresa, os factores críticos de sucesso da mesma, as metas de desempenho a alcançar, os indutores desses resultados e os indicadores de causa-efeito, para posterior controlo. Define-se assim um cenário pretendido, com os meios para o atingir, consciencializando as pessoas para o seu alcance, através de medidas de compensação e incentivo (Ramos e Gonçalves, 2002).

Como exemplo de empresas que foram bem sucedidas na implementação no *BSC*, são de referir a Mobil, a Oracle, Cigna, SAP, Bain & Co., Rockwater, Apple Computer, entre outras, que em poucos anos superaram situações de prejuízos significativos para, actualmente, serem empresas com elevada rentabilidade (Rolph, 1999, Sim & Koh, 2001).

O actual ambiente competitivo exige das empresas a definição duma orientação estratégica e o domínio de factores não financeiros e intangíveis, necessários à sustentação futura das suas vantagens competitivas. Neste contexto, o *Balanced Scorecard* apresenta-se como uma solução apelativa, nomeadamente para o tecido empresarial português (constituído maioritariamente por PME), confrontado hoje com graves problemas de competitividade internacional. (Russo, 2003)

Contudo, deve-se ter alguma precaução e ponderar alguns aspectos mais críticos: o *BSC* foi desenvolvido num contexto diferente daquele que é o da maioria das empresas portuguesas, que são de reduzidíssima dimensão. Nessa perspectiva, o grau de formalismo e complexidade inerente à implementação desta ferramenta pode não ser compatível com a gestão fortemente informal e simplificada das empresas mais pequenas, numa perspectiva de custo-benefício (Russo, 2003). No entanto, este problema também se coloca na implementação dum modelo formal de *Tableaux de Bord*.

4.2.3-Outras Ferramentas

Outras ferramentas foram divulgadas mas tais como o *Economic Value Added* (EVA) desenvolvido por Stern Stewart Corporation durante a década de 90 (Otley, 1999) que consiste em avaliar a performance do gestor, a definição de **objectivos individuais, colectivos** e a **produção de resultados intercalares**, como referem Nobre (2001) e Meyssonier e Zawadzki (2007) e a **utilização de previsões**, como indicam Bajan-Banaszak (1993) e Meyssonier e Zawadzki (2007).

5 - O CONTROLO DE GESTÃO NO CONTEXTO DAS PME

5.1 - AS PME E SUA IMPORTÂNCIA ECONÓMICA

Devido à diminuição das barreiras comerciais, ao maior acesso à informação e aos avanços tecnológicos, verificaram-se mudanças importantes na forma da gestão das empresas, pelo que estas para sobreviver no contexto económico actual são obrigadas a formalizar os seus processos de planeamento e o controlo das suas operações (Lavarda, 2007). Devido a este factor, aliado ao facto de grande parte das PME serem criadas como forma de auto-emprego, fez com que as grandes empresas recorram ao *outsourcing* e por isso dependam de várias pequenas empresas (Haksever, 1996).

Para Nobre (2001), PME são empresas independentes de empresas do grupo ou de grandes empresas e que têm uma vertente familiar nunca ultrapassando os 500 trabalhadores. Esta noção é partilhada por Parkin e Parkin (1996).

De acordo com a definição da União Europeia (Recomendação da Comissão 96/280/CE, de 3 de Abril), entende-se por PME quem detiver menos de 250 trabalhadores, um volume de negócios anual que não exceda 40 milhões de euros ou um balanço total anual que não excede 27 milhões de euros e que não são propriedade, em 25% ou mais, do capital ou dos direitos de voto de uma empresa ou, conjuntamente, de várias empresas que não se enquadram na definição de PME ou de pequena empresa, conforme seja o caso (critério de independência).

Para a presente investigação, o conceito de PME será aquela definida pela União Europeia, visto ser a que reúne maior consenso e é a referência para a grande maioria dos estudos já efectuados acerca do Controlo de Gestão.

Para Lavarda (2008), as PME possuem características que justificam uma linha de investigação concreta, devido essencialmente à sua estrutura organizacional e à sua flexibilidade, e também por terem uma gestão pouco burocrática que proporcionam rapidez de resposta, capacidade de inovação e adaptação.

Neste sentido, o estudo focaliza as PME devido ao facto da existência em 2005 em Portugal 296 928 PME, que representam 99,6% do tecido empresarial, geram 75,2% do emprego e realizam 56,4% do volume de negócios nacional (170,3 mil milhões de euros), dados de 2005 do IAPMEI (

Russo (2006) indica especificidades por parte das PME; a estrutura organizacional caracterizar-se por ser simples; pouca delegação de decisão por parte do dirigente aos subordinados; gestores confundirem-se com os sócios; recursos materiais, financeiros e humanos escassos; poder negocial reduzido com os fornecedores, clientes, banca, entre outros; falta de informação pública e auditada; a sua continuidade depende de uma pessoa; operacionalidade é predominantemente regional ou nacional; e a sua localização satisfaz critérios afectivos ou de residência. Por seu lado, Jones (2003) refere a flexibilidade como a grande virtude das PME e que as demais qualidades advêm desta.

A variável preponderante numa PME é o seu dirigente, que vai influenciar decisivamente a estrutura bem como a cultura organizacional (Abi Azar, 2007). A estrutura é tradicionalmente simples o que leva a que a especialização de tarefas seja diminuta, a existência de processos formalizados seja menor e que as decisões sejam centralizadas no dirigente. Relativamente à cultura organizacional, Garengo e Bititci (2007) consideram que advém directamente do dirigente, do seu perfil.

Para Longenecker *et al* (1997) citados por Lavarda (2008), uma PME passa por quatro fases distintas. Numa primeira fase, a empresa é simplesmente unipessoal, na qual se enquadra na fase da criação, onde não existem empregados somente o proprietário. Na fase seguinte, a empresa sofre uma estruturação organizacional com a entrada de empregados. Na terceira fase, a empresa entra num período que se caracteriza por uma necessidade maior de gestão, ou seja, um controlo mais abrangente devido à departamentalização e/ou segmentação. A última fase consiste na formalização de processos, nomeadamente a adopção de políticas, elaboração de planos e de pressupostos, standardização de procedimentos, elaboração e descrição do trabalho através da implementação de organigramas e institucionalização de sistemas de controlo de gestão e que na qual está o fundamento da dissertação.

5.2 - O CONTROLO DE GESTÃO NAS PME

O Controlo de Gestão nas PME tem sido sistematizado por diversos investigadores que dão ênfase ao seu estudo. Entre eles destacam-se Bajan-Banaszak (1993), Nobre (2001), Abi Azar (2007), Condor e Rebut (2007), Meyssonier e Zawadzki (2007), Garengo e Bititci (2007) e Lavarda (2008).

Bajan-Banaszak (1993) na sua investigação a empresas até 50 trabalhadores verificou que a ferramenta de controlo de gestão mais utilizada nas empresas é a contabilidade financeira, nomeadamente 48% e apenas 27% é que utilizam outra ferramenta.

Nobre (2001) no seu estudo aos métodos e ferramentas de controlo de gestão nas PME, constatou que o processo produtivo está dependente das encomendas realizadas e que a definição dos produtos/serviços são definidos pelos clientes. As ferramentas mais utilizadas pelas empresas são o *Tableaux de Bord*, a definição de objectivos individuais, a definição de objectivos colectivos, a análise de desvios, os orçamentos e a produção de resultados intercalares.

Abi Azar (2007), num contexto diferente da Europa, refere que o controlo de gestão nas PME é uma função invisível por via de ser assegurada pelo dirigente e que as práticas de controlo mais utilizadas pelas empresas são os orçamentos e o *Tableaux de Bord*.

Condor e Rebut (2007) concluíram que existe uma grande dificuldade em distinguir os factores de contingência e o seu impacto nos sistemas de controlo. Apesar do obstáculo, perceberam que o factor de contingência que influencia a adopção de uma ferramenta nas empresas francesas é a dimensão das mesmas e nas empresas anglo-saxónicas é o ciclo de vida.

Meyssonier e Zawadzki (2007) realizaram a sua investigação perante uma empresa familiares em forte crescimento. Garengo e Bititci (2007) realizaram um estudo na Escócia com o intuito de analisar os factores de contingência que proporcionam a avaliação de desempenho e a grande conclusão foi que os dirigentes têm um papel fundamental no controlo de gestão.

Lavarda (2008) realizou uma investigação sobre a mudança dos sistemas de controlo das PME e que para tal seja concretizado com sucesso é necessário que exista saúde empresarial e competitividade para estimular e para que exista ambição.

5.3 - FACTORES DE CONTINGÊNCIA

A abordagem contingencial enfatiza a importância das características da organização e do seu ambiente. Nos últimos anos, muitas organizações têm experimentado numerosas mudanças nas suas estruturas como resultado da mudança empresarial. Em resposta, os sistemas de controlo de gestão nas organizações também estão a mudar e o seu interesse é intensificado pelos teóricos. Estas mudanças abriram novas perspectivas para os investigadores e criou uma oportunidade para estudar a natureza da evolução da gestão, e para tal a investigação empírica desempenha um papel importante no estudo das mudanças na gestão desenvolvimento (Herath, 2007).

O estudo desta temática pelos diversos autores tem como finalidade o desempenho organizacional, que para Simon (2007) deriva do ajuste de factores contingenciais identificados e por conseguinte dos sistemas de controlo de gestão.

Em corolário da revisão bibliográfica analisada, os principais factores de contingência que influencia a adopção de um sistema de controlo de gestão resultam da Dimensão da Empresa (Lavigne, 2002), do Perfil do Dirigente (Nobre, 2001), da Cultura Organizacional (Abi Azar, 2007), da Orientação Estratégica (Porter, 2004), da Dinâmica do Mercado (Condor e Rebut, 2007), e dos Sistemas de Informação (Condor e Rebut, 2007). Outros factores poderiam ser analisados mas devido ao seu menor impacto estas não se tornam tão relevantes, tais como o tipo de produção (Nobre, 2001). De realçar que estes factores estão constantemente ligados entre si como poderemos observar devido à própria caracterização de uma PME.

5.3.1 - DIMENSÃO

O tamanho da empresa é um dos factores contingenciais que influencia a escolha dum sistema de controlo de gestão (Lavigne, 2002), nomeadamente a insuficiência de recursos humanos que pode mesmo ser uma barreira para a adopção e uso (Garengo e Bititci, 2007).

Os autores referem que os sistemas são vistos como causadores de burocratização e um obstáculo à flexibilização das PME, que pelas suas características que apresentam (pequena dimensão) em termos de actividade e de pessoal (qualificado), o volume de recursos técnicos e financeiros à disposição do funcionário em PME são limitadas (Abi Azar, 2007). Deste modo, a dimensão e a estrutura das organizações são indicadores que implicam um estudo separado.

5.3.2 - FORMAÇÃO DO DIRIGENTE

"Uma característica fundamental das pequenas empresas é o papel desempenhado pelo seu líder" (Fallery, 1983 citado por Abi Azar 2007). Condor e Rebut (2007) constataram que o líder, os seus objectivos e o facto das PME serem maioritariamente familiares, são consideradas como relíquias de família, que é controlado por um membro da família para determinar a forma de controlo de gestão a ser implementado. Portanto, o objectivo principal do líder será manter a empresa, para transmiti-la a um membro da família, por vezes sem experiência e garantir a sua independência. Neste caso, a gestão só irá satisfazer as necessidades do líder para tomar uma decisão estratégica para a sobrevivência da sua empresa no longo prazo.

Os autores referem que esta situação advém igualmente pela formação do dirigente e na vontade de impor uma ferramenta mais formalizada para que o seu negócio se torne mais sustentável. Por outro lado a falta de formação ou não ter capacidades para gerir um negócio e por conseguinte não delegar autoridade são factores determinantes para o sustento da empresa (Haksever, 1996).

Abi Azar (2007) e Nobre (2001) afirmam que existe uma forte influência do dirigente no sistema de controlo de gestão numa PME para adequar as suas prioridades como a autonomia, o crescimento ou a sustentabilidade, pelo que se torna importante estudar a sua formação devido a esta personalização da ferramenta de controlo de gestão.

5.3.3 - APRENDIZAGEM ORGANIZACIONAL

Um sistema de avaliação de desempenho por excelência é influenciado pela cultura organizacional (Otley, 1999). Abi Azar (2007) caracteriza uma PME pela especialização baixa de tarefas dentro da empresa em que a especialização acompanha o aumento do tamanho da empresa, em que nas mais pequena a sua estrutura haverá menos processos

formalizados e as decisões vão ser centradas no dirigente pelo que influenciará a sua estrutura organizacional. Esta ideia vem de encontro o que Davila (2005) sustenta, em que os recursos humanos vistos como parte integrante do sistema de controlo de gestão são informais.

O estilo de gestão (perfil do dirigente) é um factor a ter conta, considerado mesmo indissociável nas PME, visto ser considerado como um dos aspectos-chave para a compreensão da cultura organizacional (Garengo e Bititci, 2007) (Jordan *et al*, 2005) e por conseguinte da aprendizagem na empresa, onde a mudança na cultura são frequentemente descritas como parte de um complexo e longo processo que na qual deverá ser dissecado.

5.3.4 - ORIENTAÇÃO ESTRATÉGICA

“Cada empresa que compete em uma indústria possui uma estratégia competitiva, seja ela explícita ou implícita” (Porter, 2004), neste sentido independentemente da estratégia (liderança no custo total, diferenciação e enfoque) que uma empresa detém esta é um factor que condiciona a ferramenta de controlo de gestão.

O modelo das Cinco Forças de Porter foi concebido pelo mesmo em 1979 e destina-se à análise competitiva entre empresas para que as suas estratégias sejam eficientes. Rivalidade entre os concorrentes, poder negocial dos clientes, poder negocial dos fornecedores, ameaça de entrada de novos concorrentes e a ameaça de produtos substitutos são os factores-chave (segundo Porter) para a obtenção da eficiência estratégica. Embora estes factores sejam uma mais valia para singrar no mercado, (Gunasekaran *et al*, 1997) referem que as PME têm uma influência reduzida no mercado.

Herath (2007) diz que a estratégia é a linha condutora para qualquer esforço organizacional e, assim, um factor primordial para a concepção e manutenção de um sistema de controlo de gestão eficaz.

5.3.5 - DINÂMICA DO MERCADO

Denis *et al* (2000) apresenta dois modelos para a avaliação da dinâmica do mercado, a matriz *BCG* (*Boston Consulting Group*) e o modelo *McKinsey* (ou *General Electric*). O *BCG* avalia a actividade de uma empresa com base na taxa de crescimento do mercado e na quota relativa de mercado tendo em conta a rendibilidade e as necessidades financeiras. O modelo *McKinsey* apoia-se, também, em dois critérios de avaliação, a atractividade do mercado e da posição competitiva da empresa. Tendo em conta os modelos apresentados, Condor e Rebut (2007) afirmam que o crescimento de mercado é um factor de contingência mesmo que estes apresentem-se estáveis ou fortes, com a nuance que quanto mais fortes se apresentam os mercados maior será sofisticação do sistema de controlo. Este pensamento é partilhado por Fisher (1995) que refere que a adequação de diferentes sistemas de controlo depende da definição do negócio.

Condor e Rebut (2007) afirmaram que as características da oferta referem-se à forma como a empresa oferece o produto/serviço ao cliente. Os autores suscitam algumas questões para apurar esta abordagem como a venda de um produto padronizado ou por sua vez a venda de uma gama de produtos. Nobre (2001) no estudo que realizou verificou que processo de produção é direccionado para o cliente e é feita à sua imagem, ou seja, o cliente está na origem do produto e do processo de produção. Por via dos dados apresentados, Condor e Rebut (2007) consideram a hipótese do mercado como um factor de contingência. A orientação para o mercado e meio envolvente externo são factores intrínsecos na dinâmica do mercado e na qual são abordados isoladamente.

5.3.6 - SISTEMAS DE INFORMAÇÃO

O sistema de gestão das PME é caracterizada por um lado pelo seu sistema de informação interno bastante complexo e muitas vezes mal organizado, onde na maior parte dos casos é feito pelo contacto e pelo diálogo (informal), que possibilita ao staff um melhor acesso à gestão, facilitando assim uma comunicação horizontal efectiva dentro da organização (Ghobadian e Galleary, 1997) e por um simples sistema de informação externo como o contacto com outros actores do mesmo meio tais como clientes e fornecedores (Abi Azar, 2007).

Controlo de Gestão das PME Portuguesas:

Uma Abordagem Contingencial



Herath (2007) diz que o sistema de informação facilita o controlo de gestão, fornecendo informações sobre o funcionamento da organização de cada um e cada departamento. Condor e Rebut (2007) referem que a origem dos instrumentos de controlo de gestão são os sistemas de informação (factor de contingência), em que quanto mais agressivo é o mercado mais sofisticado é o sistema de informação. No entanto os sistemas mais utilizados para o controlo segundo os autores são o Excel, base de dados, software de gestão, sistemas integrados de gestão e programas informáticos de contabilidade.

6 - METODOLOGIA

6.1 - OBJECTIVOS E HIPÓTESES DE INVESTIGAÇÃO

Neste capítulo é desenvolvido o intuito da análise dos dados recolhidos através das respostas aos inquéritos efectuados aos gestores das pequenas e médias empresas com o objectivo de responder às diversas questões.

Conforme já referenciado ao longo do trabalho, são propósitos desta investigação saber quais as principais ferramentas de controlo de gestão que estão a ser utilizadas nas PME de Portugal, descortinar os factores de contingência que condicionam a utilização e a implementação das ferramentas de controlo de gestão e averiguar de que forma as ferramentas se reflectem no desempenho organizacional.

As ferramentas de controlo nas PME foram objectos de estudo por diversos autores como Bajan-Banaszak (1993), Nobre (2001) num contexto europeu, Lavigne (2002) e Abi Azar (2007) no caso do Líbano. O resultado das investigações destes autores foi ambíguo, visto que as conclusões apresentadas não são uniformes, embora haja uma linha comum em que os instrumentos tradicionais são os mais utilizados. Neste sentido, o estudo do caso português ganha relevo para concretizar e comparar resultados com as diversas realidades.

H1: As empresas Portuguesas de menor dimensão recorrem essencialmente a instrumentos de controlo tradicionais

Os factores de contingência influenciam a aplicação da ferramenta de controlo. Esta proposição foi estudada por autores Fisher (1995), Nobre (2001), Condor e Rebut (2007), Garengo e Bititci (2007), Simon (2007) e Herath (2007) em que os resultados apresentados têm uma linha comum no que concerne aos factores de contingência que influenciam e condicionam as ferramentas de controlo.

H2: Os factores de contingência influenciam a escolha e o funcionamento da ferramenta de Controlo de Gestão

Controlo de Gestão das PME Portuguesas: Uma Abordagem Contingencial

Com esta última hipótese definiram-se as seguintes sub-hipóteses:

H2.1: A dimensão da empresa tem influência na escolha dos instrumentos de controlo de gestão implementados nas PME Portuguesas

H2.2: As características dos dirigentes têm influência na escolha dos instrumentos de controlo de gestão implementados nas PME Portuguesas

H2.3: A orientação empreendedora tem influência na escolha dos instrumentos de controlo de gestão implementados nas PME Portuguesas

H2.4: A orientação para o mercado tem influência na escolha dos instrumentos de controlo de gestão implementados nas PME Portuguesas

H2.5: O meio envolvente externo tem influência na escolha dos instrumentos de controlo de gestão implementados nas PME Portuguesas

H2.6: A aprendizagem organizacional tem influência na escolha dos instrumentos de controlo de gestão implementados nas PME Portuguesas

H2.7: A estrutura organizacional tem influência na escolha dos instrumentos de controlo de gestão implementados nas PME Portuguesas

H2.8: Os sistemas de informação têm influência na escolha dos instrumentos de controlo de gestão implementados nas PME Portuguesas

O desempenho organizacional foi estudo por Simon (2007) como reflexo dos factores de contingência. Atendendo que as ferramentas e os factores de contingência podem ser divergentes das conclusões apresentadas pelos diversos autores, torna-se útil saber a influencia no desempenho organizacional.

H3: O instrumento de controlo afecta o desempenho organizacional

6.2 - MÉTODO DE OBTENÇÃO DE DADOS

O método de pesquisa pode ser alcançado através de dados primários/secundários, qualitativos/quantitativos, etc. Nesta investigação, a elaboração do método de pesquisa começou por apresentar entraves. A falta de dados primários, nomeadamente literatura científica, as escassas formas de pesquisas, de publicações, de observações e de estudos, foi prejudicial para o arranque do processo de investigação.

O método quantitativo assume uma objectividade dos factos, através de modelos matemáticos, alcançados na maior parte das vezes apartir de questionários. O método qualitativo realiza uma construção da realidade que pode ser traduzida através de entrevistas presenciais. As abordagens qualitativas e quantitativas assumem diversas vantagens e desvantagens. Assim, optou-se por se realizar uma abordagem quantitativa, visto que o tempo era escasso e pretendia-se uma caracterização das PME nacionais.

O método de pesquisa utilizado baseou-se na recolha de dados e de informação necessária para dar resposta ao objecto de investigação. Para o efeito realizaram-se consultas bibliográficas e posteriormente questionários por correio, no sentido de servir de suporte à sua elaboração (Reis, 1987).

Relativamente à bibliografia, foram consultadas obras editadas, artigos científicos publicados em revistas da especialidade, “sites” e monografias. Ao nível da evidência empírica foi distribuído um questionário aos gestores (*controllers* de gestão/directores financeiros) das pequenas e médias organizações a operar em Portugal.

Como vantagens, são apresentadas:

- A economia de tempo e de pessoal (Burns e Bush, 2000);
- A possibilidade de chegar a um grande número de inquiridos, simultaneamente (Lakatos e Marconi, 1996);
- A possibilidade de abranger uma ampla área geográfica (Lakatos e Marconi, 1996);
- A obtenção de respostas mais amplas e mais precisas (Reis, 1987);
- A maior credibilidade nas respostas dadas, uma vez que os inquiridos não são identificados (Reis, 1987);

Uma Abordagem Contingencial

- A impossibilidade de influência do pesquisador (Blankenship *et al*, 1998);
- A possibilidade do inquirido responder quando e onde quiser (Blankenship *et al*, 1998);
- A uniformidade na avaliação das respostas, já que esta é impessoal (Fernandes, 1994).

São, no entanto, apontadas algumas desvantagens dos questionários:

- O reduzido número de questionários devolvidos pelos inquiridos (Burns e Bush, 2000);
- O grande número de perguntas sem resposta (Burns e Bush, 2000);
- Respostas erróneas (Blankenship *et al*, 1998);
- A impossibilidade de poder ajudar o inquirido na explicação da questão (Cervo e Bervian, 1981);
- As questões que podem ser mal entendidas (Cervo e Bervian, 1981);
- A amostra não ser representativa da população (Burns e Bush, 2000);
- A resposta ser realizada por uma pessoa diferente daquela para a qual foi dirigido (Blankenship *et al*, 1998);
- A leitura prévia de todas as questões, facto que pode influenciar todo o conjunto de respostas dadas (Blankenship *et al*, 1998);
- A devolução tardia dos questionários, facto que prejudica a avaliação (Burns e Bush, 2000).

Atendendo ao elevado número de entidades que constituem a amostra seleccionada para o estudo, à sua dispersão geográfica (todo o território nacional) e ao tipo de respostas que pretendia obter entendeu-se que deveria optar pela utilização de questionários.

O envio dos questionários foi realizado à data de Abril de 2009 via correio. Com vista ao aumento do número de respostas procedeu-se novamente ao envio dos questionários via correio a novas empresas à data de Maio de 2009. A recepção dos questionários ocorreu entre os meses de Maio e Junho de 2009.

6.3 - A CONSTRUÇÃO DOS QUESTIONÁRIOS

O questionário foi estruturado com base nos factores de contingência previamente dissecados, onde as respostas são efectuadas através de uma escala de 1 a 7, visto tratar de questões em que o grau de satisfação é bastante mutável. Neste sentido o questionário começa por averiguar a caracterização dos intervenientes, a organização e o dirigente, em que o tipo de questões é directo, tal como num momento posterior, os instrumentos de controlo de gestão.

A Caracterização da Organização tem como finalidade conhecer a amostra do estudo, é um elemento eliminatório. Outros factores são analisados e que estão directamente relacionados com a caracterização da empresa, como o mercado em que esta se encontra, o processo de produção, o tipo de produto/serviço que efectua, a certificação e se tem carácter familiar.

Os Instrumentos de Controlo de Gestão são analisados através de resposta directa para descortinar que tipos de instrumentos são utilizados pelas empresas, pensam vir a utilizar ou não pensam vir a utilizar.

O Desempenho Organizacional encontra-se em destaque pelo motivo de que uma empresa adopta um instrumento de Controlo de Gestão sempre com a visão de aumentar o rendimento dos seus recursos e por conseguinte aumentar o rendimento empresarial. Este item é a meta que se pretende analisar neste trabalho.

Os restantes quadros são factores que potenciam a escolha ou a mudança da ferramenta de Controlo de Gestão. Os factores contingênciais resultam de estudos realizados por diversos autores como influencias na escolha e uso da ferramenta de Controlo de Gestão. Caracterização do Dirigente (Garengo e Bititci, 2007), Orientação Empreendedora (Fernandes e Santos, 2006), Orientação para o Mercado (Fernandes e Santos, 2006) (Henri, 2006), Meio Envolvente Externo (Santi e Caillie, 2008), Aprendizagem Organizacional (Fernandes e Santos, 2006) (Henri, 2006), Indicadores de Desempenho (Hammermeister, 2005), Estrutura Organizacional (Hammermeister, 2005) e os Sistemas de Informação (Abi Azar, 2007).

6.4 - SELECÇÃO DA AMOSTRA

Para concretização deste estudo foi fornecido pela Universidade da Beira Interior uma listagem de empresas nacionais a partir da base de dados Amadeus. Esta base de dados abarca os seguintes *itens* de informação acerca das empresas: nome, morada, código postal, localidade, número de contribuinte, telefone, página *web*, número de trabalhadores, o volume de negócios e algumas observações.

A listagem fornecida continha empresas fixadas no continente com mais de 5 trabalhadores com referência a 31 de Dezembro de 2006. Uma vez que todas as empresas prestam informação de natureza económica, reduziu-se a população em causa, no sentido de retirar as empresas com menos de 5 trabalhadores e das empresas situadas nos Açores e Madeira devido à sua pouca representatividade.

O total de questionários recebidos foi de 78. Tendo em conta este número, verificou-se uma taxa de resposta na ordem dos 18%. Assim, a população do estudo é de 11.402 empresas, a amostra 424 empresas e os questionários recebidos foram 78 dos quais apenas 67 foram considerados válidos.

7-ANÁLISE E DISCUSSÃO DE RESULTADOS

7.1-ANÁLISE ESTATÍSTICA DOS DADOS E APRESENTAÇÃO DA INFORMAÇÃO

O tratamento estatístico dos dados foi efectuado com o auxílio do programa *Statistical Package for the Social Sciences* (SPSS), versão 17.0. Após uma primeira leitura dos dados recolhidos, foram seleccionados e definidos os aspectos mais relevantes a analisar.

A análise dos pontos 7.2 e 7.3 e 7.4, referentes ao perfil do dirigente e aos sistemas de informação, será efectuada consoante o número de respostas dadas pelos inquiridos (moda) independentemente do tipo de respostas, uma vez que as variáveis em questão são nominais.

Nos restantes itens do ponto 7.4, a análise vai ser realizada consoante a média das respostas dadas pelos inquiridos tendo em conta a sua margem de erro (desvio padrão) e não o maior número de respostas dadas nessa pergunta (moda), excluindo as respostas não dadas dado não fazer sentido realizar uma análise estatística em termos de média se a hipótese 2.8 da referida pergunta contempla essa situação.

É comum, por vezes, existirem valores anormais que em nada potenciam o valor da média. Deste modo, caso existam casos concretos neste sentido será feita a sua referência.

No que diz respeito à análise essencialmente descritiva, recorreu-se em grande parte à análise univariada. Embora a análise univariada resulte na sua capacidade descritiva, o uso exclusivo deste instrumento limitava fortemente a investigação. Assim, no sentido de aumentar o poder de análise, recorreu-se igualmente a outro instrumento. A análise bivariada permitiu colmatar as carências que apresentava a análise de uma única variável, permitindo analisar a relação entre variáveis.

Deste modo, procedeu-se a vários cruzamentos entre variáveis, recorrendo-se, no caso de variáveis nominais e/ou ordinais, ao teste do Qui-quadrado de Pearson com o intuito de procurar averiguar acerca da independência entre as variáveis. A maioria dos resultados obtidos foi exposta em quadros, conjuntamente com o resultado do teste do Qui-quadrado, sempre que se verificasse significância estatística. De referir que, para algumas das variáveis, seguindo o conselho de Bryman e Cramer (1992), a fim de poder aplicar o teste do Qui-quadrado no cruzamento das variáveis, satisfazendo os requisitos inerentes ao teste, no sentido de permitir aumentar as frequências esperadas de algumas categorias, houve a necessidade de combinar algumas categorias entre si.

Além desse instrumento estatístico, recorreu-se ainda em várias ocasiões, ao longo da investigação, ao Teste T para duas amostras independentes, o qual possibilita comparar a média de uma variável num grupo com a média da mesma variável noutra grupo. Este instrumento foi utilizado nalgumas situações em se procurava analisar se as médias de determinadas variáveis diferiam significativamente de acordo com a dimensão das empresas, ou ainda de acordo com o cluster a que pertenciam as várias empresas. Como realçam Pestana e Gageiro (2003), o teste T para duas amostras independentes aplica-se sempre que se pretende comparar as médias de uma variável quantitativa em dois grupos diferentes e se desconhecem as respectivas variâncias populacionais.

Qualquer referência bibliográfica consultada, refere que a distribuição amostral T pode ter duas expressões diferentes consoante as variâncias possam ser ou não assumidas no universo como iguais, conclusão que se retira directamente do nível de significância do teste de Levene (eg. Hair *et al.*, 1998; Pestana e Gageiro, 2003; Bryman e Cramer, 1992). Pestana e Gageiro (2003) acrescentam ainda que, quando as amostras são ambas de dimensão superior a 30, a distribuição T aproxima-se da distribuição normal, levando ambas às mesmas conclusões. Os testes T para amostras de dimensão inferiores ou iguais a 30, exigem que o(s) grupo(s) em análise tenham distribuição normal. Assim, perante os procedimentos sugeridos por Guimarães e Cabral (1997) ou ainda por Hair (1998), sempre que aplicável, procedeu-se à verificação da normalidade através do teste de aderência à normalidade de Kolmogorov-Smirnov, com a correcção de Lilliefors, tendo em atenção que sempre que se distingua da normalidade e como defendem Pestana

e Gageiro (2003), há que recorrer ao teste não paramétrico de Mann-Whitney o qual exige a igualdade de forma das distribuições.

Para uma melhor adequação de confirmação ou infirmação das hipóteses, formalizou-se mais duas variáveis relativas às ferramentas de controlo de gestão. Assim, acrescentou-se as variáveis para averiguar se as empresas utilizam o *Balanced Scorecard/Tableaux de Bord* e a outra variável foi elaborada com o intuito de saber se as empresas utilizam o orçamento. O incremento destas variáveis vem no seguimento da revisão bibliográfica realizada, em que são representativas do método exclusivamente tradicionais (orçamento) e do método predominantemente tradicionais (*Balanced Scorecard/Tableaux de Bord*).

A introdução destas duas variáveis resulta da metodologia que cada uma pressupõe, ou seja, não se pretende englobar ambas sabendo antemão que a forma de actuar é diferente.

Os resultados apresentados detêm um grau de confiança de 95 % e para confirmar ou infirmar uma hipótese consideramos uma significância inferior a 0,1 (significância a 10%). Acima desse valor, como não existe relação estatística, não consideramos essas relações significativas.

7.2 - CARACTERIZAÇÃO GERAL DAS EMPRESAS INQUIRIDAS

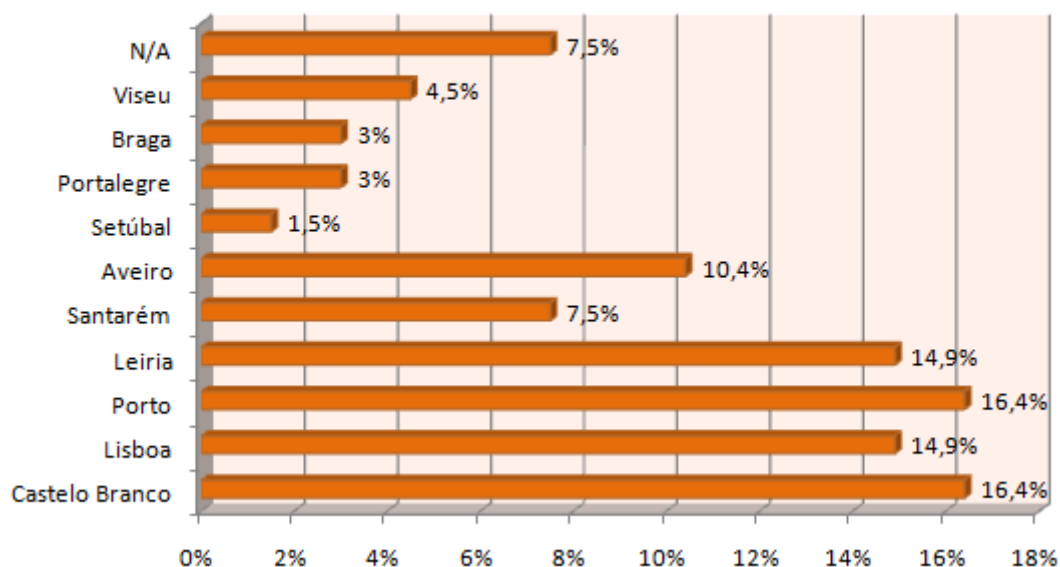
Após diversas tentativas no sentido de obter o maior número possível de inquéritos preenchidos, rececionámos via correio 67 respostas válidas.

No processo de caracterização das empresas em estudo iremos observar o distrito onde estão sedeadas e o sector de actividade em que trabalham, o ano em que foram constituídas, o número de trabalhadores que acolhem, o seu volume de negócios e o mercado onde operam, assim como identificar o processo de produção utilizado, verificar se as empresas são certificadas e estudar se o negócio é de cariz familiar.

A maioria das empresas inquiridas situa-se especialmente nos grandes centros, como Lisboa e Porto, devido à maior concentração de empresas nestes locais, e também nos

distritos de Leiria e Castelo Branco. Neste último caso é pertinente ter em conta que o inquirido provém de uma instituição de ensino da mesma região, o que pode eventualmente influenciar os valores supracitados.

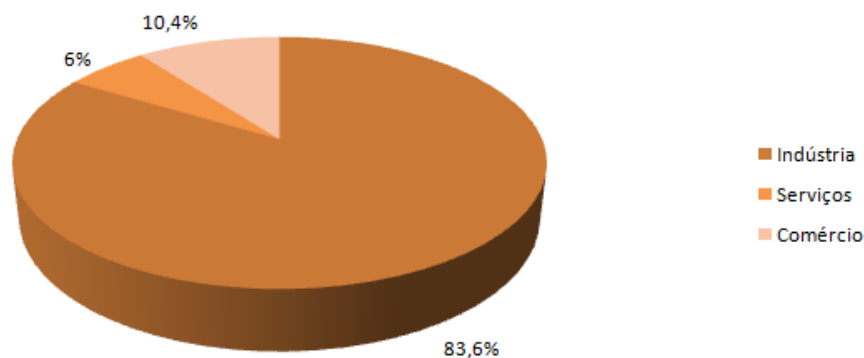
Gráfico 1: Localização das PME Inquiridas



Fonte: Elaboração própria

Uma vez que o processo produtivo influencia o sistema de controlo de gestão, não é de estranhar que o sector privilegiado seja o da indústria. Verificamos então que 83,6% dos inquiridos trabalham neste sector de actividade, enquanto 10,4% operam no sector do comércio e os restantes 6% no sector terciário.

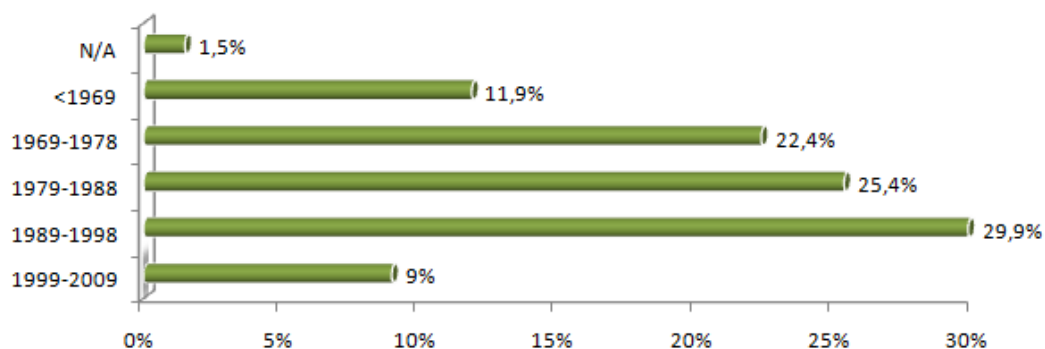
Gráfico 2: Sector de Actividade das PME Inquiridas



Fonte: Elaboração própria

Conhecer o ano de constituição das empresas é importante para reflectir acerca do grau de sustentabilidade do sistema de controlo de gestão, ou seja, quanto mais tempo uma ferramenta tiver sido utilizada numa empresa, maior será a sua confiança. No gráfico seguinte podemos verificar que, relativamente aos anos de constituição, as empresas inquiridas estão equilibradas em termos percentuais.

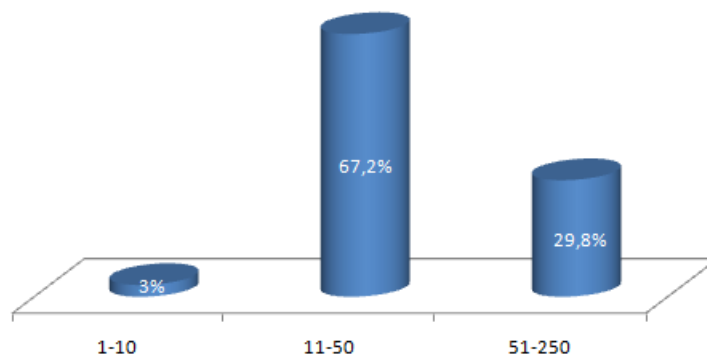
Gráfico 3: Ano de Constituição das PME Inquiridas



Fonte: Elaboração própria

A maioria das empresas inquiridas (67,2%) trata-se de uma pequena empresa, ou seja, possui entre 11 e 50 trabalhadores. As micro empresas, entre 1 e 10 funcionários, representam apenas 3%, enquanto que as médias empresas, entre 51 e 250 trabalhadores, representam 29,8%.

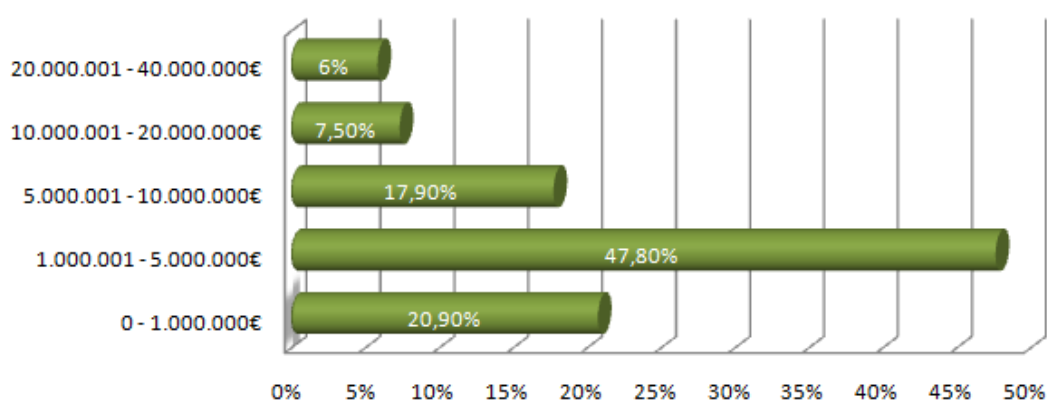
Gráfico 4: N.º de Trabalhadores nas PME Inquiridas



Fonte: Elaboração própria

O volume de negócios de grande parte das empresas em estudo (47,8%) está situado entre 1.000.001€ e 5.000.000€. Constatamos que 20,9% dos inquiridos facturaram menos de 1.000.001€ e 17,9% entre 5.000.001€ e 10.000.000€, enquanto 7,5% apresentam um volume de negócios entre 10.000.001€ e 20.000.000€. Os remanescentes 6% correspondem a facturação superior a 20.000.000€.

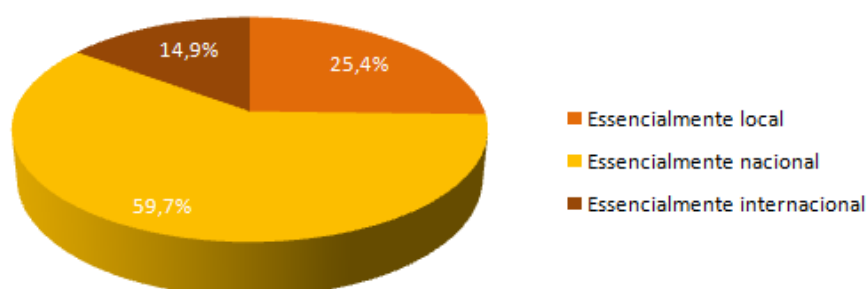
Gráfico 5: Volume de Negócios das PME Inquiridas



Fonte: Elaboração própria

No que respeita ao mercado, a maior parte das empresas inquiridas actua a nível nacional, o que representa 59,7% dos questionários recebidos. Por outro lado, 25,4% trabalham principalmente no local onde se encontram sedeados e 14,9% apostam essencialmente no mercado estrangeiro.

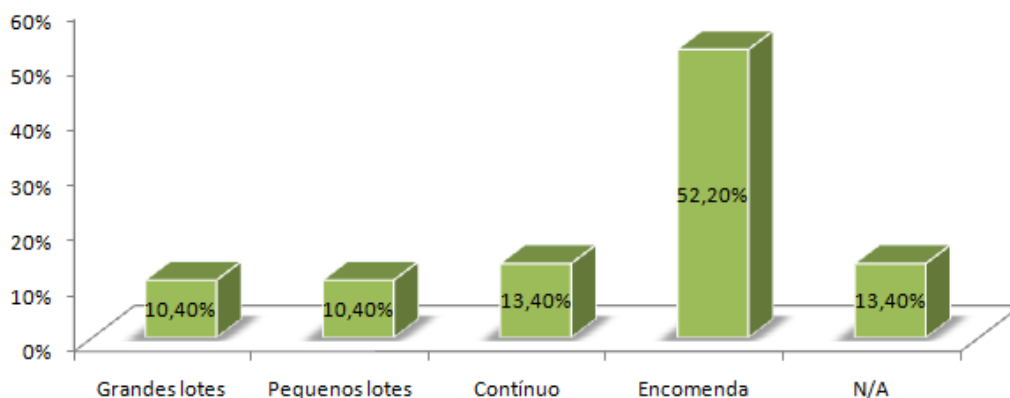
Gráfico 6: Mercado das PME Inquiridas



Fonte: Elaboração própria

O processo produtivo é outro factor que pode influenciar o sistema de controlo de uma empresa. Neste sentido, constatamos que 52,2% das empresas em estudo efectuem as ordens de produção mediante as encomendas, ou seja, a estratégia implementada vai de encontro às conclusões do estudo de Nobre (2001). Os restantes processos produtivos apresentam percentagens equivalentes, sem destaque de nenhum em particular.

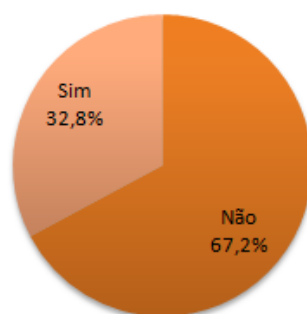
Gráfico 7: Processo de Produção nas PME Inquiridas



Fonte: Elaboração própria

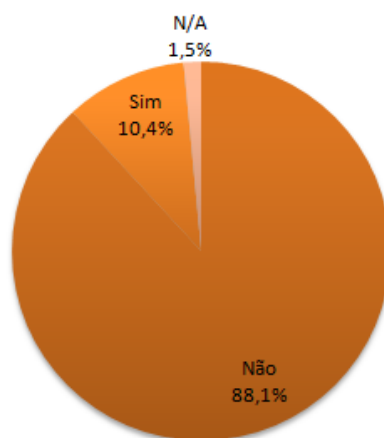
Analisando as empresas inquiridas concluímos que a grande maioria não se encontra certificada, o que significa que os seus dirigentes não reconhecem vantagens a este nível. Podemos no entanto verificar que 32,8% das empresas estão certificadas pela ISO 9001, enquanto a percentagem da ISO 14001 diminui para os 10,4%.

Gráfico 8: PME Inquiridas Certificadas pela ISO 9001



Fonte: Elaboração própria

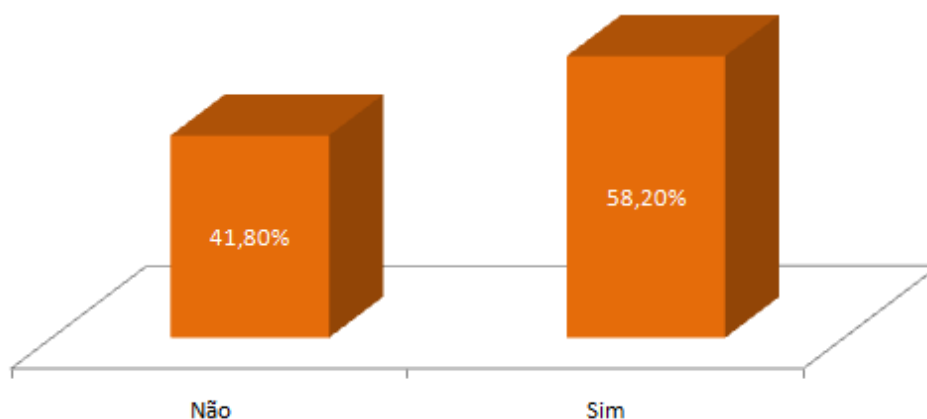
Gráfico 9: PME Inquiridas Certificadas pela ISO 14001



Fonte: Elaboração própria

O facto de 58,2% das empresas serem de cariz familiar comprova um dos factores característicos das PME, enquanto a percentagem de empresas que não têm origem familiar diminui para 41,8%.

Gráfico 10: PME Inquiridas com Cariz Familiar



Fonte: Elaboração própria

No quadro seguinte podemos verificar que nas empresas familiares, parte significativa do capital pertence efectivamente à família e apenas em 2,6% dos casos é que esta não é detentora de mais de 50% do capital, ou seja, o poder concentra-se maioritariamente na

família. Significa isto que do universo de 39 inquiridos que responderam que são familiares, apenas 36 é que satisfazem o requisito apresentado por Nobre (2001).

Quadro nº2 – Capital das PME com cariz familiar

	Sim	Não	N/A
A família detém uma parte significativa do capital?	100%	0%	0%
A família detém mais de 50% do capital?	92,3%	2,6%	5,1%

Fonte: Elaboração própria

Da caracterização das empresas inquiridas podemos verificar que o padrão de organização encontra-se em actividade à pelo menos 10 anos, não tem 50 trabalhadores (pequena empresa), não atinge os €5.000.000 de volume de negócios. O mercado onde actuam é essencialmente nacional, confirmando o estudo de Russo (2006), a produção é feita consoante as encomendas, não são empresas certificadas e o negócio tem cariz familiar.

7.3 - AS PRÁTICAS/FERRAMENTAS DE CONTROLO DE GESTÃO NAS PME PORTUGUESAS

Da análise aos inquiridos verificamos que os instrumentos mais utilizados são o orçamento anual (62,7%), o controlo orçamental (61,2%), os objectivos colectivos (55,2%), os orçamentos de financeiros e de investimento (55,2%), a contabilidade analítica (53,7%), os objectivos individuais (53,7%), a produção de resultados intercalares (50,7%) e os orçamentos de exploração (43,3%). Com menos expressão que as ferramentas anteriores, apenas 14,9% dos inquiridos utiliza actualmente o *EVA*. É de referir também que o *Balanced Scorecard* e *Tableaux de Bord* são utilizados por 28,4% dos inquiridos, enquanto o método ABC apenas obtém 32,8%.

Quadro nº3 – Ferramentas de controlo que as PME utilizam

	Utilização
Orçamento Anual	62.7%
Controlo Orçamental	61.2%
Objectivos Colectivos	55.2%
Orçamentos Financeiros e de Investimento	55.2%
Contabilidade Analítica	53.7%
Objectivos Individuais	53.7%
Produção de Resultados Intercalares	50.7%
Orçamentos de Exploração	43.3%
ABC	32.8%

BSC/TBD	28,4%
EVA	14,9%

Fonte: Elaboração própria

No que diz respeito à perspectiva de utilização futura as empresas não demonstram grande interesse em vir utilizar instrumentos diferentes, visto que os resultados variam entre 26,9% de possíveis utilizadores do método ABC até aos 13,4% de inquiridos que eventualmente pensam vir a utilizar o orçamento anual e a produção de resultados intercalares.

Quadro nº4 – Ferramentas de controlo que as PME pensam vir a utilizar

	Pensa vir a utilizar
ABC	26,9%
BSC/TBD	20,9%
Contabilidade Analítica	20,9%
Orçamentos Financeiros e de Investimento	20,9%
Objectivos Colectivos	19,4%
Orçamentos de Exploração	19,4%
EVA	17,9%
Controlo Orçamental	16,4%
Objectivos Individuais	14,9%
Orçamento Anual	13,4%
Produção de Resultados Intercalares	13,4%

Fonte: Elaboração própria

Por outro lado, de entre os instrumentos que as empresas não pensam vir a utilizar destacam-se o EVA (55,2%), o *Balanced Scorecard* e o *Tableaux de Bord* (37,3%) e o método ABC (28,4%).

Quadro nº5 – Ferramentas de controlo que as PME não pensam vir a utilizar

	Não pensa vir a utilizar
EVA	55,2%
BSC/TBD	37,3%
Orçamentos Financeiros e de Investimento	27,9%
Produção de Resultados Intercalares	26,9%
ABC	26,9%
Orçamentos de Exploração	25,4%
Objectivos Individuais	23,9%
Orçamento Anual	17,9%

Controlo Orçamental	17.9%
Objectivos Colectivos	16.4%
Contabilidade Analítica	14.9%

Fonte: Elaboração própria

Da informação apresentada podemos constatar que independentemente do tipo, os orçamentos são utilizados por mais de metade das empresas inquiridas. Este facto caminha no sentido da opinião de autores como Hope e Frase (2003), sustentados por Nobre (2001), que consideram o orçamento como o sistema de controlo de gestão mais tradicional das organizações. Existem outros autores que consideram também o orçamento uma das ferramentas mais activas do controlo de gestão, como Rankin *et al* (2003), Combes (2007), Juozapavičiūtė e Stončiuvienė (2007).

A linha orientadora do *Beyond Budgeting* sustentada por Wallender (1999), Jensen (2001), Hope e Frase (2003), Neely, Bourne e Adams (2003) e Scarlett (2007), que incentiva à utilização de instrumentos de controlo para substituir o orçamento, pode ter algum fundamento na realidade portuguesa, uma vez que das ferramentas que podem vir ser utilizadas se destacam o método ABC, o *Tableaux de bord* e o *Balanced Scorecard* e a contabilidade analítica, apesar de serem margens pequenas. A potencial aceitação destes instrumentos é explicada através de um estudo realizado por Libby (2007), no qual refere existir apenas uma pequena minoria das empresas receptivas ao *Beyond Budgeting*, ou seja, receptivas a rejeitar a utilização dos orçamentos.

Outra ferramenta que se destaca, embora de menor aceitação que o orçamento, é a contabilidade analítica, dado que é aplicada em mais de metade das empresas inquiridas. De facto estes dados vão de encontro à convicção de Bajan-Banaszak (1993) e Abi Azar (2007) de que este instrumento é um dos mais utilizados pelas empresas nos dias de hoje.

Os objectivos colectivos e individuais e a produção de resultados intercalares são instrumentos pouco referenciados pelos autores. Este estudo indica que a sua utilização é ponderada pelas empresas inquiridas, e dada a possibilidade de se tornarem processos informais de controlo de gestão mereciam um estudo mais exaustivo (Antony e Dearden, 1975).

O *Economic Value Added* (EVA) é um instrumento declinado por mais de metade dos inquiridos. Este facto pode ser explicado dado que esta ferramenta é dirigida para empresas com outra dimensão, especialmente as que são cotadas na bolsa, com o propósito de avaliar a *performance* do gestor.

Dada a hipótese nº1 em que as empresas portuguesas de menor dimensão recorrem essencialmente a instrumentos de controlo tradicionais, concluímos que se verifica esta suposição nos dados recolhidos, uma vez que grande parte dos inquiridos utiliza os orçamentos e a contabilidade analítica.

Realizando uma análise comparativa ao tamanho das empresas, os dados mencionam que é mais frequente o uso dos orçamentos e do BSC/TBD quanto maior for a empresa. Outra informação relevante é que grande maioria das médias empresas, que empregam entre 50 e 250 trabalhadores, utilizam o orçamento como instrumento de controlo.

Outro dado a destacar é o facto de cerca de $\frac{3}{4}$ das empresas familiares utilizarem o orçamento, rejeitando o BSC/TBD como instrumento de controlo de gestão, apesar de se verificar que nas empresas com gestores contratados estão mais receptivos ao uso do BSC/TBD.

7.4 - FACTORES DE CONTINGÊNCIA NA IMPLEMENTAÇÃO DAS PRÁTICAS/FERRAMENTAS DE CONTROLO DE GESTÃO

Como constatamos no capítulo 5, existem factores de contingência que influenciam a escolha da ferramenta de controlo. A apresentação dos resultados dos testes potencia possíveis conclusões, que serão submetidas a comentários. Assim, neste capítulo iremos testar as hipóteses apresentadas anteriormente e averiguar se estas se confirmam ou se infirmam.

7.4.1 – Dimensão da Empresa

As PME são conhecidas por deter poucos recursos, quer ao nível dos recursos humanos quer ao nível financeiro. Como já constamos no capítulo 7.2, as pequenas empresas prevalecem comparativamente às restantes tipologias de empresas dentro das PME.

A hipótese 2.1 pretende verificar se a *dimensão da empresa tem influência na escolha dos instrumentos de controlo de gestão implementados nas PME Portuguesas*. Os resultados obtidos não nos permitem confirmar a hipótese apresentada por via da sua significância se encontrar elevada para considerar verdadeira.

Quadro nº6 – Dimensão da empresa como factor de contingência

			Utiliza o BSC ou TBD?			Significância	Utiliza algum tipo de orçamento?		Significância
			0	Sim	Não		Sim	Não	
Número de Trabalhadores	1-10	Frequência	0	0	2	0,676	1	1	0,289
		% em linha	,0%	,0%	100,0%		50,0%	50,0%	
		% em coluna	,0%	,0%	4,5%		1,9%	8,3%	
	11-50	Frequência	2	11	29		33	9	
		% em linha	4,8%	26,2%	69,0%		78,6%	21,4%	
		% em coluna	100,0%	61,1%	65,9%		63,5%	75,0%	
	51-250	Frequência	0	7	13		18	2	
		% em linha	,0%	35,0%	65,0%		90,0%	10,0%	
		% em coluna	,0%	38,9%	29,5%		34,6%	16,7%	

Fonte: Elaboração própria

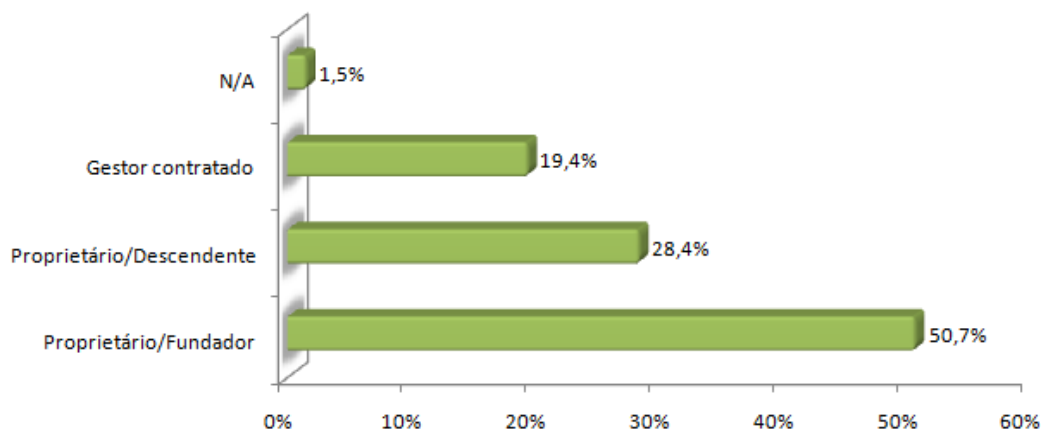
7.4.2 - Perfil do Dirigente

O perfil do dirigente é uma condição que determina e justifica a actividade das PME. A sua importância é tal que no questionário consistiu num dos primeiros quadros para que os resultados fossem os menos enviesados possíveis.

O segundo quadro do questionário tinha como intuito analisar o perfil de quem dirige a empresa. Para tal, tivemos em conta o perfil, idade e sexo do dirigente, o número de anos de experiência, ter conhecimento de há quantos anos dirige a empresa, saber as suas habilitações literárias e observar se tem formação em gestão ou economia, assim como conhecer o objectivo prioritário que definiu para a empresa.

Analisando o perfil do dirigente das empresas inquiridas, verificamos que cerca de metade são proprietários/fundadores (50,7%). Tendo em conta que os negócios são maioritariamente familiares, 28,4% são proprietários/descendentes e 19,4% são apenas gestores contratados.

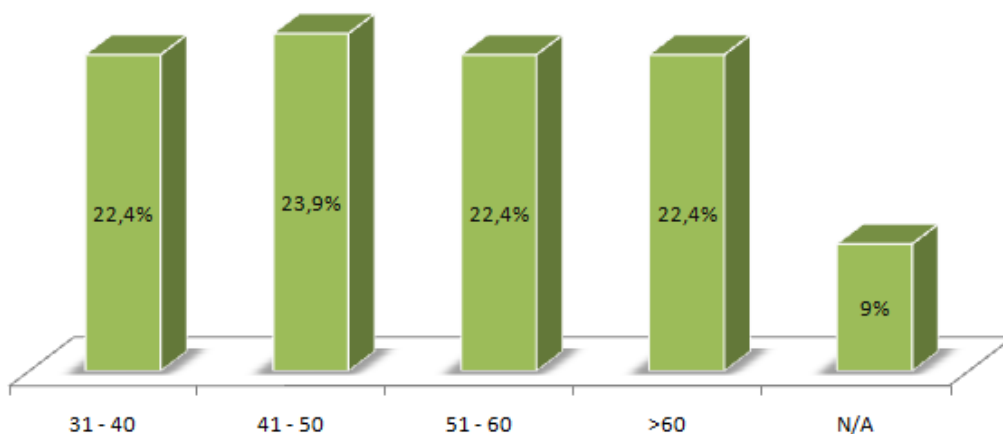
Gráfico 11: Situação do Dirigente nas PME Inquiridas



Fonte: Elaboração própria

Como podemos constatar no gráfico seguinte, a idade dos dirigentes é uniforme nos diversos escalões estabelecidos, não evidenciando uma moda significativa.

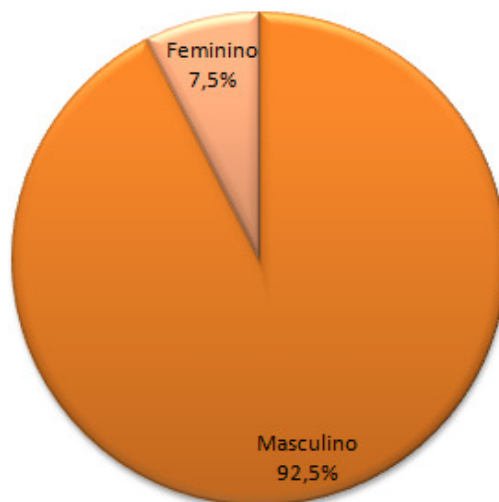
Gráfico 12: Idade do Dirigente nas PME Inquiridas



Fonte: Elaboração própria

Avaliando o sexo dos dirigentes podemos constatar que nas empresas inquiridas os homens possuem maior predominância, representando 92,5% contra apenas 7,5% de dirigentes do sexo feminino.

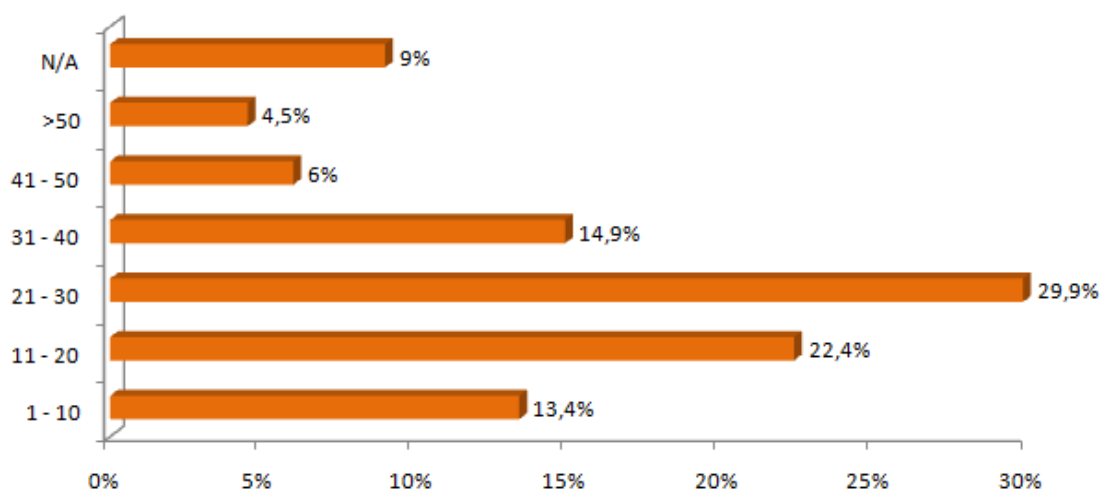
Gráfico 13: Sexo do Dirigente nas PME Inquiridas



Fonte: Elaboração própria

O número de anos de experiência dos dirigentes apresenta uma grande disparidade percentual, uma vez que 29,9% têm entre 21 e 30 anos, 22,4% entre 11 e 20 anos, 14,9% entre 31 e 40 anos, 13,4% até 10 anos de prática e cerca de 10% possuem mais de 41 anos de experiência.

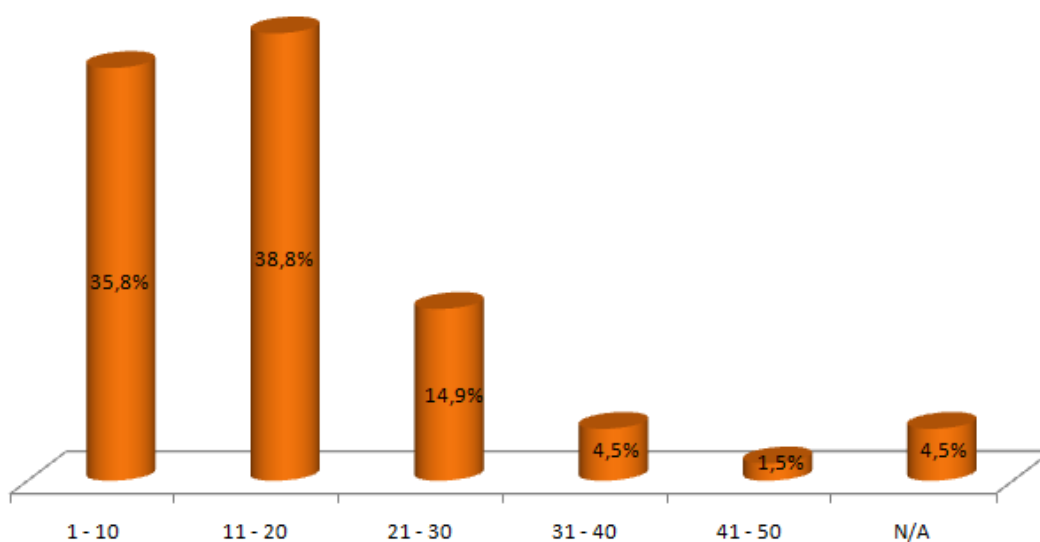
Gráfico 14: Anos de Experiência do Dirigente das PME Inquiridas



Fonte: Elaboração própria

Observando o número de anos como dirigente da empresa, podemos averiguar que a maioria dos inquiridos não chega a estar na direcção à 20 anos, sendo que 35,8% não chegam a 10 anos e 38,8% dirigem a empresa desde sensivelmente entre 11 e 20 anos. Os que dirigem a empresa entre 21 e 30 anos são cerca de 14,9%, 4,5% possuem entre 31 a 40 anos de experiência e apenas 1,5% dos inquiridos se encontra a dirigir a empresa há mais de 41 anos.

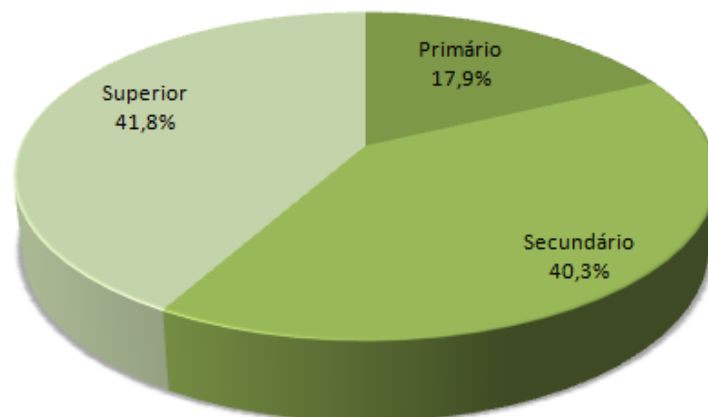
Gráfico 15: Anos de Experiência como Dirigente nas PME Inquiridas



Fonte: Elaboração própria

No gráfico seguinte estudámos o grau de formação do dirigente, verificando-se que a frequência do ensino superior é a que mais se destaca na sua formação, reflectindo 41,8% dos questionários recebidos. Não muito díspar encontra-se a percentagem de indivíduos que completaram o ensino secundário (40,3%), enquanto apenas 17,9% dos dirigentes concluiu o ensino primário.

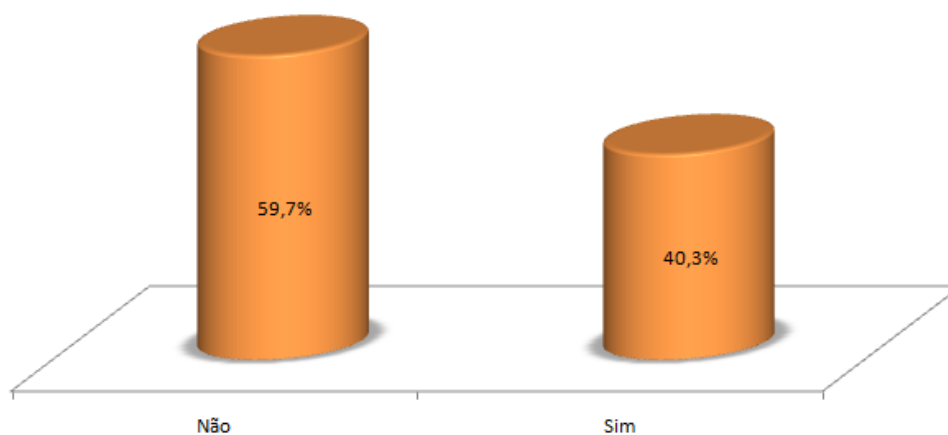
Gráfico 16: Grau de Formação do Dirigente das PME Inquiridas



Fonte: Elaboração própria

A formação em Gestão ou Economia é outra das variáveis tidas em conta neste estudo. Dos inquiridos, 59,7% não apresentam nenhuma formação nestas áreas científicas, o que significa que os remanescentes 40,3% correspondem a dirigentes que possuem este tipo de formação.

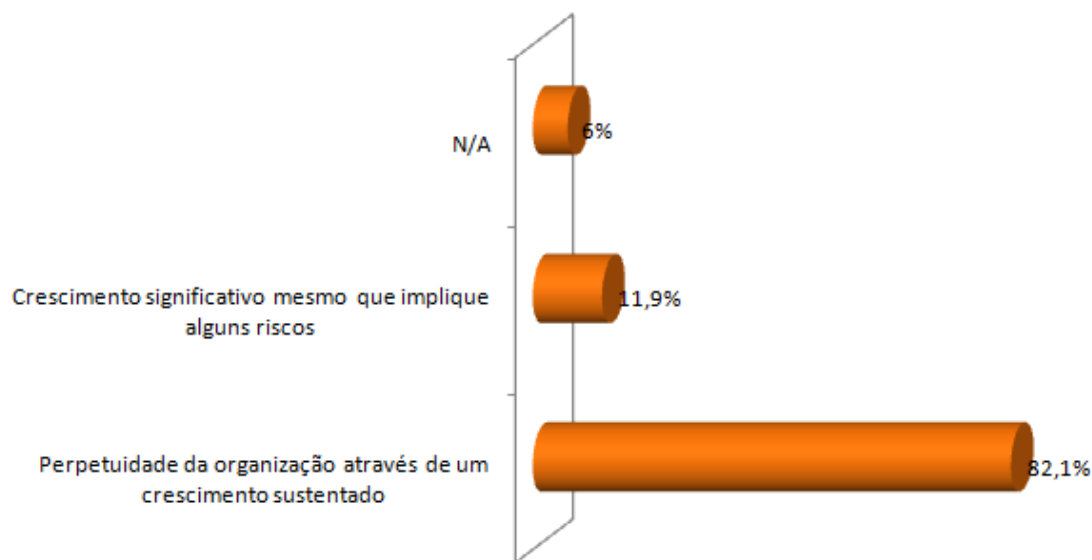
Gráfico 17: Formação do Dirigente das PME Inquiridas em Gestão ou Economia



Fonte: Elaboração própria

Um dos objectivos deste trabalho seria identificar se, relativamente à empresa em questão, o dirigente opta, respectivamente, por conseguir a perpetuidade da organização através de um crescimento sustentado ou se ambiciona um crescimento significativo mesmo que implique alguns riscos. Dadas as duas hipóteses de resposta, a grande maioria (82,1%) manifestou preferência pela primeira opção, enquanto apenas 11,9% seleccionou a segunda hipótese.

Gráfico 18: Objectivo Primordial do Dirigente das PME Inquiridas



Fonte: Elaboração própria

Os dirigentes das empresas inquiridas são maioritariamente os próprios proprietários/fundadores, são do sexo masculino, têm entre 20 a 30 anos de experiência e dirigem a empresa onde se encontram em média entre 10 a 20 anos. Não possuem formação em Gestão/Economia e o seu objectivo primordial é garantir a perpetuidade da organização através dum crescimento sustentado.

Tendo em conta que a revisão bibliográfica efectuada se encontra em concordância com os resultados obtidos, apuramos que os proprietários se confundem com os sócios (Russo, 2006). Relativamente à formação do dirigente verifica-se que não vai de encontro à ideologia de Jordan *et al* (2007), que consideram que os dirigentes devem

possuir formação profissional e académica centrada em gestão ou economia, apesar de possuírem experiência profissional.

O facto de as PME serem maioritariamente familiares significa que é um membro da família que determina a forma de controlo de gestão a adoptar, pelo que o objectivo principal do líder será manter a empresa, tal como afirmam Nobre (2001), Condor e Rebut (2007) e Abi Azar (2007).

A hipótese 2.2 pretende averiguar se *as características dos dirigentes têm influência na escolha dos instrumentos de controlo de gestão implementados nas PME Portuguesas.*

Os resultados do perfil do dirigente parecem indicar que este factor tem influência na escolha da ferramenta de controlo de gestão para métodos predominantemente tradicionais como o *Balanced Scorecard* e o *Tableaux de Bord*.

Quadro nº7 – Perfil do dirigente

			Utiliza o BSC ou TBD?		Significância	Utiliza algum tipo de orçamento?		Significância
			Sim	Não		Sim	Não	
Perfil do Dirigente?	Proprietário/Fundador	Frequência	5	27	0,022	28	4	0,301
		% em linha	15,6%	84,4%		87,5%	12,5%	
		% em coluna	27,8%	61,4%		53,8%	33,3%	
	Proprietário/Descendente	Frequência	5	11		12	6	
		% em linha	27,8%	61,1%		66,7%	33,3%	
		% em coluna	27,8%	25,0%		23,1%	50,0%	
	Gestor contratado	Frequência	7	6		11	2	
		% em linha	53,8%	46,2%		84,6%	15,4%	
		% em coluna	38,9%	13,6%		21,2%	16,7%	
	N/A	Frequência	1	0		1	0	
		% em linha	100,0%	,0%		100,0%	,0%	
		% em coluna	5,6%	,0%		1,9%	,0%	

Fonte: Elaboração própria

O quadro seguinte demonstra que a formação do dirigente em Gestão ou Economia é uma variável que não influencia a escolha do método de controlo, segundo os dados obtidos.

Quadro n°8 – Formação em Gestão ou Economia

			Utiliza o BSC ou TBD?		Significância	Utiliza algum tipo de orçamento?		Significância
			Sim	Não		Sim	Não	
Formação em Gestão ou Economia?	Não	Frequência	11	26	0,240	31	6	0,543
		% em linha	29,7%	70,3%		83,8%	16,2%	
		% em coluna	61,1%	59,1%		59,6%	50,0%	
	Sim	Frequência	7	18		21	6	
		% em linha	25,9%	66,7%		77,8%	22,2%	
		% em coluna	38,9%	40,9%		40,4%	50,0%	

Fonte: Elaboração própria

A idade do dirigente não constitui um factor que suscite influencia na ferramenta de controlo.

Quadro n°9 – Idade do dirigente

			Utiliza o BSC ou TBD?		Significância	Utiliza algum tipo de orçamento?		Significância
			Sim	Não		Sim	Não	
Idade do Dirigente?	31-40	Frequência	6	9	0,584	12	3	0,704
		% em linha	40,0%	60,0%		80,0%	20,0%	
		% em coluna	33,3%	20,5%		23,1%	25,0%	
	41-50	Frequência	2	12		12	3	
		% em linha	13,3%	80,0%		80,0%	20,0%	
		% em coluna	11,1%	27,3%		23,1%	25,0%	
	51-60	Frequência	4	9		10	4	
		% em linha	28,6%	64,3%		71,4%	28,6%	
		% em coluna	22,2%	20,5%		19,2%	33,3%	
	>60	Frequência	3	11		13	1	
		% em linha	21,4%	78,6%		92,9%	7,1%	
		% em coluna	16,7%	25,0%		25,0%	8,3%	
	N/A	Frequência	3	3		5	1	
		% em linha	50,0%	50,0%		83,3%	16,7%	
		% em coluna	16,7%	6,8%		9,6%	8,3%	

Fonte: Elaboração própria

Como podemos observar no quadro seguinte, o número de anos de experiência não constitui qualquer influência na ferramenta de controlo.

Quadro nº10 – Número de anos de experiência

			Utiliza o BSC ou TBD?		Significância	Utiliza algum tipo de orçamento?		Significância
			Sim	Não		Sim	Não	
Número de anos de experiência?	1-10	Frequência	3	5	0,955	7	2	0,926
		% em linha	33,3%	55,6%		77,8%	22,2%	
		% em coluna	16,7%	11,4%		13,5%	16,7%	
	11-20	Frequência	5	10		12	3	
		% em linha	33,3%	66,7%		80,0%	20,0%	
		% em coluna	27,8%	22,7%		23,1%	25,0%	
	21-30	Frequência	3	14		14	4	
		% em linha	16,7%	77,8%		77,8%	22,2%	
		% em coluna	16,7%	31,8%		26,9%	33,3%	
	31-40	Frequência	3	6		7	2	
		% em linha	33,3%	66,7%		77,8%	22,2%	
		% em coluna	16,7%	13,6%		13,5%	16,7%	
	41-50	Frequência	1	3		4	0	
		% em linha	25,0%	75,0%		100,0%	,0%	
		% em coluna	5,6%	6,8%		7,7%	,0%	
	>50	Frequência	1	2		3	0	
		% em linha	33,3%	66,7%		100,0%	,0%	
		% em coluna	5,6%	4,5%		5,8%	,0%	
	N/A	Frequência	2	4		5	1	
		% em linha	33,3%	66,7%		83,3%	16,7%	
		% em coluna	11,1%	9,1%		9,6%	8,3%	

Fonte: Elaboração própria

O número de anos que o inquirido exerce a função de dirigente influencia a ferramenta de controlo.

Quadro nº11 – Número de anos que o inquirido dirige a empresa

			Utiliza o BSC ou TBD?		Significância	Utiliza algum tipo de orçamento?		Significância
			Sim	Não		Sim	Não	
Há quantos anos dirige a empresa?	1-10	Frequência	7	16	0,557	20	4	0,928
		% em linha	29,2%	66,7%		83,3%	16,7%	
		% em coluna	38,9%	36,4%		38,5%	33,3%	
	11-20	Frequência	8	17		20	5	
		% em linha	32,0%	68,0%		80,0%	20,0%	
		% em coluna	44,4%	38,6%		38,5%	41,7%	
	21-30	Frequência	0	7		7	1	
		% em linha	,0%	87,5%		87,5%	12,5%	
		% em coluna	,0%	15,9%		13,5%	8,3%	
	31-40	Frequência	1	2		2	1	
		% em linha	33,3%	66,7%		66,7%	33,3%	
		% em coluna	5,6%	4,5%		3,8%	8,3%	
	41-50	Frequência	0	1		1	0	

		% em linha	,0%	100,0%		100,0%	,0%	
		% em coluna	,0%	2,3%		1,9%	,0%	
	N/A	Frequência	2	1	2	1		
		% em linha	66,7%	33,3%	66,7%	33,3%		
		% em coluna	11,1%	2,3%	3,8%	8,3%		

Fonte: Elaboração própria

O número de anos que os dirigentes se encontram à frente da empresa em estudo não é causa de influência no instrumento de controlo.

Quadro nº12 – Habilitações literárias do dirigente

			Utiliza o BSC ou TBD?		Significância	Utiliza algum tipo de orçamento?		Significância
			Sim	Não		Sim	Não	
Habilitações literárias	Primário	Frequência	2	9	0,120	9	2	0,996
		% em linha	18,2%	81,8%		81,8%	18,2%	
		% em coluna	11,1%	20,5%		17,3%	16,7%	
	Secundário	Frequência	5	21		21	5	
		% em linha	19,2%	80,8%		80,8%	19,2%	
		% em coluna	27,8%	47,7%		40,4%	41,7%	
	Superior	Frequência	11	14		22	5	
		% em linha	40,7%	51,9%		81,5%	18,5%	
		% em coluna	61,1%	31,8%		42,3%	41,7%	

Fonte: Elaboração própria

Os objectivos que os dirigentes apresentam para as empresas não possuem influência na escolha da ferramenta de controlo.

Quadro nº13 – Objectivo que constitui uma prioridade para a empresa

			Utiliza o BSC ou TBD?		Significância	Utiliza algum tipo de orçamento?		Significância
			Sim	Não		Sim	Não	
Qual o objectivo que constitui uma prioridade pessoal?	Perpetuidade da organização através de um crescimento sustentado	Frequência	13	37	0,760	41	11	0,515
		% em linha	25,0%	71,2%		78,8%	21,2%	
		% em coluna	72,2%	84,1%		78,8%	91,7%	
	Crescimento significativo mesmo que implique alguns riscos	Frequência	3	5		7	1	
		% em linha	37,5%	62,5%		87,5%	12,5%	
		% em coluna	16,7%	11,4%		13,5%	8,3%	
	N/A	Frequência	2	2		4	0	
		% em linha	50,0%	50,0%		100,0%	,0%	
		% em coluna	11,1%	4,5%		7,7%	,0%	

Fonte: Elaboração própria

As características do dirigente, segundo os dados obtidos, confirmam parcialmente a hipótese levantada. O perfil do dirigente é a variável que permite chegar a esta conclusão, nomeadamente para os métodos predominantemente tradicionais.

7.4.3 - Orientação Empreendedora

Uma orientação estratégica tendo em vista um objectivo é um factor determinante que poderá delinear o rumo de uma empresa. A orientação empreendedora dos inquiridos é uniforme relativamente à sua prática empresarial. 23% manifestam alguma indiferença no que concerne à aposta no *marketing* dos produtos actuais, enquanto que a investigação e desenvolvimento de novos produtos representa 27,9% dos inquiridos.

No que respeita à introdução de novas linhas de produtos/serviços nos últimos 5 anos constatamos existir um equilíbrio (20,7%), embora se verifique uma tendência para a introdução de novos produtos/serviços (20,7%). Eventuais mudanças nas linhas de produtos/serviços apresentam um resultado significativo de 26,8%.

Relativamente à concorrência, entre responderem a acções iniciadas pelos concorrentes e ser a própria empresa a tomar a iniciativa dessas actividades, não existe uma preferência clara, ou seja, é indiferente para as empresas inquiridas (30,4%), embora haja um nicho de empresas que inicia as actividades e acabam por ser seguidas pelos concorrentes (19,6%). Da mesma forma verificamos que os inquiridos que consideram ser os primeiros a introduzir novos produtos/serviços (19,3%), adoptam uma atitude bastante competitiva e agressiva (23,7%).

Em relação ao dirigente as empresas têm uma propensão para projectos de risco “controlado” (37,7%), adoptam uma abordagem normal na relação com o meio envolvente (31,7%) e abordam decisões incertas normalmente com 40,7%.

Segundo Herath (2007) a estratégia é um factor primordial para a concepção e manutenção da ferramenta de controlo de gestão eficaz. Por sua vez, Garengo e Bititci (2007) revelam que o modelo de negócio não influencia o sistema de controlo, o que significa que está em conformidade com o estudo presente.

A hipótese 2.3 pretende saber se a *orientação empreendedora tem influência na dos instrumentos de controlo de gestão implementados nas PME Portuguesas*. Dos resultados obtidos não podemos concluir que a orientação empreendedora é um factor que influencia a escolha/funcionamento da ferramenta de controlo dado o seu grau de significância instável após aplicação do teste T de Pearson. Esta situação verifica-se tanto nos métodos exclusivamente tradicionais como nos predominantemente tradicionais.

Quadro nº14 – A orientação empreendedora como factor de contingência

Orientação Empreendedora	Utiliza o BSC ou TBD?	Nº	Média	Desvio Padrão	Significância	Utiliza algum tipo de orçamento?	Nº	Média	Desvio Padrão	Significância
Aposta fortemente no marketing dos produtos actuais?	Sim	17	4,71	1,687	0,306	Sim	46	4,46	1,822	0,279
	Não	40	4,18	1,810	0,296	Não	12	3,83	1,467	0,228
Nos últimos 5 anos não lançou nenhuma linha de produtos/serviços.	Sim	17	4,65	1,693	0,065	Sim	45	4,16	1,882	0,091
	Não	38	3,63	1,909	0,056	Não	11	3,09	1,640	0,078
Nos últimos 5 anos as mudanças nas linhas de produto/serviço são mínimas.	Sim	16	4,00	1,265	0,759	Sim	45	4,04	1,651	0,211
	Não	38	3,84	1,868	0,720	Não	10	3,30	1,829	0,258
Responde geralmente a acções iniciadas pelos concorrentes.	Sim	17	4,94	1,435	0,045	Sim	45	4,31	1,520	0,921
	Não	38	4,03	1,568	0,041	Não	11	4,36	1,804	0,930
Raramente é a primeira a introduzir novos produtos/serviços, novas tecnologias, etc.	Sim	17	4,53	1,772	0,152	Sim	46	4,04	1,943	0,547
	Não	39	3,69	2,067	0,132	Não	11	3,64	2,248	0,589
Procura coexistir com os concorrentes de forma pacífica.	Sim	17	4,53	1,505	0,237	Sim	47	4,28	1,690	0,127
	Não	41	3,93	1,836	0,202	Não	12	3,42	1,832	0,160
O dirigente da empresa tem propensão para projectos de risco reduzido (com taxas de retorno previsíveis).	Sim	18	3,94	1,349	0,855	Sim	48	3,81	1,123	0,300
	Não	40	3,88	1,324	0,856	Não	12	4,25	1,865	0,450
O dirigente dá preferência a uma abordagem cautelosa e gradual em relação ao meio envolvente.	Sim	17	4,35	1,455	0,493	Sim	47	4,11	1,323	0,611
	Não	40	4,08	1,366	0,507	Não	12	4,33	1,557	0,649
Em situações de tomada de decisão incertas a empresa opta por uma abordagem prudente, evitando decisões dispendiosas.	Sim	17	3,76	1,200	0,925	Sim	47	3,83	1,148	0,847
	Não	40	3,80	1,324	0,922	Não	12	3,75	1,712	0,881

Fonte: Elaboração própria

7.4.4 - Orientação para o Mercado

A orientação para o mercado é um elemento importante no sentido em que uma empresa tem que saber onde é que opera. O resultado da orientação para o mercado por parte dos inquiridos é forte, uma vez que responderam positivamente às perguntas efectuadas. Assim, observamos que em 47% das empresas os objectivos estão orientados para a satisfação dos clientes, enquanto 25,8% monitorizam o nível de compromisso e

orientação para servir as necessidades dos clientes. A comunicação com os clientes acerca das suas experiências é feita frequentemente (33,3%).

Dado que para 30,3% dos inquiridos a vantagem competitiva reside na percepção das necessidades do cliente, o seu grau de satisfação é medido regularmente em 24,2% das empresas inquiridas. É de salientar ainda que os inquiridos centram-se mais no cliente do que os seus concorrentes (39,4%) e 31,8% acreditam que o negócio existe apenas para servir o cliente.

Como o mercado onde opera a maioria das empresas se encontra estável/fraco crescimento, segundo os inquiridos, e como se limita a nível nacional implica um sistema de controlo pouco sofisticado, segundo Condor e Rebut (2007) e Fisher (1995).

A orientação para o mercado é um factor essencial para o sistema de controlo de gestão, no qual a importância dos clientes é fundamental para as empresas portuguesas, o que vem confirmar o estudo de Nobre (2001) que refere que o cliente está na origem do produto e do processo de produção.

A hipótese 2.4 pretende descortinar se a *orientação para o mercado tem influência na escolha dos instrumentos de controlo de gestão implementados nas PME Portuguesas*. A orientação para o mercado é um factor que, segundo os dados obtidos, não foi possível concluir se tem preponderância na escolha/uso da ferramenta de controlo. O nível de significância dos testes efectuados é volátil quer para os instrumentos exclusivamente tradicionais quer para os instrumentos preponderantemente tradicionais.

Quadro nº15 – A orientação para o mercado como factor de contingência

Orientação para o Mercado	Utiliza o BSC ou TBD?	Nº	Média	Desvio Padrão	Significância	Utiliza algum tipo de orçamento?	Nº	Média	Desvio Padrão	Significância
Os objectivos empresariais estão orientados para a satisfação dos clientes.	Sim	18	6,22	,808	0,577	Sim	52	6,15	,916	0,453
	Não	44	6,07	1,043	0,536	Não	12	5,92	1,240	0,542
Monitorização constante do nível de compromisso e orientação para servir as necessidades dos clientes.	Sim	18	5,89	1,023	0,384	Sim	52	5,69	1,276	0,524
	Não	44	5,57	1,404	0,323	Não	12	5,42	1,621	0,590
Comunicação de informação acerca de experiências de sucesso e insucesso com os	Sim	18	5,11	1,079	0,545	Sim	52	4,96	1,427	0,788
	Não	44	4,86	1,579	0,481	Não	12	4,83	1,697	0,812

clientes, em todas as áreas de negócio.										
A vantagem competitiva reside na percepção das necessidades do cliente.	Sim	18	5,78	1,003	0,301	Sim	52	5,62	1,207	0,194
	Não	44	5,41	1,352	0,244	Não	12	5,08	1,505	0,272
Medição frequente e sistemática da satisfação dos clientes.	Sim	18	5,67	1,283	0,153	Sim	52	5,37	1,572	0,113
	Não	44	5,07	1,546	0,125	Não	12	4,58	1,240	0,077
A preocupação centra-se no cliente, mais do que nos concorrentes.	Sim	18	6,11	,900	0,090	Sim	52	5,79	1,194	0,452
	Não	44	5,55	1,266	0,054	Não	12	5,50	1,168	0,453
O negócio existe essencialmente para servir o cliente.	Sim	18	6,17	,786	0,119	Sim	52	5,90	,955	0,258
	Não	44	5,68	1,196	0,067	Não	12	5,50	1,624	0,422

Fonte: Elaboração própria

7.4.5 - Meio Envolve Externo

Existem agentes que condicionam uma empresa no meio onde está inserida. A relação das empresas com o meio envolvente externo é harmoniosa visto que os resultados demonstram um meio envolvente algo turbulento e competitivo (23,8%), a introdução de novos produtos não demonstra ter grande importância (17,5%), por vezes os concorrentes apostam em novas tecnologias (23,8%), as necessidades e expectativas dos clientes mudam com alguma frequência (27%), os avanços tecnológicos surgem a elevado ritmo (19%) e o crescimento do mercado proporciona perspectivas de crescimento naturais (31,7%).

O meio envolvente pode-se caracterizar por ser um factor de contingência que as empresas têm em conta para o seu sistema de controlo, demonstrando especial atenção à turbulência que o mercado pode apresentar, aos avanços tecnológicos que possam surgir e às necessidades e expectativas dos clientes, isto é, as empresas demonstram interesse por estas variáveis e consideram-nas determinantes. A escassez de estudos que apresentem este factor como influência dificulta a sua análise.

A hipótese 2.5 aspira saber se o *meio envolvente externo tem influência na escolha dos instrumentos de controlo de gestão implementados nas PME Portuguesas*. Os resultados indicam não ser possível concluir que o meio envolvente externo influencie a adopção/uso da ferramenta de controlo. Para ambos os casos, o nível de significância de métodos exclusivamente/predominantemente tradicionais apresentam altos e baixos, pelo que a sua interpretação é nula.

Quadro nº16 – O meio envolvente externo como factor de contingência

Meio Envolvente Externo	Utiliza o BSC ou TBD?	Nº	Média	Desvio Padrão	Significância	Utiliza algum tipo de orçamento?	Nº	Média	Desvio Padrão	Significância
O meio envolvente é turbulento e é difícil manter-se competitivo.	Sim	18	4,39	1,852	0,258	Sim	49	4,65	1,809	0,369
	Não	42	4,95	1,710	0,278	Não	12	5,17	1,528	0,327
Os concorrentes introduzem frequentemente novos produtos no mercado.	Sim	18	4,39	1,650	0,022	Sim	49	3,73	1,552	0,639
	Não	42	3,40	1,415	0,036	Não	12	3,50	1,508	0,637
Os concorrentes apostam frequentemente em novas tecnologias.	Sim	18	4,17	1,581	0,627	Sim	49	4,02	1,534	0,967
	Não	42	3,95	1,545	0,631	Não	12	4,00	1,595	0,969
As necessidades e expectativas dos clientes mudam frequentemente.	Sim	18	4,72	1,364	0,369	Sim	49	4,49	1,474	0,514
	Não	42	4,33	1,588	0,342	Não	12	4,17	1,749	0,564
Os avanços tecnológicos mudam rapidamente.	Sim	18	4,89	1,278	0,311	Sim	49	4,65	1,627	0,181
	Não	42	4,40	1,822	0,246	Não	12	3,92	1,929	0,241
O crescimento do mercado proporciona razoáveis perspectivas de crescimento.	Sim	18	3,67	1,534	0,729	Sim	49	3,94	1,613	0,272
	Não	42	3,83	1,766	0,715	Não	12	3,33	2,015	0,349

Fonte: Elaboração própria

7.4.6 - Aprendizagem Organizacional

Um dos factores que determinam a cultura de uma organização é a aprendizagem que os dirigentes estabelecem na empresa. Da análise realizada à aprendizagem organizacional verificamos que 32,3% dos inquiridos consideram o trabalho de equipa entre diversas áreas uma forma comum de trabalhar, 20% encara a aprendizagem como um investimento e não como um custo enquanto 23,1% a consideram uma chave para a melhoria, 23,1% vêem a comunicação como uma forma de manter as lições aprendidas ao longo da história, sendo que 18,5% dos inquiridos dispõem de alguns mecanismos que permitem aos funcionários partilhar experiências entre projectos, equipas e unidades.

Perante as percentagens analisadas constatamos que as empresas dão importância à aprendizagem organizacional, encarando o trabalho de equipa e a aprendizagem do pessoal como um factor a ter em conta na organização.

A hipótese 2.6 tenta averiguar se a *aprendizagem organizacional tem influência na escolha dos instrumentos de controlo de gestão implementados nas PME Portuguesas*. Tendo em consideração os dados obtidos, parece que a aprendizagem organizacional é um factor que influencia a escolha e o uso da ferramenta de controlo. O nível de significância é linear e baixo, pelo que a percentagem de rejeitar a hipótese nula é alta.

Este cenário sucede em ambos os métodos, ou seja, a aprendizagem organizacional é uma causa para qualquer modelo de ferramenta de controlo de gestão, confirmando assim a hipótese. A escassez de estudos com este factor contingencial torna-se difícil realizar qualquer tipo de comparação e apreciação.

Quadro nº17 – A aprendizagem organizacional como factor de contingência

Aprendizagem Organizacional	Utiliza o BSC ou TBD?	Nº	Média	Desvio Padrão	Significância	Utiliza algum tipo de orçamento?	Nº	Média	Desvio Padrão	Significância
O trabalho de equipa entre diversas áreas é uma forma comum de trabalhar.	Sim	18	6,17	,924	0,032	Sim	51	5,82	1,144	0,006
	Não	43	5,37	1,415	0,013	Não	12	4,67	1,723	0,045
A aprendizagem do pessoal é encarada como um investimento e não como um custo.	Sim	18	6,28	,826	0,004	Sim	51	5,69	1,334	0,022
	Não	43	5,16	1,463	0,000	Não	12	4,67	1,435	0,040
Os valores da empresa consideram a aprendizagem como uma chave para a melhoria.	Sim	18	6,28	,752	0,006	Sim	51	5,75	1,214	0,033
	Não	43	5,26	1,432	0,001	Não	12	4,83	1,642	0,092
A comunicação organizacional mantém vivas as lições aprendidas ao longo da história.	Sim	18	5,94	,938	0,023	Sim	51	5,57	1,136	0,056
	Não	43	5,19	1,239	0,013	Não	12	4,83	1,337	0,099
A empresa dispõe de mecanismos que permitem aos funcionários partilhar lições entre projectos, equipas e unidades.	Sim	18	5,39	1,501	0,014	Sim	51	4,84	1,605	0,013
	Não	43	4,26	1,634	0,013	Não	12	3,50	1,732	0,026

Fonte: Elaboração própria

7.4.7 - Estrutura Organizacional

A estrutura de uma PME é conhecida por ser bastante simples e pouco vertical. No que diz respeito à estrutura organizacional, podemos dizer que não existe delegação de autoridade dos dirigentes aos trabalhadores. Deste modo, verifica-se alguma delegação de autoridade quanto ao desenvolvimento de novos produtos/serviços (22,2%) mas observa-se uma percentagem menor quanto a contratações/despeditamentos (10,9%). No que diz respeito à afectação do orçamento pelas diversas áreas funcionais, a delegação é normal (30,6%) e em relação à fixação de preços esta não se verifica em 7,9% dos casos. Quando questionados sobre a importância das tarefas estarem claramente especificadas e os respectivos critérios de desempenho definidos, 17,5% das empresas em estudo reconhecem o seu valor.

As respostas fornecidas pelos inquiridos descrevem a inexistência de delegação de autoridade no que diz respeito a métodos unicamente tradicionais, confirmando Russo (2006), na pouca delegação de decisão por parte do dirigente aos subordinados e

centrando-se apenas no dirigente, uma vez que a estrutura organizacional é bastante simples. Para Garengo e Bititci (2007) revelam na sua investigação que a autoridade proporciona um sistema de controlo de sucesso. Atendendo a que os orçamentos são a ferramenta mais utilizada pelos inquiridos, confirma-se que este instrumento provoca a imposição da autoridade vertical (Scarlett, 2007).

A hipótese 2.7 ambiciona saber se a *estrutura organizacional tem influência na escolha dos instrumentos de controlo de gestão implementados nas PME Portuguesas*. Os resultados parecem indicar que existe uma diferenciação relativa ao tipo de métodos de controlo, isto é, métodos exclusivamente tradicionais, como o orçamento, são um factor que determina a escolha e influencia a ferramenta de controlo, visto que o nível de significância é baixo. Por sua vez, para métodos predominantemente tradicionais, como o *Balanced Scorecard* e o *Tableaux de Bord*, nada se pode concluir acerca da estrutura organizacional uma vez que o nível de significância é maioritariamente alto.

A divergência de resultados motiva uma análise cuidadosa. Os métodos exclusivamente tradicionais revelam, segundo os dados, a inexistência de delegação de autoridade confirmando parcialmente a hipótese levantada.

Quadro nº18 – A estrutura organizacional como factor de contingência

Estrutura Organizacional	Utiliza o BSC ou TBD?	Nº	Média	Desvio Padrão	Significância	Utiliza algum tipo de orçamento?	Nº	Média	Desvio Padrão	Significância
Delega autoridade quanto ao desenvolvimento de novos produtos/serviços?	Sim	18	4,17	2,065	0,747	Sim	50	4,16	2,024	0,109
	Não	42	3,98	2,089	0,746	Não	12	3,08	2,193	0,141
Delega autoridade quanto a contratações/despedimentos?	Sim	18	3,22	1,927	0,813	Sim	51	3,37	1,928	0,033
	Não	43	3,09	1,937	0,813	Não	12	2,08	1,379	0,014
Delega autoridade quanto à afectação do orçamento pelas diversas áreas funcionais?	Sim	18	3,61	1,787	0,998	Sim	51	3,84	1,617	0,014
	Não	41	3,61	1,745	0,998	Não	10	2,40	1,776	0,034
Delega autoridade quanto a decisões sobre fixação de preços?	Sim	18	3,11	1,811	0,811	Sim	50	3,36	1,804	0,147
	Não	42	3,24	1,897	0,808	Não	12	2,50	1,883	0,171
As tarefas de cada um estão claramente especificadas, com os respectivos critérios de desempenho definidos.	Sim	17	5,65	1,412	0,240	Sim	49	5,41	1,540	0,327
	Não	42	5,12	1,596	0,219	Não	12	4,92	1,564	0,342

Fonte: Elaboração própria

7.4.8 - Sistemas de Informação

Os sistemas de informação de uma PME são do conhecimento de serem bastante simples. A maioria dos inquiridos possui sistemas de informação semelhantes: 92,5% utilizam folhas de cálculo como o Excel, 82,1% possuem um programa informático de contabilidade, 80,6% adquiriram *software* básico de gestão, 56,7% utilizam bases de dados e, com menor expressão, 34,3% dão uso a sistemas integrados de gestão. Apenas 17,9% dos inquiridos referem ter um sistema de informação diferente dos referenciados.

Quadro nº19 – Sistemas de informação que as PME inquiridas utilizam

	Utiliza
Folhas de cálculo (tipo excel)?	92,5%
Algum programa informático de contabilidade?	82,1%
<i>Software</i> básico de gestão?	80,6%
Bases de dados (data <i>warehousing</i>)?	56,7%
Sistemas integrados de gestão (ERP, CRM, etc.)?	34,3%
Outros tipos de tecnologias? Quais?	17,9%

Fonte: Elaboração própria

Por outro lado, os sistemas de informação que as empresas pretendem vir a utilizar são os sistemas integrados de gestão (17,9%), as bases de dados (9%) e *software* básico de gestão (6%). As restantes percentagens têm pouca relevância, dado que já estão a ser utilizadas actualmente.

Quadro nº20 – Sistemas de informação que as PME inquiridas pensam vir a utilizar

	Pensa vir a utilizar
Sistemas integrados de gestão (ERP, CRM, etc.)?	17,9%
Bases de dados (data <i>warehousing</i>)?	9,0%
<i>Software</i> básico de gestão?	6,0%
Algum programa informático de contabilidade?	3,0%
Folhas de cálculo (tipo excel)?	1,5%
Outros tipos de tecnologias? Quais?	0,0%

Fonte: Elaboração própria

É de realçar que 35,8% não pensam vir a utilizar sistemas integrados de gestão enquanto 23,9% rejeita a implementação de bases de dados.

Quadro nº21 – Sistemas de informação que as PME inquiridas não pensam vir a utilizar

	Não pensa vir a utilizar
Sistemas integrados de gestão (ERP, CRM, etc.)?	35,8%
Bases de dados (data <i>warehousing</i>)?	23,9%
Algum programa informático de contabilidade?	9,0%
<i>Software</i> básico de gestão?	6,0%
Folhas de cálculo (tipo excel)?	3,0%
Outros tipos de tecnologias? Quais?	3,0%

Fonte: Elaboração própria

Condor e Rebut (2007) referem que a origem dos instrumentos de controlo de gestão são os sistemas de informação, e que quanto mais agressivo for o mercado mais sofisticado é o sistema de informação. Uma vez que o mercado, segundo os inquiridos, encontra-se estável, embora a agressividade que existe no que concerne aos clientes.

A hipótese 2.8 tenta averiguar se os *sistemas de informação têm influência na escolha dos instrumentos de controlo de gestão implementados nas PME Portuguesas*. Tendo em consideração os dados obtidos, verificamos que os sistemas de informação têm alguma preponderância na escolha e uso da ferramenta de controlo, nomeadamente a base de dados para todos os métodos de controlo e a folha de cálculo do tipo Excel no caso dos orçamentos. Deste modo, podemos confirmar parcialmente a hipótese de que os sistemas de informação são factores de contingência na adopção e uso do instrumento de controlo de gestão.

Quadro nº22 – Os sistemas de informação como factor de contingência

			Utiliza o BSC ou TBD?			Significância	Utiliza algum tipo de orçamento?		Significância
			0	Sim	Não		Sim	Não	
Utiliza os sistemas integrados de gestão?	Sim	Frequência	0	9	14	0,308	20	3	0,266
		% em linha	,0%	39,1%	60,9%		87,0%	13,0%	
		% em coluna	,0%	50,0%	35,9%		42,6%	25,0%	
	Não	Frequência	2	9	25		27	9	
		% em linha	5,6%	25,0%	69,4%		75,0%	25,0%	
		% em coluna	100,0%	50,0%	64,1%		57,4%	75,0%	
Utiliza os softwares básicos de gestão?	Sim	Frequência	2	17	34	0,413	43	10	0,684
		% em linha	3,8%	32,1%	64,2%		81,1%	18,9%	
		% em coluna	100,0%	94,4%	82,9%		87,8%	83,3%	
	Não	Frequência	0	1	7		6	2	
		% em linha	,0%	12,5%	87,5%		75,0%	25,0%	
		% em coluna	,0%	5,6%	17,1%		12,2%	16,7%	

Utiliza programa informático de gestão?	Sim	Frequência	2	16	36	0,811	45	9	0,164
		% em linha	3,7%	29,6%	66,7%		83,3%	16,7%	
		% em coluna	100,0%	88,9%	85,7%		90,0%	75,0%	
	Não	Frequência	0	2	6		5	3	
		% em linha	,0%	25,0%	75,0%		62,5%	37,5%	
		% em coluna	,0%	11,1%	14,3%		10,0%	25,0%	
Utiliza base de dados?	Sim	Frequência	0	16	21	0,013	34	3	0,002
		% em linha	,0%	43,2%	56,8%		91,9%	8,1%	
		% em coluna	,0%	88,9%	52,5%		72,3%	25,0%	
	Não	Frequência	1	2	19		13	9	
		% em linha	4,5%	9,1%	86,4%		59,1%	40,9%	
		% em coluna	100,0%	11,1%	47,5%		27,7%	75,0%	
Utiliza folhas de cálculo do tipo excel?	Sim	Frequência	2	18	41	0,489	52	9	0,000
		% em linha	3,3%	29,5%	67,2%		85,2%	14,8%	
		% em coluna	100,0%	100,0%	93,2%		100,0%	75,0%	
	Não	Frequência	0	0	3		0	3	
		% em linha	,0%	,0%	100,0%		,0%	100,0%	
		% em coluna	,0%	,0%	6,8%		,0%	25,0%	

Fonte: Elaboração própria

7.5 - A IMPORTÂNCIA DAS PRÁTICAS/FERRAMENTAS DE CONTROLO DE GESTÃO NO DESEMPENHO ORGANIZACIONAL

A implementação de um sistema de controlo de gestão numa empresa tem como finalidade principal melhorar o desempenho organizacional (Simon, 2007). O quadro 3 do questionário pretende analisar esse pressuposto nos últimos 3 anos, permitindo verificar resultados satisfatórios na maioria dos inquiridos.

No que concerne ao crescimento de volume de vendas, os inquiridos consideram ser satisfatório (23,9%) tal como o retorno sobre o investimento (29,9%) e o crescimento do resultado líquido antes de imposto (33,3%). A nível do desenvolvimento de novos produtos e da entrada em novos mercados as empresas encontram-se satisfeitas (17,5% e 21,9%, respectivamente). A tendência é contrariada pela imagem de marca, sobre a qual 22,7% dos inquiridos dizem estar muito satisfeitos.

Os indicadores de desempenho, segundo várias perspectivas, foram também objecto de estudo. Realizando uma análise global constatamos que a nível financeiro, na perspectiva dos processos internos e de aprendizagem e desenvolvimento organizacional, as empresas consideram estar muito satisfeitas, enquanto na óptica dos clientes o resultado é um pouco superior, ou seja, as empresas encontram-se ainda mais satisfeitas.

Garengo e Bititci (2007) demonstram no seu estudo que os sistemas de informação quanto mais avançados se apresentem, mais favorecem o desempenho organizacional. A relação dos inquiridos com os sistemas de informação não é conclusiva, dado que não podemos indicar onde se encontra a barreira de sistemas de informação sofisticados.

Segundo os dados obtidos, a hipótese 3 de que o desempenho organizacional é afectado pelo instrumento de controlo é confirmada parcialmente em ambos os métodos, ou seja, independentemente do tipo de ferramenta que os inquiridos possuam este facto vai-se repercutir no desempenho organizacional.

Quadro nº23 – Desempenho organizacional como influência da ferramenta de controlo

Desempenho Organizacional	Utiliza o BSC ou TBD?	Nº	Média	Desvio Padrão	Significância	Utiliza algum tipo de orçamento?	Nº	Média	Desvio Padrão	Significância
Crescimento do volume de vendas.	Sim	18	4,78	1,003	0,081	Sim	52	4,52	1,196	0,009
	Não	44	4,11	1,450	0,045	Não	12	3,42	1,621	0,044
Retorno sobre o investimento.	Sim	18	4,33	1,495	0,152	Sim	52	4,13	1,314	0,035
	Não	44	3,80	1,250	0,189	Não	12	3,25	1,138	0,030
Crescimento do resultado líquido antes de imposto.	Sim	18	4,72	1,364	0,009	Sim	52	4,17	1,368	0,060
	Não	44	3,70	1,340	0,012	Não	12	3,33	1,371	0,073
Desenvolvimento de novos produtos.	Sim	17	5,06	1,638	0,017	Sim	50	4,40	1,616	0,121
	Não	43	3,93	1,580	0,022	Não	11	3,55	1,695	0,149
Entrada em novos mercados.	Sim	18	4,39	1,501	0,396	Sim	49	4,31	1,475	0,044
	Não	42	4,02	1,522	0,396	Não	12	3,33	1,435	0,052
Imagem de marca.	Sim	18	5,39	1,378	0,175	Sim	51	4,92	1,481	0,602
	Não	44	4,84	1,446	0,171	Não	12	5,17	1,337	0,583

Fonte: Elaboração própria

Como corolário desta situação, os indicadores de desempenho seguem a mesma linha. Como sugerem os resultados, em ambos os métodos, os indicadores de desempenho confirmam parcialmente a hipótese anteriormente mencionada.

Quadro nº24 – Indicadores de desempenho

Indicadores de Desempenho	Utiliza o BSC ou TBD?	Nº	Média	Desvio Padrão	Significância	Utiliza algum tipo de orçamento?	Nº	Média	Desvio Padrão	Significância
Sob uma perspectiva financeira, concorda com o retorno sobre o investimento?	Sim	17	5,47	1,068	0,064	Sim	49	5,24	1,217	0,002
	Não	42	4,81	1,273	0,050	Não	12	4,00	1,044	0,002
Sob uma perspectiva financeira, concorda com a taxa de crescimento do volume de negócios?	Sim	17	5,41	,939	0,006	Sim	49	4,84	1,344	0,120
	Não	42	4,38	1,343	0,002	Não	12	4,17	1,193	0,106
Sob uma perspectiva financeira, concorda com o resultado operacional/margem bruta/EVA?	Sim	15	5,67	1,113	0,004	Sim	46	4,89	1,418	0,187
	Não	41	4,49	1,344	0,002	Não	11	4,27	1,191	0,154

Controlo de Gestão das PME Portuguesas:

Uma Abordagem Contingencial

Sob uma perspectiva de processos internos, concorda com os índices de produtividade?	Sim	18	5,50	1,249	0,119	Sim	50	5,26	1,322	0,063
	Não	41	4,93	1,292	0,118	Não	11	4,45	1,036	0,040
Sob uma perspectiva de processos internos, concorda com o custo Industrial unitários dos produtos acabados?	Sim	15	5,47	1,246	0,277	Sim	45	5,22	1,295	0,490
	Não	39	5,03	1,347	0,265	Não	11	4,91	1,514	0,538
Sob uma perspectiva de processos internos, concorda com a taxa de rejeições/conformidades?	Sim	17	4,88	1,654	0,774	Sim	45	4,96	1,476	0,125
	Não	37	4,76	1,402	0,788	Não	11	4,18	1,471	0,139
Sob uma perspectiva de aprendizagem e desenvolvimento organizacional, concorda com o n.º de novas ideias aprovadas, produtos e serviços?	Sim	17	4,88	,993	0,388	Sim	47	4,77	1,306	0,184
	Não	40	4,55	1,431	0,320	Não	11	4,18	1,250	0,186
Sob uma perspectiva de aprendizagem e desenvolvimento organizacional, concorda com o n.º de horas de formação por trabalhador?	Sim	18	5,22	1,437	0,103	Sim	50	4,90	1,488	0,193
	Não	41	4,56	1,397	0,111	Não	11	4,27	1,104	0,128
Sob uma perspectiva de aprendizagem e desenvolvimento organizacional, concorda com os índices de satisfação do pessoal?	Sim	18	5,22	1,517	0,220	Sim	50	5,00	1,457	0,357
	Não	42	4,74	1,326	0,250	Não	12	4,58	1,084	0,278
Sob uma perspectiva de aprendizagem e desenvolvimento organizacional, concorda com o investimento em tecnologia por trabalhador?	Sim	18	4,50	1,543	0,421	Sim	50	4,74	1,440	0,978
	Não	41	4,80	1,229	0,465	Não	11	4,73	,786	0,968
Sob uma perspectiva de clientes, concorda com o índice de satisfação dos clientes/cumprimento dos tempos de entrega?	Sim	18	6,06	1,474	0,683	Sim	50	6,00	1,107	0,637
	Não	42	5,93	,894	0,737	Não	12	5,83	1,030	0,626
Sob uma perspectiva de clientes, concorda com o crescimento do volume de negócios com novos clientes?	Sim	18	5,06	1,731	0,608	Sim	49	5,27	1,366	0,345
	Não	42	5,26	1,270	0,652	Não	12	4,83	1,586	0,399
Sob uma perspectiva de clientes, concorda com o crescimento do volume de negócios dos clientes actuais?	Sim	18	5,39	1,852	0,586	Sim	50	5,36	1,439	0,188
	Não	42	5,17	1,228	0,645	Não	12	4,75	1,357	0,184

Fonte: Elaboração própria

8 - CONSIDERAÇÕES FINAIS

8.1 - PRINCIPAIS CONCLUSÕES

Após efectuada a pesquisa bibliográfica e analisados os resultados apresentados, podemos não só retirar conclusões, no seguimento das questões de estudo levantadas, mas também enumerar algumas sugestões para eventuais investigações futuras, visto que a investigação foi patenteada por algumas limitações.

As **ferramentas de controlo de gestão** são uma realidade nas empresas e são outro assunto que nos propusemos estudar. Neste aspecto os resultados foram bastante conclusivos: os orçamentos são o instrumento mais utilizados, por cerca de 2/3 das PME portuguesas, seguido dos objectivos colectivos, da contabilidade analítica, dos objectivos individuais e da produção de resultados intercalares. As ferramentas com ênfase em medidas não financeiras, como o *Balanced Scorecard* e o *Tableaux de Bord*, são ainda pouco utilizados pelas empresas portuguesas.

Os factores de contingência são determinantes e influenciam a escolha e o modo de funcionamento do sistema de controlo de gestão. Desta forma, a **dimensão da empresa** ao nível dos recursos humanos não nos possibilitou observar se tem influência na escolha da ferramenta de controlo.

A **características dos dirigentes**, designadamente a sua falta de formação em Gestão/Economia e de possuírem habilitações literárias baixas são causas, para diversos autores, para que os sistemas de controlo sejam pouco consistentes. O facto é que esta investigação confirma parcialmente esta hipótese e segundo os resultados obtidos apenas o perfil dos dirigentes influenciam o instrumento de controlo.

O facto de não haver formação por parte dos dirigentes implica falhas nalguns aspectos que sustentam o sistema de controlo. A falta de **orientação empreendedora** por parte das empresas é determinante, visto que não é possível chegar a determinado sítio sem saber por onde caminhar. Esta ausência de orientação empreendedora contrasta com a intenção de garantir a perpetuidade da organização, facto cuja única explicação pode ser

eventualmente a falta de formação do dirigente. Embora estes factos fossem verificados ao longo do trabalho, este factor não nos permitiu verificar se tem influência na escolha do instrumento de controlo.

As empresas demonstram um grande interesse no cliente, atribuindo assim uma **orientação para o mercado** na qual o cliente está na origem dos seus produtos/serviços e não o inverso. Mesmo assim, os dados fornecidos pelos inquiridos não nos permitiu descortinar se este factor tem preponderância na ferramenta de controlo.

De igual forma, o **meio envolvente externo** não foi conclusivo relativamente à sua influência no sistema de controlo de gestão, apesar de os inquiridos demonstrarem interesse na turbulência do meio envolvente e tentarem acompanhar os avanços tecnológicos e as expectativas e necessidades dos clientes.

Pelo facto de as empresas considerarem o trabalho em equipa e a aprendizagem do pessoal factores importantes, demonstra que a **aprendizagem organizacional** é um factor de contingência relevante para o sistema de controlo das empresas e que influencia positivamente a sua escolha.

A **estrutura organizacional** de uma PME é caracterizada por ser simples. Deste facto resulta a falta de delegação de autoridade pelo dirigente aos subordinados, condicionando o seu desempenho. Este factor de contingência permitiu-nos confirmar parcialmente a sua influência na selecção do instrumento de controlo.

Os **sistemas de informação** auxiliam e sustentam o sistema de controlo de gestão nas PME. Pelos resultados demonstrados, este factor é considerado o controlo interno de uma organização e, como tal, quanto mais elaborado for maior será o suporte às ferramentas de controlo. Entre os sistemas de informação destacam-se as folhas de cálculo como o Excel, os programas informáticos de contabilidade, os *softwares* básicos de gestão e as bases de dados. Pelos resultados obtidos, os sistemas de informação são factores que influenciam parcialmente a escolha da ferramenta de controlo.

Controlo de Gestão das PME Portuguesas: Uma Abordagem Contingencial

Quadro n°25 – Resumo dos factores de contingência

Hipótese	Factor Contingência	Influência na escolha ou funcionamento da ferramenta de CG
H 2.1	Dimensão da Empresa	Não conclusivo
H 2.2	Perfil do Dirigente	Confirmado Parcialmente
H 2.3	Orientação Empreendedora	Não conclusivo
H 2.4	Orientação para o Mercado	Não conclusivo
H 2.5	Meio Envolvente Externo	Não conclusivo
H 2.6	Aprendizagem Organizacional	Confirmado
H 2.7	Estrutura Organizacional	Confirmado Parcialmente
H 2.8	Sistemas de Informação	Confirmado Parcialmente

Fonte: Elaboração própria

A finalidade da implementação de uma ferramenta de controlo de gestão por parte das empresas tem em vista o bom **desempenho organizacional**. A grande maioria dos inquiridos considera que o seu desempenho é satisfatório. Numa perspectiva dos clientes o desempenho é bastante bom, enquanto na vertente financeira, dos processos internos e de aprendizagem e desenvolvimento organizacional, são apenas bons, ou seja, um pouco inferiores. Os resultados da investigação demonstram que o desempenho organizacional é influenciado parcialmente e positivamente pela ferramenta de controlo de gestão adoptada.

8.2 - LIMITAÇÕES DO ESTUDO

A realização deste trabalho esteve sujeita a algumas limitações e dificuldades. Uma das principais restrições relaciona-se com a técnica de recolha de dados utilizada para a obtenção de informação: os questionários apresentam diversas desvantagens, mencionadas anteriormente, o que por vezes condicionou o desenrolar normal do trabalho. Destacam-se o reduzido número de questionários recepcionados e a sua própria resposta tardia, um grande número de perguntas sem resposta e o facto de não ser possível auxiliar o inquirido no esclarecimento de eventuais dúvidas.

A análise limitada ao contexto português é outra lacuna que este trabalho apresenta, tal como parte dos questionários recebidos não respeitarem algumas regras fundamentais para poderem ser incluídos no trabalho.

O tempo restrito com que se deparou a investigação impossibilitou que a realização de uma análise às características do controlo de gestão para as empresas portuguesas, *item* contemplado no questionário.

8.3 - SUGESTÕES PARA INVESTIGAÇÕES FUTURAS

Se por um lado o trabalho apresenta algumas limitações, por outro conduz a sugestões de investigação futura. O estudo de caso longitudinal *case studies*, desenvolvido por um período de tempo alargado, permitiria ter em conta aspectos dinâmicos não captados por análises *cross-section*. É uma sugestão plausível que exige análise, permitindo estudar o comportamento evolutivo dos sistemas de controlo nas PME.

Outra sugestão pertinente prende-se com a observação do comportamento dos sistemas de controlo de gestão ao longo do ciclo de vida da empresa, bem como compará-los tendo em conta a dimensão das empresas.

Seria oportuno clarificar a evolução das ferramentas com enfoque em medidas não financeiras em Portugal, como o *Balanced Scorecard* e *Tableaux de Bord*, e não apenas nas PME, devido à intensa investigação que existe sobre estes instrumentos. Ainda sobre as ferramentas seria conveniente esclarecer a questão do orçamento provocar uma autoridade vertical e entender de que forma é exercida.

Aumentar a amostra e recorrer a análises com equações estruturais seria eventualmente uma forma de enriquecer o conhecimento desta temática e poderia ser também um estímulo para futuras investigações.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Abi Azar J. (2007), « Les outils de contrôle de gestion dans le contexte des PME : cas de PMI au Liban », *Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, Tunis

Amat J. e Gomes J. (2005), “Controle de Gestão – Uma perspectiva Global”. Trabalho apresentado no IV Congresso Internacional de Custos, Universidade Estadual de Campinas

Antony R. e Dearden J. (1975), “Management Control Systems – Text and Cases”. Instituto Politécnico da Covilhã.

Anthony, R.N. (1965), “Planning and Control Systems: A Framework for Analysis”, Harvard Business School Press, Boston, MA.

Bajan-Banaszak (1993), « L’expert-comptable et le conseil en gestion », *Revue Française de Comptabilité*, n° 249, pg. 95-101

Bjelland O. e Wood R. (2008), “Five ways to transform a business”. *Strategy & Leadership*, Vol. 36, n° 3 pg. 4-14.

Blankenship, A.B., Breen, G.E. e Dutka, A. (1998), “State of the Marketing Research”, NTC Business Books, em colaboração com a *American Marketing Association*, Chicago.

Bourguignon A., Malleret M. e Nørreklit H. (2001), “Balanced scorecard versus French tableau de bord: beyond dispute, a cultural and ideological perspective”.

Brochand, B. (2000), “Mercator 2000: teoria e pratica do marketing”, Publicações Dom Quixote, 9a edição, Lisboa.

Bryman, A. e Cramer, D. (1992), *Análise de dados em Ciências Sociais – Introdução às Técnicas Utilizando o SPSS*, Celta Editora, Coleção Métodos e Técnicas, Oeiras.

Burns, A.C. e Bush R.F. (2000), “Marketing Research”, Prentice Hall, 3ª edição, New Jersey.

Burns J. e Scapens J. (2000), “Conceptualising management accounting change: an institutional framework, forthcoming”. *Management Accounting Research*, Vol. 11, Issue 1, pg. 3-25

Burns J. e Vavio J. (2001), “Management accounting change”. *Management Accounting Research*, Vol. 12, Issue 4, pg. 389 – 402.

Cervo, A.L. e Bervian, P.A. (1981), “Metodologia científica”. McGraw-Hill do Brasil Ltda, 2ªEd., São Paulo.

Chenhall, R.H. (2003), “Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future”, *Accounting, Organizations and Society*, N° 28, pg. 127-68.

Cleland D. e King W. (1972), “Management: A Systems Approach”. McGraw-hill Series in Management.

Combes H. (2007), “Budget is still king”. *Chartered Accountants Journal*, Jul, Vol. 86 Issue 6, pg. 44.

Condor R. e Rebut K., (2007), “Déterminants et modes opératoires du controle de gestion dans le PME: une approche qualitative comparative”. *Congrès de l’Association Francophone de Comptabilité*.

Covaleski M., Evans III J.,Luft J. e Shields M. (2003), “Budgeting Research: Three Theoretical Perspectives and Criteria for Selective Integration”. *Journal of Management Accounting Research*; 15, pg. 3.

Davila T. (2005), “An exploratory study on the emergence of management control systems: formalizing human resources in small growing firms”, *Accounting, Organizations and Society*, 30, pg. 223-248.

DuBrin, A.J. (2000), “Essentials of Management,” South-Western College Publishing, New York, NY.

Fisher J. (2005), “Contingency-based research on management control systems: Categorization by Level of Complexity”. *Journal of Accounting Literature*; 1995; 14, pg. 24.

Fernandes, A.J. (1994). “Métodos e regras para elaboração de trabalhos académicos e científicos”. Porto Editora, Colecção Educação, Porto.

Fernandes, D. e Santos, C. (2006), “Orientação Empreendedora: Um estudo sobre as consequências do empreendedorismo nas organizações”. ERA electrónica. ISSN 1676-5648. Fundação Getulio Vargas. Escola de Administração de Empresas de São Paulo.

Flamholtz, E.G. (1979), “Organizational control systems as managerial tool”. *California management review*. Vol. 22, N° 2, winter, pg. 50-59.

Garengo P. e Butitci U. (2007), “Towards a contingency approach to performance measurement: an empirical study in Scottish SMEs”. *International Journal of Operations & Production Management*, Vol. 27, N° 8, pg. 802-825.

Ghobadian, A. e Gallear, D. (1997), “TQM and Organization size”. *International Journal of Operations & Production Management*, Vol.17, N°2, pg. 121-163.

Godkin L. e Allcorn S. (2008), “Overcoming Organizational Inertia: A Tripartite Model for Achieving Strategic Organizational Change”. *The Journal of Applied Business and Economics*; Vol. 8, N° 1; pg. 82.

Guimarães, R. e Cabral, J. (1997), *Estatística*, McGraw-Hill de Portugal, Lisboa.

Hair, J.F., Anderson, R.E, Tatham, R.L. e Black, W.C (1998), *Multivariate Data Analysis*, 5ª Edição, Prentice Hall, New Jersey.

Haksever, C. (1996), “Total quality Management in the Small Business Enviroment”. *Business Horizons*, Março-Abril, pg. 33-40.

Hammermeister (2005), “Le design du systeme de contrôle de gestion des PME: une quête de stabilité adaptative.

Hansen S., Otley D. e Van der Stede W., (2003), “Practice Developments in Budgeting: An Overview and Research Perspective”. *Journal of Management Accounting Research*; 15, pg. 95.

Henri, J.F. (2006), “Management control systems and strategy: A resource-based perspective”. *Accounting, Organizations and Society*, 31, pg. 529-558.

Herath, S.K. (2007), “A framework for management control research”. *Journal of Management Development*. Vol. 26, Nº 9, pg. 895-915.

Hofstede, G.H. (1967), “The game of budget control”. *Koninklijke Van Gorcum & Comp.*, Holland.

Hope J. e Fraser R. (2003), “Who needs budgets?”. *Harvard Business Review* 81(2), pg.108-15,126.

Jensen, M. (2001), “Corporate Budgeting Is Broken - Let's Fix It”. *Harvard Business Review*. Vol. 79 Issue 10, pg. 94-101.

Johnson, H.T. e Kaplan, R.S. (1987), “ Relevance lost: the rise and fall of management accounting” . *Harvard Business School*, Boston.

Jordan H., Neves J. e Rodrigues J. (1999), “O Controlo de Gestão – Ao Serviço da Estratégia e dos Gestores”. Áreas Editora, SA, 3ª edição, Lisboa.

Jordan H., Neves J. e Rodrigues J. (2005), “O Controlo de Gestão – Ao Serviço da Estratégia e dos Gestores”. Áreas Editora, SA, 6ª edição, Lisboa.

Jordan H., Neves J. e Rodrigues J. (2007), “O Controlo de Gestão – Ao Serviço da Estratégia e dos Gestores”. Áreas Editora, SA, 7ª edição, Lisboa.

Juozapavičiūt A. e Stončiuvien N. (2007), “Flexible budgets and the problems of their preparation”.

Kaplan, R.S. e Norton, D.P. (1992), “The balanced scorecard - measures that drive performance”. *Harvard Business Review* 70, 1, pg.61-66.

Kaplan, R. S. e Norton, D. P. (1996), “Using the balanced scorecard as a strategic management system”. *Harvard Business Review* 74, 1, pg. 75-85.

Lakatos, E.M. e Marconi, M.A. (1996), “Fundamentos de Metodologia Científica”. São Paulo: Atlas.

Lavarda C.E.F. (2008), “El Alcance de los Sistemas Contables de Gestión en las PYME: Su Impacto en la Eficiencia Empresarial. Estudio Empírico en el Sector de la Madera y del Mueble de la Comunidad Valenciana”. Tesis Doctoral. Universitat de València – Facultat d’Economia – Departament de Comptabilitat.

Lavigne B. (2002), « Contribution à l'étude de la genèse des systèmes d'information comptable des PME : une approche empirique », *Actes du XXIIIème Congrès de l'Association Française de Comptabilité*, Toulouse.

Libby, T. (2007), « Beyond Budgeting or Budgeting Reconsidered? A Comprehensive Survey of North” American Managers’ Views.

Mattila P. e Åhlqvist M. (2001), Performance Measurement in Entrepreneurial Organisations: An Empirical Study of Swedish Manufacturing Firms. Master Thesis. Graduate Business School. Gotesborg University, Sweden.

Marcos, J. e Naia, P. (2000), “A Contabilidade Analítica, Estudos Previsionais e Formação no Século XXI”. Comunicación presentada en el I Encuentro Iberoamericano de Contabilidad de Gestión en Valencia.

Margerin, J. e Ausset, G. (1990), “A Contabilidade Analítica – Utensílio de Gestão e Ajuda à Decisão”, Ediprisma, Lisboa.

Merchant, K.A. (1985), “Control in Business Organizations”, Pitman, Boston, MA.

Meyssonier F. e C. Zawadzki (2007), « L’introduction du contrôle de gestion en PME: étude d’un cas de structuration tardive de la gestion d’une entreprise familiale en forte croissance », *Congrès de l’Association Francophone de Comptabilité*, Poitiers

Neely, A., Bourne, M. e Adams, M. (2003), “Better budgeting or beyond budgeting?” *Measuring Business Excellence*. Vol. 7, Nº 3, pg. 22, 7 pgs.

Neely, A., M. R. Sutcliff, e H. R. Heyns. (2001), “Driving Value Through Strategic Planning and Budgeting”. *New York, NY: Accenture*.

Nobre, T. (2001). « Méthodes et outils du contrôle de gestion dans les PME ». *Finance Contrôle Stratégie*. Vol. 4, Nº 2, Junho 2001, pg.119-148.

Otley, D., (1999), “Performance management: A framework for management control systems research”. *Management Accounting Research*. Kidlington..Vol. 10, Nº4, Dec 1999, pg. 363.

Oatley, D., (2003), “Management control and performance management: whence and whither?”. *The British Accounting Review*, 35 (4), pg. 309-326.

Otley, T. e Berry, J. (1980), “Control, Organisation and Accounting”. *Accounting, Organizations and Society*. Oxford, Vol. 5, N° 2; pg. 231.

Pestana, M.H. e Gageiro, J.N. (2008), “Análise de dados para ciências sociais A complementaridade do SPSS”. Edições Sílabo, 5ªedição, Lisboa.

Porter, Michael (2004), “Estratégia Competitiva – Técnicas para análise de industrias e da concorrência”, Editora Campus, 2a edição, São Paulo.

Ramos, C. e Gonçalves, D. (2002), “Balanced Scorecard: Uma ferramenta de gestão estratégica”. *Jornal de Contabilidade*. N° 298, pg. 4-8.

Rankin, F., Schwartz S. e Young R. (2003), “Management Control Using Nonbinding Budgetary Announcements”. *Journal of Management Accounting Research*; 15, pg. 75.

Reis, E. (1987), “A Recolha de Informação não estatística em economia. *Metodologia das Ciências Sociais*”, Biblioteca das Ciências do Homem, Edições Afrontamento, organizado por Augusto Santos Silva e José Madureira Pinto, Porto.

Rolph P. (1999), “The balanced scorecard: Get smart and get control”. *Chief Executive*; Jul/Aug 1999; 146; pg. 52

Russo, J. (2003), « Balanced Scorecard *versus* Tableau de Bord”. Artigo – CTOC.

Russo, J. (2006), “Balanced Scorecard para PME”, Lidel – edições técnicas, lda, 3ª edição, Lisboa-Porto.

Samuelson, L. (1999), “The effects of increasing turbulence on organizational control: Some reflections”. In *The Current State of Business Disciplines, Management*, Vol. 5, edited by S. B. Dahiya, 2017-2090. Rohtak, India: Spellbound.

Sandino T. (2007), « Introducing the first management control systems: evidence from the retail sector », *The Accounting Review*, Vol. 82, N°1, pg. 265-293.

Santin, S. e Caillie, D.V. (2008), “Le design du système de controle de gestion dès pme: Une quête de stabilité adaptative. *Enterpreneurship and innovation*”. HEC ULG. Ecole de Gestion de l’Université de Liège. November, N° 200811/01.

Scapens, R.W. (1984), « Management Accounting — a survey paper”. In: Scapens, R.W., Otley, D.T., Lister R.J., *Management Accounting, Organisation Theory and Capital Budgeting—Three Surveys*. Macmillan/ESRC, London, pg. 15-95.

Scapens, R.W. (2006), “Understanding management accounting practices: A personal journey”. *The British Accounting Review*, 38(1), pg.1-30.

Scarlett, B. (2007), “Management Accounting – Performance Evaluation”. *Financial Management*. London: Sep . pg. 54, 2 pgs.

Scheytt, T., Soin, K. e Metz, T. (2003), “Exploring notions of control across cultures: a narrative approach”, *European Accounting Review*, Sep., Vol. 12, Issue 3, pg. 515-547.

Schick, A. (2007), “Performance Budgeting and Accrual Budgeting: Decision Rules or Analytic Tools?” *OECD Journal on Budgeting*, 7, 2, pg. 109.

Sim K. e Koh H. (2001), “Balanced scorecard: A rising trend in strategic performance measurement”. *Measuring Business Excellence*, 5, 2, pg. 18.

Simon C. (2007), “A Configuration Form of fit in Management Accounting Contingency Theory: An Empirical Investigation”. *The Business Review, Cambridge*; Summer, 7, 2, pg. 220.

Smith K. (1997), “Management Control Systems and Strategy: A Critical Review”. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 22, Nº 2, pg. 207-232.

Sulaiman S. e Mitchell F. (2005), “Utilising a typology of management accounting change: An empirical analysis”

Thornbory G. e Farley L. (2007), “Budget basics”. *Occupational Health*; Aug 59, 8, pg. 20.

Villarmois, O. e Tondeur, H. (2005), “Controle et Strategie: Elements Empiriques. Centre Lillois d’Analyse et de Recherche sur l’Evolutio dès Enterprises”, UPRESA CNRS 8020, Mai.

Wallander, J. (1999), “Budgeting: An unnecessary evil”. *Scandinavian. Journal of Management* 15: 405421

Williams J., Dubrin A. e Sisk H. (1982), “Management & Organization”. South-Western Publishing Co, Ohio.

Yazdifar H., Zaman M., Tsamenyi M. e Askarany D. (2006), “Management accounting change in a subsidiary organisation”. *Critical Perspectives on Accounting*. Vol. 19, Issue 3, Abril, pg. 404-430.

ANEXOS

Questionário

Este questionário aborda os factores de contingência nas práticas de controlo de gestão e enquadra-se no âmbito da minha tese, elemento final para a conclusão do 2º Ciclo de Gestão.

O questionário é de natureza confidencial e o tratamento dos dados é efectuado de uma forma global, não sendo assim sujeito a qualquer tipo de análise individualizada, assegurando a garantia do anonimato.

Desde já, agradeço a sua disponibilidade e colaboração

Caracterização da Organização	
1. Identificação (Facultativo): _____	2. Sede (Distrito): _____
3. Sector de Actividade: <input type="checkbox"/> Indústria <input type="checkbox"/> Serviço <input type="checkbox"/> Comercio	CAE: _____
4. N° de Sócios (Accionistas): _____	5. Ano de constituição (Início da actividade): _____
6. N° de Trabalhadores: _____	7. Volume de Negócios em 2008 (Euros): _____
8. Mercado: <input type="checkbox"/> Essencialmente local <input type="checkbox"/> Essencialmente nacional <input type="checkbox"/> Essencialmente internacional	
9. Mercado: <input type="checkbox"/> Estável / de fraco crescimento <input type="checkbox"/> de crescimento moderado <input type="checkbox"/> de forte crescimento	
10. Processo de Produção: <input type="checkbox"/> Grandes lotes <input type="checkbox"/> Pequenos lotes <input type="checkbox"/> Contínuo <input type="checkbox"/> Por Encomenda <input type="checkbox"/> Não Aplicável	
11. Produtos e/ou serviços: <input type="checkbox"/> Definidos pela empresa e estandardizados <input type="checkbox"/> Definidos pelos clientes e personalizados <input type="checkbox"/> Ambos os tipos	
12. A organização encontra-se certificada? Normas ISO 9001: <input type="checkbox"/> Não <input type="checkbox"/> Sim Normas ISO 14001: <input type="checkbox"/> Não <input type="checkbox"/> Sim	
13. Considera que a organização onde trabalha é um negócio familiar? <input type="checkbox"/> Não <input type="checkbox"/> Sim Se sim: Considera que o negócio é familiar porque os membros da família assumem uma parte significativa da gestão ou detêm uma parte significativa do capital? <input type="checkbox"/> Não <input type="checkbox"/> Sim Se sim: A família em questão detém mais de 50% do capital? <input type="checkbox"/> Não <input type="checkbox"/> Sim	

Caracterização do Dirigente	
1. Perfil: <input type="checkbox"/> Proprietário/Fundador <input type="checkbox"/> Proprietário/Descendente <input type="checkbox"/> Gestor contratado	
2. Idade: _____ anos	3. Sexo: <input type="radio"/> Masc. <input type="radio"/> Fem. 4. N° de Anos de experiência: _____ anos
5. Há quantos anos dirige a empresa? _____ anos	
6. Habilitações literárias: <input type="checkbox"/> Ensino Primário <input type="checkbox"/> Ensino Secundário <input type="checkbox"/> Ensino Superior	
7. O dirigente tem alguma formação em Gestão ou Economia? <input type="checkbox"/> Não <input type="checkbox"/> Sim	
8. Indique por favor qual dos seguintes objectivos representa, para si, uma prioridade pessoal: <input type="checkbox"/> Garantir a perpetuidade da organização através de um crescimento sustentado <input type="checkbox"/> Garantir um crescimento significativo da organização, mesmo que implique alguns riscos	

Desempenho organizacional	
Numa escala de 1 (Muito inferior) a 7 (Muito superior), avalie por favor, baseado na sua percepção, o desempenho da organização nos últimos 3 anos, relativamente ao desempenho dos principais concorrentes, em termos de:	
	1 2 3 4 5 6 7
Crescimento do volume de vendas	<input type="radio"/> <input type="radio"/> <input type="radio"/> <input type="radio"/> <input type="radio"/> <input type="radio"/> <input type="radio"/>
Retorno sobre o investimento	<input type="radio"/> <input type="radio"/> <input type="radio"/> <input type="radio"/> <input type="radio"/> <input type="radio"/> <input type="radio"/>
Crescimento do resultado líquido antes de imposto	<input type="radio"/> <input type="radio"/> <input type="radio"/> <input type="radio"/> <input type="radio"/> <input type="radio"/> <input type="radio"/>

Desenvolvimento de novos produtos	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Entrada em novos mercados	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Imagem de marca	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Orientação Empreendedora							
Numa escala de 1 (plenamente em desacordo) a 7 (plenamente de acordo), indique o seu grau de concordância com as seguintes afirmações:							
Geralmente a nossa empresa prefere...							
Apostar fortemente no marketing dos nossos actuais produtos	1 <input type="radio"/>	2 <input type="radio"/>	3 <input type="radio"/>	4 <input type="radio"/>	5 <input type="radio"/>	6 <input type="radio"/>	7 <input type="radio"/>
Quantas novas linhas de produtos/serviços a empresa colocou no mercado nos últimos 5 anos?	Apostar fortemente na investigação e desenvolvimento de novos produtos						
Nenhuma nova linha de produtos ou serviços	1 <input type="radio"/>	2 <input type="radio"/>	3 <input type="radio"/>	4 <input type="radio"/>	5 <input type="radio"/>	6 <input type="radio"/>	7 <input type="radio"/>
As mudanças nas linhas de produto ou serviços são mínimas	Imensas novas linha de produtos/serviços						
Na sua relação com os concorrentes, a empresa ...							
Responde geralmente a acções iniciadas pelos concorrentes	1 <input type="radio"/>	2 <input type="radio"/>	3 <input type="radio"/>	4 <input type="radio"/>	5 <input type="radio"/>	6 <input type="radio"/>	7 <input type="radio"/>
É muito raramente a primeira a introduzir novos produtos e/ou serviços, novas tecnologias, etc.	Inicia geralmente as acções que são depois seguidas pelos concorrentes						
Procura coexistir com os concorrentes de forma pacífica	1 <input type="radio"/>	2 <input type="radio"/>	3 <input type="radio"/>	4 <input type="radio"/>	5 <input type="radio"/>	6 <input type="radio"/>	7 <input type="radio"/>
Normalmente, o dirigente da empresa tem ...	É geralmente a primeira a introduzir novos produtos e/ou serviços, novas tecnologias, etc.						
Uma forte propensão para projectos de risco reduzido (com taxas de retorno previsíveis)	1 <input type="radio"/>	2 <input type="radio"/>	3 <input type="radio"/>	4 <input type="radio"/>	5 <input type="radio"/>	6 <input type="radio"/>	7 <input type="radio"/>
Na relação com o meio envolvente, o dirigente acredita que ...	Uma forte propensão para projectos de elevado risco (com taxas de retorno potencialmente mais altas)						
É preferível uma abordagem cautelosa e gradual	1 <input type="radio"/>	2 <input type="radio"/>	3 <input type="radio"/>	4 <input type="radio"/>	5 <input type="radio"/>	6 <input type="radio"/>	7 <input type="radio"/>
Quando confrontada com situações de tomada de decisão envolvendo incerteza, a empresa ...	É preferível uma abordagem agressiva que permita alcançar os objectivos						
Opta por uma abordagem prudente, para evitar tomar decisões muito dispendiosas	1 <input type="radio"/>	2 <input type="radio"/>	3 <input type="radio"/>	4 <input type="radio"/>	5 <input type="radio"/>	6 <input type="radio"/>	7 <input type="radio"/>
	Opta por uma abordagem ousada que permita maximizar as oportunidades						

Orientação para o Mercado							
Numa escala de 1 (plenamente em desacordo) a 7 (plenamente de acordo), indique por favor, o seu grau de concordância com as seguintes afirmações:							
	1	2	3	4	5	6	7
Os nossos objectivos empresariais estão orientados para a satisfação dos clientes	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Monitorizamos constantemente o nosso nível de compromisso e orientação para servir as necessidades dos clientes	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Comunicamos livremente, informação acerca das nossas experiências (de sucesso e insucesso) com clientes, ao longo de todas as áreas do negócio	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A nossa vantagem competitiva reside na nossa percepção das necessidades do cliente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Medimos a satisfação dos nossos clientes frequentemente e de forma sistemática	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Estamos mais focalizados no cliente do que os nossos concorrentes	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Acredito que o negócio existe essencialmente para servir o cliente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Instrumentos de Controlo de Gestão			
Relativamente a cada um dos seguintes instrumentos de controlo de gestão, indique, por favor, se estão a ser usados na vossa organização, se pensam vir a utilizar em breve ou se não estão a pensar implementar:			
	Utiliza Actualmente	Pensa vir a utilizar	Não pensa vir a utilizar
ABC (Activity Based Costing) – Custeio baseado na actividade	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Balanced Scorecard / Tableaux de Bord	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Contabilidade Analítica	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Controlo Orçamental (Apurar e analisar desvios)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
EVA (Economic Value Added) – Valor Económico Agregado	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Objectivos Colectivos	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Objectivos Individuais	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Orçamento Anual – fixação de objectivos/resultados esperados de curto prazo e elaboração de planos de acção para todos os sectores da empresa	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Orçamentos Financeiros e de Investimento	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Produção de Resultados Intercalares	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Orçamentos de exploração	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Meio envolvente externo

Numa escala de 1 (plenamente em desacordo) a 7 (plenamente de acordo), indique por favor, o seu grau de concordância com as seguintes afirmações:

	1	2	3	4	5	6	7
O meio envolvente é extremamente turbulento e é difícil manter-se competitivo	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Os concorrentes introduzem frequentemente novos produtos no mercado	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Os concorrentes apostam frequentemente em novas tecnologias	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
As necessidades e expectativas dos clientes mudam frequentemente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Os avanços tecnológicos mudam muito rapidamente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
O crescimento do mercado proporciona-nos razoáveis perspectivas de crescimento	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Aprendizagem organizacional

Numa escala de 1 (plenamente em desacordo) a 7 (plenamente de acordo), indique por favor, o seu grau de concordância com as seguintes afirmações:

	1	2	3	4	5	6	7
O trabalho de equipa entre diversas áreas é uma forma comum de trabalhar	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A aprendizagem do pessoal é encarada como um investimento e não como um custo	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Os valores da empresa consideram a aprendizagem como uma chave para a melhoria	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A comunicação organizacional mantém vivas as lições aprendidas ao longo da história	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A empresa dispõe de mecanismos específicos que permitem aos funcionários partilharem lições entre projectos, entre equipas e entre unidades	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Indicadores de desempenho

Numa escala de 1 (plenamente em desacordo) a 7 (plenamente de acordo), indique por favor, o seu grau de concordância com as seguintes afirmações:

	1	2	3	4	5	6	7
PERSPECTIVA FINANCEIRA							
Retorno sobre investimento	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Taxa de crescimento do volume de negócios	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Resultado operacional/margem bruta/EVA (Valor Económico Agregado)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
PERSPECTIVA DOS PROCESSOS INTERNOS							
Índices de produtividade	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Custo Industrial unitário dos produtos acabados	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Taxa de rejeições / Conformidades	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
PERSPECTIVA DA APRENDIZAGEM E DESENVOLVIMENTO ORGANIZACIONAL							
Nº de novas ideias aprovadas / novos produtos e serviços	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Nº de horas de formação por trabalhador	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Índices de satisfação do pessoal	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Investimento em tecnologia por trabalhador	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
PERSPECTIVA DOS CLIENTES							
Índice de satisfação dos clientes / Cumprimento dos tempos de entrega	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Crescimento do Volume de negócios com novos clientes	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Crescimento do Volume de negócios dos clientes actuais	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Estrutura organizacional							
Numa escala de 1 (Sem qualquer delegação) a 7 (Delegação total), indique por favor, de que forma a autoridade é delegada, relativamente aos seguintes tarefas:							
	1	2	3	4	5	6	7
Quanto ao desenvolvimento de novos produtos / serviços	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Quanto a contratações/Despedimentos	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Quanto à afectação do orçamento pelas diversas áreas funcionais	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Quanto a decisões sobre fixação de preços	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Numa escala de 1 (plenamente em desacordo) a 7 (plenamente de acordo), indique por favor, o seu grau de concordância com as seguintes afirmações:							
Dentro da nossa organização, as tarefas de cada um estão claramente especificadas, com os respectivos critérios de desempenho perfeitamente definidos	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Sistemas de Informação							
Relativamente a cada uma das seguintes tecnologias, indique por favor se, no âmbito do controlo de gestão, estão a ser usados na vossa organização, se pensam vir a utilizar em breve, ou se não estão a pensar implementar:							
	Utiliza Actualmente	Pensa vir a utilizar	Não pensa vir a utilizar				
Sistemas integrados de gestão [ERP – <i>Enterprise Resources Planning</i> (tipo SAP), CRM – <i>Customer Relationship Management</i> , etc.]	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>				
Software básico de gestão	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>				
Programa informático de contabilidade	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>				
Bases de Dados (data warehousing)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>				
Folhas de cálculo (tipo Excel)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>				
Outras. Quais? _____	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>				
Características do Controlo de Gestão							
Numa escala de 1 (Extremamente fraca) a 7 (Extremamente forte), avalie por favor, a importância que o sistema de controlo de gestão da organização atribui aos seguintes elementos:							
	1	2	3	4	5	6	7
Acompanhamento do orçamento	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Acompanhamento dos factores críticos de sucesso	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Localização dos custos	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Monitorização e avaliação dos desempenhos individuais e colectivos	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Identificação das responsabilidades	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Incentivos e recompensas dos comportamentos individuais	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Sensibilização dos colaboradores perante os objectivos de curto prazo	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Difusão da cultura da empresa	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Conversão da estratégia ao plano quotidiano	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Assegurar a convergência dos objectivos de curto prazo com a estratégia	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Induzir comportamentos coerentes com a estratégia	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Permitir comparações com os principais concorrentes	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Sensibilização dos colaboradores perante os objectivos de longo prazo	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Identificar iniciativas prometedoras	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Determinar a rentabilidade dos clientes	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Análise dos desvios entre orçamentação e realização	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Determinar os preços de transferência interna	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Fácil actualização dos procedimentos	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Mais uma vez, muito obrigado pela sua colaboração.

Tabela de Frequências

Sede (Distrito)

	Frequência	Percentagem	Percentagem Valida	Percentagem Acumulada
Castelo Branco	11	16,4	16,4	16,4
Lisboa	10	14,9	14,9	31,3
Porto	11	16,4	16,4	47,8
Leiria	10	14,9	14,9	62,7
Santarém	5	7,5	7,5	70,1
Aveiro	7	10,4	10,4	80,6
Setúbal	1	1,5	1,5	82,1
Portalegre	2	3,0	3,0	85,1
Braga	2	3,0	3,0	88,1
Viseu	3	4,5	4,5	92,5
N/A	5	7,5	7,5	100,0
Total	67	100,0	100,0	

Sector de Actividade

	Frequência	Percentagem	Percentagem Valida	Percentagem Acumulada
Industria	56	83,6	83,6	83,6
Serviços	4	6,0	6,0	89,6
Comercio	7	10,4	10,4	100,0
Total	67	100,0	100,0	

Nº Sócios

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
1	8	11,9	11,9	11,9
2	23	34,3	34,3	46,3
3	10	14,9	14,9	61,2
4	6	9,0	9,0	70,1
5	13	19,4	19,4	89,6
>5	4	6,0	6,0	95,5
N/A	3	4,5	4,5	100,0
Total	67	100,0	100,0	

Ano de Constituição

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
1999-2009	6	9,0	9,0	9,0
1989-1998	20	29,9	29,9	38,8
1979-1988	17	25,4	25,4	64,2
1969-1978	15	22,4	22,4	86,6
<1969	8	11,9	11,9	98,5
N/A	1	1,5	1,5	100,0
Total	67	100,0	100,0	

Número de Trabalhadores

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
5-50	46	68,7	68,7	68,7
51-100	11	16,4	16,4	85,1
101-250	10	14,9	14,9	100,0
Total	67	100,0	100,0	

Volume de Negócios

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
0-1.000.000	14	20,9	20,9	20,9
1.000.001-5.000.000	32	47,8	47,8	68,7
5.000.001-10.000.000	12	17,9	17,9	86,6
10.000.001-20.000.000	5	7,5	7,5	94,0
20.000.001-40.000.000	4	6,0	6,0	100,0
Total	67	100,0	100,0	

Mercado

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
Essencialmente local	17	25,4	25,4	25,4
Essencialmente nacional	40	59,7	59,7	85,1
Essencialmente internacional	10	14,9	14,9	100,0
Total	67	100,0	100,0	

Mercado

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
Estável/fraco crescimento	41	61,2	61,2	61,2
Crescimento moderado	20	29,9	29,9	91,0
N/A	6	9,0	9,0	100,0
Total	67	100,0	100,0	

Processo de Produção

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
Grandes lotes	7	10,4	10,4	10,4
Pequenos lotes	7	10,4	10,4	20,9
Contínuo	9	13,4	13,4	34,3
Encomenda	35	52,2	52,2	86,6
Não aplicável	9	13,4	13,4	100,0
Total	67	100,0	100,0	

Produtos e/ou Serviços

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
Definidos pela empresa e estandardizados	21	31,3	31,3	31,3
Definidos pelos clientes e personalizados	20	29,9	29,9	61,2
Ambos os tipos	26	38,8	38,8	100,0
Total	67	100,0	100,0	

A Empresa é certificada pela ISO 9001?

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
Não	45	67,2	67,2	67,2
Sim	22	32,8	32,8	100,0
Total	67	100,0	100,0	

A Empresa é certificada pela ISO 14001?

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
Não	59	88,1	88,1	88,1
Sim	7	10,4	10,4	98,5
N/A	1	1,5	1,5	100,0
Total	67	100,0	100,0	

A organização é um negócio familiar?

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
Não	28	41,8	41,8	41,8
Sim	39	58,2	58,2	100,0
Total	67	100,0	100,0	

A família detém uma parte significativa do capital?

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
Sim	39	58,2	100,0	100,0
Missing System	28	41,8		
Total	67	100,0		

A família detém mais de 50% do capital?

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
Não	1	1,5	2,6	2,6
Sim	36	53,7	92,3	94,9
N/A	2	3,0	5,1	100,0
Total	39	58,2	100,0	
Missing System	28	41,8		
Total	67	100,0		

Perfil do Dirigente?

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
Proprietário/Fundador	34	50,7	50,7	50,7
Proprietário/Descendente	19	28,4	28,4	79,1
Gestor contratado	13	19,4	19,4	98,5
N/A	1	1,5	1,5	100,0
Total	67	100,0	100,0	

Idade do Dirigente?

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
31-40	15	22,4	22,4	22,4
41-50	16	23,9	23,9	46,3
51-60	15	22,4	22,4	68,7
>60	15	22,4	22,4	91,0
N/A	6	9,0	9,0	100,0
Total	67	100,0	100,0	

Sexo

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
Masculino	62	92,5	92,5	92,5
Feminino	5	7,5	7,5	100,0
Total	67	100,0	100,0	

Número de anos de experiência?

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
1-10	9	13,4	13,4	13,4
11-20	15	22,4	22,4	35,8
21-30	20	29,9	29,9	65,7
31-40	10	14,9	14,9	80,6
41-50	4	6,0	6,0	86,6
>50	3	4,5	4,5	91,0
N/A	6	9,0	9,0	100,0
Total	67	100,0	100,0	

Há quantos anos dirige a empresa?

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
1-10	24	35,8	35,8	35,8
11-20	26	38,8	38,8	74,6
21-30	10	14,9	14,9	89,6
31-40	3	4,5	4,5	94,0
41-50	1	1,5	1,5	95,5
N/A	3	4,5	4,5	100,0
Total	67	100,0	100,0	

Habilitações literárias

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
Primário	12	17,9	17,9	17,9
Secundário	27	40,3	40,3	58,2
Superior	28	41,8	41,8	100,0
Total	67	100,0	100,0	

Formação em Gestão ou Economia?

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
Não	40	59,7	59,7	59,7
Sim	27	40,3	40,3	100,0
Total	67	100,0	100,0	

Qual o objectivo que constitui uma prioridade pessoal?

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
Perpetuidade da organização através de um crescimento sustentado	55	82,1	82,1	82,1
Crescimento significativo mesmo que implique alguns riscos	8	11,9	11,9	94,0
N/A	4	6,0	6,0	100,0
Total	67	100,0	100,0	

Crescimento do volume de vendas.

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
Muito inferior	4	6,0	6,0	6,0
Não satisfaz	1	1,5	1,5	7,5
Satisfaz pouco	11	16,4	16,4	23,9
Satisfaz	16	23,9	23,9	47,8
Satisfaz bem	25	37,3	37,3	85,1

Elevado	8	11,9	11,9	97,0
Muito superior	2	3,0	3,0	100,0
Total	67	100,0	100,0	

Retorno sobre o investimento.

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
Muito inferior	2	3,0	3,0	3,0
Não satisfaz	8	11,9	11,9	14,9
Satisfaz pouco	14	20,9	20,9	35,8
Satisfaz	20	29,9	29,9	65,7
Satisfaz bem	14	20,9	20,9	86,6
Elevado	7	10,4	10,4	97,0
Muito superior	2	3,0	3,0	100,0
Total	67	100,0	100,0	

Crescimento do resultado líquido antes de imposto.

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
Muito inferior	4	6,0	6,1	6,1
Não satisfaz	5	7,5	7,6	13,6
Satisfaz pouco	12	17,9	18,2	31,8
Satisfaz	22	32,8	33,3	65,2
Satisfaz bem	13	19,4	19,7	84,8
Elevado	8	11,9	12,1	97,0
Muito superior	2	3,0	3,0	100,0
Total	66	98,5	100,0	
Missing System	1	1,5		
Total	67	100,0		

Desenvolvimento de novos produtos.

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
Muito inferior	5	7,5	7,9	7,9
Não satisfaz	6	9,0	9,5	17,5
Satisfaz pouco	10	14,9	15,9	33,3
Satisfaz	11	16,4	17,5	50,8
Satisfaz bem	16	23,9	25,4	76,2
Elevado	9	13,4	14,3	90,5
Muito superior	6	9,0	9,5	100,0
Total	63	94,0	100,0	
Missing System	4	6,0		
Total	67	100,0		

Entrada em novos mercados.

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
Muito inferior	5	7,5	7,8	7,8
Não satisfaz	5	7,5	7,8	15,6
Satisfaz pouco	11	16,4	17,2	32,8
Satisfaz	14	20,9	21,9	54,7
Satisfaz bem	16	23,9	25,0	79,7
Elevado	10	14,9	15,6	95,3
Muito superior	3	4,5	4,7	100,0
Total	64	95,5	100,0	
Missing System	3	4,5		
Total	67	100,0		

Imagem de marca.

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
Muito inferior	1	1,5	1,5	1,5
Não satisfaz	5	7,5	7,6	9,1
Satisfaz pouco	3	4,5	4,5	13,6
Satisfaz	11	16,4	16,7	30,3
Satisfaz bem	15	22,4	22,7	53,0
Elevado	23	34,3	34,8	87,9
Muito superior	8	11,9	12,1	100,0
Total	66	98,5	100,0	
Missing System	1	1,5		
Total	67	100,0		

Aposta fortemente no marketing dos produtos actuais?

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
Plenamente em desacordo	7	10,4	11,5	11,5
Desacordo	6	9,0	9,8	21,3
Pouca discordância	2	3,0	3,3	24,6
Indiferente	14	20,9	23,0	47,5
Pouca concordância	17	25,4	27,9	75,4
Concordo	8	11,9	13,1	88,5
Concordo plenamente	7	10,4	11,5	100,0
Total	61	91,0	100,0	
Missing System	6	9,0		
Total	67	100,0		

Nos últimos 5 anos não lançou nenhuma linha de produtos/serviços.

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
Plenamente em desacordo	9	13,4	15,5	15,5
Desacordo	6	9,0	10,3	25,9
Pouca discordância	5	7,5	8,6	34,5
Indiferente	12	17,9	20,7	55,2
Pouca concordância	12	17,9	20,7	75,9
Concordo	10	14,9	17,2	93,1
Concordo plenamente	4	6,0	6,9	100,0
Total	58	86,6	100,0	
Missing System	9	13,4		
Total	67	100,0		

Nos últimos 5 anos as mudanças nas linhas de produto/serviço são mínimas.

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
Plenamente em desacordo	6	9,0	10,7	10,7
Desacordo	7	10,4	12,5	23,2
Pouca discordância	9	13,4	16,1	39,3
Indiferente	9	13,4	16,1	55,4
Pouca concordância	15	22,4	26,8	82,1
Concordo	8	11,9	14,3	96,4
Concordo plenamente	2	3,0	3,6	100,0
Total	56	83,6	100,0	
Missing System	11	16,4		
Total	67	100,0		

Responde geralmente a acções iniciadas pelos concorrentes.

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
Plenamente em desacordo	3	4,5	5,4	5,4
Desacordo	4	6,0	7,1	12,5
Pouca discordância	8	11,9	14,3	26,8
Indiferente	17	25,4	30,4	57,1
Pouca concordância	9	13,4	16,1	73,2
Concordo	11	16,4	19,6	92,9
Concordo plenamente	4	6,0	7,1	100,0
Total	56	83,6	100,0	
Missing System	11	16,4		
Total	67	100,0		

Raramente é a primeira a introduzir novos produtos/serviços, novas tecnologias, etc.

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
Plenamente em desacordo	10	14,9	17,5	17,5
Desacordo	6	9,0	10,5	28,1
Pouca discordância	8	11,9	14,0	42,1
Indiferente	6	9,0	10,5	52,6
Pouca concordância	11	16,4	19,3	71,9
Concordo	11	16,4	19,3	91,2
Concordo plenamente	5	7,5	8,8	100,0
Total	57	85,1	100,0	
Missing System	10	14,9		
Total	67	100,0		

Procura coexistir com os concorrentes de forma pacífica.

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
Plenamente em desacordo	4	6,0	6,8	6,8
Desacordo	11	16,4	18,6	25,4
Pouca discordância	6	9,0	10,2	35,6
Indiferente	10	14,9	16,9	52,5
Pouca concordância	14	20,9	23,7	76,3
Concordo	10	14,9	16,9	93,2
Concordo plenamente	4	6,0	6,8	100,0
Total	59	88,1	100,0	
Missing System	8	11,9		
Total	67	100,0		

O dirigente da empresa tem propensão para projectos de risco reduzido (com taxas de retorno previsíveis).

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
Plenamente em desacordo	2	3,0	3,3	3,3
Desacordo	8	11,9	13,1	16,4
Pouca discordância	9	13,4	14,8	31,1
Indiferente	23	34,3	37,7	68,9
Pouca concordância	12	17,9	19,7	88,5
Concordo	5	7,5	8,2	96,7
Concordo plenamente	2	3,0	3,3	100,0
Total	61	91,0	100,0	
Missing System	6	9,0		
Total	67	100,0		

Em situações de tomada de decisão incertas a empresa opta por uma abordagem prudente, evitando decisões dispendiosas.

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
Plenamente em desacordo	2	3,0	3,4	3,4
Desacordo	7	10,4	11,9	15,3
Pouca discordância	12	17,9	20,3	35,6
Indiferente	24	35,8	40,7	76,3
Pouca concordância	8	11,9	13,6	89,8
Concordo	5	7,5	8,5	98,3
Concordo plenamente	1	1,5	1,7	100,0
Total	59	88,1	100,0	
Missing System	8	11,9		
Total	67	100,0		

Os objectivos empresariais estão orientados para a satisfação dos clientes.

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
Pouca discordância	1	1,5	1,5	1,5
Indiferente	2	3,0	3,0	4,5
Pouca concordância	15	22,4	22,7	27,3
Concordo	17	25,4	25,8	53,0
Concordo plenamente	31	46,3	47,0	100,0
Total	66	98,5	100,0	
Missing System	1	1,5		
Total	67	100,0		

Monitorização constante do nível de compromisso e orientação para servir as necessidades dos clientes.

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
Desacordo	2	3,0	3,0	3,0
Pouca discordância	3	4,5	4,5	7,6
Indiferente	6	9,0	9,1	16,7
Pouca concordância	16	23,9	24,2	40,9
Concordo	17	25,4	25,8	66,7
Concordo plenamente	22	32,8	33,3	100,0
Total	66	98,5	100,0	
Missing System	1	1,5		
Total	67	100,0		

Comunicação de informação acerca de experiências de sucesso e insucesso com os clientes, em todas as áreas de negócio.

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
Plenamente em desacordo	1	1,5	1,5	1,5
Desacordo	3	4,5	4,5	6,1
Pouca discordância	7	10,4	10,6	16,7
Indiferente	10	14,9	15,2	31,8
Pouca concordância	22	32,8	33,3	65,2
Concordo	11	16,4	16,7	81,8
Concordo plenamente	12	17,9	18,2	100,0
Total	66	98,5	100,0	
Missing System	1	1,5		
Total	67	100,0		

A vantagem competitiva reside na percepção das necessidades do cliente.

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
Desacordo	1	1,5	1,5	1,5
Pouca discordância	3	4,5	4,5	6,1
Indiferente	11	16,4	16,7	22,7
Pouca concordância	13	19,4	19,7	42,4
Concordo	20	29,9	30,3	72,7
Concordo plenamente	18	26,9	27,3	100,0
Total	66	98,5	100,0	
Missing System	1	1,5		
Total	67	100,0		

Medição frequente e sistemática da satisfação dos clientes.

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
Desacordo	5	7,5	7,6	7,6
Pouca discordância	4	6,0	6,1	13,6
Indiferente	12	17,9	18,2	31,8
Pouca concordância	13	19,4	19,7	51,5
Concordo	16	23,9	24,2	75,8
Concordo plenamente	16	23,9	24,2	100,0
Total	66	98,5	100,0	
Missing System	1	1,5		
Total	67	100,0		

A preocupação centra-se no cliente, mais do que nos concorrentes.

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
Desacordo	1	1,5	1,5	1,5
Pouca discordância	2	3,0	3,0	4,5
Indiferente	8	11,9	12,1	16,7
Pouca concordância	9	13,4	13,6	30,3
Concordo	26	38,8	39,4	69,7
Concordo plenamente	20	29,9	30,3	100,0
Total	66	98,5	100,0	
Missing System	1	1,5		
Total	67	100,0		

O negócio existe essencialmente para servir o cliente.

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
Plenamente em desacordo	1	1,5	1,5	1,5
Indiferente	5	7,5	7,6	9,1
Pouca concordância	18	26,9	27,3	36,4
Concordo	21	31,3	31,8	68,2
Concordo plenamente	21	31,3	31,8	100,0
Total	66	98,5	100,0	
Missing System	1	1,5		
Total	67	100,0		

Utiliza o ABC?

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
Utiliza actualmente	22	32,8	32,8	32,8
Pensa vir a utilizar	18	26,9	26,9	59,7
Não pensa vir a utilizar	19	28,4	28,4	88,1
N/A	8	11,9	11,9	100,0
Total	67	100,0	100,0	

Utiliza o Balanced Scorecard/Tableaux de Bord?

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
Utiliza actualmente	19	28,4	28,4	28,4
Pensa vir a utilizar	14	20,9	20,9	49,3
Não pensa vir a utilizar	25	37,3	37,3	86,6
N/A	9	13,4	13,4	100,0
Total	67	100,0	100,0	

Utiliza Contabilidade Analítica?

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
Utiliza actualmente	36	53,7	53,7	53,7
Pensa vir a utilizar	14	20,9	20,9	74,6
Não pensa vir a utilizar	10	14,9	14,9	89,6
N/A	7	10,4	10,4	100,0
Total	67	100,0	100,0	

Utiliza o Controlo Orçamental?

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
Utiliza actualmente	41	61,2	61,2	61,2
Pensa vir a utilizar	11	16,4	16,4	77,6
Não pensa vir a utilizar	12	17,9	17,9	95,5
N/A	3	4,5	4,5	100,0
Total	67	100,0	100,0	

Utiliza o EVA (Valor Económico Agregado)?

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
Utiliza actualmente	10	14,9	14,9	14,9
Pensa vir a utilizar	12	17,9	17,9	32,8
Não pensa vir a utilizar	37	55,2	55,2	88,1
N/A	8	11,9	11,9	100,0
Total	67	100,0	100,0	

Utiliza Objectivos Colectivos?

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
Utiliza actualmente	37	55,2	55,2	55,2
Pensa vir a utilizar	13	19,4	19,4	74,6
Não pensa vir a utilizar	11	16,4	16,4	91,0
N/A	6	9,0	9,0	100,0
Total	67	100,0	100,0	

Utiliza Objectivos Individuais?

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
Utiliza actualmente	36	53,7	53,7	53,7
Pensa vir a utilizar	10	14,9	14,9	68,7
Não pensa vir a utilizar	16	23,9	23,9	92,5
N/A	5	7,5	7,5	100,0
Total	67	100,0	100,0	

Utiliza o Orçamento Anual?

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
Utiliza actualmente	42	62,7	62,7	62,7
Pensa vir a utilizar	9	13,4	13,4	76,1
Não pensa vir a utilizar	12	17,9	17,9	94,0
N/A	4	6,0	6,0	100,0
Total	67	100,0	100,0	

Utiliza Orçamentos Financeiros e de Investimento?

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
Utiliza actualmente	37	55,2	55,2	55,2
Pensa vir a utilizar	14	20,9	20,9	76,1
Não pensa vir a utilizar	12	17,9	17,9	94,0
N/A	4	6,0	6,0	100,0
Total	67	100,0	100,0	

Utiliza a Produção de Resultados Intercalares?

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
Utiliza actualmente	34	50,7	50,7	50,7
Pensa vir a utilizar	9	13,4	13,4	64,2
Não pensa vir a utilizar	18	26,9	26,9	91,0
N/A	6	9,0	9,0	100,0
Total	67	100,0	100,0	

Utiliza Orçamentos de Exploração?

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
Utiliza actualmente	29	43,3	43,3	43,3
Pensa vir a utilizar	13	19,4	19,4	62,7
Não pensa vir a utilizar	17	25,4	25,4	88,1
N/A	8	11,9	11,9	100,0
Total	67	100,0	100,0	

O meio envolvente é turbulento e é difícil manter-se competitivo.

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
Plenamente em desacordo	3	4,5	4,8	4,8
Desacordo	5	7,5	7,9	12,7
Pouca discordância	9	13,4	14,3	27,0
Indiferente	7	10,4	11,1	38,1
Pouca concordância	14	20,9	22,2	60,3
Concordo	15	22,4	23,8	84,1
Concordo plenamente	10	14,9	15,9	100,0
Total	63	94,0	100,0	
Missing System	4	6,0		
Total	67	100,0		

Os concorrentes introduzem frequentemente novos produtos no mercado.

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
Plenamente em desacordo	5	7,5	7,9	7,9
Desacordo	11	16,4	17,5	25,4
Pouca discordância	16	23,9	25,4	50,8
Indiferente	11	16,4	17,5	68,3

	Pouca concordância	11	16,4	17,5	85,7
	Concordo	8	11,9	12,7	98,4
	Concordo plenamente	1	1,5	1,6	100,0
	Total	63	94,0	100,0	
Missing	System	4	6,0		
Total		67	100,0		

Os concorrentes apostam frequentemente em novas tecnologias.

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
	Plenamente em desacordo	4	6,0	6,3
	Desacordo	10	14,9	22,2
	Pouca discordância	10	14,9	38,1
	Indiferente	15	22,4	61,9
	Pouca concordância	11	16,4	79,4
	Concordo	12	17,9	98,4
	Concordo plenamente	1	1,5	100,0
	Total	63	94,0	100,0
Missing	System	4	6,0	
Total		67	100,0	

As necessidades e expectativas dos clientes mudam frequentemente.

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
	Plenamente em desacordo	2	3,0	3,2
	Desacordo	5	7,5	11,1
	Pouca discordância	9	13,4	25,4
	Indiferente	17	25,4	52,4
	Pouca concordância	11	16,4	69,8
	Concordo	14	20,9	92,1
	Concordo plenamente	5	7,5	100,0
	Total	63	94,0	100,0
Missing	System	4	6,0	
Total		67	100,0	

Os avanços tecnológicos mudam rapidamente.

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
	Plenamente em desacordo	3	4,5	4,8
	Desacordo	5	7,5	12,7
	Pouca discordância	8	11,9	25,4
	Indiferente	16	23,9	50,8
	Pouca concordância	12	17,9	69,8
	Concordo	8	11,9	82,5
	Concordo plenamente	11	16,4	100,0
	Total	63	94,0	100,0
Missing	System	4	6,0	
Total		67	100,0	

O crescimento do mercado proporciona razoáveis perspectivas de crescimento.

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
	Plenamente em desacordo	8	11,9	12,7
	Desacordo	7	10,4	23,8
	Pouca discordância	7	10,4	34,9
	Indiferente	20	29,9	66,7
	Pouca concordância	12	17,9	85,7
	Concordo	5	7,5	93,7

	Concordo plenamente	4	6,0	6,3	100,0
	Total	63	94,0	100,0	
Missing	System	4	6,0		
Total		67	100,0		

O trabalho de equipa entre diversas áreas é uma forma comum de trabalhar.

		Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
	Plenamente em desacordo	1	1,5	1,5	1,5
	Pouca discordância	3	4,5	4,6	6,2
	Indiferente	10	14,9	15,4	21,5
	Pouca concordância	10	14,9	15,4	36,9
	Concordo	21	31,3	32,3	69,2
	Concordo plenamente	20	29,9	30,8	100,0
	Total	65	97,0	100,0	
Missing	System	2	3,0		
Total		67	100,0		

A aprendizagem do pessoal é encarada como um investimento e não como um custo.

		Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
	Plenamente em desacordo	1	1,5	1,5	1,5
	Desacordo	1	1,5	1,5	3,1
	Pouca discordância	2	3,0	3,1	6,2
	Indiferente	11	16,4	16,9	23,1
	Pouca concordância	15	22,4	23,1	46,2
	Concordo	13	19,4	20,0	66,2
	Concordo plenamente	22	32,8	33,8	100,0
	Total	65	97,0	100,0	
Missing	System	2	3,0		
Total		67	100,0		

Os valores da empresa consideram a aprendizagem como uma chave para a melhoria.

		Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
	Plenamente em desacordo	1	1,5	1,5	1,5
	Pouca discordância	4	6,0	6,2	7,7
	Indiferente	7	10,4	10,8	18,5
	Pouca concordância	15	22,4	23,1	41,5
	Concordo	18	26,9	27,7	69,2
	Concordo plenamente	20	29,9	30,8	100,0
	Total	65	97,0	100,0	
Missing	System	2	3,0		
Total		67	100,0		

A comunicação organizacional mantém vivas as lições aprendidas ao longo da história.

		Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
	Desacordo	1	1,5	1,5	1,5
	Pouca discordância	3	4,5	4,6	6,2
	Indiferente	11	16,4	16,9	23,1
	Pouca concordância	15	22,4	23,1	46,2
	Concordo	22	32,8	33,8	80,0
	Concordo plenamente	13	19,4	20,0	100,0
	Total	65	97,0	100,0	
Missing	System	2	3,0		
Total		67	100,0		

A empresa dispõe de mecanismos que permitem aos funcionários partilhar lições entre projectos, equipas e unidades.

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
Plenamente em desacordo	4	6,0	6,2	6,2
Desacordo	5	7,5	7,7	13,8
Pouca discordância	5	7,5	7,7	21,5
Indiferente	16	23,9	24,6	46,2
Pouca concordância	12	17,9	18,5	64,6
Concordo	14	20,9	21,5	86,2
Concordo plenamente	9	13,4	13,8	100,0
Total	65	97,0	100,0	
Missing System	2	3,0		
Total	67	100,0		

Sob uma perspectiva financeira, concorda com o retorno sobre o investimento?

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
Desacordo	1	1,5	1,6	1,6
Pouca discordância	8	11,9	12,9	14,5
Indiferente	11	16,4	17,7	32,3
Pouca concordância	19	28,4	30,6	62,9
Concordo	14	20,9	22,6	85,5
Concordo plenamente	9	13,4	14,5	100,0
Total	62	92,5	100,0	
Missing System	5	7,5		
Total	67	100,0		

Sob uma perspectiva financeira, concorda com a taxa de crescimento do volume de negócios?

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
Desacordo	5	7,5	8,1	8,1
Pouca discordância	4	6,0	6,5	14,5
Indiferente	18	26,9	29,0	43,5
Pouca concordância	19	28,4	30,6	74,2
Concordo	10	14,9	16,1	90,3
Concordo plenamente	6	9,0	9,7	100,0
Total	62	92,5	100,0	
Missing System	5	7,5		
Total	67	100,0		

Sob uma perspectiva financeira, concorda com o resultado operacional/margem bruta/EVA?

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
Desacordo	4	6,0	6,9	6,9
Pouca discordância	5	7,5	8,6	15,5
Indiferente	17	25,4	29,3	44,8
Pouca concordância	14	20,9	24,1	69,0
Concordo	11	16,4	19,0	87,9
Concordo plenamente	7	10,4	12,1	100,0
Total	58	86,6	100,0	
Missing System	9	13,4		
Total	67	100,0		

Sob uma perspectiva de processos internos, concorda com os índices de produtividade?

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
Desacordo	3	4,5	4,8	4,8
Pouca discordância	2	3,0	3,2	8,1
Indiferente	14	20,9	22,6	30,6
Pouca concordância	18	26,9	29,0	59,7

	Concordo	14	20,9	22,6	82,3
	Concordo plenamente	11	16,4	17,7	100,0
	Total	62	92,5	100,0	
Missing	System	5	7,5		
Total		67	100,0		

Sob uma perspectiva de processos internos, concorda com o custo Industrial unitários dos produtos acabados?

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
Desacordo	2	3,0	3,5	3,5
Pouca discordância	2	3,0	3,5	7,0
Indiferente	17	25,4	29,8	36,8
Pouca concordância	9	13,4	15,8	52,6
Concordo	16	23,9	28,1	80,7
Concordo plenamente	11	16,4	19,3	100,0
Total	57	85,1	100,0	
Missing	System	10	14,9	
Total	67	100,0		

Sob uma perspectiva de processos internos, concorda com a taxa de rejeições/conformidades?

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
Plenamente em desacordo	1	1,5	1,8	1,8
Desacordo	2	3,0	3,5	5,3
Pouca discordância	7	10,4	12,3	17,5
Indiferente	16	23,9	28,1	45,6
Pouca concordância	10	14,9	17,5	63,2
Concordo	11	16,4	19,3	82,5
Concordo plenamente	10	14,9	17,5	100,0
Total	57	85,1	100,0	
Missing	System	10	14,9	
Total	67	100,0		

Sob uma perspectiva de aprendizagem e desenvolvimento organizacional, concorda com o n.º de novas ideias aprovadas, produtos e serviços?

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
Plenamente em desacordo	1	1,5	1,7	1,7
Desacordo	3	4,5	5,1	6,8
Pouca discordância	3	4,5	5,1	11,9
Indiferente	20	29,9	33,9	45,8
Pouca concordância	18	26,9	30,5	76,3
Concordo	9	13,4	15,3	91,5
Concordo plenamente	5	7,5	8,5	100,0
Total	59	88,1	100,0	
Missing	System	8	11,9	
Total	67	100,0		

Sob uma perspectiva de aprendizagem e desenvolvimento organizacional, concorda com o n.º de horas de formação por trabalhador?

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
Plenamente em desacordo	1	1,5	1,6	1,6
Desacordo	2	3,0	3,2	4,8
Pouca discordância	9	13,4	14,3	19,0
Indiferente	13	19,4	20,6	39,7
Pouca concordância	17	25,4	27,0	66,7
Concordo	12	17,9	19,0	85,7
Concordo plenamente	9	13,4	14,3	100,0

Total	63	94,0	100,0
Missing System	4	6,0	
Total	67	100,0	

Sob uma perspectiva de aprendizagem e desenvolvimento organizacional, concorda com os índices de satisfação do pessoal?

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
Plenamente em desacordo	1	1,5	1,6	1,6
Desacordo	2	3,0	3,1	4,7
Pouca discordância	6	9,0	9,4	14,1
Indiferente	14	20,9	21,9	35,9
Pouca concordância	16	23,9	25,0	60,9
Concordo	16	23,9	25,0	85,9
Concordo plenamente	9	13,4	14,1	100,0
Total	64	95,5	100,0	
Missing System	3	4,5		
Total	67	100,0		

Sob uma perspectiva de aprendizagem e desenvolvimento organizacional, concorda com o investimento em tecnologia por trabalhador?

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
Plenamente em desacordo	1	1,5	1,6	1,6
Desacordo	3	4,5	4,8	6,3
Pouca discordância	5	7,5	7,9	14,3
Indiferente	16	23,9	25,4	39,7
Pouca concordância	19	28,4	30,2	69,8
Concordo	13	19,4	20,6	90,5
Concordo plenamente	6	9,0	9,5	100,0
Total	63	94,0	100,0	
Missing System	4	6,0		
Total	67	100,0		

Sob uma perspectiva de clientes, concorda com o índice de satisfação dos clientes/cumprimento dos tempos de entrega?

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
Plenamente em desacordo	1	1,5	1,6	1,6
Indiferente	3	4,5	4,7	6,3
Pouca concordância	14	20,9	21,9	28,1
Concordo	23	34,3	35,9	64,1
Concordo plenamente	23	34,3	35,9	100,0
Total	64	95,5	100,0	
Missing System	3	4,5		
Total	67	100,0		

Sob uma perspectiva de clientes, concorda com o crescimento do volume de negócios com novos clientes?

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
Plenamente em desacordo	2	3,0	3,2	3,2
Desacordo	1	1,5	1,6	4,8
Pouca discordância	4	6,0	6,3	11,1
Indiferente	11	16,4	17,5	28,6
Pouca concordância	17	25,4	27,0	55,6
Concordo	18	26,9	28,6	84,1
Concordo plenamente	10	14,9	15,9	100,0
Total	63	94,0	100,0	

Missing System	4	6,0	
Total	67	100,0	

Sob uma perspectiva de clientes, concorda com o crescimento do volume de negócios dos clientes actuais?

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
Plenamente em desacordo	2	3,0	3,1	3,1
Desacordo	1	1,5	1,6	4,7
Pouca discordância	3	4,5	4,7	9,4
Indiferente	12	17,9	18,8	28,1
Pouca concordância	13	19,4	20,3	48,4
Concordo	21	31,3	32,8	81,3
Concordo plenamente	12	17,9	18,8	100,0
Total	64	95,5	100,0	
Missing System	3	4,5		
Total	67	100,0		

Delega autoridade quanto ao desenvolvimento de novos produtos/serviços?

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
Sem qualquer delegação	13	19,4	20,6	20,6
Não pensa em delegar	9	13,4	14,3	34,9
Pouca delegação	1	1,5	1,6	36,5
Indiferente	14	20,9	22,2	58,7
Delega parcialmente	8	11,9	12,7	71,4
Delega bastante	10	14,9	15,9	87,3
Delegação total	8	11,9	12,7	100,0
Total	63	94,0	100,0	
Missing System	4	6,0		
Total	67	100,0		

Delega autoridade quanto a contratações/despedimentos?

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
Sem qualquer delegação	19	28,4	29,7	29,7
Não pensa em delegar	10	14,9	15,6	45,3
Pouca delegação	7	10,4	10,9	56,3
Indiferente	8	11,9	12,5	68,8
Delega parcialmente	11	16,4	17,2	85,9
Delega bastante	6	9,0	9,4	95,3
Delegação total	3	4,5	4,7	100,0
Total	64	95,5	100,0	
Missing System	3	4,5		
Total	67	100,0		

Delega autoridade quanto à afectação do orçamento pelas diversas áreas funcionais?

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
Sem qualquer delegação	11	16,4	17,7	17,7
Não pensa em delegar	8	11,9	12,9	30,6
Pouca delegação	7	10,4	11,3	41,9
Indiferente	19	28,4	30,6	72,6
Delega parcialmente	7	10,4	11,3	83,9
Delega bastante	8	11,9	12,9	96,8
Delegação total	2	3,0	3,2	100,0
Total	62	92,5	100,0	
Missing System	5	7,5		
Total	67	100,0		

Delega autoridade quanto a decisões sobre fixação de preços?

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
Sem qualquer delegação	15	22,4	23,8	23,8
Não pensa em delegar	13	19,4	20,6	44,4
Pouca delegação	5	7,5	7,9	52,4
Indiferente	14	20,9	22,2	74,6
Delega parcialmente	7	10,4	11,1	85,7
Delega bastante	5	7,5	7,9	93,7
Delegação total	4	6,0	6,3	100,0
Total	63	94,0	100,0	
Missing System	4	6,0		
Total	67	100,0		

As tarefas de cada um estão claramente especificadas, com os respectivos critérios de desempenho definidos.

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
Plenamente em desacordo	2	3,0	3,2	3,2
Pouca discordância	6	9,0	9,5	12,7
Indiferente	11	16,4	17,5	30,2
Pouca concordância	11	16,4	17,5	47,6
Concordo	15	22,4	23,8	71,4
Concordo plenamente	18	26,9	28,6	100,0
Total	63	94,0	100,0	
Missing System	4	6,0		
Total	67	100,0		

Utiliza sistemas integrados de gestão (ERP, CRM, etc.)?

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
Utiliza actualmente	23	34,3	34,3	34,3
Pensa vir a utilizar	12	17,9	17,9	52,2
Não pensa vir a utilizar	24	35,8	35,8	88,1
N/A	8	11,9	11,9	100,0
Total	67	100,0	100,0	

Utiliza software básico de gestão?

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
Utiliza actualmente	54	80,6	80,6	80,6
Pensa vir a utilizar	4	6,0	6,0	86,6
Não pensa vir a utilizar	4	6,0	6,0	92,5
N/A	5	7,5	7,5	100,0
Total	67	100,0	100,0	

Utiliza algum programa informático de contabilidade?

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
Utiliza actualmente	55	82,1	82,1	82,1
Pensa vir a utilizar	2	3,0	3,0	85,1
Não pensa vir a utilizar	6	9,0	9,0	94,0
N/A	4	6,0	6,0	100,0
Total	67	100,0	100,0	

Utiliza bases de dados (data warehousing)?

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
Utiliza actualmente	38	56,7	56,7	56,7
Pensa vir a utilizar	6	9,0	9,0	65,7
Não pensa vir a utilizar	16	23,9	23,9	89,6

N/A	7	10,4	10,4	100,0
Total	67	100,0	100,0	

Utiliza folhas de cálculo (tipo excel)?

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
Utiliza actualmente	62	92,5	92,5	92,5
Pensa vir a utilizar	1	1,5	1,5	94,0
Não pensa vir a utilizar	2	3,0	3,0	97,0
N/A	2	3,0	3,0	100,0
Total	67	100,0	100,0	

Utiliza outros tipos de tecnologias? Quais?

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulada
Utiliza actualmente	12	17,9	17,9	17,9
Não pensa vir a utilizar	2	3,0	3,0	20,9
N/A	53	79,1	79,1	100,0
Total	67	100,0	100,0	