**Universidade de Aveiro** Departamento de Economia, Gestão, Engenharia Industrial e Turismo
**2018**

**Diana Sofia Teixeira Sarabando**

# PRÁTICAS DE CONTABILIDADE DE GESTÃO EM PME PORTUGUESAS

**Universidade de Aveiro**
**2018**
Departamento de Economia, Gestão, Engenharia Industrial e Turismo

**Diana Sofia Teixeira Sarabando**

# PRÁTICAS DE CONTABILIDADE DE GESTÃO EM PME PORTUGUESAS

Projeto apresentado à Universidade de Aveiro para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Gestão, realizado sob a orientação científica da Doutora Raquel Matias da Fonseca, Professora Auxiliar do Departamento de Economia, Gestão, Engenharia Industrial e Turismo da Universidade de Aveiro

Para a minha mãe, o maior presente que a vida me deu

**o júri**

presidente

Prof. Doutora Conceição Maria Oliveira da Cunha
professora auxiliar da Universidade de Aveiro

Prof. Doutora Graça Maria do Carmo Azevedo
professora coordenadora s/ agregação da Universidade de Aveiro

Prof. Doutora Raquel Matias da Fonseca
professora auxiliar da Universidade de Aveiro

**agradecimentos**

Aos meus pais, os alicerces de tudo aquilo que sou. Qualquer agradecimento apresentado, nunca será o suficiente. Agradeço por todo o apoio que sempre me deram, por me incentivarem a alcançar os meus objetivos e, acima de tudo, por me guiarem nos momentos de maior dúvida.

Às minhas irmãs, que me conhecem melhor que ninguém, por estarem sempre lá, nos bons e nos maus momentos, por serem as minhas maiores críticas, mas também as mais fervorosas apoiantes.

Aos meus sobrinhos, por me mostrarem que a felicidade se encontra nas coisas mais simples.

À minha avó, um exemplo de força, determinação e resiliência.

Ao Simão, por todo o apoio e compreensão e, sobretudo, por nunca me ter deixado desistir.

Um agradecimento especial à Professora Raquel Fonseca, por se ter disponibilizado a acompanhar-me nesta jornada e por todo o apoio e críticas construtivas, sem os quais não seria possível concluir este projeto.

A todas as colegas de mestrado, por toda a partilha, entreajuda e boa disposição, sem as quais esta jornada sido muito mais difícil.

Ao meu orientador de estágio, por todo o conhecimento que me transmitiu ao longo dos 8 meses de duração do mesmo e por me ter permitido crescer, em termos profissionais e pessoais.

Por último, um agradecimento a todos os colegas da empresa acolhedora do meu estágio curricular, pelo bom ambiente e por se mostrarem sempre disponíveis para me ajudar.

**palavras-chave**

Contabilidade de Gestão, PME Portuguesas, Métodos de Contabilidade de Gestão, Pesquisa Quantitativa, Pesquisa Qualitativa

**resumo**

O presente projeto pretende, através de uma combinação entre a pesquisa qualitativa e quantitativa, compreender que práticas de Contabilidade de Gestão são utilizadas pelas PME Portuguesas, bem como o seu papel enquanto instrumentos de gestão.

Considerando que a grande maioria das empresas em Portugal é PME, pretende-se ainda analisar até que ponto este facto poderá condicionar a utilização de determinados sistemas contabilísticos e em que medida estes mesmos sistemas vão ao encontro das necessidades das PME.

Para tal, foi efetuado um levantamento de dados juntos de empresas portuguesas, através da utilização de um questionário. Cumulativamente, foi realizado um estudo de caso numa PME Portuguesa, onde foi possível observar todas as dificuldades sentidas, em contexto real.

**keywords**

Management Accounting, Portuguese SMEs, Management Accounting Methods, Quantitative Research, Qualitative Research

**abstract**

This investigation aims to understand witch management accounting practices are used by Portuguese SMEs and what kind of role they play as management tools, for that it was conducted two types of research, qualitative and quantitative. Considering that the great majority of organizations in Portugal are SMEs, it is intended to analyse the extent to which this may substantial influence the use of certain management accounting methods and to what extent these systems meet the needs of SMEs.

With that in mind, a survey about the topic of this project was carried next to Portuguese organizations. It was also conducted a Case Study in a Portuguese SME, were it was possible to observe all the difficulties that it faced regarding to the development and implementation of a Management Accounting System.

# Índice

1. Introdução, Objetivo de Estudo e Estrutura ..... 1

1.1. Introdução ..... 1

1.2. Objetivo de Estudo ..... 1

1.3. Estrutura do Projeto ..... 3

2. Revisão da Literatura ..... 4

2.1. Contabilidade de Gestão – Evolução e Inovação ..... 4

2.1.1. A Importância do Sistema Contabilístico para a Competitividade ..... 5

2.1.2 Dos Métodos Tradicionais aos Métodos mais Recentes ..... 12

2.1.3 Identificação da Necessidade de Mudança ..... 15

2.1.4 Desenhar, Monitorizar e Atualizar o Sistema de Desempenho ..... 19

2.1.5. O caso Particular do Método ABC (*Activity-Based Costing*) ..... 25

2.2. As Pequenas e Médias Empresas ..... 29

2.2.1. Caracterização ..... 29

2.2.2. A evolução dos Sistemas Contabilísticos nas PME ..... 32

3. Caracterização do Tecido Empresarial Português ..... 37

3.1. Análise Global ..... 37

3.2. Caracterização por Setor de Atividade ..... 41

4. Metodologia, Amostra e Questões de Investigação ..... 43

4.1 Metodologia ..... 43

4.1.1 Estudo de Caso ..... 44

4.1.2 Questionário ..... 45

4.2 Amostra ..... 46

4.3 Questões de Investigação ..... 47

5. Estudo de Caso ..... 49

5.1. Apresentação da Empresa ..... 49

5.2 Enquadramento e Desenvolvimento Inicial do Projeto ..... 51

6. Resultados, Conclusões e Implicações Futuras ..... 59
6.1. Resultados ..... 59
6.1.1 Estudo de Caso ..... 59
6.1.2 Questionário ..... 62
6.2. Conclusões ..... 83
6.3. Implicações e Investigação Futura ..... 85
Anexo I – Identificação e Caracterização dos Setores da Economia Portuguesa ..... 86
Anexo II – Empresas não Financeiras por Setor, Dimensão, Forma Jurídica e Localização Geográfica ..... 94
Anexo III - Transcrição da Entrevista com Diretor Industrial ..... 97
Anexo IV - Transcrição da Entrevista com Diretor Geral ..... 110
Anexo V – Centros de Custo BAMER ..... 121
Anexo VI – Referenciais de Custo BAMER ..... 123
Referências ..... 126

# Índice de Tabelas

Tabela 1 - Principais entraves à mudança de sistema contabilístico (Fonte: Granlund (2001)) ..... 18
Tabela 2 - Categorias da Definição de PME (Fonte: "Decreto-Lei nº98/2015 de 02 de Junho do Ministério das Finanças" 2015)) ..... 30
Tabela 3 - Total de Empresas em Portugal (2010-2016) ..... 37
Tabela 4 - Empresas Financeiras e Não Financeiras em Portugal ..... 38
Tabela 5 - Empresas em Portugal Segundo a sua Forma Jurídica ..... 38
Tabela 6 - Empresas em Portugal segundo a sua Dimensão ..... 39
Tabela 7 - Empresas em Portugal segundo a sua Localização e Dimensão ..... 40
Tabela 8 - Empresas em Portugal segundo o Setor de Atividade ..... 41
Tabela 9 - Visão Global do Questionário (Fonte: Elaboração Própria) ..... 46
Tabela 10 - Caracterização de Inquiridos: Sexo (Fonte: Elaboração Própria) ..... 62
Tabela 11 - Caracterização de Inquiridos: Idade (Fonte: Elaboração Própria) ..... 63
Tabela 12 - Caracterização de Inquiridos: Formação Académica (Fonte: Elaboração Própria) ..... 63
Tabela 13 - Caracterização de Inquiridos: Área de Formação (Fonte: Elaboração Própria) ..... 64
Tabela 14 - Caracterização de Inquiridos: Área de Profissão (Fonte: Elaboração Própria) ..... 64
Tabela 15 - Caracterização de Inquiridos: Função Desempenhada (Fonte: Elaboração Própria) ..... 65
Tabela 16 - Caracterização do Inquirido: Antiguidade na Empresa (Fonte: Elaboração Própria) ..... 65
Tabela 17 - Caracterização da Empresa: Localização (Fonte: Elaboração Própria) 66
Tabela 18 - Caracterização da Empresa: Setor de Atividade (Fonte: Elaboração Própria) ..... 66
Tabela 19 - Relação entre o Setor de Atividade e a Localização (Fonte: Elaboração Própria) ..... 67
Tabela 20 - Caracterização da empresa: CAE com maior frequência (Fonte: Elaboração Própria) ..... 68
Tabela 21 - Caracterização da Empresa: antiguidade (Fonte: Elaboração Própria) 69
Tabela 22 - Caracterização da Empresa: Dimensão (Fonte: Elaboração Própria) ..69
Tabela 23 - Caracterização da Empresa: Dimensão por Intervalos de Classificação (Fonte: Elaboração Própria) ..... 70

Tabela 24 – Identificação da Estratégia: Importância da Redução de Custos (Fonte: Elaboração Própria) ..... 70
Tabela 25 - Classificação da Estratégia: Grau de Diferenciação (Fonte: Elaboração Própria) ..... 70
Tabela 26 - Caracterização da Estratégia: Nível de Concorrência (Fonte: Elaboração Própria) ..... 71
Tabela 27 - Classificação da Estratégia: Possibilidade de Personalização do Produto Final (Fonte: Elaboração Própria)..... 71
Tabela 28 - Identificação da Estratégia: Complexidade dos Processos (Fonte: Elaboração Própria) ..... 71
Tabela 29 - Classificação da Estratégia: Relação entre Importância da Redução de Custos e Grau de Diferenciação (Fonte: Elaboração Própria) ..... 72
Tabela 30 - Caracterização da Estratégia: Relação entre Importância da Redução de Custos e Grau de Concorrência (Fonte: Elaboração Própria)..... 72
Tabela 31 - Caracterização da Estratégia: Relação entre Grau de Diferenciação e Grau de Concorrência (Fonte: Elaboração Própria)..... 72
Tabela 32 - Conhecimentos do inquirido sobre CG (Fonte: Elaboração Própria).... 73
Tabela 33 - Relação entre o Nível de Escolaridade e o Conhecimento de Contabilidade de Gestão (Fonte: Elaboração Própria)..... 74
Tabela 34 - Experiência dos Inquiridos com CG (Fonte: Elaboração Própria) ..... 74
Tabela 35 - Relação entre a Área de Formação Académica, o Conhecimento de Contabilidade de Gestão e a Experiência com Contabilidade de Gestão (Fonte: Elaboração Própria) ..... 75
Tabela 36 - Conhecimento do Inquirido sobre os Métodos de CG (Fonte: Elaboração Própria) ..... 75
Tabela 37 - Métodos Conhecidos pelo Inquirido (Fonte: Elaboração Própria) ..... 76
Tabela 38 - Relação entre o Nível de Escolaridade e o Conhecimento de Métodos de Contabilidade de Gestão (Fonte: Elaboração Própria)..... 76
Tabela 39 - Reconhece benefícios à CG? (Fonte: Elaboração Própria) ..... 76
Tabela 40 - Benefícios da CG (Fonte: Elaboração Própria)..... 77
Tabela 41 - Aplicação da CG à Globalidade das Empresas (fonte: Elaboração Própria) ..... 77
Tabela 42 – Considera os métodos de CG limitativos? (Fonte: Elaboração Própria) ..... 77
Tabela 43 - Empresas que utilizam CG (Fonte: Elaboração Própria) ..... 78

Tabela 44 - Empresas que utilizam CG por Dimensão (Fonte: Elaboração Própria) .....78
Tabela 45 - Empresas que utilizam CG por Setor e Dimensão (Fonte: Elaboração Própria).....78
Tabela 46 - Relação entre a o uso da Contabilidade de Gestão e a Antiguidade (Fonte: Elaboração Própria).....79
Tabela 47 - Motivos para a não Utilização da CG por Dimensão (Fonte: Elaboração Própria).....79
Tabela 48 - Motivos para a utilização da CG (Fonte: Elaboração Própria).....80
Tabela 49 - Informação esperada com a CG (Fonte: Elaboração Própria).....80
Tabela 50 - Método de CG utilizado (Fonte: Elaboração Própria) .....81
Tabela 51 - Método Utilizado por Dimensão (Fonte: Elaboração Própria).....81
Tabela 52 - Nível de Adoção de Processos de Controlo de Gestão (Fonte: Elaboração Própria).....81
Tabela 53 - Forma de Efetuar Tarefas Contabilísticas (Fonte: Elaboração Própria)82
Tabela 54 - Relação entre Dimensão e Forma de Efetuar Tarefas Contabilísticas (Fonte: Elaboração Própria).....82
Tabela 55 - Relação entre Forma de Desempenhar Funções de Contabilidade e Adoção da CG (Fonte: Elaboração Própria).....82

## Índice de Figuras

Figura 1 -A Utilidade e Dimensão dos Objetivos da Contabilidade de Gestão (Fonte: Jordan, Neves, and Rodrigues (2015)) ..... 9
Figura 2 - Dimensões Críticas do Desempenho (Fonte: Hudson et al. (2001)) ..... 11
Figura 3 - Principais Decisões com Implicações no Sistema de Custos (Fonte: Cooper (1989)) ..... 23
Figura 4 - Sinais de um sistema de custos obsoleto (Fonte: Cooper (1989)) ..... 25
Figura 5 - Classificação dos Custos Indiretos segundo Níveis de Atividade (Fonte: Chan & Lee (2003)) ..... 27
Figura 6 - Mercados BAMER (Fonte: BAMER (2012)) ..... 50
Figura 7 - Exemplo de Codificação de Centros de Custo: Grupo 01 – Madeiras (Fonte: Elaboração Própria) ..... 54
Figura 8 - Codificação de Referencial de Custo: Referencial 01 – Energia (Fonte: Elaboração Própria) ..... 55
Figura 9 - Tabela de Imputação de custos para o Referencial 01 - Energia e para os Centros de Custo do Centro de Responsabilidade 01 - Madeiras (Fonte: Elaboração Própria) ..... 57
Figura 10 - Base de Dados da Ferramenta em Excel (Fonte: Elaboração Própria) 58

## Índice de Gráficos

Gráfico 1 - Caracterização da Empresa: Classificação segundo o CAE (Fonte: Elaboração Própria) ..... 68

## Siglas e Abreviaturas

ABC - *Activity-Based Costing*
BSC - *Balanced Scorecard*
CG - Contabilidade de Gestão
PME - Pequena e Média Empresa
MOD - Mão de Obra Direta
MOI - Mão de Obra Indireta
JIT - *Just in Time*
INE - Instituto Nacional de Estatística
TQM - Totally Quality Management

# 1. Introdução, Objetivo de Estudo e Estrutura

## 1.1. Introdução

A intensificação da concorrência, a globalização e o aumento da complexidade das atividades nas organizações obriga a uma busca incessante de informação para tomada de decisões.

Os Sistemas de Avaliação/Medição de Desempenho, associados à Contabilidade de Gestão, representam um importante papel, sendo um tópico atual de discussão, quer entre académicos, quer entre profissionais. Apurar o que deve efetivamente ser medido e de que forma deve ser feito constitui um dos principais objetivos da pesquisa e discussão em torno deste tema.

Seguindo esta linha, também a Contabilidade de Gestão e a imputação de custos aos produtos têm sido amplamente discutidas. A Contabilidade de Gestão tem procurado evoluir, a par com as necessidades das empresas, procurando novas formas de imputação de custos aos produtos, minimizando as probabilidades de distorção.

No entanto, apesar da crescente necessidade de informação fiável, as organizações tendem a evitar a mudança, mantendo, de acordo com vários autores, práticas contabilísticas e de gestão frequentemente desatualizadas. Este fenómeno é influenciado por diversos fatores, nos quais se inclui a dimensão da organização.

Particularmente no caso das Pequenas e Médias Empresas, parece existir um grande entrave à mudança nos Sistemas de Desempenho, motivado pelo escasso acesso a recursos e pela frequente combinação do papel de Gestor com o de Sócio Fundador, presente em muitas PME (Perren & Grant, 2000). Ainda assim, as PME que optam pela implementação de Sistemas de Desempenho beneficiam de inúmeros benéficos, dos quais se destacam a melhor adaptação às mudanças, aumento do desempenho e maior nível de controlo (Hudson, Smart, & Bourne, 2001).

## 1.2. Objetivo de Estudo

Nas últimas décadas, a Contabilidade de Gestão tem sido amplamente estudada, sobretudo através da realização de casos de estudo. Muitos desses casos analisam a aplicação de métodos de Contabilidade de Gestão extremamente complexos e dispendiosos, regra geral, em empresas de grande dimensão. Tendo uma formação de base em contabilidade, creio que a formação dada, no âmbito ainda de uma contabilidade

analítica, vai ao encontro do estudo e benefícios de determinados métodos, os mesmos estudados nos casos de estudo referidos acima.

No entanto, uma breve análise a relatórios de estágio na área permite concluir que a realidade, em Portugal, poderá ser bastante diferente da maioria dos casos de estudo normalmente divulgados. As empresas em Portugal parecem tentar efetivamente melhorar o seu método de apuramento de custos, procurando a aplicação de um Sistema de Contabilidade de Gestão, recorrendo com frequência aos estágios curriculares para esse efeito, mas muitas vezes acabando por ficar a meio do processo. Os motivos para tal são essencialmente dois: não existir, na empresa, ninguém com disponibilidade para dar continuidade ao projeto ou a necessidade de informação e tempo a despender para a obter são demasiado elevados.

Tendo efetuado um estágio curricular na área da Contabilidade de Gestão, as conclusões retiradas foram, em primeiro lugar, a importância crucial que a correta utilização da mesma pode ter para uma organização e, em segundo lugar, que nem sempre os métodos estudados e divulgados em termos académicos são vistos como a melhor opção para as empresas. Mas até que ponto é que esta constatação pode ser generalizada? Até que ponto é que esta constatação é correta? Terá sido esse o erro de outras empresas portuguesas: a tentativa de aplicar métodos demasiado complexos para a sua empresa?

Assim, constatou-se que poderia ser interessante fazer um levantamento, junto de empresas portuguesas, pertencentes a vários setores e áreas geográficas, da importância e benefícios atribuídos à Contabilidade de Gestão, analisando os conhecimentos na área, os métodos que são conhecidos e se as empresas procuram aplicar métodos gerais ou se percecionam, na criação de métodos alternativos, uma vantagem. Por outro lado, será também importante analisar se a especificidade do tecido empresarial português e o acesso a recursos condicionam a utilização da Contabilidade de Gestão e que papel poderá ter o tipo de estratégia seguida para necessidade de uso da Contabilidade de Gestão.

O objetivo final é, através da realização de um questionário, analisar, junto de empresas portuguesas, se estas efetivamente utilizam a Contabilidade de Gestão, se o setor onde pertencem condiciona a sua utilização e relacionar os resultados com um caso de estudo concreto, onde a adoção da Contabilidade de Gestão passou pela criação e implementação de um método alternativo, face aos amplamente divulgados. Esta comparação irá permitir compreender se a empresa analisada se trata de uma exceção à regra ou se, pelo contrário, espelha as práticas da maioria das empresas Portuguesas.

## 1.3. Estrutura do Projeto

O projeto encontra-se dividido da seguinte forma:

O primeiro ponto inclui a introdução, o objetivo de estudo e a presente descrição da estrutura do projeto.

O segundo ponto engloba a revisão da literatura, que por sua vez está subdividida em dois temas principais, sendo o primeiro relacionado com a Contabilidade de Gestão e o segundo com Pequenas e Médias Empresas.

O terceiro ponto compreende uma análise e caracterização do tecido empresarial português, na globalidade e por setor de atividade.

Quanto ao quarto ponto, este engloba a amostra e questões de investigação, bem como a metodologia utilizada.

No quinto ponto é apresentado o caso de estudo, realizado com base na experiência, informações recolhidas e trabalho desenvolvido no estágio curricular realizado.

No sexto ponto são apresentados os resultados da análise às respostas obtidas com o questionário, é feita a análise entre os resultados do questionário e o caso de estudo e posterior confrontação com a revisão da literatura realizada e estabelecidas as devidas conclusões. É também neste ponto que são analisadas possíveis implicações e oportunidades de investigação futura neste âmbito.

O projeto conta ainda com vária informação anexa, cujo objetivo é fornecer informação e conhecimento adicional para uma melhor compreensão do tema estudado.

# 2. Revisão da Literatura

## 2.1. Contabilidade de Gestão – Evolução e Inovação

Com a mudança no mundo empresarial e o aumento do nível de concorrência, os desafios e riscos enfrentados pelos gestores são cada vez maiores (Akdoğan & Cingšz, 2012; Chenhall & Langfield-Smith, 1998a). Como consequência, as margens de lucro praticadas diminuíram e a informação sobre os custos dos produtos tornou-se extremamente importante em termos estratégicos (Chan & Lee, 2003).

Striteska and Jelinkova (2015) identificam a gestão de recursos-humanos, as mudanças organizacionais, as novas visões de estratégia e o nível de conhecimento e produtividade como os grandes desafios enfrentados nos últimos tempos pelas organizações. Estas devem, para além de ter a capacidade para reconhecer estes desafios, antecipá-los e estar prontas para uma reação em conformidade.

Como forma de resposta às mudanças, as organizações têm vindo a enfrentar mudanças significativas e a experimentar novas abordagens à gestão em termos de estrutura organizacional, ambiente e tecnologia (Chenhall & Langfield-Smith, 1998a).

Para que a resposta seja possível, as organizações devem analisar as tendências do seu setor e as necessidades dos seus clientes, de forma contínua, a par com os progressos feitos em termos de ciência e tecnologia (Striteska & Jelinkova, 2015).

O rápido avanço da tecnologia, nos últimos anos, e a utilização de sistemas de gestão cada vez mais desenvolvidos, tem permitido às organizações a introdução de novas formas de obter, medir, analisar e comunicar a informação (Burns & Vaivio, 2001), mantendo-se a premissa de que esta deve sempre ser gerada de forma a possuir características como a oportunidade, fiabilidade e relevância (Jordan, Neves, & Rodrigues, 2015), para que possa efetivamente ser utilizada pelos gestores.

A informação, providenciada pela contabilidade financeira, falha, no sentido em que, ainda que seja bastante fiável, não é oportuna, ou seja, não é fornecida atempadamente, por forma a servir os propósitos da tomada de decisão. Posto isto, os gestores viam-se confrontados com a obrigatoriedade de tomar decisões com base em relatórios com informações históricas. A questão é que, independentemente da sua dimensão, as decisões tomadas dentro de uma organização têm consequências e impactos financeiros. Daí que seja necessário que as organizações recorram a "*instrumentos técnicos que permitam acompanhar com algum rigor as consequências económicas e financeiras dessa tomada de decisão*" (Jordan et al., 2015, p. 115). Entre estes instrumentos, encontram-se os Sistemas de Contabilidade de Gestão (SGC), que procuram contribuir de forma eficiente

para a tomada de decisão e controlo. Segundo Erserim (2012) a Contabilidade de Gestão gera a informação necessária para os gestores basearem as mais variadas decisões, tais como decisões relativamente a novos investimentos, *leasing*, compras *e procurement* e promoção e publicidade.

### 2.1.1. A Importância do Sistema Contabilístico para a Competitividade

> "*A business that doesn't know what its products really cost won't be a business for long*" (Cooper, 1989, p. 82).

A competitividade de uma organização está intrinsecamente relacionada com o seu desempenho a longo prazo, comparativamente com a sua concorrência (Man, Lau, & Chan, 2002). Como é que se cria uma organização competitiva? Que fatores devem ser tidos em conta?

O primeiro passo para a criação de uma organização competitiva é a definição dos seus dois pilares principais: a visão e missão. "*Together, mission and vision provide the foundation the firm needs to choose and implement one or more strategies*" (Hitt, Ireland, & Hoskisson, 2011, p. 18), para além de que dão uma mensagem clara aos *stakeholders* sobre o que a organização é, o que faz e aquilo que ambiciona ser. Com base na visão e na missão, a organização deverá criar uma estratégia coerente, eficaz e que crie valor.

Chenhall and Langfield-Smith (1998b) afirmam que, a formulação clara de prioridades estratégicas é um dos aspetos importantes para uma gestão efetiva, no entanto, não é suficiente para atingir uma vantagem competitiva e garantir um bom desempenho e competitividade. É necessário que sejam implementados processos eficientes, bem como sistemas de informação apropriados, que permitam a recolha de dados.

Um dos sistemas que providencia informação relevante para a gestão e permite monitorizar o desempenho é o contabilístico, nomeadamente, através do uso particular da Contabilidade de Gestão.

Para Striteska and Jelinkova (2015) um sistema de medição de desempenho permite a monitorização da estratégia da organização, influencia o comportamento dos funcionários e permite ainda gerir o desempenho da organização. Adicionalmente, toda a informação gerada vai servir de alicerce à construção de novas estratégias (Amir, Auzair, & Amiruddin, 2016).

Grande, Estébanez, and Colomina (2011) afirmam que os sistemas contabilísticos, quando integrados nos sistemas de informação, são uma ferramenta importante para as

organizações, na medida em que auxiliam a gestão e a tomada de decisão, salientando a especial utilidade no caso de decisões económico-financeiras.

Erserim (2012) defende a existência de relações positivas entre a Contabilidade de Gestão e uma cultura organizacional mais rígida, formal e orientada para objetivos. Por outro lado, Blaxill and Hout (1991) alertam para as dificuldades que uma organização burocrática pode levantar na implementação da Contabilidade de Gestão e defendem como organização ideal uma "Organização Robusta", que prime pelo controlo e flexibilidade dos processos, elevado nível de qualidade e menor proporção de custos indiretos.

No entanto, Chenhall and Langfield-Smith (1998b) defendem que, para analisar a relação entre a Contabilidade de Gestão e o desempenho, é producente analisar, em primeiro lugar, a estratégia global seguida pela organização.

De acordo com Porter (1998) existem duas estratégias genéricas possíveis de uma organização adotar para se manter competitiva: a liderança pelo custo ou a diferenciação.

A estratégia de liderança pelo custo consiste em a organização estabelecer como foco a minimização de custos (Kaya, 2015) e, assim, oferecer ao cliente um produto a um custo mais baixo que a restante concorrência (Amir et al., 2016), sem descurar totalmente a qualidade. O objetivo final é que seja oferecido ao cliente um bem ou serviço a um preço baixo, com uma qualidade aceitável para o mesmo. As organizações que esperam liderar pelo custo, procuram alcançar economias de escala e produzem produtos *standardizados* (Chenhall & Langfield-Smith, 1998b; Kaya, 2015), paralelamente vão inovando e reorganizando os seus processos, de forma a torná-los mais eficientes, eliminando aqueles que não acrescentam valor e analisando de forma consecutiva todas as atividades de suporte, procurando encontrar fontes de custo passíveis de redução (Hitt et al., 2011). Dado que as empresas não conseguem ser especialistas em todas as suas atividades de produção, muitas vezes, outra opção para a redução de custos é aposta no *outsourcing,* externalizando determinadas atividades para outras organizações que as conseguem produzir a um custo mais baixo, mantendo a qualidade e os requisitos da organização (Örgün, 2015).

Em termos de práticas contabilísticas Chenhall and Langfield-Smith (1998b) afirmam que a contabilidade tradicional se encaixa de forma satisfatória com a estratégia de liderança pelo custo, ainda assim, uma das técnicas de Contabilidade de Gestão amplamente estudadas – o *activity-based costing* (ABC) – mostra-se bastante útil em organizações com este tipo de estratégia. O ABC fornece informação sobre a forma como as diferentes atividades influenciam os custos da organização e facilita a avaliação dos custos e das relações estabelecidas com os fornecedores. Quando uma empresa está a

ponderar recorrer ao *outsourcing,* a utilização desta técnica é bastante interessante, uma vez que só mediante a análise profunda dos custos associados a uma determinada atividade é possível compreender se será, ou não, mais producente recorrer a organizações externas para a desempenharem. Ainda assim, sabe-se que as empresas com este tipo de estratégia conseguem obter benefícios tanto com técnicas de contabilidade tradicionais como contemporâneas.

Por outro lado, quando a organização opta por uma estratégia de diferenciação, busca satisfazer os seus clientes por via de uma qualidade superior, flexibilidade, prazos de entrega rápidos e confiáveis, características únicas de *design* do produto e um serviço de pós-venda eficaz, resultando isto em produtos não *standardizados* (Amir et al., 2016; Chenhall & Langfield-Smith, 1998b; Hitt et al., 2011). De uma forma simples, o cliente deve conseguir ver no produto oferecido um valor superior, que o faça estar disposto a pagar mais pelo mesmo. A inovação, particularmente na vertente do produto, desempenha um papel crítico para o sucesso deste tipo de estratégia, pois permite uma constante atualização ou criação das características que despertam interesse nos clientes (Hitt et al., 2011). A par com a inovação, as organizações que seguem este tipo de estratégia trabalham ativamente a qualidade e imagem dos seus produtos, de forma a cativar os clientes (Kaya, 2015).

Para que os clientes compreendam que estão perante um produto efetivamente superior, as organizações que pretendem diferenciar-se optam por procurar certificar os seus produtos e otimizar os seus processos, numa base contínua, implementando formas de controlo que identifiquem erros e diminuições de qualidade e que garantam que os produtos são confiáveis e entregues no tempo previsto. As estratégias de diferenciação contam muitas vezes com a participação ativa do cliente, que informa as suas preferências e necessidades e poderá até fornecer especificações. Por isso, as organizações devem procurar desenvolver relações de proximidade com os mesmos e, em todos os processos operacionais, manterem o foco no cliente. Para além do cliente, os fornecedores também desempenham um papel crucial neste tipo de estratégia, com os quais a organização deve procurar desenvolver relações próximas e de entreajuda, de forma a permitir atingir a qualidade necessária e cumprir *timings* (Chenhall & Langfield-Smith, 1998b).

Por último, é importante considerar que, ainda que o foco da organização não seja o preço, este fator também não pode ser descurado totalmente nas estratégias de diferenciação, sob pena de a empresa fixar o preço de venda dos produtos demasiado elevado, resultado numa perda de interesse por parte dos clientes (Hitt et al., 2011).

Uma organização com foco na diferenciação de produto necessita de uma gestão claramente informada, neste sentido, é pungente a lacuna presente na contabilidade financeira. A contabilidade financeira não produz informação suficiente para a tomada de decisão, uma vez que não é orientada para os processos, não avalia a ligação entre o desempenho destes e as estratégias e não providencia *feedback* sobre a qualidade ou entrega atempada (Chenhall & Langfield-Smith, 1998b). Quando as organizações seguem uma estratégia de diferenciação, a gestão necessita de informação diversificada, não só sobre a satisfação do cliente, mas também dados sobre as atividades-chave dos processos e duração dos ciclos (Chenhall & Langfield-Smith, 1998b), sendo bastante útil que estes sejam fornecidos através de indicadores, taxas ou gráficos, para que a sua compreensão seja fácil e rápida (Marr, 2015).

Segundo Gosselin (2005), para que seja garantida a correta avaliação da estratégia seguida, as organizações devem procurar impulsionar a utilização de métricas não-financeiras, em detrimento de trabalhar exclusivamente com as métricas financeiras, fornecidas pela contabilidade financeira. Estas últimas mostram-se demasiado agregadas e não providenciam informação atempada uma vez que, para a maior parte das organizações, a informação é produzida unicamente no final do ano contabilístico. Pelo contrário, a Contabilidade de Gestão providencia informação adaptada às necessidades de gestão de cada organização, conseguindo até fornecer feedback direto relativamente à implementação de determinadas estratégias (Chenhall & Langfield-Smith, 1998b).

Aparentemente, o sucesso para uma organização parte da escolha de uma destas estratégias, mas não será possível uma combinação de ambas? Uma organização pode procurar diferenciar-se da concorrência em termos do produto, mas, dentro de um determinado limite, trabalhar também numa ótica de redução de custos. Kaya (2015) defende, numa ótica simplista, que as duas estratégias podem e devem ser combinadas, devendo a decisão primária passar por um aumento da qualidade do produto. O aumento da qualidade gera um maior nível de procura pelo mesmo que, por sua vez, gera um aumento da quota de mercado, que se traduz no aumento do volume de produção e, consequentemente, na redução do custo de produção devido ao maior volume gerado. Ainda que esta visão possa mostrar-se algo acertada, em termos gerais, é prudente evidenciar que, certamente, não será passível de implementação de uma forma tão linear em todas as organizações. A adoção deste tipo de estratégia combinada está bastante dependente do setor onde a organização atua, bem como do grau de homogeneidade dos produtos presentes no mesmo. Ainda assim, em especial em contexto industrial é comum as organizações optarem por uma combinação da estratégia de diferenciação e de

liderança pelo custo (Chenhall & Langfield-Smith, 1998b), procurando alcançar um meio-termo favorável, dentro das limitações do seu setor. Ou seja, as organizações procuram conseguir o preço mais baixo possível, mas sem comprometer a qualidade em demasia e permitir que o cliente personalize o produto, mas com algumas restrições. Daí que, recentemente, se ouça falar bastante de *total quality management,* onde os gestores seguem uma abordagem multidisciplinar, trabalhando a melhoria dos processos já existentes, implementando ou melhorando sistemas de qualidade, inovando o processo de fabricação e procurando ainda gerir e motivar equipas e recursos humanos. (Chenhall & Langfield-Smith, 1998b).

Com base nesta nova forma de encarar a gestão, é evidenciada a importância e utilidade da Contabilidade de Gestão, que permite apurar de forma mais precisa os custos do produto, focando-se na eficiência e redução de custos e relacionando as atividades e os processos aos resultados estratégicos, reforçando a posição estratégica da organização (Amir et al., 2016).

A Contabilidade de Gestão surge com quatro objetivos principais, sendo estes o apoio a outros instrumentos técnicos e de gestão, controlo retrospetivo dos resultados, apoio à tomada de decisão e a avaliação da *performance* económico-financeira. Estes quatro objetivos variam em termos de utilidade e de dimensão, sendo que, tal como demostra a Figura 1, quando a Contabilidade de Gestão é criada com o objetivo de avaliar a performance económico-financeira, esta atinge o ponto máximo, quer em termos de dimensão, quer em termos de utilidade. Nesta perspetiva maximizada, a Contabilidade de Gestão potencia o desenvolvimento de centros de análise, cujo objetivo passa por avaliar o valor gerado por todos os segmentos constituintes da organização, sejam elas o negócio, produto, mercados, clientes ou distribuição, por exemplo (Jordan et al., 2015).

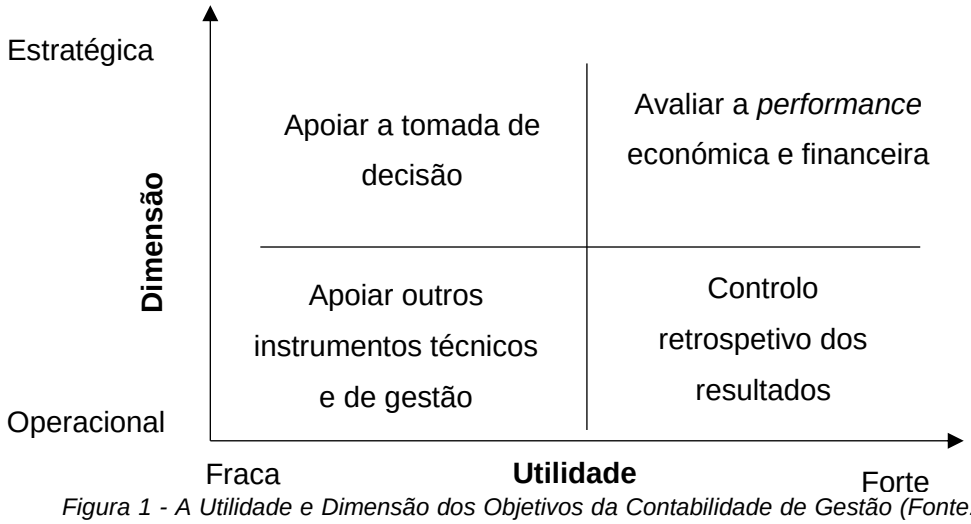


*Figura 1 - A Utilidade e Dimensão dos Objetivos da Contabilidade de Gestão (Fonte: Jordan, Neves, and Rodrigues (2015))*

De acordo com López and Hiebl (2015), a eficácia e eficiência da Contabilidade de Gestão é ainda evidenciada pela obtenção de resultados a quatro níveis: pessoas, mercado/cliente, negócio e *performance*.

A implementação da Contabilidade de Gestão potencia uma melhor adaptação da organização ao ambiente que a rodeia. À partida, esta relação pode não ser evidente mas, a verdade, é que a implementação da Contabilidade de Gestão implica uma análise profunda e uma reorganização de todos os processos da organização e das pessoas a eles associadas, contribuindo assim para a *standardização* de *skills* e postos de trabalho. Esta reorganização dá à organização benefícios secundários, tais como a melhoria no processo de decisão e uma clara diminuição do tempo despendido com planeamento e organização. Seguindo o mesmo raciocínio, López and Hiebl (2015, p. 108) afirmam que a Contabilidade de Gestão leva a "*implementation of stric internal controls that provide tools to react and to neutralize external threats*" e que quando combinada com ferramentas como o *Balanced Scorecard* (BSC) é possível identificar rápida e facilmente os obstáculos mais críticos e eliminá-los.

Este tipo de adaptação é especialmente crítico quando a organização opera em ambientes com elevado grau de incerteza e onde é necessário a organização estar preparada para a qualquer momento enfrentar ameaças (López & Hiebl, 2015).

López and Hiebl (2015) afirmam ainda que os SCG, para além de facilitarem o processo de decisão, melhoram a qualidade das análises estratégicas, uma vez que fornecem ferramentas que permitem efetuar previsões a longo prazo, análises ao ciclo de vida do produto, análise de indústria, análise SWOT e análise da cadeia de abastecimento.

Fruto da aplicação da Contabilidade de Gestão, os processos internos e o controlo dos mesmos ganha uma nova importância levando a um crescendo de importância do controlo diário e da ligação entre o plano estratégico e os indicadores de performance diários (operacionais).

Em linha com a importância dos indicadores de performance diários, Hudson et al. (2001) identificam as seis dimensões críticas do desempenho que as organizações tendem a controlar, bem como as principais métricas que tendem a utilizar (Figura 2).

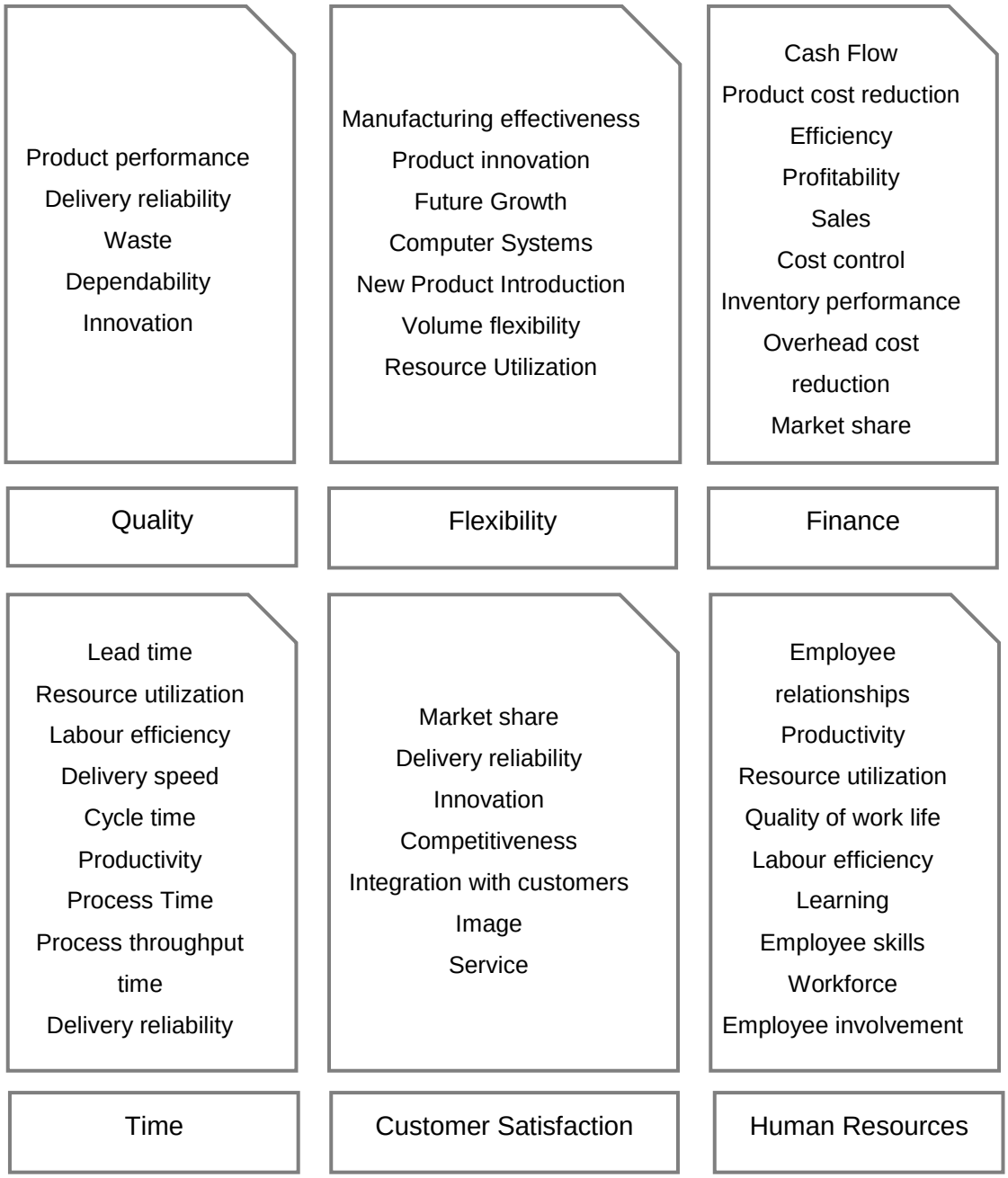


*Figura 2 - Dimensões Críticas do Desempenho (Fonte: Hudson et al. (2001))*

Em suma, a Contabilidade de Gestão leva a um maior controlo de custos e desempenho, maximização da utilização de recursos, auxilia a determinação de investimentos e fixação de preços e melhora os processos internos e a qualidade em geral (López & Hiebl, 2015).

Hudson et al. (2001) acreditam que a Contabilidade de Gestão está, atualmente, a evoluir para uma perspetiva ainda mais moderna de valorização por segmento e não por produto. Ou seja, o objetivo deixará de ser o apuramento do custo por produto, mas sim

compreender o rendimento um produto ou de uma linha em termos de mercado e encará-lo numa perspetiva mais global, onde são atribuídos ao segmento económica e financeiramente todos os fatores com ele relacionados, independentemente da sua função. Esta nova abordagem mostra-se mais global uma vez que o objeto de análise definido poderá ser um projeto, um mercado ou uma gama de produtos e as organizações passam a apurar quanto é que custa efetivamente a colocação de produtos no mercado até à sua chegada ao cliente (Jordan et al., 2015).

### 2.1.2 Dos Métodos Tradicionais aos Métodos mais Recentes

As organizações têm procurado desde sempre formas de apuramento de custos do seu produto final, tentando assim acompanhar as tendências e desafios do ambiente ao seu redor.

Fruto das alterações nos métodos de atribuição de custos, as denominações utilizadas e os objetivos definidos para a informação a obter foram variando ao longo do tempo.

Uma das primeiras denominações a existir foi a de Contabilidade Industrial, que surge para suprir a necessidade de apurar os custos industriais de produção, de forma a ser possível o posterior uso dessa informação para fixar preços de venda e margens de lucro (Jordan et al., 2015).

As definições iniciais derivam de uma época em que o nível de diversificação de produtos oferecidos era bastante reduzido, uma altura em que os custos com mão-de-obra direta e matérias-primas representavam a maior percentagem da estrutura de custos da organização. Pelo contrário, era atribuída reduzida importância aos custos indiretos, uma vez que estes não se mostravam relevantes no apuramento dos custos de produção (Cooper & Kaplan, 1988).

Com o aumento da complexidade organizacional (passando a ser frequente a existência de múltiplas atividades, produtos e localizações) e com a proliferação da automação, a estrutura de custos sofreu alterações significativas. Os custos indiretos passam a ocupar um lugar de maior destaque na estrutura de custos e deixam de poder ser geridos “na escuridão” (Blaxill & Hout, 1991). Fruto do aumento dos custos indiretos e da diversificação dos custos, a Contabilidade Industrial foi forçada a progredir, tornando-se mais complexa e com foco em centros de custos, de forma a colmatar a elevada distorção de custos existente. Assim, o seu objetivo final passou a ser servir de métrica para a avaliação de resultados e não apenas o estabelecimento de preços. Com esta

mudança, entramos numa nova fase e deixa de existir uma Contabilidade Industrial, passando a existir uma Contabilidade Analítica (Jordan et al., 2015).

Até então, as organizações estavam a utilizar os métodos tradicionais como forma de imputação de custos aos seus produtos. Estes, eram constituídos por duas fases, sendo que a primeira consistia na identificação de tipologias de custo presentes na organização e no levantamento dos centros de custos. Alguns custos mostravam-se facilmente atribuíveis, por outro lado, outros requeriam a utilização de bases de imputação. Estas bases de imputação recorriam aos mais diversos critérios para justificar a divisão dos custos, sendo comum a utilização de critérios de causa-efeito, por exemplo, a utilização a área da secção do centro de custo para distribuir gastos com a renda fabril. A segunda fase, consistia na atribuição dos custos presentes em cada centro de custos aos produtos, sendo que a mesma era efetuada tendo por bases critérios de volume, como por exemplo o número de horas de MOD ou o número de unidades produzidas. (Chan & Lee, 2003).

Foi esta segunda fase que, fruto da evolução das estruturas de custos das organizações, tornou os métodos tradicionais obsoletos. Esta evolução provocou dificuldades na gestão de muitas organizações, que optaram por tomar a decisão de eliminar determinados custos, como forma de tentarem manter-se competitivas, muitas vezes não analisando o efeito dessas reduções e acabando a decisão por surtir o efeito contrário. Exemplo dessas decisões foi o outsourcing de componentes fulcrais dos produtos ou o despedimento de mão-de-obra indireta (MOI), culminando na perda de controlo de importantes componentes do seu produto final ou mesmo a perda de controlo, de uma forma global, de processos (Blaxill & Hout, 1991).

A utilização de critérios de volume para a imputação de custos indiretos fazia com que os métodos tradicionais estivessem projetados para identificar os produtos de *low-volume* como os mais rentáveis e os *high-volume* como pouco rentáveis, o que originou que as empresas largassem linhas de produtos aparentemente pouco lucrativas e procurassem rentabilizar produtos com lucros ilusórios (Banker, Potter, & Schroeder, 1995; Böer & Jeter, 1993).

Com o contínuo aumento da automação e das funções de suporte (Böer & Jeter, 1993), com a globalização dos mercados, as rápidas mudanças tecnológicas e o desenvolvimento de novas abordagens à gestão, como o *just in time* (JIT) ou o *total quality management* (TQM) (Hyvönen, 2005), esta lacuna ficou cada vez mais evidenciada. A utilização de um critério comum para a distribuição dos gastos indiretos distorcia a informação levando, em último caso, à cobrança de preços excessivamente elevados, diminuição de margens de lucro de produtos potencialmente lucrativos (Chan & Lee, 2003)

e culminou na falha de estratégias que, ainda que bem formuladas, assentavam em informação errada , sendo que muitas vezes só o notório decréscimo da competitividade e lucro, levou à sua aceção por parte dos gestores (Cooper, 1989).

Assim, gradualmente, as técnicas iniciais, consideradas tradicionais, foram dando lugar às técnicas contemporâneas (Burns & Vaivio, 2001; Chenhall & Langfield-Smith, 1998a), que se mostram mais abrangentes, uma vez que combinam medidas financeiras e não financeiras, sempre com a atenção voltada para a estratégia e tomada de decisão, permitindo controlar, de forma mais próxima, as relações com os clientes, os processos internos e o desempenho. Dentro das técnicas contemporâneas evidenciam-se, claramente, o ABC e o BSC (Gosselin, 2005), mas estas podem também passar pela a análise do ciclo de vida do produto ou o *benchmarking* (Hyvönen, 2005).

Atualmente, os custos diretos podem chegar a representar apenas uma pequena porção dos custos totais de uma organização, tendo-se mantido o crescimento exponencial de custos com operações de suporte, marketing, distribuição e engenharia. Seria extremamente errado a imputação destes custos aos produtos utilizando chaves de diluição baseadas em volume de produção ou que, no pior cenário, estes não fossem sequer considerados para o apuramento de custos, cenário que ainda ocorre frequentemente para os custos de Marketing e de Distribuição, por exemplo.

Cooper and Kaplan (1988) seguem a mesma linha de raciocínio, uma vez que defendem que todas as atividades das organizações existem para, de alguma forma, suportar a produção e entrega de bens e serviços e que, por essa mesma razão, deveriam ser incluídas no custo do produto final, para além de que "*decisions about pricing, marketing, product design and mix are among the most important ones managers make. None of them can be made effectively without accurate knowledge of product costs*" (Cooper & Kaplan, 1988, p. 97).

Com a crescente necessidade em termos de informação e a utilização de novos métodos de imputação de custos, a denominação utilizada volta a evoluir, perdendo-se o termo Contabilidade Analítica e passando a utilizar-se a denominação mais abrangente de "Contabilidade de Gestão"

Analisando a literatura, são vastas as definições encontradas. Por exemplo, para Erserim (2012, p. 373) a Contabilidade de Gestão significa *"the practice of historical and estimated data with appropriate techniques and concepts for rational decision making and for reaching business goals"*, já segundo Jordan et al. (2015, p. 118) esta centra-se na *"atribuição financeira a um ou múltiplos segmentos das organizações, os custos resultantes dos níveis de utilização ou consumo de recursos, os rendimentos decorrentes da produção*

*de bens ou da prestação serviços realizadas e os níveis de ativos e passivos afetos à sua exploração*".

Como resultado da maior abrangência das técnicas contemporâneas, cada vez mais as tarefas relacionadas com a Contabilidade de Gestão deixam de estar centradas exclusivamente nos departamentos financeiros e passam a envolver gestores operacionais e intermédios. Estes gerem os seus próprios orçamentos e dados, em vez de serem apenas informados dos resultados e desvios no término do período de análise e são acompanhados pelo contabilista, que acaba por atuar de forma semelhante a um consultor de gestão interno (Burns & Vaivio, 2001). Esta ligação entre os contabilistas e os gestores operacionais mostra-se crucial, uma vez que só através de uma abordagem multidisciplinar, envolvendo o desenvolvimento dos seus processos internos, acompanhada pela definição de metas e objetivos e pela correspondente medição e monitorização será possível o aumento do desempenho da organização (Striteska & Jelinkova, 2015).

Banker et al. (1995) defendem a abordagem mais contemporânea, focando os seus estudos na utilização de novos critérios de imputação baseados não no volume, mas sim no número de vezes que a transação que origina o custo é solicitada, seja uma transação referente a qualidade, balanceamento ou logística. Este tipo de imputação vai permitir a colocação em evidência de áreas e custos que, habitualmente, não são fruto de análise, por não se mostrarem tão evidentes o que poderá ainda resultar na criação ou colocação em evidência de vantagens competitivas.

Ainda assim, importa referir que continua a ser possível a existência de bases de imputação relacionadas com volume, dependendo, obviamente, do contexto da organização (Banker et al., 1995), até porque não é possível a existência de uma abordagem única no que concerne de forma particular a bases de imputação e, de uma forma global, à Contabilidade de Gestão (Böer & Jeter, 1993).

### 2.1.3 Identificação da Necessidade de Mudança

Como sistemas abertos que são, as organizações são influenciadas por uma série de fatores externos, tais como fatores económicos, demográficos, políticos e legais, tecnológicos e socioculturais (Hitt et al., 2011). É natural que, destas influências, e como forma de resposta ao meio ambiente, decorram algumas necessidades de mudança interna.

Neste ambiente, sucessivamente alterado, as organizações necessitam de cada vez mais informação para suportar a tomada de decisão e, mais do que isso, a informação deve ser facultada da forma mais rápida possível. Assim, as organizações tendem a apoiar-se cada vez mais nos sistemas de informação, que devem acompanhar as necessidades e mudanças. **Desta forma, parece óbvio que o sistema contabilístico deve evoluir a par com os sistemas de informação e a organização no geral.**

No entanto, aquilo que ocorre é que as organizações tendem a manter as práticas contabilísticas, inicialmente estipuladas, ao longo do tempo. Estas práticas continuam em utilização, ignorando as mudanças no contexto empresarial ou industrial (Cooper & Kaplan, 1988). Não significa que não sejam levantadas questões sobre possíveis necessidades de mudança, antes pelo contrário, mas as mudanças vão sendo adiadas, uma vez que se mostram dispendiosas e morosas (Cooper, 1989).

Adicionalmente, ainda que sejam vastas as pesquisas efetuadas, quer em termos de Contabilidade de Gestão, sistemas de desempenho e da combinação dos dois, não existe uma teoria comum e cada sistema deve ser desenhado tendo em atenção as especificidades de cada organização/setor. Devido a este facto, os gestores tendem a ser pouco recetivos à mudança, optando por manter as práticas que consideram habituais e mais abrangentes (Striteska & Jelinkova, 2015).

Gosselin (2005) segue a mesma linha de raciocínio ao verificar que, contrariamente a todas as tendências em termos de avaliação de desempenho e Contabilidade de Gestão, as empresas, em especial as industriais, continuam a utilizar na sua maioria a informação fornecida pela contabilidade financeira e respetivos indicadores, onde se salientam o lucro líquido, lucro antes de impostos, custos dos produtos vendidos, despesas totais, custo total por departamento, inventário de matérias-primas, inventários de produto acabado e fluxo de caixa operacional.

Poderá afirmar-se que as empresas aguardam até ao último momento para assimilar que, de facto, o seu sistema de análise custos tem de ser redesenhado e, para mitigar a necessidade de informação, optam pela criação de folhas de cálculo ou bases de dados que permitam apurar custos de forma individualizada do sistema tradicional e que sirvam de base a decisões estratégicas (Cooper & Kaplan, 1988).

Segundo Granlund (2001), são diversos os entraves ao desenvolvimento da Contabilidade de Gestão (Tabela 1), sendo que, provavelmente, aquele que mais se destaca é a resistência dos colaboradores. Esta resistência tende a ser mal interpretada, sendo frequente que se associe a mesma a pessoas que se mostram *"irrational and*

*ignorant of the need for change, and thus delay necessary progress"* (Granlund, 2001, p. 143).

Não só as pessoas, mas todo o contexto ambiental que rodeia a organização estabelece uma relação de causa-efeito com a mudança na contabilidade. Os sinais provenientes do exterior devem fomentar a mudança, para que o sistema permaneça relevante e siga as tendências ambientais. Esta necessidade parece bastante clara, no entanto, a mudança na contabilidade é difícil de implementar. O exemplo mais proeminente refere-se ao método ABC. Este método é visto como uma das maiores revoluções no que diz respeito à contabilidade, ainda assim, são vários os relatos de organizações que falharam na sua implementação. Os motivos apresentados são vários, dos quais se destaca a complexidade do mesmo, dificuldade de integração com outros sistemas, a falta de apoio da gestão na identificação de *cost drivers,* as aspirações das pessoas envolvidas e ainda a utilização de consultores externos. Por outro lado, também podem existir uma série de lutas de poder, uma falha em assegurar a legitimidade do novo sistema ou problemas na articulação entre a linguagem contabilística e a linguagem de produção. Também a composição do sistema utilizado até então e a existência de práticas e rotinas muito enraizadas pode dificultar a implementação de um sistema diferente. As características típicas da profissão de contabilista, fruto da formação e de todas as normas de prudência associadas, também podem representar um fator de influência, assim como o receio de um aumento desnecessário de carga de trabalho para a equipa contabilística (Granlund, 2001).

Contrariamente ao que se poderia prever, também a experiência prévia com Contabilidade de Gestão ou com sistemas de desempenho pode conduzir a dificuldades de implementação. Uma experiência prévia bem-sucedida poderá conduzir a uma tentativa de espelhar a metodologia conhecida e testada, no entanto, cada organização é única e existe sempre um grau de imprevisibilidade associado à implementação do sistema, sendo que o responsável deverá manter uma mente aberta e as características próprias da organização em consideração. De igual forma, uma experiência anterior malsucedida poderá também resulta num impacto negativo, pois poderá existir toda uma predisposição negativa, criando entraves ao desenvolvimento e implementação de um novo sistema (Granlund, 2001).

Outro ponto que influencia negativamente a implementação da Contabilidade de Gestão é o *timing* que lhes está associado. A implementação da Contabilidade de Gestão está muitas vezes associada à ocorrência de eventos como a reforma de mercados, aumento da concorrência ou a existência de crises financeiras. De facto, Granlund (2001,

p. 154) refere que *"it may be that it is only as a result of very significant problems, or even some sort of crises, that accounting change actually takes place"*. Significa que, com a ocorrência de determinados eventos, a pressão para a produtividade e competitividade aumenta, e as empresas voltam muito mais o seu foco para a otimização e redução de custos. Mas são estes mesmos eventos que muitas vezes acabam por condicionar a continuidade dos projetos, devido ao elevado número de recursos envolvidos e o custo que eles representam (Granlund, 2001).

A implementação da Contabilidade de Gestão é um processo demorado e minucioso, no qual toda a organização é analisada e todos os processos são colocados em evidência e otimizados, procurando um aumento global de qualidade, obtenção de melhores tempos de ciclo e a diminuição de custos desnecessários, sejam estes relativos a design, desenvolvimento, fabricação, logística, distribuição, aprovisionamentos ou pós-venda (Blaxill & Hout, 1991). O responsável pela implementação deverá ter um conhecimento profundo sobre a organização como um todo e, à medida que o processo se desenrola, deverá envolver as pessoas necessárias para que o sistema final seja coeso e compreensível para todos. Este tipo de envolvência e troca de informação, particularmente entre vários níveis de gestão e responsabilidade, é muitas vezes difícil de atingir, acabando o processo por levar a reuniões adiadas ou intermináveis e arrastando-se durante mais tempo que o necessário. É importante que o responsável pela análise e implementação do sistema tenha em consideração as características da organização e das pessoas que nela trabalham, evitando criar um sistema demasiado complexo e mais difícil de utilizar que o necessário e é fulcral que, quando uma organização decide avançar com um projeto de Contabilidade de Gestão, lhe seja dada a devida importância e que esta seja transmitida de forma transversal a toda a organização, tomando por princípio a gestão de topo.

*Tabela 1 - Principais entraves à mudança de sistema contabilístico (Fonte: Granlund (2001))*

| | |
|---|---|
| Falta de recursos financeiros | Falta de apoio da gestão |
| Composição do sistema usado | Dificuldades de integração com outros sistemas |
| Resistência por parte dos colaboradores | Utilização de consultores externos |
| Práticas e rotinas muito enraizadas | Falta de articulação da linguagem entre a contabilidade e outras áreas |
| Experiência/Conhecimentos prévios | Características inerentes à profissão de contabilista |
| Lutas de poder | Falta de legitimidade |
| Aumento da carga de trabalho | |

### 2.1.4 Desenhar, Monitorizar e Atualizar o Sistema de Desempenho

Os motivos para a criação de um sistema de desempenho são numerosos e variam de empresa para empresa. Entre os mais referenciados destacam-se a valorização de *stocks,* a análise da rentabilidade de clientes, novo *design* de produto, análise do desempenho e orçamentação (Schoute, 2009). Para Striteska and Jelinkova (2015), um sistema que permita medir o desempenho, onde se inclui a Contabilidade de Gestão, deve servir essencialmente para dois propósitos, sendo primeiro o auxilio na implementação e acompanhamento de estratégias e o segundo a comunicação e troca de informação. Pretende-se, com este segundo propósito, a recolha, processamento e comunicação de informação relativa ao desempenho de recursos-humanos, processos, produtos, serviços, operações e unidades de negócio, mediante o estabelecimento de canais de comunicação entre as várias equipas, funções e departamentos da organização.

Segundo Schoute (2009), a montante da criação do sistema é necessário que a organização defina o foco principal da criação do mesmo, ou seja, para que tipo de decisões de gestão este irá fornecer informação, seja este estratégico ou operacional. Independentemente do foco da criação do sistema, as características diferenciadoras e os fatores de sucesso de cada negócio devem sempre ser considerados e devem ser criadas métricas que permitam o seu acompanhamento. O sistema deve ainda ser dinâmico, comportando a possibilidade de se alterar, de forma a acompanhar possíveis alterações na estratégia (Striteska & Jelinkova, 2015).

Um sistema com fins estratégicos destina-se essencialmente ao *pricing* de produtos e à análise de rentabilidade de clientes, sendo um sistema maioritariamente mais simples. Por outro lado, um sistema voltado para a gestão operacional apresenta como objetivo principal a modelação e redução de custos e a monitorização do desempenho, resultando num sistema mais complexo e com um elevado nível de desagregação de informação (Schoute, 2009).

No fundo, parece existir uma clara distinção entre os sistemas estratégicos e operacionais, que aponta para a criação de dois sistemas distintos ou a uma escolha por parte das organizações. No entanto, dado que o desenvolvimento e implementação de um sistema de desempenho representa um elevado consumo de recursos para a organização, estas procuram a criação de um sistema intermédio, entre o operacional e o estratégico, que sirva múltiplos propósitos (Schoute, 2009). Hudson et al. (2001) seguem a mesma linha de raciocínio, uma vez que definem o alinhamento entre as métricas operacionais e a estratégia como um dos passos mais importantes na elaboração de um sistema de controlo de desempenho. Este alinhamento deve ser pautado por diferentes métricas e

perspetivas, de forma a integrar informação, deve envolver vários níveis de gestão e permitir uma monitorização constante, não só da organização internamente, mas também do ambiente externo, permitindo assim apurar o real cumprimento de metas e o estimulo da melhoria contínua (Striteska & Jelinkova, 2015). Assim, conclui-se que, a par com o objetivo de uso, a qualidade e quantidade de informação a extrair do sistema são, claramente, fatores a levar em consideração durante o processo de desenvolvimento. À medida que aumenta a necessidade de detalhe da informação, mais morosa e minuciosa é a elaboração de todos os parâmetros funcionais do sistema (Schoute, 2009).

No entanto, é necessário ressalvar que, à medida que se vão estabelecendo mais controlos e ligações no sistema, este vai-se tornando cada vez mais complexo e dependente do ambiente e da estrutura organizacional (Chenhall & Moers, 2015), sendo que se torna evidente a necessidade da existência de funcionários responsáveis por manter o fluxo de trabalho, controlar e trabalhar ativamente na resolução de problemas (Blaxill & Hout, 1991).

Striteska and Jelinkova (2015) e Drury and Tayles (2005) identificam outros fatores críticos que influenciam os sistemas de medição do desempenho, sendo eles a cultura organizacional, tamanho da organização, sistemas de apoio, estrutura de custos, treino do *staff,* nível de concorrência, qualidade dos processos, nível de diversificação e personalização dos produtos, nível de adoção de tecnologias de fabrico, estratégia genérica seguida e ainda a adoção de determinadas metodologias tais como o JIT, *Lean Production* ou TQM.

Em primeiro lugar, é necessário que seja criada uma estrutura organizacional proativa e que busque a melhoria contínua, para isso é importante que a gestão de topo acompanhe o desenvolvimento do sistema e declare de forma clara e inequívoca um compromisso com a medição de desempenho (Striteska & Jelinkova, 2015).

O **tamanho da organização** influencia o sistema de desempenho adotado, sendo que quanto maior for a organização, à partida, maior será o seu nível de acesso a recursos e a sua disponibilidade para os investir em sistemas mais desenvolvidos. Para além disso, quanto maior a organização, maior a propensão para o desenvolvimento de um nível mais vasto de atividades e para a criação de um leque mais alargado e diversificado de produtos que, consequentemente, vão exigir um sistema de controlo mais apertado (Guilding, 1999).

Atualmente, os sistemas de informação são um dado adquirido no dia-a-dia das organizações. Ainda assim, importa referir que é extremamente importante que o sistema de desempenho criado tenha como alicerce os sistemas de informação das organizações, que atuam como facilitadores na transmissão de informação (Striteska & Jelinkova, 2015).

A estrutura de custos também é vital para o desenvolvimento de um sistema de desempenho. Brierley, Cowton, and Drury (2001) defendem que podem existir casos em que a proporção de custos indiretos seja tão baixa, que não compense o investimento num sistema de desempenho sofisticado. Ainda assim, a sofisticação do sistema de desempenho tende a aumentar à medida que aumenta o impacto dos custos indiretos.

Quando se opta pela criação de um sistema de desempenho, é crucial que a organização como um todo seja envolvida e seja assumido um compromisso de longo prazo (Blaxill & Hout, 1991), mas, para que tal seja possível, é necessário que seja transmitido ao *staff* o conhecimento necessário para "gerir e alimentar" o sistema.

Também um maior nível de concorrência é associado a um maior nível de complexidade do sistema, sendo que organizações que operam com margens reduzidas e que procuram liderar pelo custo necessitam de informação com o menor risco de erro possível, dado que a linha que separa o produto do prejuízo ou lucro é muito ténue e facilmente podem ver a sua vantagem competitiva a ser superada pela concorrência (Drury & Tayles, 2005).

Outro fator importante, prende-se com a nível de diversificação e personalização de produtos. A diversidade pode manifestar-se em termos de volume, processo ou operações de suporte, pelo que o sistema poderá ter que estar preparado para uma elevada quantidade e complexidade em termos de centros de custo, de operações de suporte e processos e volumes de produção O nível de personalização leva ainda a que o sistema tenha que estar preparado para lidar com um elevado número de atividades pouco repetitivas ou até únicas (Drury & Tayles, 2005).

O setor onde as organizações se inserem e a sua propensão para a adoções de inovações influencia não só a adoção, mas também a complexidade dos sistemas de desempenho. Segundo, Powell and DiMaggio (2000) as organizações procuram acompanhar as tendências do setor de forma a manter a competitividade. Assim, algumas inovações tendem a ser adotadas por osmose com a concorrência, de forma a consolidar vantagens competitivas e aumentar a legitimidade das organizações face a fornecedores e clientes.

Particularmente no caso de sistemas de desempenho que tenham na sua raiz a Contabilidade de Gestão, e de forma a garantir o correto funcionamento do sistema, é necessário analisar e tomar decisões relativamente a três dimensões: número de grupos de custos (singulares ou múltiplos), natureza dos grupos de custos (baseados em responsabilidade ou em atividades) e natureza das bases de alocação (de volume ou hierárquicas). Com base nestas dimensões e nas escolhas tomadas dentro delas, pode ser

formado um *continuum* da sofisticação dos sistemas de desempenho. Numa das extremidades teremos um sistema de custos simples, apenas com um grupo de custos baseados em responsabilidades e uma única base de imputação, calculada segundo volume, e na outra extremidade teremos o oposto, um sistema de custos complexo, com vários conjuntos de custos, baseados em atividades e com várias bases de imputação organizadas de forma hierárquica (Schoute, 2009).

Schoute (2009) afirma ainda que o aumento da complexidade de um sistema de custos, ou seja, o aumento do número de conjuntos de custos e/ou bases de alocação aumenta a precisão do sistema e da imputação dos custos, por conseguinte, a informação extraída será mais fiável. Por outro lado, organizações com uma grande proporção de custos indiretos tem maior tendência para tornar o sistema obsoleto mais facilmente, uma vez que as bases de imputação deste tipo de custos requerem uma constante monitorização, sob pena de se mostrarem mais voláteis (Chan & Lee, 2003).

A criação de um sistema de custos não é um evento estático e, por isso, é necessário que a organização esteja ciente dos fatores que levam à sua desatualização e que o mesmo seja monitorizado com regularidade, criando procedimentos próprios para o efeito (Kennerley & Neely, 2002).

Pese embora exista a crença de que os sistemas de custos não acompanham a evolução das organizações, tornando-se rapidamente obsoletos, importa referir que este fenómeno não é alcançado de forma abrupta. Com efeito, a existência de pequenas falhas não significa que o sistema deva ser totalmente alterado ou redesenhado. Assim, a sua precisão pode ser melhorada como resultado de pequenas alterações ao longo do tempo (Chan & Lee, 2003).

Segundo Cooper (1989) um sistema de custos que seja alvo de algumas modificações ao longo do tempo deverá perdurar durante cerca de uma década.

Dado que os gestores se baseiam na informação disponibilizada pelo sistema para tomarem decisões, as organizações devem estar atentas aos sinais que surgem e que transmitem a detioração do sistema de custos. Só assim os gestores podem estimar a precisão da informação transmitida pelo sistema, avaliar o grau de incerteza das decisões tomadas com base na mesma e estimarem até que ponto o funcionamento do sistema está a condicionar o bom funcionamento da empresa (Chan & Lee, 2003). A par com estes sinais, as organizações devem ainda ter em conta que determinadas decisões (figura 3) podem tornar o seu sistema de custos, aparentemente funcional, num sistema obsoleto e que, quando são tomadas, devem resultar numa monitorização ainda mais cuidada do mesmo (Cooper, 1989).

*Figura 3 - Principais Decisões com Implicações no Sistema de Custos (Fonte: Cooper (1989))*

O aumento da automação traduz-se numa redução da mão-de-obra direta (MOD) utilizada e, se o sistema utilizar como base de imputação a MOD, irá imputar aos produtos mais automatizados uma menor percentagem de custos indiretos, quando na realidade é exatamente o contrário que deverá suceder. Quanto às funções de suporte, o caso é bastante similar, o aumento de procedimentos, como a inspeção ou o tempo de preparação de máquina, causam um aumento de custos indiretos, que poderá não ser transversal a todos os produtos da empresa ou poderá não estar a refletir-se com a base de imputação atualmente utilizada, tornando o sistema obsoleto (Hoque, 2000).

Decisões estratégicas, em termos de mercados de produto, também podem ter um enorme impacto no sistema de custos. Isto porque, regra geral, o sistema é desenhado tendo em conta uma determinada forma de produção e uma alteração significativa, tal como entrada num mercado de nicho, passagem para um sistema focado na *mass production* ou a introdução de metodologias *como o just-in-time*, podem trazer alterações com as quais o sistema não estava preparado para lidar e torná-lo obsoleto. (Cooper, 1989).

Decisões estratégicas, em termos do processo de fabricação e comercialização de produtos também influência significativamente o sistema de custos. É exemplo deste facto a desagregação de dois produtos, habitualmente vendidos e/ou produzidos em conjunto, pois com a passagem para venda individual é necessário rever a forma como os custos

indiretos são imputados a cada um, para que se possa apurar o seu custo de produção individual (Cooper, 1989).

De forma a evitar que o sistema de custos se torne obsoleto, a organização deve ainda procurar fazer uso dos sistemas e tecnologias ao seu dispor, de forma a recolher informação cada vez mais detalhada sobre os processos, o que irá permitir uma deteção atempada de falhas no mesmo (Cooper, 1989).

A par com as decisões internas, alguns eventos externos, como o aumento da concorrência ou a desregulação, também podem colocar pressão no sistema. Isto porque, com o aumento da concorrência, a margem para erros no cálculo de custos e preços de venda é diminuta. Por outro lado, a desregulação permite que a empresa possa fixar livremente o seu preço de venda e poderá tornar um sistema de custos voltado para a eficiência máxima desnecessário (Cooper, 1989).

Em suma, é necessária uma monitorização periódica no sistema de forma a assimilar em que medida este se encontra apto para acompanhar os novos comportamentos e metas da organização. No entanto, as organizações acabam por descurar a monitorização e falham na avaliação do impacto que determinadas decisões, como as anteriormente mencionadas, podem surtir no sistema. Frequentemente, os resultados e a extensão desta falha são apenas identificados quando já várias decisões foram tomadas com base em informação errada (Chan & Lee, 2003).

Posto isto, Cooper (1989) descreve os principais sinais (Figura 4) que indicam, à *posteriori*, a necessidade de redesenho do sistema. Estes sinais podem ser provenientes das mais diversas fontes, sejam elas os gestores operacionais, os comerciais, as margens de lucro, o departamento de contabilidade ou os próprios clientes.

Mais tarde, Chan and Lee (2003) testaram junto de 41 empresas Chinesas a lista de sinais apresentada por Cooper (1989) concluindo que o motivo mais frequentemente encontrado prende-se com "**os preços dos concorrentes para produtos de grande-volume parece ser irrealisticamente baixo**" seguido de "**não há resistência dos clientes ao aumento de preços**" e "**uso frequente do departamento contabilístico para conduzir estudos especiais**". Se os preços dos concorrentes parecem ser demasiado baixos, comparativamente com os praticados pela empresa, poderá significar que o sistema contabilístico usado está obsoleto e está a atribuir demasiados custos indiretos erradamente, especialmente se esta situação ocorrer relativamente a produtos de grande-volume. Por outro lado, a falta de resistência dos clientes ao aumento de preço também é um importante fator a considerar. Se as vendas não decrescem, apesar do aumento de preço, significa que os preços estavam a ser calculados defeituosamente e provavelmente,

pese embora o aumento, a empresa continua a praticar um preço inferior à concorrência. Por último, a constante requisição ao departamento contabilístico de estudos especiais, significa que os gestores já não têm confiança no sistema atual para tomarem as suas decisões estratégicas.

Ainda que existam claramente sinais mais frequentes, eventos como a existência de margens de lucro difíceis de explicar ou margens altas associadas aos produtos mais difíceis de produzir, a existência de vários sistemas de cálculo de custos em diferentes departamentos ou o aparente monopólio da empresa num mercado de nicho com altas-margens não devem descurados.

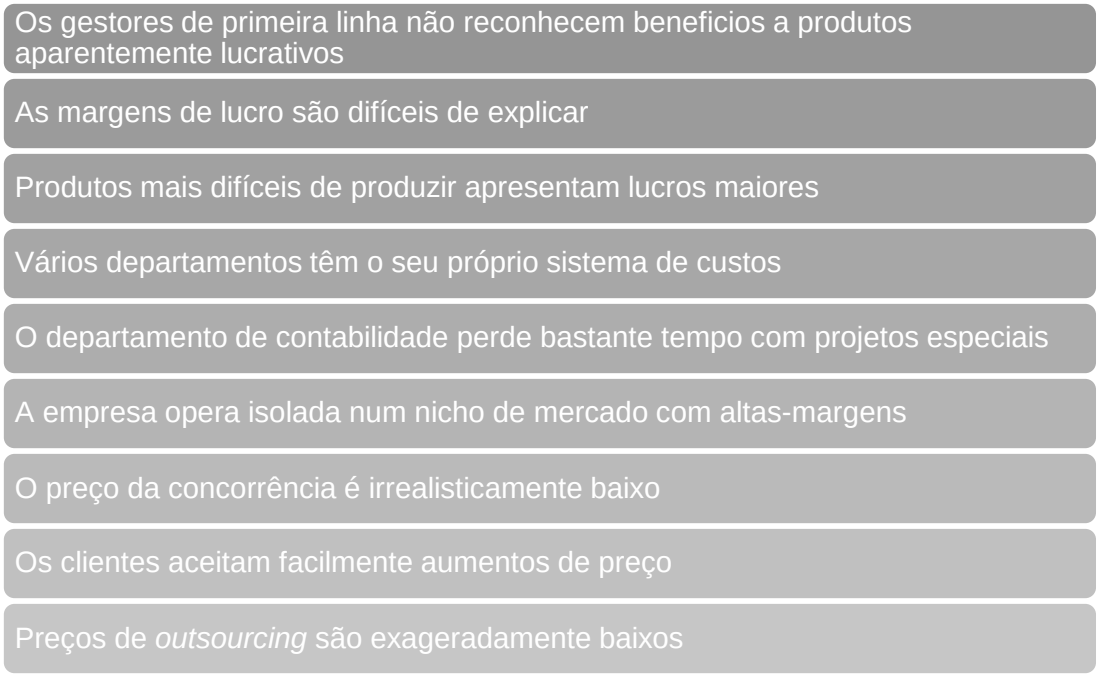


*Figura 4 - Sinais de um sistema de custos obsoleto (Fonte: Cooper (1989))*

### 2.1.5. O caso Particular do Método ABC (*Activity-Based Costing*)

O ABC é sem dúvida um dos métodos mais estudados dos últimos anos, uma vez que se apresenta como uma solução genérica para solucionar a distorção de custos de produtos (Abernethy, Lillis, Brownell, & Carter, 2001).

Surge como uma evolução dos métodos tradicionais e aloca os custos aos produtos com base nas atividades que os originaram, permitindo uma distribuição dos mesmos de forma apropriada. Este método assume que um mesmo produto pode passar por várias atividades e que é o desenrolar dessas atividades leva ao consumo de recursos (Chan & Lee, 2003). Assim, é um método extremamente útil para organizações onde o nível de custos indiretos é elevado e potencia a redução de custos (Lohr, 2012).

As organizações procuram implementar o método ABC maioritariamente devido a identificarem uma necessidade de melhorar o processo de avaliação de lucro por cliente, melhorar o seu processo de orçamentação e melhorar o processo de estabelecimento de preços. Outras empresas veem na implementação do sistema uma forma de melhorar os seus processos internos e de identificar claramente os custos gerados por cada atividade (Cohen, Venieris, & Kaimenaki, 2005).

Este método, à semelhança de outros existentes, funciona segundo duas fases: a primeira consiste na identificação dos custos homogéneos, ou seja, que não se conseguem imputar diretamente a um produto. Seguidamente, estes custos são divididos em grupos que podem ter por base um critério de funcionalidade (departamentos da empresa) ou de processo (atividades). Numa segunda fase, os custos são alocados aos objetos de custo segundo bases de imputação (Cooper & Kaplan, 1988; Schoute, 2009) que, de uma forma simples, definem segundo que percentagem os custos vão ser alocados aos produtos e qual é a base segundo a qual estas percentagens serão calculadas.

O processo de implementação é frequentemente acompanhado por algumas dificuldades, de entre as quais se destacam as reservas por parte dos órgãos de gestão e funcionários relativamente à utilidade do novo sistema, dificuldades na identificação e seleção de atividades e *cost drivers*, acumulação de dados e falta de recursos para investir no novo sistema. Fruto destas dificuldades, muitos dos projetos veem a sua calendarização estendida sucessivamente, acabando o projeto por consumir mais tempo e recursos do que o estimado (Cohen et al., 2005).

Para evitar algumas das referidas dificuldades, segundo Cooper and Kaplan (1988), para o sucesso da aplicação do sistema é necessária alguma preparação e pleno conhecimento da organização. O primeiro passo deverá ser o levantamento de informação relativa aos custos com mão-de-obra direta e matéria-prima. Seguidamente deverá ser analisada a procura que os produtos fazem dos recursos indiretos com o foco em três regras: *"1. Focus on expensive resources; 2. Emphasize resources whose consumption varies significantly by product and product type - look for diversity. 3. Focus on resources whose demand patterns are uncorrelated with traditional allocation measures like direct labour, processing time, and materials"* (Cooper & Kaplan, 1988, p. 98).

A classificação prévia dos custos indiretos, segundo uma determinada estrutura, poderá ser uma ajuda crucial para a posterior análise da procura que os produtos fazem dos recursos. Chan and Lee (2003) apresentam dois tipos de estrutura de classificação, sendo que a estrutura segundo níveis de atividade será a que melhor se relaciona com a

aplicação do método ABC, contando esta com quatro classificações de atividade (figura 5): unit-level, batch-level, product-sustaining e facility-sustaining.

A utilização de um sistema baseado em atividades traz uma nova visão da estrutura de custos da empresa, sendo esta visivelmente diferente da providenciada pelos sistemas tradicionais. Ainda assim, existem duas limitações à aplicação deste método: os custos de excesso de capacidade e os custos com investigação e desenvolvimento. Cooper and Kaplan (1988) consideram que a primeira limitação deverá ser tratada como um custo do período, num referencial à parte do sistema. A segunda limitação prende-se com os gastos de investigação e desenvolvimento onde se deve, em primeiro lugar, avaliar se estes gastos ocorrem para melhorar um produto ou linha já existente ou para a criação um produto ou linha totalmente novo. Se o objetivo for a melhoria, os custos devem ser imputados aos produtos melhorados ou modificados. Por outro lado, se os custos forem relativos à criação de novos produtos ou linhas o custo deve ser analisado e ponderado nos possíveis lucros atingidos por essa mesma linha (Cooper & Kaplan, 1988).

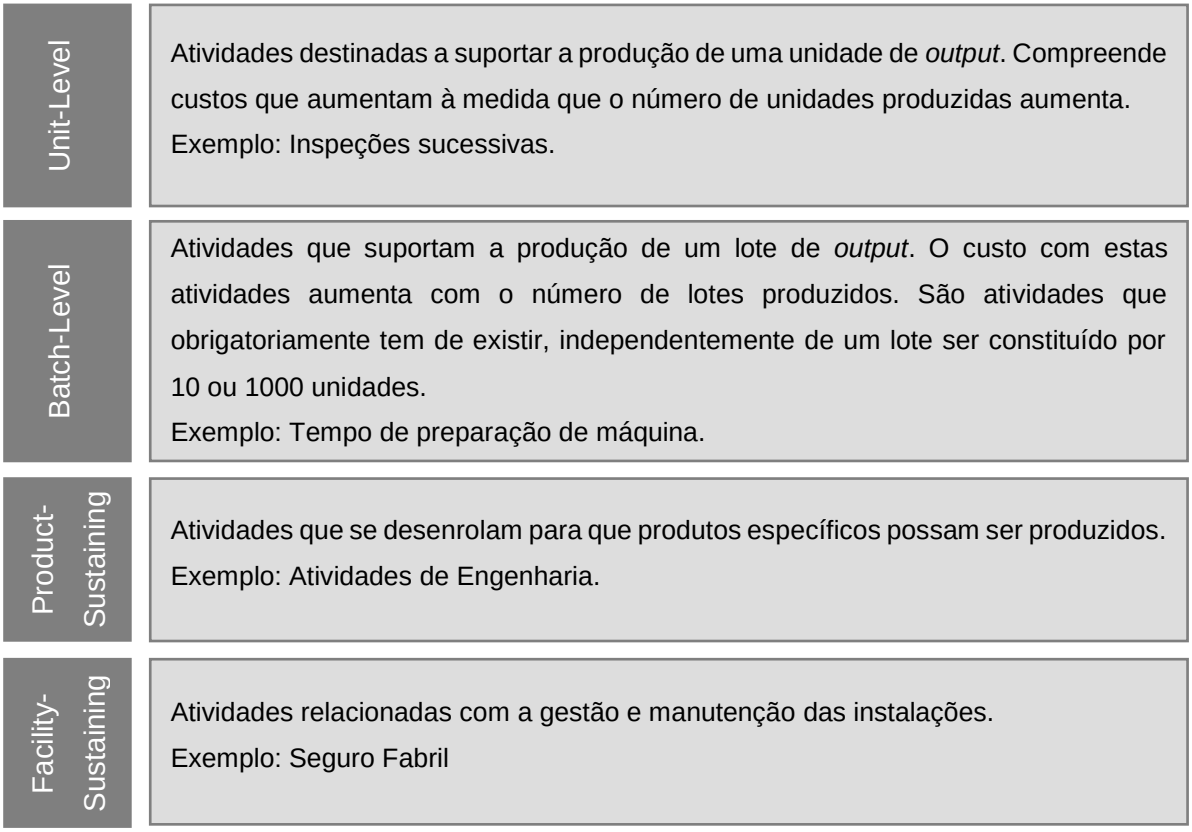


*Figura 5 - Classificação dos Custos Indiretos segundo Níveis de Atividade (Fonte: Chan & Lee (2003))*

A aplicação de um sistema baseado em atividades produz informação relevante e confiável, a partir da qual podem ser tomadas uma série de diferentes decisões estratégicas drásticas, tais como largar produtos que não sejam lucrativos e efetuar

alterações nos preços, ou outras mais moderadas como a redução de *set up times*, alterações na planta da fábrica ou o aumento da qualidade. Ainda que os gestores tenham em sua posse mais informação, não significa que as decisões possam ser tomadas de ânimo leve ou de forma automatizada. O objetivo é que as decisões sejam tomadas de forma diferente, mais ponderada e baseadas em factos e não suposições (Cooper & Kaplan, 1988).

O surgimento do método ABC motivou e renovou o interesse dos académicos no estudo e perceção do *design* dos sistemas de custo, nos fatores que influenciam a adoção e uso do ABC e mais do que isso o propósito para o qual os sistemas são usados (Schoute, 2009). Mas não existem apenas relatos de sucesso na implementação deste método, aliás, não só a taxa de adoção a este método é baixa (Askarany & Yazdifar, 2012), como a taxa de falha após tentativa de adoção mostra-se bastante elevada (Cohen et al., 2005).

Existem, de facto, vários fatores que podem levar ao seu insucesso, sendo que Granlund (2001) salienta o grau de conhecimento do processo de produção, a incerteza ambiental e os fatores humanos como os mais frequentes. Adicionalmente, muitas organizações assumem à partida que o ABC representa um custo demasiado elevado, que é um processo demasiado complicado e que consome muitos recursos, levando a um desinteresse por parte dos órgãos de gestão na sua implementação (Cohen et al., 2005).

Ainda assim, é impossível negar que, quando elaborado de forma ponderada e implementado com sucesso, o ABC pode trazer diversos benefícios para as organizações, pelo que, seguramente, continuará a ser um dos temas mais discutidos no seio da investigação em Contabilidade de Gestão.

## 2.2. As Pequenas e Médias Empresas

### 2.2.1. Caracterização

Ayyagari, Beck, and Demirguc-Kunt (2007) afirmam que tem existido um crescente reconhecimento do papel que as PME desempenham na recuperação da economia global e regional. Seguindo a mesma linha, Eniola and Entebang (2015) afirmam que as PME, que constituem a larga maioria das empresas mundiais, têm um papel vital no setor privado de cada país, destacando a sua contribuição para áreas como a empregabilidade, o desenvolvimento da economia, redução da pobreza e inovação, de igual forma quer em países em desenvolvimento quer em países desenvolvidos

À medida que a globalização se generaliza, as PME apresentam um papel duplamente importante: em primeiro lugar na entrada de bens e serviços locais nos mercados internacionais e em segundo lugar na concorrência com multinacionais nos mercados locais. Adicionalmente, Kaya (2015) defende que a transformação no papel desempenhado pelas PME ocorreu também muito devido às decisões tomadas pelas grandes empresas, que estão a optar por subcontratar algumas das suas atividades de valor e escolhem fazê-lo com empresas de menor dimensão.

De uma forma genérica e simplista, aquilo que define uma PME é o facto de empregar um número reduzido de funcionários (Ensari & Karabay, 2014). Na União Europeia, e consequentemente em Portugal, uma PME é definida como uma entidade que emprega menos de 250 trabalhadores e que, cumulativamente, não ultrapassa os 40 milhões de euros de volume de negócios anual ou cujo total do balanço anual não ultrapassa 20 milhões de euros ("Decreto-Lei nº98/2015 de 02 de Junho do Ministério das Finanças," 2015). Os critérios utilizados para a definição de uma PME diferem de país para país, regra geral, são utilizados critérios como o número de trabalhadores, volume de vendas ou o volume de investimento, sendo o primeiro o globalmente mais utilizado (Eniola & Entebang, 2015). Claro que a noção de número reduzido de trabalhadores acaba por variar consoante a própria dimensão do país e das organizações nele presente. Nos Estados Unidos, por exemplo, todas as empresas com menos de 500 trabalhadores são classificadas como PME (Ayyagari et al., 2007; Ensari & Karabay, 2014), sendo este número o dobro do limite de Portugal.

Dada a abrangência do conceito de PME, o mesmo foi subdividido em três categorias: microempresa, pequena empresa e média empresa (Tabela 2). De notar que, sempre que uma entidade ultrapasse dois dos três limites definidos para a sua categoria,

em dois períodos anteriores consecutivos, passa a ser considerada na categoria seguinte a partir do terceiro período (inclusive).

*Tabela 2 - Categorias da Definição de PME (Fonte: "Decreto-Lei nº98/2015 de 02 de Junho do Ministério das Finanças" 2015))*

| Categoria | Limite | | |
|---|---|---|---|
| | Número de Funcionários | Total do Balanço | Volume de Negócios Líquido |
| Microempresa | 10 | 350 000€ | 700 00€ |
| Pequena Empresa | 50 | 4 000 000€ | 8 000 000€ |
| Média Empresa | 250 | 20 000 000€ | 40 000 000€ |

As PME apresentam algumas características que resultam em vantagens, tais como a flexibilidade, a rápida resposta às mudanças (Ensari & Karabay, 2014), orientação empreendedora e arriscada, motivação, perseverança, motivação do staff, reduzido nível de burocracia, especialização e flexibilidade e proximidade com os clientes (Kaya, 2015).

Cumulativamente, as PME desempenham um papel importante na inovação, contribuem em grande escala para o cumprimento de objetivos sociais e para a atração de investimentos estrangeiros (Ensari & Karabay, 2014) e representam uma grande fatia na taxa de empregabilidade e produtividade do país (Pais & Gama, 2015).

Por outro lado, também apresentam algumas características que podem ser percecionadas como desvantagens. Estas estão essencialmente relacionadas com a sua pequena dimensão, diminuto acesso a recursos (Ensari & Karabay, 2014) e baixo nível de experiência (Kaya, 2015). Assim, as PME revelam uma maior dificuldade em atingir economias de escala e a limitações em termos da área de atividade (Kaya, 2015).

À semelhança das empresas de grande dimensão, muitos são os fatores que estão envolvidos na competitividade das PME. Todas as organizações, seja qual for a sua dimensão, procuram ser competitivas, ainda que os fatores-chave para a atingir possam diferir. Nesta linha, é importante que se assimile que, uma pequena organização não é uma grande organização em ponto pequeno, e que se compreenda que as PME diferem das outras organizações em termos de estrutura organizacional, respostas ao ambiente envolvente, estilos de gestão e na forma como competem com a concorrência (Man et al., 2002).

Estes fatores distintivos, que podem ditar o sucesso ou insucesso da organização, variam consoante o país onde a organização compete. Assim, uma tarefa já por si difícil,

torna-se ainda mais difícil quando falamos de PME que se internacionalizaram e que estão expostas a realidades diferentes de país para país.

Hudson et al. (2001) indicam algumas características que diferenciam as PME das restantes empresas, onde se destaca a gestão personalizada e com pouco desenvolvimento da autoridade, limitações em termos de recursos de gestão, de mão-de-obra e financeiros, dependência face a um número reduzido de clientes, inclusão em mercados limitados, estrutura hierárquica horizontal e bastante flexível, potencial de inovação, mentalidade reativa e, por último, definição de estratégias dinâmicas e informais.

Assim, Man et al. (2002) agrupam os principais fatores-chave aos quais as PME deve prestar especial atenção em três grupos, sendo os mesmo os fatores internos da organização, ambiente externo e a influência do empreendedor.

Dentro dos **fatores internos** salientam-se os fatores humanos, financeiros, tecnológicos, estruturas e sistemas organizacionais, produtividade, inovação, qualidade, imagem e reputação, cultura, variedade e flexibilidade dos produtos bem como o serviço ao cliente. Tal como qualquer outra empresa, também as PME estão sujeitas a **influências externas** e, muito devido à sua falta de poder de mercado e/ou presença em mercados emergentes turbulentos, as PME podem mostrar-se mais sensíveis às variações externas que outras empresas de maior dimensão. A forma como se comportam perante as variações e influências poderá definir o seu sucesso, sendo que, segundo Man et al. (2002), as PME devem procurar não só serem recetoras das mudanças ambientais mas também trabalhar ativamente com o ambiente evitando cultivar a postura reativa (Hudson et al., 2001).

Dentro dos três fatores de sucesso apresentados, salienta-se a importância do último fator, a **influência do empreendedor**, como crucial para a estratégia e sucesso da organização (Amir et al., 2016). O empreendedor tem uma influência positiva na *performance* da organização e pode acelerar o seu crescimento se reunir em si as seguintes características: oportunidade, relacionamento, conceptuais, organizacionais, estratégicas e de empenho. Também a experiência, a orientação para os objetivos e a atenção aos detalhes parece ter uma influência positiva (Man et al., 2002).

A par com os fatores que influenciam positivamente as PME, existem outros que condicionam o seu sucesso, Ensari and Karabay (2014) apresentam a falta de experiência em gestão, fraca gestão, equipa inadequada, falhas de aprendizagem, falhas na qualidade, fraqueza institucional, falta de recursos, capital inadequado, poucas condições económicas, falta de apoio institucional e falta de competências técnicas como as principais causas do insucesso das PME.

Amir et al. (2016) defendem que, para atingir o sucesso e competitividade, as organizações devem focar-se no desenvolvimento dos seus recursos, tanto os tangíveis como os intangíveis, onde se podem incluir as competências em termos de gestão, os processos, organização e operacionalização do trabalho diário, a informação e o conhecimento.

### 2.2.2. A evolução dos Sistemas Contabilísticos nas PME

> "*Management accounting is seen as one of the mechanisms for the adaptation and survival of the small firm*" Perren and Grant (2000, p. 393)

As PME são provavelmente um dos tópicos mais estudados nas ciências sociais seja em termos do seu desenvolvimento, estratégias associadas, inovação ou internacionalização. No entanto, poucos são aqueles que se debruçam no estudo da aplicação e importância da Contabilidade de Gestão numa PME.

A literatura existente tem tendência para se focar nas grandes empresas em detrimento das pequenas (López & Hiebl, 2015). Estas mostram uma maior propensão para a implementação de sistemas mais modernos e complexos, dado que possuem mais recursos que podem despender no desenvolvimento e implementação de inovações, o que não acontece em empresas pequenas (Chenhall & Langfield-Smith, 1998a).

Como resultado surge o estudo do (in)sucesso da implementação de sistemas altamente complexos e caros, que não estão sequer acessíveis à maioria das empresas, e consomem bastantes recursos.

No entanto, o estudo da Contabilidade de Gestão é um fator de elevada importância, dado que pode representar uma ferramenta importante para que as PME possam lidar com o ambiente frequentemente incerto que as rodeia (Grande et al., 2011).

Segundo López and Hiebl (2015), as PME requerem diferente atenção, uma vez que os recursos disponíveis são diferentes e em menor número e enfrentam dificuldades distintas em relação às grandes empresas. Assim, consideram que a Contabilidade de Gestão nas PME é influenciada por quatro fatores sendo eles o **tamanho da organização, o ambiente organizacional, as características do staff e a estrutura organizacional**. Adicionalmente, Grande et al. (2011) identificam ainda como potenciador o grau de abertura à inovação.

Existe indubitavelmente uma relação entre todos estes fatores sendo que, de acordo com Grande et al. (2011), o investimento em inovações como os sistemas de informação

contabilísticos, quando acompanhado por formação do staff, melhorias na qualidade dos produtos e nos processos internos será uma alavanca para a organização obter uma cultura corporativa mais forte e flexível, o que lhe permitirá reagir de forma mais dinâmica aos desafios provocados pelo ambiente e procurar de forma ativa a melhoria contínua.

Em empresas de pequena dimensão, o nível de complexidade organizacional tende a ser menor, tornando-se assim mais fácil o controlo dos processos. Em consequência deste facto, as PME tendem a utilizar sistemas de Contabilidade de Gestão mais simples e a uma extensão bastante inferior às empresas de grande dimensão. No entanto, e uma vez que o conceito de PME é tão abrangente, os sistemas de Contabilidade de Gestão diferem entre as pequenas e as médias empresas, sendo que as médias empresas tendem a aproximar-se mais dos sistemas utilizados pelas grandes empresas, apresentando-se mais complexos e sofisticados (Hopper, Koga, & Goto, 1999).

Adicionalmente, mudanças no **tamanho da organização** mostram um comportamento semelhante, ou seja, empresas grandes que diminuam em dimensão reduzem também o uso dos sistemas de Contabilidade de Gestão e organizações em crescimento tendem a aumentar a complexidade e uso dos mesmos (Innes, Alattar, & Kouhy, 2009).

O **ambiente organizacional** também demonstra ter um grande impacto na adoção de sistemas de Contabilidade de Gestão nas PME, sendo bastante alargado o conjunto de características que, dentro do ambiente, são passíveis de influência, tanto positiva como negativamente. López and Hiebl (2015) identificam a **intensa concorrência, mudanças políticas, internacionalização, contingências externas e fatores culturais** como fatores que podem induzir à utilização de sistemas de Contabilidade de Gestão. Por outro lado, identificam a **pouca incerteza ambiental, falta de recursos, crises económicas e a localização num país em desenvolvimento** como fatores que influenciam negativamente a adoção destes sistemas.

Dentro de todas as contingências organizacionais, a que mais se destaca é, sem dúvida, a dificuldade em termos económicos e a consequente falta de recursos. De facto, esta é a razão apresentada com maior frequência para explicar o facto de as PME optarem por sistemas de controlo de custos mais simples (López & Hiebl, 2015). Ainda assim, não são só os recursos económicos que condicionam as PME, outro recurso bastante importante, e muitas vezes desconsiderado, é o tempo dos órgãos de gestão (Hudson et al., 2001).

Muitas das PME começaram como um pequeno negócio, muitas vezes unipessoal e familiar e foram crescendo e aumentando a quantidade e complexidade dos seus

processos. Quando falamos de um negócio de pequena dimensão, toda a gestão está entregue ao proprietário, acabando o mesmo por acumular funções, tanto de gestão operacional como estratégica (Amir et al., 2016). É comum que este conheça individualmente os seus clientes, saiba que bens ou serviços eles adquirem e conheça as suas preferências. No entanto, à medida que o negócio cresce, este conhecimento e controlo torna-se cada vez mais complexo, culminando na necessidade de implementar outras formas de obter informação e controlo, bem como de delegar tarefas. Perren and Grant (2000, p. 393) afirmam que "*as the business becomes larger so the systems become more formalized*" e que "*size and age of an organization were key variables in the level of formalization*".

Estando na raiz organização e estando habituado a deter todo o controlo, não é fácil para o proprietário abdicar ou delegar parte dele, daí que procure que toda a informação relacionada com a organização, desde a mais simples até à altamente estratégica, passe pelo seu filtro pessoal. Pese embora, possa consultar outros colaboradores ou até ser influenciado por eventos externos à organização, o gerente/proprietário tende a aplicar em primeiro lugar o seu filtro crítico (Perren & Grant, 2000) e guardar para si a palavra final da maioria das decisões, o que se traduz na criação de um universo micro, do qual detém um controlo considerável (Lohr, 2012).

Este tipo de características influencia a negativamente organização e, por conseguinte, o nível de adoção de Sistemas de Contabilidade de Gestão. De forma a contribuir positivamente para o desempenho da organização, um gestor deve possuir no essencial cinco atributos, sendo os mesmos alinhamento, focalização, integração, comparação e seletividade. Ou seja, deve ser capaz de alinhar aquilo que são os objetivos individuais com os organizacionais, fazendo uso da missão, visão e estratégia definidas para estabelecer o plano de ação a seguir. Deve ainda ser focado, concentrar-se nos aspetos críticos da organização, evitando perder tempo com informação desnecessária. Em linha com a focalização, o gestor deve procurar ser seletivo e identificar as atividades geradoras de valor. A integração também é um aspeto relevante, pois significa que o gestor possui a capacidade de ver a "*big picture*", ou seja, ter uma visão integrada da organização e dos resultados (López & Hiebl, 2015). No fundo, deve procurar ter um comportamento empreendedor, proativo e inovador que, quando combinado com a utilização da Contabilidade de Gestão, influencia positivamente a competitividade da organização (Amir et al., 2016).

No entanto, é frequente não serem estas as características que observamos no gestor/proprietário de uma PME. Muitas vezes o proprietário não consegue ter o

distanciamento necessário que um gestor independente teria e, dado o elevado número de tarefas que tem concentradas em si, poderá não ter o tempo necessário para acompanhar projetos importantes, tal como a Contabilidade de Gestão (Hudson et al., 2001). Por outro lado, poderá não possuir conhecimentos suficientes na área financeira ou contabilística que lhe permitam potenciar a aplicação da Contabilidade de Gestão (López & Hiebl, 2015).

Uma das alternativas para quebrar este ciclo passa pela contratação de um CEO ou CFO externo, que poderá trazer consigo experiência e conhecimento na área contabilística e o nível de distanciamento e foco necessário (Davila, 2005).

Além das limitações de tempo do gestor/proprietário, também o envolvimento dos funcionários em projetos complexos, tais como a Contabilidade de Gestão, poderá ser extremamente crítico, pois para acompanhar os projetos devidamente estes têm de roubar tempo a outras tarefas igualmente importantes (Hudson et al., 2001).

O *staff* de uma PME tende a ser reduzido e *multitasking,* sendo difícil a especialização numa única função ou área. Recentemente, os gestores tem assumido algumas tarefas relacionadas com a Contabilidade de Gestão, gestores esses que não possuem formação em contabilidade, mas sim em áreas como a engenharia, economia ou mesmo gestão (Lohr, 2012). Este facto também ajuda a explicar os baixos níveis de utilização dos SCG nas PME, visto que se mostra importante o conhecimento na área financeira para que os funcionários possam desenvolver e aplicar o sistema (López & Hiebl, 2015).

Como forma de contornar esta situação, é necessário que organização estabeleça claramente os limites de cada uma das funções, em termos da Contabilidade de Gestão, para que estes possam delegar para os contabilistas as tarefas que não têm efetivamente tempo para desempenhar, não têm conhecimentos suficientes para desempenhar ou que podem levar a comportamentos desviantes. No fundo, os gestores devem apoiar-se na delegação de tarefas, de forma a conseguirem completá-las da forma mais eficiente possível (Lohr, 2012).

A estrutura organizacional também demonstra ter impacto na adoção de sistemas de Contabilidade de Gestão. Esta poderá assumir as mais diversas formas sendo a tendência para que, com o evoluir da organização, se torne mais complexa e com mais departamentos interdependentes. Esta interdependência gera uma necessidade de informação mais sofisticada e, segundo (Cassia, Paleari, & Redondi, 2005), leva a uma maior adoção de SCG.

Outro dos aspetos a ter em consideração prende-se com a dependência face a outras organizações. Quando uma empresa está incluída num aglomerado de empresas, tem tendência a seguir os sistemas de controlo adotados pela maioria. Regra geral, estes

aglomerados são constituídos por empresas de vários setores e giram à volta de uma empresa de maior dimensão. A necessidade de ir ao encontro da qualidade, custo e *lead-times* da empresa principal levam estas empresas a trabalhar numa ótica de redução de custos e, por conseguinte, à implementação dos mesmos sistemas de controlo e Contabilidade de Gestão da empresa-mãe (López & Hiebl, 2015).

Por último, López and Hiebl (2015) concluem que as PME ligadas ao setor industrial tendem a implementar SCG mais sofisticados com maior facilidade, no entanto, parecem utiliza-los maioritariamente para controlo das suas atividades e não propriamente para o cálculo de custos.

As PME que implementam sistemas de medição do desempenho tendem a procurar a otimização de recursos e a estabelecer um maior controlo sobre características como os tempos de ciclo, tempo de entrega e nível de qualidade. Outra área de maior controlo é a satisfação dos clientes e a monitorização das tendências do mercado, uma vez que muitas vezes as PME estão bastante dependentes de um número reduzido de clientes (Hudson et al., 2001).

As PME retiram diversas vantagens da implementação da Contabilidade de Gestão, das quais se salientam a melhor adaptação ás mudanças, melhor gestão das transações e condições do mercado, aumento da troca de informação entre os vários níveis de gestão, criação de networks, melhoria nas relações externas e ainda o aumento do desempenho (Grande et al., 2011) e a criação de vantagens competitivas (Hudson et al., 2001).

# 3. Caracterização do Tecido Empresarial Português

## 3.1. Análise Global

Segundo os últimos dados divulgados pelo Instituto Nacional de Estatística (INE), no ano de 2016, existiam em Portugal, 1 214 206 empresas, o valor mais alto registado nos últimos sete anos.

Entre 2010 e 2012 o número total de empresas decresceu, apresentando um decréscimo de 2,74%, para 2011 e para 2012 de 4,34%. A partir de 2012, o número de empresas aumentou, sendo a variação anual sempre superior aos 2%, atingindo-se a maior variação no ano de 2016 (Tabela 3).

*Tabela 3 - Total de Empresas em Portugal (2010-2016)*

| Ano | Total Geral | |
|---|---|---|
| | Nº | Variação |
| 2016 | 1 214 206 | ▲ 2,78% |
| 2015 | 1 181 406 | ▲ 2,99% |
| 2014 | 1 147 154 | ▲ 2,48% |
| 2013 | 1 119 447 | ▲ 2,99% |
| 2012 | 1 086 915 | ▼ -4,34% |
| 2011 | 1 136 256 | ▼ -2,74% |
| 2010 | 1 168 265 | |

*Dados: INE (2018)*

A larga maioria das empresas em Portugal pertence ao setor não financeiro. Em 2016, apenas 18 104 das empresas existentes eram empresas financeiras, representando 1,49% do total geral, sendo as restantes 1 196 102 empresas não financeiras.

Analisando os últimos sete anos, as empresas financeiras nunca excederam os 2% de representatividade em relação ao total geral (Tabela 4).

*Tabela 4 - Empresas Financeiras e Não Financeiras em Portugal*

| Ano | Total Geral | Financeiras | | Não Financeiras | |
|---|---|---|---|---|---|
| | Nº | Nº | % | Nº | % |
| 2016 | 1 214 206 | 18 104 | 1,49% | 1 196 102 | 98,51% |
| 2015 | 1 181 406 | 18 324 | 1,55% | 1 163 082 | 98,45% |
| 2014 | 1 147 154 | 18 896 | 1,65% | 1 128 258 | 98,35% |
| 2013 | 1 119 447 | 21 038 | 1,88% | 1 098 409 | 98,12% |
| 2012 | 1 086 915 | 21 742 | 2,00% | 1 065 173 | 98,00% |
| 2011 | 1 136 256 | 22 697 | 2,00% | 1 113 559 | 98,00% |
| 2010 | 1 168 265 | 22 875 | 1,96% | 1 145 390 | 98,04% |

*Dados: INE (2018)*

Em termos de forma jurídica, para o ano de 2016, 68,01% das empresas são individuais e 31,99% são sociedades, valores bastante semelhantes são apresentados nos anos anteriores em análise (Tabela 5).

*Tabela 5 - Empresas em Portugal Segundo a sua Forma Jurídica*

| Ano | Total Geral | Forma Juridica | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | Individuais | | Sociedades | |
| | Nº | Nº | % | Nº | % |
| 2016 | 1 214 206 | 825 725 | 68,01% | 388 481 | 31,99% |
| 2015 | 1 181 406 | 801 864 | 67,87% | 379 542 | 32,13% |
| 2014 | 1 147 154 | 776 835 | 67,72% | 370 319 | 32,28% |
| 2013 | 1 119 447 | 756 161 | 67,55% | 363 286 | 32,45% |
| 2012 | 1 086 915 | 724 706 | 66,68% | 362 209 | 33,32% |
| 2011 | 1 136 256 | 768 306 | 67,62% | 367 950 | 32,38% |
| 2010 | 1 168 265 | 801 657 | 68,62% | 366 608 | 31,38% |

*Dados: INE (2018)*

Quanto à sua dimensão, analisando os últimos seis anos, a larga maioria das empresas em Portugal é PME, sendo que este valor ultrapassa os 99% (Tabela 6).

*Tabela 6 - Empresas em Portugal segundo a sua Dimensão*

| Ano | Total Geral | Dimensão | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | PME | | Grandes | |
| | Nº | Nº | % | Nº | % |
| 2016 | 1 214 206 | 1 213 107 | 99,91% | 1 099 | 0,09% |
| 2015 | 1 181 406 | 1 180 331 | 99,91% | 1 075 | 0,09% |
| 2014 | 1 147 154 | 1 146 119 | 99,91% | 1 035 | 0,09% |
| 2013 | 1 119 447 | 1 118 427 | 99,91% | 1 020 | 0,09% |
| 2012 | 1 086 915 | 1 085 894 | 99,91% | 1 021 | 0,09% |
| 2011 | 1 136 256 | 1 135 153 | 99,90% | 1 103 | 0,10% |
| 2010 | 1 168 265 | 1 167 168 | 99,91% | 1 097 | 0,09% |

*Dados: INE (2018)*

Quanto à localização geográfica, o INE (2018) divide o país em sete zonas, sendo elas: Norte, Centro, Lisboa, Alentejo, Algarve, Açores e Madeira. A zona do país com maior concentração de empresas é a zona norte, com uma representatividade a variar entre 32,01% e 34,27% nos últimos 7 anos, seguindo-se a zona de Lisboa com percentagens a variar entre os 27,73% e os 29,79%. Como seria de esperar, as zonas do país com o menor número de empresas são os Açores e a Madeira, com apenas cerca 2% do total geral para cada (Tabela 7).

Salienta-se ainda que, analisando exclusivamente as grandes empresas, pode concluir-se que estas tendem a fixar-se na zona de Lisboa.

*Tabela 7 - Empresas em Portugal segundo a sua Localização e Dimensão*

| Localização | TOTAL | | Dimensão | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | PME | | | | | | | | Grandes | |
| | | | Micro | | Pequenas | | Médias | | Sub-Total PME: | | | |
| | Nº | % | Nº | % | Nº | % | Nº | % | Nº | % | Nº | % |
| **2016** | | | | | | | | | | | | |
| Norte | 411 742 | 33,91% | 393 621 | 95,60% | 15 487 | 3,76% | 2 346 | 0,57% | 411 454 | 99,93% | 288 | 0,07% |
| Centro | 258 813 | 21,32% | 249 655 | 96,46% | 7 796 | 3,01% | 1 209 | 0,47% | 258 660 | 99,94% | 153 | 0,06% |
| Lisboa | 342 023 | 28,17% | 329 302 | 96,28% | 10 196 | 2,98% | 1 947 | 0,57% | 341 445 | 99,83% | 578 | 0,17% |
| Alentejo | 82 944 | 6,83% | 80 542 | 97,10% | 2 061 | 2,48% | 306 | 0,37% | 82 909 | 99,96% | 35 | 0,04% |
| Algarve | 66 793 | 5,50% | 64 714 | 96,89% | 1 836 | 2,75% | 226 | 0,34% | 66 776 | 99,97% | 17 | 0,03% |
| Açores | 26 540 | 2,19% | 25 729 | 96,94% | 696 | 2,62% | 102 | 0,38% | 26 527 | 99,95% | 13 | 0,05% |
| Madeira | 25 351 | 2,09% | 24 430 | 96,37% | 794 | 3,13% | 112 | 0,44% | 25 336 | 99,94% | 15 | 0,06% |
| Sub-Total: | 1 214 206 | 100,00% | | | | | | | | | | |
| **2015** | | | | | | | | | | | | |
| Norte | 403 000 | 34,11% | 385 545 | 95,67% | 14 942 | 3,71% | 2 235 | 0,55% | 402 722 | 99,93% | 278 | 0,07% |
| Centro | 254 323 | 21,53% | 245 367 | 96,48% | 7 636 | 3,00% | 1 167 | 0,46% | 254 170 | 99,94% | 153 | 0,06% |
| Lisboa | 328 860 | 27,84% | 316 679 | 96,30% | 9 754 | 2,97% | 1 862 | 0,57% | 328 295 | 99,83% | 565 | 0,17% |
| Alentejo | 80 815 | 6,84% | 78 462 | 97,09% | 2 040 | 2,52% | 278 | 0,34% | 80 780 | 99,96% | 35 | 0,04% |
| Algarve | 63 677 | 5,39% | 61 723 | 96,93% | 1 741 | 2,73% | 195 | 0,31% | 63 659 | 99,97% | 18 | 0,03% |
| Açores | 26 113 | 2,21% | 25 354 | 97,09% | 644 | 2,47% | 102 | 0,39% | 26 100 | 99,95% | 13 | 0,05% |
| Madeira | 24 618 | 2,08% | 23 735 | 96,41% | 758 | 3,08% | 112 | 0,45% | 24 605 | 99,95% | 13 | 0,05% |
| Sub-Total: | 1 181 406 | 100,00% | | | | | | | | | | |
| **2014** | | | | | | | | | | | | |
| Norte | 393 168 | 34,27% | 376 536 | 95,77% | 14 208 | 3,61% | 2 168 | 0,55% | 392 912 | 99,93% | 256 | 0,07% |
| Centro | 248 618 | 21,67% | 239 918 | 96,50% | 7 445 | 2,99% | 1 112 | 0,45% | 248 475 | 99,94% | 143 | 0,06% |
| Lisboa | 318 138 | 27,73% | 306 479 | 96,34% | 9 269 | 2,91% | 1 832 | 0,58% | 317 580 | 99,82% | 558 | 0,18% |
| Alentejo | 79 255 | 6,91% | 76 969 | 97,12% | 1 977 | 2,49% | 277 | 0,35% | 79 223 | 99,96% | 32 | 0,04% |
| Algarve | 58 519 | 5,10% | 56 737 | 96,95% | 1 598 | 2,73% | 167 | 0,29% | 58 502 | 99,97% | 17 | 0,03% |
| Açores | 25 540 | 2,23% | 24 804 | 97,12% | 624 | 2,44% | 98 | 0,38% | 25 526 | 99,95% | 14 | 0,05% |
| Madeira | 23 916 | 2,08% | 23 047 | 96,37% | 749 | 3,13% | 105 | 0,44% | 23 901 | 99,94% | 15 | 0,06% |
| Sub-Total: | 1 147 154 | 100,00% | | | | | | | | | | |
| **2013** | | | | | | | | | | | | |
| Norte | 381 605 | 34,09% | 365 153 | 95,69% | 14 069 | 3,69% | 2 126 | 0,56% | 381 348 | 99,93% | 257 | 0,07% |
| Centro | 243 827 | 21,78% | 235 256 | 96,48% | 7 345 | 3,01% | 1 094 | 0,45% | 243 695 | 99,95% | 132 | 0,05% |
| Lisboa | 311 974 | 27,87% | 300 386 | 96,29% | 9 202 | 2,95% | 1 830 | 0,59% | 311 418 | 99,82% | 556 | 0,18% |
| Alentejo | 77 841 | 6,95% | 75 644 | 97,18% | 1 897 | 2,44% | 269 | 0,35% | 77 810 | 99,96% | 31 | 0,04% |
| Algarve | 55 449 | 4,95% | 53 754 | 96,94% | 1 530 | 2,76% | 150 | 0,27% | 55 434 | 99,97% | 15 | 0,03% |
| Açores | 25 300 | 2,26% | 24 546 | 97,02% | 635 | 2,51% | 105 | 0,42% | 25 286 | 99,94% | 14 | 0,06% |
| Madeira | 23 451 | 2,09% | 22 555 | 96,18% | 768 | 3,27% | 113 | 0,48% | 23 436 | 99,94% | 15 | 0,06% |
| Sub-Total: | 1 119 447 | 100,00% | | | | | | | | | | |
| **2012** | | | | | | | | | | | | |
| Norte | 356 067 | 32,76% | 339 102 | 95,24% | 14 589 | 4,10% | 2 125 | 0,60% | 355 816 | 99,93% | 251 | 0,07% |
| Centro | 235 445 | 21,66% | 226 552 | 96,22% | 7 666 | 3,26% | 1 100 | 0,47% | 235 318 | 99,95% | 127 | 0,05% |
| Lisboa | 317 366 | 29,20% | 305 109 | 96,14% | 9 791 | 3,09% | 1 899 | 0,60% | 316 799 | 99,82% | 567 | 0,18% |
| Alentejo | 76 978 | 7,08% | 74 693 | 97,03% | 1 995 | 2,59% | 260 | 0,34% | 76 948 | 99,96% | 30 | 0,04% |
| Algarve | 55 625 | 5,12% | 53 883 | 96,87% | 1 572 | 2,83% | 154 | 0,28% | 55 609 | 99,97% | 16 | 0,03% |
| Açores | 24 659 | 2,27% | 23 855 | 96,74% | 677 | 2,75% | 113 | 0,46% | 24 645 | 99,94% | 14 | 0,06% |
| Madeira | 20 775 | 1,91% | 19 809 | 95,35% | 828 | 3,99% | 122 | 0,59% | 20 759 | 99,92% | 16 | 0,08% |
| Sub-Total: | 1 086 915 | 100,00% | | | | | | | | | | |
| **2011** | | | | | | | | | | | | |
| Norte | 368 683 | 32,45% | 350 422 | 95,05% | 15 716 | 4,26% | 2 275 | 0,62% | 368 413 | 99,93% | 270 | 0,07% |
| Centro | 246 442 | 21,69% | 236 681 | 96,04% | 8 447 | 3,43% | 1 171 | 0,48% | 246 299 | 99,94% | 143 | 0,06% |
| Lisboa | 333 796 | 29,38% | 320 242 | 95,94% | 10 909 | 3,27% | 2 039 | 0,61% | 333 190 | 99,82% | 606 | 0,18% |
| Alentejo | 81 227 | 7,15% | 78 722 | 96,92% | 2 195 | 2,70% | 283 | 0,35% | 81 200 | 99,97% | 27 | 0,03% |
| Algarve | 59 107 | 5,20% | 57 106 | 96,61% | 1 808 | 3,06% | 173 | 0,29% | 59 087 | 99,97% | 20 | 0,03% |
| Açores | 25 757 | 2,27% | 24 830 | 96,40% | 786 | 3,05% | 122 | 0,47% | 25 738 | 99,93% | 19 | 0,07% |
| Madeira | 21 244 | 1,87% | 20 142 | 94,81% | 954 | 4,49% | 130 | 0,61% | 21 226 | 99,92% | 18 | 0,08% |
| Sub-Total: | 1 136 256 | 100,00% | | | | | | | | | | |
| **2010** | | | | | | | | | | | | |
| Norte | 374 017 | 32,01% | 355 050 | 94,93% | 16 394 | 4,38% | 2 296 | 0,61% | 373 740 | 99,93% | 277 | 0,07% |
| Centro | 253 206 | 21,67% | 243 076 | 96,00% | 8 779 | 3,47% | 1 220 | 0,48% | 253 075 | 99,95% | 131 | 0,05% |
| Lisboa | 347 982 | 29,79% | 333 515 | 95,84% | 11 699 | 3,36% | 2 156 | 0,62% | 347 370 | 99,82% | 612 | 0,18% |
| Alentejo | 82 934 | 7,10% | 80 321 | 96,85% | 2 307 | 2,78% | 281 | 0,34% | 82 909 | 99,97% | 25 | 0,03% |
| Algarve | 62 438 | 5,34% | 60 276 | 96,54% | 1 954 | 3,13% | 192 | 0,31% | 62 422 | 99,97% | 16 | 0,03% |
| Açores | 25 850 | 2,21% | 24 879 | 96,24% | 819 | 3,17% | 133 | 0,51% | 25 831 | 99,93% | 19 | 0,07% |
| Madeira | 21 838 | 1,87% | 20 670 | 94,65% | 1 016 | 4,65% | 135 | 0,62% | 21 821 | 99,92% | 17 | 0,08% |
| Sub-Total: | 1 168 265 | 100,00% | | | | | | | | | | |

*Dados: INE (2018)*

## 3.2. Caracterização por Setor de Atividade

Em termos de distribuição por setor, aquele que está mais representado no tecido empresarial português é o setor **G** - Comércio por Grosso e a Retalho, seguido do setor **N** - Atividades Administrativas e dos Serviços de Apoio, sendo os menos representados os setores **B** - Indústrias Extrativas, **D** - Eletricidade, Gás, Vapor, Água Quente e Ar Frio e **E**- Captação, Tratamento e Distribuição de Água; Saneamento, Gestão de Resíduos e Despoluição, sendo que em média as suas percentagens não ultrapassam os 0,11% em qualquer dos últimos anos (Tabela 8).

*Tabela 8 - Empresas em Portugal segundo o Setor de Atividade*

| Setor | 2016 | | 2015 | | 2014 | | 2013 | | 2012 | | 2011 | | 2010 | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | Nº | % | Nº | % | Nº | % | Nº | % | Nº | % | Nº | % | Nº | % |
| A | 132 844 | 10,94% | 133 427 | 11,29% | 128 765 | 11,22% | 107 974 | 9,65% | 56 468 | 5,20% | 56 559 | 4,98% | 53 798 | 4,60% |
| B | 1 045 | 0,09% | 1 066 | 0,09% | 1 102 | 0,10% | 1 157 | 0,10% | 1 176 | 0,11% | 1 261 | 0,11% | 1 323 | 0,11% |
| C | 66 953 | 5,51% | 66 729 | 5,65% | 66 201 | 5,77% | 66 423 | 5,93% | 67 485 | 6,21% | 70 625 | 6,22% | 72 273 | 6,19% |
| D | 3 977 | 0,33% | 1 209 | 0,10% | 941 | 0,08% | 925 | 0,08% | 888 | 0,08% | 801 | 0,07% | 745 | 0,06% |
| E | 1 229 | 0,10% | 1 262 | 0,11% | 1 252 | 0,11% | 1 224 | 0,11% | 1 199 | 0,11% | 1 172 | 0,10% | 1 098 | 0,09% |
| F | 78 866 | 6,50% | 77 906 | 6,59% | 77 844 | 6,79% | 81 335 | 7,27% | 87 592 | 8,06% | 97 980 | 8,62% | 105 463 | 9,03% |
| G | 220 359 | 18,15% | 222 034 | 18,79% | 221 846 | 19,34% | 226 644 | 20,25% | 232 625 | 21,40% | 243 873 | 21,46% | 251 463 | 21,52% |
| H | 21 799 | 1,80% | 21 638 | 1,83% | 21 876 | 1,91% | 22 396 | 2,00% | 22 882 | 2,11% | 23 750 | 2,09% | 24 156 | 2,07% |
| I | 97 562 | 8,04% | 91 826 | 7,77% | 84 122 | 7,33% | 82 211 | 7,34% | 83 861 | 7,72% | 85 802 | 7,55% | 85 964 | 7,36% |
| J | 16 453 | 1,36% | 15 600 | 1,32% | 14 834 | 1,29% | 14 507 | 1,30% | 14 328 | 1,32% | 14 462 | 1,27% | 14 372 | 1,23% |
| K | 18 104 | 1,49% | 18 324 | 1,55% | 18 896 | 1,65% | 21 038 | 1,88% | 21 742 | 2,00% | 22 697 | 2,00% | 22 875 | 1,96% |
| L | 35 787 | 2,95% | 32 154 | 2,72% | 29 561 | 2,58% | 28 298 | 2,53% | 28 435 | 2,62% | 28 983 | 2,55% | 29 566 | 2,53% |
| M | 120 198 | 9,90% | 116 705 | 9,88% | 113 358 | 9,88% | 111 126 | 9,93% | 112 728 | 10,37% | 117 038 | 10,30% | 121 395 | 10,39% |
| N | 163 936 | 13,50% | 154 178 | 13,05% | 144 987 | 12,64% | 136 269 | 12,17% | 134 904 | 12,41% | 140 038 | 12,32% | 146 893 | 12,57% |
| P | 54 647 | 4,50% | 54 626 | 4,62% | 55 324 | 4,82% | 55 354 | 4,94% | 56 802 | 5,23% | 61 683 | 5,43% | 65 325 | 5,59% |
| Q | 90 728 | 7,47% | 86 978 | 7,36% | 83 703 | 7,30% | 81 530 | 7,28% | 81 883 | 7,53% | 83 323 | 7,33% | 82 897 | 7,10% |
| R | 32 815 | 2,70% | 30 471 | 2,58% | 28 844 | 2,51% | 27 898 | 2,49% | 28 243 | 2,60% | 29 626 | 2,61% | 29 346 | 2,51% |
| S | 56 904 | 4,69% | 55 273 | 4,68% | 53 698 | 4,68% | 53 138 | 4,75% | 53 674 | 4,94% | 56 583 | 4,98% | 59 313 | 5,08% |
| Total Geral | 1 214 206 | 100,00% | 1 181 406 | 100,00% | 1 147 154 | 100,00% | 1 119 447 | 100,00% | 1 086 915 | 100,00% | 1 136 256 | 100,00% | 1 168 265 | 100,00% |

*Dados: INE (2018)*

Segundo os dados divulgados pelo INE (2018) é possível, para as empresas não financeiras, realizar uma análise bastante completa das mesmas, segundo o seu setor de atividade e desagregar essa análise por forma jurídica, dimensão e localização geográfica (Anexo II).

i. Forma Jurídica

Em termos de forma jurídica os setores menos equilibrados em termos de percentagens são os setores N e P onde a larga maioria das empresas são individuais (mais de 90%) face a apenas cerca de 10% de sociedades. O contrário sucede nos setores E e L onde as sociedades representam mais de 80% da forma jurídica do setor. O setor mais equilibrado é o F onde entre 49 a 56% das empresas são individuais e 43 a 50% são sociedades.

ii. Dimensão

Tal como já for referido, 99% do tecido empresarial português é constituído por PME. Ainda assim, os setores onde existem mais empresas de grande dimensão são o D e o E.

Dentro das empresas portuguesas classificadas globalmente como PME, existem desfasamentos acentuados entre a percentagem das que são micro, pequenas e médias, sendo que de uma forma quase transversal a todos os setores, preponderam as microempresas.

iii. Localização Geográfica

Em termos de localização, já foi referido que a maioria das empresas se encontra na zona norte do país. Ainda assim, terá algum interesse perceber se esta classificação é transversal a todos os setores ou se alguns escapam à média, e se tal situação poderá ser relacionada com algumas características próprias do setor.

O setor J difere da média, uma vez que 50% das suas empresas se encontram na zona de Lisboa. O mesmo sucede com o setor R, onde a maioria das empresas se localiza na zona de Lisboa (cerca de 40%) face a perto de 24% na zona Norte, e com o setor H, ainda que neste último o desfasamento não seja tão acentuado. Outros setores como o M e o Q apresentam equilíbrio entre o número de empresas na zona norte e centro, apresentando percentagens de 30%.

# 4. Metodologia, Amostra e Questões de Investigação

## 4.1 Metodologia

Simone (2014) defende que as mudanças tecnológicas e sociais que ocorrem atualmente estabelecem desafios em termos de investigação. As próprias mudanças conferem aos investigadores novas ferramentas de pesquisa que, aliadas a alguma criatividade, estão a introduzir, de modo gradual, novas abordagens à investigação.

Uma das novas abordagens consiste na combinação de duas formas de pesquisa que, até então, eram mutuamente exclusivas, a pesquisa quantitativa e a pesquisa qualitativa. A forma utilizada é determinada pelas questões de investigação que se espera ver respondidas (Petty, Thomson, & Stew, 2012a) e, segundo Bryman (2006), a opção pela combinação entre abordagens poderá ser efetuada nas mais diversas fases de investigação e poderá resultar em vários benefícios para a mesma.

A pesquisa quantitativa está voltada para a recolha de dados numéricos e a sua análise estatística como forma de criar padrões e efetuar previsões. Por outro lado, a pesquisa qualitativa volta-se para a compreensão da "*human experience and meaning within a given context using text rather than numbers*" (Petty et al., 2012a, p. 269).

Bryman (2006) defende que os principais benefícios da utilização da combinação da pesquisa qualitativa e quantitativa se prendem com a maior diversidade nas questões de investigação, a análise mais extensa dos dados, maior capacidade de resposta às questões de investigação e ainda ao facto de os pontos fortes de cada uma das formas de pesquisa parecer colmatar as fraquezas da outra. Este benefícios são também referidos por Mason (2006) que apresenta a triangulação como o principal benefício obtido e que corresponde à convergência, corroboração e correspondência de resultados de diferentes métodos.

Adicionalmente, a combinação das duas abordagens parece aumentar a credibilidade e integridade da investigação, para além de aumentar o potencial de a investigação gerar resultados (Bryman, 2006) e encorajar o investigador a pensar "fora da box", focando-se em várias dimensões diferentes em vez de apenas numa (Mason, 2006).

Assim, seguindo esta nova tendência de investigação, o presente projeto baseia-se numa combinação de pesquisa quantitativa e pesquisa qualitativa.

Relativamente à pesquisa quantitativa, a mesma foi realizada com recurso à análise de um questionário para recolha de dados, utilizando para tal efeito técnicas estatísticas apropriadas.

De forma a completar a análise de dados, foi ainda efetuada uma pesquisa qualitativa com recurso a um estudo de caso, utilizando métodos como a observação e a entrevista.

### 4.1.1 Estudo de Caso

O estudo de caso é um dos métodos mais utilizados na pesquisa qualitativa (Petty, Thomson, & Stew, 2012b). O estudo de caso destina-se a estudar *"the science of the singular*" (Petty et al., 2012b, p. 379), ou seja, estuda um caso específico que por alguma razão se torna distintivo. É comum nos casos de estudo serem utilizados métodos como entrevistas, observação e análise de documentos.

O estudo de caso apresentado foi selecionado devido à proximidade com a empresa em questão, que decorreu da realização de um estágio curricular na mesma. De forma a tornar possível a sua elaboração, ao longo do estágio foram utilizados essencialmente dois métodos de recolha de dados: a observação e a entrevista.

A observação ocorreu de forma informal (Petty et al., 2012b), dado que não existiu qualquer calendarização ou predeterminação dos momentos de observação. Sempre que tal se mostrou necessário, foram feitas visitas à unidade industrial (acompanhadas ou não), houve participação em reuniões e foram dadas explicações e/ou facultada documentação.

Na fase final do estágio, depois de concluído projeto solicitado, foram realizadas duas entrevistas individuais. Este método revelou-se adequado uma vez que existia um interesse em "*collecting facts, or gaining insights into or understanding of opinions, attitudes, experiences, processes, behaviours or predictions*" (Rowley, 2012, p. 261). As entrevistas foram realizadas ao Diretor Industrial e ao Diretor Geral da empresa acolhedora, que foram selecionados tendo em conta a sua proximidade, experiência e conhecimento com o tópico em questão e com o projeto desenvolvido no âmbito do estágio (Rowley, 2012).

Ambas as entrevistas foram semiestruturadas (Petty et al., 2012b) pois, apesar de existirem uma série de questões pré-definidas e agrupadas por área, pretendia-se dar ao entrevistado a oportunidade de desenvolver o tema, se assim se sentisse confortável. Existiu também um cuidado com a definição do número de questões a colocar pois pretendia-se que as entrevistas não se tornassem demasiado longas, evitando exceder os 90 minutos recomendados (Petty et al., 2012b). O guião da entrevista era composto pelos seguintes grupos de questões: Pessoa, Empresa, Processo Produtivo e Contabilidade de Gestão/Projeto. Adicionalmente a entrevista realizada ao Diretor Geral continha ainda um grupo de questões suplementares destinado à compreensão da estratégia da empresa.

As entrevistas foram realizadas de forma presencial na BAMER, gravadas em suporte áudio e posteriormente foram transcritas na íntegra (Anexo III e Anexo IV), facto que foi comunicado ao entrevistado no início da entrevista, tal como recomendado por Rowley (2012).

Adicionalmente, nomes de empresas e informação sensível que foi referida no decurso da entrevista foi ocultada, a pedido dos entrevistados, tal como recomendado por Rowley (2012).

### 4.1.2 Questionário

Para que fosse possível a avaliação das práticas de Contabilidade de Gestão nas PME portuguesas, foi construído um questionário. O mesmo foi dividido em 6 secções, cada uma com um objetivo específico e com formas de resposta variadas (Tabela 9). Todo o questionário foi construído de forma a garantir o total anonimato das empresas.

A primeira secção diz respeito ao perfil do inquirido, onde são colocadas questões sociodemográficas tais como a idade, género, formação académica, área de formação bem como a sua função na empresa.

A segunda secção pretende obter a caracterização da empresa, onde se incluem questões como a localização, setor de atividade, código de atividade económica (CAE), ano de fundação e classificação como PME, ou não.

A terceira secção inclui questões relativas à estratégia seguida pela empresa, nomeadamente relativas à importância atribuída à redução de custos, grau de diferenciação e personalização do produto final e complexidade dos processos.

A partir da quarta secção, o questionário adapta-se à medida que são dadas as respostas pelo inquirido. Esta secção irá permitir a análise dos conhecimentos e opiniões do inquirido relativamente à Contabilidade de Gestão. Em primeiro lugar é questionado se o inquirido sabe em que é que consiste a Contabilidade de Gestão e se tem, ou não, experiência com a mesma. É também questionado acerca dos métodos que conhece, bem como dos benefícios que lhes atribui e se considera estes mesmos métodos limitativos ou aplicáveis a qualquer empresa.

A quinta secção diz respeito às práticas de Contabilidade de Gestão e Controlo de Gestão na empresa do inquirido. São incluídas questões sobre a utilização, ou não, da Contabilidade de Gestão, a razão que motivou a aplicação, o método utilizado e que tipo de informações se pretende obter com a sua utilização bem como se é realizado ou não Controlo de Gestão.

A sexta e última secção pretende caracterizar a forma como a contabilidade é feita na empresa, se de forma interna (com departamento próprio) se de forma externa ou mista.

*Tabela 9 - Visão Global do Questionário (Fonte: Elaboração Própria)*

| Secção | Tema | Nº de Questões | Tipo de Resposta |
|---|---|---|---|
| **1** | Perfil do Inquirido | 7 | Resposta Curta<br>Escolha Múltipla |
| **2** | Caracterização da empresa | 6 | Seleção Pendente<br>Escolha Múltipla<br>Resposta Curta<br>Grelha |
| **3** | Estratégia | 6 | Escala Linear<br>Escolha Múltipla<br>Resposta Longa |
| **4** | Conhecimento sobre o tópico em estudo | 11 | Escolha Múltipla<br>Caixa de Verificação<br>Resposta Curta |
| **5** | Práticas de Contabilidade de Gestão e Controlo de Gestão | 6 | Escolha Múltipla<br>Caixa de Verificação<br>Resposta Curta |
| **6** | Caracterização da Contabilidade | 4 | Escolha Múltipla<br>Resposta Curta |
| | **Total:** | **40** | |

## 4.2 Amostra

Uma vez que seria bastante difícil a disseminação do questionário por toda a população de empresas em Portugal, foi utilizada a técnica da amostragem que, mediante a significância dos resultados, irá permitir a generalização dos mesmos (Marconi & Lakatos, 2003).

O tipo de amostragem utilizado foi não probabilístico, uma vez que a forma de seleção dos inquiridos não foi aleatória (Marconi & Lakatos, 2003).

Para a construção da base de dados de empresas a contactar foi utilizada a empresa recetora do estágio como fonte de dados. Assim, inicialmente foi constituída uma base de dados composta por todos os fornecedores da empresa, registados no *software* ERP desde

o início de funcionamento do mesmo. A listagem fornecida era composta exclusivamente pelo nome do fornecedor e contemplava um total de 602 empresas.

Fruto de alguns registos duplicados, da impossibilidade de obter um contacto de email válido ou ainda do facto de alguns fornecedores não serem empresas nacionais, a listagem fornecida foi filtrada, originando uma segunda lista de empresas a contactar composta por 355 empresas.

O questionário foi enviado para todas as empresas que compunham a base de dados de fornecedores da BAMER, via email com início de envio a 30 de Maio de 2017. No entanto, apesar da filtragem anterior, dos 355 email enviados, 31 não foram entregues, pelo que a amostra ficou reduzida para 324.

Mais tarde, face à baixa taxa de respostas por parte das empresas, a base de dados foi alargada, utilizando para tal efeito a ferramenta SABI, obtendo-se uma nova base de dados composta por 25 918 empresas. A esta nova base de dados foi aplicado um filtro, de forma a que constassem apenas empresas cujo resultado operacional se apresentasse abaixo dos limites que caracterizam uma PME. Uma vez mais, face à impossibilidade de contactar todas as empresas da base de dados, foram selecionadas algumas, de forma aleatória, resultando numa nova base de dados composta por 1 130 empresas.

Após uma pesquisa de contactos para proceder ao envio do questionário, não foi possível a obtenção de dados viáveis para 431 empresas, resultando assim numa amostra de empresas contactáveis de 699 empresas. À semelhança das dificuldades enfrentadas com a base de dados anterior, também alguns dos contactos efetuados resultaram em "Não Entregas". Assim, das 697 empresas apenas foi possível efetivamente contactar 627.

O questionário contou com uma amostra viável de 951 empresas e esteve disponível para aceitar respostas até ao dia 18 de Setembro de 2018. Após o seu fecho, este contava com 100 respostas.

### 4.3 Questões de Investigação

A formulação de Questões de Investigação constitui um importante passo na pesquisa cientifica, uma vez que as mesmas representam uma "*suposta, provável e provisória*" resposta para o problema que motivou a investigação (Marconi & Lakatos, 2003, p. 127).

A Q1 surge da análise de outros estudos, onde parece ser notória a dificuldade das PME implementarem Sistemas de Contabilidade de Gestão. Como forma de aprofundar o tema, surge a Q2, onde se procura compreender se as empresas portuguesas atribuem benefícios a este tipo de contabilidade.

A Q3 derivou do conhecimento académico pessoal, uma vez que, em contexto de estudo da Contabilidade de Gestão, a maior parte dos exemplos e exercícios apresentados consistem em empresas industriais, mostrando-se interessante entender se, de facto, são estas que mais utilizam a Contabilidade de Gestão.

A Q4, surge como uma tentativa de comprovar se a situação vivenciada no estágio curricular poderia, de alguma forma, ser exemplificativa do restante tecido empresarial Português.

Assim, apresentam-se as seguintes questões de investigação:

*Q1: A Contabilidade de Gestão é pouco utilizada pelas PME Portuguesas.*

*Q2: As empresas portuguesas reconhecem os benefícios da Contabilidade de Gestão.*

*Q3: São as empresas do setor industrial que mais utilizam a Contabilidade de Gestão.*

*Q4: As empresas portuguesas, que utilizam a Contabilidade de Gestão, utilizam métodos* alternativos.

# 5. Estudo de Caso

## 5.1. Apresentação da Empresa

O projeto BAMER foi iniciado em Agosto de 2005, tendo como mote "*encarar o mercado nacional e internacional, com uma perspetiva inovadora e competitiva*" (BAMER, 2012). Só mais tarde, em Janeiro de 2006, é criada a BAMER Sistemas de Divisórias, sob a forma de sociedade por quotas, com sede em Oiã, Aveiro.

Em Janeiro de 2011, as instalações da empresa passam de Oiã, passando para Oliveirinha, Aveiro, com o objetivo de melhorar "*as condições de trabalho, de organização dos processos e criar novos espaços para a BAMER poder crescer de forma sustentada*" (BAMER, 2012). Atualmente, a empresa está presente em duas localizações distintas: em Aveiro, onde está sita a sua unidade industrial, com cerca de 10.000$m^2$, e em Lisboa, onde se encontra o escritório responsável por toda a gestão comercial e orçamental.

Em Outubro de 2014, a empresa foi adquirida pela *holding* Higher, SGPS, sendo esta aquisição acompanhada pela ampliação das instalações da empresa e alteração do *layout* industrial, para uma maior eficiência operacional (BAMER, 2012). Estas alterações lançaram o mote para a procura pela melhoria contínua, que se traduziu na aposta num projeto de inovação produtiva – cofinanciado pela União Europeia – tendo este como objetivo final o aumento da automatização e melhoria do sistema de gestão (ERP).

A empresa pertence ao setor C – Indústrias Transformadoras, operando com dois CAE, 25110 – Fabricação de Estruturas de Construção Metálicas e 31010 – Fabricação de Mobiliário para Escritório e Comércio.

A oferta inicial da BAMER comportava duas gamas de divisórias de escritório – UMA e R66-, posteriormente, complementou-se o conjunto de soluções, com a criação da gama de divisórias SLIM, o sistema de armários OCCA, bem como a gama de divisórias manobráveis OPENWALL.

Atualmente, o *core business* da empresa consiste no desenvolvimento, fabrico e comercialização de divisórias de escritórios e carpintarias standard e *tailor-made.* Assim a BAMER posiciona-se no mercado, com o sistema de divisórias UMA, R66 e OPENWALL, com o sistema de armários OCCA e, no contexto das carpintarias *standardizadas*, oferece soluções para copas, roupeiros e instalações sanitárias. Por último, a BAMER tem apostado fortemente na conceção, desenvolvimento e produção de produtos de carpintaria únicos, produzidos em estreita ligação com os desejos dos seus clientes (BAMER, 2018).

A ligação com os clientes é um dos pilares da BAMER, que procura, de forma transversal a todos os produtos, a envolvência do cliente. Esta ligação traduz-se num

elevado nível de personalização do produto final, em termos de material, acabamento, cor e dimensões, da qual resulta o desenvolvimento de projetos diferenciadores. Importa salientar que, o elevado nível de personalização é possível apenas mediante uma estreita ligação com os fornecedores, que permitem que os prazos de entrega das obras, frequentemente curtos, sejam cumpridos.

Desde o início que a empresa procurou a excelência e qualidade dos seus produtos, apostando em Novembro de 2009 na obtenção da certificação NP ISO 9001:2008. Mais tarde, deu-se o processo de certificação FSC e LEED. Atualmente, a empresa encontra-se certificada no âmbito da NP EN 9001:2015 e FSC e apresenta-se ainda como parceira da sociedade Ponto Verde, procurando, através do Sistema Integrado de Gestão de Resíduos e Embalagem, a sustentabilidade dos materiais de embalagem (BAMER, 2018).

Em termos comerciais, a BAMER procurou crescer também de forma sustentada, apostando na diversificação de clientes, de forma a solidificar a sua presença, quer no mercado nacional, quer no panorama internacional. Tal foi possível devido ao estabelecimento de contratos com agentes em países-chave, que auxiliaram na promoção do produto BAMER e estabelecimento de parcerias com escritórios de arquitetura, que confiaram à BAMER a execução de projetos ambiciosos.

Cumulativamente, a BAMER apostou na participação em importantes eventos associados à promoção e divulgação dos seus produtos. Um passo importante para a divulgação passou pela participação na ORGATEC, uma feira internacional especializada em *smart working environments*. De forma a financiar esta e outras iniciativas a BAMER apostou num projeto de internacionalização PME, cofinanciado pela União Europeia.

Atualmente, a BAMER comercializa os seus produtos em Portugal, Espanha, França, Irlanda, Roménia, Israel, Dubai, Marrocos, Angola, Moçambique e Paraguai. De entre os numerosos clientes da BAMER, salientam-se alguns pela sua importância no panorama nacional e internacional, tais como: Vieira de Almeida, Abreu Advogados, Uría Menéndez, Nokia, Euronex, King, Microsoft e Bose (BAMER, 2018).

*Figura 6 - Mercados BAMER (Fonte: BAMER (2012))*

## 5.2 Enquadramento e Desenvolvimento Inicial do Projeto

A BAMER opera em duas áreas de negócio que, apesar de poderem funcionar de forma complementar, em termos de estratégia são completamente diferentes: as divisórias e as carpintarias.

Relativamente às linhas de divisórias, como o próprio Diretor Industrial afirma, não existe muita margem para diferenciação. A liderança acaba, forçosamente, por ser conquistada através do custo e da qualidade. "*Por muito que tu queiras ser diferenciador, tens muitas restrições para o ser*" (entrevistado Hélder Macedo, 2017), afirma o Diretor Industrial, justificando que, em termos de divisórias, a parte visível – a madeira e/ou vidro – serão sempre forçosamente similares aos concorrentes. Pese embora o cliente possa efetuar algumas personalizações, estas não são suficientes para garantir diferenciação e a BAMER consegue a liderança em Portugal e Espanha, pelo preço que pratica.

No que diz respeito às carpintarias, "*a flexibilidade industrial da BAMER permite que um cliente peça uma peça única para ele*" (entrevistado Hélder Macedo, 2017), ou seja, claramente a BAMER procura obter uma liderança pela diferenciação.

Em todas as obras é notório o grau de personalização, "*cada projeto, apesar de ter sempre a mesma linha de produto (…) têm as suas situações especificas, seja as medidas, seja os acabamentos, seja uma particularidade*" (Entrevistado Nuno Freire, 2017). No entanto, a personalização cria alguns problemas em termos estratégicos, visto que gera dois tipos de dependência, em primeiro lugar do cliente e em segundo dos fornecedores. "*O cliente basicamente pode escolher o que lhe apetecer (…) depois vai provocar na BAMER uma grande dependência do fornecedor daquele material*" (entrevistado Hélder Macedo, 2017).

Dada a especificidade da área de negócio da BAMER, toda a gestão operacional, em termos industriais, mostra-se bastante complexa, "*é um processo produtivo diferente daquilo que todos nós entendemos como uma indústria, quando pensamos numa indústria*" (entrevistado Nuno Freire, 2017). Esta complexidade manifesta-se, não através das operações a realizar, "*do ponto de vista de equipamento, não é diferente absolutamente nada do resto*" (entrevistado Hélder Macedo, 2017), mas sim através da dificuldade de as gerir de forma eficiente, "*a única coisa certa quando um comercial vende uma obra é o dia em que a obra tem de ser fechada e depois a fábrica têm que se ajustar à necessidade da obra. Isto implica cargas extremamente variáveis*" (entrevistado Hélder Macedo, 2017).

Assim, face ao exposto, os entrevistados afirmam contar, exclusivamente, com a sua experiência profissional e *feelings* para tomarem decisões, "*é um ato de fé para que tudo corra bem*" (entrevistado Hélder Macedo, 2017).

A falta de informação precisa e fiável, além de condicionar a gestão operacional diária, condiciona também a orçamentação, o Diretor Geral (que acumula a função com a de Direção Comercial) afirma: "*ainda hoje não consigo perceber se estou a vender bem*" (entrevistado Nuno Freire, 2017).

Apesar de a BAMER não pertencer ao setor da construção civil, a forma como são apurados os custos funciona de uma forma muito similar à de muitas empresas deste setor, pois os mesmos são apurados individualmente por obra, utilizando para tal o Custeio Direto, o que cria uma lacuna em termos de transmissão de informação para a tomada de decisão. Tal como refere o Diretor Geral, "*não há análise de Gestão (…) não consigo perceber tendências. Não consigo perceber onde é que estão as causas (dos desvios) para tomar decisões.*" (entrevistado Nuno Freire, 2017). O Diretor Industrial segue a mesma linha de raciocínio ao afirmar: "*O tipo de contabilidade que hoje é feita diz se cumprimos com a margem teórica ou não. (…) Já não dá para reagir, porque a obra já fechou. Gerir os custos por obra não contribui em nada para a eficiência operacional em fábrica (…) ninguém sabe onde é que ficou o dinheiro, porque é que não se cumpriu com a margem estipulada (…)*" (entrevistado Hélder Macedo, 2017).

Assim, no sentido de criar um maior controlo e rigor surgiu a intenção de implementação de um Sistema de Contabilidade de Gestão, até porque "*a Contabilidade de Gestão serve para muitas coisas, não só para os custos*" (entrevistado Nuno Freire, 2017).

Para ambos os entrevistados os benefícios da CG são inegáveis e necessários para a sustentabilidade e crescimento da BAMER. Para o Diretor Industrial a Contabilidade de Gestão apresenta um benefício extremamente importante, que passa por "*ver o fluxo do dinheiro*" e por ser um "*complemento à forma tradicional de Gestão de Produção*" (entrevistado Hélder Macedo, 20017).

A realização do projeto de estágio iria permitir desenvolver um projeto que já estava programada há muito tempo, mas que vinha sendo constantemente adiado, "*desenhamos mais ou menos uma ideia base do que é que queríamos o ano passado. Depois as coisas ficaram quase um ano na gaveta*" (entrevistado Nuno Freire, 2017). No decorrer da entrevista, o Diretor Geral confessa que a principal dificuldade na progressão do projeto foi a falta de tempo, "*é preciso alocar recursos e os recursos andam ocupadíssimos a fazer outras coisas e não conseguimos chegar a tudo*" (entrevistado Nuno Freire, 2017).

Assim, a colocação do projeto como proposta de estágio curricular foi a solução encontrada para alocar um recurso-humano a trabalhar, a tempo inteiro, no

desenvolvimento do projeto, sem condicionar o normal funcionamento da empresa e sem incorrer em custos substanciais.

Com a chegada à empresa, fui imediatamente colocada a par do projeto e foi explicado, pelo Diretor Industrial, qual seria o objetivo final do mesmo, que passava por um controlo de gastos e desperdícios por Centro de Custo. Em linha com este objetivo, já tinham sido definidos, pelo Diretor Industrial, os diferentes Centros de Responsabilidade relativamente aos quais existia a necessidade de obter informação, bem como alguns dos Centros de Custo, com respetiva codificação, e já tinha sido tomada a decisão de criar um centro de custo para cada uma das máquinas de grande porte da produção.

Após a transmissão inicial de informação, ficou claro que todo o desenvolvimento a partir daquele ponto passaria a ser de minha inteira responsabilidade, com a colaboração e validação por parte do Diretor Industrial. Como a empresa não tinha um plano previamente definido, a fase seguinte do projeto passou por uma análise de literatura relevante para a área - relatórios de estágio e dissertações como livros e artigos científicos – numa tentativa de compreender como é que outras empresas efetuavam a sua distribuição de custos e que fases seguiam na implementação dos seus Sistemas de Contabilidade de Gestão. Em consequência da fase teórica, e após a análise dos principais métodos utilizados, foi apresentada a proposta de implementação do método ABC na BAMER, por este se mostrar o mais utilizado nos relatórios de estágio analisados e por considerar que seria o método existente mais recente. Esta proposta foi declinada pelo Diretor Industrial, que já mostrava bastante vincada a ideia da criação de um método alternativo, similar ao que havia experienciado em empresas anteriores.

Assim, o passo seguinte para o desenvolvimento do projeto passou pela aquisição de conhecimento sobre toda a unidade fabril, tendo sido realizadas diversas visitas acompanhadas à mesma, com identificação dos principais processos e máquinas, bem como das principais dificuldades enfrentadas.

Fruto da análise dos processos em fábrica, a decisão seguinte passou pelo desenvolvimento da matriz de centros de custo (Anexo V). Inicialmente, a empresa pretendia apenas a criação de Centros de Custo relacionados com a Direção Industrial. Posteriormente, percebi que não faria qualquer sentido não analisar a empresa como um todo, pelo que a matriz foi alargada aos restantes departamentos da empresa, inclusive ao Departamento Comercial e de Operações, localizado em Lisboa.

A definição dos Centros de Custo contou com o apoio do Diretor Industrial, que auxiliou na identificação dos postos de carga mais importantes da fábrica e que definiu o nível de desagregação a adotar. “*Para a BAMER não fazia sentido nenhum, por exemplo,*

*nós criarmos um Centro de Custo por secção. (…). Depois os custos de manutenção, por exemplo, eram todos diluídos na secção (…) é injusto e não dá para nada, em termos de análise, distribuir todo um custo de forma uniforme por todos os equipamentos*" (entrevistado Hélder Macedo, 2017). Esta decisão é motivada pelo facto de as secções definidas na BAMER apresentarem um conjunto de máquinas muito diferentes entre si e originarem um consumo de recursos diferente.

Assim, foi praticamente definido um centro de custo para cada máquina de produção, para todas as viaturas e equipamentos de transporte de mercadorias, bem como para todos os armazéns existentes e principais funções ligadas à gestão e direção industrial. Os centros de custo da área administrativa foram definidos segundo as principais funções existentes, acrescentando, em casos pontuais, viaturas. Este processo teve como resultado final a definição de 84 Centros de Custo.

De forma a organizar o sistema de codificação, o mesmo foi divido segundo os centros de responsabilidade e dentro dos mesmos, por posto de carga. Desta forma mostrava-se possível a adição ou remoção de Centros de Custo, sem condicionar a lógica da codificação, e *à posteriori* iria permitir a criação de análises de custos por posto de carga e por centro de responsabilidade (Figura 7). A composição do código assentou em 6 dígitos, sendo que os primeiros dois identificam o centro de responsabilidade, os dois seguintes identificam o posto de carga (em termos industriais) ou a função (em termos administrativos) e os últimos dois são utilizados como classificação extra, para identificar máquinas ou viaturas. Sempre que a codificação extra não seja necessária, os últimos dois dígitos devem ser zero.

**CODIFICAÇÃO DE PROCESSOS E MATERIAIS E CENTROS DE CUSTO**

A B C D

| | | Descrição | Codificação de Processos | Codificação Extra para Planeamento | | | | Descrição da Codificação Extra | | | | A | B | C | D |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 01 | MADEIRAS | Corte | 01 | 01 | -- | -- | -- | 01- Selco EBT120L | -- | -- | -- | 010101 | -- | -- | -- |
| | | Orlagem | 02 | 01 | 02 | -- | -- | 01 - Biesse ROXYL 5.5 | 02 - Homag PROFI KAL310 | -- | -- | 010201 | 010202 | -- | -- |
| | | Maquinação | 03 | 01 | 02 | 03 | 04 | 01 -Weeke VENTURE 3 | 02 - Homag BOF 211 | 03 - Tupia | 04 - L. Flexiveis | 010301 | 010302 | 010203 | 010204 |
| | | Assemblagem | 04 | -- | -- | -- | -- | -- | -- | -- | -- | 010400 | -- | -- | -- |
| | | Prensagem | 05 | -- | -- | -- | -- | -- | -- | -- | -- | 010500 | -- | -- | -- |
| | | Montagem | 06 | -- | -- | -- | -- | -- | -- | -- | -- | 010600 | -- | -- | -- |
| | | Lacagem | 07 | -- | -- | -- | -- | -- | -- | -- | -- | 010700 | -- | -- | -- |

*Figura 7 - Exemplo de Codificação de Centros de Custo: Grupo 01 – Madeiras (Fonte: Elaboração Própria)*

O desenvolvimento dos centros de custo proporcionou um conhecimento alargado do funcionamento da empresa. Após a sua definição, o projeto entrou numa fase seguinte, que consistiu no desenvolvimento de referenciais de custos.

Os referenciais de custos correspondem a uma classificação dada a um determinado conjunto de custos semelhantes entre si. Uma vez que durante toda a duração do estágio não me foi cedido acesso ao sistema ERP, por uma questão de sigilo, a definição dos referenciais teve como base uma listagem efetuada dos custos mais frequentes de ocorrerem numa unidade industrial, que foi desenvolvida à medida que eram realizadas as reuniões semanais com o Diretor Industrial, tendo como resultado final os 13 Referencias apresentados no Anexo VI. Considerando o interesse em imputar os custos aos centros de custo, mas também o interesse de ser possível efetuar um somatório de todos os gastos incorridos com determinado referencial de custos, os referenciais foram alvo de um sistema de codificação (Figura 8).

A cada custo foi atribuído um código numérico com quatro dígitos que o identificou, sendo que os primeiros dois dígitos corresponderam à identificação do grupo e os restantes dois a uma numeração sequencial, iniciada em 01. Assim, o sistema de codificação permitiria a adição de novos custos a um determinado grupo, sem condicionar a lógica do sistema e posteriores análises por referencial.

| Grupo | Descrição | Codificação do referencial |
|---|---|---|
| 1 - ENERGIA | Eletricidade | 0101 |
| | Pellets | 0102 |
| | Gás | 0103 |
| | | |
| | | |

*Figura 8 - Codificação de Referencial de Custo: Referencial 01 – Energia (Fonte: Elaboração Própria)*

Concluídas as matrizes de codificação, era necessário criar uma forma de relacionar os referenciais de custo com os centros de custo, ou seja, definir critérios de imputação.

Por uma questão de facilidade de introdução de dados e fórmulas, formatação e simulação foi escolhida a Ferramenta Excel para a criação das tabelas de imputação.

Para que fosse possível a imputação de custos, foram necessários alguns estudos e cálculos auxiliares, dos quais se evidenciam:

1. Levantamento das potências de todas as máquinas de produção e respetivas horas de funcionamento para imputação de gastos com eletricidade;
2. Levantamento da área, em *layout*, afeta a cada centro de custo, para permitir a imputação de determinados custos, como a renda do edifício;

3. Levantamento dos funcionários por posto(s) de carga e centro de custo e avaliação da percentagem de tempo trabalhado em cada um dos mesmos;

Em cada uma das tabelas de imputação criadas (uma por cada referencial de custo) foi criada uma tabela de dupla entrada, onde as linhas identificavam os CC e as colunas o referencial de custo, sendo que para cada uma das interligações foi claramente definida a forma de imputação do custo ao CC (Figura 9).

A título exemplificativo, tal como é possível observar na Figura 9, a eletricidade (Referencial 101) é um custo indireto comum a todos os CC, pelo contrário o referencial de custo “101 – Pellets” apresenta uma imputação correspondente a 100% para o CC “070100 – Lacagem”, uma vez que é um custo exclusivo do mesmo. Por sua vez, o referencial “103 – Gás” não apresenta percentagem de imputação para qualquer um dos CC apresentados no exemplo, uma vez que o mesmo é um custo exclusivo do CC “040301 – Empilhador-Gás”, que já pertence a outro Centro de Responsabilidade, não apresentado na Figura 9.

De todos os referencias de custos, o referencial “02 – Depreciações” foi aquele que se revelou mais trabalhoso de executar, uma vez que foi necessário listar todos os Ativos Fixos Tangíveis da empresa, analisar a sua relação com cada um dos CC e, mediante o número de relações, definir uma percentagem de imputação do Gasto com Depreciações. Da mesma forma, mostrou-se complexa a distribuição dos Gastos com Pessoal, que obrigou à análise prévia dos funcionários afetos a cada um dos CC (de um ou mais Centros de Responsabilidade e/ou Postos de Carga) e obtenção, junto de cada um dos Responsáveis de Departamento, das percentagens de tempo a afetar a cada CC.

| | | | Eletricidade-101 | Pellets - 102 | Gás - 103 |
|---|---|---|---|---|---|
| | Base de Imputação: | | Área da Secção | Fatura | Fatura |
| | Forma de Imputação: | | Indireta | Direta | Direta |
| | Unidade de Imputação: | | Consumo KW | € | € |
| | Valor Bruto: | | 34080 | N/A | N/A |
| | **Posto de Carga e Código** | | **% de Imputação** | **% Imputação** | **% Imputação** |
| **Madeiras - 01** | Corte | | | | |
| | **010101** | Selco EBT120L | 0,0000% | -- | -- |
| | **010102** | Profi HPL300/38/22 | 8,0768% | -- | -- |
| | Orlagem | | | | |
| | **010201** | Biesse ROXYL 5.5 | 4,4295% | -- | -- |
| | **010202** | Homag PROFI KAL310 | 6,1079% | -- | -- |
| | Maquinação | | | | |
| | **010301** | Weeke VENTURE3 | 6,2887% | -- | -- |
| | **010302** | Homag BOF 211 | 7,8380% | -- | -- |
| | **010303** | Tupia | 1,7828% | -- | -- |
| | **010304** | L. Fléxiveis | 1,0727% | -- | -- |
| | Assemblagem | | | | |
| | **010400** | Assemblagem | 5,9917% | -- | -- |
| | Prensagem | | | | |
| | **010500** | Prensagem | 1,6537% | -- | -- |
| | Montagem | | | | |
| | **010600** | Montagem | 1,0727% | -- | -- |
| | Lacagem | | | | |
| | **010700** | Lacagem | 1,0727% | 100% | **--** |

*Figura 9 - Tabela de Imputação de custos para o Referencial 01 - Energia e para os Centros de Custo do Centro de Responsabilidade 01 - Madeiras (Fonte: Elaboração Própria)*

Depois de definidas todas as tabelas de imputação, entendi que a ferramenta criada em Excel poderia ir mais longe e funcionar como base de dados para teste e exemplificação daquilo que poderia vir a ser o sistema de Contabilidade de Gestão, aplicado no ERP da BAMER. Assim, foi criada uma nova folha de cálculo que funcionaria como base de dados e que, mediante a introdução das informações da Figura 10 permitia a imputação do custo associado aos centros de custo, segundo a percentagem definida na tabela de imputação para o referencial inscrito.

O resultado da imputação era apresentado em outra folha de cálculo, numa tabela de dupla entrada, que consistia na listagem de todos os Centros de Custo nas linhas e nas colunas a listagem de todos os referencias de custo. Esta tabela foi criada de forma a

permitir o controlo dos valores imputados, ou seja, sempre que o somatório da diluição fosse diferente do somatório dos lançamentos na Base de Dados a folha “Custos por CC” apresentava uma mensagem de erro. A tabela apresentava ainda, de forma explícita, as situações em que não se mostrava possível a relação CC/Referencial e os somatórios de Gastos Totais por CC e por Referencial.

| Descrição | Classificação Extra | Data | Tipo de Documento | Código do Documento | Código Referêncial | Valor | Código CC |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Inspeção Viatura 1 | N/A | 01/09/2018 | Fatura | 999XZ01 | 604 | 100,00 € | 130301 |
| Eletricidade 09/18 | N/A | 01/09/2018 | Fatura | 999XZ02 | 101 | 1 500,00 € | Vários |

*Figura 10 - Base de Dados da Ferramenta em Excel (Fonte: Elaboração Própria)*

Com a conclusão da ferramenta de controlo de custos em Excel foi dado como concluído o projeto do estágio curricular, com a intenção de no futuro o projeto passar a novas fases de desenvolvimento, justificando a minha permanência na empresa.

Após a sua conclusão, foi atribuída a merecida legitimidade ao projeto e após, apresentação da Ferramenta de Controlo de Custos a todos os elementos da Direção Industrial – Diretor Industrial e Responsáveis de Departamento – o projeto passou para a validação por parte da Direção Geral e CFO do Grupo.

Tendo em vista a continuidade do projeto, foi efetuada uma reunião de apresentação do mesmo aos Órgãos de Gestão da BAMER, ao CFO do grupo e ainda ao Contabilista Certificado do grupo, da qual surgiu a decisão de implementação das rotinas de imputação de custos desenvolvidas em Excel no sistema ERP, com o apoio de uma consultora externa.

# 6. Resultados, Conclusões e Implicações Futuras

## 6.1. Resultados

### 6.1.1 Estudo de Caso

O objetivo com a realização deste caso de estudo passou pela compreensão, em contexto real, das dificuldades sentidas por uma PME portuguesa na implementação de um sistema de Contabilidade de Gestão (SCG).

Um dos grandes motivos apresentados para a implementação da Contabilidade de Gestão na BAMER foi o acesso a informação para a tomada de decisão, que até então não existia.

Ainda que os benefícios da Contabilidade de Gestão estivessem claramente presentes desde o início do projeto e a motivação inicial para a realização do mesmo fosse elevada, a implementação do Sistema de Contabilidade de Gestão não correu como planeado.

Estabelecendo uma relação com a literatura existente, da lista com os maiores entraves ao desenvolvimento da Contabilidade de Gestão, apresentada por Granlund (2001), quase todos se aplicam no caso da BAMER.

Desde logo, existiu alguma resistência por parte dos funcionários ao projeto. Essa resistência, oriunda especialmente do Departamento Financeiro, foi visível durante a realização do estágio e foi confirmada pelo Diretor Industrial - "*não tive apoio nenhum da Financeira, tendo apoio da parte financeira é tudo mais fácil, não foi o caso*" (entrevistado Hélder Macedo, 2017). O Diretor Geral, ainda que de forma mais contida, também assume a resistência: "*a Direção Financeira está a participar um bocadinho mais agora na fase final, era suposto estar mais presente (…) está a participar agora na fase final, o que é estranho, naturalmente, mas é um facto*" (entrevistado Nuno Freire, 2018).

O facto de existirem práticas contabilísticas e administrativas muito enraizadas, também condicionou a implementação do sistema. Todas as práticas necessitaram de uma análise, de forma a compreender que impacto teria a Contabilidade de Gestão nas mesmas e qual seria a melhor forma de as adaptar. "*O que custa é moldar culturalmente a empresa*" (entrevistado Hélder Macedo, 2017).

A experiência e conhecimentos prévios por parte do Diretor Industrial, também condicionaram a realização do projeto, tanto positiva como negativamente. Por um lado, a experiência prévia facilitou a troca de informação e a consolidação da legitimidade do sistema e do projeto. Por outro lado, existiu uma pressão do Diretor Industrial para

implementar um sistema baseado em rotinas similares aos utilizados em experiências profissionais prévias. Esse ideal foi claramente visível durante a entrevista realizada, em afirmações como: "*estive envolvido em muita da sua implementação (da CG) em outras empresas, exatamente da mesma forma como fizemos aqui*" e quando questionado sobre os métodos teóricos "*métodos teóricos, nem olhei para eles*" (entrevistado Hélder Macedo, 2017). Ainda assim, existiu alguma prudência, dada a diferença em termos de regime de fabricação da BAMER, prudência essa que foi igualmente visível na entrevista realizada: "*a divisão de uma unidade industrial (…) não está escrita em livro nenhum. (…) a visão é uma coisa individual*" (entrevistado Hélder Macedo, 2017).

Apesar de o projeto ter contado com o apoio da maioria dos órgãos de gestão da BAMER e, inclusive, da Direção Financeira do grupo, o *timing* em que o projeto foi realizado não foi o ideal. A BAMER encontrava-se em notório processo de crescimento, no entanto, os procedimentos internos falhavam em acompanhar essa fase, notando-se a existência de entropias ao bom funcionamento das rotinas do dia-a-dia. Assim, a par com a Contabilidade de Gestão, existiam outros projetos e outras melhorias a serem introduzidas na empresa, o que reduzia o tempo disponível a dedicar ao projeto pelos órgãos de gestão. Estes projetos paralelos foram evidenciados pelo Diretor Geral na entrevista realizada, que identificou como prioridades estratégias "*assumirmo-nos como uma empresa de referência na área das carpintarias especiais. (…) industrializarmos aquilo que é o nosso produto corrente para pudermos crescer e ganhar escala (..)fixação do conhecimento*" (entrevistado Nuno Freire, 2017).

A Contabilidade de Gestão resulta de um processo de desenvolvimento moroso e tarda até que os resultados sejam efetivamente visíveis e, talvez por isso, era notória a predisposição dos órgãos de gestão para projetos com mais efeitos a curto prazo.

Adicionalmente, dado que nem a Direção Geral, nem o CFO se encontravam diariamente na empresa, o processo de validação mostrava-se longo e levou várias vezes a reuniões adiadas ou a reuniões longas onde, ainda assim, não foi tomada qualquer decisão. No fundo, ainda que existisse uma clara motivação para a implementação da Contabilidade de Gestão, esta não era vista como uma prioridade.

A falta de uma organização prévia do projeto, por parte da empresa, também condicionou o seu sucesso. Ainda que tenha existido uma constante pressão por minha parte para o estabelecimento de metas e *deadlines*, no final do estágio era ainda notória uma desorganização em termos dos passos seguintes do projeto. Essa desorganização foi notória nas entrevistas realizadas. Quando questionados sobre as próximas fases do projeto e sobre quais os responsáveis pelas mesmas, as respostas dadas pelos

entrevistados diferiram. Para o Diretor Industrial, o projeto iria passar pela fase de parametrização do sistema de ERP, por um período de teste e identificação de *bugs* e posterior implementação e disseminação das novas práticas pela empresa. Para o Diretor Industrial, a responsabilidade do projeto passaria a ser da Direção Geral, tendo a Direção Industrial, em conjunto com a Financeira a responsabilidade da implementação. Adicionalmente, seria ainda criado um Departamento de Controlo de Gestão para controlar o método e estabelecer conclusões. No entanto, para o Diretor Geral, a responsabilidade de implementação, controlo e estabelecimento seria só da Direção Financeira, com algum acompanhamento de um comité, criado para o efeito.

Concluído e estágio curricular, a minha presença na empresa manteve-se, através da realização de um estágio profissional, tendo como objetivo a continuidade de projeto. Em linha com este objetivo, foi solicitada a colaboração de um consultor externo para a parametrização do sistema ERP, o que acabou por se tornar num novo entrave ao projeto.

Estando habituados a implementar rotinas em ERP, os consultores não levaram em consideração o trabalho que tinha sido desenvolvido internamente. Apesar de ter sido realizada uma reunião com a apresentação da Ferramenta de Controlo de Custos, o trabalho desenvolvido pela consultora ficou muito aquém do pretendido, tendo os consultores optado por criar rotinas padrão, similares a outras empresas, que não iriam funcionar na BAMER. Por conseguinte, após algum tempo de espera, no início de 2018, foi forçosamente tomada a decisão de rescindir a parceria com a consultora externa e passar o desenvolvimento do projeto para o Departamento de Tecnologias de Informação.

Depois de tomada a decisão do desenvolvimento interno, a preocupação foi, em primeiro lugar compreender as rotinas criadas para fornecer informação para a contabilidade e, em segundo lugar, arranjar formas de o PHC atuar como um facilitador no registo, análise e transmissão de informação de forma a não sobrecarregar os funcionários com tarefas adicionais. Em suma, o objetivo era pegar nas rotinas atuais e transformá-las ligeiramente, de forma a fornecerem informação para a Contabilidade Financeira e de Gestão. Atualmente (Outubro de 2018), o projeto encontra-se ainda nesta fase, tendo sido poucos os desenvolvimentos conseguidos.

Como forma de contornar a falta de informação existente, a empresa criou um novo projeto, da minha responsabilidade, que consiste na definição e apuramento de um conjunto de indicadores operacionais, apurados trimestralmente, que permite a acesso a alguma informação e o estabelecimento de planos de ação, para controlo de desvios.

Face às dificuldades sentidas na realização do estudo de caso, mostrou-se interessante a comparação dos resultados do mesmo com os resultados provenientes da pesquisa qualitativa, que se segue.

### 6.1.2 Questionário

Durante o período de disponibilização do questionário, foi possível a obtenção de 100 respostas. Tendo em conta que foram contactadas 951 empresas, é apurada uma taxa de resposta global de 10,52%. A reduzida taxa de resposta pode ser justificada pelo facto de muitas das empresas apenas disponibilizarem, no seu *website,* um email geral para contacto ou um email comercial. Dada a especificidade do questionário, foi solicitado que o mesmo fosse preenchido por contabilistas, gestores ou diretores financeiros, o que pode ter causado uma maior entropia na obtenção de respostas.

Após uma análise mais detalhada às respostas obtidas, não foi, de todo, possível considerar para efeitos de análise de resultados, 6 respostas. Duas das respostas apresentavam um erro nos intervalos de classificação da dimensão da empresa, uma das questões obrigatórias e de maior importância, outras três uma falha numa questão de resposta aberta. Outra das respostas eliminadas apresentava um preenchimento deficitário em termos da antiguidade da empresa e, cumulativamente, numa das questões de resposta aberta.

Outras 7 respostas suscitaram dúvidas acerca da sua contabilização para a análise de resultados. No entanto, todas foram incluídas por se verificar que a ausência de resposta a determinadas questões pode, por si só, ser considerada uma forma de resposta.

Assim, após a análise preliminar a todas as respostas obtidas, foi possível apurar uma nova taxa de resposta de 9,88%.

Relativamente à caracterização dos inquiridos, foi possível apurar que 56,38% dos inquiridos são do sexo masculino e 43,62% são do sexo feminino (Tabela 10).

*Tabela 10 - Caracterização de Inquiridos: Sexo (Fonte: Elaboração Própria)*

| | N | % |
|---|---|---|
| Masculino | 53 | 56,38% |
| Feminino | 41 | 43,62% |
| Total: | 94 | 100,00% |

Em termos de idade, o intervalo de idades com maior número de respostas é “”Entre os 41 e 45” anos, apresentado um total de 22 respostas em 94. A idade apresentada com maior frequência é de 42 anos, e a média de idades ronda os 40 anos (Tabela 11).

*Tabela 11 - Caracterização de Inquiridos: Idade (Fonte: Elaboração Própria)*

| | Mulheres | Homens | Total |
|---|---|---|---|
| < 25 | 0 | 1 | 1 |
| Entre 25 e 30 | 10 | 4 | 14 |
| Entre 31 e 35 | 10 | 6 | 16 |
| Entre 36 e 40 | 9 | 7 | 16 |
| Entre 41 e 45 | 7 | 15 | 22 |
| Entre 46 e 50 | 5 | 9 | 14 |
| Entre 51 e 55 | 1 | 1 | 4 |
| Entre 56 e 60 | 2 | 1 | 3 |
| Entre 61 e 65 | 1 | 2 | 3 |
| > 65 | 0 | 1 | 1 |
| Subtotal: | 45 | 47 | 94 |
| | | Média | 40,33 |
| | | Moda | 42 |
| | | Mediana | 40,5 |

Quanto ao nível de formação académica, salienta-se o facto de 54,26% dos inquiridos, a maioria, possuir uma Licenciatura e de 18,09% apresentar um grau de escolaridade ao nível do ensino secundário (Tabela 12).

*Tabela 12 - Caracterização de Inquiridos: Formação Académica (Fonte: Elaboração Própria)*

| | N | % |
|---|---|---|
| 1º Ciclo | 0 | 0,00% |
| 2º Ciclo | 1 | 1,06% |
| Ensino Secundário | 17 | 18,09% |
| Licenciatura | 51 | 54,26% |
| Pós-Graduação | 15 | 15,96% |
| Mestrado | 8 | 8,51% |
| Doutoramento | 0 | 0,00% |
| MBA | 2 | 2,13% |
| Total: | 94 | 100,00% |

Em termos de área de formação, é possível observar-se que a maioria dos inquiridos possui formação na área de Contabilidade (29,79%) e Gestão (26,60%). Em seguida, a área de formação com maior número de respostas é Economia, com 18,09% das respostas (Tabela 13).

*Tabela 13 - Caracterização de Inquiridos: Área de Formação (Fonte: Elaboração Própria)*

| | N | % |
|---|---|---|
| Contabilidade | 28 | 29,79% |
| Gestão | 25 | 26,60% |
| Economia | 17 | 18,09% |
| Não Especificada | 8 | 8,51% |
| Engenharia | 6 | 6,38% |
| Ciências | 1 | 1,06% |
| Comércio Internacional | 1 | 1,06% |
| Contabilidade e Auditoria | 1 | 1,06% |
| Contabilidade e Finanças | 1 | 1,06% |
| Design | 1 | 1,06% |
| Direito | 1 | 1,06% |
| Educação Física | 1 | 1,06% |
| Fiscalidade | 1 | 1,06% |
| História | 1 | 1,06% |
| Marketing | 1 | 1,06% |
| Total: | 94 | 100,00% |

A área de profissão segue a mesma linha da área de formação, sendo que a grande maioria dos inquiridos trabalha na área de Gestão, seguindo-se a Contabilística (Tabela 14).

*Tabela 14 - Caracterização de Inquiridos: Área de Profissão (Fonte: Elaboração Própria)*

| | N | % |
|---|---|---|
| Gestão | 41 | 43,62% |
| Contabilidade | 32 | 34,04% |
| Finanças | 8 | 8,51% |
| Economia | 4 | 4,26% |
| Engenharia | 2 | 2,13% |
| Administração | 1 | 1,06% |
| Administrativo | 1 | 1,06% |
| Design | 1 | 1,06% |
| Distribuidor | 1 | 1,06% |
| Farmacêutica | 1 | 1,06% |
| Controlling | 1 | 1,06% |
| Secretária | 1 | 1,06% |
| Total: | 94 | 100,00% |

Quanto ao tipo de função desempenhada, a maioria dos inquiridos desempenha funções de Diretor Financeiro, seguindo-se Contabilista e Gerente (Tabela 15).

*Tabela 15 - Caracterização de Inquiridos: Função Desempenhada (Fonte: Elaboração Própria)*

| | N | % |
|---|---|---|
| Diretor Financeiro | 23 | 24,47% |
| Contabilista | 20 | 21,28% |
| Gerente | 16 | 17,02% |
| Administrador | 10 | 10,64% |
| Administrativo | 10 | 10,64% |
| Diretor Geral | 9 | 9,57% |
| *Controller* | 4 | 4,26% |
| Assessora Administração | 1 | 1,06% |
| Instalação Automatismos | 1 | 1,06% |
| Total: | 94 | 100,00% |

A última questão, relativa ao perfil do inquirido, diz respeito à sua antiguidade na empresa, sobre a qual irá versar o restante questionário, sendo que a maioria dos inquiridos desempenha funções há um período superior a 5 anos e inferior a 10 anos (Tabela 16).

*Tabela 16 - Caracterização do Inquirido: Antiguidade na Empresa (Fonte: Elaboração Própria)*

| | N |
|---|---|
| <5 anos | 23 |
| Entre 5 e 10 anos | 27 |
| Entre 11 e 15 anos | 19 |
| Entre 16 e 20 anos | 13 |
| Entre 21 e 25 anos | 8 |
| Entre 26 e 30 anos | 1 |
| Entre 31 e 35 anos | 1 |
| Entre 36 e 40 anos | 2 |
| > 40 anos | 0 |
| Total: | 94 |
| Média | 11,3 |
| Moda | 4 |
| Mediana | 9,5 |

Concluída a caracterização dos inquiridos, o questionário permite ainda a realização de uma análise ao perfil das empresas.

Em termos de localização (Tabela 17), 27,66% das empresas estão situadas no distrito de Aveiro, sendo Lisboa e Porto os distritos seguintes com maior número de respostas. Não foi obtida qualquer resposta de empresas sitas em Beja, Évora, Faro, Portalegre e Viana do Castelo. Salienta-se que o elevado número de respostas de empresas sitas na zona de Aveiro está a ser influenciado pela composição da base de dados utilizada, uma vez que o ponto de partida para o contacto com as empresas foi a listagem de fornecedores da BAMER e que, por uma questão de conveniência e redução

de *timings* de entrega, esta prefere trabalhar com fornecedores próximos em termos de localização.

*Tabela 17 - Caracterização da Empresa: Localização (Fonte: Elaboração Própria)*

| | N | **%** |
|---|---|---|
| Aveiro | 26 | 27,66% |
| Beja | 0 | 0,00% |
| Braga | 10 | 10,64% |
| Bragança | 1 | 1,06% |
| Castelo Branco | 1 | 1,06% |
| Coimbra | 3 | 3,19% |
| Évora | 0 | 0,00% |
| Faro | 0 | 0,00% |
| Guarda | 1 | 1,06% |
| Leiria | 5 | 5,32% |
| Lisboa | 14 | 14,89% |
| Portalegre | 0 | 0,00% |
| Porto | 17 | 18,09% |
| Santarém | 2 | 2,13% |
| Setúbal | 2 | 2,13% |
| Viana do Castelo | 0 | 0,00% |
| Vila Real | 1 | 1,06% |
| Viseu | 2 | 2,13% |
| Madeira | 5 | 5,32% |
| Açores | 4 | 4,26% |
| Total: | 94 | 100,00% |

Quanto ao setor de atividade (Tabela 18), destaca-se a taxa de resposta de empresas pertencentes ao setor da Indústria (26,60%), seguindo-se Outros Serviços com 24,47% das respostas. Os setores Agricultura e Pescas e Energia e Água apresentam a menor taxa de respostas, situando-se nos 2,13%.

*Tabela 18 - Caracterização da Empresa: Setor de Atividade (Fonte: Elaboração Própria)*

| **Setor** | N | % |
|---|---|---|
| Agricultura e Pescas | 2 | 2,13% |
| Alojamento e Restauração | 5 | 5,32% |
| Comércio | 20 | 21,28% |
| Construção e Atividades Imobiliárias | 10 | 10,64% |
| Energia e Água | 2 | 2,13% |
| Informação e Comunicação | 3 | 3,19% |
| Indústria | 25 | 26,60% |
| Transportes e Armazenagem | 4 | 4,26% |
| Outros Serviços | 23 | 24,47% |
| Total: | 94 | 100,00% |

Foi ainda possível efetuar uma combinação entre a localização da empresa e o setor de atividade indicado (Tabela 19), sendo possível constatar que, nos três distritos com maior número de respostas obtidos preponderam empresas dos setores Comércio, Indústria e Outros Serviços.

*Tabela 19 - Relação entre o Setor de Atividade e a Localização (Fonte: Elaboração Própria)*

| | Agricultura e Pescas | Alojamento e Restauração | Comércio | Construção e Atividades Imobiliárias | Energia e Água | Informação e Comunicação | Indústria | Transportes e Armazenagem | Outros Serviços | Total |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Aveiro | 0 | 0 | 9 | 2 | 0 | 0 | 7 | 1 | 7 | 26 |
| Beja | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Braga | 1 | 0 | 3 | 1 | 0 | 0 | 4 | 0 | 1 | 10 |
| Bragança | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 |
| Castelo Branco | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 0 | 0 | 1 |
| Coimbra | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 0 | 0 | 0 | 2 | 3 |
| Évora | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Faro | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Guarda | 0 | 0 | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 |
| Leiria | 0 | 0 | 1 | 0 | 0 | 0 | 2 | 0 | 2 | 5 |
| Lisboa | 0 | 0 | 3 | 1 | 1 | 1 | 3 | 0 | 5 | 14 |
| Portalegre | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Porto | 0 | 0 | 3 | 4 | 0 | 1 | 6 | 1 | 2 | 17 |
| Santarém | 0 | 0 | 0 | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 2 |
| Setúbal | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 1 | 0 | 0 | 2 |
| Viana do Castelo | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Vila Real | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 0 | 0 | 1 |
| Viseu | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 1 | 2 |
| Madeira | 0 | 2 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 2 | 5 |
| Açores | 0 | 3 | 0 | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 4 |
| Total | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Total | 2 | 5 | 20 | 10 | 2 | 3 | 25 | 4 | 23 | 94 |

Efetuada a classificação da empresa por setor de atividade, foi ainda solicitado aos inquiridos que apresentassem o CAE da empresa. Obviamente, a disparidade de respostas é significativa, tendo-se obtido 73 respostas diferentes e ainda uma resposta em branco. Ainda assim, cinco CAE destacaram-se (Tabela 20) por apresentarem uma frequência superior face aos restantes (Gráfico 1).

*Tabela 20 - Caracterização da empresa: CAE com maior frequência (Fonte: Elaboração Própria)*

| CAE Rev.3 | Descrição | Frequência |
|---|---|---|
| 31010 | Fabricação de Mobiliário para Escritório e Comércio | 3 |
| 41200 | Construção de Edifícios (residenciais e não residenciais) | 3 |
| 46690 | Comércio por Grosso de Outras Máquinas e Equipamentos | 3 |
| 46740 | Comércio por grosso de ferragens, ferramentas manuais e artigos para canalizações e aquecimento | 3 |
| 55116 | Hotéis-Apartamentos com restaurante | 3 |

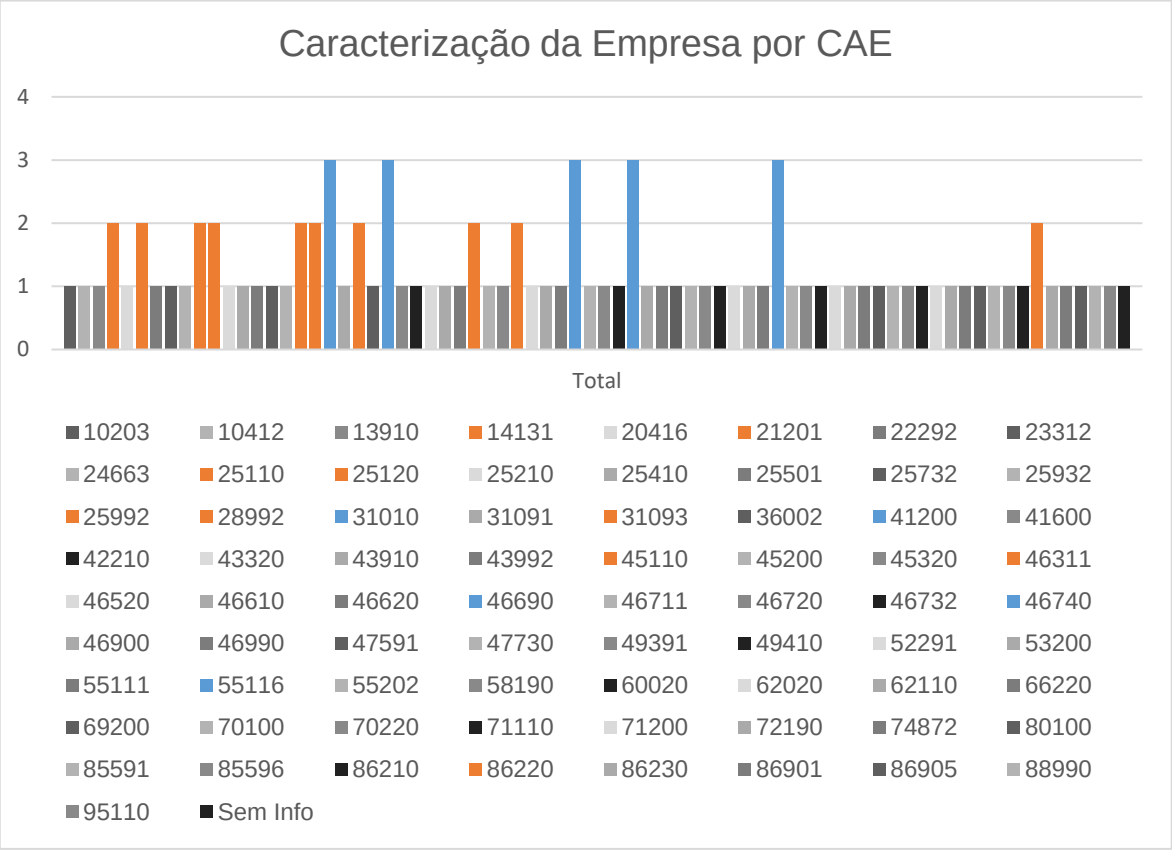


*Gráfico 1 - Caracterização da Empresa: Classificação segundo o CAE (Fonte: Elaboração Própria)*

Relativamente à antiguidade, foi possível concluir que a maioria das empresas apresentam uma idade igual ou superior a 40 anos (Tabela 21). Significa que a larga maioria das empresas apresenta uma antiguidade substancial, o que poderá significar que já se apresentam com práticas e procedimentos bastante enraizados, que podem condicionar a mudança. Salienta-se ainda que, de entre todas as respostas analisadas, a empresa mais atinga apresenta 106 anos em atividade. Contrariamente, a empresa com um menor número de anos de atividade apresenta 8 anos de antiguidade.

*Tabela 21 - Caracterização da Empresa: antiguidade (Fonte: Elaboração Própria)*

| | N | % |
|---|---|---|
| <5 anos | 0 | 0,00% |
| Entre 5 e 10 anos | 6 | 6,38% |
| Entre 11 e 15 anos | 15 | 15,96% |
| Entre 16 e 20 anos | 14 | 14,89% |
| Entre 21 e 25 anos | 14 | 14,89% |
| Entre 26 e 30 anos | 11 | 11,70% |
| Entre 31 e 35 anos | 9 | 9,57% |
| Entre 36 e 40 anos | 6 | 6,38% |
| > 40 anos | 19 | 20,21% |
| Total: | 94 | 100,00% |
| | Média | 28,085 |
| | Moda | 15 |
| | Mediana | 24,5 |
| | Maior Valor | 106 |
| | Menor Valor | 8 |

Analisando a classificação, segundo a dimensão da empresa, foram colocadas duas questões distintas aos inquiridos, a primeira de resposta direta e a segunda de classificação por intervalos.

Relativamente à questão de resposta direta, 77,66% dos inquiridos responderam afirmativamente quando questionados se a sua empresa se tratava de uma PME, face a 22,34% de respostas negativas (Tabela 22).

*Tabela 22 - Caracterização da Empresa: Dimensão (Fonte: Elaboração Própria)*

| | PME | % |
|---|---|---|
| Sim | 73 | 77,66% |
| Não | 21 | 22,34% |
| Total | 94 | 100,00% |

Usando a classificação de acordo com os intervalos definidos no Decreto-Lei nº 98/2015 de 02 de Junho do Ministério das Finanças, após uma análise à classificação individual dada a cada uma das componentes que compõem o limite – Número de Funcionários, Balanço e Volume de Negócios – foi possível atribuir uma classificação global a cada uma das empresas. A larga maioria das classificações atribuídas é a de PME, sendo a percentagem de 93,6% face a apenas 6,4% de empresas de grandes dimensões. Esmiuçando essa classificação é ainda possível observar que, dentro das PME, 37,50% das respostas correspondem a Microempresas, 34,09% a Pequenas Empresas e 28,41% a Médias empresas (Tabela 23).

*Tabela 23 - Caracterização da Empresa: Dimensão por Intervalos de Classificação (Fonte: Elaboração Própria)*

| | N | % | %PME |
|---|---|---|---|
| Micro | 33 | 35,1% | 37,50% |
| Pequena | 30 | 31,9% | 34,09% |
| Média | 25 | 26,6% | 28,41% |
| Subtotal PME: | 88 | 93,62% | 100,00% |
| Grande | 6 | 6,38% | |
| Total: | 94 | 100,00% | |

Relativamente à importância atribuída à redução de custos (Tabela 24), nenhum dos inquiridos classifica a mesma como “Extremamente Reduzida” na sua empresa, ou seja, nenhum dos inquiridos atribui o nível 1 nesta questão. Pelo contrário, 34 dos inquiridos classifica a redução de custos como “Extremamente Importante”. Ainda assim, a maioria dos inquiridos atribui à redução de custos o nível 4 de importância, numa escala de 0 a 5.

*Tabela 24 – Identificação da Estratégia: Importância da Redução de Custos (Fonte: Elaboração Própria)*

| Nível | N | % |
|---|---|---|
| 1 | 0 | 0,00% |
| 2 | 3 | 3,19% |
| 3 | 13 | 13,83% |
| 4 | 44 | 46,81% |
| 5 | 34 | 36,17% |
| Total: | 94 | 100,00% |

Quando questionados relativamente ao grau de diferenciação dos produtos, face à restante concorrência, uma minoria dos inquiridos classifica a mesma como “Extremamente Reduzida” face a uma larga maioria que, numa escala de 0 a 5 atribui um nível de importância moderado – nível 4 (Tabela 25).

*Tabela 25 - Classificação da Estratégia: Grau de Diferenciação (Fonte: Elaboração Própria)*

| Nível | N | % |
|---|---|---|
| 1 | 2 | 2,13% |
| 2 | 3 | 3,19% |
| 3 | 29 | 30,85% |
| 4 | 50 | 53,19% |
| 5 | 10 | 10,64% |
| Total: | 94 | 100,00% |

Quanto ao grau de concorrência, 78,72% dos inquiridos, a que correspondem 74 respostas, assumem que existe um grau de concorrência elevado nos mercados onde atuam (Tabela 26).

*Tabela 26 - Caracterização da Estratégia: Nível de Concorrência (Fonte: Elaboração Própria)*

| Nível | N | % |
|---|---|---|
| 1 | 1 | 1,06% |
| 2 | 0 | 0,00% |
| 3 | 19 | 20,21% |
| 4 | 37 | 39,36% |
| 5 | 37 | 39,36% |
| Total: | 94 | 100,00% |

Em termos de possibilidade de personalização do produto final, uma larga maioria dos inquiridos afirma a possibilidade de personalização por parte do cliente do produto final (Tabela 27).

*Tabela 27 - Classificação da Estratégia: Possibilidade de Personalização do Produto Final (Fonte: Elaboração Própria)*

| | N | % |
|---|---|---|
| Sim | 70 | 74,47% |
| Não | 24 | 25,53% |
| Total: | 94 | 100,00% |

Relativamente à complexidade dos processos na realização da atividade da sua empresa, 65 dos inquiridos considera os mesmo complexos, face a 29 que respondem negativamente (Tabela 28).

*Tabela 28 - Identificação da Estratégia: Complexidade dos Processos (Fonte: Elaboração Própria)*

| | N | % |
|---|---|---|
| Sim | 65 | 69,15% |
| Não | 29 | 30,85% |
| Total: | 94 | 100,00% |

Uma vez que a estratégia de uma empresa não é constituída por decisões isoladas, mostra-se produtivo uma análise mais profunda à forma como o nível de importância da redução de custos, o grau de diferenciação e o nível de concorrência se conjugam entre si (Tabela 29, Tabela 30 e Tabela 31).

*Tabela 29 - Classificação da Estratégia: Relação entre Importância da Redução de Custos e Grau de Diferenciação (Fonte: Elaboração Própria)*

| | | Grau de diferenciação | | | | | **Total** |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | Nível | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | |
| Importância da Redução de Custos | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | **0** |
| | 2 | 0 | 0 | 3 | 0 | 0 | **3** |
| | 3 | 0 | 0 | 3 | 9 | 1 | **13** |
| | 4 | 1 | 1 | 14 | 22 | 6 | **44** |
| | 5 | 1 | 2 | 9 | 19 | 3 | **34** |
| **Total:** | | **2** | **3** | **29** | **50** | **10** | **94** |

*Tabela 30 - Caracterização da Estratégia: Relação entre Importância da Redução de Custos e Grau de Concorrência (Fonte: Elaboração Própria)*

| | | Grau de concorrência | | | | | Total |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | Nível | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | |
| Importância da Redução de Custos | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| | 2 | 0 | 0 | 2 | 1 | 0 | 3 |
| | 3 | 0 | 0 | 5 | 4 | 4 | 13 |
| | 4 | 1 | 0 | 10 | 21 | 12 | 44 |
| | 5 | 0 | 0 | 2 | 11 | 21 | 34 |
| | | | | | | | 94 |

*Tabela 31 - Caracterização da Estratégia: Relação entre Grau de Diferenciação e Grau de Concorrência (Fonte: Elaboração Própria)*

| | | Grau de concorrência | | | | | Total |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | Nível | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | |
| Grau de diferenciação | 1 | 1 | 0 | 0 | 0 | 1 | 2 |
| | 2 | 0 | 0 | 0 | 1 | 2 | 3 |
| | 3 | 0 | 0 | 7 | 11 | 11 | 29 |
| | 4 | 0 | 0 | 11 | 21 | 18 | 50 |
| | 5 | 0 | 0 | 1 | 4 | 5 | 10 |
| | | | | | | | 94 |

Analisando a **combinação entre a importância da redução de custos e o grau de diferenciação** (Tabela 29), é possível verificar que o maior número combinações se situa no quadrante inferior direito da tabela, ou seja, é mais frequente a atribuição de níveis de importância elevados para a redução de custos e, cumulativamente, a existência de um maior nível de diferenciação. A combinação entre as duas vertentes com um maior número de respostas, apresenta 22 respostas e corresponde à combinação entre o nível 4, em

termos de importância da redução de custos, e o nível 4 em termos de grau de diferenciação.

Relativamente à **relação entre a importância da redução de custos e o nível de concorrência**, as frequências superiores encontram-se, uma vez mais, no quadrante inferior direto. Significando que, quanto mais elevado o nível de concorrência, maior a importância atribuída à redução de custos (Tabela 30). Relativamente a esta relação, o ponto de encontro com maior frequência de respostas encontra-se no nível 4, quer de importância da redução de custos, quer do nível de concorrência.

Importa ainda uma análise à **relação entre o nível de concorrência e o nível de diferenciação**, da qual se conclui que os maiores níveis de importância com a diferenciação se relacionam positivamente com um maior grau de concorrência (Tabela 31).

Após a caracterização do inquirido, a caracterização da empresa onde o mesmo trabalha e ainda da estratégia seguida pela mesma, é possível efetuar uma análise relativa aos conhecimentos do inquirido em termos de Contabilidade de Gestão, bem como da adoção, ou não, da mesma na sua empresa.

A primeira questão relativa ao tópico de Contabilidade de Gestão constitui o primeiro ponto de separação do questionário. Quando questionados sobre o seu conhecimento em termos de CG, 8 dos inquiridos não sabe em que consiste a mesma (Tabela 32), pelo que a sua participação no questionário ficou concluída. Os restantes 86 inquiridos afirmam possuir conhecimentos ao nível da CG, sendo que desses, 70,93% além do conhecimento teórico, já trabalhou na prática com CG (Tabela 34).

*Tabela 32 - Conhecimentos do inquirido sobre CG (Fonte: Elaboração Própria)*

| | N | % |
|---|---|---|
| Sim | 86 | 91,49% |
| Não | 8 | 8,51% |
| Total: | 94 | 100,00% |

Foi possível analisar a relação entre o conhecimento em termos de Contabilidade de Gestão e o nível de escolaridade do inquirido (Tabela 33), constatando-se que os níveis de conhecimento são elevados para níveis de formação correspondentes a licenciatura, mestrado e pós-graduação. Salienta-se o facto de 64,71% dos inquiridos com nível de escolaridade de Ensino Secundário, possuírem conhecimentos ao nível de Contabilidade de Gestão, uma vez que a mesma não faz parte do plano curricular para tal nível de escolaridade, este resultado não seria expectável.

*Tabela 33 - Relação entre o Nível de Escolaridade e o Conhecimento de Contabilidade de Gestão (Fonte: Elaboração Própria)*

| Nível Escolaridade | Sim | | Não | | Total | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | N | % | N | % | N | % |
| 1º Ciclo | 0 | 0,00% | 0 | 0,00% | 0 | 100% |
| 2º Ciclo | 1 | 100,00% | 0 | 0,00% | 1 | 100% |
| Ensino Secundário | 11 | 64,71% | 6 | 35,29% | 17 | 100% |
| Licenciatura | 49 | 96,08% | 2 | 3,92% | 51 | 100% |
| Mestrado | 8 | 100,00% | 0 | 0,00% | 8 | 100% |
| Pós-Graduação | 15 | 100,00% | 0 | 0,00% | 15 | 100% |
| MBA | 2 | 100,00% | 0 | 0,00% | 2 | 100% |
| **Total:** | 86 | 91,49% | 8 | 8,51% | 94 | 100% |

*Tabela 34 - Experiência dos Inquiridos com CG (Fonte: Elaboração Própria)*

| | N | % |
|---|---|---|
| Sim | 61 | 70,93% |
| Não | 25 | 29,07% |
| Total: | 86 | 100,00% |

Relativamente à experiência com Contabilidade de Gestão, foi possível analisar a sua relação com a área de formação do inquirido, constatando-se que são os profissionais formados nas áreas de Contabilidade, Gestão e Economia que apresentam níveis mais elevados, quer de conhecimento, quer de experiência com a Contabilidade de Gestão (Tabela 35).

*Tabela 35 - Relação entre a Área de Formação Académica, o Conhecimento de Contabilidade de Gestão e a Experiência com Contabilidade de Gestão (Fonte: Elaboração Própria)*

| | Conhecimento CG | | | | | Experiência com CG | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | Sim | | Não | | Subtotal | Sim | | Não | | Subtotal |
| | N | % | N | % | | N | % | N | % | |
| Contabilidade | 28 | 100,00% | 0 | 0,00% | 28 | 21 | 75,00% | 7 | 25,00% | 28 |
| Gestão | 25 | 100,00% | 0 | 0,00% | 25 | 21 | 84,00% | 4 | 16,00% | 25 |
| Economia | 17 | 100,00% | 0 | 0,00% | 17 | 12 | 70,59% | 5 | 29,41% | 17 |
| Engenharia | 5 | 83,33% | 1 | 16,67% | 6 | 3 | 60,00% | 2 | 40,00% | 5 |
| Não Especificada | 4 | 50,00% | 4 | 50,00% | 8 | 1 | 25,00% | 3 | 75,00% | 4 |
| Ciências | 0 | 0,00% | 1 | 100,00% | 1 | 0 | 0,00% | 0 | 0,00% | 0 |
| Comércio Internacional | 1 | 100,00% | 0 | 0,00% | 1 | 0 | 0,00% | 1 | 100,00% | 1 |
| Contabilidade e Auditoria | 1 | 100,00% | 0 | 0,00% | 1 | 0 | 0,00% | 1 | 100,00% | 1 |
| Contabilidade e Finanças | 1 | 100,00% | 0 | 0,00% | 1 | 1 | 100,00% | 0 | 0,00% | 1 |
| Design | 0 | 0,00% | 1 | 100,00% | 1 | 0 | 0,00% | 0 | 0,00% | 0 |
| Direito | 1 | 100,00% | 0 | 0,00% | 1 | 0 | 0,00% | 1 | 100,00% | 1 |
| Educação Física | 0 | 0,00% | 1 | 100,00% | 1 | 0 | 0,00% | 0 | 0,00% | 0 |
| Fiscalidade | 1 | 100,00% | 0 | 0,00% | 1 | 1 | 100,00% | 0 | 0,00% | 1 |
| História | 1 | 100,00% | 0 | 0,00% | 1 | 1 | 100,00% | 0 | 0,00% | 1 |
| Marketing | 1 | 100,00% | 0 | 0,00% | 1 | 0 | 0,00% | 1 | 100,00% | 1 |
| Total: | 86 | 91,49% | 8 | 8,51% | 94 | 61 | 70,93% | 25 | 29,07% | 86 |

Quando questionados relativamente aos métodos utilizados para efetuar CG, 79,07% conhece pelo menos um método de CG face a 20,93% que não conhece qualquer método (Tabela 36). Os 61 inquiridos que afirmaram conhecer pelo menos um método de CG foram, seguidamente, questionados relativamente aos métodos sobre os quais possuíam conhecimento. O método selecionado com maior frequência foi o Balanced Scorecard, seguindo-se o ABC, com 47 e 43 seleções, respetivamente (Tabela 37).

Analisando a Tabela 38, pode verificar-se que o nível de escolaridade com mais conhecimento, em termos de métodos, é a Licenciatura.

*Tabela 36 - Conhecimento do Inquirido sobre os Métodos de CG (Fonte: Elaboração Própria)*

| | N | % |
|---|---|---|
| Sim | 68 | 79,07% |
| Não | 18 | 20,93% |
| Total: | 86 | 100,00% |

*Tabela 37 - Métodos Conhecidos pelo Inquirido (Fonte: Elaboração Própria)*

| | N |
|---|---|
| Activity-Based Costing | 43 |
| Activity-Based Management | 29 |
| Balanced Scorecard | 47 |
| Secções Homogéneas | 30 |
| Time-driven Activity-Based Costing | 14 |
| Outro | 0 |

*Tabela 38 - Relação entre o Nível de Escolaridade e o Conhecimento de Métodos de Contabilidade de Gestão (Fonte: Elaboração Própria)*

| Nível Escolaridade | ABC | ABM | Balanced ScoreCard | Secções Homogéneas | TDABC | Outro |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1º Ciclo | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 2º Ciclo | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 0 |
| Ensino Secundário | 4 | 2 | 4 | 1 | 1 | 0 |
| Licenciatura | 26 | 14 | 26 | 18 | 5 | 0 |
| Mestrado | 3 | 4 | 5 | 4 | 1 | 0 |
| Pós-Graduação | 7 | 6 | 10 | 7 | 5 | 0 |
| MBA | 2 | 2 | 2 | 0 | 0 | 0 |
| **Total:** | 43 | 29 | 48 | 31 | 13 | 0 |

A larga maioria dos inquiridos reconhece benefícios à CG, apurando-se uma percentagem representativa de 96,51% (Tabela 39). Relativamente aos benefícios reconhecidos à CG (Tabela 40), dos benefícios *standard* apresentados ao inquirido, a possibilidade de um "Maior Controlo" foi o benefício mais apontado, seguindo-se a possibilidade de "Implementação de medidas corretivas" e ainda o "Acesso a mais informação". A questão permitia ainda que o inquirido apresentasse outro benefício, que não constasse da lista, tendo essa opção sido exercida apenas uma vez. O benefício extra referido foi: "Reforço da posição da empresa perante as empresas concorrentes (quando as mesmas não dispõem de Contabilidade Analítica)".

*Tabela 39 - Reconhece benefícios à CG? (Fonte: Elaboração Própria)*

| | N | % |
|---|---|---|
| Sim | 83 | 96,51% |
| Não | 3 | 3,49% |
| **Total:** | 86 | 100,00% |

*Tabela 40 - Benefícios da CG (Fonte: Elaboração Própria)*

| | N |
|---|---|
| Maior controlo | 79 |
| Permite a implementação de medidas corretivas | 59 |
| Acesso a mais informação | 55 |
| Permite a análise de indicadores não financeiros | 42 |
| Informação mais fiável | 35 |
| Espaço temporal de análise mais curto | 28 |
| Outro | 1 |

Refletindo sobre a possibilidade de aplicação da CG à globalidade das empresas, 73,26% dos inquiridos considera que a mesma é possível, enquanto 26,74% não considera essa opção viável (Tabela 41).

Independentemente da sua aplicação ou não à globalidade das empresas, 11,63% dos inquiridos considera que os métodos apresentados na Tabela 37 se mostram limitativos, ou seja, considera que uma implementação dos mesmos a 100% não iria espelhar a realidade da empresa. Ainda assim, a larga maioria (88,37%) não considera os métodos limitativos (Tabela 42).

*Tabela 41 - Aplicação da CG à Globalidade das Empresas (fonte: Elaboração Própria)*

| | N | % |
|---|---|---|
| Sim | 63 | 73,26% |
| Não | 23 | 26,74% |
| Total: | 86 | 100,00% |

*Tabela 42 – Considera os métodos de CG limitativos? (Fonte: Elaboração Própria)*

| | N | % |
|---|---|---|
| Sim | 10 | 11,63% |
| Não | 76 | 88,37% |
| **Total** | 86 | 100,00% |

A questão seguinte constitui o segundo ponto de separação das respostas ao questionário, consistindo a mesma na utilização, ou não, da CG na empresa do inquirido (Tabela 43). Apenas 55,81% dos inquiridos responderam afirmativamente à utilização da CG na sua empresa. Dentro das empresas que efetuam CG, mostrou-se interessante uma análise mais detalhada, apurando quantas destas empresas são PME (Tabela 44). Desta análise resultou a constatação de que, dentro da amostra disponível, a maioria das empresas que fazem CG são de Pequena e Média dimensão.

*Tabela 43 - Empresas que utilizam CG (Fonte: Elaboração Própria)*

| | N | % |
|---|---|---|
| Sim | 48 | 55,81% |
| Não | 38 | 44,19% |
| Total: | 86 | 100,00% |

*Tabela 44 - Empresas que utilizam CG por Dimensão (Fonte: Elaboração Própria)*

| | N | % |
|---|---|---|
| Micro | 11 | 23% |
| Pequena | 16 | 33% |
| Média | 15 | 31% |
| Grande | 6 | 13% |
| Total: | 48 | 100% |

É no setor de atividade Outros Serviços que se encontra a maioria das empresas da amostra que utiliza a CG, seguindo-se a Indústria e o Comércio, ambos com 9 respostas afirmativas. Dentro do setor Outros Serviços a distribuição de frequências encontra-se bastante próxima. Contrariamente, no setor Indústria, a maioria das empresas que efetua CG é de média dimensão (Tabela 45).

*Tabela 45 - Empresas que utilizam CG por Setor e Dimensão (Fonte: Elaboração Própria)*

| Setor | N | Dimensão | | | | Total |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | Micro | Pequena | Média | Grande | |
| Agricultura e Pescas | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Alojamento e Restauração | 5 | 1 | 2 | 1 | 1 | 5 |
| Comércio | 9 | 0 | 4 | 4 | 1 | 9 |
| Construção e Atividades Imobiliárias | 7 | 3 | 3 | 0 | 1 | 7 |
| Energia e Água | 2 | 1 | 0 | 0 | 1 | 2 |
| Informação e Comunicação | 2 | 0 | 1 | 1 | 0 | 2 |
| Indústria | 9 | 2 | 1 | 4 | 2 | 9 |
| Transportes e Armazenagem | 2 | 0 | 2 | 0 | 0 | 2 |
| Outros Serviços | 12 | 4 | 3 | 5 | 0 | 12 |
| Total: | 48 | 11 | 16 | 15 | 6 | 48 |

Quando analisada a antiguidade da empresa com o uso de Contabilidade de Gestão, é possível concluir que os níveis de adoção se encontram bastante próximos em todos os intervalos de antiguidade estabelecidos (Tabela 46).

*Tabela 46 - Relação entre a o uso da Contabilidade de Gestão e a Antiguidade (Fonte: Elaboração Própria)*

| | Uso da CG | | Total |
|---|---|---|---|
| | Sim | Não | |
| <5 anos | 0 | 0 | 0 |
| Entre 5 e 10 anos | 4 | 0 | 4 |
| Entre 11 e 15 anos | 5 | 8 | 13 |
| Entre 16 e 20 anos | 6 | 7 | 13 |
| Entre 21 e 25 anos | 8 | 4 | 12 |
| Entre 26 e 30 anos | 5 | 6 | 11 |
| Entre 31 e 35 anos | 4 | 5 | 9 |
| Entre 36 e 40 anos | 3 | 2 | 5 |
| > 40 anos | 13 | 6 | 19 |
| Total: | 48 | 38 | 86 |

Aos inquiridos que responderam negativamente à utilização da CG na sua empresa, foi ainda questionado o motivo pelo qual a mesma não é utilizada, sendo o motivo apontado com maior frequência "Falta de Recursos" (Tabela 47). À semelhança com outras questões, foi deixada a possibilidade de o inquirido apresentar outro motivo, diferente dos listados, para a não utilização da CG, sendo esta opção utilizada 5 vezes. Assim, os motivos apresentados foram: "A empresa é um centro de vendas", "Recurso a empresa externa", "Processo produtivo complexo", "Alguém faz" e "Fabrico é dado nas nossas fábricas".

Relacionando os motivos para a não utilização da CG com a dimensão da empresa, foi possível apurar que a "Falta de Conhecimentos sobre o Tópico", "Falta de Pessoal Qualificado" e "Outros" foram apresentados mais frequentemente por inquiridos pertencentes a empresas Micro. Por outro lado, motivos como "Desnecessário para o Funcionamento da Empresa" e ainda "Falta de Recursos" foram mais apresentados por inquiridos cujas empresas são de Pequena dimensão.

*Tabela 47 - Motivos para a não Utilização da CG por Dimensão (Fonte: Elaboração Própria)*

| | N | Micro | Pequena | Média | Grande |
|---|---|---|---|---|---|
| Desnecessário para o funcionamento da empresa | 19 | 6 | 9 | 4 | 0 |
| Falta de recursos | 15 | 4 | 7 | 4 | 0 |
| Falta de conhecimento sobre o tópico | 5 | 4 | 0 | 1 | 0 |
| Falta de pessoal qualificado | 5 | 2 | 2 | 1 | 0 |
| Outro | 5 | 3 | 2 | 0 | 0 |

Seguindo a mesma linha, também os inquiridos cujas empresas utilizam CG foram questionados sobre o motivo para a opção de utilização (Tabela 48). Observando os principais motivos selecionados, pôde constatar-se que a "Necessidade para a Tomada de

Decisão" foi o motivo apontado mais frequentemente, seguindo-se a "Melhoria de Processo" e a "Redução de Custos". Foi ainda mencionado por um dos inquiridos um motivo extra, sendo o mesmo o seguinte: "Informação sobre os custos reais"

*Tabela 48 - Motivos para a utilização da CG (Fonte: Elaboração Própria)*

| | N |
|---|---|
| Necessidade de informação para a tomada de decisão | 44 |
| Melhoria de Processos | 32 |
| Redução de Custos | 31 |
| Orçamentação | 22 |
| Análise da Rentabilidade de Clientes | 20 |
| Valorização dos Stocks | 15 |
| Otimização da Produção | 13 |
| Decisões sobre manter/eliminar produtos | 12 |
| *Pricing* | 10 |
| Outros | 1 |

Quando questionados, dentro de uma lista com diversas opções de escolha, sobre o tipo de informação que esperam obter com a utilização da CG, grande parte dos inquiridos selecionou o "Custo de Processos e Atividades" como a principal informação a obter. Outro tipo de informações como o "Efeito de Decisões Estratégicas" e o Custo por Produtos" também foi selecionado com alguma frequência (Tabela 49)."

*Tabela 49 - Informação esperada com a CG (Fonte: Elaboração Própria)*

| | N |
|---|---|
| Custo de Processos e Atividades | 29 |
| Efeito de Decisões Estratégias | 25 |
| Custo por Produtos | 20 |
| Precisão da Orçamentação | 19 |
| Custo dos Stocks | 18 |
| Tempo de Mão-de-Obra não Produtiva | 12 |
| Outros | 1 |

Em termos de método utilizado (Tabela 50), 35,42% dos inquiridos exercem funções em empresas que utilizam métodos de CG alternativos, sendo este o "método" mais utilizado. O método menos utilizado, da lista fornecida, é o *Time-Driven Activity-Based Costing* com apenas 4,17% das respostas. Um dos inquiridos apresentou ainda uma resposta alternativa, sendo a mesma: "Custo Direto".

Relacionando os métodos utilizados com a dimensão da empresa (Tabela 51), é possível apurar que, dentro dos inquiridos a desempenhar funções em empresas Micro, a preferência é a utilização do Balanced Scorecard. Por outro lado, as pequenas empresas

da amostra preferem a utilização de métodos alternativos. Dentro das empresas de Média dimensão, a preferência é igualmente pelo Balanced Scorecard. Relativamente às empresas de grande dimensão, a preferência encontra-se distribuída pelos Métodos Alternativos, ABC e TDABC.

*Tabela 50 - Método de CG utilizado (Fonte: Elaboração Própria)*

| | N | % |
|---|---|---|
| Método alternativo | 17 | 35,42% |
| Balanced Scorecard | 15 | 31,25% |
| Activity-Based Costing | 8 | 16,67% |
| Activity-Based Management | 3 | 6,25% |
| Secções Homogéneas | 2 | 4,17% |
| Time-driven Activity-Based Costing | 2 | 4,17% |
| Outro | 1 | 2,08% |
| Total: | 48 | 100,00% |

*Tabela 51 - Método Utilizado por Dimensão (Fonte: Elaboração Própria)*

| | Micro | Pequena | Média | Grande | Total |
|---|---|---|---|---|---|
| Balanced Scorecard | 4 | 5 | 6 | 0 | 15 |
| Método Alternativo | 3 | 7 | 5 | 2 | 17 |
| Activity-Based Costing | 2 | 2 | 2 | 2 | 8 |
| Activity-Based Management | 1 | 2 | 0 | 0 | 3 |
| Time-driven Activity-Based Costing | 0 | 0 | 0 | 2 | 2 |
| Secções Homogéneas | 1 | 0 | 1 | 0 | 2 |
| Outro | 0 | 0 | 1 | 0 | 1 |
| Total: | 11 | 16 | 15 | 6 | 48 |

Os inquiridos foram ainda questionados relativamente à utilização de processos de Controlo de Gestão, onde 88,37% dos inquiridos respondem afirmativamente face aos 11,63% que responderam negativamente (Tabela 52).

*Tabela 52 - Nível de Adoção de Processos de Controlo de Gestão (Fonte: Elaboração Própria)*

| | N | % |
|---|---|---|
| Sim | 76 | 88,37% |
| Não | 10 | 11,63% |
| Total: | 86 | 100,00% |

Por último, de forma a auxiliar a análise dos níveis de utilização da CG, os inquiridos foram ainda questionados acerca da forma como é efetuada a contabilidade na sua empresa. Para a maioria (51,06%) a contabilidade é efetuada internamente, em departamento próprio para o efeito, enquanto que 37,23% requisita os serviços de

contabilidade a uma empresa externa e apenas 11,70% partilham as tarefas entre funcionários externos e empresas externas (Tabela 53).

*Tabela 53 - Forma de Efetuar Tarefas Contabilísticas (Fonte: Elaboração Própria)*

| | N | % |
|---|---|---|
| Exclusivamente na empresa | 48 | 51,06% |
| Recurso a empresa externa | 35 | 37,23% |
| Contabilidade partilhada | 11 | 11,70% |
| Total: | 94 | 100,00% |

Mostrou-se ainda interessante relacionar a forma como são efetuadas as tarefas de Contabilidade com a Dimensão das empresas dos inquiridos (Tabela 54), tendo-se concluído que são as Microempresas que mais recorrem a serviços externos de contabilidade.

*Tabela 54 - Relação entre Dimensão e Forma de Efetuar Tarefas Contabilísticas (Fonte: Elaboração Própria)*

| | Micro | Pequena | Média | Grande | Total |
|---|---|---|---|---|---|
| Exclusivamente na Empresa | 7 | 16 | 19 | 6 | 48 |
| Recurso a empresa externa | 25 | 6 | 4 | 0 | 35 |
| Contabilidade partilhada | 1 | 8 | 2 | 0 | 11 |
| Total: | 33 | 30 | 25 | 6 | 94 |

Procurando forma de apurar se a utilização de serviços externos para o desempenhar as tarefas contabilísticas poderia condicionar a utilização da CG, foi possível apurar que, quando é introduzido um parceiro externo, os níveis de adoção à CG baixam (Tabela 55).

*Tabela 55 - Relação entre Forma de Desempenhar Funções de Contabilidade e Adoção da CG (Fonte: Elaboração Própria)*

| | | Conhece CG? | | | Faz CG? | | Subtotal |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | N | Sim | Não | Subtotal | Sim | Não | |
| Exclusivamente na Empresa | 48 | 47 | 1 | 48 | 32 | 15 | 47 |
| Recurso a empresa externa | 35 | 28 | 7 | 35 | 11 | 17 | 28 |
| Contabilidade partilhada | 11 | 11 | 0 | 11 | 5 | 6 | 11 |
| Total: | 94 | 86 | 8 | 94 | 48 | 38 | 86 |

## 6.2. Conclusões

A realização deste projeto de mestrado teve como objetivo principal a análise da utilização de práticas de Contabilidade de Gestão em PME Portuguesas, utilizando investigação qualitativa e quantitativa.

Relativamente à pesquisa quantitativa, foram propostas quatro questões de investigação, relativamente às quais foi possível analisar grau de proximidade com os resultados da análise de dados.

Da amostra estudada, a larga maioria das empresas são PME. Destas, mais de metade utilizam a Contabilidade de Gestão. Assim, não é possível estabelecer uma relação positiva entre a amostra estudada e a Questão 1: "*A Contabilidade de Gestão é pouco utilizada nas PME Portuguesas*". Para esta constatação contribui o facto de a maioria dos inquiridos possuir um nível de escolaridade elevado e conhecimentos ao nível da Contabilidade de Gestão, o que poderá influenciar positivamente a adoção da mesma.

Relativamente à Questão 2: "*As empresas portuguesas reconhecem os benefícios da Contabilidade de Gestão*", foi possível estabelecer uma relação positiva com a análise de dados efetuada. Nesta, foi possível apurar que todos os inquiridos reconhecem pelo menos um benefício à Contabilidade de Gestão, sendo o "Maior Controlo" o benefício referido com maior frequência.

A Questão 3:" *São as empresas do setor industrial que mais utilizam a Contabilidade de Gestão*", não apresenta qualquer relação com a amostra estudada, uma vez que foi no setor "Outros Serviços" que a utilização da Contabilidade de Gestão mais se evidenciou. Ainda assim, o setor "Indústria" apresenta-se como o segundo setor que mais utiliza a Contabilidade de Gestão.

Quanto à Questão 4: "*As empresas portuguesas, que utilizam a Contabilidade de Gestão, utilizam métodos* alternativos", esta apresenta uma relação positiva com a amostra estudada. A análise de dados efetuada permitiu constatar que o método de Contabilidade de Gestão mais utilizado correspondia a um "Método Alternativo", em detrimento dos métodos teóricos mais conhecidos. Importa salientar que a utilização de métodos alternativos não parece ser motivada pelo desconhecimento de métodos teóricos, uma vez que a maioria dos inquiridos afirma ter conhecimento dos mesmos. No entanto, não foi apurado em que é que consistia o Método Alternativo para cada uma das empresas, pelo que permanece uma incógnita a sua possível proximidade com os métodos teóricos.

Quanto à pesquisa qualitativa, o caso de estudo realizado também se aproxima dos resultados obtidos com a pesquisa quantitativa, uma vez que foi acompanhado o processo

de implementação de um Sistema de Contabilidade de Gestão numa PME portuguesa, onde foi desenhado um sistema baseado num método alternativo.

O estudo de caso permitiu ainda a constatação das dificuldades que as PME enfrentam, quando tentam inovar e implementar novos projetos, sendo desde logo condicionadas pela antiguidade e, por vezes, desconhecimento do *staff* e, sobretudo, pela falta de tempo que o mesmo dispõe para dedicar a este tipo de projetos. As limitações do *staff* têm como consequência o condicionamento da organização e monitorização dos projetos. Adicionalmente, foi possível constatar a fraca predisposição das empresas para uma pesquisa exaustiva dos métodos utilizados e amplamente divulgados. Essa predisposição foi visível na entrevista realizada ao Diretor Geral, onde o mesmo refere: "*Não estivemos à procura do que é que se faz no mercado para fazer aqui. Foi mais, vamos fazer, temos uma noção do que se faz (…)"* (entrevistado Nuno Freire, 2017).

Gosselin (2005, p. 436) afirma que: "*the majority of organizations is not using these performance measurement innovations and is still relying on traditional financial performance measures*", uma afirmação que é corroborada pelo estudo de caso realizado. Neste, foi possível verificar que a empresa utilizava como métricas do desempenho exclusivamente indicadores financeiros, tais como o EBIT ou a Autonomia Financeira, indicadores importantes, mas que não são suficientes para fornecer informação para uma empresa como a BAMER.

Outra das grandes dificuldades, sentidas durante o estudo de caso, prendeu-se com a falta de tempo e apoio dedicado pelos órgãos de gestão ao projeto, um entrave evidenciado também na análise das respostas do questionário, onde a falta de recursos (nos quais se pode incluir o tempo disponível) é apontada como uma das principais causas para a não utilização da Contabilidade de Gestão. A combinação entre o *staff multitasking* de uma PME e a Contabilidade de Gestão poderá mesmo mostrar-se fatal para este tipo de projetos. Na mesma linha de raciocínio, Hudson et al. (2001, p. 1112) apresentam algumas *guidelines* na definição de projetos de Contabilidade de Gestão: "*the requirements for a strategic PM development process for SMEs are clear: it must be very resource effective and produce notable short term, as well as long term benefits (…) it must be dynamic and flexible enough to accommodate the strategic changes which are a feature of emergent strategies*".

Uma última conclusão a retirar prende-se com a dificuldade encontrada em efetuar a ligação entre o ensino teórico da Contabilidade de Gestão e os aspetos práticos. Ainda que, em termos académicos, os alunos sejam preparados para trabalhar com Contabilidade de Gestão, creio que existe uma lacuna muito grande em termos práticos,

não sendo fornecido aos alunos ferramentas que possibilitem, mais do que simplesmente trabalhar com um Sistema de Contabilidade de Gestão, compreender as suas bases e toda a mecânica e análise necessários para a sua colocação em funcionamento. Esta lacuna será especialmente visível no caso das PME, onde poderá não existir ninguém com a experiência e conhecimentos necessários para guiar a implementação deste tipo de sistemas.

### 6.3. Implicações e Investigação Futura

A principal limitação deste estudo resultou da reduzida taxa de resposta das empresas contactadas. Assim, seria interessante dar continuidade ao mesmo, procedendo ao envio do questionário a uma maior quantidade de empresas, procurando assim um retrato mais condizente com o tecido empresarial português, dado que o presente estudo não obteve respostas de empresas de todos os distritos do país, por exemplo.

Este projeto teve como objetivo o estudo das principais dificuldades da implementação de Sistemas de Contabilidade de Gestão nas PME portuguesas, procurando compreender quais as principiais dificuldade enfrentadas, os benefícios reconhecidos e ainda o método mais utilizado. Não obstante, seria interessante alargar este estudo, aplicando-o a empresas de grande dimensão, de forma a compreender se a variação em termos de dimensão e o diferente acesso a recursos influenciaria substancialmente as conclusões.

Outra investigação interessante passaria pela realização de um estudo semelhante, mas alargando a área de análise aos países do Eurogrupo. A maioria das investigações conduzidas tende a focar-se exclusivamente num país, desta forma poderia obter-se um conhecimento mais amplo em termos da disseminação das práticas de Contabilidade de Gestão.

# Anexo I – Identificação e Caracterização dos Setores da Economia Portuguesa

Analisando a última revisão do código das atividades económicas (CAE, Rev.3) podemos constatar que a divisão das atividades económicas é feita segundo 21 secções, sendo elas as contantes na tabela abaixo. Para uma análise mais detalhada da atividade do tecido empresarial português, não contam as seções T – Atividades das famílias empregadoras de pessoal doméstico e atividades de produção das famílias para uso próprio e U – Atividades dos organismos internacionais e outras instituições extra-territoriais. A primeira porque, tal como a designação indica, não diz respeito a organizações, mas sim a atividades das famílias e a segunda porque são atividades não contempladas no território português.

Para uma melhor compreensão, é possível tecer algumas considerações acerca de cada setor.

Secção A

Compreende a produção agrícola e animal em termos de bens ou de serviços específicos. Para além da atividade de pesca propriamente dita, compreende também a apanha de algas e outros produtos de águas marinhas e interiores bem como a aquicultura.

Inclui também todas as atividades vinícolas ou outros produtos agrícolas que sejam transformados a partir de atividades agrícolas a montante (INE, 2007).

Secção B

Inclui a extração de minerais presentes na natureza seja em estado sólido, líquido ou gasoso, bem como todas as atividades complementares de preparação e beneficiação de minérios e outras substâncias minerais em bruto de forma a tornar os produtos comerciáveis (INE, 2007).

Secção C

Abrange todas as indústrias que através de qualquer processo transformam matérias-primas em novos produtos. Sendo que continuam a incluir-se nesta seção indústrias que: processem os seus próprios materiais ou subcontratem a transformação dos seus próprios materiais. O produto final destas empresas tanto poderá ser um bem de consumo, intermédio ou bem de investimento (INE, 2007).

Secção D

Este setor envolve atividades relacionadas com a produção, distribuição e comércio de eletricidade e gás por conduta bem como a produção e distribuição de vapor de água quente, água fria e ar frio (INE, 2007).

Secção E

São incluídas nesta secção atividades de captação, tratamento, distribuição, recolha, drenagem e tratamento de águas bem como a valorização de resíduos e desperdícios (INE, 2007).

Secção F

Esta secção é pautada por atividades como a demolição de edifícios, drenagens, dragagens, sondagens, construção de edifícios, trabalhos especializados de construção, atividades de instalação e acabamento bem como o aluguer de equipamentos de construção e de demolição (INE, 2007).

Secção G

As atividades de comércio definem-se como a revenda de produtos no mesmo estado em que foram adquiridos, a seção G inclui todas as formas de comércio, seja a grosso ou a retalho, bem como atividades de reparação automóvel.

Secção H

Inclui o transporte tanto de passageiros como de mercadorias, seja por via férrea, estrada, água, oleodutos ou gasodutos. Para além do referido, também contempla atividades de auxilio ao transporte como o manuseamento de cargas, armazenagem, controlo de tráfego e o aluguer de transportes com condutor ou operador (INE, 2007).

Secção I

A secção I abrange atividades dedicadas ao alojamento, tais como estabelecimentos hoteleiros, parques de campismo ou outros locais de alojamento de curto prazo. São também incluídas nesta seção restaurantes, estabelecimentos de bebidas, cantinas e fornecimento de refeições ao domicílio (INE, 2007).

Secção J

Esta secção está relacionada com atividades de produção e distribuição de produtos de informação e culturais bem como todos os maios de distribuição os mesmo produtos. Exemplos deste tipo de produtos são as atividades de edição, de vídeo ou cinematográficas e atividades de rádio e televisão (INE, 2007).

Secção K

A secção K inclui todas as atividades de intermediação financeira, seguros,, resseguros, fundos de pensões, investimento em valores mobiliários ou outros instrumentos financeiros e atividades de sociedades gestoras de fundos de participações sociais (INE, 2007).

Seção L

Aqui estão incluídas todas as atividades de compra, venda e arrendamento de bens mobiliários, a avaliação e mediação mobiliária e a administração de imóveis (INE, 2007).

Seção M

Nesta seção são encontradas atividades de elevado nível de especialização e conhecimento como a investigação e desenvolvimento ou serviços específicos prestados às empresas bem como as atividades veterinárias (INE, 2007).

Seção N

São encontradas nesta seção atividades relacionadas com agências de viagens e turismo, o aluguer de máquinas sem operados associados, aluguer de bens pessoais e domésticos bem como atividades de transferência de conhecimento especializado, prestadas essencialmente como forma de apoio às operações das empresas (INE, 2007).

Seção O

Incluem-se todas as atividades de regulamentação e apoio às gestão, que não são passíveis de exercer numa base de mercado (INE, 2007).

Seção P

Nesta seção incluem-se atividades de todas as formas e níveis de atividades de ensino seja sob a forma de academia militar, escolas de condução ou formação profissional, por exemplo (INE, 2007).

Seção Q

São incluídas nesta seção todas as atividades ligadas à área de saúde humana, sejam as mesmas exercidas em regime de internamento ou ambulatório, com ou sem fim lucrativo assim como as atividades dos serviços dos equipamentos sociais públicos ou privados, com ou sem alojamento (INE, 2007).

Seção R

A seção R diz respeito a todas as atividades culturais, recreativas, desportivas e artísticas (INE, 2007).

Seção S

Aqui são incluídas todas as atividades relacionadas com a reparação de bens de uso pessoal e doméstico que não foram incluídas em nenhuma das seções anteriores (INE, 2007).

| Secção | Designação |
|---|---|
| A - Agricultura, Produção Animal, Caça, Floresta e Pesca | |
| 01 | Agricultura, produção animal, caça e atividades dos serviços relacionados |
| 02 | Silvicultura e exploração florestal |
| 03 | Pesca e aquicultura |
| B- Indústrias Extrativas | |
| 05 | Extração de hulha e lenhite |
| 06 | Extração de petróleo bruto e gás natural |
| 07 | Extração e preparação de minérios metálicos |
| 08 | Outras indústrias extrativas |
| 09 | Atividades dos serviços relacionados com as indústrias extrativas |
| C - Indústrias Transformadoras | |
| 10 | Indústrias Alimentares |
| 11 | Indústria das Bebidas |
| 12 | Indústria do Tabaco |
| 13 | Fabricação de Têxteis |
| 14 | Indústria do Vestuário |
| 15 | Indústria do couro e dos produtos de couro |

| | |
|---|---|
| 16 | Indústrias da madeira e da cortiça e suas obras, exceto mobiliário; Fabricação de obras de cestaria e da espartaria |
| 17 | Fabricação de pasta, de papel, cartão e seus artigos |
| 18 | Impressão e reprodução de suportes gravados |
| 19 | Fabricação de coque, de produtos petrolíferos refinados e de aglomerados de combustíveis |
| 20 | Fabricação de produtos químicos e de fibras sintéticas ou artificiais, exceto produtos farmacêuticos |
| 21 | Fabricação de produtos farmacêuticos de base e de preparações farmacêuticas |
| 22 | Fabricação de artigos de borracha e de matérias plásticas |
| 23 | Fabricação de outros minerais não metálicos |
| 24 | Indústrias metalúrgicas de base |
| 25 | Fabricação de produtos metálicos, exceto máquinas e equipamentos |
| 26 | Fabricação de equipamentos informáticos, equipamento para comunicações e produtos eletrónicos e óticos |
| 27 | Fabricação de equipamento elétrico |
| 28 | Fabricação de máquinas e de equipamentos |
| 29 | Fabricação de veículos automóveis, reboques, semirreboques e componentes para veículos automóveis |
| 30 | Fabricação de outro equipamento de transporte |
| 31 | Fabricação de mobiliário e de colchões |
| 32 | Outras indústrias transformadoras |
| 33 | Reparação, manutenção e instalação de máquinas e equipamentos |
| D - Eletricidade, Gás, Vapor, Água Quente e Fria e Ar Frio | |
| 35 | Eletricidade, gás, vapor, água quente e fria e ar frio |
| E- Captação, Tratamento e Distribuição de Água; Saneamento, Gestão de Resíduos e Despoluição | |
| 36 | Captação, tratamento e distribuição de água |
| 37 | Recolha, drenagem e tratamento de águas residuais |
| 38 | Recolha, tratamento e eliminação de resíduos; Valorização de materiais |
| 39 | Descontaminação e atividades similares |
| F- Construção | |

| | |
|---|---|
| 41 | Promoção imobiliária; Construção de edifícios |
| 42 | Engenharia civil |
| 43 | Atividades especializadas de construção |
| G - Comércio por Grosso e a Retalho; Reparação de Veículos Automóveis e Motociclos | |
| 45 | Comércio, manutenção e reparação de veículos automóveis e motociclos |
| 46 | Comércio por grosso, exceto veículos automóveis e motociclos |
| 47 | Comércio a retalho, exceto de veículos automóveis |
| H - Transportes e Armazenagem | |
| 49 | Transportes terrestres e transportes por oleodutos ou gasodutos |
| 50 | Transportes por água |
| 51 | Transportes aéreos |
| 52 | Armazenagem e atividades auxiliares dos transportes |
| 53 | Atividades postais e de *courier* |
| I - Alojamento, Restauração e Similares | |
| 55 | Alojamento |
| 56 | Restauração e similares |
| J - Atividades de Informação e Comunicação | |
| 58 | Atividades de edição |
| 59 | Atividades cinematográficas, de vídeo, de produção de programas de televisão, de gravação de som e de edição de música |
| 60 | Atividades de rádio e de televisão |
| 61 | Telecomunicações |
| 62 | Consultoria e programação informática e atividades relacionadas |
| 63 | Atividades dos serviços de informação |
| K - Atividades Financeiras e de Seguros | |
| 64 | Atividades de serviços financeiros, exceto seguros e fundos de pensões |
| 65 | Seguros, resseguros e fundos de pensões, exceto segurança social |
| 66 | Atividades auxiliares de serviços financeiros e dos seguros |
| L - Atividades Imobiliárias | |
| 68 | Atividades imobiliárias |
| M - Atividades de Consultadoria, Científicas, Técnicas e Similares | |

| | |
|---|---|
| 69 | Atividades jurídicas e de contabilidade |
| 70 | Atividades das sedes socias e de consultadoria para a gestão |
| 71 | Atividades de arquitetura, de engenharia e técnicas afins; Atividades de ensaios e de análises técnicas |
| 72 | Atividades de investigação |
| 73 | Publicidade, estudos de mercado e sondagens de opinião |
| 74 | Outras atividades de consultadoria, científicas, técnicas e similares |
| 75 | Atividades veterinárias |
| N - Atividades Administrativas e dos Serviços de Apoio | |
| 77 | Atividades de aluguer |
| 78 | Atividades de emprego |
| 79 | Agências de viagem, operadores turísticos, outros serviços de reservas e atividades relacionadas |
| 80 | Atividades de investigação e segurança |
| 81 | Atividades relacionadas com edifícios, plantação e manutenção de jardins |
| 82 | Atividades de serviços administrativos e de apoio prestados às empresas |
| O – Administração Pública e Defesa; Segurança Social Obrigatória | |
| 84 | Administração pública e defesa; Segurança social obrigatória |
| P - Educação | |
| 85 | Educação |
| | Atividades de Saúde Humana e Apoio Social |
| 86 | Atividades de saúde humana |
| 87 | Atividades de apoio social com alojamento |
| 88 | Atividades de apoio social sem alojamento |
| Q - Atividades Artísticas, de Espetáculos, Desportistas e Recreativas | |
| 90 | Atividades de teatro, de música, de dança e outras atividades artísticas e literárias |
| 91 | Atividades das bibliotecas, arquivos, museus e outras atividades culturais |
| 92 | Lotarias e outros jogos de aposta |
| 93 | Atividades desportivas, de diversão e recreativas |
| S - Outras Atividades e Serviços | |

| | |
|---|---|
| 94 | Atividades das organizações associativas |
| 95 | Reparação de computadores e de bens de uso pessoal e doméstico |
| 96 | Outras atividades de serviços pessoais |

# Anexo II – Empresas não Financeiras por Setor, Dimensão, Forma Jurídica e Localização Geográfica

| Setor | TOTAL | Forma Jurídica | | | | Dimensão | | | | | | | | | | Localização | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | Individuais | | Sociedades | | PME | | | | | | | | Grandes | | Norte | | Centro | | Lisboa | | Alentejo | | Algarve | | Açores | | Madeira | |
| | | | | | | Micro | | Pequenas | | Médias | | Sub-Total: | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | Nº | % | Nº | % | Nº | % | Nº | % | Nº | % | Nº | % | Nº | % | Nº | % | Nº | % | Nº | % | Nº | % | Nº | % | Nº | % | Nº | % |
| **A -Agricultura, Produção Animal, Caça, Floresta e Pesca** | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 2016 | 132 844 | 117 177 | 88,21% | 15 667 | 11,79% | 131 380 | 98,90% | 1 325 | 1,00% | 131 | 0,10% | 132 836 | 99,99% | 8 | 0,01% | 54 527 | 41,05% | 32 030 | 24,11% | 8 036 | 6,05% | 20 080 | 15,12% | 6 151 | 4,63% | 7 375 | 5,55% | 4 645 | 3,50% |
| 2015 | 133 427 | 118 594 | 88,88% | 14 833 | 11,12% | 132 022 | 98,95% | 1 280 | 0,96% | 115 | 0,09% | 133 417 | 99,99% | 10 | 0,01% | 55 400 | 41,52% | 32 396 | 24,28% | 7 861 | 5,89% | 19 327 | 14,49% | 6 469 | 4,85% | 7 400 | 5,55% | 4 574 | 3,43% |
| 2014 | 128 765 | 115 164 | 89,44% | 13 601 | 10,56% | 127 431 | 98,97% | 1 217 | 0,95% | 109 | 0,08% | 128 757 | 99,99% | 8 | 0,01% | 53 436 | 41,50% | 31 318 | 24,32% | 7 574 | 5,88% | 18 647 | 14,48% | 5 807 | 4,51% | 7 455 | 5,79% | 4 528 | 3,52% |
| 2013 | 107 974 | 95 464 | 88,41% | 12 510 | 11,59% | 106 700 | 98,83% | 1 163 | 1,08% | 104 | 0,10% | 107 967 | 99,99% | 7 | 0,01% | 42 016 | 38,91% | 26 638 | 24,67% | 6 781 | 6,28% | 16 870 | 15,62% | 4 368 | 4,05% | 7 163 | 6,63% | 4 138 | 3,83% |
| 2012 | 56 468 | 45 013 | 79,71% | 11 455 | 20,29% | 55 279 | 97,90% | 1 086 | 1,92% | 98 | 0,17% | 56 463 | 99,99% | 5 | 0,01% | 12 578 | 22,27% | 13 709 | 24,28% | 4 991 | 8,84% | 14 288 | 25,30% | 3 625 | 6,42% | 6 117 | 10,83% | 1 160 | 2,05% |
| 2011 | 56 559 | 45 884 | 81,13% | 10 675 | 18,87% | 55 304 | 97,79% | 1 166 | 2,06% | 84 | 0,15% | 56 554 | 99,99% | 5 | 0,01% | 12 625 | 22,32% | 13 803 | 24,40% | 5 195 | 9,19% | 14 537 | 25,70% | 3 757 | 6,64% | 6 201 | 10,96% | 441 | 0,78% |
| 2010 | 53 798 | 43 588 | 81,02% | 10 210 | 18,98% | 52 535 | 97,66% | 1 171 | 2,18% | 86 | 0,16% | 53 792 | 99,99% | 6 | 0,01% | 11 350 | 21,10% | 13 303 | 24,73% | 5 123 | 9,52% | 14 334 | 26,64% | 3 765 | 7,00% | 5 511 | 10,24% | 412 | 0,77% |
| **B - Indústrias Extrativas** | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 2016 | 1 045 | 293 | 28,04% | 752 | 71,96% | 825 | 79,25% | 201 | 19,31% | 15 | 1,44% | 1 041 | 99,62% | | 0,00% | 313 | 29,95% | 380 | 36,36% | 88 | 8,42% | 190 | 18,18% | 37 | 3,54% | 20 | 1,91% | 17 | 1,63% |
| 2015 | 1 066 | 297 | 27,86% | 769 | 72,14% | 846 | 79,66% | 203 | 19,11% | 13 | 1,22% | 1 062 | 99,62% | 4 | 0,38% | 318 | 29,83% | 394 | 36,96% | 91 | 8,54% | 188 | 17,64% | 36 | 3,38% | 22 | 2,06% | 17 | 1,59% |
| 2014 | 1 102 | 323 | 29,31% | 779 | 70,69% | 889 | 80,97% | 192 | 17,49% | 17 | 1,55% | 1 098 | 99,64% | 4 | 0,36% | 330 | 29,95% | 405 | 36,75% | 89 | 8,08% | 199 | 18,06% | 42 | 3,81% | 18 | 1,63% | 19 | 1,72% |
| 2013 | 1 157 | 343 | 29,65% | 814 | 70,35% | 941 | 81,54% | 194 | 16,81% | 19 | 1,65% | 1 154 | 99,74% | 3 | 0,26% | 360 | 31,11% | 430 | 37,17% | 95 | 8,21% | 189 | 16,34% | 43 | 3,72% | 20 | 1,73% | 20 | 1,73% |
| 2012 | 1 176 | 344 | 29,25% | 832 | 70,75% | 939 | 80,05% | 210 | 17,90% | 24 | 2,05% | 1 173 | 99,74% | 3 | 0,26% | 369 | 31,38% | 433 | 36,82% | 108 | 9,18% | 174 | 14,80% | 49 | 4,17% | 21 | 1,79% | 22 | 1,87% |
| 2011 | 1 261 | 389 | 30,85% | 872 | 69,15% | 994 | 78,95% | 233 | 18,51% | 32 | 2,54% | 1 259 | 99,84% | 2 | 0,16% | 414 | 32,83% | 467 | 37,03% | 115 | 9,12% | 181 | 14,35% | 45 | 3,57% | 17 | 1,35% | 22 | 1,74% |
| 2010 | 1 323 | 418 | 31,59% | 905 | 68,41% | 1 036 | 78,43% | 252 | 19,08% | 33 | 2,50% | 1 321 | 99,85% | 2 | 0,15% | 430 | 32,50% | 500 | 37,79% | 107 | 8,09% | 190 | 14,36% | 55 | 4,16% | 18 | 1,36% | 23 | 1,74% |
| **C - Indústrias Transformadoras** | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 2016 | 66 953 | 27 792 | 41,51% | 39 161 | 58,49% | 54 513 | 81,81% | 9 887 | 14,84% | 2 232 | 3,35% | 66 632 | 99,52% | 321 | 0,48% | 33 004 | 49,29% | 16 598 | 24,79% | 9 944 | 14,85% | 3 933 | 5,87% | 1 787 | 2,67% | 1 013 | 1,51% | 674 | 1,01% |
| 2015 | 66 729 | 27 988 | 41,94% | 38 741 | 58,06% | 54 531 | 82,11% | 9 704 | 14,61% | 2 181 | 3,28% | 66 416 | 99,53% | 313 | 0,47% | 32 805 | 49,16% | 16 571 | 24,83% | 9 953 | 14,92% | 3 931 | 5,89% | 1 780 | 2,67% | 1 004 | 1,50% | 685 | 1,03% |
| 2014 | 66 201 | 27 994 | 42,29% | 38 207 | 57,71% | 54 309 | 82,41% | 9 470 | 14,37% | 2 121 | 3,22% | 65 900 | 99,55% | 301 | 0,45% | 32 412 | 48,96% | 16 387 | 24,75% | 10 027 | 15,15% | 3 938 | 5,95% | 1 765 | 2,67% | 969 | 1,46% | 703 | 1,06% |
| 2013 | 66 423 | 28 840 | 43,42% | 37 583 | 56,58% | 54 761 | 82,81% | 9 331 | 14,11% | 2 036 | 3,08% | 66 128 | 99,56% | 295 | 0,44% | 32 448 | 48,85% | 16 346 | 24,61% | 10 252 | 15,43% | 3 935 | 5,92% | 1 782 | 2,68% | 952 | 1,43% | 708 | 1,07% |
| 2012 | 67 485 | 29 736 | 44,06% | 37 749 | 55,94% | 55 466 | 82,55% | 9 655 | 14,37% | 2 070 | 3,08% | 67 191 | 99,56% | 294 | 0,44% | 32 693 | 48,44% | 16 504 | 24,46% | 10 713 | 15,87% | 4 054 | 6,01% | 1 791 | 2,65% | 967 | 1,43% | 763 | 1,13% |
| 2011 | 70 625 | 31 908 | 45,18% | 38 717 | 54,82% | 57 767 | 82,15% | 10 389 | 14,77% | 2 166 | 3,08% | 70 322 | 99,57% | 303 | 0,43% | 33 804 | 47,86% | 17 261 | 24,44% | 11 532 | 16,33% | 4 274 | 6,05% | 1 894 | 2,68% | 1 053 | 1,49% | 807 | 1,14% |
| 2010 | 72 273 | 33 085 | 45,78% | 39 188 | 54,22% | 58 971 | 81,92% | 10 838 | 15,06% | 2 173 | 3,02% | 71 982 | 99,60% | 291 | 0,40% | 34 109 | 47,19% | 17 715 | 24,51% | 12 063 | 16,69% | 4 423 | 6,12% | 2 000 | 2,77% | 1 097 | 1,52% | 866 | 1,20% |
| **D - Eletricidade, Gás, Vapor, Água Quente e Fria e Ar Frio** | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 2016 | 3 977 | 3 194 | 80,31% | 783 | 19,69% | 3 743 | 94,69% | 158 | 4,00% | 52 | 1,32% | 3 953 | 99,40% | 24 | 0,60% | 1 189 | 29,90% | 1 543 | 38,80% | 742 | 18,66% | 257 | 6,46% | 178 | 4,48% | 10 | 0,25% | 58 | 1,46% |
| 2015 | 1 209 | 442 | 36,56% | 767 | 63,44% | 977 | 82,52% | 160 | 13,51% | 47 | 3,97% | 1 184 | 97,93% | 25 | 2,07% | 379 | 31,35% | 357 | 29,53% | 352 | 29,11% | 60 | 4,96% | 42 | 3,47% | 4 | 0,33% | 15 | 1,24% |
| 2014 | 941 | 182 | 19,34% | 759 | 80,66% | 711 | 77,70% | 156 | 17,05% | 48 | 5,25% | 915 | 97,24% | 26 | 2,76% | 314 | 33,37% | 238 | 25,29% | 312 | 33,16% | 38 | 4,04% | 21 | 2,23% | 6 | 0,64% | 12 | 1,28% |
| 2013 | 925 | 162 | 17,51% | 763 | 82,49% | 703 | 78,46% | 144 | 16,07% | 49 | 5,47% | 896 | 96,86% | 29 | 3,14% | 335 | 36,22% | 200 | 21,62% | 304 | 32,86% | 40 | 4,32% | 21 | 2,27% | 9 | 0,97% | 16 | 1,73% |
| 2012 | 888 | 135 | 15,20% | 753 | 84,80% | 671 | 77,84% | 145 | 16,82% | 46 | 5,34% | 862 | 97,07% | 26 | 2,93% | 319 | 35,92% | 194 | 21,85% | 292 | 32,88% | 39 | 4,39% | 20 | 2,25% | 8 | 0,90% | 16 | 1,80% |
| 2011 | 801 | 55 | 6,87% | 746 | 93,13% | 595 | 76,58% | 136 | 17,50% | 46 | 5,92% | 777 | 97,00% | 24 | 3,00% | 294 | 36,70% | 159 | 19,85% | 278 | 34,71% | 32 | 4,00% | 16 | 2,00% | 6 | 0,75% | 16 | 2,00% |
| 2010 | 745 | 16 | 2,15% | 729 | 97,85% | 538 | 74,31% | 138 | 19,06% | 48 | 6,63% | 724 | 97,18% | 21 | 2,82% | 279 | 37,45% | 130 | 17,45% | 279 | 37,45% | 18 | 2,42% | 20 | 2,68% | 6 | 0,81% | 13 | 1,74% |
| **E - Captação, Tratamento e Distribuição de Água; Saneamento, Gestão de Resíduos e Despoluição** | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 2016 | 1 229 | 243 | 19,77% | 986 | 80,23% | 902 | 75,17% | 207 | 17,25% | 91 | 7,58% | 1 200 | 97,64% | 29 | 2,36% | 394 | 32,06% | 291 | 23,68% | 334 | 27,18% | 108 | 8,79% | 53 | 4,31% | 25 | 2,03% | 24 | 1,95% |
| 2015 | 1 262 | 263 | 20,84% | 999 | 79,16% | 942 | 76,34% | 199 | 16,13% | 93 | 7,54% | 1 234 | 97,78% | 28 | 2,22% | 402 | 31,85% | 305 | 24,17% | 349 | 27,65% | 106 | 8,40% | 54 | 4,28% | 25 | 1,98% | 21 | 1,66% |
| 2014 | 1 252 | 216 | 17,25% | 1 036 | 82,75% | 920 | 74,98% | 194 | 15,81% | 113 | 9,21% | 1 227 | 98,00% | 25 | 2,00% | 409 | 32,67% | 326 | 26,04% | 309 | 24,68% | 105 | 8,39% | 58 | 4,63% | 23 | 1,84% | 22 | 1,76% |
| 2013 | 1 224 | 208 | 16,99% | 1 016 | 83,01% | 903 | 75,19% | 181 | 15,07% | 117 | 9,74% | 1 201 | 98,12% | 23 | 1,88% | 406 | 33,17% | 324 | 26,47% | 293 | 23,94% | 98 | 8,01% | 56 | 4,58% | 25 | 2,04% | 22 | 1,80% |
| 2012 | 1 199 | 200 | 16,68% | 999 | 83,32% | 877 | 74,70% | 184 | 15,67% | 113 | 9,63% | 1 174 | 97,91% | 25 | 2,09% | 397 | 33,11% | 316 | 26,36% | 291 | 24,27% | 96 | 8,01% | 54 | 4,50% | 19 | 1,58% | 26 | 2,17% |
| 2011 | 1 172 | 192 | 16,38% | 980 | 83,62% | 846 | 73,76% | 189 | 16,48% | 112 | 9,76% | 1 147 | 97,87% | 25 | 2,13% | 385 | 32,85% | 316 | 26,96% | 277 | 23,63% | 96 | 8,19% | 51 | 4,35% | 19 | 1,62% | 28 | 2,39% |
| 2010 | 1 098 | 169 | 15,39% | 929 | 84,61% | 771 | 71,85% | 190 | 17,71% | 112 | 10,44% | 1 073 | 97,72% | 25 | 2,28% | 353 | 32,15% | 305 | 27,78% | 258 | 23,50% | 86 | 7,83% | 47 | 4,28% | 19 | 1,73% | 30 | 2,73% |
| **F - Construção** | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 2016 | 78 866 | 39 844 | 50,52% | 39 022 | 49,48% | 73 752 | 93,59% | 4 573 | 5,80% | 482 | 0,61% | 78 807 | 99,93% | 59 | 0,07% | 27 258 | 34,56% | 22 534 | 28,57% | 17 124 | 21,71% | 4 257 | 5,40% | 5 146 | 6,52% | 1 446 | 1,83% | 1 101 | 1,40% |
| 2015 | 77 906 | 39 193 | 50,31% | 38 713 | 49,69% | 72 939 | 93,69% | 4 454 | 5,72% | 458 | 0,59% | 77 851 | 99,93% | 55 | 0,07% | 26 843 | 34,46% | 22 468 | 28,84% | 16 806 | 21,57% | 4 249 | 5,45% | 4 951 | 6,36% | 1 452 | 1,86% | 1 137 | 1,46% |
| 2014 | 77 844 | 38 918 | 49,99% | 38 926 | 50,01% | 73 050 | 93,90% | 4 280 | 5,50% | 462 | 0,59% | 77 792 | 99,93% | 52 | 0,07% | 26 668 | 34,26% | 22 524 | 28,93% | 16 781 | 21,56% | 4 353 | 5,59% | 4 818 | 6,19% | 1 503 | 1,93% | 1 197 | 1,54% |
| 2013 | 81 335 | 41 575 | 51,12% | 39 760 | 48,88% | 76 375 | 93,97% | 4 415 | 5,43% | 485 | 0,60% | 81 275 | 99,93% | 60 | 0,07% | 27 593 | 33,93% | 23 585 | 29,00% | 17 495 | 21,51% | 4 703 | 5,78% | 4 979 | 6,12% | 1 667 | 2,05% | 1 313 | 1,61% |
| 2012 | 87 592 | 45 797 | 52,28% | 41 795 | 47,72% | 81 833 | 93,49% | 5 166 | 5,90% | 528 | 0,60% | 87 527 | 99,93% | 65 | 0,07% | 29 334 | 33,49% | 25 375 | 28,97% | 19 040 | 21,74% | 4 992 | 5,70% | 5 497 | 6,28% | 1 922 | 2,19% | 1 432 | 1,63% |
| 2011 | 97 980 | 53 280 | 54,38% | 44 700 | 45,62% | 90 685 | 92,64% | 6 543 | 6,68% | 663 | 0,68% | 97 891 | 99,91% | 89 | 0,09% | 31 876 | 32,53% | 28 213 | 28,79% | 21 600 | 22,05% | 5 705 | 5,82% | 6 474 | 6,61% | 2 416 | 2,47% | 1 696 | 1,73% |
| 2010 | 105 463 | 59 092 | 56,03% | 46 371 | 43,97% | 97 094 | 92,15% | 7 515 | 7,13% | 760 | 0,72% | 105 369 | 99,91% | 94 | 0,09% | 33 215 | 31,49% | 30 246 | 28,68% | 23 775 | 22,54% | 6 052 | 5,74% | 7 610 | 7,22% | 2 699 | 2,56% | 1 866 | 1,77% |
| **Secção G - Comércio por Grosso e a Retalho; Reparação de Veículos Automóveis e Motociclos** | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 2016 | 220 359 | 123 625 | 56,10% | 96 734 | 43,90% | 210 167 | 95,46% | 8 893 | 4,04% | 1 113 | 0,51% | 220 173 | 99,92% | 186 | 0,08% | 80 949 | 36,74% | 51 758 | 23,49% | 54 398 | 24,69% | 15 303 | 6,94% | 10 876 | 4,94% | 3 533 | 1,60% | 3 542 | 1,61% |
| 2015 | 222 034 | 125 506 | 56,53% | 96 528 | 43,47% | 212 061 | 95,59% | 8 756 | 3,95% | 1 037 | 0,47% | 221 854 | 99,92% | 180 | 0,08% | 81 297 | 36,61% | 52 362 | 23,58% | 54 861 | 24,71% | 15 461 | 6,96% | 10 920 | 4,92% | 3 559 | 1,60% | 3 574 | 1,61% |
| 2014 | 221 846 | 126 521 | 57,03% | 95 325 | 42,97% | 212 196 | 95,72% | 8 479 | 3,83% | 998 | 0,45% | 221 673 | 99,92% | 173 | 0,08% | 80 868 | 36,45% | 52 476 | 23,65% | 54 885 | 24,74% | 15 474 | 6,98% | 10 978 | 4,95% | 3 581 | 1,61% | 3 584 | 1,62% |
| 2013 | 226 644 | 132 010 | 58,25% | 94 634 | 41,75% | 217 008 | 95,82% | 8 445 | 3,73% | 1 023 | 0,45% | 226 476 | 99,93% | 168 | 0,07% | 82 692 | 36,49% | 53 525 | 23,62% | 56 218 | 24,80% | 15 729 | 6,94% | 11 096 | 4,90% | 3 639 | 1,61% | 3 745 | 1,65% |
| 2012 | 232 625 | 137 873 | 59,27% | 94 752 | 40,73% | 222 666 | 95,79% | 8 752 | 3,77% | 1 035 | 0,45% | 232 453 | 99,93% | 172 | 0,07% | 84 010 | 36,11% | 55 009 | 23,65% | 58 221 | 25,03% | 16 423 | 7,06% | 11 387 | 4,90% | 3 700 | 1,59% | 3 875 | 1,67% |
| 2011 | 243 873 | 147 130 | 60,33% | 96 743 | 39,67% | 233 184 | 95,69% | 9 391 | 3,85% | 1 112 | 0,46% | 243 687 | 99,92% | 186 | 0,08% | 87 180 | 35,75% | 57 589 | 23,61% | 61 650 | 25,28% | 17 397 | 7,13% | 12 123 | 4,97% | 3 878 | 1,59% | 4 056 | 1,66% |
| 2010 | 251 463 | 153 960 | 61,23% | 97 503 | 38,77% | 240 328 | 95,64% | 9 776 | 3,89% | 1 169 | 0,47% | 251 273 | 99,92% | 190 | 0,08% | 89 134 | 35,45% | 59 382 | 23,61% | 64 032 | 25,46% | 18 010 | 7,16% | 12 739 | 5,07% | 4 018 | 1,60% | 4 148 | 1,65% |

| Setor | TOTAL | Forma Jurídica | | | | Dimensão | | | | | | | | | | Localização | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | Individuais | | Sociedades | | PME | | | | | | | | Grandes | | Norte | | Centro | | Lisboa | | Alentejo | | Algarve | | Açores | | Madeira | |
| | | | | | | Micro | | Pequenas | | Médias | | Sub-Total: | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | Nº | % | Nº | % | Nº | % | Nº | % | Nº | % | Nº | % | Nº | % | Nº | % | Nº | % | Nº | % | Nº | % | Nº | % | Nº | % | Nº | % |
| **Secção H - Transportes e Armazenagem** | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 2016 | 21 799 | 4 660 | 21,38% | 17 139 | 78,62% | 19 749 | 90,92% | 1 648 | 7,59% | 324 | 1,49% | 21 721 | 99,64% | 78 | 0,36% | 6 210 | 28,49% | 4 794 | 21,99% | 6 994 | 32,08% | 1 357 | 6,23% | 984 | 4,51% | 592 | 2,72% | 868 | 3,98% |
| 2015 | 21 638 | 4 410 | 20,38% | 17 228 | 79,62% | 19 689 | 91,31% | 1 568 | 7,27% | 305 | 1,41% | 21 562 | 99,65% | 76 | 0,35% | 6 204 | 28,67% | 4 825 | 22,30% | 6 831 | 31,57% | 1 366 | 6,31% | 956 | 4,42% | 589 | 2,72% | 867 | 4,01% |
| 2014 | 21 876 | 4 396 | 20,10% | 17 480 | 79,90% | 20 011 | 91,79% | 1 493 | 6,85% | 296 | 1,36% | 21 800 | 99,65% | 76 | 0,35% | 6 293 | 28,77% | 4 898 | 22,39% | 6 872 | 31,41% | 1 370 | 6,26% | 937 | 4,28% | 596 | 2,72% | 910 | 4,16% |
| 2013 | 22 396 | 4 604 | 20,56% | 17 792 | 79,44% | 20 553 | 92,08% | 1 483 | 6,64% | 286 | 1,28% | 22 322 | 99,67% | 74 | 0,33% | 6 431 | 28,71% | 5 016 | 22,40% | 7 011 | 31,30% | 1 425 | 6,36% | 945 | 4,22% | 606 | 2,71% | 962 | 4,30% |
| 2012 | 22 882 | 4 680 | 20,45% | 18 202 | 79,55% | 21 035 | 92,23% | 1 495 | 6,56% | 276 | 1,21% | 22 806 | 99,67% | 76 | 0,33% | 6 557 | 28,66% | 5 210 | 22,77% | 7 089 | 30,98% | 1 485 | 6,49% | 946 | 4,13% | 620 | 2,71% | 975 | 4,26% |
| 2011 | 23 750 | 5 061 | 21,31% | 18 689 | 78,69% | 21 782 | 92,02% | 1 594 | 6,73% | 295 | 1,25% | 23 671 | 99,67% | 79 | 0,33% | 6 770 | 28,51% | 5 477 | 23,06% | 7 316 | 30,80% | 1 554 | 6,54% | 971 | 4,09% | 662 | 2,79% | 1 000 | 4,21% |
| 2010 | 24 156 | 5 140 | 21,28% | 19 016 | 78,72% | 22 177 | 92,10% | 1 597 | 6,63% | 305 | 1,27% | 24 079 | 99,68% | 77 | 0,32% | 6 812 | 28,20% | 5 599 | 23,18% | 7 444 | 30,82% | 1 617 | 6,69% | 981 | 4,06% | 685 | 2,84% | 1 018 | 4,21% |
| **Secção I - Alojamento, Restauração e Similares** | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 2016 | 97 562 | 60 946 | 62,47% | 36 616 | 37,53% | 92 914 | 95,28% | 4 163 | 4,27% | 436 | 0,45% | 97 513 | 99,95% | 49 | 0,05% | 28 078 | 28,78% | 18 764 | 19,23% | 26 104 | 26,76% | 7 255 | 7,44% | 12 476 | 12,79% | 2 076 | 2,13% | 2 809 | 2,88% |
| 2015 | 91 826 | 56 466 | 61,49% | 35 360 | 38,51% | 87 612 | 95,46% | 3 779 | 4,12% | 389 | 0,42% | 91 780 | 99,95% | 46 | 0,05% | 27 268 | 29,70% | 18 182 | 19,80% | 23 710 | 25,82% | 7 095 | 7,73% | 11 210 | 12,21% | 1 837 | 2,00% | 2 524 | 2,75% |
| 2014 | 84 122 | 50 092 | 59,55% | 34 030 | 40,45% | 80 332 | 95,54% | 3 392 | 4,03% | 354 | 0,42% | 84 078 | 99,95% | 44 | 0,05% | 26 173 | 31,11% | 17 555 | 20,87% | 21 187 | 25,19% | 6 832 | 8,12% | 8 459 | 10,06% | 1 624 | 1,93% | 2 292 | 2,72% |
| 2013 | 82 211 | 49 425 | 60,12% | 32 786 | 39,88% | 78 571 | 95,62% | 3 255 | 3,96% | 344 | 0,42% | 82 170 | 99,95% | 41 | 0,05% | 26 163 | 31,82% | 17 374 | 21,13% | 20 486 | 24,92% | 6 858 | 8,34% | 7 635 | 9,29% | 1 540 | 1,87% | 2 155 | 2,62% |
| 2012 | 83 861 | 51 302 | 61,18% | 32 559 | 38,82% | 80 098 | 95,56% | 3 396 | 4,05% | 326 | 0,39% | 83 820 | 99,95% | 41 | 0,05% | 26 611 | 31,73% | 17 807 | 21,23% | 20 998 | 25,04% | 7 113 | 8,48% | 7 658 | 9,13% | 1 526 | 1,82% | 2 148 | 2,56% |
| 2011 | 85 802 | 52 949 | 61,71% | 32 853 | 38,29% | 81 711 | 95,28% | 3 686 | 4,30% | 359 | 0,42% | 85 756 | 99,95% | 46 | 0,05% | 27 099 | 31,58% | 18 312 | 21,34% | 21 380 | 24,92% | 7 443 | 8,67% | 7 829 | 9,12% | 1 527 | 1,78% | 2 212 | 2,58% |
| 2010 | 85 964 | 53 342 | 62,05% | 32 622 | 37,95% | 81 796 | 95,20% | 3 761 | 4,38% | 362 | 0,42% | 85 919 | 99,95% | 45 | 0,05% | 27 035 | 31,45% | 18 303 | 21,29% | 21 655 | 25,19% | 7 441 | 8,66% | 7 819 | 9,10% | 1 535 | 1,79% | 2 176 | 2,53% |
| **Secção J - Atividades de Informação e Comunicação** | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 2016 | 16 453 | 6 142 | 37,33% | 10 311 | 62,67% | 15 340 | 93,56% | 856 | 5,22% | 200 | 1,22% | 16 396 | 99,65% | 57 | 0,35% | 4 070 | 24,74% | 2 537 | 15,42% | 8 225 | 49,99% | 614 | 3,73% | 516 | 3,14% | 227 | 1,38% | 264 | 1,60% |
| 2015 | 15 600 | 5 753 | 36,88% | 9 847 | 63,12% | 14 557 | 93,64% | 797 | 5,13% | 192 | 1,24% | 15 546 | 99,65% | 54 | 0,35% | 3 829 | 24,54% | 2 380 | 15,26% | 7 855 | 50,35% | 568 | 3,64% | 500 | 3,21% | 213 | 1,37% | 255 | 1,63% |
| 2014 | 14 834 | 5 479 | 36,94% | 9 355 | 63,06% | 13 852 | 93,69% | 745 | 5,04% | 188 | 1,27% | 14 785 | 99,67% | 49 | 0,33% | 3 593 | 24,22% | 2 216 | 14,94% | 7 535 | 50,80% | 550 | 3,71% | 476 | 3,21% | 221 | 1,49% | 243 | 1,64% |
| 2013 | 14 507 | 5 494 | 37,87% | 9 013 | 62,13% | 13 565 | 93,80% | 713 | 4,93% | 183 | 1,27% | 14 461 | 99,68% | 46 | 0,32% | 3 534 | 24,36% | 2 188 | 15,08% | 7 347 | 50,64% | 542 | 3,74% | 450 | 3,10% | 217 | 1,50% | 229 | 1,58% |
| 2012 | 14 328 | 5 748 | 40,12% | 8 580 | 59,88% | 13 387 | 93,76% | 724 | 5,07% | 167 | 1,17% | 14 278 | 99,65% | 50 | 0,35% | 3 507 | 24,48% | 2 098 | 14,64% | 7 295 | 50,91% | 513 | 3,58% | 472 | 3,29% | 218 | 1,52% | 225 | 1,57% |
| 2011 | 14 462 | 6 226 | 43,05% | 8 236 | 56,95% | 13 489 | 93,60% | 747 | 5,18% | 175 | 1,21% | 14 411 | 99,65% | 51 | 0,35% | 3 486 | 24,10% | 2 111 | 14,60% | 7 392 | 51,11% | 536 | 3,71% | 451 | 3,12% | 242 | 1,67% | 244 | 1,69% |
| 2010 | 14 372 | 6 691 | 46,56% | 7 681 | 53,44% | 13 408 | 93,60% | 737 | 5,14% | 180 | 1,26% | 14 325 | 99,67% | 47 | 0,33% | 3 384 | 23,55% | 2 071 | 14,41% | 7 481 | 52,05% | 510 | 3,55% | 446 | 3,10% | 239 | 1,66% | 241 | 1,68% |
| **Secção L - Atividades Imobiliárias** | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 2016 | 35 787 | 6 891 | 19,26% | 28 896 | 80,74% | 35 123 | 98,16% | 597 | 1,67% | 63 | 0,18% | 35 783 | 99,99% | 4 | 0,01% | 10 547 | 29,47% | 5 234 | 14,63% | 14 850 | 41,50% | 1 292 | 3,61% | 2 867 | 8,01% | 271 | 0,76% | 726 | 2,03% |
| 2015 | 32 154 | 5 702 | 17,73% | 26 452 | 82,27% | 31 569 | 98,20% | 530 | 1,65% | 50 | 0,16% | 32 149 | 99,98% | 5 | 0,02% | 9 674 | 30,09% | 4 831 | 15,02% | 12 952 | 40,28% | 1 170 | 3,64% | 2 597 | 8,08% | 253 | 0,79% | 677 | 2,11% |
| 2014 | 29 561 | 4 781 | 16,17% | 24 780 | 83,83% | 29 049 | 98,28% | 459 | 1,55% | 49 | 0,17% | 29 557 | 99,99% | 4 | 0,01% | 8 994 | 30,43% | 4 527 | 15,31% | 11 669 | 39,47% | 1 104 | 3,73% | 2 388 | 8,08% | 240 | 0,81% | 639 | 2,16% |
| 2013 | 28 298 | 4 507 | 15,93% | 23 791 | 84,07% | 27 804 | 98,27% | 437 | 1,54% | 53 | 0,19% | 28 294 | 99,99% | 4 | 0,01% | 8 757 | 30,95% | 4 436 | 15,68% | 10 829 | 38,27% | 1 078 | 3,81% | 2 293 | 8,10% | 237 | 0,84% | 668 | 2,36% |
| 2012 | 28 435 | 4 562 | 16,04% | 23 873 | 83,96% | 27 919 | 98,21% | 455 | 1,60% | 55 | 0,19% | 28 429 | 99,98% | 6 | 0,02% | 8 735 | 30,72% | 4 529 | 15,93% | 10 771 | 37,88% | 1 107 | 3,89% | 2 329 | 8,19% | 253 | 0,89% | 711 | 2,50% |
| 2011 | 28 983 | 4 797 | 16,55% | 24 186 | 83,45% | 28 382 | 97,95% | 527 | 1,82% | 67 | 0,23% | 28 976 | 99,98% | 7 | 0,02% | 8 722 | 30,09% | 4 617 | 15,93% | 11 039 | 38,09% | 1 164 | 4,02% | 2 436 | 8,40% | 256 | 0,88% | 749 | 2,58% |
| 2010 | 29 566 | 5 096 | 17,24% | 24 470 | 82,76% | 28 804 | 97,45% | 674 | 2,28% | 81 | 0,27% | 29 559 | 99,98% | 7 | 0,02% | 8 794 | 29,74% | 4 728 | 15,99% | 11 264 | 38,10% | 1 176 | 3,98% | 2 556 | 8,65% | 281 | 0,95% | 767 | 2,59% |
| **Secção M - Atividades de Consultoria, Científicas, Técnicas e Similares** | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 2016 | 120 198 | 80 879 | 67,29% | 39 319 | 32,71% | 117 995 | 98,19% | 1 920 | 1,60% | 252 | 0,21% | 120 167 | 99,97% | 31 | 0,03% | 37 150 | 30,91% | 22 390 | 18,63% | 46 344 | 38,56% | 5 657 | 4,71% | 4 900 | 4,08% | 1 832 | 1,52% | 1 925 | 1,60% |
| 2015 | 116 705 | 78 518 | 67,28% | 38 187 | 32,72% | 114 553 | 98,18% | 1 889 | 1,62% | 232 | 0,20% | 116 674 | 99,97% | 31 | 0,03% | 35 850 | 30,72% | 21 980 | 18,83% | 44 999 | 38,56% | 5 577 | 4,78% | 4 663 | 4,00% | 1 774 | 1,52% | 1 862 | 1,60% |
| 2014 | 113 358 | 76 300 | 67,31% | 37 058 | 32,69% | 111 323 | 98,23% | 1 782 | 1,57% | 219 | 0,19% | 113 324 | 99,97% | 34 | 0,03% | 34 653 | 30,57% | 21 298 | 18,79% | 44 008 | 38,82% | 5 387 | 4,75% | 4 481 | 3,95% | 1 726 | 1,52% | 1 805 | 1,59% |
| 2013 | 111 126 | 75 267 | 67,73% | 35 859 | 32,27% | 109 132 | 98,23% | 1 752 | 1,58% | 214 | 0,19% | 111 098 | 99,97% | 28 | 0,03% | 33 903 | 30,51% | 20 991 | 18,89% | 43 101 | 38,79% | 5 330 | 4,80% | 4 344 | 3,91% | 1 673 | 1,51% | 1 784 | 1,61% |
| 2012 | 112 728 | 77 720 | 68,94% | 35 008 | 31,06% | 110 674 | 98,20% | 1 815 | 1,61% | 215 | 0,19% | 112 704 | 99,98% | 24 | 0,02% | 34 146 | 30,29% | 21 316 | 18,91% | 43 895 | 38,94% | 5 412 | 4,80% | 4 406 | 3,91% | 1 674 | 1,48% | 1 879 | 1,67% |
| 2011 | 117 038 | 81 878 | 69,96% | 35 160 | 30,04% | 114 834 | 98,14% | 1 946 | 1,66% | 231 | 0,20% | 117 011 | 99,98% | 27 | 0,02% | 34 825 | 29,76% | 22 113 | 18,89% | 45 935 | 39,25% | 5 684 | 4,86% | 4 684 | 4,00% | 1 775 | 1,52% | 2 022 | 1,73% |
| 2010 | 121 395 | 87 311 | 71,92% | 34 084 | 28,08% | 119 134 | 98,16% | 1 994 | 1,64% | 238 | 0,20% | 121 366 | 99,98% | 29 | 0,02% | 35 428 | 29,18% | 22 625 | 18,64% | 48 431 | 39,90% | 5 904 | 4,86% | 4 958 | 4,08% | 1 858 | 1,53% | 2 191 | 1,80% |
| **Secção N - Atividades Administrativas e dos Serviços de Apoio** | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 2016 | 163 936 | 150 627 | 91,88% | 13 309 | 8,12% | 162 029 | 98,92% | 1 395 | 0,85% | 372 | 0,23% | 163 796 | 99,91% | 140 | 0,09% | 44 875 | 27,37% | 28 861 | 17,61% | 65 415 | 39,90% | 8 115 | 4,95% | 9 211 | 5,62% | 3 396 | 2,07% | 4 063 | 2,48% |
| 2015 | 154 178 | 141 419 | 91,72% | 12 759 | 8,28% | 152 355 | 98,91% | 1 319 | 0,86% | 361 | 0,23% | 154 035 | 99,91% | 143 | 0,09% | 42 275 | 27,42% | 27 569 | 17,88% | 61 149 | 39,66% | 7 671 | 4,98% | 8 392 | 5,44% | 3 340 | 2,17% | 3 782 | 2,45% |
| 2014 | 144 987 | 132 715 | 91,54% | 12 272 | 8,46% | 143 240 | 98,89% | 1 277 | 0,88% | 333 | 0,23% | 144 850 | 99,91% | 137 | 0,09% | 40 364 | 27,84% | 25 713 | 17,73% | 57 444 | 39,62% | 7 360 | 5,08% | 7 662 | 5,28% | 3 036 | 2,09% | 3 408 | 2,35% |
| 2013 | 136 269 | 124 462 | 91,34% | 11 807 | 8,66% | 134 564 | 98,85% | 1 243 | 0,91% | 326 | 0,24% | 136 133 | 99,90% | 136 | 0,10% | 38 564 | 28,30% | 24 494 | 17,97% | 52 981 | 38,88% | 7 187 | 5,27% | 6 996 | 5,13% | 2 883 | 2,12% | 3 164 | 2,32% |
| 2012 | 134 904 | 123 231 | 91,35% | 11 673 | 8,65% | 133 144 | 98,79% | 1 267 | 0,94% | 362 | 0,27% | 134 773 | 99,90% | 131 | 0,10% | 37 860 | 28,06% | 24 179 | 17,92% | 53 015 | 39,30% | 7 184 | 5,33% | 6 858 | 5,08% | 2 850 | 2,11% | 2 958 | 2,19% |
| 2011 | 140 038 | 128 180 | 91,53% | 11 858 | 8,47% | 138 135 | 98,75% | 1 373 | 0,98% | 380 | 0,27% | 139 888 | 99,89% | 150 | 0,11% | 38 925 | 27,80% | 25 225 | 18,01% | 55 186 | 39,41% | 7 612 | 5,44% | 7 176 | 5,12% | 2 907 | 2,08% | 3 007 | 2,15% |
| 2010 | 146 893 | 135 216 | 92,05% | 11 677 | 7,95% | 144 951 | 98,78% | 1 391 | 0,95% | 397 | 0,27% | 146 739 | 99,90% | 154 | 0,10% | 40 302 | 27,44% | 26 508 | 18,05% | 58 575 | 39,88% | 7 773 | 5,29% | 7 685 | 5,23% | 3 015 | 2,05% | 3 035 | 2,07% |
| **Secção P - Educação** | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 2016 | 54 647 | 49 265 | 90,15% | 5 382 | 9,85% | 53 839 | 98,54% | 678 | 1,24% | 121 | 0,22% | 54 638 | 99,98% | 9 | 0,02% | 19 388 | 35,48% | 12 067 | 22,08% | 15 628 | 28,60% | 3 323 | 6,08% | 2 312 | 4,23% | 1 104 | 2,02% | 825 | 1,51% |
| 2015 | 54 626 | 49 259 | 90,18% | 5 367 | 9,82% | 53 832 | 98,56% | 667 | 1,22% | 117 | 0,21% | 54 616 | 99,98% | 10 | 0,02% | 19 539 | 35,77% | 12 103 | 22,16% | 15 343 | 28,09% | 3 388 | 6,20% | 2 228 | 4,08% | 1 107 | 2,03% | 918 | 1,68% |
| 2014 | 55 324 | 50 159 | 90,66% | 5 165 | 9,34% | 54 540 | 98,60% | 654 | 1,18% | 120 | 0,22% | 55 314 | 99,98% | 10 | 0,02% | 20 156 | 36,43% | 12 349 | 22,32% | 15 017 | 27,14% | 3 512 | 6,35% | 2 164 | 3,91% | 1 160 | 2,10% | 966 | 1,75% |
| 2013 | 55 354 | 50 450 | 91,14% | 4 904 | 8,86% | 54 583 | 98,62% | 640 | 1,16% | 122 | 0,22% | 55 345 | 99,98% | 9 | 0,02% | 20 280 | 36,64% | 12 446 | 22,48% | 14 608 | 26,39% | 3 613 | 6,53% | 2 137 | 3,86% | 1 304 | 2,36% | 966 | 1,75% |
| 2012 | 56 802 | 51 897 | 91,36% | 4 905 | 8,64% | 56 007 | 98,62% | 664 | 1,17% | 122 | 0,21% | 56 793 | 99,98% | 9 | 0,02% | 20 721 | 36,48% | 12 843 | 22,61% | 15 011 | 26,43% | 3 678 | 6,48% | 2 156 | 3,80% | 1 380 | 2,43% | 1 013 | 1,78% |
| 2011 | 61 683 | 56 769 | 92,03% | 4 914 | 7,97% | 60 846 | 98,66% | 690 | 1,12% | 138 | 0,22% | 61 674 | 99,99% | 9 | 0,01% | 22 664 | 36,74% | 13 980 | 22,66% | 16 008 | 25,95% | 4 098 | 6,64% | 2 380 | 3,86% | 1 420 | 2,30% | 1 133 | 1,84% |
| 2010 | 65 325 | 60 488 | 92,60% | 4 837 | 7,40% | 64 452 | 98,68% | 725 | 1,11% | 138 | 0,21% | 65 315 | 99,98% | 10 | 0,02% | 24 216 | 37,07% | 14 873 | 22,77% | 16 719 | 25,59% | 4 354 | 6,67% | 2 567 | 3,93% | 1 435 | 2,20% | 1 161 | 1,78% |

| Setor | TOTAL | Forma Jurídica | | | | Dimensão | | | | | | | | | | Localização | | | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | Individuais | | Sociedades | | PME | | | | | | | | Grandes | | Norte | | Centro | | Lisboa | | Alentejo | | Algarve | | Açores | | Madeira | |
| | | | | | | Micro | | Pequenas | | Médias | | Sub-Total: | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | Nº | % | Nº | % | Nº | % | Nº | % | Nº | % | Nº | % | Nº | % | Nº | % | Nº | % | Nº | % | Nº | % | Nº | % | Nº | % | Nº | % |
| **Secção Q - Atividades de Saúde Humana e Apoio Social** | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 2016 | 90 728 | 69 375 | 76,46% | 21 353 | 23,54% | 89 191 | 98,33% | 1 376 | 1,52% | 136 | 0,15% | 90 703 | 99,97% | 25 | 0,03% | 31 132 | 34,31% | 17 959 | 19,79% | 30 216 | 33,30% | 4 706 | 5,19% | 3 487 | 3,84% | 1 478 | 1,63% | 1 750 | 1,93% |
| 2015 | 86 978 | 66 129 | 76,03% | 20 849 | 23,97% | 85 543 | 98,38% | 1 282 | 1,47% | 131 | 0,15% | 86 956 | 99,97% | 22 | 0,03% | 29 487 | 33,90% | 17 119 | 19,68% | 29 513 | 33,93% | 4 376 | 5,03% | 3 383 | 3,89% | 1 428 | 1,64% | 1 672 | 1,92% |
| 2014 | 83 703 | 63 363 | 75,70% | 20 340 | 24,30% | 82 380 | 98,44% | 1 186 | 1,42% | 116 | 0,14% | 83 682 | 99,97% | 21 | 0,03% | 28 144 | 33,62% | 16 402 | 19,60% | 28 734 | 34,33% | 4 173 | 4,99% | 3 252 | 3,89% | 1 375 | 1,64% | 1 623 | 1,94% |
| 2013 | 81 530 | 61 789 | 75,79% | 19 741 | 24,21% | 80 212 | 98,41% | 1 180 | 1,45% | 116 | 0,14% | 81 508 | 99,97% | 22 | 0,03% | 27 725 | 34,01% | 15 797 | 19,38% | 27 990 | 34,33% | 3 965 | 4,86% | 3 153 | 3,87% | 1 334 | 1,64% | 1 566 | 1,92% |
| 2012 | 81 883 | 62 921 | 76,84% | 18 962 | 23,16% | 80 529 | 98,37% | 1 218 | 1,49% | 114 | 0,14% | 81 861 | 99,97% | 22 | 0,03% | 27 853 | 34,02% | 15 623 | 19,08% | 28 330 | 34,60% | 4 014 | 4,90% | 3 229 | 3,94% | 1 288 | 1,57% | 1 546 | 1,89% |
| 2011 | 83 323 | 64 742 | 77,70% | 18 581 | 22,30% | 81 929 | 98,36% | 1 262 | 1,52% | 108 | 0,13% | 83 299 | 99,97% | 24 | 0,03% | 28 356 | 34,03% | 15 744 | 18,90% | 29 026 | 34,84% | 4 100 | 4,92% | 3 283 | 3,94% | 1 224 | 1,47% | 1 590 | 1,91% |
| 2010 | 82 897 | 65 587 | 79,12% | 17 310 | 20,88% | 81 519 | 98,36% | 1 249 | 1,51% | 109 | 0,13% | 82 877 | 99,98% | 20 | 0,02% | 28 040 | 33,83% | 15 548 | 18,76% | 29 157 | 35,17% | 4 071 | 4,91% | 3 301 | 3,98% | 1 229 | 1,48% | 1 551 | 1,87% |
| **Secção R - Atividades Artísticas, de Espetáculos, Desportistas e Recreativas** | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 2016 | 32 815 | 26 704 | 81,38% | 6 111 | 18,62% | 32 470 | 98,98% | 276 | 0,84% | 59 | 0,18% | 32 805 | 99,97% | 10 | 0,03% | 8 227 | 25,07% | 5 484 | 16,71% | 13 854 | 42,22% | 1 695 | 5,17% | 1 875 | 5,71% | 796 | 2,43% | 884 | 2,69% |
| 2015 | 30 471 | 25 047 | 82,20% | 5 424 | 17,80% | 30 159 | 99,01% | 244 | 0,80% | 59 | 0,19% | 30 462 | 99,97% | 9 | 0,03% | 7 570 | 24,84% | 5 148 | 16,89% | 12 830 | 42,11% | 1 596 | 5,24% | 1 732 | 5,68% | 757 | 2,48% | 838 | 2,75% |
| 2014 | 28 844 | 23 857 | 82,71% | 4 987 | 17,29% | 28 555 | 99,02% | 233 | 0,81% | 49 | 0,17% | 28 837 | 99,98% | 7 | 0,02% | 7 006 | 24,29% | 4 935 | 17,11% | 12 316 | 42,70% | 1 514 | 5,25% | 1 613 | 5,59% | 680 | 2,36% | 780 | 2,70% |
| 2013 | 27 898 | 23 171 | 83,06% | 4 727 | 16,94% | 27 637 | 99,10% | 206 | 0,74% | 45 | 0,16% | 27 888 | 99,96% | 10 | 0,04% | 6 779 | 24,30% | 4 729 | 16,95% | 11 992 | 42,99% | 1 491 | 5,34% | 1 500 | 5,38% | 642 | 2,30% | 765 | 2,74% |
| 2012 | 28 243 | 23 696 | 83,90% | 4 547 | 16,10% | 27 992 | 99,13% | 196 | 0,69% | 49 | 0,17% | 28 237 | 99,98% | 6 | 0,02% | 6 876 | 24,35% | 4 741 | 16,79% | 12 232 | 43,31% | 1 499 | 5,31% | 1 497 | 5,30% | 670 | 2,37% | 728 | 2,58% |
| 2011 | 29 626 | 25 183 | 85,00% | 4 443 | 15,00% | 29 377 | 99,19% | 194 | 0,66% | 46 | 0,16% | 29 617 | 99,97% | 9 | 0,03% | 7 143 | 24,11% | 4 965 | 16,76% | 12 785 | 43,15% | 1 600 | 5,40% | 1 642 | 5,54% | 682 | 2,30% | 809 | 2,73% |
| 2010 | 29 346 | 25 077 | 85,45% | 4 269 | 14,55% | 29 083 | 99,13% | 208 | 0,71% | 46 | 0,16% | 29 337 | 99,97% | 9 | 0,03% | 6 941 | 23,65% | 4 962 | 16,91% | 12 561 | 42,80% | 1 627 | 5,54% | 1 720 | 5,86% | 687 | 2,34% | 848 | 2,89% |
| **Secção S - Outras Atividades e Serviços** | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 2016 | 56 904 | 47 510 | 83,49% | 9 394 | 16,51% | 56 404 | 99,13% | 447 | 0,79% | 49 | 0,09% | 56 900 | 99,99% | 4 | 0,01% | 18 207 | 32,00% | 11 703 | 20,57% | 17 934 | 31,52% | 3 711 | 6,52% | 3 250 | 5,71% | 1 166 | 2,05% | 933 | 1,64% |
| 2015 | 55 273 | 45 895 | 83,03% | 9 378 | 16,97% | 54 801 | 99,15% | 421 | 0,76% | 49 | 0,09% | 55 271 | 100,00% | 2 | 0,00% | 17 513 | 31,68% | 11 433 | 20,68% | 17 582 | 31,81% | 3 581 | 6,48% | 3 068 | 5,55% | 1 153 | 2,09% | 943 | 1,71% |
| 2014 | 53 698 | 44 442 | 82,76% | 9 256 | 17,24% | 53 240 | 99,15% | 406 | 0,76% | 50 | 0,09% | 53 696 | 100,00% | 2 | 0,00% | 16 864 | 31,41% | 11 033 | 20,55% | 17 292 | 32,20% | 3 546 | 6,60% | 2 896 | 5,39% | 1 136 | 2,12% | 931 | 1,73% |
| 2013 | 53 138 | 44 061 | 82,92% | 9 077 | 17,08% | 52 688 | 99,16% | 403 | 0,76% | 45 | 0,08% | 53 136 | 100,00% | 2 | 0,00% | 16 489 | 31,03% | 10 819 | 20,36% | 17 392 | 32,73% | 3 469 | 6,53% | 2 847 | 5,36% | 1 169 | 2,20% | 953 | 1,79% |
| 2012 | 53 674 | 44 549 | 83,00% | 9 125 | 17,00% | 53 198 | 99,12% | 429 | 0,80% | 45 | 0,08% | 53 672 | 100,00% | 2 | 0,00% | 16 253 | 30,28% | 10 878 | 20,27% | 17 978 | 33,49% | 3 534 | 6,58% | 2 827 | 5,27% | 1 198 | 2,23% | 1 006 | 1,87% |
| 2011 | 56 583 | 47 085 | 83,21% | 9 498 | 16,79% | 56 045 | 99,05% | 486 | 0,86% | 50 | 0,09% | 56 581 | 100,00% | 2 | 0,00% | 16 591 | 29,32% | 11 221 | 19,83% | 19 670 | 34,76% | 3 734 | 6,60% | 3 044 | 5,38% | 1 232 | 2,18% | 1 091 | 1,93% |
| 2010 | 59 313 | 49 879 | 84,09% | 9 434 | 15,91% | 58 772 | 99,09% | 499 | 0,84% | 41 | 0,07% | 59 312 | 100,00% | 1 | 0,00% | 16 773 | 28,28% | 11 501 | 19,39% | 21 462 | 36,18% | 3 841 | 6,48% | 3 293 | 5,55% | 1 284 | 2,16% | 1 159 | 1,95% |

# Anexo III - Transcrição da Entrevista com Diretor Industrial

**Informação Geral**

| | |
|---|---|
| Local: | BAMER |
| Data: | 02/06/2017 |
| Duração: | 41m:52ss |

**Entrevistador:** Qual é a sua área de formação académica?

**Diretor Industrial:** Eu sou licenciado em engenharia de materiais, depois ainda estive inscrito em engenharia mecânica e faltou-me a tese. Depois formei-me também com um MBA.

**Entrevistador:** Há quantos anos exerce funções relacionas com a sua área de formação?

**Diretor Industrial:** Há 16 anos.

**Entrevistador:** Em quantas empresas é que já exerceu funções relacionadas com a área?

**Diretor Industrial:** Comecei na Alfa com Gestor de Projeto, depois fui para a Beta como Diretor Industrial, fui para a Gama como Diretor de Engenharia e agora estou aqui na BAMER como Diretor Industrial.

**Entrevistador:** Neste momento que funções exerce na empresa em questão?

**Diretor Industrial:** Direção industrial.

**Entrevistador:** Há quanto tempo exerce essas funções?

**Diretor Industrial:** Há 18 meses.

**Entrevistador:** Sabe em que é que consiste a contabilidade analítica?

**Diretor Industrial:** Sim.

**Entrevistador:** Que métodos é que conhece?

**Diretor Industrial:** Toda a minha experiência com a contabilidade analítica basicamente está toda representada na minha experiência profissional passada, ou seja, em termos académicos tive a formação em… no MBA e tudo isso, agora, o contexto teórico não me lembro, os métodos já não sei nada disso. Conheço perfeitamente como funciona, até à fase em que tem que se garantir que a contabilidade geral bate com a analítica, a partir daí, esquece. Ou seja, sei perfeitamente aquilo que quero, como é que deve ser feito, até envolver já mesmo as restrições contabilísticas de que a empresa é alvo.

**Entrevistador:** Portanto, já trabalhou com contabilidade analítica, na ótica do utilizador?

**Diretor Industrial:** Sim. Toda a minha vida profissional, em todas as empresas que trabalhei…o dia-a-dia já era altamente restritivo devido à contabilidade analítica. Todas as propostas de compra que eram feitas já obrigatoriamente tinham que ter um CC (centro de custo). Já se tinha que identificar o referencial. Ou seja, já havia muitos procedimentos que foram criados para satisfazer a contabilidade analítica. Isso a responder como utilizador, mas também estive envolvido em muita da sua implementação em outras empresas, exatamente da mesma forma que fizemos aqui.

**Entrevistador:** Quais é que, da sua experiência, considera os principais benefícios da contabilidade analítica e quais foram as principais limitações que enfrentou?

**Diretor Industrial:** As principais limitações à implementação e à utilização da contabilidade analítica não são nada diferentes de todas as outras limitações de fazer qualquer coisa diferente numa empresa. Ou seja, o que custa na implementação da contabilidade analítica é moldar culturalmente a empresa. Mas isso é verdade, não só para a contabilidade analítica, mas para todo o resto que se queira alterar ou mudar. Perdi-me um bocado na primeira fase da pergunta…

**Entrevistador:** Quais os benefícios...

**Diretor Industrial:** Os benefícios, se se conseguir implementar, porque esta questão cultural nem sempre é ultrapassada... Os benefícios são brutais. Passa desde um grupo enorme de KPI (*key performance indicators*), que podem ser utilizados e satisfeitos com informação da contabilidade analítica, conseguir ver a unidade industrial de uma forma diferente daquela que é tradicional. Ou seja, a maior parte dos gestores veem uma unidade industrial, uma produção como um fluxo de materiais e informação, certo? Ou seja, com estes dois requisitos, nós temos que representar os materiais e informação na empresa, que basicamente diz o que é que é preciso fazer e quando, para onde é que os materiais vão, como é que são comportados, o que é que é preciso fazer. Com a contabilidade analítica conseguimos, além de tudo isto, ver o fluxo do dinheiro. Ou seja, todos os CC são observadores de dinheiro e nós temos de saber onde é que o dinheiro fica. Ou seja, quais é que são aqueles que absorvem mais dinheiro, que evitam que ele se transforme no futuro em lucro. Ou seja, além do fluxo de informação e de materiais, é um fluxo de dinheiro acumulado nos CC definidos em fábrica.

**Entrevistador:** Já me disse que em temos teóricos, não teve grande formação na área, mas do pouco que conhece, teoricamente, sobre a contabilidade analítica, acha que os métodos que existem, aquilo que é divulgado, pode ser aplicado a todas as empresas? Ou cada caso é um caso?

**Diretor Industrial:** Sim, acho que cada caso é um caso. Acho que os métodos são perfeitamente aplicáveis, naquilo em que eu disse há bocado, que é deve sempre garantir-se que a contabilidade analítica bate com a geral e daí há métodos e procedimentos. Agora, a forma como a contabilidade analítica é dimensionada e depois aplicada, no fundo é uma visão individual do gestor que a implementou. Porque a divisão de uma unidade industrial, ou de uma empresa ou de um grupo em CC, não está escrito em livro nenhum, ou seja, não há…. Há algumas regras, algumas boas práticas aconselháveis não é, mas a visão é uma coisa individual.

**Entrevistador:** Agora falando um bocadinho da empresa em questão, sabe qual é que é o ano de fundação da empresa?

**Diretor Industrial:** Eu acho que a BAMER tem 11 anos, acho.

**Entrevistador:** Em que setor de atividade é que a empresa opera?

**Diretor Industrial:** A BAMER não se pode dizer que opera só num setor de atividade. A BAMER inicialmente, daquilo que eu conheço do historial dela, começou como uma empresa de divisórias. Ou seja, desenvolvimento, produção e comercialização de divisórias. Hoje a BAMER faz muito mais do que as divisórias. Além de ter algumas gamas de divisórias, e ganha muito dinheiro com isso, tem uma componente muito grande hoje nas carpintarias especiais. Não se pode dizer que o mercado é o mesmo, porque não é, mas podemos dizer que um complementa o outro, mas já não está tão restritiva ao que inicialmente a BAMER foi criada.

**Entrevistador:** A BAMER é uma PME?

**Diretor Industrial:** Sim

**Entrevistador:** Em termos de concorrência, se só pudesse classificar a concorrência da BAMER numa palavra, qual seria?

**Diretor Industrial:** A concorrência é forte.

**Entrevistador:** E é em grande número? Ou é uma área limitada em termos de concorrência?

**Diretor Industrial:** Podemos dividir isto em dois. Nós temos os concorrentes diretos, que basicamente são empresas que fazem a "coisa" como a BAMER faz, ou seja, desenvolve, produz e comercializa, e estes não temos muitos. Em Portugal estamos a falar de dois e em Espanha estamos a falar de três ou quatro. Agora, há muita gente, muitas empresas, que compram produto desenvolvido. Por exemplo, há muito produto italiano à venda em todo o mundo em divisórias. Por exemplo, temos a Divilux, é um concorrente grande da BAMER, não tem produto deles. Ou seja, eles pagam um *royallity* a uma empresa italiana para usar os perfis desenvolvidos por eles. Ou seja, temos dois tipos de concorrentes, aqueles que fazem o mesmo que nós, desenvolvem, produzem e comercializam e temos aqueles que simplesmente comercializam. Se olharmos para o

primeiro grupo, não há muitos concorrentes. Se olharmos para o segundo grupo, há muitos concorrentes.

**Entrevistador:** Em termos de diferenciação do produto, considera que a BAMER se destaca pela diferenciação de produto, ou não?

**Diretor Industrial:** Se levarmos a BAMER para as divisórias, a resposta é não. Nunca nos podemos esquecer que a divisória tem uma componente estética, tem o seu design, mas tem muito mais do que isso. Tem uma componente estrutural, tem uma componente acústica, ou seja, por muito que tu queiras ser diferenciador, tens muitas restrições para o ser. Tens de cumprir com os vidros que existem, tens de cumprir com as folgas admissíveis que existem. Os vedantes que nós usamos, são os vedantes que toda a gente usa, os vidros que nós usamos são os vidros que toda a gente usa e efetivamente se nós olharmos para uma divisória, a área de perfil comparada com o resto da área é tão pequena que, por muito diferenciador que os perfis sejam, a parte visível é exatamente igual a todos os outros, que é o vidro ou as madeiras. Agora, indo para a parte das carpintarias, a história já é diferente porque a BAMER para além de ter umas gamas de carpintaria, a BAMER vende carpintarias à medida. Isto sim é diferenciador porque a flexibilidade industrial da BAMER permite que um cliente peça uma peça única para ele. A BAMER tem muitos casos destes, tem muitos produtos que só são produzidos uma única vez.

**Entrevistador:** Portanto, em termos de divisórias, se calhar a BAMER para conseguir liderar, teria de liderar, não pela diferenciação, mas pelo custo?

**Diretor Industrial:** A BAMER é líder em Portugal e é líder em Espanha e é líder exatamente por isso, pelo preço.

**Entrevistador:** Produz maioritariamente para o mercado nacional ou internacional?

**Diretor Industrial:** É 30% para Portugal e 70% exportação.

**Entrevistador:** Em termos do processo produtivo, já falou um bocadinho sobre isso. Quais são as principais especificidades do processo produtivo da BAMER e porquê?

**Diretor Industrial:** Os produtos da BAMER estão muito longe de serem alvo de restrições como um produto para a NASA. Quer dizer, estamos basicamente a falar de produtos de serralharia e de carpintaria. O que vai diferenciar, ou não, é o acabamento que é depois dado ao produto, porque as dificuldades são zero. Ou seja, o produto que a BAMER vende e produz, a BAMER e os concorrentes da BAMER, é tão simples do ponto de vista da engenharia… o que é difícil é produzi-lo com uma qualidade boa, porque a questão do produto em si é extremamente básica, não é nada restritivo em termos de tolerâncias. Ou seja, há muitos produtos que são alvo de toleranciamento muito específico, aqui não. Aqui nós estamos a falar de tolerâncias de 1mm ou 2mm e o cliente não se queixa. Não é restritivo em tolerâncias, o acesso às máquinas é extremamente simples, o trabalhar com elas é extremamente básico, o único problema é na parte de acabamento, garantir que o produto é diferenciador porque tem uma apresentação superior á dos outros.

**Entrevistador:** Considera o processo produtivo diferente dos habituais? Em que medida?

**Diretor Industrial:** O processo produtivo, do ponto de vista de gestão da produção, é diferente dos outros. A grande maioria das empresas produz em série, ou seja, produz para um armazém, o produto está perfeitamente definido. Nós podemos gerir a produção para um armazém, ou seja, a quantidade de material em armazém é que vai definir a minha produção, enquanto que a BAMER funciona para um projeto. Todo o produto que a BAMER produz, já está vendido. A BAMER não armazena produto. Nós passamos de uma gestão de produção em série, em massa, para uma gestão por projeto e isto sim, é complicado e é diferente de 90/95% daquilo que é a indústria. Do ponto de vista de equipamento, não é diferente absolutamente nada do resto, até é muito mais simples pelos motivos que eu disse, tu tens um corte e tens os centros de maquinação. Há muita empresa... A empresa de vidro, também corta e maquina, a metalomecânica corta e maquina, a indústria automóvel corta e maquina, ou seja, o tipo de máquinas é muito semelhante. A BAMER tem a vantagem de não ter as restrições que falei há um bocado, que é em termos de tolerâncias. Enquanto que a indústria de vidro e a indústria metalomecânica são muito restritivas, em termos de tolerâncias, o produto da BAMER não é.

**Entrevistador:** Se tivesse que identificar as principais dificuldades da gestão industrial da BAMER, seria isso, o facto de trabalhar por projetos e por obra?

**Diretor Industrial:** Sim

**Entrevistador:** É difícil otimizar uma produção que não sabe a longo prazo como é que será? Que não sabe que projetos é que vão existir, ou em que condições terão de ser feitos?

**Diretor Industrial:** Sim, é muito complicado, porque uma produção em série, basicamente, depende do mercado, depende de uma unidade comercial. A BAMER depende, além da unidade comercial, depende de muita informação que tem de ser disponibilizada pelo cliente. Isto é brutal. Uma coisa é uma empresa receber da parte comercial, de um vendedor da empresa "-vendi 40.000 parafusos de referência Y". Outra é dizer, "-vendi uma obra de 400m2", isto não diz absolutamente nada. Qual é que é a modelação da obra? Qual é que é o pé direito da obra? Quantas portas é que tem a obra? Quantos acabamentos diferentes tem a obra? Nós temos obras que têm parte de madeiras, ou seja, parte da divisória, é toda ela opaca, parte dela é de vidro, parte dela tem portas, parte dela é biombos. Ou seja, há muita coisa, muita informação que tem que chegar do cliente para que se possa iniciar o processo de preparação, não o de produção. Além da dependência da parte do cliente, temos depois a dependência da parte da preparação, isto é o quê? É uma equipa, uma equipa de engenharia que vai pegar na informação que o cliente deu e transformar aquilo em peças que a fábrica possa produzir. Só depois de termos isto é que se pode iniciar o processo de produção. Como a dependência é de tal forma brutal, antes da produção é muito complicado garantir ou otimizar todo este circuito. A única coisa que é certa quando um comercial vende uma obra é o dia em que a obra tem de ser fechada e depois a fábrica tem que se ajustar à necessidade da obra. Isto implica sempre cargas extremamente variáveis. Nós temos alturas em que temos uma carga a 50%, mas depois temos alturas em que temos que duplicar os turnos para cumprir com uma obra em específico. Isto tudo, devido à dependência grande do nosso cliente. A contribuir para esta dependência, temos ainda a brutal oferta que existe no mercado, e que o cliente conhece, de tipos de madeiras. Há tanto tipo de madeira que o cliente basicamente pode escolher o que lhe apetecer, a BAMER não restringe acabamentos e que depois vai provocar na BAMER uma grande dependência do fornecedor daquele material. Ou seja, é complicadíssimo. Mas por outro lado é extremamente desafiante.

**Entrevistador:** Entrando um bocadinho mais na parte da contabilidade e da contabilidade analítica. De que forma é que é feita a contabilidade atualmente?

**Diretor Industrial:** Eu não queria falar muito sobre isso, porque não é o meu departamento, mas o que posso dizer é que, efetivamente, eu quando entrei senti muita falta da contabilidade analítica. Eu sei que a parte financeira faz uma atribuição de custos às obras, agora como é que é gerida a tesouraria, como é que a contabilidade é feita, não me vou pronunciar.

**Entrevistador:** Falou que os custos são atribuídos à obra, portanto, no fim, depois de concluída a obra. Que limitações é que encontra nesse sistema e nessa forma de proceder, em termos de direção industrial e em termos de controlo de custos? De que forma é que isso o limita?

**Diretor Industrial:** Limita em tudo. Não faz sentido absolutamente nenhum. Basicamente, o tipo de contabilidade que hoje é feita diz se cumprimos com a margem teórica ou não. Ou seja, não dá para reagir absolutamente nada. Quando a obra acaba, ou se orçamentou bem, ou se orçamentou mal. Já não dá para reagir porque a obra já fechou. Com a contabilidade analítica, dá para gerir a eficiência operacional, em fábrica e não só. Gerir os custos para a obra não contribui em nada para a eficiência operacional em fábrica, quando estes custos já estão atribuídos, já é tarde para reagir e na obra seguinte é tudo diferente, ninguém sabe onde é que ficou o dinheiro, porque é que não se cumpriu com a margem estipulada, é começar tudo de novo, é mais uma vez um ato de fé para que tudo corra bem.

**Entrevistador:** Ou seja, não consegue de forma nenhuma, a não ser através das suas perceções, identificar onde é que há o desperdício, que área industrial é que está a ser menos eficiente… Não dá neste momento?

**Diretor Industrial:** Não dá. Quer dizer a “coisa macro” dá para ver, como é óbvio. Dá para ver, não por indicadores, mas por andarmos na fábrica. O reprocessamento de materiais, os erros, tudo isso conseguimos ver. Agora, há muitos custos que estão aqui envolvidos, por exemplo custos de ferramentas, custos de manutenção, custos de hora extra... Por exemplo, a hora extra hoje em dia é muito dificilmente justificada, exatamente por isso, ou seja, é preciso, faz-se, mas faz-se para cumprir com um prazo que se se tem de se fazer horas extra, alguma coisa falhou. Ou se deu um prazo errado, ou a informação

chegou atrasada… A questão é que não há sítio nenhum onde dê para analisar todos estes custos.

**Entrevistador:** Portanto, foi isto que motivou a intenção da aplicação da contabilidade analítica?

**Diretor Industrial:** Sim.

**Entrevistador:** De quem é que partiu essa intenção?

**Diretor Industrial:** Minha.

**Entrevistador:** Qual foi o primeiro passo para a implementação da contabilidade analítica?

**Diretor Industrial:** O primeiro passo foi dividir ou tentar dividir, a unidade industrial, industrial, só, em CCs e criar alguns referenciais, que eram aqueles mais óbvios.

**Entrevistador:** Referencias de custos?

**Diretor Industrial:** Sim. A parte a seguir foi arranjar uma estagiária, dar-lhe formação e fazer tudo o resto.

**Entrevistador:** Foi analisada a opção de aplicação de métodos existentes e amplamente divulgados, como por exemplo o ABC, secções homogéneas…

**Diretor Industrial:** Em termos desses métodos é como eu te disse... eu acho que a contabilidade analítica é... Ou seja, a forma como nós fazemos… Eu trabalhei na Alfa e a Alfa fazia a coisa muito diferente do que fazia a Beta e a Beta fazia a coisa muito diferente do que fazia a Gama. A BAMER vai fazer a coisa diferente do que faziam todas as outras, porque efetivamente a BAMER é diferente. Por exemplo, enquanto nós aqui fizemos um CC é uma máquina, a Beta por exemplo não fazia isto, a Beta fazia uma secção, ou um conjunto de máquinas que faziam o mesmo, apesar de serem diferentes em potência e em consumos, em produção e tudo isso, fazia uma secção era um CC. Eu não concordo com isto, e mesmo para a BAMER, não fazia sentido nenhum, por exemplo, nós criarmos um

CC por secção. Ou seja, a carpintaria era um CC, a serralharia era um CC, depois os custos de manutenção, por exemplo, eram todos diluídos na secção e não naquela máquina e isto não é verdade. Por exemplo, na carpintaria, à data de hoje, por um estudo empírico que fizemos, a carpintaria tem seis máquinas e só uma, a seccionadora, representa 80% de todo o custo de manutenção da secção. Ou seja, é injusto e não dá para nada, em termos de análise, distribuir todo um custo de uma forma uniforme por todos os equipamentos, por todos os consumidores de dinheiro daquele CC. Ou seja, os métodos teóricos, nem olhei para eles.

**Entrevistador:** Portanto, foi criado uma espécie de um método alternativo, uma forma de controlo de raiz. Que influências é que recebeu? Se calhar um pouco a sua experiência passada?

**Diretor Industrial:** Sim, eu tenho alguma experiência em gestão de produção e acho que na parte de contabilidade analítica é imprescindível ter alguém com experiência de produção. É como eu disse há bocado, eu acho que a contabilidade analítica é um complemento à forma tradicional de gestão de produção. Porque a gestão de produção concentra-se no fluxo de materiais e de informação, mas tem que converter, tem que se mentalizar que tudo aquilo representa dinheiro. Esta acumulação de dinheiro no fluxo produtivo vai ser maior ou melhor, dependendo da eficiência operacional. Ou seja, este conjunto de fluxo de materiais, fluxo de informação e fluxo de dinheiro é imprescindível para que todo o sistema funcione. O dimensionamento da contabilidade analítica, a meu ver, tem que ser baseado neste conceito. Tem de cumprir com a gestão tradicional, com a forma tradicional de gerir uma produção, fluxo de materiais, fluxo de informação. Ou seja, cada caso é um caso. Sendo que no fim vai dar tudo ao mesmo.

**Entrevistador:** Quais foram as principais fases identificadas para o desenvolvimento do projeto?

**Diretor Industrial:** As fases… Todo o projeto da contabilidade analítica iniciou-se com uma tentativa inicial, que levou alterações, de dividir a unidade industrial em CC, baseado naquilo que eu disse há bocado, fluxo de materiais e fluxo de informação, já com o intuito de passar por uma fase de ensaios teóricos, ou seja simulações num ficheiro de Excel, depois por uma simulação em PHC, que é o ERP que nos usamos para gerir tudo isto. Depois uma posterior alteração do ERP, após os ensaios feitos e as dificuldades

obtidas, e a seguir um período de experiência com o ERP. Neste período de experiência, identificar bugs, identificar oportunidades de melhoria ao projeto inicialmente definido e criar, tentar mentalizar as pessoas que o futuro é aquele e que toda a gente vai ter de se adaptar ao futuro que foi definido. O período a seguir é o "período de implementado", que é a nova BAMER. Mas basicamente foi: o desenho dos CC, ensaio e simulação em Excel, ensaio e simulação em PHC, implementação em toda a BAMER e posto em funcionamento, basicamente oficializar a contabilidade analítica.

**Entrevistador:** Este processo de desenvolvimento teve muitos entraves? Muitas dificuldades?

**Diretor Industrial:** Não, o maior entrave até foi meu, por não ter tempo para dedicar a este projeto. Porque não é difícil. Há aqui uma componente difícil, aquela que já falamos que vai ser a mais trabalhosa, os tais métodos para que tudo bata certo no fim, mas de resto isto não tem... A maior dificuldade é criar os referencias e distribuir de uma forma coerente os custos, agora dificuldades, entraves à implementação não tive nenhuma. Tive o apoio sempre a 100% da direção geral, apoio a 100% da administração… não tive apoio nenhum da financeira, tendo apoio da parte financeira é tudo mais fácil, não foi o caso... eu sou engenheiro, não sou contabilista nem economista… Agora há um entrave, que não é um entrave, é uma dificuldade que é a parametrização do ERP. Ou seja, tu fizeste tudo em Excel, tudo funciona bem, agora é preciso passar isto para o PHC. Não é um entrave, é uma dificuldade. Não vai ser difícil, mas via ser trabalhoso.

**Entrevistador:** Portanto, nesta fase o projeto está pré-implementação? Portanto, na fase de parametrização e testes em PHC?

**Diretor Industrial:** O projeto está todo aceite por toda a administração, não há dúvidas absolutamente nenhumas daquilo que queremos fazer, estamos exatamente na fase que falaste, que vai durar cerca de 4 a 6 meses.

**Entrevistador:** Todos os níveis de gestão estiveram envolvidos neste projeto. Mas todos participaram ativamente no seu desenvolvimento?

**Diretor Industrial:** Sim.

**Entrevistador:** Não criaram entraves?

**Diretor Industrial:** Nenhuns.

**Entrevistador:** Motivaram também a implementação do sistema?

**Diretor Industrial:** Sim

**Entrevistador:** Portanto, o sistema será implementado no futuro?

**Diretor Industrial:** Sim.

**Entrevistador:** Os maiores entraves serão a parametrização do sistema e também as pessoas…

**Diretor Industrial:** Sim, sim…

**Entrevistador:** Que departamento ficará responsável pela implementação?

**Diretor Industrial:** O departamento responsável será um bocado partilhado, a responsabilidade da implementação vai ficar a cargo da Direção Geral, mas quem vai efetivamente implementar vai ser a Direção Industrial, com a Direção Financeira do grupo, não da BAMER, mas do grupo.

**Entrevistador:** Que departamento ficará responsável pelo controlo do método e estabelecimento de conclusões?

**Diretor Industrial:** O departamento que ficará responsável no futuro pela manutenção da contabilidade analítica será um departamento novo, que será o controlo de gestão. Até este departamento ficar criado, é a Direção Geral.

**Entrevistador:** Em termos dos funcionários da empresa, existiu alguma resistência ao desenvolvimento deste projeto, alguma resistência à mudança? E por parte de quem?

**Diretor Industrial:** Houve alguma resistência à mudança, porque todos os projetos novos sofrem disso. A parte que mais resistiu foi a administrativa e financeira.

**Entrevistador:** Uma vez que o sistema vai ser implementado, pretendem dar alguma formação aos funcionários? Com que intuito? Será dada por uma entidade externa ou internamente?

**Diretor Industrial:** Sim. A formação será dividida. Obviamente, haverá uma formação interna, basicamente transversal a toda a empresa para comunicar e formalizar as novas regras de gestão de faturas, de pedidos de compra, de encomendas a fornecedor, para toda a gente que o faz. Mas haverá também um componente forte, uma formação forte dada pelo exterior, na área de finanças para não financeiros, dada mais a responsáveis de departamento.

## Anexo IV - Transcrição da Entrevista com Diretor Geral

**Informação Geral**

| | |
|---|---|
| Local: | BAMER |
| Data: | 14/06/2017 |
| Duração: | 27m:42ss |

**Entrevistador**: Qual é a sua área de formação académica?

**Diretor Geral:** Gestão.

**Entrevistador**: Há quantos anos exerce funções relacionadas com a sua área de formação?

**Diretor Geral:** Isso é uma pergunta indecente… Há 20 anos.

**Entrevistador**: Mais ou menos em quantas empresas é que já exerceu funções relacionadas com a área?

**Diretor Geral**: Em cinco.

**Entrevistado**r: Tendo estado noutras empresas, que tipo de funções exerceu nas mesmas?

**Diretor Geral:** Foi sempre ligado a Direção Geral.

**Entrevistador:** Neste momento, que funções exerce na empresa em questão?

**Diretor Geral:** Direção Geral

**Entrevistado**r: Há quanto tempo exerce essas funções?

**Diretor Gera**l: Há um ano e meio.

**Entrevistador:** Sabe em que é que consiste a contabilidade analítica?

**Diretor Geral:** Sim.

**Entrevistador:** Que métodos conhece?

**Diretor Geral:** Já estou um bocadinho esquecido dos métodos. Vamos lá ver…Eu não sei os nomes... Já há muitos anos que eu não toco em contabilidade analítica. Mas em termos de métodos, o que é que eu posso dizer... Eu não sei qual é o nome que vocês dão agora, eu conheço por imputação.... Deixa-me lá pensar um bocadinho, a ver se eu consigo estruturar os métodos da analítica... Isto pode ir por centros de custo, pode ir por reflexão de contas, basicamente estas duas formas. Não sei se é isso que vocês estudam ou chamam neste momento. Para mim, na altura que eu estudei e na altura em que implementei algumas coisas destas, já no passado, havia duas grandes áreas: uma era os centros de custos que nós definíamos e que depois se dividia e tínhamos centros de resultados, centros de proveito, andávamos um bocadinho à volta disso e outra era refletir tudo em contas. Ter um plano de contas que espelhava tudo detalhadíssimo para depois refletir de um lado para o outro. Aqui no nosso caso, acho que vamos ter uma mistura dos dois, não é?

**Entrevistador:** Sim, é uma coisa diferente, é à medida da BAMER.

**Entrevistador:** Alguma vez trabalhou com contabilidade analítica?

**Diretor Geral:** Nunca trabalhei diretamente, já estive ligado a vários processos, mas eu faze-la diretamente, nunca trabalhei.

**Entrevistador:** Em termos de benefícios, que benefícios reconhece à contabilidade analítica?

**Diretor Geral:** Como o próprio nome indica, é permitir-nos efetivamente obter uma análise detalhada daquilo que é a nossa componente de custos. Ou seja, uma empresa, seja ela industrial seja o que for, deve-se gerir por parâmetros. Nós temos de ter os parâmetros do negócio, que vão desde a área comercial, à parte do fabrico. Nós temos de ter noção desses parâmetros. Esses parâmetros são aferidos com base na analítica, sem analítica não consigo. É tudo uma sensibilidade, não consigo perceber efetivamente o que

é que custa, não consigo perceber efetivamente quanto é que se gasta, não consigo perceber efetivamente quantas vezes é que aconteceu, porque a analítica serve para muitas coisas, não só para os custos. Pode servir para mais coisas, pode ir mais fundo. Portanto, sem essa recolha de informação, é tudo mais ou menos empírico não é cientifico. Estamos a falar que, independentemente das empresas, principalmente na área industrial, se ganha muito dinheiro com cêntimos... Numa empresa comercial, que eu coloco uma margem e aquilo mais ou menos bate certo, ainda assim quando eu começo a complicar, é importante. Numa empresa industrial é critico quando começamos a falar em desvios marginais e custos marginais e coisas do género, porque eu as vezes não sei qual é o impacto de um acréscimo de um euro não sei onde, eu não sei o que é que aquilo pode dar... como também não sei que impacto eu posso ter em termos de resultado se reduzir um custo de meio cêntimo. Portanto, é muito importante ter essa informação...

**Entrevistador:** Considera que a contabilidade analítica pode ser aplicada a todas as empresas ou há algumas em que não se justifica?

**Diretor Geral:** Pode, ela poder pode. Pela simplicidade de alguns negócios se calhar não justifica. Mas poder pode. Os princípios estão lá, pode é estar mais detalhada ou menos detalhada, mais desenvolvida ou menos desenvolvida. Se calhar, aquilo que nós chamamos de contabilidade analítica numa empresa como a nossa ou noutras maiores, chamar-lhe contabilidade analítica pelos mesmos princípios a uma coisa muito mais pequena ou com outro tipo de negócio, pode não ser comparável ao nível da informação que é analisada e detalha, mas é analítica na mesma. Sempre que eu parto para uma análise de gestão, com base num sistema contabilístico, em que há um equilíbrio, é contabilidade analítica, seja mais ou menos detalhada.

**Entrevistador:** Se só pudesse classificar a concorrência numa palavra, qual seria?

**Diretor Geral:** Diversa.

**Entrevistador:** Como é que classifica a empresa em termos de diferenciação do produto?

**Diretor Geral:** Design

**Entrevistador:** Quais são as principais especificidades do processo produtivo da empresa e porquê?

**Diretor Geral:** As principais especificidades…isso é muito relativo. Eu diria que é a preparação. A preparação é que é critico porque o resto é corte, é furos é coisas. Muito lineares, algumas delas feitas por máquinas que são configuradas para o fazer. Portanto, se eu preparar bem, sai bem, se eu preparar mal, sai mal. Eu diria que a preparação e logística. Porque posso preparar isto tudo muito bem, mas esqueci-me de meter dentro da caixa, corre mal. Portanto, Preparação e Logística são dois aspetos fundamentais do nosso processo.

**Entrevistador:** Considera o processo produtivo diferente dos habituais e em que medida?

**Diretor Geral:** É um processo produtivo diferente daquilo que todos nós entendemos como uma indústria, quando pensamos numa indústria. Porque uma indústria tradicional, apesar de existirem outras empresas que são iguais a nossa, numa empresa tradicional nós produzimos para stock. Nó produzimos peças que são produzidas para armazenar e que são depois para alguém conseguir distribuir, para alguém conseguir vender. No nosso caso, nós trabalhamos para projetos. E cada projeto, apesar de ter sempre os mesmos produtos e ter sempre a mesma linha de produto, que nós vendemos, tem as suas situações especificas, seja as medidas, seja os acabamentos, seja uma particularidade. Portanto, é muito mais difícil nós tentarmos organizar e *standardizar* as nossas linhas de produção e o nosso processo, quando trabalhamos caso a caso. Esse é o grande desafio. É tentar transformar esta indústria numa indústria standard quando trabalha para projeto.

**Entrevistador:** E acha que é possível atingir?

**Diretor Geral:** É possível com uma situação intermédia, com os *kanbans* e todas essas coisas que andamos a inventar, consegue-se uma situação intermédia, basicamente é isso.

**Entrevistador**: O objetivo e longo prazo é a eficiência máxima da BAMER?

**Diretor Geral:** É.

**Entrevistador:** De que forma é que é feita a contabilidade atualmente?

**Diretor Geral:** É a contabilidade financeira geral, normalíssima. Os documentos são lançados, é tratado e pronto.

**Entrevistador:** Que limitações é que encontra nesse sistema, tendo em conta o facto de a BAMER trabalhar por obras?

**Diretor Geral:** É a análise de gestão. Não há análise de gestão. Basicamente, temos a análise de grandes números e de bolos, mais nada. Sabemos no final do ano ou em cada período que reportamos. Nós sabemos que a contabilidade representa uma fotografia tirada naquele momento. Se eu tiver aqui sentado e tirarem uma fotografia agora, não se vai ver que eu se calhar estiver aqui a abanar-me, não é? E eu com a analítica consigo perceber uma série de coisas que com a contabilidade geral não consigo. Com a geral consigo perceber naquele momento com é que estava, ponto. Três meses depois pode estar totalmente diferente. Eu não condigo perceber tendências não consigo perceber, que dizer, posso ir fazendo um histórico, estava aqui estava ali, mas quer dizer, não consigo explicar o porquê. Não consigo perceber onde é que estão as causas para tomar decisões. Essa é a grande dificuldade. Eu consigo ver que os custos estão a aumentar, posso fazer um detalhe, bem estão a aumentar os custos com pessoal e até vou ver e é porque contratámos mais pessoas, mas pronto, fica por ai. Então e o que é que eu faço? Não contrato mais pessoas? Mas eu preciso…. Começamos a entrar aqui em situações que, sem analítica, eu não consigo perceber o porquê.

**Entrevistador:** A tal coisa do impacto, não é? Mudar uma coisa pequenina e dar para perceber o impacto na empresa?

**Diretor Geral:** Sim

**Entrevistador:** Portanto, foi isso que motivou a intenção da aplicação da contabilidade analítica?

**Diretor Geral:** Sim.

**Entrevistador:** E de quem é que partiu essa intenção?

**Diretor Geral:** Essa intenção partiu de mim, em conjunto com o Diretor Industrial. Desde sempre, desde que entramos na empresa que reclamamos a inexistência disso, por razões diferentes. O Hélder (Diretor Industrial) muito para avaliar melhorias, custos e eficiências e eu numa perspetiva muito clara, que comecei quando entrei na empresa, comecei por fazer esse trabalho que foi avaliar os custos para perceber se estava a vender bem e que ainda hoje não consigo perceber se estou a vender bem. Tenho uma vaga ideia de que o preço que pratico é razoável, mas não sei.

**Entrevistador:** Tem dificuldade em orçamentar?

**Diretor Geral:** Tenho, muita.

**Entrevistador:** Qual é que foi o primeiro passo para a aplicação da contabilidade analítica?

**Diretor Geral:** O primeiro passo foi perceber exatamente o que é que nós queríamos fazer. De seguida aproveitamos algum *know-how* que temos cá dentro e neste caso aproveitar a Diana que estava disponível para fazer este trabalho e começar a lançar as bases, começar a desenhar o sistema todo. Mas basicamente o primeiro passo foi perceber onde é que nós queríamos chegar, qual é que era o objetivo que nós tínhamos.

**Entrevistador:** Foi analisada a opção de aplicabilidade de métodos já existentes e amplamente divulgados?

**Diretor Geral:** Não, basicamente não procurámos assim grandes questões. Todos nós temos aqui já muita experiência e, portanto, basicamente começou-se a desenhar e as ideias foram surgindo em função da experiência que temos e mais ou menos as coisas betem certo. Não estivemos à procura do que é que se faz no mercado, para fazer aqui. Foi mais, vamos fazer, temos uma noção de como é que se faz, foi mais ou menos isso.

**Entrevistador:** Foi criado um método alternativo?

**Diretor Geral:** Sim.

**Entrevistador:** Usando que bases ou que influências?

**Diretor Geral:** Essencialmente uma base muito industrial, aí o *know-how* do Hélder foi importante, da experiência passada noutras empresas.

**Entrevistador:** Quais foram as principais fases identificadas para o desenvolvimento do projeto?

**Diretor Geral:** Fases identificadas… Desde logo o lançamento da ideia e da estrutura. Nós começamos a trabalhar nisto já o ano passado, portanto, desenhamos mais ou menos uma ideia base do que é que queríamos o ano passado. Depois as coisas ficaram quase um ano na gaveta e só no final do ano passado, em Outubro, é que nós começamos mais ativamente a mexer neste processo. Nós tivemos uma primeira fase que foi identificar o que é que se pretendia, uma segunda fase, que foi desenhar toda a estrutura já com entendimento do que é que se pretendia e desenhá-la e a Diana ando a investigar como é que a empresa trabalhava para se criar os referencias e tudo mais. Agora chegámos a uma terceira fase que é termos o sistema montado e difundi-lo a todas as áreas com base na mesma filosofia e depois uma quarta fase que é a implementação do sistema no software. E depois a validação naturalmente e o controlo de gestão à frente.

**Entrevistador:** O processo de elaboração deste sistema teve muitos entraves?

**Diretor Geral:** Não teve entraves. Basicamente o que teve foi falta de tempo.

**Entrevistador:** Foi a principal dificuldade?

**Diretor Geral:** Foi. Porque é preciso alocar recursos, e os recursos andam ocupadíssimos a fazer outras coisas e não conseguimos chegar a tudo. Mas quer dizer, entraves não há porque as pessoas que estão envolvidas são pessoas que tomam decisões e que avançam com as coisas, portanto, não houve forças contrárias, não houve pessoas a dizer “é melhor não ir por aí, é melhor ir por ali”. Basicamente como ninguém fazia mais nada, fizemos nós.

**Entrevistador:** Que níveis de gestão é que estiveram envolvidos no projeto?

**Diretor Geral:** Direção Industrial e Direção Geral.

**Entrevistador:** E todos participaram ativamente?

**Diretor Geral:** Todos participaram, mais a industrial. A geral, foi participando, acompanhamento e definir algumas questões mais estratégicas. A direção financeira está a participar um bocadinho mais agora na fase final, era suposto estar mais presente inicialmente, mas não houve essa possibilidade, está a participar agora na fase final, o que é estranho, naturalmente, mas é um facto.

**Entrevistador:** Uma vez que o sistema já está implementado, ele será efetivamente implementado no futuro, é esse o objetivo?

**Diretor Geral:** Sim, Sim. Já temos data marcada e tudo.

**Entrevistador:** Quais é que pensa serem as principais dificuldades de implementação que vão existir?

**Diretor Geral:** Eu acho que vamos… As principais dificuldades vão ser ao nível da alimentação do sistema. Nós vamos ter de decidir muito bem como é que vamos alimentar o sistema. Porque aqui, nesta empresa, há uma tendência para, sempre que é preciso recolher informação adicional, cria-se mais um processo, cria-se mais um papel, cria-se mais um procedimento… e as pessoas que já fazem trezentas mil coisas vão fazer ainda mais aquilo, depois corre mal. Portanto, o que eu acho que vai ser aqui mais complicado ou o desafio maior que vamos ter é tentar que as coisas sejam o mais automatizadas possível, sem entrar em maluquices. A BAMER também tem esse problema, as vezes uma coisa muito simples mete-se em phc e eu carrego numa tecla e aquilo sai do outro lado, quando as vezes é só agarrar e fazer... e depois aquilo tem uma série de problemas porque só há uma pessoa que sabe mexer naquela tecla e mais ninguém sabe… Portanto, evitar esse tipo de coisas, mas por outro lado evitar que haja duplicação. Portanto, o sistema tem que ser montado para que, quando se lancem documentos, aquilo alimente o que tiver de alimentar, da forma correta sem a pessoa tem que a andar: “Agora vou registar isto na analítica também que é para ter a análise” Se isto é assim, vai andar sempre atrasado, vamos ter problemas, temos que aumentar os recursos só para fazer lançamentos.

Portanto, esse vai ser um desafio vamos ter que ver no dia-a-dia, na prática, como é que vamos fazer.

**Entrevistador:** Que departamento ficará responsável pela implementação?

**Diretor Geral:** Departamento Financeiro

**Entrevistador:** Que departamento ficará responsável pelo controlo do método e estabelecimento de conclusões?

**Diretor Geral:** Vai ser o Departamento Financeiro, se bem que vamos ter um *comité* que vai acompanhar isso, onde eu vou estar presente e o Hélder também.

**Entrevistador:** Ao nível dos funcionários, existiu ou existe alguma resistência à mudança e por parte de quem?

**Diretor Geral:** As pessoas que estão mais envolvidas nisto, ou que possam vir a estar mais envolvidas, tem noção clara das necessidades e dos benefícios. Pode ser chato porque agora vamos ter mais trabalho com isto ou com aquilo, ou é chato porque vamos ter que fazer não sei o quê, mas, resistência…resistência não, pelo menos que eu saiba. Ou se há ninguém me diz.

**Entrevistador:** Será dada alguma formação aos funcionários? E com que intuito?

**Diretor Geral:** Sim, tem que ser dada. E aí vamos fazer duas coisas, uma delas uma coisa mais geral para que toda a gente entenda que a empresa precisa de ter aqui algumas alterações para ter mais informação e puder gerir. A outra é mais especifica às pessoas que vão mexer nas coisas, para saberem o que é que tem que fazer.

**Entrevistador:** E pretendem que a formação seja dada por uma entidade externa ou de forma interna?

**Diretor Geral:** Não sei, ainda não sei muito bem como é que vai funcionar. Eu acredito que seja interno porque é específica. A entidade externa chega aqui e temos que lhe ensinar como é que trabalhamos para puderem... A não ser que venha dar alguma

formação muito geral de como é que funciona a contabilidade analítica e quais são os princípios. A ideia, o que se pretende é fazer-se essa introdução e dar essas noções, mas focado naquilo que são as tarefas… Porque as tantas não me interessa muito que as pessoas percebam os fundamentos e as origens e de onde é que isto vem e as várias formas de fazer, as tantas há pessoas que só vão precisar de saber que aquilo quando chegar é para registar ali e toca a andar. Porque é isto, não é por mais nada, é assim.

**Entrevistador:** Neste momento quais é que são as prioridades estratégicas da empresa?

**Diretor Geral:** Nós temos uma prioridade estratégica que é assumirmo-nos como uma empresa de referência na área das carpintarias especiais. A outra é industrializarmos aquilo que é o nosso produto corrente, para podermos crescer e ganhar escala no mercado externo. Essas são as duas principais, depois temos uma terceira que é a fixação do conhecimento. A BAMER sempre funcionou muito numa lógica de: há um senhor que sabe apertar um parafuso, aquele senhor hoje não vem, mais ninguém sabe. Portanto, a divulgação da informação, a informação estar disponível para que precisa dela, é um trabalho que temos de fazer ao longo dos tempos é um trabalho que temos de fazer e que também não é fácil. Mas é estratégico porque, naturalmente compreendes que, se não for assim, a empresa está sempre sujeita a graves problemas. Como é lógico, a empresa depende das pessoas que cá estão, mas das pessoas que cá estão neste momento, quando saem, já não fazem falta e a empresa não pode estar sustentada em estratégias desta natureza, senão para. A informação é da empresa, tem de estar difundida para quem precisa. Pior do que ficar sem conhecimento quando as pessoas saem é cometer-se erros porque nem toda a gente sabe a mesma coisa e uns fazem de uma maneira e outros fazem de outra.

**Entrevistador:** Portanto uniformizar o conhecimento e os procedimentos dentro da empresa…

**Diretor Geral:** Exatamente, e difundir.

**Entrevistador:** Que medidas estão, ou vão ser tomadas, de forma a alinhar toda a organização com as prioridades estratégicas?

**Diretor Geral:** Desde logo aquilo que nós chamamos as *guidelines,* é um projeto de base que tem a ver com a codificação dos produtos (…). Enquanto não conseguirmos ter isto tudo apanhadinho em condições e começarmos a trabalhar da forma correta, andamos sempre nisto (erros referidos anteriormente). Portanto a nossa estratégia, virmos a ser uma referencia nas carpintarias, crescermos no mercado externo e tudo mais tem de ter isto organizado. Sem isto organizado andamos a inventar e precisamos de 20 pessoas para fazer a mesma coisa e sempre a correr risco.

**Entrevistador:** Ou seja, o objetivo é crescer e organizar internamente para depois crescer externamente?

**Diretor Geral:** Claro, claro. Essencialmente organizar internamente, para ter as coisas apanhadas. Mais, tu tens produtos destes, por exemplo, isto leva uma borracha XPTO, mas essa borracha, entretanto não se fabrica ou foi substituída por outra, mas isso não está escrito em lado nenhum. O "gajo" que está na fábrica é que sabe que é esta borracha porque aquela já não se vende à 6 meses… Mas se o "gajo" só estiver cá a 3 meses já não sabe, fica parado. Enquanto isto não estiver tudo organizado desta forma, as coisas não andam para a frente. Estamos sempre aqui dependentes de uma série de situações.

**Entrevistador:** Em que medida é que a contabilidade analítica se alinha com esta estratégia ou pode contribuir para esta estratégia?

**Diretor Geral:** A partir do momento em que temos isto tudo codificado, tudo detalhado, a analítica valoriza tudo o que anda aqui à volta. E valoriza não só o custo dos produtos, mas até a forma como nós os fazemos, os processos. Por exemplo eu sei que agora monto as coisas assim (desenha linha reta) eu com a analítica vou perceber que isto me custa tanto. Mas se em vez de montar assim, monta-se assim (desenha linha curva), quanto é que custa? Vou ensaiar e vejo números reais e vejo que isto a fábrica anda tudo enganado, o material devia entrar lá por baixo e sair aqui pela frente. Começamos a tomar decisões estratégicas, conseguimos acompanhar aquilo que nós criamos em termos de estratégia com base na informação que retiramos da analítica. Caso contrário é só teoria, é só empírico.

## Anexo V – Centros de Custo BAMER

| | | Descrição/Posto de Carga | Codificação de Processos | Codificação Extra | | | | Descrição da Codificação Extra | | | | A | B | C | D | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 01 | MADEIRAS | Corte | 01 | 01 | -- | -- | -- | 01- Selco EBT120L | 02 - Profi HPL300/38/22 | -- | -- | 010101 | 010102 | -- | -- | CENTROS DE CUSTO GRUPO "MADEIRAS" |
| | | Orlagem | 02 | 01 | 02 | -- | -- | 01 - Biesse ROXYL 5.5 | 02 - Homag PROFI KAL310 | -- | -- | 010201 | 010202 | -- | -- | |
| | | Maquinação | 03 | 01 | 02 | 03 | 04 | 01 -Weeke VENTURE 3 | 02 - Homag BOF 211 | 03 - Tupia | 04 - L. Flexiveis | 010301 | 010302 | 010303 | 010304 | |
| | | Assemblagem | 04 | -- | -- | -- | -- | -- | -- | -- | -- | 010400 | -- | -- | -- | |
| | | Prensagem | 05 | -- | -- | -- | -- | -- | -- | -- | -- | 010500 | -- | -- | -- | |
| | | | 06 | -- | -- | -- | -- | -- | -- | -- | -- | 010600 | -- | -- | -- | |
| | | Lacagem | 07 | -- | -- | -- | -- | -- | -- | -- | -- | 010700 | -- | -- | -- | |
| | | | | | | | | | | | | -- | -- | -- | -- | |
| 02 | ALUMÍNIOS | Corte | 01 | 01 | -- | -- | -- | 01 - Tekna 145 | -- | -- | -- | 020101 | -- | -- | -- | CENTROS DE CUSTO GRUPO "ALUMÍNIO" |
| | | Maquinação | 02 | 01 | 02 | -- | -- | 01 - Tekna 456 | 02 - Tekna 286 | 03 - Máq. Malhetar | -- | 020201 | 020202 | 020203 | -- | |
| | | Assemblagem | 03 | -- | -- | -- | -- | -- | -- | -- | -- | 020300 | -- | -- | -- | |
| | | Montagem | 04 | -- | -- | -- | -- | -- | -- | -- | -- | 020400 | -- | -- | -- | |
| 03 | AÇOS | Corte | 01 | -- | -- | -- | -- | -- | -- | -- | -- | 030100 | -- | -- | -- | CENTROS DE CUSTO GRUPO "AÇOS" |
| | | Maquinação | 02 | -- | -- | -- | -- | -- | -- | -- | -- | 030200 | -- | -- | -- | |
| | | Montagem | 03 | -- | -- | -- | -- | -- | -- | -- | -- | 030300 | -- | -- | -- | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 04 | LOGÍSTICA E EXPEDIÇÃO | Geral | 01 | -- | -- | -- | -- | -- | -- | -- | -- | 040100 | -- | -- | -- | CENTROS DE CUSTO GRUPO "LOGÍSTICA E EXPEDIÇÃO" |
| | | Viaturas | 02 | 01 | 02 | 03 | -- | 01 - 28-JQ-38 | 02 - 29-OM-64 | 03 - 33-PV-94 | -- | 040201 | 040202 | 040203 | -- | |
| | | Empilhadores | 03 | 01 | 02 | -- | -- | 01 - Gás | 02 - Eléctrico | -- | -- | 040301 | 040302 | -- | -- | |
| | | A42 - Produto Final | 04 | -- | -- | -- | -- | -- | -- | -- | -- | 040400 | -- | -- | -- | |
| | | Paletização | 05 | 01 | 02 | 03 | 04 | 01 - Cavalete | 02 - Palete | 03 - Caixas | 04 - A52 -Armazém MP Paletes | 040501 | 040502 | 040503 | 040504 | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 05 | APROVISIONAMENTOS | Geral | 01 | -- | -- | -- | -- | -- | -- | -- | -- | 050100 | -- | -- | -- | CENTROS DE CUSTO GRUPO "APROVISIONAMENTOS" |
| | | A1 - MP | 02 | -- | -- | -- | -- | -- | -- | -- | -- | 050200 | -- | -- | -- | |
| | | A12 - Componentes + Mercadoria + Orla | 03 | -- | -- | -- | -- | -- | -- | -- | -- | 050300 | -- | -- | -- | |
| | | A31 - MP Obra | 04 | -- | -- | -- | -- | | | | | 050400 | | | | |
| | | A51 - Monos | 05 | -- | -- | -- | -- | -- | -- | -- | -- | 050500 | -- | -- | -- | |
| | | A14 - Materiais de Lacagem | 06 | -- | -- | -- | -- | -- | -- | -- | -- | 050600 | -- | -- | -- | |
| | | A22 - LacBraga | 07 | -- | -- | -- | -- | -- | -- | -- | -- | 050700 | -- | -- | -- | |
| | | A23- J. Silva | 08 | -- | -- | -- | -- | | | | | 050800 | -- | -- | -- | |
| | | A24 - Metalfer | 09 | -- | -- | -- | -- | -- | -- | -- | -- | 050900 | -- | -- | -- | |
| 06 | DIR. INDUSTRIAL | Geral | 01 | -- | -- | -- | -- | -- | -- | -- | -- | 060100 | -- | -- | -- | CENTROS DE CUSTO GRUPO "DIREÇÃO INDUSTRIAL" |
| | | 44-QV-04 | 02 | -- | -- | -- | -- | -- | -- | -- | -- | 060200 | -- | -- | -- | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 07 | ENGENHARIA | Geral | 01 | -- | -- | -- | -- | -- | -- | -- | -- | 070100 | -- | -- | -- | CENTROS DE CUSTO GRUPO "ENGENHARIA" |
| | | Manutenção | 02 | 01 | 02 | -- | -- | 01 - Geral | 02 - A62 - Peças Reserva | -- | -- | 070201 | 070202 | -- | -- | |
| | | Produto Processo | 03 | -- | -- | -- | -- | -- | -- | -- | -- | 070300 | -- | -- | -- | |
| | | Qualidade | 04 | -- | -- | -- | -- | -- | -- | -- | -- | 070400 | -- | -- | -- | |
| | | Laboratório | 05 | -- | -- | -- | -- | -- | -- | -- | -- | 070500 | -- | -- | -- | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | |

| | | | | | | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 08 | EMBALAMENTO | Madeiras | 01 | 01 | 02 | 03 | -- | 01 - Atis 125 | 02 - Manual | | -- | 080101 | 080102 | | -- | CENTROS DE CUSTO GRUPO "EMBALAMENTO" |
| | | Alumínio | 02 | 01 | 02 | -- | -- | 01 - Neleo 50 | 02 - ERL-30 | 03- Manual | -- | 080201 | 080202 | 080203 | -- | |
| | | Aço | 03 | 01 | -- | -- | -- | 01 - Manual | -- | -- | -- | 080301 | -- | -- | -- | |
| | | Componentes/Mercadorias | 04 | -- | -- | -- | -- | -- | -- | -- | -- | 080400 | -- | -- | -- | |
| | | A13 - Material de Embalagem | 05 | -- | -- | -- | -- | -- | -- | -- | -- | 080500 | -- | -- | -- | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 09 | PLANEMANETO | Geral | 01 | -- | -- | -- | -- | -- | -- | -- | -- | 090100 | -- | -- | -- | CENTROS DE CUSTO GRUPO "PLANEAMENTO " |
| | | A32 - Semi Acabados Obra | 02 | | | | | | | | | 090200 | | | | |
| | | A41 - Semi Acabados e Stock | 03 | | | | | | | | | 090300 | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 10 | PRODUÇÃO | Geral | 01 | -- | -- | -- | -- | -- | -- | -- | -- | 100100 | -- | -- | -- | CENTROS DE CUSTO GRUPO "PRODUÇÃO" |
| | | A61- Armazém de Peças Substituição | 02 | | | | | | | | | 100200 | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 11 | INDUSTRIALIZAÇÃO | Geral | 01 | -- | -- | -- | -- | -- | -- | -- | -- | 110100 | -- | -- | -- | CENTROS DE CUSTO GRUPO "INDUSTRIALIZAÇÃO " |
| | | Prototipagem | 02 | 01 | 02 | | | 01 - 3D | 02 - Fisica | -- | -- | 110201 | 110202 | -- | -- | |
| | | Desenvolvimento de Produto | 03 | -- | -- | -- | -- | -- | -- | -- | -- | 110300 | -- | -- | -- | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 12 | OPERAÇÕES | Geral | 01 | -- | -- | -- | -- | -- | -- | -- | -- | 120100 | -- | -- | -- | CENTROS DE CUSTO GRUPO "OPERAÇÕES" |
| | | Viaturas | 02 | 01 | 02 | 03 | 04 | 01 - 74-MV-35 | 02 - 80-JL-20 | 03 - 24-NE-08 | 04 - 44-QV-08 | 120201 | 120202 | 120203 | 120204 | |
| | | A21 - BAMER Lisboa | 03 | -- | -- | -- | -- | -- | -- | -- | -- | 120300 | -- | -- | -- | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | |

| | | | | | | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 13 | ADMINISTRATIVO E FINANCEIRO | Administrativo e Financeira | 01 | 01 | 02 | -- | -- | 01 - Geral | | -- | -- | 130101 | | -- | -- | CENTROS DE CUSTO GRUPO "ADMIN E FINANCEIRO" |
| | | SGI | 02 | -- | -- | -- | -- | 01 - Geral | 02 - A98 - Armazém de EPI | | | 130201 | 130202 | -- | -- | |
| | | Viaturas | 03 | 01 | -- | -- | -- | 01-72-LE-45 | | | | 130301 | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 14 | COMERCIAL | Geral | 01 | -- | -- | -- | -- | -- | -- | -- | -- | 140100 | -- | -- | -- | CENTROS DE CUSTO GRUPO "COMERCIAL" |
| | | Viaturas | 02 | 01 | -- | -- | -- | 01 - 93-NF-63 | -- | -- | -- | 140201 | -- | -- | -- | |
| | | Orçamentos | 03 | -- | -- | -- | -- | -- | -- | -- | -- | 140300 | -- | -- | -- | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 15 | MARKETING | Geral | 01 | -- | -- | -- | -- | -- | -- | -- | -- | 150100 | -- | -- | -- | CENTROS DE CUSTO GRUPO "MARKETING" |
| | | Viaturas | 02 | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 16 | TECNOLOGIAS DE INFORMAÇÃO | Geral | 01 | -- | -- | -- | -- | | | | | 160100 | -- | -- | -- | CENTROS DE CUSTO GRUPO "TECNOLOGIAS DE INFORMAÇÃO" |
| | | Viaturas | 02 | -- | -- | -- | -- | 01 - 28-HQ-62 | | | | 160201 | -- | -- | -- | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 17 | DIREÇÃO GERAL | Geral | 01 | -- | -- | -- | -- | -- | -- | -- | -- | 170100 | -- | -- | -- | CENTROS DE CUSTO GRUPO "DIREÇÃO GERAL" |
| | | Viaturas | 02 | 01 | -- | -- | -- | 01 - 66-PG-56 | -- | -- | -- | 170201 | -- | -- | -- | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | |

## Anexo VI – Referenciais de Custo BAMER

| Grupo | Descrição | Codificação do referencial |
|---|---|---|
| 1 - ENERGIA | Eletricidade | 0101 |
| | Pellets | 0102 |
| | Gás | 0103 |
| | | |
| | | |
| 2 - EQUIPAMENTO | Fluidos | 0201 |
| | Lubrificantes | 0202 |
| | Serv. Manutenção (Ext.) | 0203 |
| | Consumíveis | 0204 |
| | Ferramentas e Utensílios de Desgaste Rápido | 0205 |
| | Ferramentas (Intervenção) | 0206 |
| | Depreciações | 0207 |
| | Peças de Substituição | 0208 |
| | Peças de Reserva | 0209 |
| 3 - PESSOAL | Salários (Base, SS, Seguro, Súbsidios) | 0301 |
| | H. Extras | 0302 |
| | Empréstimos | 0303 |
| | EPIs | 0304 |
| | Formação | 0305 |
| | Vestuário | 0306 |
| | Ajudas de Custo | 0307 |
| | Indeminizações | 0308 |
| | Prémios Produtividade | 0309 |
| | Seguro Acidentes Trabalho | 0310 |
| | Outros (Não especificados) | 0311 |
| 4 - INFORMÁTICA | Software - Geral | 0401 |
| | Software - Específico | 0402 |
| | Hardware | 0403 |
| | | |
| | | |

| | | |
|---|---|---|
| 5 - ESCRITÓRIO | Mobiliário | 0501 |
| | Material de Escritório | 0502 |
| | Livros | 0503 |
| | Limpeza | 0504 |
| | | 0505 |

| | | |
|---|---|---|
| 6 - TRANSPORTES | Gasóleo | 0601 |
| | Portagens | 0602 |
| | IUC | 0603 |
| | Inspeção | 0604 |
| | Seguro Automóvel | 0605 |
| | | |

| | | |
|---|---|---|
| 7 - OUTROS | Consultadoria | 0701 |
| | Segurança | 0702 |
| | Seguros | 0703 |
| | Comunicações - Fixo | 0704 |
| | Comunicações - Móvel | 0705 |
| | Rendas e Alugueres | 0706 |
| | Água | 0707 |
| | Serviços Externos | 0708 |
| | Subcontratos | 0709 |
| | Honorários | 0710 |
| | | |

| | | |
|---|---|---|
| 8 - DESPESAS DE REPRESENTAÇÃO | Viagens | 0801 |
| | Alojamento | 0802 |
| | Refeições | 0803 |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |

| | | |
|---|---|---|
| 9 - CUSTOS COMERCIAIS | Transporte de PA | 0901 |
| | Artigos de Oferta | 0902 |
| | Publicidade | 0903 |
| | Amostras | 0904 |
| | | |
| | | |

| | | |
|---|---|---|
| 10 - MP/MERC | Madeira | 1001 |
| | Aluminio | 1002 |
| | Aço | 1003 |
| | Componentes | 1004 |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |

| | | |
|---|---|---|
| 11 - GASTOS FINANCEIROS | Juros | 1121 |
| | Comissões | 1122 |
| | Leasing | 1123 |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |

| | | |
|---|---|---|
| 12 - CONTROLO | Inspeção Sucessiva | 1301 |
| | Controlo de qualidade | 1302 |
| | Transporte Secção | 1303 |
| | Transporte Volante | 1304 |
| | Espera de Processo | 1305 |
| | Espera de Lote | 1306 |
| | Quebra de Armazém | 1307 |
| | Quebra de Produção | 1308 |
| | Retrabalho | 1309 |
| | Emprestimo de Pessoal | 1310 |
| | Folha de Manutenção | 1311 |
| | Trabalhos p/ prop. Entidade | 1312 |

| | | |
|---|---|---|
| 13- BAMER LISBOA (C. Indiretos) | Comunicações | 131 |
| | Renda | 132 |
| | Electricidade | 133 |
| | Água | 134 |
| | Limpeza | 135 |
| | | |

# Referências


Abernethy, M. A., Lillis, A. M., Brownell, P., & Carter, P. (2001). Product diversity and costing system design choice: field study evidence. *Management Accounting Research, 12*(3), 261-279. doi:https://doi.org/10.1006/mare.2001.0168

Akdoğan, A. A., & Cingšz, A. (2012). An Empirical Study on Determining the Attitudes of Small and Medium Sized Businesses (SMEs) Related to Coopetition. *Procedia - Social and Behavioral Sciences, 58*, 252-258. doi:http://dx.doi.org/10.1016/j.sbspro.2012.09.999

Amir, A., Auzair, S. M., & Amiruddin, R. (2016). Cost Management, Entrepreneurship and Competitiveness of Strategic Priorities for Small and Medium Enterprises. *Procedia - Social and Behavioral Sciences, 219*, 84-90. doi:http://dx.doi.org/10.1016/j.sbspro.2016.04.046

Askarany, D., & Yazdifar, H. (2012). An investigation into the mixed reported adoption rates for ABC: Evidence from Australia, New Zealand and the UK. *International Journal of Production Economics, 135*(1), 430-439. doi:https://doi.org/10.1016/j.ijpe.2011.08.017

Ayyagari, M., Beck, T., & Demirguc-Kunt, A. (2007). Small and Medium Enterprises Across the Globe. *Small Business Economics, 29*(4), 415-434. doi:10.1007/s11187-006-9002-5

BAMER. (2012). Bamer Office Systems. Retrieved from http://www.bamer.pt/pt/

BAMER. (2018). BAMER Office Systems. Retrieved from https://www.bamer.pt/

Banker, R. D., Potter, G., & Schroeder, R. G. (1995). An empirical analysis of manufacturing overhead cost drivers. *Journal of Accounting and Economics, 19*(1), 115-137. doi:https://doi.org/10.1016/0165-4101(94)00372-C

Blaxill, M. F., & Hout, T. M. (1991). The Fallacy of the Overhead Quick Fix. *Harvard Business Review, 69*(4), 93-101.

Böer, G., & Jeter, D. (1993). What's New About Modern Manufacturing? Empirical Evidence on Manufacturing Cost Changes. *Journal of Management Accounting Research*(Fall), 61-83.

Brierley, J. A., Cowton, C. J., & Drury, C. (2001). Research into product costing practice: a European perspective. *European Accounting Review, 10*(2), 215-256. doi:10.1080/09638180126635

Bryman, A. (2006). Integrating quantitative and qualitative research: how is it done? *Qualitative Research, 6*(1), 97-113. doi:10.1177/1468794106058877

Burns, J., & Vaivio, J. (2001). Management accounting change. *Management Accounting Research, 12*(4), 389-402. doi:http://dx.doi.org/10.1006/mare.2001.0178

Cassia, L., Paleari, S., & Redondi, R. (2005). Management Accounting Systems and Organisational Structure. *Small Business Economics, 25*(4), 373-391. doi:10.1007/s11187-004-6494-8

Chan, S. Y., & Lee, D. S. Y. (2003). An empirical investigation of symptoms of obsolete costing systems and overhead cost structure. *Managerial Auditing Journal, 18*(2), 81-89. doi:10.1108/02686900310455065

Chenhall, R. H., & Langfield-Smith, K. (1998a). Adoption and benefits of management accounting practices: an Australian study. *Management Accounting Research, 9*(1), 1-19. doi:http://dx.doi.org/10.1006/mare.1997.0060

Chenhall, R. H., & Langfield-Smith, K. (1998b). The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approacha. *Accounting, Organizations and Society, 23*(3), 243-264. doi:http://dx.doi.org/10.1016/S0361-3682(97)00024-X

Chenhall, R. H., & Moers, F. (2015). The role of innovation in the evolution of management accounting and its integration into management control. *Accounting, Organizations and Society, 47*, 1-13. doi:http://dx.doi.org/10.1016/j.aos.2015.10.002

Cohen, S., Venieris, G., & Kaimenaki, E. (2005). ABC: Adopters, supporters, deniers and unawares. *Managerial Auditing Journal, 20*(9), 981-1000. doi:10.1108/02686900510625325

Cooper, R. (1989). You Need a New Cost System When (Vol. 67, pp. 77-82): Harvard Business School Publication Corp.

Cooper, R., & Kaplan, R. S. (1988). Measure Costs Right: Make the Right Decision. *Harvard Business Review, 66*(5), 96-103.

Davila, T. (2005). An exploratory study on the emergence of management control systems: formalizing human resources in small growing firms. *Accounting, Organizations and Society, 30*(3), 223-248. doi:https://doi.org/10.1016/j.aos.2004.05.006

Decreto-Lei nº98/2015 de 02 de Junho do Ministério das Finanças, Nº 106 C.F.R. § Diário da República: 1ª Série (2015).

Drury, C., & Tayles, M. (2005). Explicating the design of overhead absorption procedures in UK organizations. *The British Accounting Review, 37*(1), 47-84. doi:http://dx.doi.org/10.1016/j.bar.2004.08.003

Eniola, A. A., & Entebang, H. (2015). SME Firm Performance-Financial Innovation and Challenges. *Procedia - Social and Behavioral Sciences, 195*, 334-342. doi:http://dx.doi.org/10.1016/j.sbspro.2015.06.361

Ensari, M. Ş., & Karabay, M. E. (2014). What Helps to Make SMEs Successful in Global Markets? *Procedia - Social and Behavioral Sciences, 150*, 192-201. doi:http://dx.doi.org/10.1016/j.sbspro.2014.09.030

Erserim, A. (2012). The Impacts of Organizational Culture, Firm's Characteristics and External Environment of Firms on Management Accounting Practices: An Empirical Research on Industrial Firms in Turkey. *Procedia - Social and Behavioral Sciences, 62*, 372-376. doi:http://dx.doi.org/10.1016/j.sbspro.2012.09.059

Gosselin, M. (2005). An empirical study of performance measurement in manufacturing firms. *International Journal of Productivity and Performance Management, 54*(5/6), 419-437. doi:10.1108/17410400510604566

Grande, E. U., Estébanez, R. P., & Colomina, C. M. (2011). The Impact of Accounting Information Systems (AIS) on Performance Measures: Empirical Evidence in Spanish SMEs. *The International Journal of Digital Accounting Research, 11*, 25-43. doi:10.4192/1577-8517-v11_2

Granlund, M. (2001). Towards explaining stability in and around management accounting systems. *Management Accounting Research, 12*(2), 141-166. doi:http://dx.doi.org/10.1006/mare.2000.0151

Guilding, C. (1999). Competitor-focused accounting: an exploratory note. *Accounting, Organizations and Society, 24*(7), 583-595. doi:https://doi.org/10.1016/S0361-3682(99)00007-0

Hitt, M. A., Ireland, D., & Hoskisson, R. E. (2011). *Strategic Management: Competitiveness and Globalization: Concepts* (9 ed.). Mason, USA: South-Western.

Hopper, T., Koga, T., & Goto, J. (1999). Cost accounting in small and medium sized Japanese companies: an exploratory study. *Accounting and Business Research, 30*(1), 73-86. doi:10.1080/00014788.1999.9728925

Hoque, Z. (2000). JUST-IN-TIME PRODUCTION, AUTOMATION, COST ALLOCATION PRACTICES AND IMPORTANCE OF COST INFORMATION: AN EMPIRICAL INVESTIGATION IN NEW ZEALAND-BASED MANUFACTURING ORGANIZATIONS. *The British Accounting Review, 32*(2), 133-159. doi:https://doi.org/10.1006/bare.1999.0125

Hudson, M., Smart, A., & Bourne, M. (2001). Theory and practice in SME performance measurement systems. *International Journal of Operations & Production Management, 21*(8), 1096-1115. doi:10.1108/EUM0000000005587

Hyvönen, J. (2005). Adoption and Benefits of Management Accounting Systems: Evidence from Finland and Australia. *Advances in International Accounting, 18*, 97-120. doi:http://dx.doi.org/10.1016/S0897-3660(05)18005-2

INE. (2007). *Classificação Portuguesa das Atividades Económicas, Rev.3* I. P. Instituto Nacional de Estatística (Ed.) (pp. 311). Retrieved from https://www.ine.pt/ine_novidades/semin/cae/CAE_REV_3.pdf

INE. (2018). *Empresas em Portugal 2016* I. P. INE (Ed.) Retrieved from https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_publicacoes&PUBLICACOESpub_boui=318224733&PUBLICACOESmodo=2

Innes, J., Alattar, J. M., & Kouhy, R. (2009). Management accounting information in micro enterprises in Gaza. *Journal of Accounting & Organizational Change, 5*(1), 81-107. doi:10.1108/18325910910932223

Jordan, H., Neves, J. C. d., & Rodrigues, J. A. (2015). *O Controlo de Gestão ao Serviço da Estratégia e dos Gestores* (10ª ed.). Lisboa: Áreas Editora.

Kaya, N. (2015). Corporate Entrepreneurship, Generic Competitive Strategies, and Firm Performance in Small and Medium-sized Enterprises. *Procedia - Social and Behavioral Sciences, 207*, 662-668. doi:http://dx.doi.org/10.1016/j.sbspro.2015.10.136

Kennerley, M., & Neely, A. (2002). A framework of the factors affecting the evolution of performance measurement systems. *International Journal of Operations & Production Management, 22*(11), 1222-1245. doi:doi:10.1108/01443570210450293

Lohr, M. (2012). *Specificities of Managerial Accounting at SMEs: Case Studies from the German Industrial Sector* (Vol. 25).

López, O. L., & Hiebl, M. R. W. (2015). Management Accounting in Small and Medium-Sized Enterprises: Current Knowledge and Avenues for Further Research. *Journal of Management Accounting Research, 27*(1), 81-119. doi:10.2308/jmar-50915

Man, T. W. Y., Lau, T., & Chan, K. F. (2002). The competitiveness of small and medium enterprises: A conceptualization with focus on entrepreneurial competencies. *Journal of Business Venturing, 17*(2), 123-142. doi:http://dx.doi.org/10.1016/S0883-9026(00)00058-6

Marconi, M. d. A., & Lakatos, E. M. (2003). *Fundamentos de Metodologia Científica* (5ª Edição ed.). São Paulo: Editora Atlas.

Marr, B. (2015). *Key Performance Indicators For Dummies*. United Kingdom: John Wiley & Sons, Ltd.

Mason, J. (2006). Mixing methods in a qualitatively driven way. *Qualitative Research, 6*(1), 9-25. doi:10.1177/1468794106058866

Örgün, B. O. (2015). New Trend in Global Production System. *Procedia - Social and Behavioral Sciences, 181*, 140-147. doi:https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2015.04.875

Pais, M. A., & Gama, P. M. (2015). Working capital management and SMEs profitability: Portuguese evidence. *International Journal of Managerial Finance, 11*(3), 341-358. doi:10.1108/IJMF-11-2014-0170

Perren, L., & Grant, P. (2000). The evolution of management accounting routines in small businesses: a social construction perspective. *Management Accounting Research, 11*(4), 391-411. doi:http://dx.doi.org/10.1006/mare.2000.0141

Petty, N. J., Thomson, O. P., & Stew, G. (2012a). Ready for a paradigm shift? Part 1: Introducing the philosophy of qualitative research. *Manual Therapy, 17*(4), 267-274. doi:https://doi.org/10.1016/j.math.2012.03.006

Petty, N. J., Thomson, O. P., & Stew, G. (2012b). Ready for a paradigm shift? Part 2: Introducing qualitative research methodologies and methods. *Manual Therapy, 17*(5), 378-384. doi:https://doi.org/10.1016/j.math.2012.03.004

Porter, M. E. (1998). *Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance*. New York: Free Press.

Powell, W. W., & DiMaggio, P. J. (2000). The iron cage revisited institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields *Economics Meets Sociology in Strategic Management* (Vol. 17, pp. 143-166): Emerald Group Publishing Limited.

Rowley, J. (2012). Conducting research interviews. *Management Research Review, 35*(3/4), 260-271. doi:10.1108/01409171211210154

Schoute, M. (2009). The relationship between cost system complexity, purposes of use, and cost system effectiveness. *The British Accounting Review, 41*(4), 208-226. doi:http://dx.doi.org/10.1016/j.bar.2009.10.001

Simone, G. (2014). New qualitative research methodologies in management. *Management Decision, 52*(4), 662-674. doi:10.1108/MD-11-2013-0592

Striteska, M., & Jelinkova, L. (2015). *The Characteristics of Effective Performance Measurement System: Case Study Analysis*, Zakynthos Island, Greece.