



Universidade de Aveiro
Ano 2021

**CRISTINA
BALANICI**

A utilização do *Tableau de Bord* e *Balanced Scorecard* nas empresas portuguesas do setor da Construção Civil



Universidade de Aveiro
Ano 2021

**CRISTINA
BALANICI**

A utilização do *Tableau de Bord* e *Balanced Scorecard* nas empresas portuguesas do setor da Construção Civil

Dissertação apresentada à Universidade de Aveiro para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade e Controlo de Gestão, realizada sob a orientação científica da Professora Carla Marina Pereira de Campos, Professora Adjunta do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro.

dedicatória

Dedico este trabalho aos meus pais, irmão, companheiro, restante família e amigos, pelo incansável apoio ao longo do último ano.

o júri

presidente

Professor Doutor Alberto Jorge Daniel Resende Costa
Professor Adjunto, Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro

orientador

Professora Especialista Carla Marina Pereira de Campos
Professora Adjunta, Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro

arguente

Professor Doutor Jorge Manuel de Almeida Campino
Professor Coordenador Convidado S/Agregação, Universidade de Aveiro

agradecimentos

No desfecho deste capítulo da minha vida, deixo os meus sinceros agradecimentos a quem contribuiu, de diferentes formas, para a concretização deste trabalho. O meu primeiro agradecimento vai para o Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro que me acolheu durante o período da minha Licenciatura e Mestrado.

À minha orientadora, Professora Carla Marina Pereira de Campos, pela orientação, por todo o acompanhamento, pela constante disponibilidade que teve para comigo e, por todas as palavras de apoio e encorajamento ao longo da elaboração deste trabalho.

Não poderia finalizar sem agradecer a todas as pessoas mais próximas que me apoiaram incondicionalmente em todo o processo de elaboração deste trabalho com palavras de motivação e força. O meu especial agradecimento aos meus pais pela paciência, pelo amparamento, pela motivação e confiança que depositaram em mim e por estarem sempre presentes.

palavras-chave

Tableau de Bord, Balanced Scorecard, Controlo de gestão, Avaliação de desempenho, Construção Civil

resumo

A globalização impulsionou a melhoria dos sistemas de avaliação de desempenho na resposta às necessidades dos gestores e à complexidade do mundo empresarial. Efetivamente, o processo de tomada de decisão traduz um grande desafio para os gestores que governam no contexto atual, pelo que deve ser auxiliado por instrumentos de gestão, como o *Tableau de Bord* (TDB) e o *Balanced Scorecard* (BSC) que visam controlar o rumo das organizações, com a finalidade de controlar custos, criar valor e, por sua vez, obter vantagem competitiva.

O objetivo desta dissertação é aferir sobre a importância e grau de implementação das ferramentas de controlo de gestão e avaliação de desempenho, em particular do TDB e BSC, num setor de atividade que ocupa um lugar de destaque na economia portuguesa, pelas suas características peculiares, com extensas cadeias de valor e elevados níveis de consumo de recursos: o setor da construção civil.

Pela auscultação de 201 empresas construtoras portuguesas, foi possível concluir que, a utilização das ferramentas de gestão e avaliação de desempenho, com predominância para o TDB, revela-se fundamental para dotar os gestores de informação vital à tomada de decisões, de modo a garantir o crescimento organizacional e a sobrevivência no mercado. Não obstante aquele resultado, o modelo de gestão organizacional do setor da construção civil em Portugal, revelou-se parcialmente conservador, carecendo de foco estratégico, por forma a combater decisões maioritariamente de curto prazo assentes em experiências adquiridas.

keywords

Management control, Performance evaluation, Balanced Scorecard, Tableau de Bord, Civil Construction

abstract

Globalization has driven the improvement of performance measurement systems in response to the needs of managers and the complexity of the business world. In fact, the decision-making process represents a great challenge for the managers who govern in the current context, and should therefore be assisted by management tools such as the Tableau de Bord (TDB) and the Balanced Scorecard (BSC) that aim to control the direction of the organizations, with the purpose of controlling costs, creating value and in turn obtaining competitive advantage.

The aim of this dissertation is to assess the importance and degree of implementation of the management control and performance evaluation tools, in particular the TDB and BSC, in a sector of activity that occupies a prominent place in the Portuguese economy, for its peculiar characteristics, with extensive value chains and high levels of resource consumption: the construction sector.

It was possible to conclude from the hearing of 201 Portuguese construction companies that the use of management tools and performance evaluation, predominantly for TDB, is essential to provide managers with vital information to making decisions, in order to ensure organisational growth and market survival. Despite this result, the organizational management model of the construction sector in Portugal proved to be partially conservative, lacking strategic focus, in order to combat mostly short-term decisions based on lived experiences.

ÍNDICE GERAL

CAPÍTULO I - INTRODUÇÃO.....	1
1.1. Considerações iniciais	1
1.2. Objetivos da dissertação.....	2
1.3. Justificação do tema	2
1.4. Desenho da dissertação	3
CAPÍTULO II – REVISÃO BIBLIOGRÁFICA.....	5
2.1. Da contabilidade de gestão ao controlo de gestão	5
2.1.1. Evolução e importância da contabilidade de gestão	5
2.1.2. A definição e a importância do controlo de gestão	7
2.2. Ferramentas de avaliação de desempenho	10
2.3. <i>Tableau de Bord</i> e <i>Balanced Scorecard</i> – que perspetivas?	12
2.3.1. Origem e definição	12
2.3.2. Os eixos estratégicos do BSC	17
2.3.3. Como contruir um TDB ou um BSC?	20
2.4. Fatores comparativos das duas técnicas: TDB e BSC	23
2.5. O estado da arte do <i>modus operandi</i> do TDB e BSC	26
CAPÍTULO III – METODOLOGIA E CONTEXTUALIZAÇÃO DO SETOR EM ESTUDO.....	34
3.1. Enquadramento e questões de investigação	34
3.2. Amostra, recolha e tratamento de dados	35
3.2.1. Natureza do estudo.....	35
3.2.2. Metodologia de investigação.....	36
3.2.3. População e amostra	38
3.2.4. Recolha e tratamento de dados	39
3.3. Setor da Construção Civil – Contextualização	39

CAPÍTULO IV – ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS	43
4.1. Apresentação e análise dos dados	43
4.1.1. Análise de confiabilidade – Coeficiente <i>Alfa de Cronbach</i>	43
4.1.2. Características da amostra	47
4.1.3. Análise das informações financeiras e não-financeiras	51
4.1.3.1. <i>Controller</i> – Controlador de Gestão.....	51
4.1.3.2. Visão estratégica das empresas	52
4.1.3.3. Utilização e importância da contabilidade de gestão.....	53
4.1.3.4. Utilização de ferramentas de apoio à gestão	54
4.1.4. O TDB e/ou BSC nas empresas da Construção Civil	57
4.2. Principais conclusões dos resultados	68
CAPÍTULO V – CONCLUSÕES E PROPOSTAS.....	71
5.1. Considerações finais.....	71
5.2. Limitações do estudo	75
5.3. Desenvolvimentos futuros.....	75
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	77
APÊNDICE A: MENSAGEM DE CORREIO ELETRÔNICO	86
APÊNDICE B: QUESTIONÁRIO	88
APÊNDICE C: ANEXO AO QUESTIONÁRIO	95
APÊNDICE D: USO DO SPSS NO CÁLCULO DO <i>ALFA DE CRONBACH</i>	97
APÊNDICE E: TESTE DE CORRELAÇÃO DE <i>SPEARMAN</i>	106

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1 - <i>As ferramentas do controlo de gestão</i>	12
Figura 2 - <i>Os pilares do BSC</i>	19

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - <i>Antiguidade e o n.º médio de colaboradores das empresas</i>	47
Gráfico 2 – <i>Localização geográfica das empresas</i>	49
Gráfico 3 – <i>Volume de Negócios em 2019 e composição do capital</i>	49
Gráfico 4 - <i>Possibilidade de ter um Controller no futuro</i>	52
Gráfico 5 - <i>Empresas que utilizam a CG e a importância que lhe atribuem</i>	53
Gráfico 6 - <i>Empresas que não utilizam a CG e a importância concedida</i>	54
Gráfico 7 - <i>Utilização de ferramentas de avaliação de desempenho</i>	54
Gráfico 8 - <i>Utilização do TDB e/ou BSC</i>	55
Gráfico 9 - <i>Outros instrumentos de gestão utilizados</i>	56
Gráfico 10 - <i>Aplicação das ferramentas TDB e/ou BSC</i>	57
Gráfico 11 - <i>Importância de TDB e/ou BSC para a tomada de decisão</i>	57
Gráfico 12 – <i>Áreas departamentais em que as empresas aplicam TDB e/ou BSC e se sentiu maior dificuldade</i>	58
Gráfico 13 - <i>Investimento e benefícios da implementação do TDB e/ou BSC</i>	59
Gráfico 14 - <i>Satisfação dos utilizadores com as ferramentas</i>	60

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 1 - <i>Etapas de implementação do TDB</i>	20
Tabela 2 - <i>As cinco etapas de implementação do TDB</i>	21
Tabela 3 - <i>As quatro etapas de construção do BSC</i>	22

Tabela 4 - <i>Oito etapas de implementação do BSC</i>	23
Tabela 5 - <i>Pontos comuns entre TDB e BSC</i>	24
Tabela 6 - <i>Fatores comparativos entre TDB e BSC</i>	25
Tabela 7 – <i>Resumo dos estudos empíricos com propostas de implementação do TDB ou BSC</i>	32
Tabela 8 – <i>Resumo dos estudos empíricos analisados sobre a aplicação efetiva do TDB e/ou BSC</i>	33
Tabela 9 - <i>Validação dos participantes</i>	44
Tabela 10 - <i>Estatísticas de confiabilidade</i>	44
Tabela 11 - <i>Estatísticas de item de resumo</i>	44
Tabela 12 - <i>Estatísticas de escala</i>	45
Tabela 13 - <i>Estatísticas de item-total</i>	45
Tabela 14 – <i>Função dos inquiridos nas empresas</i>	50
Tabela 15 - <i>Limites do coeficiente</i>	61
Tabela 16 - <i>Relação entre a antiguidade e a utilização do TDB e/ou BSC</i>	62
Tabela 17 - <i>Coeficiente de correlação: Antiguidade</i>	62
Tabela 18 - <i>Relação entre número médio de colaboradores e a utilização das ferramentas TDB e/ou BSC</i>	63
Tabela 19 - <i>Coeficiente de correlação: Número médio de colaboradores</i>	63
Tabela 20 - <i>Relação entre a região e a utilização das ferramentas TDB e/ou BSC</i>	64
Tabela 21 - <i>Coeficiente de correlação: Região</i>	64
Tabela 22 - <i>Relação entre o VN e a utilização das ferramentas TDB e/ou BSC</i> ..	65
Tabela 23 - <i>Coeficiente de correlação: Volume de Negócios</i>	65
Tabela 24 – <i>Relação entre a composição do capital e a utilização das ferramentas TDB e/ou BSC</i>	65
Tabela 25 – <i>Coeficiente de correlação: Composição do capital</i>	66

Tabela 26 - <i>Relação entre a presença de Controller e a utilização de ferramentas TDB e/ou BSC</i>	66
Tabela 27 - <i>Coeficiente de correlação: Presença de Controller</i>	67
Tabela 28 - <i>Relação entre a importância atribuída à contabilidade de gestão e a utilização das ferramentas TDB e/ou BSC</i>	67
Tabela 29 - <i>Coeficiente de correlação: Importância atribuída à contabilidade de gestão</i>	67

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

BSC – *Balanced Scorecard*

CAE – Classificação Portuguesa de Atividades Económicas

CAE – Rev.3- Classificação Portuguesa de Atividades Económicas- Revisão 3

FEPICOP – Federação Portuguesa da Indústria da Construção e Obras Públicas

INE – Instituto Nacional de Estatística

PIB – Produto Interno Bruto

PME – Pequena e Média Empresa

RCAAP – Repositórios Científicos de Acesso Aberto de Portugal

SABI – Sistema de Análise de Balanços Ibéricos

SPSS – *Statistical Package for the Social Sciences*

TDB – *Tableau de Bord*

VN – Volume de Negócios

CAPÍTULO I - INTRODUÇÃO

1.1. Considerações iniciais

A globalização e a inovação tecnológica verificada nos últimos anos, obrigaram as empresas a inovar o seu sistema de informação por forma a promover o alinhamento com o contexto atual, extremamente competitivo. Assim, a procura cada vez mais ativa de ferramentas de gestão, reflete um comportamento perfeitamente legítimo, saudável e recorrente sob a ótica da melhoria contínua, com a finalidade de alcançar todas as metas previamente estabelecidas. E é neste contexto que os mercados têm desenvolvido inúmeras ferramentas de análise estratégica relevantes para o crescimento organizacional e alcance de melhores resultados, permitindo aos gestores a obtenção de informações úteis e atempadas para a tomada de decisões eficientes e racionais.

O processo de tomada de decisões traduz um grande desafio para os gestores que governam no contexto atual, caracterizado por uma economia globalizada, complexa e com um perfil de elevada exigência por parte dos consumidores. Neste âmbito, as ferramentas de gestão apresentam-se como instrumentos de extrema utilidade em que o ponto de partida, para obtenção de informações úteis, passa pela correta seleção de ferramentas de acompanhamento e monitorização da atividade organizacional. Neste sentido, depois de uma exaustiva análise de entre diversas ferramentas ao dispor dos gestores, considerámos importante aprofundar o estudo de duas em particular, por se demonstrarem as mais utilizadas nas empresas e, por conseguinte, as mais referenciadas na literatura científica sobre esta temática: o *Tableau de Bord* (TDB) e o *Balanced Scorecard* (BSC).

Com origem em França em meados do século XX, a ferramenta TDB é um instrumento de informação e controlo de gestão, essencialmente consubstanciado num relatório conciso que permite avaliar o desempenho, a execução dos objetivos e eventuais desvios, numa ótica de curto prazo, de forma célere e global (Quesado et al., 2012). Contudo, com base na mesma fonte, atendendo à sua antiguidade, à volatilidade dos mercados e ao aumento das expectativas das empresas, aquele instrumento tornou-se obsoleto, tendo a desatualização do TDB concedido, nos

anos de 1990, a oportunidade de desenvolver um novo modelo mais completo e adequado à realidade e às necessidades das organizações: o BSC. De acordo com Ratnaningrum et al. (2020), o seu aparecimento ofereceu às organizações a oportunidade de implementarem um sistema de medição de desempenho articulado com as estratégias definidas, de forma a permitir a identificação dos vetores que, efetivamente, criassem valor e competitividade, uma vez que permitia olhar as organizações sob quatro principais perspetivas que procurámos explorar neste trabalho de investigação: a financeira, dos clientes, dos processos internos e a de aprendizagem e desenvolvimento.

1.2. Objetivos da dissertação

A presente dissertação incidirá sobre o estudo da utilização das ferramentas de gestão TDB e BSC que permitem analisar a *performance* das organizações, em particular, nas empresas do setor português da construção civil dedicadas à construção de edifícios residenciais e não residenciais.

Assim, o principal objetivo desta investigação é procurar auscultar as empresas de construção civil sobre a utilização das ferramentas de gestão como instrumentos de análise e acompanhamento do seu desempenho através dos modelos TDB e/ou BSC.

São objetivos secundários, na fase posterior ao diagnóstico da utilização daquelas ferramentas por parte das empresas, perceber o perfil das organizações que utilizam instrumentos de gestão e se aquelas registam essencialmente preocupações de curto prazo, ou se, por outro lado ou, em complemento, incidem mais sobre os horizontes de médio/longo prazo.

1.3. Justificação do tema

Entre os vários setores de atividade existentes em Portugal, optámos por aprofundar o estudo desta temática no setor da construção civil pelo cariz peculiar que lhe confere uma posição particular na economia nacional e internacional. É inquestionável a sua importância pelo seu caráter fortemente impulsionador da economia portuguesa, com atividades marcadamente cíclicas e influenciadas pela

conjuntura económica e social de um país, com grande diversidade de elementos que o compõem, como as características dos clientes (pertencentes ao setor público ou privado, particulares ou empresariais); pelo número de empresas que integra; pela variedade de serviços, projetos e operações desenvolvidas (cada obra ou empreitada é necessariamente distinta da outra, com projetos diversificados e complexos); pelas tecnologias (que, por vezes, coexistem antigas com outras pioneiras numa mesma empreitada); pela utilização abundante da mão-de-obra, entre outros. Desta forma, é um setor que requer múltiplos recursos e que, por conseguinte, exige formas e tomadas de decisões racionais e eficientes na resposta às céleres mudanças que a envolvente empresarial exige, como a que vivemos em 2008 com a crise económico-financeira e, ao aparecimento súbito e inesperado da pandemia COVID-19 que vivemos atualmente. Em ambos os cenários é de enaltecer a evolução notória do setor e a sua capacidade de subsistência e resiliência demarcada essencialmente pelo peso que o Volume de Negócios (VN) representa na economia nacional. Utilizando como referência os valores disponíveis no Instituto Nacional de Estatística (INE, 2019), estes indicam que o setor da construção civil contribui em cerca de 6% para o VN global do país.

Nessa medida, entendemos que uma análise à avaliação de desempenho da gestão das empresas de construção civil em Portugal, poderá contribuir para enriquecer o manancial de estudos empíricos sobre esta temática, que são escassos, tanto quanto nos foi possível aferir até este momento. Desta forma, pretendemos estudar os instrumentos de avaliação de desempenho TDB e BSC no setor em apreço, fiéis que estamos às expectativas da importância daqueles modelos nos processos de melhoria das empresas com operações complexas como as que compõem o setor de atividade em apreço.

1.4. Desenho da dissertação

O desenho deste trabalho de investigação foi delineado em cinco capítulos como, de seguida, se expõe.

No atual capítulo da introdução, apresenta-se um enquadramento geral do tema, dos objetivos, a justificação e importância da temática e descreve-se a estrutura da dissertação.

No segundo capítulo procura-se visitar a bibliografia científica relevante sobre o tema, com estudos nacionais e internacionais, clássicos e recentes. Começamos por abordar a evolução e importância da contabilidade e do controlo de gestão por forma a podermos introduzir a pesquisa relativa às ferramentas de avaliação da *performance*. Por conseguinte, abordou-se, na fase posterior e, em profundidade, cada uma das ferramentas de gestão TDB e BSC, nomeadamente ao nível das suas origens, das etapas de construção de cada modelo e, dos respetivos pontos de contacto e de afastamento. Procede-se ao levantamento exaustivo do estado da arte sobre a utilização destas ferramentas em vários contextos, para podermos comparar os resultados da revisão da literatura com os do setor de construção em estudo.

No terceiro capítulo, apresenta-se a metodologia e as questões de investigação, a natureza do estudo, a amostra e o modo de recolha e tratamento dos dados, para que, no capítulo seguinte (o quarto) fosse possível efetuar a análise e interpretação dos dados recolhidos através dos questionários enviados às empresas que constituíram a amostra.

No quinto e último capítulo, apresentam-se as principais conclusões e limitações do estudo, assim como sugestões para trabalhos de investigação futuros.

Elencam-se, por fim, as referências bibliográficas e alguns anexos, nomeadamente o questionário aplicado e o respetivo guião de suporte com breves esclarecimentos acerca das ferramentas de avaliação de desempenho, e ainda alguns dados obtidos através do *software* SPSS para o cálculo do coeficiente *Alfa de Cronbach* e no âmbito da realização do teste de correlação de *Spearman*.

CAPÍTULO II – REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

2.1. Da contabilidade de gestão ao controlo de gestão

2.1.1. Evolução e importância da contabilidade de gestão

Até ao século XIX falava-se com frequência em contabilidade industrial, dada a sua origem que remontava à Revolução Industrial. Pretendia-se, naquela época, proceder essencialmente ao apuramento dos custos industriais, por via do cálculo do consumo dos principais fatores que o compunham: as matérias-primas, a mão-de-obra direta e os custos indiretos de produção ou gastos gerais de fabrico. O surgimento de equipamentos fabris mudou radicalmente a atividade produtiva e, em resultado da necessidade acrescida de sistemas de informação mais completos e transversais por parte das organizações, a contabilidade registou avanços significativos e, o conceito de contabilidade de custos ganhou maior popularidade, entre os séculos XIX e XX, uma vez que alargou o seu âmbito de análise a todos os custos, nomeadamente aos que também se relacionavam com aprovisionamentos e diversos outros consumos de índole industrial.

Segundo Scapens (2006), nos anos de 1970 a economia era orientada essencialmente por modelos matemáticos. No entanto, fruto do aumento do número de empresas, da competitividade entre elas e, em face das grandes mudanças no ambiente empresarial, foram reconhecidas lacunas, pois os modelos matemáticos já não eram suficientes para satisfazer as necessidades das organizações. A nova realidade exigia à contabilidade o respetivo acompanhamento num processo de evolução contínua, pois, de outra forma, esta perderia a sua relevância. Assim, a contabilidade de custos progrediu no sentido do alargamento do seu âmbito de estudo, e adotou nova designação: contabilidade de gestão.

Na realidade, é durante os anos de 1980 que se assiste ao grande *boom* de modelos de contabilidade de gestão, porque, até então, os avanços eram pouco significativos. Digamos que os modelos baseavam-se no cálculo do custo histórico por produto e, em função disso, era feita a avaliação dos inventários e dos

resultados. Portanto, foi na década de 80 do século XX que se atingiu o momento auge, tendo sido determinante para a viragem e mudança de paradigma que se reconheceu na contabilidade de gestão.

Os sistemas de contabilidade de gestão traduzem uma ferramenta de aperfeiçoamento que permite aos gestores sustentar as suas decisões, economicamente racionais, através do estabelecimento de padrões com uma base de fundo assente em previsões que possibilitem a deteção de eventuais desvios, minimizando os riscos, dando enfoque à estratégia que potencie a vantagem de reduzir custos futuros e melhorar a qualidade informacional. Traduz, efetivamente, um aliado saudável ao desenvolvimento de qualquer organização, já que, para além de apoiar a tomada de decisão, suporta também o planeamento e o controlo.

Burns e Vaivio (2001) argumentam que as mudanças foram impulsionadas por diversos fatores, nomeadamente, a globalização, a complexidade do mercado, o aumento da competitividade, os avanços tecnológicos e, a necessidade de fazer face à procura crescente de informação, pois os responsáveis pela gestão devem conhecer os custos e os resultados obtidos, relacionados com os objetivos pré-estabelecidos.

Desta forma, podemos considerar que, se por um lado a contabilidade de custos tinha como principal preocupação o controlo dos custos, a contabilidade de gestão preocupava-se, não só, com aquele controlo, mas também com a disponibilização de informações úteis à gestão, de modo a responder às suas necessidades e permitir tomadas de decisão fundamentadas, rápidas e eficazes. Nesta linha conceptual, Major (2009) define a contabilidade de gestão como um sistema de informação com intuito de disponibilizar informação para, fundamentalmente, se tomem decisões.

Este ramo da contabilidade tem, como objetivo primordial, a consecução de informação que permita avaliar e aperfeiçoar a *performance* organizacional; analisar a rendibilidade da entidade; conceder a informação financeira a todos os *stakeholders* e, direccionar os gestores para a tomada de decisões estratégicas e

execução dos objetivos da organização, no sentido de se promover a melhor proteção contra os resultados indesejados (Horngren et al., 2014).

É, neste sentido, primordial que a contabilidade de gestão se mantenha atualizada para que seja possível disponibilizar, em tempo oportuno, todas as informações necessárias, compostas pelos requisitos que as tornam úteis, designadamente: serem de fácil percepção, procurando mitigar “o erro”; sirvam de apoio e influenciem a tomada de decisão e a redução ou isenção de erros.

E, não obstante a contabilidade de gestão ser aplicada essencialmente às empresas industriais, dada a complexidade dos processos produtivos, estes sistemas são igualmente válidos, úteis e necessários nas empresas de prestação de serviços, comerciais, com ou sem fins lucrativos, dada a premência da mais eficiente gestão de recursos, independentemente do setor ou serviço que esteja em escrutínio.

2.1.2. A definição e a importância do controlo de gestão

Efetivamente, é num contexto de globalização e de elevada competitividade empresarial que as organizações têm sido cada vez mais pressionadas a reduzir os seus custos de produção e a incrementar a qualidade e a eficiência no seu negócio. Pudemos observar, na seção anterior, que é neste cenário que a contabilidade de gestão evoluiu e, se apresenta como um instrumento extremamente útil, uma vez que permite a recolha e tratamento de informação financeira e não financeira, para além de facultar dados quantitativos relevantes à tomada de decisões e à melhoria do desempenho da organização. Assim, como os sistemas de controlo de gestão são concebidos para facultarem regularmente informação sobre o desempenho financeiro da empresa, custos de produção, orçamentos e outros indicadores não-financeiros e, de forma a enquadrar a temática abordada na componente prática do presente trabalho de investigação, considerámos também importante estudar previamente o significado e a relevância do controlo de gestão nas empresas.

As principais funções que caracterizam a gestão são: planeamento, liderança, organização, controlo e o replaneamento. O controlo é um processo que consiste

em verificar se as atividades desenvolvidas pela organização se adequam aos seus planos previamente formulados e, em simultâneo, verificar se os objetivos da organização estão a ser cumpridos. Caso os objetivos alcançados fiquem aquém dos objetivos delineados, as organizações devem implementar ações corretivas.

Uma das primeiras definições do termo de “controlo de gestão” foi adiantada por Anthony (1965), através da sua obra “*Planning and control systems: a framework for analysis*”, em que o traduz como um método que permite aos gestores controlar o nível de otimização dos recursos, de forma a atingir os objetivos da organização onde atuam.

Anthony e Govindarajan (2007) e Otley (2003) definem os sistemas de controlo de gestão como um processo através do qual os gerentes influenciam os outros níveis hierárquicos da organização a implementarem as estratégias da organização com vista a concretizarem os objetivos estabelecidos.

Ainda, com ênfase no pensamento dos autores Anthony e Govindarajan (2007), os mesmos defendem também que o controlo de gestão assume um papel importante na medida em que todas as organizações, formadas por grupos de pessoas que têm objetivos comuns, devem ser controladas de forma a garantir o alcance das estratégias. Para os autores, o controlo de gestão envolve diversas atividades, entre as quais:

- ✓ Delinear as ações da organização;
- ✓ Estruturar as atividades de todos os níveis hierárquicos;
- ✓ Comunicar e avaliar as informações relativas à situação da empresa;
- ✓ Decidir as medidas que devem ser tomadas;
- ✓ Influenciar as pessoas a mudarem os seus comportamentos.

Emilia e Coitoru (2019), na mesma linha de parecer, mas com um toque de contemporaneidade em relação aos autores anteriores, realçam que o controlo de gestão traduz “a alavanca para acompanhar a gestão financeira e pode ser visto como um sistema piloto da organização, que intervém em todos os níveis hierárquicos e integra o conhecimento de várias disciplinas, como contabilidade, gestão financeira, *marketing*, gestão de recursos humanos e estratégias.”. À semelhança dos autores anteriores, também defendem que o controlo de gestão é

importante para garantir a prossecução dos objetivos, a medição do desempenho da organização e a análise das causas da ocorrência de desvios entre os resultados realmente alcançados e os objetivos ambicionados. Desta forma, veem estes sistemas como processos que implicam conhecer a situação da organização no momento inicial da elaboração do plano da ação e, envolve: fixar objetivos, mensurar resultados, analisar desvios e as suas causas para que seja possível corrigi-los. Para estes autores, o papel do controlo de gestão é fulcral para coordenar melhor o processo de tomada de decisão, de forma a garantir o melhor funcionamento possível de todas as estruturas funcionais da organização, sem esquecer as condições internas e externas a que está exposta. Adicionalmente, deve assegurar que os recursos sejam utilizados de forma eficiente e eficaz e, em conformidade com os interesses gerais da organização.

Para Roque et al. (2020) e Vãrzaru (2015), os sistemas de controlo de gestão permitem dotar as organizações de uma visão geral sobre a empresa, manter ou alterar padrões na atividade da organização, no sentido de fornecer aos gestores todas as informações úteis para a tomada de decisão e, *ipso facto*, alcançar os objetivos desejados. Acrescentam ainda que traduzem sistemas essenciais, na medida em que permitem aos gestores reorganizar, de forma clara, as metas e definir o cenário que a empresa pretende atingir. Por outras palavras, defendem que o sistema de controlo de gestão deve ser entendido como um fator de desenvolvimento da empresa. Contudo, aqueles sistemas têm que ser suscetíveis de funcionar em qualquer ambiente ou contexto, de modo a serem flexíveis na adaptação às circunstâncias.

A tarefa de controlo de gestão não exige necessariamente que se siga um plano de ações rígidas, pelo contrário, deve abranger ações flexíveis às diferentes circunstâncias. É que, perante alterações das condições futuras previstas, que podem surgir a qualquer momento, as ações devem ser adequadas, sendo, por isso, imprescindível que o controlo de gestão antecipe e preveja estas circunstâncias para não colocar em causa a consecução dos objetivos delineados pela organização. Neste sentido, caso exista um plano melhor do que o inicialmente

esboçado para atingir as metas, as empresas não devem excluir essa implementação, antes pelo contrário, deverão estudar hipóteses.

Nesta linha de pensamento, Otley (2016) e Otley e Soin (2014) consideram que as organizações operam em constante mudança, com um grau de incerteza muito alto e, em ambiente extremamente competitivo e que, por isso, as ações devem ser flexíveis para dar resposta às mudanças a que as organizações estão dispostas. Defendem ainda que as organizações devem estabelecer objetivos com base na sua trajetória e no ambiente em que estão inseridas.

Concluimos assim, em concordância com os vários autores revisitados anteriormente e, ainda, de acordo com o trabalho de Kaddumi e Gamazi (2020) que, num ambiente tão volátil em que as organizações estão inseridas, surge a necessidade de adotar ferramentas de gestão para medir o desempenho organizacional e melhorar o processo de tomada de decisão. É neste contexto que o controlo de gestão impulsiona processos através dos quais os responsáveis influenciam os restantes níveis hierárquicos a implementar estratégias adequadas à organização, motivando os gestores a tomarem as decisões mais eficientes e eficazes em tempo útil, a fim de promoverem o sucesso das empresas em que atuam, por via do alcance dos objetivos previamente fixados.

2.2. Ferramentas de avaliação de desempenho

O ponto de partida para a obtenção de informação útil de contabilidade e controlo de gestão, passa essencialmente pela correta seleção de ferramentas para acompanhar a atividade. Como já referido anteriormente, a tomada de decisões, até meados do século XX, estava baseada, fundamentalmente, em indicadores tradicionais. Contudo, com a globalização e a aceleração da inovação tecnológica, estes critérios revelaram-se insuficientes para responder às novas necessidades dos gestores. Impunha-se a avaliação da *performance* das organizações e, para isso, era necessário ajustar os modelos existentes, que se apresentavam, manifestamente desajustados da nova realidade.

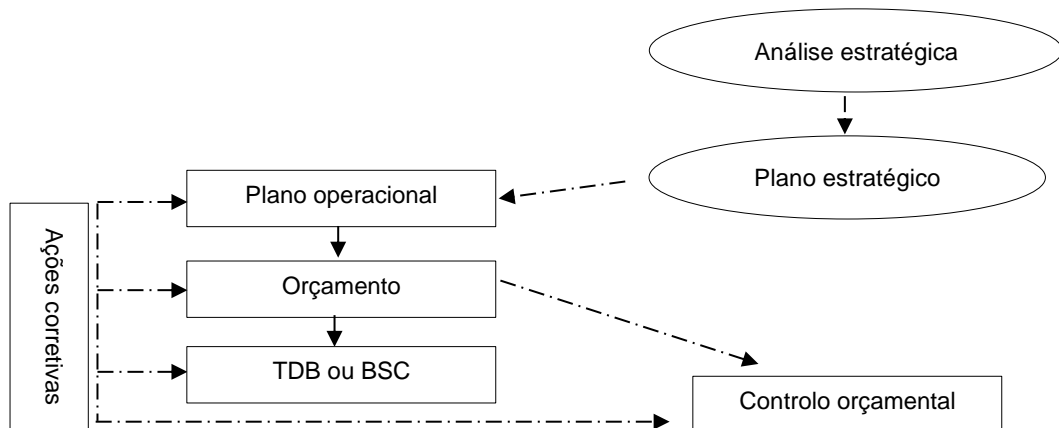
Assim, nas últimas décadas tem-se verificado uma mudança de paradigma. Para fazer face às necessidades, as empresas dispõem de instrumentos de navegação,

designados por instrumentos de pilotagem, que apoiam os responsáveis na tomada de decisões em contexto empresarial. Jordan et al. (2015, p. 42), elenca alguns instrumentos de pilotagem nomeadamente a análise e o plano estratégico (estes dois confinados à intervenção da direção), o plano operacional, o orçamento, o controlo orçamental e os *Tableau de Bord* (TDB) e *Balanced Scorecard* (BSC).

No esquema abaixo apresentado (figura 1), notamos, desta forma, a presença dos instrumentos anteriormente referidos, designadamente: a análise estratégica e o plano estratégico, que são instrumentos da área de atuação da direção. A análise estratégica implica o estudo do ambiente em que a organização atua, nomeadamente: a concorrência, a entrada de novos produtos no mercado, os clientes, os fornecedores, as forças e as fraquezas da organização, entre outros. Esta análise permite aos responsáveis da empresa delinear objetivos e a estratégia para atingir esses mesmos objetivos, formalizados num plano estratégico.

O ponto de partida para a atuação do controlo de gestão corresponde ao plano operacional no qual se define, a médio prazo, as políticas de comercialização, de investimentos, gestão dos recursos humanos e financeira. E, é na fase posterior à definição das políticas da empresa que se inicia a etapa da orçamentação, com a fixação de objetivos de curto prazo. Não obstante o estabelecimento de modelos e métricas de planeamento das atividades, os gestores necessitam também de instrumentos de acompanhamento dos resultados. O controlo orçamental traduz um desses instrumentos e visa comparar os objetivos previstos com os realizados, detetando eventuais desvios que justifiquem a implementação de ações corretivas. Os instrumentos como os TDB e BSC, permitem acompanhar os resultados, através de indicadores de gestão e de controlo, pelo que, consubstanciam duas ferramentas consideradas das mais apropriadas a um eficaz acompanhamento do desempenho organizacional, tendo, por esse aspeto, sido escolhidas para alvo de estudo da presente investigação.

Figura 1 - As ferramentas do controlo de gestão



Nota. Adaptado a partir de Jordan et al. (2015, p.42)

2.3. Tableau de Bord e Balanced Scorecard – que perspetivas?

2.3.1. Origem e definição

Com origem em França, em meados do século XX, a ferramenta TDB traduzia um importante instrumento de informação e controlo de gestão (Baker e Bessire, 2004 e Bourguignon et al., 2004). A sua utilização alargou-se, essencialmente, a partir da crise de 1929 e ainda hoje é um instrumento amplamente utilizado em diversas organizações. É, frequentemente, comparado a um painel de bordo de um avião, no sentido de fornecer todas as informações necessárias ao comandante responsável pela pilotagem do aparelho. No que concerne à navegação das organizações, permite apetrechar os interessados com as informações necessárias, de forma imediata, pois todos os responsáveis e gestores das organizações devem dispor, de forma permanente e contínua, dos comandos vitais ao exercício das suas responsabilidades.

Pezet (2009) argumenta que a história do aparecimento do TDB é turbulenta uma vez que foi sujeita a várias etapas. Numa primeira fase verificou-se o aparecimento de meros relatos escritos para transmitir informações nas organizações, sendo que, a segunda etapa, foi essencialmente marcada por incorporar, de forma cada vez mais usual, elementos estatísticos. Esta fase prognosticou o surgimento do TDB. Na terceira fase, situada entre os anos de 1950 e 1960, constatou-se o verdadeiro

aparecimento do instrumento TDB, que rapidamente progrediu para um instrumento de reporte de natureza financeira.

As empresas começaram a adaptar-se à nova realidade e, sentiu-se a necessidade da adotarem técnicas de gestão empresarial mais eficientes, para alcançar as metas desejadas. Foi nesta lógica que Silva (2013) evidenciou algumas preocupações ao nível da conformidade entre os objetivos e as medidas a adotar, para concretizar essas metas. Assim, a ferramenta TDB assumiu maior amplitude e passou a integrar vários aspetos, designadamente:

- ✓ Instrumento personalizado por cada centro de responsabilidade e gestor/responsável – ou seja, planificado em função dos objetivos mais específicos de cada responsável em prol dos objetivos gerais da firma;
- ✓ Para além dos indicadores financeiros, inaugurou a inclusão de indicadores não-financeiros - pois, em conjunto, estes indicadores ofereciam melhores condições para elaborar avaliações mais fidedignas e, por sua vez, maior segurança no ato de tomada de decisões;
- ✓ Ininterruptamente disponível, em tempo útil, satisfazendo as necessidades permanentes dos gestores.

Efetivamente, o TDB transformou-se num instrumento que potenciava o controlo permanente entre o previsto e o executado, permitindo “acompanhar a evolução da empresa, ou de um setor, atraindo a atenção sobre os fatores-chave e favorecendo o diagnóstico” (Jordan et al., 2015, p. 246). Deste ponto de vista, traduz um instrumento de comparação, sendo fundamental que, numa organização se potencie este procedimento de comparação entre os objetivos previamente estabelecidos, como referência e, os dados efetivamente alcançados, para detetar os desvios. Promover esta comparação prioriza o diálogo entre o nível hierárquico superior e os colaboradores e, a avaliação do desempenho dos subordinados, “já que se ilustra, através da evolução dos resultados, se as ações corretivas foram tomadas e oportunas” (Jordan et al., 2015, p. 247). Assim, o TDB estimula a tomada de decisão na medida em que não se limita à promoção do diálogo após a deteção de desvios, potenciando também a implementação de ações corretivas.

Para o autor Rodríguez (1999), a ferramenta TDB “configura-se como um mecanismo ideal para canalizar grande parte da informação contabilística que os gestores exigem, adotando o conceito de informação necessária e suficiente, apresentada num formato de fácil leitura e rápido uso (...)” (p.1075).

Na mesma linha de pensamento, Gallardo e Pérez (2004) definem o TDB como:

Uma ferramenta de gestão que permite sintetizar num só documento, os indicadores financeiros e não-financeiros importantes para o negócio. Estes indicadores derivam da estratégia empresarial e devem estar interligados e coerentes, pois isso determina a forma de competir (...) (p.55).

Também Quesado et al. (2012) e Bourguignon et al. (2004) qualificam o TDB como um instrumento de gestão extraordinariamente útil na medida em que, atua fundamentalmente nos pontos críticos e incentiva a mudança. Possibilita a atualização permanente da base de dados da organização e um controlo antecipado.

Por ser uma ferramenta com infinda utilidade, motiva os responsáveis na concretização dos objetivos, como clarificam Cebrián e Cerviño (2005), que enquadram os TDB em cinco ideias essenciais:

- Auxílio à tomada de decisão;
- Arquitetura simples e eficaz;
- Indicadores financeiros e não-financeiros;
- Flexibilidade perante a modificação das necessidades;
- Aumento da motivação entre os níveis hierárquicos.

A partir da década de 90 do século XX, o modelo TDB começou a ser alvo de críticas, como atestam Cebrián e Cerviño (2005) que evidenciam, como limitações, a ausência de ligação entre os vários indicadores que pretendiam controlar o cumprimento dos objetivos previamente definidos e o facto de não existir nexos de causalidade entre as variáveis-chave e a sua medição através de indicadores. Também na opinião de Bastidas et al. (2003), outra fraqueza do TDB passava pelo

facto de a técnica reforçar a predominância das medidas financeiras em detrimento dos parâmetros das medidas não-financeiras.

Efetivamente, o TDB acusava algumas fragilidades na medida em que permitia apurar somente o resultado sem contextualizar as relações de causa-efeito; limitava-se a proporcionar resultados predominantemente financeiros e evidenciava uma forte componente retrospectiva da organização, o que descorava o respetivo impacto nos resultados futuros.

Foi neste cenário de evidência de algumas lacunas do TDB que surgiu o *Balanced Scorecard* (BSC), conceito apresentado, pela primeira vez, por Robert Kaplan e David Norton em 1992, com a apresentação de um estudo que inaugurava os fundamentos conceituais deste novo modelo.

Kaplan e Norton (1992) definem o BSC como “uma ferramenta de gestão que procura dar uma visão global e integrada do desempenho organizacional (...)” (p. 71). Defendem que corresponde a um único documento que acompanha os indicadores financeiros – que medem os resultados das decisões já tomadas e, não-financeiros – que explicam as causas dos resultados e ajudam a delinear novas ações para melhorar esses resultados.

No mesmo sentido, Russo (2006), confirmou que, o facto desta nova ferramenta utilizar indicadores não-financeiros, teve um incremento decisivo no seu aparecimento, pois “os indicadores financeiros eram insuficientes como suporte dum sistema de gestão de desempenho, porque podiam suscitar comportamentos que sacrificassem a criação de valor a longo prazo (...)” (p. 11).

Emergia uma visão holística da organização, subscrita também por Drury (2005) que refere que o BSC traduz “um conjunto integrado de indicadores de desempenho derivados da estratégia organizacional, proporcionando à gestão de topo uma visão rápida, mas compreensível, de cada centro de responsabilidade organizacional” (p. 469).

Efetivamente, o BSC surgia assim como uma ferramenta que tinha, essencialmente, como objetivo avaliar e acompanhar a implementação da

estratégia e o alinhamento das decisões operacionais. Kaplan e Norton (1992), os precursores desta nova visão, entendiam vantajoso compreender todas as variáveis críticas do negócio num só documento, permitindo avaliar as relações de causa-efeito, avaliando, por conseguinte, a satisfação dos consumidores, dos processos internos e das atividades de melhoria das organizações.

Na mesma linha de pensamento, Jordan et al. (2015) definem o BSC como um instrumento de gestão que fornece aos gestores uma visão global e integrada do desempenho organizacional.

Em complemento a esta definição, Esposto et al. (2020) consideram que a ferramenta BSC é uma das mais simples e abrangente para o processo de avaliação do desempenho. Esta ferramenta permite um alinhamento entre os objetivos e a estratégia e, cria condições para que essa estratégia seja adaptada em função da evolução dos indicadores em tempo real. Oferece uma visão alargada sobre o desempenho da organização, facilitando assim a tomada de decisão, mesmo num contexto de rápida mutação do meio envolvente. O BSC funciona como um sistema de alerta para os responsáveis da gestão, focalizando as suas atenções nos fatores críticos do sucesso, bem como nos desvios para que estes sejam minimizados. Outra vantagem do modelo relaciona-se com o facto de promover a coordenação e a comunicação na organização, proporcionando critérios de avaliação da eficiência da tomada de decisão por parte dos responsáveis hierárquicos, traduzindo-se, assim, num tipo de gestão sustentável.

Efetivamente, o aparecimento da ferramenta BSC ofereceu às organizações a oportunidade de se afastarem dos modelos tradicionais e implementarem um sistema de medição do desempenho organizacional articulado com estratégias definidas, que lhes permitia identificar o que realmente criava valor e competitividade.

Russo (2005) menciona várias características deste modelo, na medida em que:

- ✓ Promove a comunicação e o alinhamento entre os diversos intervenientes;

- ✓ Selecciona os indicadores mais relevantes de forma a focar a atenção dos responsáveis naqueles que são efetivamente essenciais para a implementação da estratégia;
- ✓ Fornece uma apreciação resultante das ações tomadas e dos resultados alcançados, de forma a auxiliar a revisão da estratégia, permitindo compreender se aquela é ou não a mais apropriada, consoante as metas pretendidas;
- ✓ Focaliza a gestão na estratégia da organização, traduzindo-se, posteriormente, em objetivos, iniciativas e indicadores organizados em diversas perspetivas.

Nesta última aceção Russo (2005) corrobora o pensamento de Kaplan e Norton (1992) na convicção de que o BSC transmite a visão e a estratégia da organização considerando, não só, indicadores financeiros, como também operacionais, a satisfação do cliente, os processos internos e a aprendizagem e desenvolvimento, assumindo estas quatro áreas, uma natural relação de causa-efeito como podemos observar na seção seguinte.

2.3.2. Os eixos estratégicos do BSC

Efetivamente, segundo Kaplan e Norton (1992), o BSC fornece aos gestores uma visão global da *performance* e, permite refletir a estratégia de uma organização num conjunto de objetivos e indicadores de desempenho estruturados em quatro eixos estratégicos essenciais, um deles, de caráter financeiro e, os restantes, de cariz não financeiro, designadamente: clientes, processos internos e aprendizagem e desenvolvimento (figura 2).

Perspetiva dos clientes: No vetor dos clientes impõe-se a seguinte questão: como veem os clientes as organizações?

A presente perspetiva tenciona avaliar a relação da empresa com os seus clientes que, conforme refletem Fagundes et al. (2009), devem ter, na sua base, a identificação de segmentos de clientes ou mercados suportados nos principais elementos-chave: níveis de satisfação e lealdade, de retenção e captação, lucratividade dos clientes, serviços pós-venda e garantias. Estes indicadores são cruciais uma vez que fornecem uma apreciação dos processos internos

desenvolvidos e dos consequentes resultados, a fim de melhorá-los continuamente e garantir a satisfação do cliente.

Perspetiva dos processos internos: Como é que nos podemos distinguir da demais concorrência?

No que concerne ao prisma dos processos internos, a tônica assenta agora na forma como as empresas se podem distinguir da concorrência. Com o objetivo de avaliar o desempenho dos processos, esta perspetiva tem como finalidade identificar aqueles que são críticos de modo a desenvolvê-los e, assim, atrair, reter e satisfazer os clientes e, ainda, criar valor para os detentores do capital.

Perspetiva da aprendizagem e desenvolvimento: Como podemos continuar a melhorar e a criar valor?

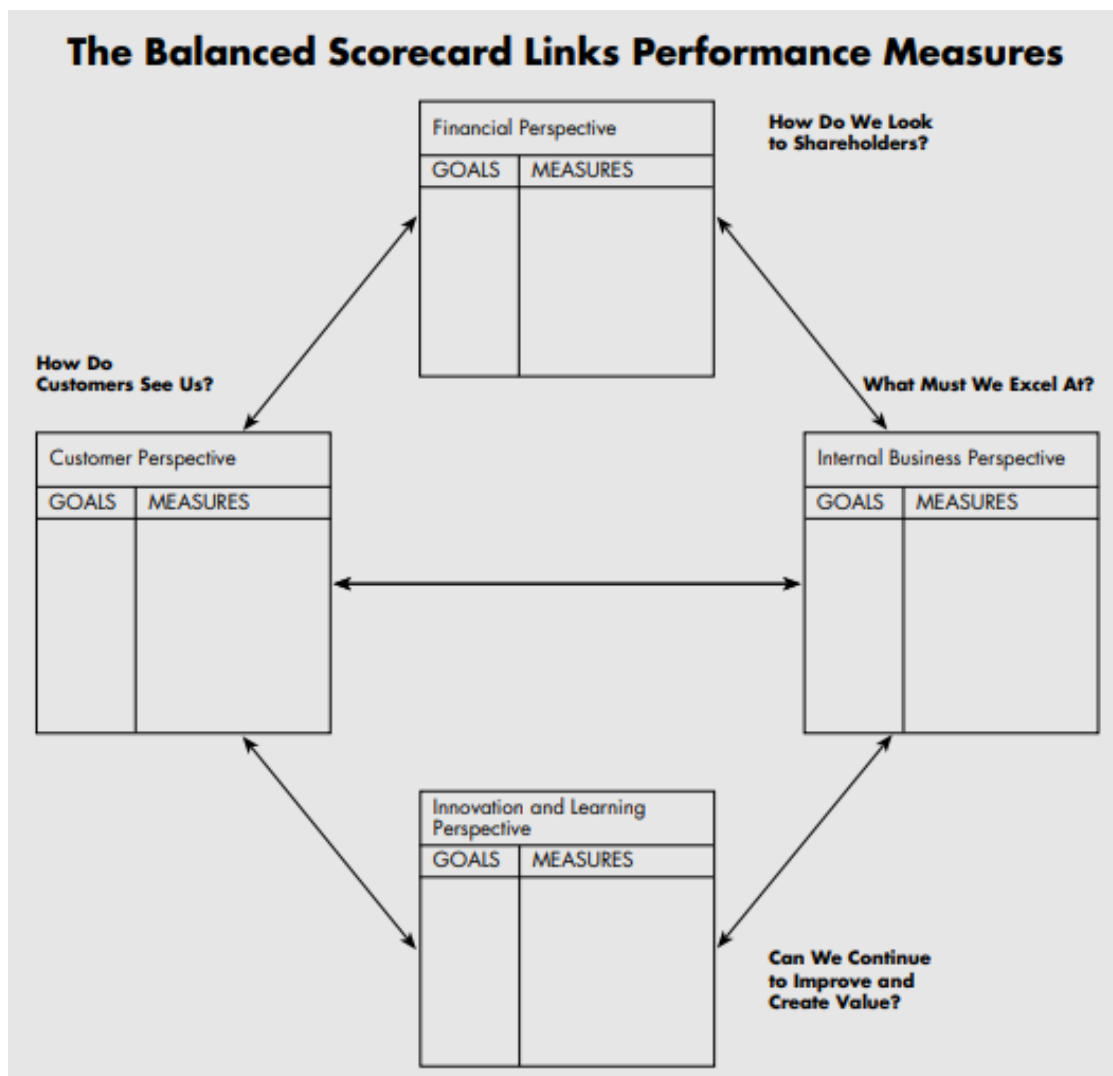
A perspetiva da aprendizagem e desenvolvimento ressalta a necessidade de processos de melhoria contínua e da permanente criação de valor para as organizações. Este vetor visa avaliar a capacidade da empresa na criação de condições que garantam o crescimento e a sustentabilidade organizacional. Na ótica de Kaplan e Norton (1996) a base da aprendizagem e desenvolvimento das organizações reside, essencialmente, nas pessoas e nos procedimentos, ou seja, os autores defendem que os processos serão bem-sucedidos se os recursos humanos possuírem as competências adequadas e necessárias. Ressaltam ainda que essas *skills* são adquiridas nomeadamente através de formações e de trabalho desenvolvido em equipa, o que, por sua vez, estimula o diálogo e a motivação das pessoas. A filosofia deste prisma promove o crescimento individual e organizacional permitindo o alinhamento dos colaboradores em prol de um bem comum e, assim, alcançar os resultados desejados.

Perspetiva financeira: Como podemos maximizar o valor dos investidores?

O vetor financeiro assenta na preocupação com a maximização do valor para os investidores. Esta perspetiva propõe avaliar o desempenho da empresa no que respeita à rentabilidade e ao retorno do capital investido, tendo como finalidade orientar as organizações para a melhoria da eficiência e otimização dos recursos

disponíveis, mantendo sempre viva a correlação entre os objetivos de médio e longo prazo e a estratégia definida.

Figura 2 - Os pilares do BSC



Nota. A partir de Kaplan e Norton (1992, p.72)

As perspetivas supramencionadas, fazem parte da origem da ferramenta BSC que surgiu em 1992, nos EUA e na exposição acabada de encetar, que procurámos explorar. Contudo, esta ferramenta pode e deve ser adaptada em função de cada entidade e na medida das respetivas necessidades de gestão. Isso leva-nos a concluir que o BSC não é uma ferramenta estática, antes pelo contrário, traduz um instrumento extraordinariamente dinâmico e, em constante desenvolvimento, com o objetivo de aperfeiçoar a aprendizagem desde o seu aparecimento.

Certos de que a ferramenta BSC, criada sensivelmente há três décadas, não é a mesma, na realidade de hoje, na medida em que cada entidade procura ajustar as perspetivas embrionárias do modelo à sua realidade, a verdade é que este instrumento continua a ser amplamente adotado pelas organizações e tem dado provas de grande robustez na sua aplicação quando possibilita sistematicamente o alcance de níveis de desempenho inovadores na prossecução dos objetivos delineados.

2.3.3. Como contruir um TDB ou um BSC?

A implementação de qualquer ferramenta de gestão é um processo que envolve um conjunto de etapas que poderão divergir em conformidade com as necessidades de cada entidade.

No caso do instrumento TDB, Jordan et al. (2015) sugere que a conceção deste instrumento seja executada através da metodologia OVAR, que assenta nos seguintes pilares: **O**bjetivos, **V**ariáveis, **A**ções e **R**esultados. Este modelo consiste em cinco etapas, detalhadamente:

Tabela 1 - Etapas de implementação do TDB

N.º	Nome da etapa	Descrição
Etapa 1	Determinação do organograma	Atribuir responsabilidades aos gestores
Etapa 2	Determinação dos objetivos e variáveis-chave	Perceber as áreas de atuação que impedem a concretização dos objetivos e adotar ações corretivas
Etapa 3	Escolha de indicadores	Recolha de indicadores para avaliar os resultados e os recursos utilizados na concretização dos objetivos
Etapa 4	Recolha de informações	Acesso às informações para valorizar os indicadores escolhidos
Etapa 5	Construção e regras de utilização	Informações em tempo útil para a tomada de decisões. Promoção da clareza e objetividade para facilitar a leitura dos números

Nota. Elaboração própria a partir de Jordan et al. (2015, p. 252)

Fernandez (2013) aconselha que a implementação do TDB também seja baseada em cinco etapas, no entanto estas não coincidem totalmente com a metodologia proposta por Jordan et al. (2015) na medida em que, entre outros aspetos, o ponto de partida do modelo deste último autor, reside na atribuição de responsabilidades aos gestores, com o desenho do organograma da organização e, para Fernandez (2013), a instituição de estratégias na delineação do caminho para o progresso, traduz a primeira etapa de todo este processo. Os procedimentos aconselhados, por estes dois autores, têm em comum a determinação das áreas de atuação para atingir os objetivos instituídos e, a seleção de indicadores apropriados à realidade organizacional para avaliar os resultados alcançados.

Tabela 2 - As cinco etapas de implementação do TDB

N.º	Nome da etapa	Descrição
Etapa 1	Escolher os caminhos para o progresso	Instituir estratégias para alcançar objetivos
Etapa 2	Determinar pontos de intervenção	Pontos críticos das organizações que possam ser aperfeiçoados e acrescentar valor
Etapa 3	Selecionar os objetivos	Através da definição dos objetivos é exequível definir os limites da ação
Etapa 4	Selecionar os indicadores	Selecionar os indicadores mais adequados tendo em conta os objetivos organizacionais e o contexto
Etapa 5	Estruturar o TDB	Inclusão de indicadores escolhidos pelos próprios responsáveis

Nota. Elaboração própria a partir de Fernandez (2013, p.11)

Já para Cebrián e Cerviño (2005), o procedimento de formulação do TDB compreende apenas duas fases, encontrando-se, a primeira, na determinação e fixação dos objetivos, devendo os mesmos ser levados a cabo mediante a definição das variáveis-chave e, a segunda, na escolha dos indicadores adequados à realização do controlo. Desta forma, podemos constatar pela análise das informações descritas acima que, os procedimentos aconselhados pelos três autores têm em comum a fixação de objetivos e a escolha dos indicadores na concretização daqueles objetivos propostos à *priori*.

Quanto ao BSC, também há vários autores que propõem diferentes metodologias de implementação. Kaplan e Norton (2007) e Cebrián e Cerviño (2005) sugerem que a implementação da ferramenta seja feita em quatro etapas diferentes, conforme a tabela abaixo exemplificada.

Tabela 3 - As quatro etapas de construção do BSC

N.º	Nome da etapa	Descrição
Etapa 1	Tradução da visão	Visa estabelecer a relação entre a visão e a estratégia da organização
Etapa 2	Comunicação e ligação	Comunicar a estratégia à organização e instituir a relação entre os objetivos individuais e os objetivos gerais da organização, para garantir o devido alinhamento
Etapa 3	Planeamento de negócio	Definição das prioridades e destinar recursos necessários. Após a fixação dos objetivos, é necessário alocar os meios monetários, recursos humanos e infraestruturas em conformidade com o que foi planeado
Etapa 4	Feedback e aprendizagem	Transformar a gestão estratégica num processo em constante aperfeiçoamento. Os <i>feedbacks</i> são fundamentais para o crescimento

Nota. Elaboração própria a partir de Cebrián e Cerviño (2005, p.14); Kaplan e Norton (2007, p.1)

De acordo com os autores, o processo de implementação do modelo BSC é bastante complexo, uma vez que carece de elevados recursos humanos e financeiros. Desta forma, estes fatores constituíram um entrave à implementação do modelo BSC em muitas empresas que não dispõem dos recursos necessários.

Bernardo (2009) também sugeriu uma metodologia de implementação da ferramenta BSC, tendo acrescentado mais quatro etapas relativamente à sugestão apresentada por Kaplan e Norton (2007) e Cebrián e Cerviño (2005) pelo que, o modelo deve seguir, não apenas quatro, mas oito fases essenciais (ver tabela 4). Não obstante a carga de complexidade envolvida, esta sugestão, apresenta pontos de contacto com a metodologia proposta pelos autores atrás mencionados, nomeadamente, no que concerne ao estabelecimento da visão organizacional e à comunicação da estratégia na promoção do alinhamento entre os vários níveis hierárquicos. Observa-se alguma concordância no que respeita à última etapa, ao

nível da recolha de informação ou *feedback* para verificar a ocorrência de desvios nos objetivos pré-determinados.

Tabela 4 - Oito etapas de implementação do BSC

N.º	Nome da etapa	Descrição
Etapa 1	Missão e visão	Identificação da missão e visão organizacional como razão de existência da entidade
Etapa 2	Organograma da empresa	Deve ser delimitado, de forma clara, a estrutura formal da organização, mostrando a hierarquia e as relações de comunicação existentes
Etapa 3	Fatores chave	Determinação dos fatores chave a medir
Etapa 4	Indicadores de performance	Selecionar os indicadores (KPI) relevantes e que estejam relacionados com a estratégia estabelecida
Etapa 5	Medidas corretivas	Recolha da informação
Etapa 6	Identificação de desvios	Definição de objetivos
Etapa 7	Definição dos objetivos	Avaliar se os objetivos pretendidos foram efetivamente concretizados. Nesta fase, é possível identificar eventuais desvios
Etapa 8	Recolha da informação	Perante a observância de desvios, deve-se proceder à adoção de medidas corretivas para minimizar os desvios e prevenir futuramente

Nota. Elaboração própria a partir de Bernardo (2009, p.51)

2.4. Fatores comparativos das duas técnicas: TDB e BSC

Tendo em conta os defensores das duas técnicas, concluímos que existem perspetivas distintas que suportam, por um lado, elementos comuns (tabela 5) e, por outro, fatores que as distinguem e complementam simultaneamente (tabela 6) no contraponto das fraquezas e vantagens das duas ferramentas de avaliação de desempenho.

Tabela 5 - Pontos comuns entre TDB e BSC

Pontos de contacto	TDB	BSC
Medir o desempenho organizacional	Jordan, et al. (2015) Quesado et al. (2012) Bourguignon et al. (2004)	Esposito et al. (2020) Ratnaningrum et al. (2020) Jordan, et al. (2015) Kaplan e Norton (1992)
Presença de indicadores financeiros e não-financeiros	Cebrián e Cerviño (2005) Gallardo e Pérez (2004) Bastidas et al. (2003)	Russo (2005) Kaplan e Norton (1992)
Informação sintetizada e em tempo útil	Jordan et al. (2015) Cebrián e Cerviño (2005) Bastidas et al. (2003)	Esposito et al. (2020) Russo (2005) Kaplan e Norton (1992)
Adaptado por centro de responsabilidade	Cebrián e Cerviño (2005) Rodríguez (1999)	Russo (2005)
Auxiliar ao processo de tomada de decisão	Jordan, et al. (2015) Cebrián e Cerviño (2005)	Jordan, et al. (2015)
Reforço da comunicação	Jordan, et al. (2015)	Kaplan e Norton (2007) Cebrián e Cerviño (2005)
Identificação dos fatores chave de sucesso	Jordan et al. (2015) Fernandez (2013) Quesado et al. (2012) Bourguignon et al. (2004)	Bernardo (2009) Fagundes et al. (2009) Russo (2005)
Deteção de desvios	Jordan, et al. (2015) Quesado et al. (2012) Bourguignon et al. (2004)	Bernardo (2009) Kaplan e Norton (2007) Cebrián e Cerviño (2005) Russo (2005)

Nota. Elaboração própria com base na revisão da literatura

Da mesma forma que importa apresentar as semelhanças é, também, relevante identificar os fatores que distinguem os dois instrumentos que, muitas vezes, são complementares entre si na obtenção de melhores resultados. Na tabela 6 são apresentadas algumas dissemelhanças sustentadas nos estudos de Jordan et al. (2015), Quesado et al. (2012), Pezet (2009), Cebrián e Cerviño (2005), Baker e Bessire (2004), Bourguignon (2004), Cebrián e Cerviño (2004), Bastidas et al. (2003) e Kaplan e Norton (1992):

Tabela 6 - Fatores comparativos entre TDB e BSC

Fatores comparativos	TDB	BSC
Origem	1920, Século XX – França	1992, Século XX – EUA
Era digital	Desenvolvido durante uma época em que os sistemas de informação computadorizados eram quase inexistentes	Desenvolvido na era das novas tecnologias
Propósito	Monitorização de informações contabilísticas	Divulgação da estratégia da empresa
Criação do modelo	A partir dos objetivos	Em função das estratégias
Definição de objetivos	Objetivos estabelecidos livremente pelos gestores	Objetivos estabelecidos com base nas quatro dimensões: financeira, clientes, processos, aprendizagem e crescimento
Posicionamento na hierarquia	Orientado para o nível operacional	Orientado para a gestão de topo
Tempestividade	Curto prazo	Médio/longo prazo
Projeção temporal	Acompanhamento de resultados históricos	Traça o caminho a seguir para alcançar a visão do negócio
Ênfase	Parcial: oferece uma visão parcial da organização	Integrador: oferece uma visão holística, da organização como um todo
Fatores condicionantes	Baseia-se no conceito de “fator-chave”	Baseia-se no conceito de “fator crítico”
Relação causa-efeito	Ausência de relações causa-efeito	Presença de relações causa-efeito
Indicadores considerados	Indicadores financeiros, e, posteriormente, não-financeiros	Indicadores financeiros e não-financeiros
Seleção dos indicadores	Com base na experiência	Com base nas relações de causa-efeito

Nota. Elaboração própria com base na revisão da literatura

2.5. O estado da arte do *modus operandi* do TDB e BSC

Ao avanço da investigação em estudo sobre a utilização das ferramentas TDB e BSC, impunha-se, agora, o conhecimento, mais profundo, do relato empírico da operacionalização destes modelos. Para isso, foi consultada a base de dados dos Repositórios Científicos de Acesso Aberto de Portugal (RCAAP) num trabalho de revisão de literatura, mais recente, a nível nacional, com principal incidência no intervalo temporal 2014-2020. Não obstante o âmbito conservador do nosso estudo, não quisemos restringir a nossa análise apenas a estudos nacionais e procurámos, igualmente, literatura internacional, de modo a enriquecer o nosso trabalho de investigação.

Quanto à técnica TDB e, atendendo à investigação realizada por Silva (2018a), procurou-se perceber que metodologias de controlo de gestão, particularmente aquela, eram utilizadas pelas empresas portuguesas, sem restrição de setor. A amostra era composta por 200 empresas em que, mais de metade, confirmaram que utilizavam a ferramenta TDB e a consideram muito importante.

Zouidi (2013) estudou a utilização do TDB, o seu impacto na melhoria do desempenho e, o grau de satisfação com a utilização da ferramenta. A amostra escolhida integrou 21 entidades do setor público marroquino e ressaltou que a maioria daqueles organismos utilizava o TDB e tinham uma perceção positiva do impacto da sua utilização no desempenho.

Com vista a elaborar uma proposta de TDB nas respetivas empresas foram realizados os estudos de casos de Oliveira (2018), Manteigas (2016) e Guetibi e El Hammoumi (2015). Com a utilização desta ferramenta, os autores pretendiam impulsionar a redução das incertezas e dos riscos associados às tomadas de decisões, o acesso veloz às informações pertinentes, a promoção da eficiência e a melhoria da comunicação interna. O TDB concebido consistia apenas numa proposta, para eventual realização futura, com as inúmeras vantagens associadas.

No que concerne a algumas propostas recentes de conceção e implementação da ferramenta BSC a uma determinada realidade e, em situações específicas,

analisámos os trabalhos de Matos (2020), Nascimento (2020), Pardal (2020), Campelo (2019) e Vieira (2019), cujos contornos científicos ilustramos de seguida.

Num caminho de investigação qualitativa com recurso a estudos de caso, Nascimento (2020), por exemplo, perspetivou a concetualização do BSC para empresas do setor dos biocombustíveis em Portugal. A amostra do estudo resumiu-se a cinco empresas, com as quais foram realizadas entrevistas semiestruturadas com o objetivo de produzir informação de suporte que permitisse, no futuro, implementar esta ferramenta de gestão.

Na mesma linha de pensamento, Pardal (2020) estudou a construção de um modelo de BSC numa PME pertencente ao setor agrícola. Com recurso à metodologia seguida por Nascimento (2020), o autor concluiu que a ferramenta BSC era profícua para a empresa em causa, uma vez que permitia a apresentação de informações de forma mais célere e fornecia uma visão global num horizonte de longo prazo, o que possibilitava ambicionar objetivos e progredir.

É visível a atual tendência de estudos empíricos mais focados na realidade específica de cada entidade. Quem o confirma é também Matos (2020) que procurou estudar a conceção de um BSC numa empresa do setor veterinário, potenciando, através de entrevistas aos responsáveis pelo departamento financeiro, a análise da situação da empresa e a posterior apresentação de uma sugestão de um modelo BSC. O projeto tornou-se uma mais-valia para a entidade, na medida em que permitiu evidenciar a utilidade daquele instrumento que respeitou à sintetização da informação, o que impulsionou melhorias na gestão e a implementação de procedimentos de otimização de recursos e a obtenção dos resultados desejados.

Também no setor da construção civil, os estudos de Campelo (2019) e Vieira (2019) evidenciaram fortes potencialidades da ferramenta BSC. Uma vez mais, a técnica de estudos de caso foi utilizada, com recurso a entrevistas semiestruturadas aos sócios/administradores das entidades, no processo de auscultação dos elementos essenciais à construção destes modelos, em contraponto com a realidade de cada empresa. Em ambos os trabalhos, os modelos produzidos foram positivamente

acolhidos pelos responsáveis das organizações uma vez que realçaram, por um lado, o caminho a percorrer para a obtenção dos objetivos e, por outro, permitiram a análise de desempenho organizacional com a eficácia no processo de tomada de decisões. De ressaltar alguns obstáculos evidenciados no trabalho de campo encetado por Campelo (2019) que identificou, na empresa alvo de estudo, um modelo de gestão organizacional obsoleto, baseado apenas em experiências vividas, pelo que se revelava premente a necessidade de implementação de uma ferramenta que auxiliasse a definição da estratégia e o acompanhamento da *performance* da organização. Ambas as investigações ficaram circunscritas à conceção teórica do BSC, tendo ficado, por concretizar, a respetiva implementação e avaliação; etapas que integraram as pistas de investigação futura dos autores.

Em complemento aos possíveis caminhos de investigação científica evidenciados por Campelo (2019) e Vieira (2019), encontrámos na literatura científica sobre esta matéria, alguns estudos que se debruçaram sobre a implementação do modelo BSC: Carvalho (2020), Ayoup (2018), Gomes e Saraiva (2019), Silva (2018b) e Othman et al. (2008).

Com o foco em duas microentidades do setor do turismo, instaladas em Portugal e em Cabo Verde, Carvalho (2020) procurou realizar uma análise comparativa da implementação do instrumento BSC com recurso a métodos qualitativos. Concluiu, surpreendentemente, que a implementação foi um processo relativamente simples e trouxe inúmeras vantagens às empresas, nomeadamente ao nível do aumento da produtividade, do Volume de Negócios (VN) e da satisfação dos clientes. Além disso, testemunhou uma mudança na filosofia de gestão e na interação dos colaboradores com as empresas.

Na mesma linha de pensamento, Gomes e Saraiva (2019) procederam à avaliação da implementação e utilização da ferramenta BSC numa PME inserida no setor têxtil. Concluíram que a utilização do BSC foi bem-sucedida na medida em que permitiu alavancar os resultados financeiros e a produtividade, para além de ter melhorado a satisfação dos clientes e ter favorecido a comunicação interna na organização. Estes resultados vêm corroborar o estudo de Ayoup (2018), que mostra a evidência da aplicação do BSC, como um robusto instrumento de

comunicação entre os vários níveis hierárquicos de uma organização sediada na Malásia. A confirmar a utilidade desta ferramenta de gestão, também Silva (2018b) implementou o BSC numa empresa de construção civil em Leiria. Os resultados do estudo de caso revelam que a implementação foi muito vantajosa para a empresa, pois permitiu melhorar a avaliação da *performance* da organização e o alinhamento da estratégia organizacional com os objetivos ambicionados. O autor ressalta ainda a simplicidade e a facilidade de perceção em todo o processo de implementação do modelo.

Em sentido oposto aos estudos acabados de expor, o trabalho de Othman et al. (2008) ressalta que a implementação da metodologia BSC nem sempre é linear. O estudo de caso realizado numa empresa de telecomunicações da Malásia evidenciou problemas relacionados com as próprias limitações da ferramenta; deficiências no sistema de gestão da organização e aspetos que comprometeram a utilidade e o benefício potencial do modelo, relacionados, frequentemente, com a própria cultura do país.

A abordagem ao *modus operandi* das duas técnicas de avaliação de desempenho em simultâneo, TDB e BSC, foi detetada em alguns estudos recentes. Najdawi (2020), por exemplo, desenvolveu um estudo comparativo de várias abordagens de medição de desempenho na indústria hoteleira do Reino Unido, tendo concluído que, a maior parte dos hotéis ainda utilizavam medidas tradicionais. De notar a evidência e foco no BSC que, como desenha o seu alicerce na visão, estratégia e competitividade das organizações, enaltece alguma superioridade e preferência face a outras técnicas de avaliação de desempenho, nomeadamente, o TDB. Outras vantagens ligadas ao BSC apontaram para um maior equilíbrio entre as medidas internas e externas a encetar e, a maior eficiência na compreensão das interligações com a organização.

Ainda no setor hoteleiro, mas circunscrito ao caso português, Nunes e Machado (2014) estudaram os métodos de avaliação da *performance* numa amostra de 275 hotéis, de quatro e cinco estrelas. Dos inquéritos e entrevistas efetuadas, concluíram que o método menos utilizado pelo setor hoteleiro português é o BSC.

Num universo das 500 maiores empresas nacionais, em termos de VN, sem especificação de setor, Machado e Fortunato (2018) evidenciam que a técnica mais utilizada é o TDB em detrimento do BSC (aspecto já corroborado por Nunes e Machado, 2014).

No setor da saúde, Mesquita et al. (2018) desenvolveram um trabalho sobre os modelos de planeamento e controlo de gestão, utilizando uma amostra de quatro hospitais do grande Porto. Concluiu-se que todas as entidades pertencentes à amostra utilizavam o modelo TDB tendo sido, no entanto, detetada a utilização do BSC em duas das entidades da amostra, mecanismo que se encontrava em curso e com o objetivo de alargamento às restantes entidades.

Di Vaio e Varriale (2018), na sequência da crescente preocupação com a sustentabilidade ambiental, desenvolveram uma proposta de ferramentas com o propósito de enfatizar estratégias de gestão na indústria portuária. Identificaram o TDB e o BSC com o objetivo de defrontar o desafio da sustentabilidade, tendo concluído que estes instrumentos são úteis por permitir avaliar, medir e controlar os processos organizacionais de forma a possibilitar o crescimento e a competitividade do setor e, simultaneamente, otimizar os custos relacionados com o respeito pelo ambiente.

Em suma, após exaustiva análise da literatura revisitada conclui-se que o TDB é ainda uma ferramenta amplamente utilizada e considerada de vital importância, em virtude dos seus benefícios maioritariamente intrínsecos. Não obstante estas vantagens, o TDB, quando comparado com a ferramenta mais recente BSC, ainda carece de algumas limitações, observando-se, na literatura aplicada, com inúmeros estudos de caso sobre esta matéria, uma tendência crescente na utilização do BSC pela sua eficiência, nomeadamente no que concerne ao desempenho das organizações e ao alcance da estratégia. São poucas as empresas que registam baixos índices de insatisfação na aplicação do BSC dado o elevado nível de sucesso na sua conceção e implementação. Não descurando algumas limitações que os especialistas ressaltam, os benefícios demonstraram-se francamente superiores aos obstáculos encontrados. Neste sentido e, por ser uma ferramenta mais atual, concluímos que é inequívoca a sua importância como ferramenta de

sucesso na avaliação do desempenho organizacional. Todavia, a revisão de literatura é um pouco escassa, uma vez que muitas das investigações resultam de estudos de casos, o que, não descurando a sua importância ajustada à composição do tecido empresarial português, não nos oferece a liberdade de generalizar os resultados.

Na tabela abaixo (tabela 7), apresentamos a sistematização de diversos estudos identificados sobre propostas de implementação das técnicas TDB ou BSC, sendo que em nenhum desses casos as propostas foram colocadas em prática. Foram apresentadas algumas das principais ideias-chave dos modelos propostos. Quanto à ferramenta BSC, verificámos que na maioria dos estudos, os modelos concebidos respeitaram o modelo tradicional apresentado por Kaplan e Norton em 1992 constituído pelas quatro perspetivas embrionárias: financeira, clientes, processos internos e aprendizagem e crescimento. Apenas um estudo encontrado revela ter incluído uma perspetiva adicional, adequada à sua atividade. Isto revela, conforme já referido, que esta ferramenta é flexível consoante as necessidades e cada realidade organizacional.

Todas as propostas apresentadas consistiram em definir objetivos estratégicos, elaboração de mapas estratégicos, seleção de indicadores financeiros e não-financeiros, elaboração de mapas estratégicos e apresentação de uma proposta de modelo.

Quanto à ferramenta TDB, em todos os estudos analisados os autores ressaltam a necessidade de identificar os objetivos operacionais e as preocupações de cada centro de responsabilidade e, em função disso, criar modelos que permitam dar a conhecer os resultados obtidos, os resultados esperados e os desvios para que se seja possível proceder à implementação de ações corretivas em tempo útil.

Relativamente aos estudos onde se observou a implementação efetiva das ferramentas TDB e/ou BSC, são também apresentados, na tabela 8, os principais autores desta temática, a(s) técnica(s) utilizada(s), a amostra e, na última coluna, os principais resultados obtidos com a implementação.

Tabela 7 – Resumo dos estudos empíricos com propostas de implementação do TDB ou BSC

Autor	TDB/ BSC	Metodologia e universo do estudo	Proposta de implementação
Matos (2020)	BSC	Projeto-empresa no setor veterinário	<p>O projeto foca-se no desenvolvimento da estratégia (definição da missão, visão e valores) e respetiva tradução em objetivos e metas de fácil perceção para todos os colaboradores. Neste sentido:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Definiram-se objetivos estratégicos tendo em conta as 4 perspetivas embrionárias do BSC; ▪ Elaboraram-se -se mapas estratégicos que permitissem ver a estratégia através de relações de causa-efeito; ▪ Estabeleceram-se indicadores financeiros e não-financeiros; ▪ Definiram-se iniciativas estratégicas tendo em conta os objetivos estratégicos.
Nascimento (2020)	BSC	5 empresas do setor dos biocombustíveis	Tendo em conta os valores e a visão das empresas típicas deste setor, às 4 perspetivas conhecidas do BSC, foi adicionada a “sustentabilidade ambiental”. E, com base nestes pilares, determinaram-se os objetivos organizacionais, elaborou-se um mapa estratégico, foram apresentados indicadores de <i>performance</i> e estabeleceram-se iniciativas estratégicas.
Pardal (2020)	BSC	Estudo de caso no setor agrícola	Os modelos BSC foram elaborados com base nos 4 pilares tradicionais e não foram identificadas necessidades adicionais de adaptação. Os autores instituíram objetivos alinhados com as estratégias organizacionais, perspetivando análises, financeiras e não-financeiras, sobre a organização a todo o momento. Elaboraram um mapa estratégico, propuseram indicadores e definiram iniciativas estratégicas. Por fim, esboçaram um BSC para simplificar a comunicação da estratégia aos colaboradores. Estes projetos tiveram como objetivo primordial oferecer uma visão geral da <i>performance</i> organizacional.
Campelo (2019)	BSC	Estudo de caso no setor da construção civil	
Vieira (2019)	BSC	Estudo de caso no setor da construção civil	
Oliveira (2018)	TDB	Estudo de caso no setor do comércio	Para desenvolver o modelo TDB, numa primeira fase, os autores começaram por estudar a estrutura da respetiva organização e identificaram os objetivos operacionais de curto prazo e principais preocupações de cada departamento. De seguida, selecionaram-se indicadores e definiram-se critérios de avaliação. Foram apresentados os modelos TDB para diversas áreas da empresa, no primeiro estudo para a área comercial, administrativa e recursos humanos; e no segundo estudo para a área operacional, comercial e da direção. Nos modelos criados foi possível verificar os objetivos estabelecidos, as metas e os resultados atingidos no mês homólogo e as expetativas resultantes da tomada de decisão.
Manteigas (2016)	TDB	Estudo de caso no setor da construção civil	
Gueibi e El Hammoumi (2015)	TDB	Estudo de caso num Hospital universitário marroquino	A implementação do modelo TDB teve como objetivo motivar e orientar os intervenientes numa perspetiva de melhoria contínua e avaliar a qualidade das ações dos gestores tendo em conta os recursos utilizados. Com o objetivo de criar um sistema hospitalar que respondesse à melhoria contínua, foram selecionados objetivos, indicadores-chave que foram validados pelos responsáveis dos centros de responsabilidades e, por fim, foi desenvolvido o modelo que ilustrou a avaliação de desempenho, e o objetivo a atingir.

Nota. Elaboração própria com base na revisão da literatura

Tabela 8 – Resumo dos estudos empíricos analisados sobre a aplicação efetiva do TDB e/ou BSC

Autor	TDB/ BSC	Amostra	Resultado
Carvalho (2020)	BSC	2 Empresas do setor turístico, em Portugal e em Cabo Verde	Implementação tradicional do BSC que acarretou vantagens às empresas: aumento de produtividade, do VN e da satisfação dos clientes.
Najdawi (2020)	TDB e BSC	Estudo comparativo no setor hoteleiro	BSC com foco na visão, estratégia e competitividade, mantendo assim a superioridade sobre o TDB. O BSC permite proporcionar um maior equilíbrio entre as medidas internas e externas e, ainda, ajuda a compreender as interligações com a organização.
Gomes e Saraiva (2019)	BSC	Estudo de caso no setor têxtil	Utilização do BSC bem-sucedida, pois permitiu aumentar os resultados financeiros e a produtividade; melhorou a satisfação dos clientes e favoreceu a comunicação interna.
Ayoup (2018)	BSC	Estudo de caso numa empresa de prestação de serviços	Utensílio poderoso de comunicação entre os vários níveis da organização, desde a gestão de topo ao patamar operacional.
Di Vaio e Varriale (2018)	TDB e BSC	Setor da indústria portuária	Ferramentas úteis para avaliar, medir e controlar os processos organizacionais de forma a possibilitar o crescimento e a competitividade do setor e, simultaneamente, otimizar os custos relacionados.
Machado e Fortunado (2018)	TDB e BSC	500 Empresas sem especificação de setor	O modelo mais utilizado foi o TDB em detrimento do BSC.
Mesquita et al. (2018)	TDB e BSC	4 Hospitais do grande Porto	As 4 entidades utilizam o modelo TDB e o <i>benchmarking</i> . Por outro lado, o BSC apenas estava a ser aplicado em duas das entidades da amostra, mas encontram-se a desenvolver mecanismos para ser aplicado na restante amostra.
Silva (2018a)	TDB	200 Empresas portuguesas sem restrição de setor	Mais de metade das empresas utilizam o TDB e consideram o modelo extremamente importante.
Silva (2018b)	BSC	Estudo de caso no setor da construção civil	Permitiu uma melhor avaliação da <i>performance</i> da organização e o alinhamento da estratégia organizacional com os objetivos ambicionados.
Nunes e Machado (2014)	TDB e BSC	275 Hotéis nacionais	O método menos utilizado pelo setor hoteleiro português é o BSC.
Zouidi (2013)	TDB	21 Entidades do setor público em Marrocos	A maioria utiliza o TDB e têm perceção positiva da utilização do modelo no seu desempenho.
Othman et al. (2008)	BSC	Estudo de caso no setor das telecomunicações	A implementação do BSC não é linear, tendo em conta as limitações da ferramenta, as deficiências no sistema de gestão da organização ou a cultura do país.

Nota. Elaboração própria com base na revisão da literatura

CAPÍTULO III – METODOLOGIA E CONTEXTUALIZAÇÃO DO SETOR EM ESTUDO

No presente capítulo apresentamos a metodologia adotada no âmbito desta investigação, que tem como principal objetivo estudar a importância e a utilização das ferramentas de controlo de gestão e avaliação de desempenho, com enfoque no TDB e/ou BSC, no setor português da construção civil¹. Iremos, igualmente, abordar as questões de investigação, o método de recolha e tratamento de dados, a amostra estudada e a respetiva caracterização.

3.1. Enquadramento e questões de investigação

Com o foco no objetivo global deste trabalho detalhado no parágrafo anterior, estabeleceram-se algumas metas específicas, das quais se destacam, o levantamento exaustivo das empresas que compõem o setor da construção civil português e que utilizam ferramentas de avaliação de desempenho, designadamente, o TDB e/ou BSC e a análise do seu perfil empresarial de cada entidade, de modo a procurar responder às seguintes questões:

- I. Qual é a importância atribuída à contabilidade e ao controlo de gestão?
- II. Qual o perfil das organizações que compõem o setor português da construção civil no que respeita ao controlo de gestão e à avaliação de desempenho? Registam um perfil conservador, preocupando-se, essencialmente, com decisões de curto prazo, ou, se por outro lado, relacionam as suas estratégias de médio/longo prazo com as atividades operacionais da organização?
- III. Quais as áreas departamentais em que o TDB e o BSC são mais utilizados?
- IV. Em que áreas departamentais se verificou maior dificuldade na implementação do TDB e BSC?
- V. Os utilizadores das ferramentas de gestão TDB e BSC consideram-nas profícuas para as organizações?
- VI. Qual o grau de satisfação dos utilizadores do TDB e BSC?

¹ As empresas que compõem o setor da construção civil, objeto do nosso estudo empírico, pertencem à Classificação Portuguesa de Atividades Económicas (CAE) Rev. 3: 41200.

3.2. Amostra, recolha e tratamento de dados

Nesta secção pretende-se pormenorizar a natureza deste estudo e a metodologia utilizada para a sua concretização; a recolha e o respetivo tratamento dos dados; os objetivos a alcançar; os critérios de seleção da população e da amostra e, a sua caracterização.

3.2.1. Natureza do estudo

Os dados a recolher podem assumir dois tipos de classificação, designadamente: primários e secundários (Moreira, 2007). Os dados primários têm a característica de serem recolhidos ao longo da investigação e são inexistentes até aquele momento, como as observações, entrevistas e os questionários. Já os secundários, consubstanciam elementos pré-existentes, como as publicações, relatórios, bases de dados, documentos audiovisuais entre outros, em que o investigador contacta com esses elementos depois de serem redigidos ou preparados por terceiros.

No âmbito deste estudo e, por forma a responder às questões de investigação, recorreremos ao inquérito por questionário como método principal de recolha de dados.

Coutinho (2020) defende que o questionário é vantajoso na medida em que permite “inquirir um grande número de pessoas no sentido de caracterizar os traços identificadores de grandes grupos de sujeitos” (p. 139). Aliada a esta vantagem, indica outras, como por exemplo a rapidez e o baixo custo, face à praticidade de ser enviado por correio eletrónico.

Em concordância, Reis (2010) define o questionário como “uma técnica de observação que tem como objetivo recolher informações baseando-se numa série ordenada de perguntas (...) de forma a avaliar as atitudes, as opiniões e o resultado dos sujeitos ou recolher qualquer outra informação junto dos mesmos” (p. 91). Reconhece a importância do inquérito por questionário por força da facilidade de interpelar um elevado número de pessoas de forma célere.

No caminho para o sucesso nas respostas, Reis (2010) chama ainda a atenção para alguns aspetos a considerar na fase da elaboração dos questionários, nomeadamente:

- Deve seguir uma sequência lógica;
- Deve-se privilegiar o uso de uma linguagem compreensível e acessível evitando dificuldades de interpretação;
- As perguntas devem ser feitas de forma clara sem enviesar a resposta;
- Cada pergunta deve estar diretamente relacionada com a questão a ser analisada;
- O questionário deve conter apenas perguntas pertinentes para a investigação.

Não obstante as potencialidades deste método, como qualquer outra técnica de recolha de dados, o inquérito por questionário regista algumas desvantagens, nomeadamente as baixas taxas de retorno, característica muito comum na recolha de informação desta técnica. Além disso, apesar de garantir o anonimato, não oferece garantia de resposta total e fiável, quando o investigador não está presente.

Esta técnica, foi preparada com o propósito principal de responder às questões relacionadas, essencialmente, com a existência e/ou a implementação de instrumentos de gestão que traduzissem a preocupação dos gestores.

Acresce que, a montante deste processo, recorreu-se ao auxílio de dados secundários para a explanação introdutória de estudos e conceitos e, a jusante, ao estabelecimento de reflexões conclusivas, por comparação com dados obtidos.

3.2.2. Metodologia de investigação

No que concerne ao âmbito deste estudo, estamos perante um tipo de investigação aplicada, uma vez que permite utilizar práticas existentes no processo de recolha das informações necessárias, tendo sido escolhido, como instrumento de recolha de dados, como referido na seção anterior, o inquérito por questionário que foi construído entre os meses de fevereiro e março de 2021.

O questionário foi produzido de raiz através da plataforma *FormsUA* disponibilizada pela Universidade de Aveiro. Foram, maioritariamente, utilizadas perguntas

fechadas e algumas perguntas múltiplas, em leque aberto ou semiabertas², proporcionando maior abrangência na recolha de informação. Foi atribuída especial atenção à elaboração das perguntas, privilegiando uma linguagem acessível e transparente, questão que se considerou crucial para simplificar a leitura e interpretação por parte dos respondentes. Acresce que, aquando do envio dos questionários, registou-se a necessidade de enviar também um pequeno aditamento, materializado num ficheiro anexo, que contemplasse uma breve explicação do conceito e âmbito das ferramentas em estudo, *Tableau de Bord* (TDB) e *Balanced Scorecard* (BSC), com o objetivo de proporcionar clareza e evitar deturpações nas respostas dos inquiridos.

O questionário foi remetido por correio eletrónico entre março e julho do presente ano de 2021 com o título “A utilização do *Tableau de Bord* e *Balanced Scorecard* nas empresas portuguesas do setor da Construção Civil” e integrava um breve enquadramento inicial sobre o tema e vinte e três questões divididas em três blocos principais de questões:

- Perfil da empresa;
- Perfil do inquirido;
- Informações financeiras e não-financeiras.

Na seção do perfil da empresa, pretendeu-se auscultar as empresas sobre a sua antiguidade, número médio de colaboradores, região, volume de negócios (VN) e a composição do capital.

Na segunda secção era nossa intenção caracterizar o inquirido, nomeadamente ao nível da função que ocupavam na organização e o posicionamento na faixa etária. Na terceira e última seção do questionário, foi possível aferir se a função do *Controller* de Gestão fazia parte do organograma da empresa; se as organizações se preocupavam, maioritariamente, com o médio/longo prazo ou apenas com o

² Hill, M. e Hill, A. (1998), definem perguntas fechadas nas quais “o respondente tem de escolher entre respostas alternativas escritas pelo autor”, o que favorece a análise estatística, apesar de poder conduzir a “conclusões simples demais”. Já as perguntas em leque aberto ou semiabertas proporcionam aos respondentes a possibilidade de optar por uma ou várias repostas, ou, ainda, acrescentar uma outra opção. Este tipo de perguntas contribui positivamente para os estudos na medida em proporcionam informação mais detalhada.

curto prazo; se existiam, e/ou estavam implementadas, ferramentas de apoio à gestão, como os sistemas de contabilidade analítica ou de gestão, as ferramentas TDB e/ou BSC, ou outros e, a importância que lhes atribuíam.

Perante respostas positivas sobre a adoção daquelas ferramentas, era também propósito do nosso estudo perceber se as empresas as consideravam adequadas para a análise do desempenho organizacional, se, de certo modo, estimulavam o processo de tomada de decisão e, em que áreas departamentais eram utilizadas estas ferramentas. Por fim, questionámos se a implementação destas ferramentas envolvia elevados níveis de investimentos e, se se revelava profícuo em termos de benefícios para a empresa e para a satisfação dos utilizadores.

3.2.3. População e amostra

A população-alvo deste estudo é composta pelas empresas portuguesas do setor da construção civil, tendo surgido a necessidade de recorrer à base de dados do Sistema de Análise de Balanços Ibéricos (SABI) para selecionar o subconjunto da população: a amostra. Num trabalho de análise personalizada, fizemos a seleção por empresas ativas, localizadas em Portugal Continental (regiões Norte, Centro, Lisboa e Vale do Tejo, Alentejo e Algarve), sob a forma jurídica de sociedades por quotas e sociedades anónimas, tendo ordenando, de forma descendente, o volume de negócios (VN) do ano de 2019 até ao limite mínimo de 300 mil euros e 500 mil euros, respetivamente. É que, em face da evidência de que o número de sociedades por quotas é consideravelmente superior ao número de sociedades anónimas, optámos por alargar o âmbito do VN a um patamar que nos parecesse aceitável (até 300 mil euros). Ressalve-se que, apesar da nossa convicção quanto à maior propensão para a implementação de ferramentas de gestão, como o TDB e/ou BSC, por parte das grandes empresas, a verdade é que são as de pequena e média dimensão, que compõem, em larga escala, o tecido empresarial português, pelo que identificámos o interesse na auscultação daquele grande grupo de entidades.

Desta forma, a amostra apurada integrou um total de 2 817 empresas, das quais 2 592 são sociedades por quotas (92%) e 225 são sociedades anónimas.

3.2.4. Recolha e tratamento de dados

O inquérito foi alvo de testes de coerência e validação com o objetivo de corrigir eventuais falhas antes do seu envio ao público-alvo. O prazo estabelecido para envio dos inquéritos e receção de respostas foi de cinco meses.

Numa fase inicial o retorno das respostas foi incipiente, o que nos obrigou a reforçar o pedido de colaboração para concretizar a nossa pesquisa. No final do prazo estipulado, foi possível obter 201 respostas completas, o que traduziu uma taxa de resposta de cerca de 7,14% num universo de 2 817 organizações. Aquela taxa corresponde ao rácio entre os questionários respondidos e os administrados e, a aderência confirmada é inferior ao expectável face à dimensão da amostra, pelo que não nos foi possível universalizar os resultados alcançados.

Para o tratamento dos dados foram utilizados os *softwares Statistical Package for the Social Sciences - SPSS* e o *Excel*, sendo o primeiro, um aplicativo do tipo científico que nos foi disponibilizado pela Universidade de Aveiro e que nos permitiu tratar um grande número de dados, como foi o caso da informação proveniente dos inquéritos por questionário.

3.3. Setor da Construção Civil – Contextualização

O setor da construção civil traduz uma atividade pró-cíclica que varia positivamente e, em linha, com as fases favoráveis do ciclo da economia global e, negativamente, quando aquele ciclo tem tendência a deteriorar-se (Baganha et al., 2002).

À semelhança de outros países, o setor da construção civil tem um peso relevante no conjunto da economia nacional, sendo inequívoca a importância desta indústria na economia portuguesa, por se tratar de um setor com características peculiares, norteadas por densos processos produtivos, com extensas cadeias de valor e avultados dispêndios de recursos. Denote-se que o setor abarca um variado e complexo leque de atividades que vão desde a construção de todos os tipos de edifícios, estradas, vias-férreas, barragens, pontes, entre outros.

Em Portugal, o setor da construção foi um dos mais abalados pela crise económico-financeira em 2008. A redução do investimento, com níveis de procura insuficientes, o congelamento de grandes obras públicas, a falta de liquidez e os atrasos ou faltas de pagamentos, tanto no setor público como no privado, foram os principais condicionantes à atividade que impulsionaram a diminuição do número de empresas deste ramo e, conseqüentemente, à redução do VN e o aumento do desemprego. Em resultado, perderam-se 23 mil postos de trabalho no 4º trimestre de 2011 segundo os dados da Federação Portuguesa da Indústria da Construção e Obras Públicas³ (FEPICOP, 2012a) tendo-se registado quebras históricas e, no 3º trimestre do ano seguinte, com a perda de 85,2 mil postos de trabalho face ao período homólogo do ano anterior (FEPICOP, 2012b). O peso do setor da construção no Produto Interno Bruto (PIB) atingiu, naquele ano de 2012, o valor mínimo e, a tendência era cada vez mais negativa (FEPICOP, 2012c).

Apesar deste cenário em Portugal e, com base na informação agregada da Central de Balanços do Banco de Portugal (BP, 2014), em 2012 o setor da construção representava o segundo mais importante em número de empresas e o terceiro em VN e, em número de pessoas ao serviço, o que, não obstante a crise que atravessara, continuava a assumir um peso significativo na economia portuguesa. Apesar de fortemente afetado pela crise económica e financeira, nos períodos posteriores, ocorreu a inversão da tendência recessiva e verificou-se um crescimento positivo acima do previsto, em toda a atividade, revelando um crescimento do peso sobre PIB e o aumento do emprego.

Foi essencialmente ao longo do ano de 2014 que os empresários demonstraram confiança na recuperação da atividade do setor, perspetivando um cenário mais favorável no tocante à carteira de encomendas, ao emprego e à situação financeira das empresas (FEPICOP, 2014).

³ A FEPICOP elabora e publica boletins mensais consubstanciados em relatórios de análises da conjuntura do setor, que podem ser consultados no site <http://www.fepicop.pt/index.php?id=21>; com o detalhe apresentado na bibliografia, por nº de boletim e respetivo mês da publicação estatística.

Segundo os últimos dados disponíveis no Instituto Nacional de Estatística (INE, 2019), a estrutura do tecido empresarial português em 2019 era constituída por 1 318 330 empresas, das quais 90 430 empresas faziam parte do setor da construção, o que representou cerca de 7% das empresas nacionais. Em termos de VN, o setor é responsável por aproximadamente 6% do VN total (INE, 2019).

Porém, em 2020, com um cenário completamente inesperado e atípico, provocado pelos efeitos da pandemia COVID-19 na economia global, o setor da construção civil foi mais resiliente e o menos afetado pelo impacto daquela doença à escala mundial uma vez que as empreitadas em curso, públicas ou privadas, mantiveram e, até cresceram, na dinâmica operacional para responder às necessidades dos clientes (FEPICOP, 2020). Com base na informação estatística setorial disponível até ao final do mês de agosto, verifica-se que, globalmente, o setor da construção revela uma significativa resiliência perante o impacto do atual surto pandémico na atividade económica, com os principais indicadores setoriais a manterem-se mais positivos do que os apurados para a generalidade da economia. Com efeito, no mês de agosto, o consumo de cimento no mercado nacional observou um crescimento de 13% em termos homólogos, elevando para 2,4 milhões de toneladas o consumo desta matéria-prima desde o início do ano, o que corresponde a um crescimento de 10,3% em termos homólogos acumulados (p.1).

Acresce que, em conformidade com as estatísticas da INE de 2021 relativas ao 1º Trimestre de 2021, a população ativa em Portugal, entre 16 e 74 anos, situava-se nos 5,042 milhões de indivíduos, e a população empregada, era de 4,690 milhões indivíduos, sendo que o setor registou um peso de 6,5% sobre o emprego total, o que equivale a cerca de 305,9 mil indivíduos a operar naquela atividade (INE, 2021).

Por conseguinte, é globalmente reconhecida a importância da indústria da construção civil na economia portuguesa, não apenas pelo percurso desafiante que delineou ao longo da crise económico-financeira de 2008 nem pela reconhecida resiliência, de forma exemplar, à atual pandemia, mas sobretudo pelo VN que soma e pelo número de empregadores que representa no cenário industrial em Portugal.

Mas, apesar da inequívoca importância do setor, a verdade é que construção tem características muito específicas e remete para um tipo de negócio extremamente imprevisível. Com bases concorrenciais muito sustentadas nos preços das obras e, não tanto, na qualidade do serviço, com reduzidas barreiras à entrada de elementos com baixo nível de eficiência, o setor parece carecer de sistematização de indicadores de desempenho e definições de estratégias.

É que, alguma da literatura empírica clássica e atual revisitada neste estudo, revela que é comum, neste setor, a tomada de decisões ser sustentada por intuições e senso comum e, algumas medidas financeiras, serem inadequadas ao controlo do processo (Campelo, 2019; Lantelme, 1999).

Efetivamente, como é comumente reconhecido, as empresas de construção, principalmente as de menor dimensão, delineiam um tipo de gestão muito baseado na designada “navegação à vista”, muitas vezes sustentada na experiência acumulada dos “saberes” e que, por conseguinte, poderá carecer de sistematização e robustez. Assim, fruto do exposto, ressaltou o nosso interesse em aferir das eventuais dificuldades que a literatura empírica evidencia sobre a identificação de indicadores e ferramentas importantes para a medição do desempenho e controlo de gestão utilizadas pelas construtoras portuguesas.

CAPÍTULO IV – ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

No presente capítulo pretendemos analisar e decifrar os dados obtidos a partir dos questionários administrados, tendo, para isso, procedido à exportação das respostas da plataforma *FormsUA* dos inquiridos, para um ficheiro *Excel*, com o objetivo de organizar os dados e prepará-los para posterior análise em SPSS.

Para facilitar a análise e interpretação da informação, recorreu-se a tabelas e gráficos, tendo sido a análise dos dados efetuada a partir de técnicas de estatística descritiva e de testes estatísticos em SPSS, nomeadamente o teste *Alfa de Cronbach* e o de correlação *Spearman*.

O objetivo geral deste estudo consistiu em perceber se as empresas portuguesas, do setor da construção civil, utilizavam alguma ferramenta de controlo de gestão ou avaliação de desempenho, em concreto, os TDB e/ou BSC. Perante respostas positivas sobre a utilização de uma, ou de ambas as ferramentas, pretendeu-se conhecer as áreas departamentais em que eram utilizadas e, em qual ou, quais delas, se verificaram, eventualmente, maiores dificuldades de implementação. A par disso, pretendeu-se ainda auscultar a opinião dos inquiridos quanto ao benefício geral destas ferramentas para as suas empresas, bem como a sua satisfação. Foi também nosso objetivo perceber se, perante a não adoção do TDB e/ou BSC, utilizavam outros instrumentos, de modo a perceber se, de alguma forma, encetavam ações de avaliação de desempenho e de controlo de gestão nas suas organizações.

4.1. Apresentação e análise dos dados

4.1.1. Análise de confiabilidade – Coeficiente *Alfa de Cronbach*

No sentido de avaliar a robustez da amostra e a fiabilidade dos resultados obtidos, recorreu-se ao cálculo do valor de *Alfa de Cronbach*, coeficiente utilizado sempre que se pretende avaliar a confiabilidade de um questionário, ou o quão consistente aquele é com base nas respostas obtidas (Marques e Maroco, 2006). Este coeficiente, desenvolvido em 1951 por Lee J. Cronbach, proporciona uma estimativa estatística sobre a consistência interna das perguntas e das respostas

variando numa escala de 0 a 1. Há autores, como Ping (2004), que consideram que a consistência interna é razoável quando o coeficiente é superior a 0,7; se se situar acima de 0,8 é considerada boa e, muito boa, se o valor do coeficiente for superior a 0,9.

No nosso estudo, foram apurados 201 participantes válidos (sem nenhuma exclusão- tabela 9). Num universo de 39 itens do questionário, obtivemos uma estimativa de “Alfa de Cronbach” e do “Alfa de Cronbach com base em itens padronizados” de 0,856 e 0,854, respetivamente, o que evidencia um bom nível de consistência interna, conforme consta da tabela 10 abaixo.

Tabela 9 - Validação dos participantes

		N	%
Casos	Válidos	201	100,0
	Excluídos	0	,0
	Total	201	100,0

Nota. Elaboração própria com base nos dados obtidos a partir do SPSS

Tabela 10 - Estatísticas de confiabilidade

Alfa de Cronbach	Alfa de Cronbach com base em itens padronizados	N de itens
0,856	0,854	39

Nota. Elaboração própria com base nos dados obtidos a partir do SPSS

O coeficiente *Alfa de Cronbach* é calculado a partir do número de itens, da variância de cada item e do total do questionário, destacados nas tabelas 11 e 12.

Tabela 11 - Estatísticas de item de resumo

	Médio	Mínimo	Máximo	Intervalo	Máximo/Mínimo	Variância	N de itens
Médias de item	1,125	,035	3,279	3,244	94,143	,521	39
Variâncias de item	,722	,074	3,014	2,940	40,846	<u>0,281</u>	39

Nota. Elaboração própria com base nos dados obtidos a partir do SPSS

Tabela 12 - Estatísticas de escala

Média	Variância	Erro Desvio	N de itens
43,88	<u>169,699</u>	13,027	39

Nota. Elaboração própria com base nos dados obtidos a partir do SPSS

Com intuito de analisar o impacto de cada pergunta na consistência interna dos dados, calculou-se o “Alfa de Cronbach se o item for excluído” que representa o valor que o Alfa assumiria se um item fosse eliminado, conforme consta da tabela 13.

Tabela 13 - Estatísticas de item-total

Perguntas do questionário	Alfa de Cronbach se o item for excluído	
01. Antiguidade	,860	
02. N.º médio de colaboradores	,857	
03. Região	,862	
04. Volume de Negócios em 2019	,855	
05. Composição do Capital	,860	
06. Função	,863	
07. Idade	,862	
08. <i>Controller</i> - função faz parte do organograma da sua empresa?	,855	
09. Se respondeu “Não” à questão anterior, considera a hipótese de contratar um <i>Controller</i> futuramente?	,866	
10. A principal preocupação da sua empresa relaciona-se com estratégias de curto prazo ou médio/longo prazo?	,859	
11. A empresa possui ferramentas de apoio à Gestão?	,857	
12. Pensa vir a implementar ferramentas de apoio à Gestão futuramente?	,863	
13. A sua empresa possui sistema de Contabilidade de Gestão/analítica?	,857	
14. Qual a importância atribuída à Contabilidade de Gestão/analítica na sua empresa?	,860	
15. Utiliza ferramentas como <i>Tableau de Bord</i> e/ou <i>Balanced Scorecard</i> na sua empresa?	,859	
	Prémio de produtividade	,857

16. Utiliza outras ferramentas de avaliação de desempenho?	Sanções por incumprimento de objetivos	,856
	Orientação para resultados	,856
	Controlo de horários	,856
	Avaliação por competências	,857
	Análise de volume de vendas	,855
	Análise de indicadores financeiros	,857
	Outro	,857
17. Considera o <i>Tableau de Bord</i> e/ou <i>Balanced Scorecard</i> ferramentas adequadas para a análise do desempenho da sua empresa?		,842
18. Considera que estas ferramentas estimulam melhor o processo de tomada de decisão?		,844
19. Em que área utiliza as ferramentas <i>Tableau de Bord</i> e/ou <i>Balanced Scorecard</i> ?	Comercial/Vendas	,842
	Compras	,841
	Produção/Fabricação	,842
	Recursos Humanos	,841
	Organização como um todo	,846
20. Em que área se verificou maior dificuldade na implementação das ferramentas <i>Tableau de Bord</i> e/ou <i>Balanced Scorecard</i> ?	Comercial/ Vendas	,841
	Compras	,841
	Produção/Fabricação	,842
	Recursos Humanos	,841
	Organização como um todo	,844
21. Considera a implementação das ferramentas <i>Tableau de Bord</i> e/ou <i>Balanced Scorecard</i> um investimento demasiado dispendioso?		,845
22. Considera que o investimento efetuado nas ferramentas <i>Tableau de Bord</i> e/ou <i>Balanced Scorecard</i> , beneficiou ou irá beneficiar a sua empresa?		,847
23. Qual é o seu nível de satisfação com a utilização das ferramentas <i>Tableau de Bord</i> e/ou <i>Balanced Scorecard</i> na sua empresa?		,841

Nota. Elaboração própria

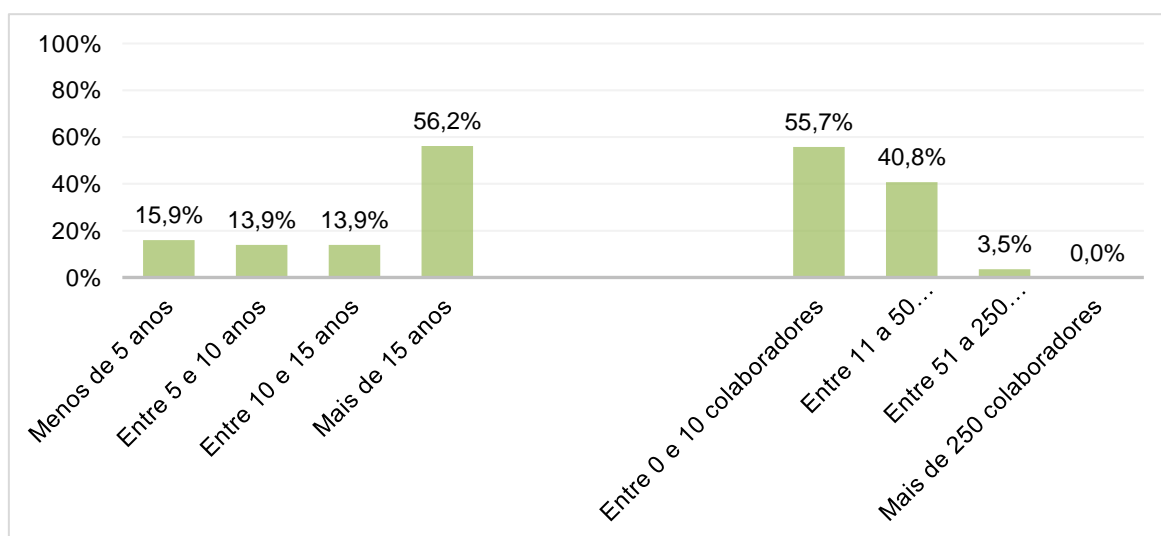
Perante o cenário em que os itens “Região” e “Idade” fossem eliminados, o Alfa aumentaria de 0,856 para 0,862 e, também se, por sua vez, os itens “Função” e o que se relaciona com a questão “Pensa vir a implementar ferramentas de apoio à Gestão futuramente?” fossem excluídos, o Alfa registaria um incremento de 0,856 para 0,863. O aumento deste coeficiente seria mais considerável se fosse suprimido o item “Se respondeu “Não” à questão anterior, considera a hipótese de contratar um *Controller* futuramente?”, pois o coeficiente passaria a assumir o valor de 0,866 ao invés de 0,856.

Todavia e, de forma genérica, concluímos que todos os valores do Alfa são semelhantes, o que indica que nenhum dos itens iria afetar consideravelmente a confiabilidade do questionário se eventualmente fosse excluído, pelo que, a testagem deste coeficiente comprovou-nos a robustez da amostra e a fiabilidade dos resultados.

4.1.2. Características da amostra

Como já referido anteriormente, o questionário foi estruturado em três blocos de perguntas, dos quais, os dois primeiros se encontram relacionados com a caracterização das organizações e com o perfil dos inquiridos. Com esta fase introdutória do questionário, pretendia-se contextualizar o universo e as especificidades das organizações respondentes, encontrando-se os resultados obtidos demonstrados no gráfico seguinte:

Gráfico 1 - Antiguidade e o n.º médio de colaboradores das empresas



Nota. Elaboração própria

Pela análise exposta verifica-se que a maioria das organizações da amostra (cerca de 56,2% das empresas), situa-se numa faixa de antiguidade acima de 15 anos e, somente 15,9% estão inseridas no mercado há menos de 5 anos. Em simultâneo, averiguamos que a esmagadora maioria das empresas, aproximadamente 97%, têm nos seus quadros de pessoal, no máximo, 50 colaboradores e, apenas 3% têm entre 51 e 250 colaboradores. Estes resultados encontram-se alinhados com a caracterização do tecido empresarial português, uma vez que o mesmo, segundo o Banco de Portugal, em 2021 (BP, 2021), é representado por mais de 90% de micro e pequenas empresas⁴.

Aqui chegados, impõe-se a questão de procurar aferir se o fator “localização geográfica” e a densidade populacional das regiões onde as empresas se encontram localizadas, influenciaram o uso das ferramentas de gestão TDB e/ou BSC.⁵

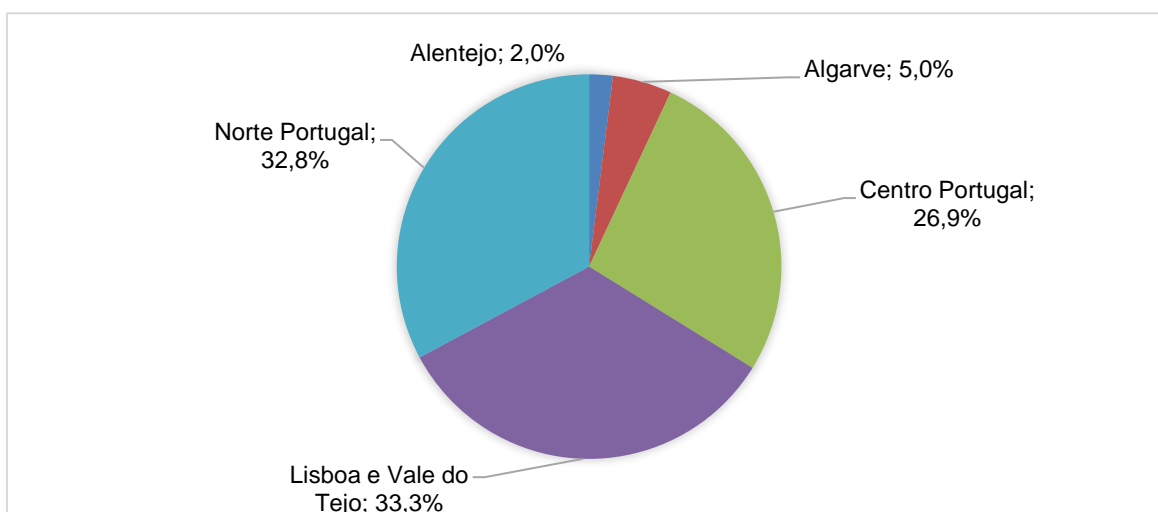
Assim, ao nível da localização geográfica das empresas verificamos, no gráfico seguinte, que existe maior concentração de empresas em Lisboa e Vale do Tejo e no Norte do país⁶, em face da intensa densidade populacional destas regiões. As regiões do Alentejo e Algarve, por sua vez, são as que registam menor número de empresas deste setor, dada, entre outros aspetos, a forte componente turística típica desta área geográfica e, por conseguinte, a menor concentração de empresas transformadoras.

⁴ Esta constatação foi retirada do Boletim Económico de março de 2021, do Banco de Portugal.

⁵ Ao longo deste estudo iremos proporcionar esta e outras confrontações, a fim de tentar compreender os fatores que mais influenciaram a utilização destas ferramentas de gestão

⁶ Estas duas regiões representam um total de 66% das empresas que compõem a amostra.

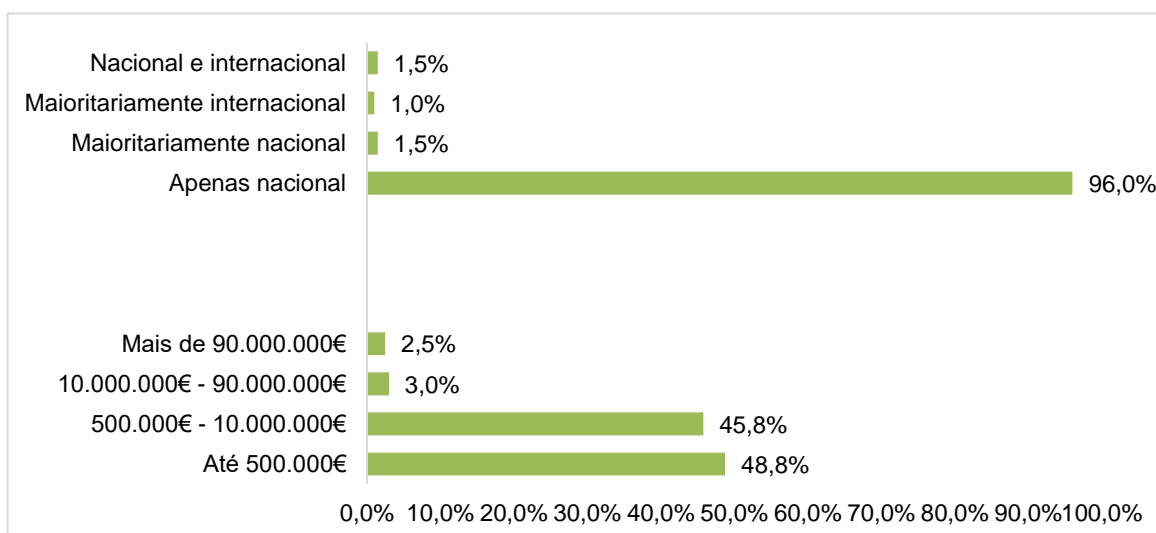
Gráfico 2 – Localização geográfica das empresas



Nota. Elaboração própria

Analísamos também o VN respeitante ao ano de 2019 e a composição do capital das empresas pertencentes à amostra, tendo sido obtida a informação constante do gráfico 3 apresentado abaixo.

Gráfico 3 – Volume de Negócios em 2019 e composição do capital



Nota. Elaboração própria

Constata-se assim que, aproximadamente 49% das empresas registaram um valor de VN até 500 000€, no ano de 2019. Por sua vez, com um peso semelhante, de cerca de 46%, as empresas afirmaram ter registado um VN entre 500 000€ e 10 000 000€. Como era expectável, pela composição do tecido empresarial português já

referido, somente uma pequena percentagem das empresas que reponderam ao inquérito (cerca de 5,5 %) se posicionam num patamar de VN superior a 10 000 000€, o que, faz concluir que auscultámos, essencialmente, empresas de pequena e média dimensão.

Já no que concerne à composição do capital, verificámos que 193 empresas (com um peso de 96%), detêm apenas capital nacional, o que demonstra a reduzida expressividade de investimento estrangeiro neste setor de atividade⁷.

Em jeito de síntese, a informação recolhida até este momento, permitiu-nos concluir que, a generalidade das entidades respondentes intervêm no mercado há mais de 15 anos; empregam, na esmagadora maioria dos casos (97%), até 50 colaboradores; cerca de 95% detêm um VN até 10 000 000€ e, praticamente o mesmo número de entidades possuem capital apenas nacional, o que nos consentiu deduzir que, tendencialmente, as empresas em estudo são de micro, pequena ou média dimensão⁸.

Quanto à caracterização do perfil dos inquiridos, obtivemos os seguintes resultados.

Tabela 14 – Função dos inquiridos nas empresas

Função	Frequência	Percentagem
Administrador/Gerente	132	65,7%
Contabilista	18	9,0%
Controller (Controlador de Gestão)	17	8,5%
Diretor Financeiro (CFO)	14	7,0%
Outro	20	10,0%
Total	201	100,0%

Nota. Elaboração própria

⁷ Com uma expressão de apenas 4%, as empresas revelam deter capital social misto, com somente 1% daquelas a registarem capital maioritariamente estrangeiro.

⁸ À luz das atuais normas contabilísticas (SNC, Decreto-Lei nº 98/2015) em vigor em Portugal; consideram-se microentidades as que à data do balanço não ultrapassem dois dos três limites seguintes: total de balanço até 350 000€, VN até 700 000€ e, no máximo 10 empregados; consideram-se pequenas entidades aquelas que, nos mesmos moldes, não ultrapassem, total do balanço até 4 000 000€, VN até 8 000 000€ e no máximo 50 empregados durante o período; por fim, consideram-se médias entidades aquelas que não ultrapassem: total de balanço – 20 000 000€, VN – 40 000 000€ e número de empregados durante o período – 250.

Através da tabela 14, pudemos constatar que a maioria dos respondentes ocupam cargos da área da Administração e Gerência com aproximadamente 66% de respostas obtidas, o que já era expectável uma vez que o questionário foi dirigido àquele grupo de responsáveis. Com cerca de 25%, encontramos respondentes contabilistas, *controllers* de gestão e diretores financeiros e, na categoria residual de “Outros”, com 10% das respostas, participaram colaboradores administrativos, responsáveis técnicos da administração e técnicos dos recursos humanos.

Acresce ainda que, os inquiridos com idades compreendidas entre os 36 e os 65 anos representam 80% das respostas, contra apenas 17% dos respondentes mais jovens, com idade até aos 35 anos⁹.

4.1.3. Análise das informações financeiras e não-financeiras

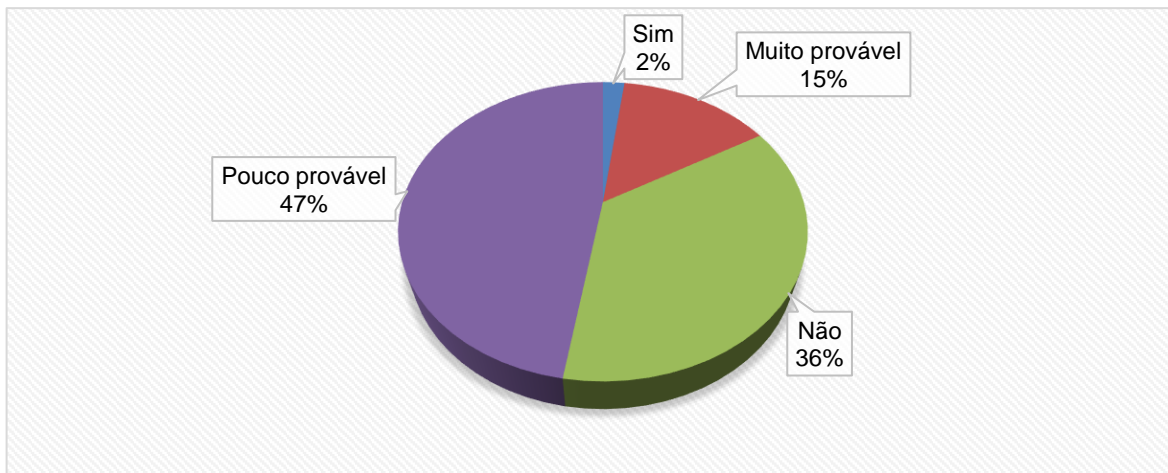
No terceiro bloco de perguntas do questionário, analisaram-se diversas informações de índole financeira e não-financeira que estão tratadas nas secções seguintes.

4.1.3.1. *Controller* – Controlador de Gestão

Quando abordados sobre a existência de um *Controller de gestão*, cerca de metade dos inquiridos informaram que esta função é parte integrante do organograma das suas empresas. Contudo, dos 48% das empresas que confirmam a ausência daquela a função, apenas 2% estão convictos da sua futura implementação e, 15% consideram aquela hipótese muito provável, conforme o gráfico abaixo. Não podemos deixar de assinalar alguma inquietação com estes resultados, na medida em que detínhamos a percepção de que as empresas que não contratassem controladores de gestão, ou função similar nos seus quadros, ponderassem essa possibilidade num curto ou médio horizonte temporal, uma vez que se trata de uma função vital para a sobrevivência das empresas na ligação das estratégias às operações, com intuito de tornar a empresa mais eficiente e evitar resultados indesejáveis.

⁹ Os restantes inquiridos têm mais de 66 anos.

Gráfico 4 - Possibilidade de ter um Controller no futuro



Nota. Elaboração própria

4.1.3.2. Visão estratégica das empresas

Quanto às expectativas futuras das entidades, procurou-se analisar o perfil das empresas quanto ao facto de saber se estas eram mais conservadoras e se projetavam o seu negócio apenas num horizonte de curto prazo, ou se, pelo contrário, estratégias de médio/longo prazo faziam também parte dos seus objetivos organizacionais. Por conseguinte, foi possível aferir que, cerca de 62% das empresas desenvolviam estratégias de médio e longo prazo, num horizonte entre 5 e 10 anos, o que indicia um certo posicionamento sustentável.

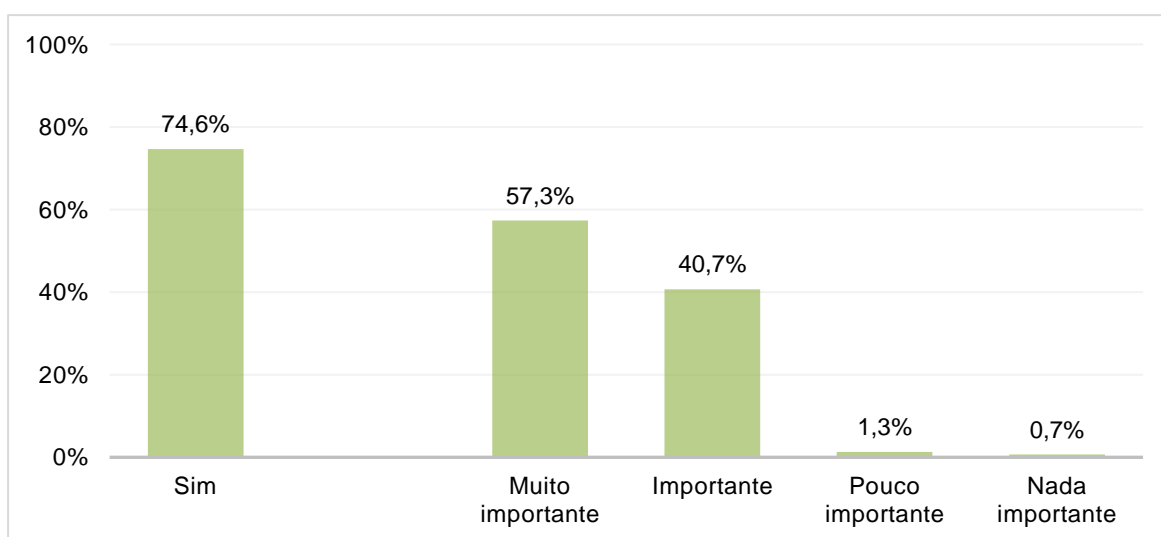
É que, o foco nas estratégias de médio e longo prazo resultam, regra geral, em processos de melhorias contínuas e sólidas mais-valias para as empresas, uma vez que fornecem uma visão mais ampla da gestão face a situações adversas e complexas que possam manifestar-se. Observe-se o recente caso da pandemia COVID-19 que afetou os negócios a nível mundial no ano de 2020 e, seguintes, e compulsou uma mudança de estratégia brusca. De um modo geral, perante um cenário completamente atípico e adverso, as empresas demonstraram capacidade de se adaptarem de forma exemplar, porque detinham ferramentas e técnicas para criar oportunidades de negócio, mesmo em ambiente de mutação veloz. Acentue-se assim que, se a principal preocupação das empresas se relacionasse apenas com o curto prazo, com grande probabilidade não teriam delineado a forte

capacidade de resiliência e de adaptação às circunstâncias do mercado, cenário que se verificou, em larga escala, no setor da construção civil em Portugal.

4.1.3.3. Utilização e importância da contabilidade de gestão

Com o intuito de compreender se as organizações deste setor utilizavam a contabilidade analítica ou de gestão nos seus sistemas internos de informação, questionámos as empresas sobre a eventual utilização deste instrumento contabilístico e de controlo de gestão e, procurámos aferir da relevância que lhe atribuíam. Assim, foi possível obter os seguintes resultados:

Gráfico 5 - Empresas que utilizam a CG e a importância que lhe atribuem

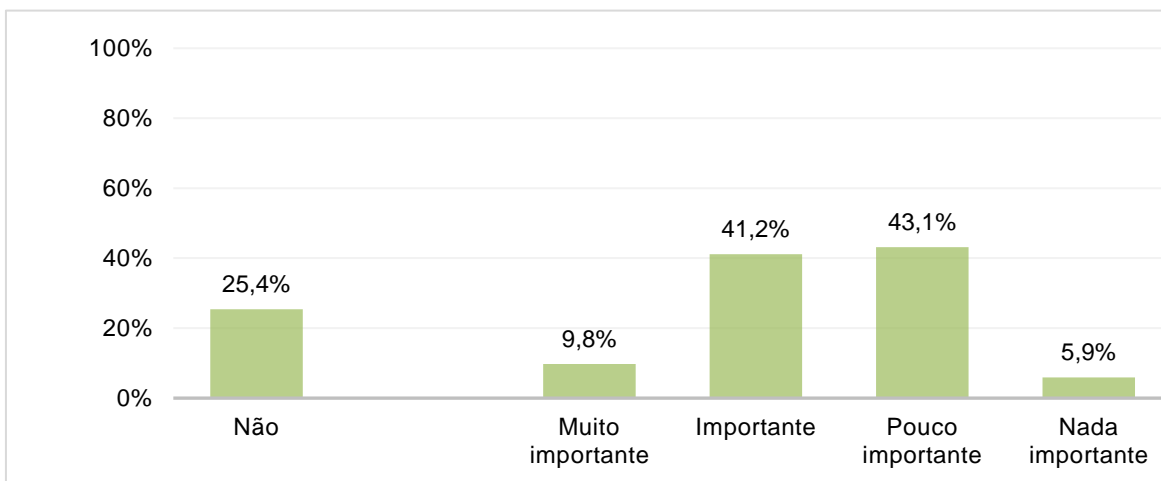


Nota. Elaboração própria

No conhecimento da utilização e importância atribuída àquele instrumento, 75% das organizações atestam a sua implementação e categorizam a sua relevância nas escalas de “muito importantes” ou “importantes” na esmagadora maioria (98%). Apenas 3 empresas consideram “pouco importantes” ou “nada importantes” os sistemas de contabilidade de gestão.

Em contrapartida, existem organizações que não têm aqueles sistemas implementados, embora em menor proporção (25% - gráfico 6); porém, apesar de não fazerem uso deste ramo da contabilidade, mais de metade dessas empresas, consideram-na “muito importante” ou “importante”.

Gráfico 6 - Empresas que não utilizam a CG e a importância concedida

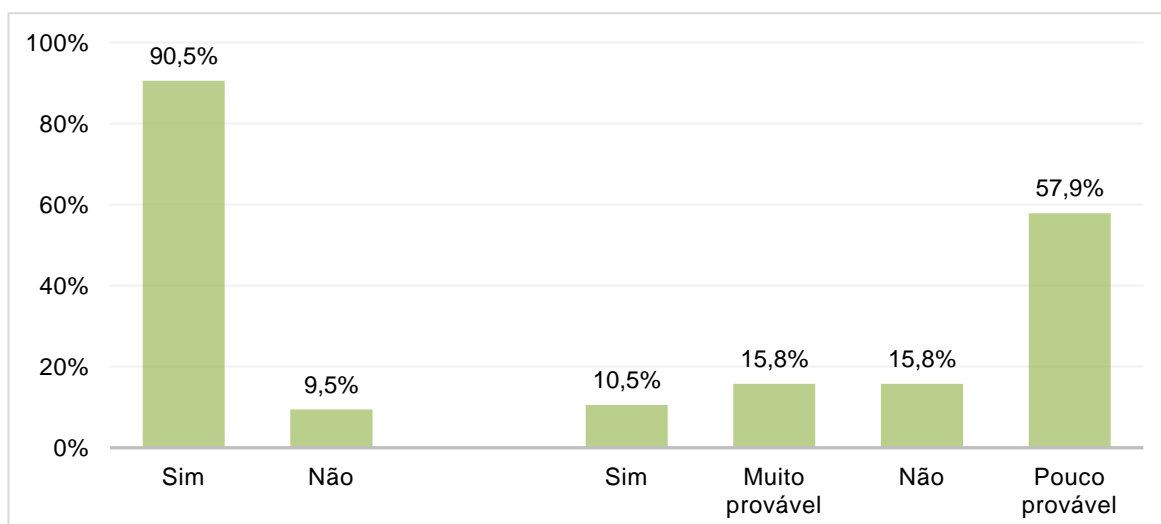


Nota. Elaboração própria

4.1.3.4. Utilização de ferramentas de apoio à gestão

Relativamente às ferramentas de apoio à gestão, questionámos os inquiridos se as utilizavam nas suas empresas, tendo obtido a confirmação, de cerca de 91% de organizações, que confirmam a sua utilização. Porém, conforme o gráfico abaixo apresentado, pudemos apurar que, embora em número reduzido, existem ainda organizações que não utilizam quaisquer ferramentas de gestão.

Gráfico 7 - Utilização de ferramentas de avaliação de desempenho



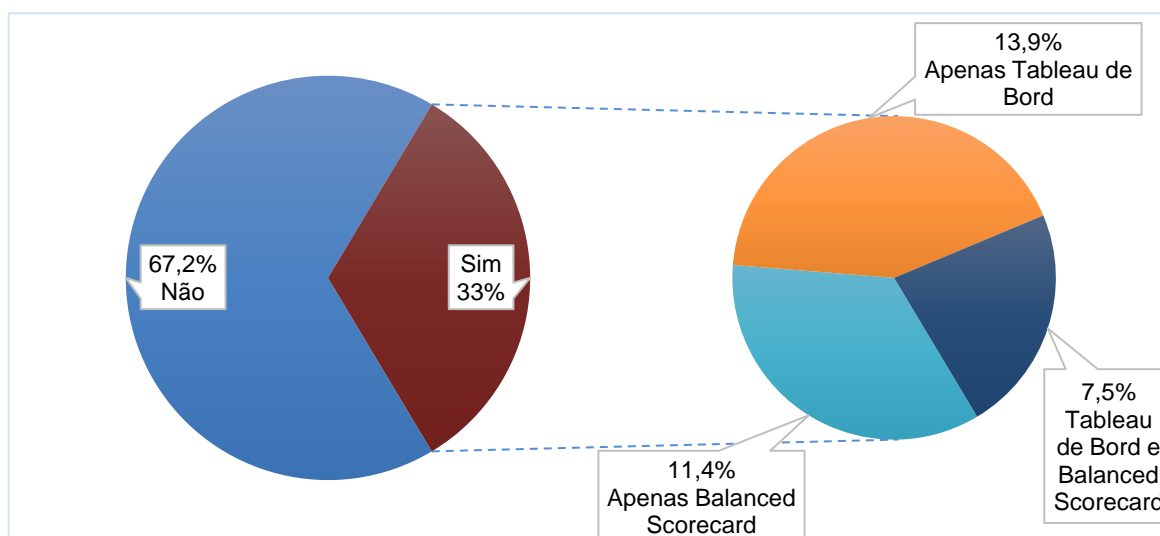
Nota. Elaboração própria

Das empresas que não utilizam qualquer ferramenta de avaliação de desempenho, que representam a ínfima percentagem de 9,5%, ainda assim, cerca de 26%

considera muito provável a sua adoção futura, em face da necessidade da utilização de métricas que lhes confirmam a avaliação da *performance*.

Das 90,5% das organizações que utilizam ferramentas de gestão, identificámos as que adotam isoladamente o TDB (13,9%), ou o BSC (11,4%), ou, ainda, as duas em simultâneo (7,5%) (gráfico 8).

Gráfico 8 - Utilização do TDB e/ou BSC



Nota. Elaboração própria

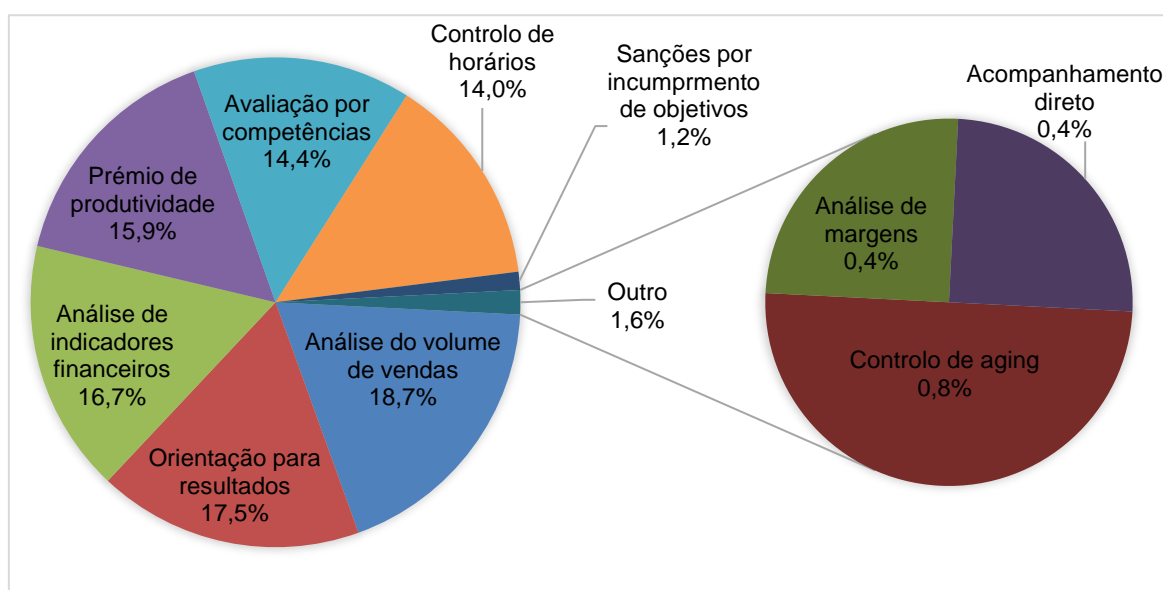
Embora com pouca expressividade, o facto de o TDB ter mais adeptos, ressalta a evidência da propensão das empresas de construção civil para o foco no curto prazo e nos objetivos operacionais, para o recurso mais evidente a indicadores financeiros e menor enfoque nas questões críticas e estratégicas de médio e longo prazo, o que contraria, de certo modo, a visão estratégica do negócio de médio e longo prazo que 62% das empresas admitiram encetar, de acordo com o observado na seção anterior 4.1.3.2.

Apesar de representarem cerca de 33% da nossa amostra, as empresas que utilizam as ferramentas TDB e BSC, numa franja de 67% encontramos as que não utilizam nenhum daqueles instrumentos, mas adotaram outros modelos de avaliação de desempenho que merecem a nossa referência nesta investigação. Assim, de modo a obter informação mais detalhada sobre a potencial existência desses instrumentos de auxílio à gestão, elaborámos uma pergunta em leque

aberto onde apresentámos várias hipóteses de repostas. Para o efeito, no gráfico 9 abaixo, pudemos analisar as respostas obtidas e concluir sobre as métricas mais utilizadas pelas 116 empresas que não implementaram os TDB e/ou BSC.

Assim, pudemos destacar como principais métricas a “Análise do volume de vendas” e a “Orientação por resultados”, com 18,7% e 17,5% de respostas respetivamente. Por outro lado, a medida menos utilizada é a das “Sanções por incumprimento de objetivos”.

Gráfico 9 - Outros instrumentos de gestão utilizados



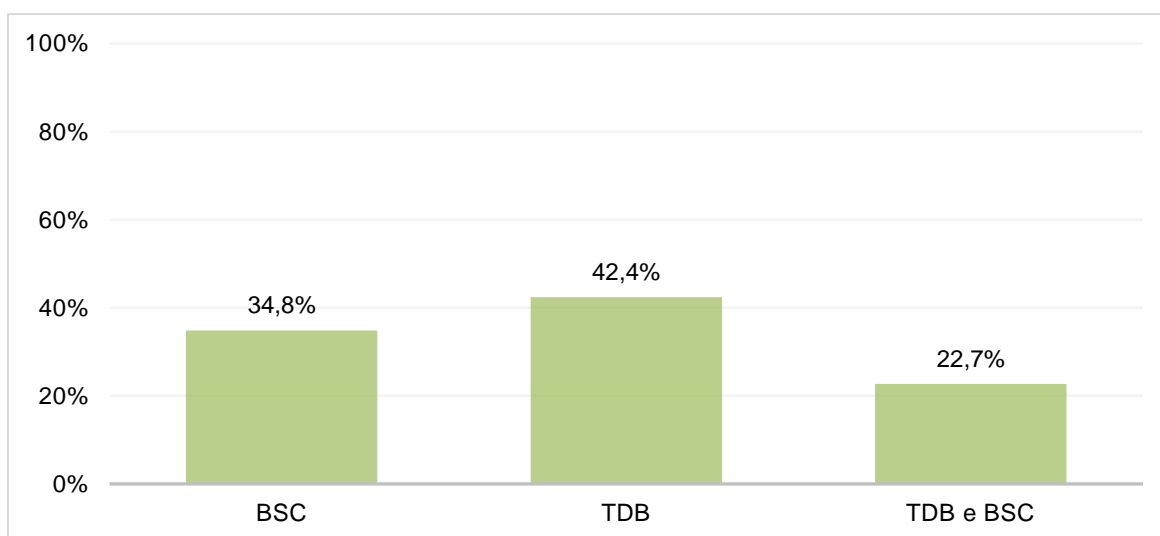
Nota. Elaboração própria

Como se tratou de uma pergunta em leque aberto, foi atribuída, aos inquiridos, a liberdade de acrescentar outras ferramentas que eventualmente utilizassem. Assim, também a “Análise de margens”, o “Acompanhamento direto” e o “Controlo de *aging*” traduziram outros modelos medição de *performance* enunciados pelos participantes. Para as 116 organizações que utilizam outras métricas ou ferramentas de avaliação da *performance* e, para as 19 entidades que não utilizam qualquer instrumento, o inquérito por questionário finalizou neste ponto.

4.1.4. O TDB e/ou BSC nas empresas da Construção Civil

Com o foco, unicamente, nas entidades que implementaram as ferramentas em estudo TDB e/ou BSC (33%)¹⁰, foi possível aferir que a maioria daquelas entidades utilizam estas ferramentas de forma separada (77%) e, apenas 23% utilizam-nas simultânea e complementarmente.

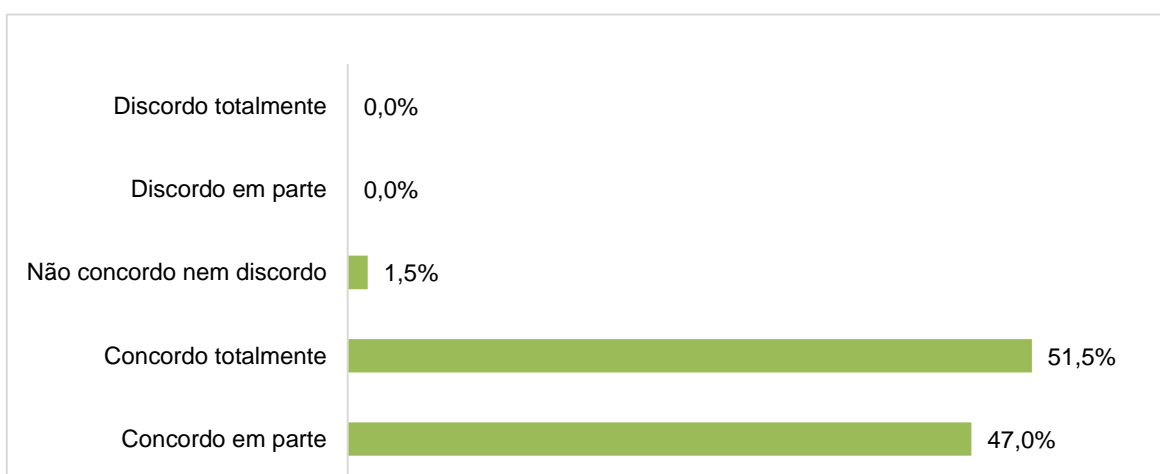
Gráfico 10 - Aplicação das ferramentas TDB e/ou BSC



Nota. Elaboração própria

Tanto a ferramenta TDB como a BSC, visam comparar, de forma permanente, os objetivos projetados com os alcançados por forma a detetar eventuais desvios.

Gráfico 11 - Importância de TDB e/ou BSC para a tomada de decisão



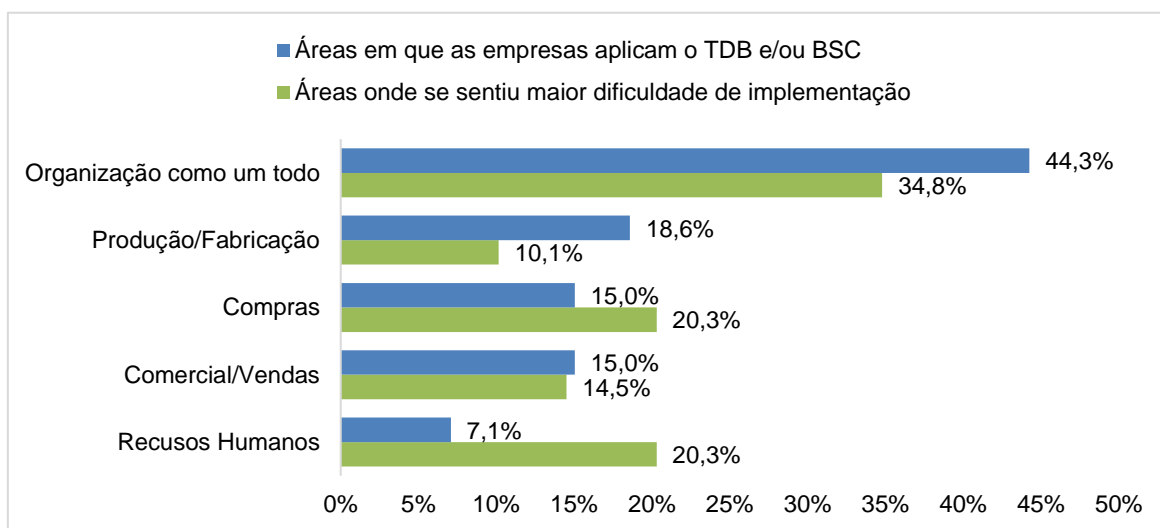
Nota. Elaboração própria

¹⁰ Facto demonstrado pela análise dos gráficos 8 e 10.

Assim, procurámos também estudar o impacto da utilização destas ferramentas na melhoria dos processos de tomada de decisão.

Praticamente todos os respondentes reconheceram a importância destes instrumentos, no todo ou, em parte, para a tomada de decisões no negócio. Ora, perante esta evidência, pretendeu-se auscultar as empresas sobre as áreas onde implementavam o TDB e/ou BSC e, em quais delas, sentiram maiores dificuldades de implementação.

Gráfico 12 – Áreas departamentais em que as empresas aplicam TDB e/ou BSC e se sentiu maior dificuldade



Nota. Elaboração própria

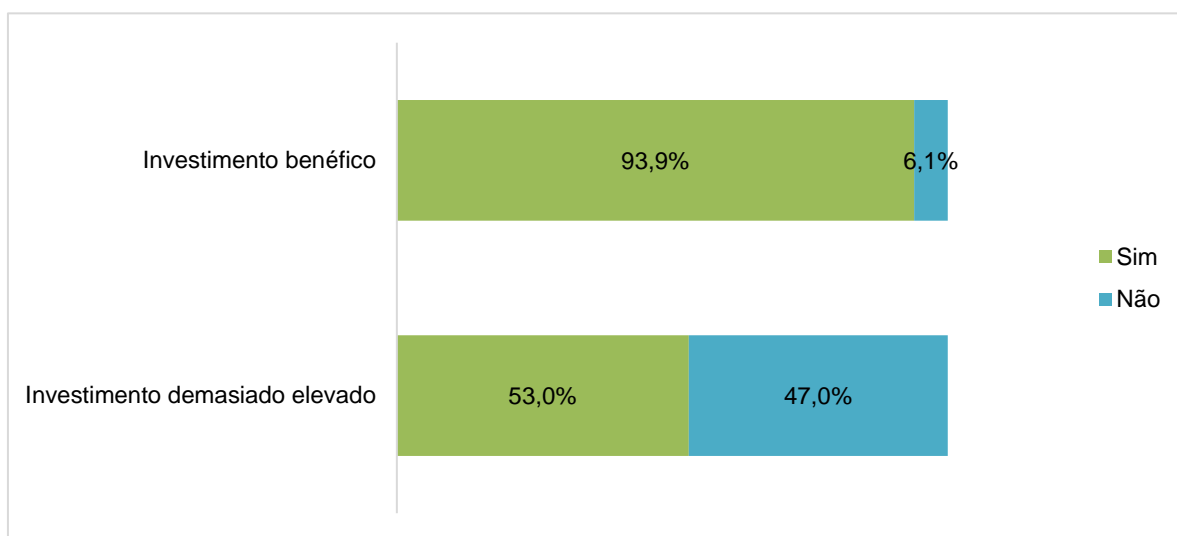
No universo de metade das empresas que implementaram aquelas ferramentas e, que as utilizam na organização como um todo, os resultados apontam para dificuldades de implementação quando comparados com situações análogas nas restantes áreas. Acresce que, foi possível verificar que uma das áreas específicas em que os instrumentos de avaliação são mais utilizados foi a da Produção/Fabricação; porém, curiosamente, foi o centro de análise onde se registaram menores dificuldades aquando de implementação (refira-se que, dadas as extensas cadeias de valor, o departamento da produção, é o que traduz maior complexidade de tratamento). Em contraponto, as áreas das Compras e dos Recursos Humanos, registaram uma taxa igual de 20,3% no tocante à dificuldade de implementação das ferramentas, com níveis de implementação de 15,0% e 7,1% respetivamente, portanto, inferiores aos observados para a área anterior da produção. Esta contradição de valores revela-nos que, em alguns casos, com

alguma probabilidade, a implementação não se chegou a efetivar, em face dos obstáculos encontrados. Na área Comercial ou das Vendas, a aplicação das métricas regista um peso de 15% e os inquiridos revelam que sentiram dificuldade na maior parte das aplicações nessa área, com 14,5% de respostas.

Tencionámos, similarmente, auscultar a opinião dos respondentes acerca do benefício resultante do investimento realizado com a internalização destes modelos de avaliação de desempenho, evidência que plasmámos no gráfico 13 abaixo.

Verificámos que, a esmagadora maioria das organizações, cerca de 94%, afirma que o investimento compensa e, já favoreceu ou, irá beneficiar, a sua empresa, o que revela que estas organizações reconhecem a relevância destas ferramentas. No que concerne ao valor de investimento, as opiniões são mais consentâneas na medida em que, pouco mais de metade das empresas que utilizam o TDB e o BSC, considera que o investimento é “demasiado elevado” e, 47% consideram-no “elevado”. Não obstante, este último grupo de empresas que consideram o investimento elevado, reconhecem igualmente as vantagens destes instrumentos para o processo de tomada de decisão.

Gráfico 13 - *Investimento e benefícios da implementação do TDB e/ou BSC*



Nota. Elaboração própria

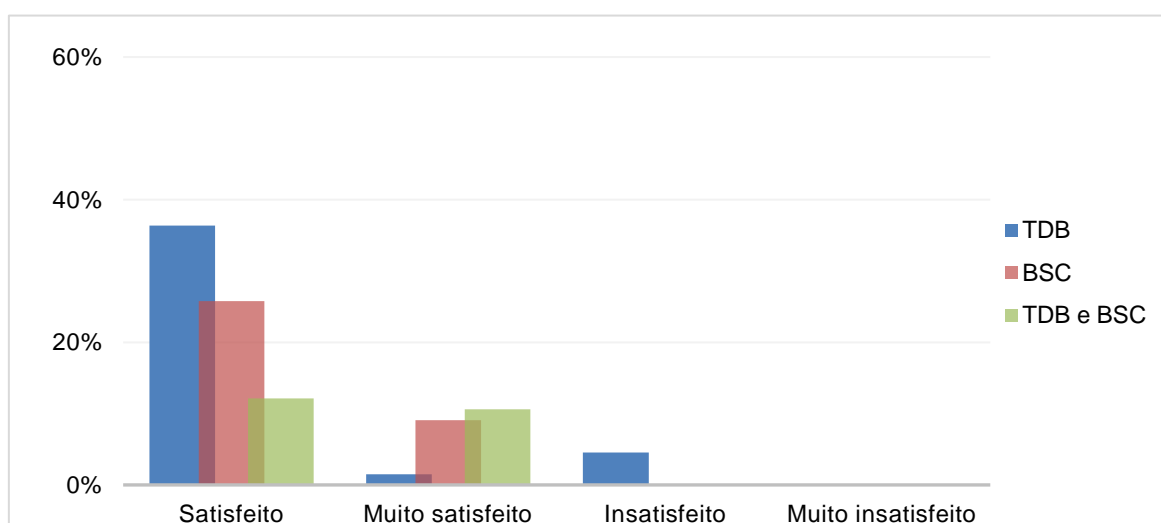
Por fim, na concretização do estudo acerca dos instrumentos de avaliação de desempenho TDB e BSC, faltava a avaliação do nível de satisfação geral com

aquelas ferramentas nas suas empresas. No retorno das respostas foi possível aferir que praticamente todos os utilizadores (em concreto 95,5%) mostram-se “muito satisfeitos” ou “satisfeitos” com os dois instrumentos, em face das inúmeras vantagens associadas, nomeadamente a melhoria do processo de tomada de decisão. Todavia ressalta uma especial satisfação com a ferramenta TDB, o que corrobora a realidade demonstrada pelas empresas na adoção daquela ferramenta em maior escala em detrimento do BSC e que tivemos oportunidade de explorar na seção 4.1.3.4.

Através da análise do gráfico 14 foi possível observar que apenas 4,5% das empresas se mostram insatisfeitas com o TDB. Averiguámos, entretanto, que aquelas empresas empregavam todas, no máximo, 10 colaboradores, tendo sido unânimes na insatisfação perante o elevado investimento em que incorreram e cujo retorno não suplantou os benefícios esperados.

Perante estas evidências, questionávamos se, em face de um modelo mais conservador como é o TDB, estaria este desajustado de uma visão mais moderna e apropriada da avaliação de desempenho que justificasse aquela insatisfação por parte das empresas? Provavelmente alguns caminhos alternativos passariam pela adoção do BSC, como uma ferramenta mais moderna e abrangente, ou, por outras que melhor se ajustassem à realidade destas empresas e que pudessem revelar-se mais satisfatórias no processo de avaliação do desempenho organizacional.

Gráfico 14 - Satisfação dos utilizadores com as ferramentas



Nota. Elaboração própria

Ao nível dos fatores que influenciavam a utilização das ferramentas TDB e/ou BSC nas empresas inquiridas, recorreu-se a testes de correlação de *Spearman* entre duas variáveis X e Y que permitissem caracterizar a amostra através da antiguidade, número de trabalhadores, região, volume de negócios (VN), composição do capital, existência da função *Controller* e a importância atribuída aos sistemas de contabilidade de gestão.

Segundo Sousa (2019), o teste de correlação de *Spearman* constrói uma análise de independência entre duas variáveis numa escala ordinal. Esta métrica estatística avalia as relações monótonas, lineares ou não. O valor deste teste é designado por *p-value* (*no SPSS: Sig.*) e varia entre -1 e +1, em que o sinal negativo significa que as variáveis variam em sentido inverso e, o sinal positivo, indica que as duas variáveis variam no mesmo sentido. Foi utilizado um nível de significância de 0,05, *p-value* habitualmente utilizado neste tipo de estudos que, quando é superior a 0,05, significa que não há associação estatística entre as duas variáveis. Se, pelo contrário, o *p-value* for inferior ao limite 0,05, significa que há associação estatisticamente significativa e tem que ser analisado o coeficiente de correlação. Conforme Pestana e Gageiro (2014), este coeficiente varia entre 0 e 1 e o seu valor aponta para maior ou menor associação. Vejamos os limites através da tabela abaixo:

Tabela 15 - Limites do coeficiente

Limites do coeficiente Rô de Spearman	Associação
0 a 0,2	Muito baixa
0,2 a 0,4	Baixa
0,4 a 0,7	Moderada
0,7 a 0,9	Alta
0,9 a 1	Muito alta

Nota. Elaboração própria

Da análise das 201 respostas e, sabendo que, apenas 66 das empresas inquiridas utilizam as ferramentas TDB e/ou BSC, começámos por analisar a relação entre a antiguidade e a utilização daqueles instrumentos de avaliação de desempenho.

Tabela 16 - Relação entre a antiguidade e a utilização do TDB e/ou BSC

Antiguidade	Organizações que utilizam TDB e/ou BSC		Organizações que não utilizam TDB e/ou BSC	
	N	%	N	%
Menos de 5 anos	12	18,2	20	14,8
Entre 5 e 10 anos	9	13,6	19	14,1
Entre 10 e 15 anos	11	16,7	17	12,6
Mais de 15 anos	34	51,5	79	58,5
TOTAL	66	100	135	100

Nota. Elaboração própria

Tabela 17 - Coeficiente de correlação: Antiguidade

		Antiguidade	Utilização ferramentas TDB /ou BSC
Antiguidade	Coeficiente de correlação	1,000	,061
	Sig. (2 extremidades)		<u>,392</u>
	N	201	201
Utilização ferramentas TDB /ou BSC	Coeficiente de correlação	,061	1,000
	Sig. (2 extremidades)	,392	
	N	201	201

Nota. Elaboração própria

Com a realização do teste de correlação de *Spearman*, verificamos que o *p-value* corresponde a 0,392, sendo um valor superior ao nível de significância de 0,05, o que nos indica que não existe associação estatisticamente significativa entre a antiguidade das empresas e o uso de instrumentos como o TDB e/ou BSC.

Observando a relação entre o número de colaboradores e a utilização das ferramentas em estudo, constatamos o seguinte:

Tabela 18 - Relação entre número médio de colaboradores e a utilização das ferramentas TDB e/ou BSC

N.º médio de colaboradores	Organizações que utilizam TDB e/ou BSC		Organizações que não utilizam TDB e/ou BSC	
	N	%	N	%
Entre 0 e 10 colaboradores	34	51,5	78	57,8
Entre 11 e 50 colaboradores	27	41	55	40,7
Entre 51 e 250 colaboradores	5	7,5	2	1,5
Mais de 250 colaboradores	0	0	0	0
TOTAL	66	100	135	100

Nota. Elaboração própria

Tabela 19 - Coeficiente de correlação: Número médio de colaboradores

		N.º médio de colaboradores	Utilização ferramentas TDB /ou BSC
N.º médio de colaboradores	Coeficiente de correlação	1,000	-,082
	Sig. (2 extremidades)		<u>,249</u>
	N	201	201
Utilização ferramentas TDB /ou BSC	Coeficiente de correlação	-,082	1,000
	Sig. (2 extremidades)	,249	
	N	201	201

Nota. Elaboração própria

As ferramentas TDB e BSC são utilizadas, maioritariamente, em empresas até 50 colaboradores. Contudo, à semelhança das conclusões observadas para a antiguidade das empresas, também o número médio de colaboradores não se relaciona, de forma estatisticamente significativa, com as duas variáveis principais em estudo, dado que o *p-value* é superior a 0,05.

Quando estudada a influência da localização geográfica na utilização de ferramentas de apoio à gestão para calcular o desempenho organizacional, através da tabela 20 pudemos observar que as regiões Norte e Centro, seguidas de Lisboa e Vale do Tejo, eram as que mais aplicam aquelas ferramentas. Contudo, quando analisada a correlação de *Spearman*, na tabela 21, pudemos averiguar que, mais

uma vez, não existia qualquer relação entre as duas variáveis, pois o *p-value*, é bastante superior ao nível 0,05.

Tabela 20 - Relação entre a região e a utilização das ferramentas TDB e/ou BSC

Região	Organizações que utilizam TDB e/ou BSC		Organizações que não utilizam TDB e/ou BSC	
	N	%	N	%
Algarve	5	7,6	5	3,7
Alentejo	0	0	4	3
Centro	20	30,3	34	25,1
Lisboa e Vale do Tejo	19	28,8	48	35,6
Norte	22	33,2	44	32,6
TOTAL	66	100	135	100

Nota. Elaboração própria

Tabela 21 - Coeficiente de correlação: Região

		Região	Utilização ferramentas TDB /ou BSC
Região	Coeficiente de correlação	1,000	,029
	Sig. (2 extremidades)		,684
	N	201	201
Utilização ferramentas TDB /ou BSC	Coeficiente de correlação	,029	1,000
	Sig. (2 extremidades)	,684	
	N	201	201

Nota. Elaboração própria

O efeito do VN na maior ou menor propensão para a utilização do TDB e/ou BSC, também não gerou associação estatisticamente significativa, com o *p-value* de 0,280, o que nos surpreendeu porque, regra geral, a maior dimensão das organizações é medida, entre outros parâmetros, pelo VN, e está positivamente relacionada com a maior necessidade e propensão da adoção destes modelos de avaliação de desempenho, dada a maior complexidade dos seus processos produtivos. Contrariamente ao que seria expectável, o setor português da construção civil não regista uma tendência condizente com os resultados da literatura empírica sobre esta matéria¹¹. Os estudos de Machado e Fortunado (2018) e Silva (2018a) contrariam o nosso resultado, pois concluíram que a aferição

¹¹ Através das tabelas 22 e 23, constatámos que as empresas que empregam estas ferramentas são sobretudo as que detêm um VN até 10 milhões de euros.

da dimensão da entidade, pela via do VN, está relacionada com o maior índice de utilização destes modelos TDB e/ou BSC.

Tabela 22 - Relação entre o VN e a utilização das ferramentas TDB e/ou BSC

VN	Organizações que utilizam TDB e/ou BSC		Organizações que não utilizam TDB e/ou BSC	
	N	%	N	%
Até 500 000€	29	44,0	69	51,1
Entre 500 000€ até 10 000 000€	32	48,5	60	44,4
Entre 10 000 000€ até 90 000 000€	3	4,5	3	2,2
Mais de 90 000 000€	2	3,0	3	2,2
TOTAL	66	100	135	100

Nota. Elaboração própria

Tabela 23 - Coeficiente de correlação: Volume de Negócios

		VN	Utilização ferramentas TDB /ou BSC
VN	Coeficiente de correlação	1,000	-,077
	Sig. (2 extremidades)		,280
	N	201	201
Utilização ferramentas TDB /ou BSC	Coeficiente de correlação	-,077	1,000
	Sig. (2 extremidades)	,280	
	N	201	201

Nota. Elaboração própria

Aqui chegados, era o momento de indagar se a composição do capital destas empresas poderia influenciar, de alguma forma, a utilização das ferramentas de avaliação da *performance*, nomeadamente o TDB e/ou BSC?

Tabela 24 – Relação entre a composição do capital e a utilização das ferramentas TDB e/ou BSC

Composição do capital	Organizações que utilizam TDB e/ou BSC		Organizações que não utilizam TDB e/ou BSC	
	N	%	N	%
Apenas nacional	62	94	131	97
Nacional e internacional	0	0	3	2,2
Maioritariamente nacional	2	3	1	0,8
Maioritariamente internacional	2	3	0	0
TOTAL	66	100	135	100

Nota. Elaboração própria

Tabela 25 – Coeficiente de correlação: Composição do capital

		Composição do capital	Utilização ferramentas TDB /ou BSC
Composição do capital	Coeficiente de correlação	1,000	-,078
	Sig. (2 extremidades)		<u>,270</u>
	N	201	201
Utilização ferramentas TDB /ou BSC	Coeficiente de correlação	-,078	1,000
	Sig. (2 extremidades)	,270	
	N	201	201

Nota. Elaboração própria

Da interpretação dos dados debatidos nas tabelas 24 e 25, constata-se que a maioria das empresas inquiridas que utilizam o TDB e/ou BSC, têm capital apenas nacional e, essa característica, também não tem efeito direto na utilização das ferramentas mencionadas.

Efetivamente, não foi nosso propósito delimitar a análise somente às variáveis acabadas de expor, pelo que procurámos perceber que outros fatores poderiam influenciar a utilização das ferramentas TDB e/ou BSC, como a existência da função de *Controller* de gestão e a utilização dos sistemas de contabilidade de gestão.

Para perceber o grau de associação entre estas duas variáveis, realizou-se a correlação não paramétrica de *Spearman* (tabela 26). Dado que o *p-value* é inferior ao nível 0,05, pudemos concluir que existe uma associação estatisticamente significativa, com margem de erro de 1%, entre a presença da função de *Controller* de gestão e o facto de utilizarem as ferramentas TDB e/ou BSC na medição do desempenho organizacional. No entanto, como o coeficiente de correlação é 0,272** (tabela 27), a correlação existente é baixa.

Tabela 26 - Relação entre a presença de Controller e a utilização de ferramentas TDB e/ou BSC

Presença de Controller	Organizações que utilizam TDB e/ou BSC		Organizações que não utilizam TDB e/ou BSC	
	N	%	N	%
Sim	47	71,2	57	42,2
Não	19	28,8	78	57,8
TOTAL	66	100	135	100

Nota. Elaboração própria

Tabela 27 - Coeficiente de correlação: Presença de Controller

		Presença de Controller	Utilização ferramentas TDB /ou BSC
Presença de Controller	Coeficiente de correlação	1,000	-,272**
	Sig. (2 extremidades)		<u>,000</u>
	N	201	201
Utilização ferramentas TDB /ou BSC	Coeficiente de correlação	<u>,272**</u>	1,000
	Sig. (2 extremidades)	,000	
	N	201	201

** A correlação é significativa no nível 0,01 (2 extremidades).

Nota. Elaboração própria

Por fim, analisámos a importância atribuída à contabilidade de analítica ou de gestão, por forma a compreender se aquela consubstancia um dos motivos da adoção dos instrumentos de avaliação da *performance*. As informações obtidas, podem ser observadas nas seguintes tabelas:

Tabela 28 - Relação entre a importância atribuída à contabilidade de gestão e a utilização das ferramentas TDB e/ou BSC

Importância atribuída à contabilidade de gestão	Organizações que utilizam TDB e/ou BSC		Organizações que não utilizam TDB e/ou BSC	
	N	%	N	%
Importante	25	37,9	57	42,2
Muito importante	38	57,6	53	39,3
Pouco importante	3	4,5	4	3
Nada importante	0	0	21	15,5
TOTAL	66	100	135	100

Nota. Elaboração própria

Tabela 29 - Coeficiente de correlação: Importância atribuída à contabilidade de gestão

		Importância atribuída à contabilidade de gestão	Utilização ferramentas TDB /ou BSC
Importância atribuída à contabilidade de gestão	Coeficiente de correlação	1,000	,209**
	Sig. (2 extremidades)		<u>,003</u>
	N	201	201
Utilização ferramentas TDB /ou BSC	Coeficiente de correlação	<u>,209**</u>	1,000
	Sig. (2 extremidades)	,003	
	N	201	201

** A correlação é significativa no nível 0,01 (2 extremidades).

Nota. Elaboração própria

Com base nas duas tabelas acima, foi possível aferir que, efetivamente as organizações atribuem, com expressividade, importância à contabilidade de gestão e, esse aspeto, influencia positivamente a utilização das ferramentas TDB e/ou BSC no processo de avaliação do desempenho. Confirma-se que o *p-value* é inferior a 0,05, o que traduz uma associação estatisticamente significativa entre essas duas variáveis, com uma margem de erro de 1%. No que concerne ao coeficiente de correlação r , atendendo aos limites, como aquele é superior a 0,2, significa que a correlação existente entre as variáveis traduz um baixo nível de associação. (Pestana & Gageiro, 2014).

4.2. Principais conclusões dos resultados

A forma como se valoriza o potencial das organizações tem vindo a mudar nos últimos anos e, administrar ou gerir uma organização, não é tarefa simples! Para responder a esta mudança é fundamental dotar os responsáveis de informação vital de que necessitam para alinhar as suas estratégias, acompanhar os resultados, avaliar o negócio e tomar as melhores decisões de forma a sobreviver no mercado. Desta forma, independentemente da dimensão das organizações, é essencial dispor de instrumentos de avaliação de desempenho que orientem para novos focos de gestão.

Da análise encetada aos resultados obtidos a partir dos questionários administrados às empresas portuguesas do setor da construção civil, constatámos que se tratam, essencialmente, de organizações que atuam no mercado há mais de 15 anos; que empregam até 50 colaboradores; que são constituídas, na sua maioria, exclusivamente por capital nacional e que registam um valor de VN até 10 000 000€.

Constatou-se que, não obstante a pequena dimensão das empresas que compõem a amostra, mais de metade daquelas contratou um profissional “*Controller* de gestão” e, as que ainda não os contrataram, consideram a função vital e, por conseguinte, registam intenção de contratação futura, o que, claramente, revela preocupação com a sustentabilidade da empresa no alcance dos resultados ambicionados. É que, na verdade, o foco observado no confronto das estratégias

de médio e longo prazo, com as operações de curto prazo, atestaram essa consciência por parte dos inquiridos.

A forte adesão das empresas respondentes, aos sistemas de contabilidade de gestão, ampliaram também aquela caminhada, na criação de valor e na garantia de sucesso no aumento da competitividade.

Afunilando a nossa análise para a aferição da utilização de outras métricas de apoio à gestão e de avaliação de desempenho, observou-se que, praticamente 91% das empresas do setor da construção, confirmam que utilizam aqueles instrumentos, entre os quais o TDB o BSC e, outras igualmente relevantes, como a análise de volume de vendas, a orientação para resultados, a análise de indicadores financeiros, os prêmios por produtividade, a avaliação por competências, o controlo de horários, as sanções por incumprimento, o controlo de *aging*, o acompanhamento direto e a análise de margens.

Numa análise exaustiva e direcionada ao TDB e BSC, foi possível aferir que cerca de 33% dos respondentes utilizavam aquelas ferramentas, com ênfase para o TDB, o que demonstra a sua importância. Identificou-se também uma franja considerável de empresas que utilizavam, isoladamente, o BSC, ou as duas ferramentas em simultâneo, o que indiciou alguma complementaridade entre os dois modelos, tal como referido no âmbito da revisão de literatura.

Para além do reconhecimento, pelos respondentes, da importância daqueles modelos para o processo de tomada de decisão, pudemos constatar que as entidades que aplicam estas ferramentas, fazem-no olhando a organização como um todo, mas com maior incidência no *modus operandi* da área da Produção/Fabricação, seguida do departamento das Compras, Comercial/Vendas e dos Recursos Humanos.

As empresas acusaram algumas dificuldades de implementação das ferramentas, nomeadamente os departamentos das Compras e Recursos Humanos, e, consideram, no global, o investimento significativamente elevado, apesar de reconhecerem as inúmeras vantagens dos sistemas, e os resultados profícuos do binómio custo-benefício.

De um modo geral, registou-se um nível considerável de satisfação com a utilização destas ferramentas, o que nos remete para a corroboração de vários estudos

analisados aquando do levantamento do estado da arte exposto na súmula da tabela 8, dos quais destacamos Carvalho (2020), Gomes e Saraiva (2019), Ayoup (2018), Di Vaio e Varriale, (2018), Silva (2018b) e Zouidi (2013). Pudemos também verificar, pela revisitação da literatura, que o TDB, quando comprado com o BSC, segundo, Quesado et al. (2012), é menos complexo e também envolve menor investimento, o que, de alguma forma, pode justificar a maior aderência à ferramenta TDB no setor português da construção civil que neste trabalho se procurou auscultar.

Efetivamente, as ferramentas de avaliação do desempenho possibilitam encontrar as melhores formas de alcançar o sucesso das empresas, pois permitem definir, com clareza, os objetivos a alcançar, fornecendo informações úteis à gestão no sentido de melhorar a produtividade e o alinhamento dos objetivos individuais com os objetivos globais da organização.

É que a mudança dos padrões de competição trouxe, nos últimos anos, uma nova realidade a todas as organizações e, o setor da construção civil, assume um papel preponderante na economia de qualquer país! Assim, tornou-se fulcral estudar as ferramentas de avaliação da *performance* utilizadas naquele setor de modo a perceber como as empresas gerem as suas atividades e desempenhos e, a identificar eventuais *gap's* entre os resultados esperados e os alcançados, adaptando, sempre que necessário, as suas estratégias à realidade que vão enfrentando.

CAPÍTULO V – CONCLUSÕES E PROPOSTAS

5.1. Considerações finais

As ferramentas de avaliação da *performance* e do controlo de gestão das organizações, fundamentadas apenas por indicadores financeiros, revelavam-se insuficientes para responder às necessidades dos gestores na tomada de decisões céleres, eficazes e ponderadas. A crescente necessidade de se desenvolverem sistemas de medição de desempenho que permitissem a compilação de indicadores financeiros e não-financeiros, de forma a não restringir a informação a nível histórico, mas permitir às empresas um olhar para o futuro, despoletou, nas últimas décadas, o surgimento de algumas ferramentas de gestão, nomeadamente o *Tableau de Bord* (TDB) e o *Balanced Scorecard* (BSC).

O TDB, como instrumento de índole mais operacional, congrega, na sua génese, um conjunto de indicadores financeiros e, mais recentemente, também elementos não-financeiros, com o objetivo de apresentar aos gestores a situação da empresa, os desvios ocorridos face aos objetivos traçados, despertando-lhes a atenção sobre a potencial aplicação de ações corretivas. Não obstante, num processo exaustivo de revisão da literatura, foi possível observar que a ferramenta TDB tornou-se obsoleta e concedeu a oportunidade do aparecimento do BSC; um instrumento mais recente e robusto com o foco na visão estratégica das organizações.

Com maior nível de adequação aos gestores de topo, o BSC concede uma perspetiva global do desempenho da empresa com o auxílio de quatro eixos estratégicos: clientes, financeira, processos internos e aprendizagem e crescimento. Traduz, igualmente, um sistema de alerta para os responsáveis da gestão, centrando-se nos fatores críticos do sucesso e na mitigação dos desvios, promovendo a coordenação e a comunicação. O aparecimento daquela ferramenta ofereceu às organizações a oportunidade de se afastarem dos modelos tradicionais e implementarem um sistema de medição do desempenho organizacional articulado com as estratégias definidas, que lhes permitia identificar o que realmente criava valor e competitividade.

A evidência empírica revisitada revelou também que, apesar de o TDB ainda ser amplamente utilizado, o BSC regista maior índice de implementação na esfera nacional e internacional.

Ainda assim, apesar de o BSC traduzir um instrumento mais moderno e, com provas dadas quanto ao sucesso na sua aplicação, a literatura aplicada sobre esta matéria continua escassa, pelo que foi objetivo desta investigação contribuir para a ampliação do conhecimento sobre a implementação e, a importância atribuída às duas principais técnicas que identificámos, não só na literatura científica, mas também no quotidiano das organizações: o TDB e o BSC.

Assim, por forma a materializarmos o estudo empírico deste trabalho, elegeu-se o setor português da construção civil, por traduzir uma atividade económica pró-cíclica, com extensas cadeias de valor e características muito peculiares em que, por isso, é fundamental que as empresas laborarem com ferramentas de apoio à gestão. Entendemos, por conseguinte, que neste setor em particular, pelo peso e responsabilidade que representa na economia de qualquer país e, em Portugal não é exceção, eram indispensáveis mais estudos sobre a auscultação dos sistemas de avaliação de desempenho, que se pretendem cada vez mais eficientes e eficazes, não só para controlar os gastos, réditos e rendimentos das obras, mas também para tomar decisões consentâneas com os resultados esperados, potenciando a identificação de eventuais desvios e a respetiva correção em tempo útil.

A técnica escolhida para a realização deste estudo foi o inquérito por questionário, enviado às empresas portuguesas do setor da construção civil, no período de março a julho do presente ano de 2021.

Tratados e discutidos os resultados, concluiu-se que a utilização de ferramentas de controlo de gestão e de avaliação de desempenho, revela-se fundamental no setor da construção para dotar os gestores de informação vital de que necessitam para monitorizarem os seus resultados de modo a tomarem as melhores decisões, garantindo a sobrevivência no mercado.

Satisfeitos, de um modo geral, com as suas potencialidades, os inquiridos não deixaram de realçar os elevados investimentos que a implementação daquelas ferramentas implicam, não obstante a concordância na opinião de que o binómio custo-benefício é profícuo. Também identificaram as áreas departamentais onde mais aplicavam estas métricas, designadamente e, por ordem decrescente de grandeza, o centro de responsabilidade da produção ou fabricação, a área das compras e aprisionamentos, o setor comercial e das vendas e o departamento de recursos humanos.

Foi possível aferir que a esmagadora maioria das organizações utiliza uma determinada ferramenta de avaliação, das quais, cerca de 1/3 utiliza o TDB, o BSC ou uma combinação dos dois instrumentos em simultâneo. Dos 2/3 sobrantes, impõe-se uma referência à distribuição das métricas elencadas, designadamente a análise do volume de vendas, a orientação para resultados, a análise de indicadores financeiros, os prémios por produtividade, a avaliação por competências, o controlo de horários, as sanções por incumprimento, o controlo de *aging*, o acompanhamento direto e a análise de margens.

Acresce que, pelo relato da maioria dos estudos empíricos revistados neste trabalho que, não obstante elencarem as suas potencialidades, consideram o TDB uma ferramenta, de certa forma, obsoleta, por força de algumas carências de foco estratégico de médio e longo prazo.

É que, paradoxalmente ao que seria expectável, o resultado do nosso estudo empírico, veio confirmar que, das 3 combinações elegíveis: TBD, BSC ou a coexistência de ambas, a ferramenta TDB é a mais utilizada no setor, resultados também corroborados pelos estudos de Machado e Fortunado (2018), Mesquita et al. (2018), Silva (2018a), Nunes e Machado (2014) e Zouidi (2013), que mostram a evidência da aplicação do TDB em detrimento do BSC. E, apesar das diferenças, pouco expressivas, no índice de utilização do TDB para as outras duas hipóteses, a verdade é que, contrariamente ao que mais de metade das empresas definiu como sendo a sua visão estratégica, planeada num horizonte entre 5 e 10 anos, as empresas construtoras em Portugal mantêm um perfil conservador, alicerçado na experiência, na ausência do estudo de relações de causa-efeito, projetando, o seu

negócio, numa ótica de curto prazo, com maior pressão sobre os indicadores financeiros e, menor preocupação com a orientação estratégica de médio e longo prazo na gestão dos negócios e na avaliação do desempenho. Esta conclusão, equipara-se aos resultados obtidos por Campelo (2019), que ressaltam a evidência de um modelo organizacional obsoleto no ramo da construção civil em Portugal, baseado em experiências vividas e que, por isso carece da implementação de ferramentas que auxiliassem a definição da estratégia e o acompanhamento da *performance* da organização.

Uma referência também ao perfil das organizações que imperou na construção desta tendência e que remete para estruturas com maior antiguidade, além dos 15 anos de presença nos mercados, com um âmbito máximo de empregabilidade na ordem dos 50 colaboradores, com capital maioritariamente nacional e, um volume de negócios (VN) circunscrito ao patamar máximo dos 10 milhões de euros.

Acresce que, não obstante a pequena dimensão das empresas que compuseram a amostra, mais de metade daquelas, contratou, ou planifica vir a admitir um profissional “*Controller* de gestão” e, implementou, sistemas de contabilidade de gestão no ensejo do maior controlo de custos, da alavancagem do processo de criação de valor e do aumento da competitividade.

Em suma e, na visão das entidades que participaram neste estudo, pudemos concluir que, de um modo geral, praticamente todas reconhecem a importância das ferramentas de gestão e de avaliação de desempenho, com a consciência de que se tratam de métricas vitais ao processo de mitigação dos custos e ao aumento da competitividade. E, conscientes de que o caminho a desbravar no setor da construção em Portugal ainda é longo, porque sustenta, largamente, a sua gestão em pilares de revestimento operacional, alicerçada, essencialmente, no curto prazo e na experiência adquirida, foi interessante perceber alguma mudança de paradigma em marcha, a apontar para a incorporação de questões estratégicas e, a utilização de uma larga panóplia de outras métricas de avaliação de desempenho que este estudo procurou elencar.

E foi no relato das entidades, que este trabalho de investigação ilustrou, que registámos a evidência de inúmeras vantagens no alcance do sucesso e da excelência nos negócios, independentemente de decidirem pela utilização individual de cada uma das ferramentas TDB ou BSC, ou de as fazerem coexistir num mesmo sistema de avaliação de desempenho.

5.2. Limitações do estudo

As principais dificuldades do estudo, prenderam-se, essencialmente, com o reduzido número de respostas obtidas, apesar das tentativas e insistências no pedido de colaboração, o que não nos permitiu generalizar os resultados para todo o setor da construção civil português. Julgamos que esta ausência de respostas poderá estar relacionada com o período em que os questionários foram enviados que, coincidiu com a preparação das demonstrações financeiras e todo o trabalho adjacente de fechos anuais das contas que, como é do conhecimento comum, absorve temporalmente um grupo alargado de gestores e responsáveis.

Além disso, o facto de as respostas recebidas terem, maioritariamente, origem em empresas de pequena dimensão, não nos permitiu aferir se, a realidade das empresas de maiores dimensões, era similar, pois, muito provavelmente, pela evidência relatada pela literatura empírica consultada, na esfera nacional e internacional e, sem desmérito pela ferramenta TDB, os resultados poderiam ter apontado na direção da presença de mais ferramentas orientadas para a análise estratégica, como o BSC.

5.3. Desenvolvimentos futuros

Atendendo às limitações elencadas no ponto anterior, deixamos três propostas de estudos científicos futuros:

- No âmbito do mesmo setor, construção civil, alargar a amostra por forma a captar empresas de maior dimensão e comparar os resultados obtidos com os do presente trabalho;

- No mesmo setor, estudar, em profundidade, outras ferramentas de avaliação de desempenho, como a “análise do volume de vendas” ou a "orientação para resultados”;
- Estudar a utilização conjunta do TDB e do BSC em empresas portuguesas de outro setor de atividade.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Anthony, R. N. (1965) *Planning and control systems: A framework for analysis*. Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University, Boston.
- Anthony, R.N., & Govindarajan, V. (2007). *Management control systems* (12th ed). Boston: McGraw-Hill International.
- Ayoup, H. (2018). Communicating organizational strategy to employees using the balanced scorecard (BSC): Case study of a malaysian company. *Journal of Business Management and Accounting*, 8(2), 79-97. <https://doi.org/10.32890/jbma2018.8.2.8807>
- Baganha, M. I., Marques, J.C., & Góis, P. (2002). O setor da construção civil e obras públicas em Portugal: 1990-2000. *ESECS - Artigos em revistas nacionais*. <http://hdl.handle.net/10400.8/1041>
- Banco de Portugal (BP, 2014), “Análise do setor da construção”, Estudos da central de balanços do Banco de Portugal, janeiro. <https://www.bportugal.pt/publications/banco-de-portugal/2014/124>
- Banco de Portugal (BP, 2021), Boletim Económico, março. https://www.bportugal.pt/sites/default/files/anexos/pdfboletim/be_mar2021_p.pdf
- Baker, C. R. & Bessire, D. (2004). The french tableau de bord and the american balanced scorecard: a critical analysis. *Critical Perspectives on Accounting*, 16, 645-664. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2004.01.004>
- Bastidas, B., Eunice, L., & Vicente, R.F. (2003). Una aproximacion a las implicaciones del cuadro de mando integral en las organizaciones del sector publico. *Compendium*, 6(11), 23-41. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2955141>

- Bernardo, J.M. (2009). O balanced scorecard como moderno instrumento do controlo de gestão. *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, 108, 46-54. <https://pt.calameo.com/read/0003249816213ceeeacff>
- Bourguignon, A., Malleret, V. & Norreklit, H. (2004). The american balanced scorecard versus the french tableau de bord: the ideological dimension. *Management accounting research*, 15, 107-134. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2003.12.006>
- Burns, J., & Vaivio, J. (2001). Management accounting change. *Management Accounting Research*, 12, 389-402. <https://doi.org/10.1006/mare.2001.0178>
- Campelo, S. A. L. (2019). *Balanced Scorecard aplicado a uma empresa de construção* [Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Engenharia do Porto]. <http://hdl.handle.net/10400.22/15697>
- Carvalho, A. P. (2020). *Análise comparada na implementação do Balanced Scorecard em duas microempresas: Cabo Verde e Portugal* [Dissertação de Mestrado, Instituto Politécnico de Bragança]. <http://hdl.handle.net/10198/23210>
- Cebrián, M. S. & Cerviño, E. F. (2004). Un análisis de la flexibilidad del cuadro de mando integral (CMI) en su adaptación a la naturaleza de las organizaciones. *Revista iberoamericana de contabilidade de gestión*, 4, 85-116. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=1026456>
- Cebrián, M. S. & Cerviño, E. F. (2005). El balanced scorecard o cuadro de Mando Integral y el cuadro de mando tradicional: principales diferencias. *Técnica Contable*. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=1103619>
- Coutinho, C. P. (2020). *Metodologia de investigação em ciências sociais e humanas: Teoria e prática* (2.^a ed.). Grupo Almedina.
- Decreto-Lei n.º 98/2015 de 2 de junho, do Ministério das Finanças, Diário da República 1.^a série - N.º 106. http://www.cnc.min-financas.pt/pdf/SNC/2016/DL_98_2015_2_jun.pdf
- Di Vaio, A. & Varriale, L. (2018). Management innovation for environmental sustainability in seaports: Managerial accounting instruments and training for

- competitive green ports beyond the regulations. *Sustainability*, 10(3), 2-35.
<https://doi.org/10.3390/su10030783>
- Drury, C. (2005). *Management Accounting for Business* (3th ed.). Thomson.
- Emilia, V., & Croitoru, I. (2019). Management control and financial management within economic organizations. *Internal Auditing and Risk Management*, 56(4), 108-117. <https://EconPapers.repec.org/RePEc:ath:journl:v:56:y:2019:i:4:p:108-117>
- Esposito, K. F., Guerrini, F. M., Lourenço, C.M., Melo, I.S., Oliveira, P.H., Sousa, T.B. (2020). Balanced scorecard for evaluating the performance of supply chains: A bibliometric study. *Journal of Engineering Research*, 8(1), 294-313.
[10.36909/jer.v8i1.4406](https://doi.org/10.36909/jer.v8i1.4406)
- Fagundes, J. A., Feliu, V. M.R., Lavarda, C.E.F., & Soler, C.C. (2009). Tableau de bord vs balanced scorecard. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, 12(1), 1-16.
<http://www.spell.org.br/documentos/ver/27301/tableau-de-bord-vs-balanced-scorecard/i/pt-br>
- Federação Portuguesa da Indústria da Construção e Obras Públicas (FEPICOP, 2012a), “Relatório de Conjuntura da Construção”, n.º 59, fevereiro.
<http://www.fepicop.pt/index.php?id=21>
- Federação Portuguesa da Indústria da Construção e Obras Públicas (FEPICOP, 2012b), “Relatório de Conjuntura da Construção”, n.º 65, novembro.
<http://www.fepicop.pt/index.php?id=21>
- Federação Portuguesa da Indústria da Construção e Obras Públicas (FEPICOP, 2012c), “Relatório de Conjuntura da Construção”, n.º 92, setembro.
<http://www.fepicop.pt/index.php?id=22>
- Federação Portuguesa da Indústria da Construção e Obras Públicas (FEPICOP, 2014), “Relatório de Conjuntura da Construção”, n.º 78, novembro.
<http://www.fepicop.pt/index.php?id=21>

- Federação Portuguesa da Indústria da Construção e Obras Públicas (FEPICOP, 2020), “Relatório de Conjuntura da Construção – Informação Rápida”, setembro. <http://www.fepicop.pt/index.php?id=21>
- Fernandez, A. (2013). *L'essentiel du tableau de bord* (4.^a ed.). Eyrolles.
- Gallardo, A.L., & Pérez, B.E. (2004). El cuadro de mando como instrumento para la gestión: Una propuesta para el sector hoteleiro. *Estudos Turísticos*, 159, 55-85. <http://hdl.handle.net/11441/24915>
- Gomes, S. M., & Saraiva, H. I.B. (2019). A implementação e utilização do balanced scorecard numa pme do setor têxtil. *Portuguese Journal of Finance, Management and Accounting*, 5(10), 2183-3826. <http://u3isjournal.isvouga.pt/index.php/PJFMA/article/view/404>
- Guétibi, S. & El Hammoumi, M. (2015). Élaboration d'un tableau de bord pour l'amélioration continue d'un système d'information hospitalier. In *Xth International Conference on Integrated Design and Production*, Tanger, Marrocos. <https://cpi2015.sciencesconf.org/72147.html>
- Hill, M.M & Hill, A. (1998). *A construção de um questionário* (Working Paper No. 1998/11. Centro de estudos sobre a mudança socioeconómica. https://repositorio.iscte-iul.pt/bitstream/10071/469/4/DINAMIA_WP_1998-11.pdf
- Horngren, C.T., Sundem, G.L., Burgstahler, D. & Schatzberg, J. (2014). *Introduction to management accounting* (16th ed.). Pearson.
- Instituto Nacional de Estatística (INE, 2019), Sistema de conta integradas das empresas. https://ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_indicadores&contecto=pi&indOcorrCod=0006569&selTab=tab0
- Instituto Nacional de Estatística (INE, 2019), Sistema de conta integradas das empresas. https://ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_indicadores&contecto=pi&indOcorrCod=0006587&selTab=tab0

- Instituto Nacional de Estatística (INE, 2021), Inquérito ao emprego. https://ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_indicadores&contecto=pi&indOcorrCod=0010654&selTab=tab0
- Instituto Nacional de Estatística (INE, 2021), Inquérito ao emprego. https://ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_indicadores&contecto=pi&indOcorrCod=0007970&selTab=tab0
- Jordan, H., Neves, J.C., & Rodrigues, J.A. (2015). *O controlo de gestão: Ao serviço da estratégia e dos gestores* (10.^a ed.). Áreas Editora.
- Kaddumi, T. A. & Gamazi, R. Z. (2020). Balanced Scorecard implementation and its effect on banks financial performance. *International journal of innovation, creativity and change*, 13(10), 654-673. <https://www.ijcc.net/index.php/volume-13-2020/195-vol-13-iss-10>
- Kaplan R. S. & Norton, D. P., (1992). The balanced scorecard: measures that drive performance. *Harvard Business Review*, 70(1), 71-79. <https://www.hbs.edu/faculty/Pages/item.aspx?num=9161>
- Kaplan R. S. & Norton, D. P. (1996). Using the balanced scorecard as a strategic management system. *Harvard Business Review*, 74(1), 75-85. <https://www.hbs.edu/faculty/Pages/item.aspx?num=9200>
- Kaplan R. S. & Norton, D. P., (2007). Using the balanced scorecard as a strategic management system. *Harvard Business Review*, 85(7), 150-161.
- Lantelme, E.M.V., Formoso, C.T., Tzortzopoulos, P. & Pasa, M.B. (1999). Sistema de indicadores de qualidade e produtividade para empresas de construção civil. *Salão de iniciação Científica*, 11, 25-29. <http://hdl.handle.net/10183/86044>
- Machado, M. J. C. V., & Fortunato, J. A. G. (2018). Sustainable management methods: performance assessment in large companies. *International Journal of Business Innovation and Research (IJBIR)*, 16(4), 471-485. [10.1504/IJBIR.2018.093522](https://doi.org/10.1504/IJBIR.2018.093522)
- Major, M. J. (2009). Reflexão sobre a investigação em contabilidade de gestão. *Reflexão sobre a investigação em Contabilidade de Gestão*, 43-50. <https://repositorio.iscte-iul.pt/handle/10071/14350>

- Manteigas, M. P. P. (2016). *Aplicação do “Tableau de Board” na empresa Thyssenkrupp elevadores* [Dissertação de mestrado, Universidade de Lisboa]. <http://hdl.handle.net/10400.5/12529>
- Matos, J. P. M. (2020). *Desenvolvimento de um balanced scorecard para uma pme* [Dissertação de Mestrado, Instituto Universitário de Lisboa]. <http://hdl.handle.net/10071/21939>
- Marques, T.G & Maroco, J. (2006). Qual a fiabilidade do alfa de Cronbach? Questões antigas e soluções modernas?. *Laboratório de Psicologia*, 4(1), 68-90. <http://publicacoes.ispa.pt/>
- Mesquita, C. M., Santos, J. F., Silva, A. F., & Silva, A. M. (2018). Novos modelos de planeamento e controlo de gestão nos hospitais públicos portugueses. *Revista de gestão em sistemas de saúde – RGSS*, 7(3), 239-256. <https://doi.org/10.5585/rgss.v7i3.414>
- Moreira, C. D. (2007). *Teorias e práticas de investigação*. Universidade Técnica de Lisboa – Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas. <https://catalogo.biblioteca.uab.pt/cgi-bin/koha/opac-search.pl?q=an:41187>
- Najdawi, B.M. (2020). Performance measurement system approaches in hotel industry: A comparative study. *International Journal of Scientific & Technology Research*, 9(3), 3504-3507.
- Nascimento, J. E. S. (2020). *Conceptualização de um balanced scorecard para empresas do setor dos biocombustíveis na produção de pellets em Portugal* [Dissertação de Mestrado, Instituto Universitário de Lisboa]. <http://hdl.handle.net/10071/21943>
- Nunes, C.R. & Machado, M.J.C.V. (2014). Performance evaluation methods in the hotel industry. *Tourism & Management Studies*, 10(1), 24-30. <http://hdl.handle.net/10071/7945>
- Oliveira, F. C. C. (2018). *Tableau de bord: proposta para uma empresa* [Dissertação de mestrado em Contabilidade de Gestão, Instituto Politécnico de Viana do Castelo]. <http://hdl.handle.net/20.500.11960/2048>

- Othman, R., Domil, A. K. A., Senik, Z.C., Abdullah, N.L., & Hamzah, N. (2008). A case study of balanced scorecard implementation in a Malaysian company. *Journal of Asia-Pacific Business*, 7(2), 55-72. https://doi.org/10.1300/J098v07n02_05
- Otley, D. (2003). Management control and performance management: whence and whither? *The British Accounting Review*, 35, 309-326. [10.1016/j.bar.2003.08.002](https://doi.org/10.1016/j.bar.2003.08.002)
- Otley, D., & Soin, K. (2014). Management control and uncertainty. *Management Control and Uncertainty*, 83-96. https://link.springer.com/chapter/10.1057/9781137392121_6
- Otley, D. (2016). The contingency theory of management accounting and control: 1980–2014. *Management Accounting Research*, 31, 45-62. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2016.02.001>
- Pardal, A. M.P. (2020). *Conceção de um balanced scorecard para uma empresa do setor agrícola* [Dissertação de Mestrado, Universidade Lusófona de Humanidades e tecnologias]. <http://hdl.handle.net/10437/11814>
- Pezet, A. (2009). The history of the French tableau de bord (1885–1975): evidence from the archives. *Accounting Business and Financial History*, 19(2), 103-125. <https://doi.org/10.1080/09585200902969245>
- Pestana, M.H. & Gageiro, J.N. (2014). *Análise de dados para ciências sociais: A complementaridade do SPSS* (6.ª ed.) Edições Sílabo.
- Ping, R. (2004). On assuring valid measures for theoretical models using survey data. *Journal of Business Research*, 57(2), 125-141. [https://doi.org/10.1016/S0148-2963\(01\)00297-1](https://doi.org/10.1016/S0148-2963(01)00297-1)
- Quesado, P. R., Guzmán, B. A. & Rodrigues, L. L. (2012). O tableau de bord e o balanced scorecard: uma análise comparativa. *Revista de Contabilidade e Controladoria* 4(2), 128-150. [10.5380/rcc.v4i2.28110](https://doi.org/10.5380/rcc.v4i2.28110)
- Ratnaningrum, Aryani, Y., A., & Setiawan, D. (2020). Balanced Scorecard: is it beneficial enough? A literature review. *Asian Journal of Accounting Perspectives*, 13(1), 65-84. <https://doi.org/10.22452/AJAP.vol13no1.4>

- Reis, F. L. (2010). *Como elaborar uma dissertação de mestrado: segundo Bolonha* (2.ª ed.). Pactor Edições.
- Rodríguez, T. E. (1999). El papel del cuadro de mando en la gestión estratégica de la empresa. *Revista española de financiación y contabilidad*, 28(102), 1075-1099. <https://www.jstor.org/stable/42781335>
- Roque, A.F.M., Alves, M.C.G., & Raposo, M. (2020). Management control in born-global firms: a case study. *Estudios Gerenciales*, 36(154), 3-14. [10.18046/j.estger.2020.154.3499](https://doi.org/10.18046/j.estger.2020.154.3499)
- Russo, J. (2005). balanced scorecard versus tableau de bord. *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, 62, 56-62. <https://pt.calameo.com/read/00032498137cf18342cea>
- Russo, J. (2006). *Balanced scorecard para pme*. Lidel – edições técnicas, Ida.
- Scapens, R. W. (2006). Understanding management accounting practices: A personal journey. *The British Accounting Review*, 38(1), 1-30. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2005.10.002>
- Silva, J. P. (2013). *Tableau de bord: uma ferramenta competitiva* [Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra]. <http://hdl.handle.net/10400.26/14565>
- Silva, P. S. A. (2018a). *As ferramentas de controlo de gestão e a utilização do tableau de bord pelas empresas portuguesas* [Dissertação de mestrado, Universidade de Aveiro, Instituto superior de Contabilidade e Administração]. <http://hdl.handle.net/10773/26883>
- Silva, P.M. S. (2018b). *Implementação do Balanced Scorecard a uma empresa na área da Construção Civil* [Dissertação em Mestrado, Instituto Politécnico de Leiria]. <http://hdl.handle.net/10400.8/3721>
- Sousa, A. (2019). Coeficiente de correlação de Pearson e coeficiente de correlação de Spearman. O que medem e em que situações devem ser utilizados?., *Correio dos Açores: Matemática*, 21 de Março de 2019, p. 19. <http://hdl.handle.net/10400.3/5365>

- Vãrzaru, A.A., (2015). Design and implementation of a management control system. *Finance – Challenges of the Future*, 17, 195-200. http://www.financejournal.ro/fisiere/revista/135221906722_varzaru.pdf
- Vieira, J.P. (2019). *Conceção de um balanced scorecard para apoio à gestão numa empresa de pré-fabricados de betão: um caso de estudo* [Dissertação de Mestrado, Universidade dos Açores. Faculdade de Economia e Gestão]. <http://hdl.handle.net/10400.3/5652>
- Zouidi, L. (2013). *La Contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la performance dans le secteur public: Le cas du Maroc* [Thèse, Université de Québec à Montréal]. <http://www.archipel.uqam.ca/6041/1/M13215.pdf>

APÊNDICE A: MENSAGEM DE CORREIO ELETRÓNICO

Primeiro contacto:

Exmo(a) Sr(a),

Boa tarde,

O meu nome é Cristina Balanici e envio um inquérito por questionário que se enquadra numa investigação no âmbito da dissertação de Mestrado em Contabilidade e Controlo de Gestão, realizada no Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro, sobre a orientação científica da Professora Carla Campos.

Pretendo com o este trabalho de investigação, estudar a utilização de ferramentas de apoio à Gestão, mais em concreto o *Tableau de Bord* e/ou *Balanced Scorecard* nas empresas do setor da Construção Civil.

Garanto a confidencialidade e o anonimato de todas as respostas recolhidas e que os resultados serão utilizados unicamente para fins académicos.

Dirijo o presente inquérito ao respetivo Administrador/Gerente da organização e apelo à resposta, pois será para mim um contributo muito precioso. Para tal, peço que aceda ao link: <https://forms.ua.pt/index.php?r=survey/index&sid=752285&lang=pt>. Ocupará cerca de cinco minutos.

Obrigada pela vossa colaboração e tempo dispensado.

Votos de muito sucesso!

Cristina Balanici (cristinabalanici@ua.pt)

Segundo contacto:

Nota prévia: Peço desculpa pela insistência; se já respondeu ao questionário, por favor, ignore este e-mail. As minhas desculpas pela eventual duplicação deste pedido.

Exmo(a) Sr(a),

Boa tarde,

O meu nome é Cristina Balanici e envio um inquérito por questionário que se enquadra numa investigação no âmbito da dissertação de Mestrado em Contabilidade e Controlo de Gestão, realizada no Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro, sobre a orientação científica da Professora Carla Campos.

Pretendo com o este trabalho de investigação, estudar a utilização de ferramentas de apoio à Gestão, mais em concreto o *Tableau de Bord* e/ou *Balanced Scorecard* nas empresas do setor da Construção Civil.

Garanto a confidencialidade e o anonimato de todas as respostas recolhidas e que os resultados serão utilizados unicamente para fins académicos.

Dirijo o presente inquérito ao respetivo Administrador/Gerente da organização e apelo à resposta, pois será para mim um contributo muito precioso. Para tal, peço que aceda ao link: <https://forms.ua.pt/index.php?r=survey/index&sid=752285&lang=pt>. Ocupará cerca de cinco minutos.

Obrigada pela vossa colaboração e tempo dispensado.

Votos de muito sucesso!

Cristina Balanici (cristinabalanici@ua.pt)

APÊNDICE B: QUESTIONÁRIO

A utilização do *Tableau de Bord* e *Balanced Scorecard* nas empresas portuguesas do setor da Construção Civil

A globalização e a inovação tecnológica verificada nos últimos anos, obrigou as empresas a inovarem o seu sistema de informação por forma a promover o alinhamento com o contexto atual, extremamente competitivo. Como tal, os mercados têm desenvolvido inúmeras ferramentas de análise estratégica relevantes para o crescimento organizacional e obtenção de melhores resultados, além de permitir aos gestores obter informações úteis e atempadas para tomar decisões eficientes e racionais.

Pretende-se com o este trabalho de investigação, estudar a utilização de ferramentas de apoio à Gestão, mais em concreto o *Tableau de Bord* e/ou *Balanced Scorecard* nas empresas do setor da Construção Civil, não só pelo prestígio que este setor tem, mas também pela sua grandeza a nível Nacional. A Construção Civil é um setor que requer múltiplos recursos e, por conseguinte, exige tomada de decisões racionais e eficientes para responder às céleres mudanças da envolvente empresarial, como por exemplo o aparecimento inesperado da pandemia a que estamos sujeitos. Nessa medida, entendemos que uma análise à avaliação de desempenho da gestão das empresas de Construção Civil em Portugal, poderia enriquecer o manancial de estudos empíricos sobre esta temática, que são escassos, tanto quanto nos foi possível aferir até este momento.

Perfil da empresa

1. Antiguidade da empresa:

(Selecionar apenas uma alínea)

- Menos de 5 anos
- Entre 5 e 10 anos
- Entre 10 e 15 anos
- Mais de 15 anos

2. Número médio de colaboradores:

(Selecionar apenas uma alínea)

- Entre 0 e 10 colaboradores
- Entre 11 a 50 colaboradores
- Entre 51 a 250 colaboradores
- Mais de 250 colaboradores

3. Região onde a empresa está inserida:

(Selecionar apenas uma alínea)

- Norte Portugal
- Centro Portugal
- Lisboa e Vale do Tejo
- Alentejo
- Algarve

4. Volume de Negócios em 2019:

(Selecionar apenas uma alínea)

- Entre 0€ e 500 000€
- Entre 500 000€ até 10 000 000€
- Entre 10 000 000€ até 90 000 000€
- Mais de 90 000 000€

5. Composição do Capital da empresa:

(Selecionar apenas uma alínea)

- Apenas nacional
- Nacional e internacional
- Maioritariamente nacional
- Maioritariamente internacional

Perfil do inquerido

6. Função:

(Selecionar apenas uma alínea)

- Administrador (CEO)
- Diretor Financeiro (CFO)
- Controller* (Controlador de Gestão)
- Contabilista
- Outro

Qual? _____

7. Idade:

(Selecionar apenas uma alínea)

- Até 35 anos
- Entre 36 anos e 50 anos
- Entre 51 anos e 65 anos
- Mais de 66 anos

Informações contabilísticas

8. Uma das tarefas de um *Controller* (Controlador de Gestão) é ligar as estratégias às operações, com intuito de tornar a empresa mais eficiente e evitar resultados indesejáveis. Esta função faz parte do organograma da sua empresa?

(Se responder “Sim”, avance para a pergunta n.º 10).

- Sim
- Não

9. Se respondeu “Não” à questão anterior, considera a hipótese de contratar um *Controller* (Controlador de Gestão) futuramente?

(Selecionar apenas uma alínea)

- Sim
- Muito provável
- Não
- Pouco provável

10. A principal preocupação da sua empresa relaciona-se com estratégias de:

(Selecione apenas uma alínea)

- Médio/Longo prazo (entre 5 e 10 anos)
- Curto prazo (inferior a um ano)

11. A empresa possui ferramentas de apoio à Gestão?

(Se responder “Sim”, avance para a pergunta N.º 13)

(Selecione apenas uma alínea)

- Sim
- Não

12. Se respondeu “Não” à questão anterior, pensa vir a implementar ferramentas de apoio à Gestão futuramente?

(Selecione apenas uma alínea)

- Sim
- Muito provável
- Não
- Pouco provável

13. A sua empresa possui sistema de Contabilidade de Gestão ou Contabilidade analítica?

(Selecione apenas uma alínea)

- Sim
- Não

14. Qual a importância atribuída à Contabilidade de Gestão ou Contabilidade analítica na sua empresa?

(Selecione apenas uma alínea)

- Muito importante
- Importante
- Pouco importante
- Nada importante

15. Utiliza ferramentas como *Tableau de Bord (ver anexo) e/ou *Balanced Scorecard*** (ver anexo) na sua empresa?**

(Se responder “Sim (...)”, avance para a pergunta nº17).

(Selecione apenas uma alínea)

- Sim, apenas *Tableau de Bord*
- Sim, apenas *Balanced Scorecard*
- Sim, *Tableau de Bord* e *Balanced Scorecard*
- Não

16. Se não utiliza estas ferramentas em concreto, utiliza outras ferramentas de avaliação de desempenho?

(No final desta resposta, considere o questionário concluído).

- Prémio de produtividade
- Sanções por incumprimento de objetivos
- Orientação para resultados
- Controlo de horários
- Avaliação por competências
- Análise de volume de vendas
- Análise de indicadores financeiros
- Outro

Qual? _____

17. Considera o *Tableau de Bord* e/ou *Balanced Scorecard* ferramentas adequadas para a análise do desempenho da sua empresa?

(Selecione apenas uma alínea)

- Muito adequado
- Adequado
- Inadequado
- Muito Inadequado

18. Tanto a ferramenta *Tableau de Bord* como a ferramenta *Balanced Scorecard*, visam comparar permanentemente os objetivos projetados com os objetivos efetivamente alcançados para detetar desvios. Neste sentido, considera que estas ferramentas estimulam melhor o processo de tomada de decisão?

(Selecionar apenas uma alínea)

- Concordo totalmente
- Concordo em parte
- Não concordo nem discordo
- Discordo em parte
- Discordo totalmente

19. Em que área utiliza as ferramentas *Tableau de Bord* e/ou *Balanced Scorecard*?

(Selecionar as alíneas que forem aplicáveis)

- Comercial/Vendas
- Compras
- Produção/Fabricação
- Recursos Humanos
- Organização como um todo
- Outro

Qual? _____

20. Em que área se verificou maior dificuldade na implementação das ferramentas *Tableau de Bord* e/ou *Balanced Scorecard*?

(Selecionar as alíneas que forem aplicáveis)

- Comercial/Vendas
- Compras
- Produção/Fabricação
- Recursos Humanos
- Organização como um todo
- Outro

Qual? _____

21. Considera a implementação das ferramentas *Tableau de Bord* e/ou *Balanced Scorecard* um investimento demasiado dispendioso?

(Selecione apenas uma alínea)

- Sim
- Não

22. Considera que o investimento efetuado nas ferramentas *Tableau de Bord* e/ou *Balanced Scorecard*, de facto beneficiou ou irá beneficiar a sua empresa?

(Selecione apenas uma alínea)

- Sim
- Não

23. Qual é o seu nível de satisfação com a utilização das ferramentas *Tableau de Bord* e/ou *Balanced Scorecard* na sua empresa?

(Selecione apenas uma alínea)

- Muito satisfeito
- Satisfeito
- Insatisfeito
- Nada satisfeito

APÊNDICE C: ANEXO AO QUESTIONÁRIO

*Tableau de Bord**

As origens do TDB remontam a 1920, como reação à inadequação dos dados contabilísticos para a tomada de decisões. Trata-se de um “relatório” que compara e controla os dados realizados com os previamente fixados, com vista à tomada de medidas corretivas.

- Tempestividade: Curto prazo;
- Instrumento de controlo de gestão e de informação rápida;
- Permite comparações da realidade com as previsões (contém dados históricos);
- Fornece o diálogo: reuniões periódicas para análise de desvios.

Fig. 1 – *Exemplificação simples de um TDB para o departamento de Vendas*

Departamento: Vendas		Data: dd/mm/aaaa				
Responsável: Sr. A.D.						
Objetivo: Aumentar as vendas						
Indicador	Período	Qt_Meta	Qt_Realizada	Meta (%)	Realizado (%)	Situação
Quantidade vendida	1º T	20.000	19.800	98,04%	98,00%	☹
	2º T	25.000	25.351	98,04%	101,40%	☺
	3º T	50.000	49.850	98,04%	99,70%	☺
	4º T	100.000	90.419	98,04%	90,42%	☹

Nota. Elaboração própria

*Balanced Scorecard***

As origens do BSC remontam a 1990, com o objetivo de ligar o controlo operacional de curto prazo, com a visão e a estratégia de longo prazo, focalizando a atenção dos responsáveis nos fatores críticos de sucesso para a implementação da estratégia, permitindo acompanhar a evolução do negócio.

- Tempestividade: Longo prazo;
- Fornece uma visão global do desempenho organizacional;
- Instrumento de controlo de gestão com o principal objetivo de divulgação da estratégia;
- Os objetivos são estabelecidos com base nas quatro perspetivas do BSC:

Fig. 2 - As quatro perspectivas BSC

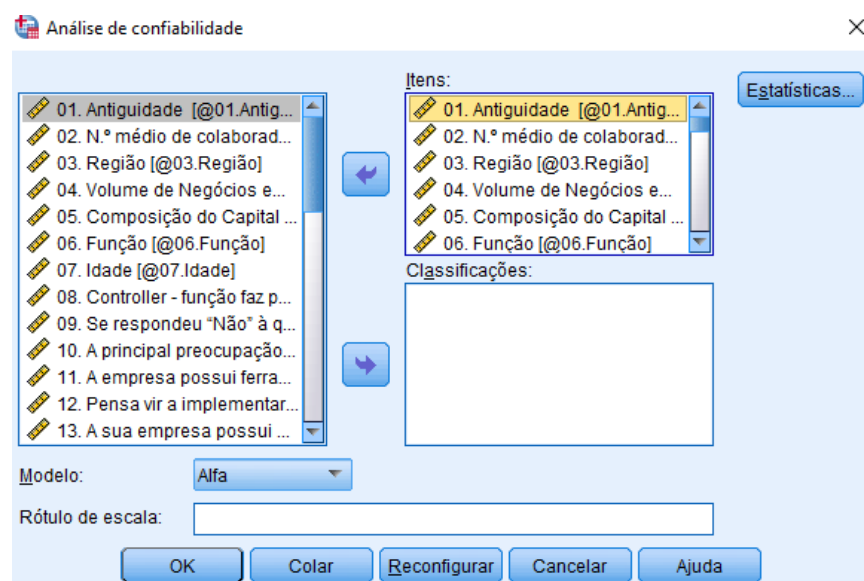
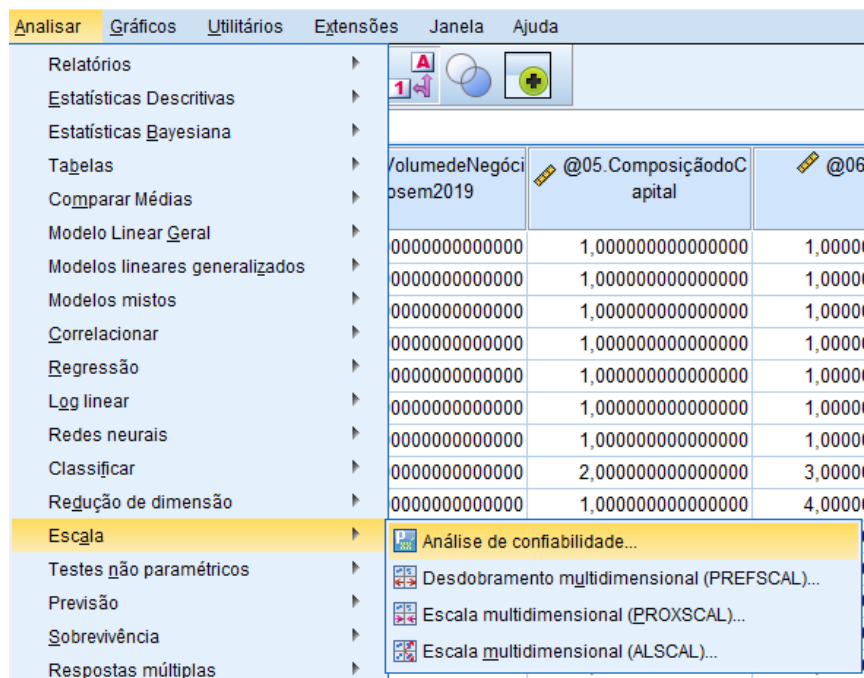
FINANCEIRA	PROCESSOS INTERNOS
<p>Como maximizar o valor dos nossos acionistas?</p> <p>Aumentar as vendas Aumentar a autonomia financeira</p>	<p>Como é que nos podemos distinguir?</p> <p>Reduzir o desperdício de produção Diminuir o número de acidentes de produção</p>
CLIENTES	APRENDIZAGEM E DESENVOLVIMENTO
<p>Como os clientes nos veem?</p> <p>Aumentar a satisfação dos clientes Diminuir o número de reclamações Reforçar a imagem da entidade</p>	<p>Como podemos melhorar e criar valor?</p> <p>Formação/especialização dos colaboradores Aumentar a satisfação dos colaboradores Inovar e lançar novos produtos</p>

Nota: Elaboração própria

APÊNDICE D: USO DO SPSS NO CÁLCULO DO ALFA DE CRONBACH

Para demonstrar o cálculo do *Alfa de Cronbach* com o SPSS, primeiramente foi preparada a base de dados em *Excel*. A base de dados envolve 39 itens, que foram respondidos por 201 sujeitos.

No SPSS, foi importando o ficheiro *Excel* e logo de seguida, recorreu-se ao menu: Analisar > Escala > Análise de confiabilidade.



Todos os itens foram transferidos para a caixa “Itens” e foi escolhido o modelo “Alfa”. De seguida, procedeu-se para as “Estatísticas” e “Ok”.

Na opção “Descritivas” selecionou-se “Item”, “Escala” e “Escalar se o item for excluído”. Na opção “Resumos” selecionou-se “Médias” e “Variâncias”. De seguida procedeu-se para “Continuar” e “Ok” para obter os seguintes dados:

Resumo de processamento do caso

		N	%
Casos	Válido	202	98,1
	Excluídos ^a	4	1,9
	Total	206	100,0

a. Exclusão de lista com base em todas as variáveis do procedimento.

Estatísticas de confiabilidade

Alfa de Cronbach	Alfa de Cronbach com base em itens padronizados	N de itens
,856	,857	39

Estadísticas de item

	Média	Erro Desvio	N
01. Antiguidade	3,095680163	1,158890288	202
02. N.º médio de colaboradores	1,471876983	,5707838848	202
03. Região	2,188868352	1,075541091	202
04. Volume de Negócios em 2019	1,586388534	,6759697744	202
05. Composição do Capital	1,070092128	,4034399974	202
06. Função	1,905871730	1,409298275	202
07. Idade	2,230642267	,7766597586	202
08. Controller - função faz parte do organograma da sua empresa?	1,476483647	,5071702213	202
09. Se respondeu "Não" à questão anterior, considera a hipótese de contratar um Controller futuramente?	1,594052667	1,734503592	202
10. A principal preocupação da sua empresa relaciona-se com estratégias de	1,372451201	,4915382870	202
11. A empresa possui ferramentas de apoio à Gestão?	1,079640466	,3038040750	202
12. Pensa vir a implementar ferramentas de apoio à Gestão futuramente?	,3068688134	,9948952449	202
13. A sua empresa possui sistema de Contabilidade de Gestão/analítica?	1,248462137	,4415429582	202
14. Qual a importância atribuída à Contabilidade de Gestão/analítica na sua empresa?	1,700819703	,7563225143	202
15. Utiliza ferramentas como Tableau de Bord e/ou Balanced Scorecard na sua empresa?	3,268641890	1,133896332	202
16. Utiliza outras ferramentas de avaliação de desempenho?	1,253424641	,4443115638	202
16. Utiliza outras ferramentas de avaliação de desempenho? [Prémio de produtividade]	1,216279202	,8305372093	202

16. Utiliza outras ferramentas de avaliação de desempenho? [Sanções por incumprimento de objetivos]	1,464189936	,8768134875	202
16. Utiliza outras ferramentas de avaliação de desempenho? [Orientação para resultados]	1,186488742	,8197902143	202
16. Utiliza outras ferramentas de avaliação de desempenho? [Controlo de horários]	1,231171123	,8354614830	202
16. Utiliza outras ferramentas de avaliação de desempenho? [Avaliação por competências]	1,241097846	,8385816433	202
16. Utiliza outras ferramentas de avaliação de desempenho? [Análise de volume de vendas]	1,166623535	,8119407013	202
16. Utiliza outras ferramentas de avaliação de desempenho? [Análise de indicadores financeiros]	1,191454432	,8216660059	202
16. Utiliza outras ferramentas de avaliação de desempenho? [Outro]	,0350169011	,2709638277	202
17. Considera o Tableau de Bord e/ou Balanced Scorecard ferramentas adequadas para a análise do desempenho da sua empresa?	,6031515493	,9148144454	202
18. Considera que estas ferramentas estimulam melhor o processo de tomada de decisão?	,4930111523	,7670059450	202
19. Em que área utiliza as ferramentas Tableau de Bord e/ou Balanced Scorecard? [Comercial/Vendas]	,5729324659	,8558534860	202
19. Em que área utiliza as ferramentas Tableau de Bord e/ou Balanced Scorecard? [Compras]	,5729324659	,8558534860	202

19. Em que área utiliza as ferramentas Tableau de Bord e/ou Balanced Scorecard? [Produção/Fabricação]	,5529457045	,8337465093	202
19. Em que área utiliza as ferramentas Tableau de Bord e/ou Balanced Scorecard? [Recursos Humanos]	,6178883426	,9020179707	202
19. Em que área utiliza as ferramentas Tableau de Bord e/ou Balanced Scorecard? [Organização como um todo]	,4079244191	,6330346860	202
20. Em que área se verificou maior dificuldade na implementação das ferramentas Tableau de Bord e/ou Balanced Scorecard? [Comercial/Vendas]	,5879199637	,8717685723	202
20. Em que área se verificou maior dificuldade na implementação das ferramentas Tableau de Bord e/ou Balanced Scorecard? [Compras]	,6078998633	,8921596594	202
20. Em que área se verificou maior dificuldade na implementação das ferramentas Tableau de Bord e/ou Balanced Scorecard? [Produção/Fabricação]	,5879199637	,8717685723	202
20. Em que área se verificou maior dificuldade na implementação das ferramentas Tableau de Bord e/ou Balanced Scorecard? [Recursos Humanos]	,6228822147	,9068660424	202
20. Em que área se verificou maior dificuldade na implementação das ferramentas Tableau de Bord e/ou Balanced Scorecard? [Organização como um todo]	,5379530602	,8164562440	202

21. Considera a implementação das ferramentas Tableau de Bord e/ou Balanced Scorecard um investimento demasiado dispendioso?	,4829611609	,7471163033	202
22. Considera que o investimento efetuado nas ferramentas Tableau de Bord e/ou Balanced Scorecard, beneficiou ou irá beneficiar a sua empresa?	,3478553246	,5165350363	202
23. Qual é o seu nível de satisfação com a utilização das ferramentas Tableau de Bord e/ou Balanced Scorecard na sua empresa?	,6183316705	,9504749410	202

Estadísticas de item de resumo

	Média	Mínimo	Máximo	Intervalo	Máximo / Mínimo	Variância	N de itens
Médias de item	1,123	,035	3,269	3,234	93,345	,517	39
Variâncias de item	,722	,073	3,009	2,935	40,976	,280	39

Estadísticas de item-total

	Média de escala se o item for excluído	Variância de escala se o item for excluído	Correlação de item total corrigida	Correlação múltipla ao quadrado	Alfa de Cronbach se o item for excluído
01. Antiguidade	40,70141620	165,278	,117	.	,860
02. N.º médio de colaboradores	42,32521938	168,006	,120	.	,857
03. Região	41,60822801	168,289	,023	.	,862
04. Volume de Negócios em 2019	42,21070783	165,505	,238	.	,855
05. Composição do Capital	42,72700423	172,121	-,206	.	,860
06. Função	41,89122463	164,710	,094	.	,864
07. Idade	41,56645409	171,490	-,098	.	,862
08. Controller - função faz parte do organograma da sua empresa?	42,32061271	166,960	,220	.	,855

09. Se respondeu "Não" à questão anterior, considera a hipótese de contratar um Controller futuramente?	42,20304369	160,857	,142	.	,867
10. A principal preocupação da sua empresa relaciona-se com estratégias de	42,42464516	170,606	-,058	.	,859
11. A empresa possui ferramentas de apoio à Gestão?	42,71745590	170,035	-,003	.	,858
12. Pensa vir a implementar ferramentas de apoio à Gestão futuramente?	43,49022755	170,466	-,052	.	,863
13. A sua empresa possui sistema de Contabilidade de Gestão/analítica?	42,54863422	169,508	,035	.	,858
14. Qual a importância atribuída à Contabilidade de Gestão/analítica na sua empresa?	42,09627666	169,363	,008	.	,860
15. Utiliza ferramentas como Tableau de Bord e/ou Balanced Scorecard na sua empresa?	40,52845447	164,762	,139	.	,860
16. Utiliza outras ferramentas de avaliação de desempenho?	42,54367172	172,952	-,261	.	,861
16. Utiliza outras ferramentas de avaliação de desempenho? [Prémio de produtividade]	42,58081716	165,907	,164	.	,857
16. Utiliza outras ferramentas de avaliação de desempenho? [Sanções por incumprimento de objetivos]	42,33290642	165,061	,190	.	,857
16. Utiliza outras ferramentas de avaliação de desempenho? [Orientação para resultados]	42,61060762	165,212	,200	.	,856
16. Utiliza outras ferramentas de avaliação de desempenho? [Controlo de horários]	42,56592524	165,064	,202	.	,856
16. Utiliza outras ferramentas de avaliação de desempenho? [Avaliação por competências]	42,55599852	166,290	,144	.	,858
16. Utiliza outras ferramentas de avaliação de desempenho? [Análise de volume de vendas]	42,63047283	164,876	,219	.	,856

16. Utiliza outras ferramentas de avaliação de desempenho? [Análise de indicadores financeiros]	42,60564193	165,910	,166	.	,857
16. Utiliza outras ferramentas de avaliação de desempenho? [Outro]	43,76207946	169,992	,005	.	,857
17. Considera o Tableau de Bord e/ou Balanced Scorecard ferramentas adequadas para a análise do desempenho da sua empresa?	43,19394481	151,810	,774	.	,842
18. Considera que estas ferramentas estimulam melhor o processo de tomada de decisão?	43,30408521	155,029	,758	.	,844
19. Em que área utiliza as ferramentas Tableau de Bord e/ou Balanced Scorecard? [Comercial/Vendas]	43,22416390	152,298	,808	.	,842
19. Em que área utiliza as ferramentas Tableau de Bord e/ou Balanced Scorecard? [Compras]	43,22416390	152,169	,815	.	,842
19. Em que área utiliza as ferramentas Tableau de Bord e/ou Balanced Scorecard? [Produção/Fabricação]	43,24415066	153,139	,788	.	,843
19. Em que área utiliza as ferramentas Tableau de Bord e/ou Balanced Scorecard? [Recursos Humanos]	43,17920802	151,538	,799	.	,842
19. Em que área utiliza as ferramentas Tableau de Bord e/ou Balanced Scorecard? [Organização como um todo]	43,38917194	158,080	,730	.	,847
20. Em que área se verificou maior dificuldade na implementação das ferramentas Tableau de Bord e/ou Balanced Scorecard? [Comercial/Vendas]	43,20917640	152,125	,801	.	,842
20. Em que área se verificou maior dificuldade na implementação das ferramentas Tableau de Bord e/ou Balanced Scorecard? [Compras]	43,18919650	151,681	,802	.	,842
20. Em que área se verificou maior dificuldade na implementação das ferramentas Tableau de Bord e/ou Balanced Scorecard? [Produção/Fabricação]	43,20917640	152,553	,780	.	,843

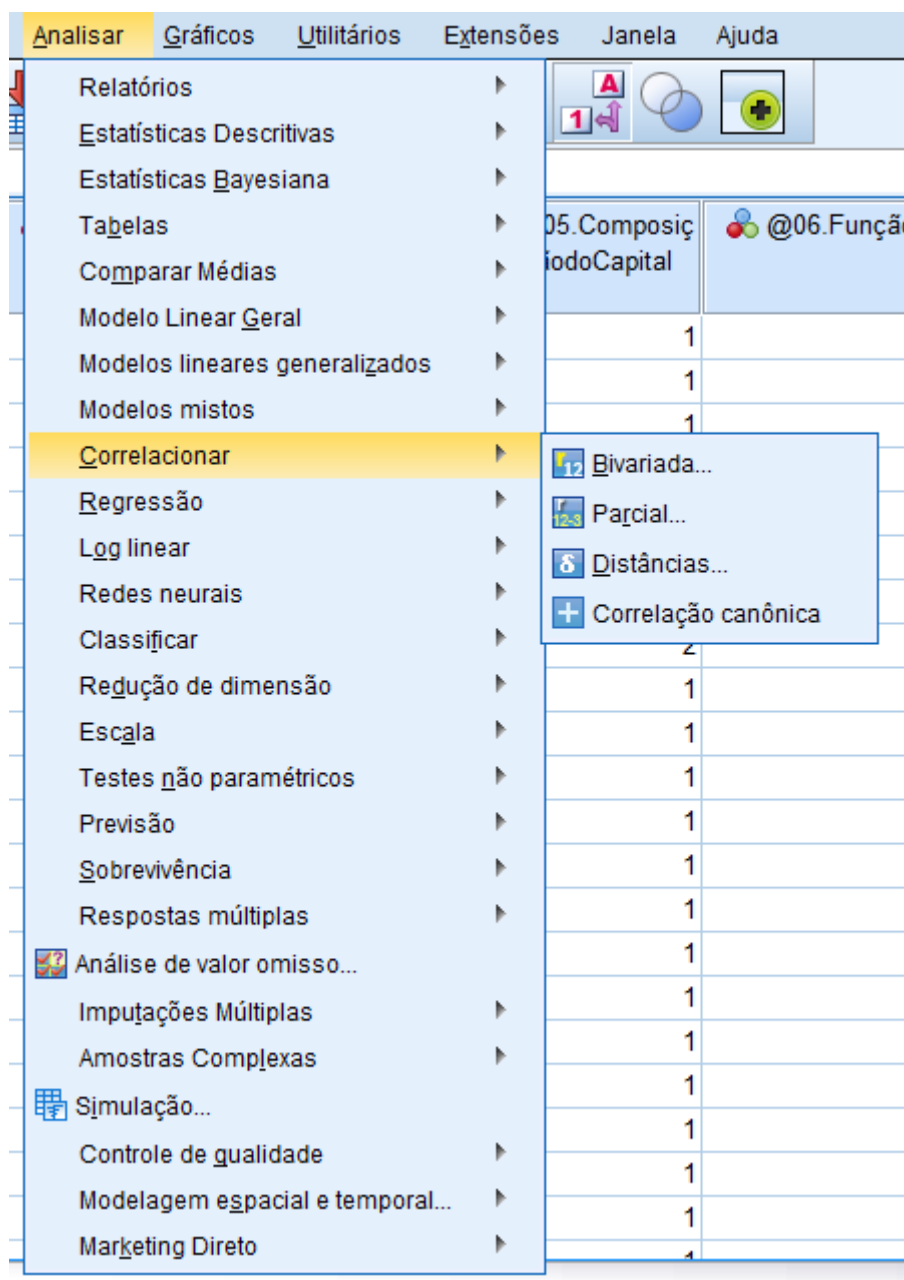
20. Em que área se verificou maior dificuldade na implementação das ferramentas Tableau de Bord e/ou Balanced Scorecard? [Recursos Humanos]	43,17421415	151,516	,796	.	,842
20. Em que área se verificou maior dificuldade na implementação das ferramentas Tableau de Bord e/ou Balanced Scorecard? [Organização como um todo]	43,25914330	154,316	,745	.	,844
21. Considera a implementação das ferramentas Tableau de Bord e/ou Balanced Scorecard um investimento demasiado dispendioso?	43,31413520	156,013	,725	.	,845
22. Considera que o investimento efetuado nas ferramentas Tableau de Bord e/ou Balanced Scorecard, beneficiou ou irá beneficiar a sua empresa?	43,44924104	159,164	,819	.	,847
23. Qual é o seu nível de satisfação com a utilização das ferramentas Tableau de Bord e/ou Balanced Scorecard na sua empresa?	43,17876469	151,224	,769	.	,842

Estadísticas de escala

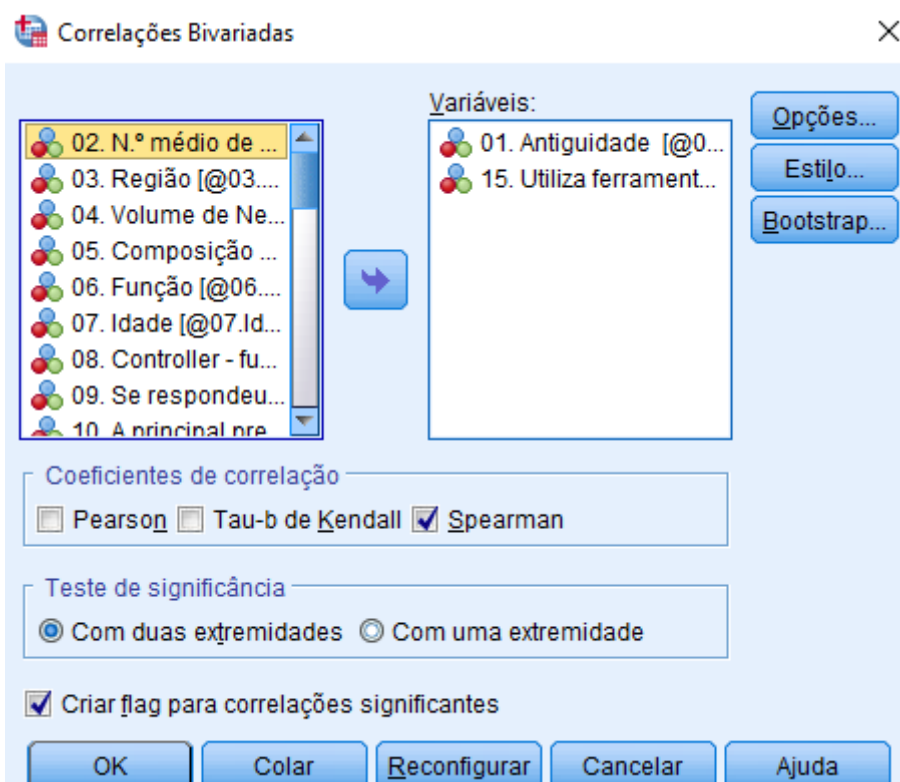
Média	Variância	Erro Desvio	N de itens
43,79709636	170,101	13,04226825	39

APÊNDICE E: TESTE DE CORRELAÇÃO DE SPEARMAN

Para se calcular este coeficiente, no SPSS, foi importando o ficheiro *Excel* e logo de seguida, recorreu-se ao menu: Analisar > Correlacionar > Bivariada.



De seguida, deve-se escolher as duas variáveis que se pretende analisar > Selecionar o coeficiente de Correlação *Spearman* > OK.



Neste estudo de investigação, estudou-se a relação entre:

- A antiguidade e a utilização das ferramentas TDB e/ou BSC

Correlações

		01. Antiguidade		15. Utiliza ferramentas como Tableau de Bord e/ou Balanced Scorecard na sua empresa?
rô de Spearman	01. Antiguidade	Coeficiente de Correlação	1,000	,061
		Sig. (2 extremidades)	.	,392
		N	201	201
	15. Utiliza ferramentas como Tableau de Bord e/ou Balanced Scorecard na sua empresa?	Coeficiente de Correlação	,061	1,000
		Sig. (2 extremidades)	,392	.
		N	201	201

- O número médio de colaboradores e a utilização das ferramentas TDB e/ou BSC

Correlações

			02. N.º médio de colaboradores	15. Utiliza ferramentas como Tableau de Bord e/ou Balanced Scorecard na sua empresa?
rô de Spearman	02. N.º médio de colaboradores	Coeficiente de Correlação	1,000	-,082
		Sig. (2 extremidades)	.	,249
		N	201	201
	15. Utiliza ferramentas como Tableau de Bord e/ou Balanced Scorecard na sua empresa?	Coeficiente de Correlação	-,082	1,000
		Sig. (2 extremidades)	,249	.
		N	201	201

- A região e a utilização das ferramentas TDB e/ou BSC

Correlações

			03. Região	15. Utiliza ferramentas como Tableau de Bord e/ou Balanced Scorecard na sua empresa?
rô de Spearman	03. Região	Coeficiente de Correlação	1,000	,029
		Sig. (2 extremidades)	.	,684
		N	201	201
	15. Utiliza ferramentas como Tableau de Bord e/ou Balanced Scorecard na sua empresa?	Coeficiente de Correlação	,029	1,000
		Sig. (2 extremidades)	,684	.
		N	201	201

- O VN e a utilização das ferramentas TDB e/ou BSC

Correlações

			04. Volume de Negócios em 2019	15. Utiliza ferramentas como Tableau de Bord e/ou Balanced Scorecard na sua empresa?
rô de Spearman	04. Volume de Negócios em 2019	Coeficiente de Correlação	1,000	-,077
		Sig. (2 extremidades)	.	,280
		N	201	201
	15. Utiliza ferramentas como Tableau de Bord e/ou Balanced Scorecard na sua empresa?	Coeficiente de Correlação	-,077	1,000
		Sig. (2 extremidades)	,280	.
		N	201	201

- A composição do capital e a utilização das ferramentas TDB e/ou BSC

Correlações

			05. Composição do Capital	15. Utiliza ferramentas como Tableau de Bord e/ou Balanced Scorecard na sua empresa?
rô de Spearman	05. Composição do Capital	Coeficiente de Correlação	1,000	-,078
		Sig. (2 extremidades)	.	,270
		N	201	201
	15. Utiliza ferramentas como Tableau de Bord e/ou Balanced Scorecard na sua empresa?	Coeficiente de Correlação	-,078	1,000
		Sig. (2 extremidades)	,270	.
		N	201	201

- A presença de *Controller* e a utilização das ferramentas TDB e/ou BSC

Correlações

			08. Controller - função faz parte do organograma da sua empresa?	15. Utiliza ferramentas como Tableau de Bord e/ou Balanced Scorecard na sua empresa?
rô de Spearman	08. Controller - função faz parte do organograma da sua empresa?	Coeficiente de Correlação	1,000	,272**
		Sig. (2 extremidades)	.	,000
		N	201	201
	15. Utiliza ferramentas como Tableau de Bord e/ou Balanced Scorecard na sua empresa?	Coeficiente de Correlação	,272**	1,000
		Sig. (2 extremidades)	,000	.
		N	201	201

** A correlação é significativa no nível 0,01 (2 extremidades).

- A importância atribuída à Contabilidade de gestão e a utilização das ferramentas TDB e/ou BSC

Correlações

			14. Qual a importância atribuída à Contabilidade de Gestão/analítica na sua empresa?	15. Utiliza ferramentas como Tableau de Bord e/ou Balanced Scorecard na sua empresa?
rô de Spearman	14. Qual a importância atribuída à Contabilidade de Gestão/analítica na sua empresa?	Coeficiente de Correlação	1,000	,209**
		Sig. (2 extremidades)	.	,003
		N	201	201
	15. Utiliza ferramentas como Tableau de Bord e/ou Balanced Scorecard na sua empresa?	Coeficiente de Correlação	,209**	1,000
		Sig. (2 extremidades)	,003	.
		N	201	201

** A correlação é significativa no nível 0,01 (2 extremidades).