



Universidade de Aveiro

Ano 2021

**Bruna Rodrigues
Pereira**

**Utilização de Instrumentos de Controlo de Gestão
nas Maiores Empresas do Distrito de Aveiro**



Universidade de Aveiro
Ano 2021

**Bruna Rodrigues
Pereira**

Utilização de Instrumentos de Controlo de Gestão nas Maiores Empresas do Distrito de Aveiro

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

Aos meus pais e ao Gustavo.

O júri

presidente

Professora Doutora Maria da Anunciação Fernandes de Bastos
Professora Adjunta, Universidade de Aveiro

orientador

Professor Doutor Alberto Jorge Daniel Resende Costa
Professor Adjunto, Universidade de Aveiro

arguente

Professor Doutor Jonas da Silva Oliveira
Professor Auxiliar, Iscte – Instituto Universitário de Lisboa

agradecimentos

Aos meus pais pelo esforço que sempre fizeram para que eu pudesse alcançar esta meta. Obrigada por acreditarem em mim e por me apoiarem e acompanharem em todas as etapas. Sem vocês nada disto era possível.

Ao Gustavo pela compreensão e apoio incondicional ao longo deste percurso.

Ao meu orientador, Professor Alberto Costa, por ter aceitado orientar este trabalho, pela confiança depositada em mim, pelo tempo despendido e pelos seus pertinentes comentários e sugestões.

À minha família e amigos pelo apoio e incentivo ao longo deste trabalho.

Ao *controller* de gestão e aos professores universitários pelos comentários pertinentes feitos no pré-teste.

A todas as empresas pelo preenchimento do questionário e pela disponibilidade em fornecer dados indispensáveis ao desenvolvimento deste estudo.

À Dr.^a Maria do Céu Vieira pelo apoio na referência bibliográfica e no funcionamento do *Mendeley*.

A todos, muito obrigada.

palavras-chave

instrumentos de controlo de gestão, maiores empresas, obstáculos, motivações, benefícios, questionário.

resumo

Cada vez mais as organizações têm diferentes necessidades de informação devido às constantes alterações socioeconómicas. O controlo de gestão tem-se revelado fundamental na obtenção de informação crítica, orientando os gestores na implementação da estratégia, permitindo o acompanhamento dos objetivos e fornecendo os instrumentos necessários e adequados para acompanhar e controlar os seus resultados. Tendo em conta a sua relevância, torna-se importante e necessário compreender a sua importância na realidade das empresas. A escolha pelo distrito de Aveiro deveu-se à sua elevada contribuição para o volume de negócios e valor acrescentado bruto do país bem como à sua forte vertente exportadora. Através da realização de um questionário dirigido às maiores empresas do distrito de Aveiro, o objetivo deste estudo é verificar se as maiores empresas do distrito de Aveiro utilizam instrumentos de controlo de gestão, quais os mais utilizados, quais as motivações que levam as empresas a utilizá-los, os obstáculos que encontram nesse processo e os benefícios que advêm da sua utilização. Pretende-se, conseqüentemente, comparar os resultados obtidos com outros estudos semelhantes. Os resultados demonstraram que a generalidade das inquiridas utiliza estes instrumentos, principalmente os indicadores financeiros e não financeiros, o orçamento e o controlo orçamental. As motivações para a sua utilização estão relacionadas principalmente com a necessidade de mudança, de mais eficiência e eficácia e de diferente informação de gestão, sendo que um dos maiores fatores impeditivos são os custos globais de implementação e de novos *softwares*. Apesar disto, estes instrumentos são vistos como um aliado no que toca ao maior rigor na informação, melhor desempenho e controlo de custos e alcance dos objetivos organizacionais. Este estudo permitiu preencher uma lacuna existente, já que da revisão de literatura efetuada, existe necessidade de mais estudos acerca do controlo de gestão nas empresas do distrito de Aveiro.

keywords

management control instruments, biggest companies, obstacles, motivations, benefits, questionnaire.

abstract

Increasingly, companies have different information needs due to the constant socio-economic changes. Management control has proven to be fundamental in obtaining critical information, guiding managers in the implementation of strategy, allowing the follow-up of objectives by providing the necessary and adequate tools to monitor and control their results. Considering its relevance, it becomes important and necessary to understand its importance in the reality of companies. The choice of the district of Aveiro was due to its high contribution to the turnover and gross value added of the country as well as its strong export side. Through the completion of a questionnaire addressed to the biggest companies in the district of Aveiro, the objective of this study is to verify if the largest companies in the district of Aveiro use management control instruments, which ones are most used, the motivations that lead companies to use them, the obstacles they found in this process and the benefits that result from their adoption. It is intended, consequently, to compare the results with other similar studies. The results showed that most of the respondents use these instruments, mainly the financial and non-financial indicators, the budget and budgetary control. The motivations for their use are mainly related to the need for change, for more efficiency and effectiveness, and for different management information, and one of the biggest impediments is the overall costs of implementation and new softwares. Despite this, these tools are seen as an ally when it comes to more accurate information, better performance and cost control, and the achievement of organizational objectives. This study allowed filling an existing gap, since from the literature review carried out, there is a lack for studies about management control in companies in the district of Aveiro.

Índice

Índice de tabelas	iii
Índice de figuras	iv
Lista de siglas	v
1. Introdução.....	1
1.1. Âmbito e justificação do estudo.....	1
1.2. Objetivos e questões de investigação.....	4
1.3. Metodologia	4
1.4. Estrutura da dissertação.....	5
2. Revisão de literatura	6
2.1. O controlo de gestão	6
2.2. Sistemas de controlo de gestão	9
2.3. Instrumentos de controlo de gestão	11
2.3.1. Instrumentos de pilotagem	11
2.3.1.1. Plano operacional.....	11
2.3.1.2. Orçamento.....	12
2.3.1.3. Controlo orçamental.....	14
2.3.1.4. <i>Tableau de Bord</i>	16
2.3.1.5. <i>Balanced Scorecard</i>	17
2.3.1.6. <i>Tableau de Bord versus Balanced Scorecard</i>	20
2.3.2. Instrumentos de orientação do comportamento.....	21
2.3.2.1. Centros de responsabilidade	21
2.3.2.2. Avaliação de desempenho.....	23
2.3.2.3. Preços de transferência interna	24
2.3.3. Instrumentos de diálogo.....	26
2.3.4. Outros instrumentos.....	26
2.3.4.1. Indicadores financeiros e não financeiros	26
2.3.4.2. <i>Activity-Based Costing</i>	27
2.4. Motivações para a utilização de instrumentos de controlo de gestão.....	29
2.5. Obstáculos na utilização de instrumentos de controlo de gestão	30
2.6. Benefícios da utilização de instrumentos de controlo de gestão	32
2.7. Tecnologias associadas aos instrumentos de controlo de gestão	33
2.8. Fatores que influenciam a adoção de instrumentos de controlo de gestão.....	34

2.9. Utilização de instrumentos de controlo de gestão em Portugal e outros países	36
3. Metodologia.....	42
3.1. Objetivos e questões de investigação.....	42
3.2. Definição e caracterização da amostra.....	43
3.3. Identificação e construção do instrumento de recolha de dados	47
3.4. Recolha e tratamento de dados	51
4. Análise e discussão dos resultados.....	53
4.1. Caracterização das empresas inquiridas	53
4.2. Análise da utilização de instrumentos de controlo de gestão.....	56
4.3. Motivações para a utilização de instrumentos de controlo de gestão.....	65
4.4. Instrumentos de controlo de gestão utilizados.....	68
4.5. Tecnologias de informação de suporte aos instrumentos de controlo de gestão	73
4.6. Benefícios da utilização de instrumentos de controlo de gestão	75
4.7. Obstáculos na utilização de instrumentos de controlo de gestão	77
4.8. Nível de concordância com os princípios do controlo de gestão	79
4.9. Caracterização dos inquiridos	81
5. Conclusão.....	85
5.1. Principais conclusões	85
5.2. Contributos teórico-práticos.....	88
5.3. Limitações do estudo e pistas de investigação futura	89
Referências Bibliográficas.....	91
Apêndice A – Questionário enviado às empresas.....	102
Apêndice B – <i>E-mail</i> enviado às empresas	111

Índice de tabelas

Tabela 1 - Matriz de produtos e mercados dos instrumentos de controlo de gestão ...	8
Tabela 2 - Pontos de contacto e afastamento entre o TDB e o BSC.....	21
Tabela 3 - Motivações para a utilização de instrumentos de controlo de gestão	29
Tabela 4 - Obstáculos na utilização de instrumentos de controlo de gestão.....	31
Tabela 5 - Benefícios da utilização de instrumentos de controlo de gestão.....	32
Tabela 6 – Alfa de Cronbach.....	53
Tabela 7 - Anos de atividade e utilização de instrumentos de controlo de gestão.....	58
Tabela 8 - Volume de negócios e utilização de instrumentos de controlo de gestão.....	59
Tabela 9 - Número de colaboradores e utilização de instrumentos de controlo de gestão	60
Tabela 10 - Área de atividade e utilização de instrumentos de controlo de gestão ...	61
Tabela 11 - Fatores que impedem a utilização de instrumentos de controlo de gestão	62
Tabela 12 - Motivações para a utilização de instrumentos de controlo de gestão	66
Tabela 13 - Instrumentos de controlo de gestão utilizados	69
Tabela 14 - Instrumentos de controlo de gestão utilizados: comparação entre estudos	71
Tabela 15 - Importância atribuída aos instrumentos de controlo de gestão	73
Tabela 16 - Tecnologias de informação de suporte aos instrumentos de controlo de gestão	74
Tabela 17 - Benefícios da utilização de instrumentos de controlo de gestão.....	76
Tabela 18 - Fatores que dificultam a utilização de instrumentos de controlo de gestão	78
Tabela 19 - Nível de concordância com os princípios do controlo de gestão.....	80

Índice de figuras

Figura 1 - Anos de atividade das empresas	54
Figura 2 – Número de colaboradores	54
Figura 3 - Volume de negócios	55
Figura 4 - Área de atividade	56
Figura 5 - Utilização de instrumentos de controlo de gestão	56
Figura 6 - Anos de atividade e utilização de instrumentos de controlo de gestão.....	58
Figura 7 - Volume de negócios e utilização de instrumentos de controlo de gestão..	59
Figura 8 - Número de colaboradores e utilização de instrumentos de controlo de gestão	60
Figura 9 - Área de atividade e utilização de instrumentos de controlo de gestão	61
Figura 10 - Anos de utilização de instrumentos de controlo de gestão	64
Figura 11 - Número de colaboradores do departamento de controlo de gestão	65
Figura 12 - Idade dos inquiridos.....	81
Figura 13 - Função desempenhada pelo inquirido	82
Figura 14 - Anos de trabalho na empresa	83
Figura 15 - Anos de desempenho da função de <i>controller</i>	83
Figura 16 - Grau de formação.....	84

Lista de siglas

ABC – *Activity-Based Costing*

BSC – *Balanced Scorecard*

EVA – *Economic Value Added*

PME – Pequena e Média Empresa

PTI – Preços de Transferência Interna

ROI – *Return on Investment*

SCG – Sistema de Controlo de Gestão

SPSS – *Statistical Package for the Social Sciences*

TDB – *Tableau de Bord*

1. Introdução

1.1. Âmbito e justificação do estudo

No atual contexto empresarial, as organizações têm de se adaptar às constantes alterações dos mercados, combinando as suas capacidades com o que lhes é exigido (C. M. S. da Mata, 2007). Estas alterações devem-se, em parte, à internacionalização e globalização dos mercados e dizem respeito a alterações como o aumento da concorrência, competitividade e exigência dos *stakeholders* (Areias, 2016). Este ambiente, incerto e competitivo, representa um desafio para os gestores que necessitam de obter informação e respostas adequadas a cada situação (Areias, 2016) necessitando, assim, de uma boa capacidade de antecipação (Laverty & Demeestère, 1993) já que, cada vez mais, gerir é tomar decisões em tempo oportuno de forma a responder eficazmente aos desafios (Franco et al., 2007).

Para suprir as necessidades de informação e alcançarem os seus objetivos, as organizações devem adotar instrumentos de controlo de gestão que lhes forneçam informação relevante e crítica. É neste sentido que o controlo de gestão tem ganho importância, como instrumento de acompanhamento de negócios e como ferramenta que permite obter a informação necessária à tomada de decisão (C. A. das N. Abreu, 2013). Além disto, permite às organizações obter conhecimento acerca dos seus pontos fortes e fracos e das ameaças e oportunidades do ambiente em que atuam, permitindo desenvolver vantagens competitivas que lhes proporcionem um desempenho superior às suas concorrentes (Jordan et al., 2015).

O controlo de gestão permite orientar e motivar os gestores na tomada de decisão e no acompanhamento dos seus objetivos fornecendo-lhes os instrumentos necessários e adequados para acompanhar e controlar os seus resultados (Neves, 2005); afeta o comportamento dos gestores, orientando-os na implementação da estratégia e envolve toda a organização, de forma a melhorar o desempenho individual e organizacional (Jordan et al., 2015). É, assim, imprescindível numa organização, independentemente da sua dimensão ou atividade e a sua ausência dificulta a gestão da organização na sua orientação estratégica, tática e operacional (Martins, 2001).

Em Portugal, verifica-se que as empresas têm, ao longo dos anos, vindo a adotar estes instrumentos. Vicente (2007) concluiu que 85% das empresas afirmaram ter sofrido alterações ao nível das práticas de controlo de gestão na última década. Nunes (2009)

chegou a uma taxa de 76% e A. M. V. C. de L. Abreu (2015) de 91,7%. Estas mudanças deveram-se, por um lado, a fatores relacionados com alterações ao nível da estrutura, da gestão e da estratégia de informação e divulgação e, por outro, relacionados com a disponibilidade de recursos financeiros e humanos necessários à mudança (Nunes, 2009). Além disto, C. A. das N. Abreu (2013) verificou que 82% das empresas da região centro de Portugal afirmaram utilizar práticas de controlo de gestão; Silva (2018) confirmou que 80,6% das maiores empresas portuguesas afirmara ter um departamento de controlo de gestão e Trindade (2020) concluiu que 54% das Pequenas e Médias Empresas (PME) do distrito de Portalegre possuem um Sistema de Controlo de Gestão (SCG). Marcão (2011) chegou a uma taxa de utilização de 81% em médias empresas de Portugal e A. P. de O. Pires (2011) a uma taxa de 80% em PME Excelência 2010 do distrito de Aveiro.

Ao nível da produtividade e competitividade C. A. das N. Abreu (2013) e Lopes (2018) verificaram que é atribuída, pelas empresas, uma grande importância ao controlo de gestão, devido ao aumento de controlo dos custos, redução de perdas de produção, aumento da satisfação dos clientes, consecução dos objetivos organizacionais, aumento da produtividade, melhoria da *performance* financeira e liquidez e aumento do empenho e envolvimento dos colaboradores. Também J. E. C. Fernandes (2018) verificou que 96,1% dos seus inquiridos atribuíram uma grande importância aos SCG para o desempenho positivo da organização e 92% para o seu crescimento futuro. A. B. Fernandes et al. (2015) constataram, com a adoção de um SCG, uma melhoria no desempenho das empresas ao nível da rentabilidade e do volume de negócios, associada à estratégia, planeamento e maior competitividade entre os colaboradores.

Tendo em consideração a relevância que o controlo de gestão tem vindo a assumir nas organizações e os aspetos positivos mencionados na literatura, torna-se importante e necessário compreender a importância que o controlo de gestão tem nas empresas portuguesas bem como o seu grau de implementação. Surgiu assim a necessidade de realizar um estudo equivalente ao de C. A. das N. Abreu (2013) e Lopes (2018) mas com uma amostra diferente de modo a atualizar os estudos existentes e verificar se as taxas de utilização se mantêm semelhantes. Também o facto de o controlo de gestão ser algo que deve ser personalizado e adaptado às necessidades e características de cada organização, faz com que continue a ser importante desenvolver estudos empíricos relacionados com o tema, para analisar a sua adoção e comportamento em diferentes realidades empresariais, contribuindo para o conhecimento da área em questão.

Para este estudo e como o contexto nacional era muito exigente, decidiu-se focar apenas num distrito, mas cuja mancha industrial fosse relevante. A escolha pelo distrito de Aveiro deveu-se à relevância e notoriedade que tem vindo a alcançar. Em 2019, foram distinguidas pela Agência para a Competitividade e Inovação e Turismo de Portugal com o estatuto PME Excelência, 257 empresas do distrito de Aveiro, tendo apenas Lisboa e Porto apresentado melhores resultados (Diário de Aveiro, 2020a). Além disto, de acordo com dados da base de dados PORDATA¹, em 2019, as empresas do distrito de Aveiro representavam cerca de 6,3% do total do tecido empresarial português, valor superado apenas pelos distritos de Lisboa, Porto, Braga e Setúbal e situado significativamente acima dos distritos vizinhos Coimbra e Viseu. O volume de negócios representava, no mesmo ano, 6,4% do volume de negócios total em Portugal, tendo apenas o distrito de Lisboa, Porto, Braga e Setúbal uma maior percentagem. De destacar também a sua forte vertente exportadora e a sua grande contribuição para o saldo da balança comercial portuguesa, representando cerca de 12% das exportações nacionais, dando conta da sua forte aposta na prospeção de mercados externos. Também o Porto de Aveiro, que atua como alavanca económica e social e potencia o desenvolvimento da região, apresentou um crescimento do movimento de mercadorias de mais 13% em 2017 e mais 9% em 2018 (N. R. Pires, 2020), tendo alcançado, no início de 2020, o quarto lugar no *ranking* nacional, apresentando a sua maior quota de mercado de sempre (6,4%) (Revista Cargo, 2020).

Além disto, da revisão de literatura efetuada, apenas se verificou a existência de dois estudos neste distrito. Um de Balreira (2013), mas com um maior foco na contabilidade de gestão e outro de A. P. de O. Pires (2011) sobre o controlo de gestão nas PME Excelência 2010 do distrito de Aveiro mas que já não é recente e que, por isso, carece de atualização. Face ao desempenho positivo que a região de Aveiro tem vindo a mostrar e aos escassos estudos existentes, torna-se assim relevante conhecer a realidade neste distrito e confirmar se o que se passa a nível nacional e internacional também aqui se verifica.

Este estudo contribui, assim, para a literatura relacionada com o tema tendo em conta os poucos estudos acerca do controlo de gestão em empresas do distrito de Aveiro, visando preencher a lacuna existente. Além disto, com este estudo promove-se a divulgação e

¹ Base de dados com estatísticas oficiais e certificadas sobre Portugal e a Europa dividida em temas sobre múltiplas áreas da sociedade como a população, educação e saúde. Mais informação em www.pordata.pt

discussão das práticas de controlo de gestão utilizadas nas empresas, abrindo caminho para futuras investigações na área.

1.2. Objetivos e questões de investigação

O objetivo deste estudo é verificar se as maiores empresas do distrito de Aveiro utilizam instrumentos de controlo de gestão, quais os mais utilizados, quais as motivações que levam as empresas a utilizá-los, os obstáculos que encontram nesse processo e os benefícios que advêm da sua utilização. Pretende-se, conseqüentemente, comparar os resultados obtidos com outros estudos semelhantes, como o de C. A. das N. Abreu (2013), Vicente (2007), Lopes (2018), A. M. V. C. de L. Abreu (2015) e Nunes (2009). Partindo destes objetivos foram definidas algumas questões de investigação:

- **Questão 1:** As maiores empresas do distrito de Aveiro utilizam instrumentos de controlo de gestão?
- **Questão 2:** Quais os instrumentos de controlo de gestão mais utilizados?
- **Questão 3:** Quais as principais motivações que levam as empresas a utilizar instrumentos de controlo de gestão?
- **Questão 4:** Quais os principais obstáculos que impedem ou dificultam a utilização de instrumentos de controlo de gestão?
- **Questão 5:** Quais os benefícios que advêm da utilização de instrumentos de controlo de gestão?

1.3. Metodologia

Para a realização deste estudo utilizaram-se duas abordagens distintas. Numa primeira fase efetuou-se uma revisão de literatura sobre os instrumentos de controlo de gestão através de livros, dissertações de mestrado, artigos científicos e artigos apresentados em conferências com o objetivo de analisar o estado da arte. Os artigos científicos e as apresentações em conferências foram obtidos através da base de dados *Scopus*² e as dissertações de mestrado através do Repositório Científico de Acesso Aberto de Portugal, não tendo sido definido qualquer horizonte temporal nesta pesquisa. Numa segunda fase, optou-se pelo envio de um questionário (Apêndice A), através de um e-

² Base de dados de referências e citações de literatura científica. Mais informação em www.scopus.com

mail (Apêndice B) às empresas selecionadas, tendo os seus contactos sido recolhidos essencialmente através da base de dados SABI³ e de pesquisa na *Internet*. A amostra definida incidu sobre as 1 500 maiores empresas do distrito de Aveiro, de acordo com um *ranking* publicado pelo Diário de Aveiro (Diário de Aveiro, 2020b) e o envio dos questionários foi realizado nos meses de junho e julho de 2021. Devido à impossibilidade de encontrar o *e-mail* de algumas empresas e tendo em conta os *e-mails* devolvidos, o estudo abrangeu apenas 1 382 empresas. Foram obtidas 147 respostas, o que corresponde a uma taxa de resposta de 10,6%. Para o tratamento dos dados recorreu-se ao *Statistical Package for the Social Sciences* (SPSS)⁴ - versão 16 e ao *Microsoft Excel* - versão 16.52.

1.4. Estrutura da dissertação

No que diz respeito à estrutura da dissertação, encontra-se organizada em cinco capítulos. O primeiro capítulo introduz o âmbito do estudo, a sua relevância, motivações, objetivos e questões de investigação e ainda uma explicação sucinta da metodologia e estrutura do trabalho. O segundo capítulo diz respeito à revisão de literatura e nele são abordados os principais conceitos do controlo de gestão, os seus instrumentos e as principais motivações, obstáculos e benefícios relacionados com o seu uso. Para além disto são apresentados alguns dos fatores que influenciam a sua utilização e algumas conclusões de estudos sobre o tema. O terceiro capítulo contempla os procedimentos metodológicos utilizados no estudo empírico nomeadamente a definição e justificação da amostra bem como as técnicas de recolha, tratamento e análise dos dados. O quarto capítulo é destinado à análise e discussão dos resultados, em que é apresentada uma pequena caracterização das empresas, dos inquiridos e da utilização que fazem do controlo de gestão. No último capítulo são apresentadas as considerações finais do estudo, as suas contribuições, limitações e ainda algumas pistas de investigação futura.

³ Base de dados com informação de análise financeira de empresas portuguesas e espanholas.

⁴ Programa de tratamento estatístico de dados e apoio à decisão.

2. Revisão de literatura

A revisão de literatura pretende elucidar o investigador acerca do estado da arte do tema a estudar, através da leitura de trabalhos prévios, tornando possível identificar quais os caminhos que podem ser seguidos e os que devem ser evitados (Oliveira & Ferreira, 2014). Neste capítulo, pretende-se fazer um enquadramento sobre os conceitos essenciais ao desenvolvimento deste estudo, nomeadamente o controlo de gestão e seus principais instrumentos, as principais motivações, obstáculos e benefícios que advêm dos mesmos. Vão também ser apresentados alguns fatores que podem influenciar a adoção destes instrumentos e algumas conclusões de estudos semelhantes, já realizados, de modo a perceber qual o grau de utilização destes instrumentos em diferentes realidades.

2.1. O controlo de gestão

A literatura é extensa em definições para o controlo de gestão. Uma contribuição, dada por Jordan et al. (2015) é de que é um esforço contínuo e permanente feito pelos responsáveis das organizações para atingir os objetivos fixados. Esta definição retira a conotação negativa que a palavra 'controlo' tem no sentido de fiscalização focando-se, pelo contrário, no acompanhamento e na importância do envolvimento e motivação de todos os responsáveis. Outra definição, dada pelos mesmos autores, refere que o controlo de gestão deve proporcionar os instrumentos necessários para que os responsáveis tomem decisões adequadas com vista ao futuro da organização. Por fim, Jordan et al. (2015) indicam, também, que o controlo de gestão consiste em instrumentos que permitem motivar os responsáveis a atingir os objetivos tendo sempre em atenção a ação e tomada de decisão atempada e a delegação de autoridade e responsabilidade.

Para Anthony e Govindarajan (2007), o controlo de gestão é um processo em que os gestores influenciam os restantes membros da organização a implementar estratégias e que envolve atividades como o planeamento, coordenação, comunicação, avaliação da informação, decisão e influência na alteração de comportamentos.

Ainda para Veiga (2008), é a função pela qual a direção/gestão assegura que os recursos são obtidos e utilizados eficaz e eficientemente de modo a que a organização desenvolva as suas estratégias e, por conseguinte, atinja os objetivos pré-definidos.

Através do controlo de gestão é possível avaliar o desempenho da organização, identificar eventuais insuficiências de gestão, identificando caminhos possíveis para melhorar o seu desempenho no futuro (Freire, 2004).

O controlo de gestão é imprescindível numa organização, independentemente da sua dimensão ou atividade, e a sua ausência dificulta a gestão da organização na sua orientação estratégica, tática e operacional. No entanto, para que este controlo exista, é necessário que, previamente, se defina o que se pretende controlar, delimitando a missão e objetivos da organização. É também essencial que esta disponha de sistemas de informação que forneçam a informação necessária, em tempo oportuno, para que o controlo de gestão possa agir eficazmente quanto a correções necessárias. Por fim, para que o controlo seja eficazmente exercido, a estrutura organizacional deve ser bem definida em termos de nível de responsabilidade, áreas de influência, objetivos a atingir e tarefas a realizar em cada nível organizacional (Martins, 2001). Jordan et al. (2015) defendem alguns princípios do controlo de gestão, entre os quais:

- Os instrumentos de controlo de gestão não devem ser apenas de natureza financeira, uma vez que os objetivos da organização são de natureza diversa: devem existir objetivos em termos de rentabilidade, mas também de qualidade, produtividade, quota de mercado, entre outros;
- As decisões da organização devem ser descentralizadas e a autoridade delegada;
- Deve existir convergência entre os interesses individuais de cada departamento e os objetivos globais da organização;
- Os instrumentos de controlo de gestão não se devem resumir a meros documentos e burocracia, devendo pelo contrário incentivar à ação;
- O controlo de gestão foca-se essencialmente no futuro, embora possa utilizar informações do passado com vista à melhoria do desempenho;
- O controlo de gestão tem mais influência nas pessoas e nos seus comportamentos do que em números: os resultados são obtidos pelos gestores; logo, o controlo de gestão tem de os conseguir estimular;
- O controlo de gestão engloba um sistema de recompensas e sanções através de uma análise de desempenho e comportamento dos colaboradores;
- Os gestores operacionais são os mais envolvidos no controlo de gestão, e não os *controllers* de gestão.

Os ‘clientes’ do controlo de gestão podem enquadrar-se em várias categorias: gestores operacionais, hierarquia intermédia e direção geral. Os gestores operacionais são os mais numerosos e têm os seus objetivos e resultados bem definidos. A hierarquia intermédia situa-se entre os gestores operacionais e a direção geral e inclui os diretores de área, responsáveis por várias atividades da mesma área económica e estratégica; numa empresa de pequena ou média dimensão é provável que este nível hierárquico não exista. Por fim, a direção geral é responsável pelos objetivos e resultados globais e é representada pelo órgão máximo da gestão que decide as políticas de pessoal, produção e outras adequadas à organização. Para satisfazer as necessidades de gestão destes ‘clientes’ existem três linhas de produtos disponíveis (Jordan et al., 2015). A Tabela 1 evidencia a correlação entre os vários instrumentos e as responsabilidades dos vários ‘clientes’, isto é, o interesse que cada um pode ter nos produtos do controlo de gestão.

Tabela 1 - Matriz de produtos e mercados dos instrumentos de controlo de gestão

	Instrumentos de pilotagem	Instrumentos de orientação do comportamento	Instrumentos de diálogo
Direção geral	Assegurar a coerência longo prazo/curto prazo Localizar os obstáculos a ultrapassar	Adequar a estrutura à estratégia Tornar possível uma delegação formalizada	Difundir os objetivos e a estratégia
Hierarquia intermédia	Antecipar Acompanhar Manter o controlo	Delegação Manter um poder de orientação	Incentivar e avaliar os responsáveis subordinados
Responsáveis operacionais	Ajuda à decisão Meio de autocontrolo Precisar objetivos e meios	Definir os limites da autoridade e responsabilidade Estabelecer as bases: do ‘contrato’ com a hierarquia para a avaliação do desempenho	Envolver-se Participar

Nota. Retirado de Jordan et al. (2015)

Para Anthony e Govindarajan (2007), o controlo de gestão situa-se entre duas atividades: a formulação da estratégia e o controlo de tarefas. A formulação da estratégia é o processo em que são definidos os objetivos da organização e a estratégia necessária para os atingir; o controlo de tarefas é o processo em que se garante que as tarefas são realizadas de forma eficiente e eficaz. Enquanto a formulação da estratégia está mais direcionada para o longo prazo, o controlo de tarefas foca-se mais no curto prazo. Ambas requerem planeamento e controlo; no entanto, o planeamento é mais importante na formulação da estratégia e o controlo é mais importante no controlo de tarefas.

É, também, possível identificar dois tipos de controlo: de diagnóstico e interativo. O controlo de diagnóstico permite verificar se a estratégia está a ser alcançada, comparando os resultados obtidos com resultados padrões e analisando os respetivos desvios (Ramos & Hidalgo, 2003). Já o controlo interativo alerta para possíveis oportunidades ou ameaças que podem afetar a estratégia ou indicar a necessidade de uma nova, tendo normalmente por base informação não financeira (Anthony & Govindarajan, 2007; Ramos & Hidalgo, 2003). Enquanto o controlo de diagnóstico permite acompanhar a implementação da estratégia, o controlo interativo pretende direcioná-la comunicando incertezas da organização (Ramos & Hidalgo, 2003).

2.2. Sistemas de controlo de gestão

Para Jordan et al. (2015), o SCG deve ser compreendido como um fator de desenvolvimento da organização, dado que influencia o comportamento dos gestores e deve envolver todos os colaboradores da organização, de modo a melhorar o desempenho individual e organizacional. Por outras palavras, é um processo no qual os gestores de todos os níveis asseguram que os colaboradores que têm a seu cargo implementam a estratégia definida (Anthony & Govindarajan, 2007).

De acordo com Veiga (2008) o SCG é composto por três elementos - a estrutura, processo e sistema de informação - que devem funcionar em conjunto, apoiando-se mutuamente, de modo a aumentar a sua eficácia.

- A estrutura diz respeito ao conjunto de unidades organizacionais da organização, que corresponde aos seus centros de responsabilidade e que diferem com a função que desempenham e a sua responsabilidade (Neves, 2005; Veiga, 2008). Para a estrutura do controlo devem ser definidas as unidades organizacionais a controlar, os seus objetivos, responsabilidades atribuídas e critérios de avaliação. Deve ser desenhada tendo em conta as características e necessidades da organização: a natureza das suas atividades, as características do ambiente, a estratégia e estrutura, o estilo de direção e as características do gestor (Veiga, 2008);
- O processo de controlo de gestão diz respeito a um ciclo de atividades que correspondem ao planeamento, orçamentação, medição e acompanhamento dos resultados, avaliação de desempenho e implementação de medidas de ajustamento para corrigir possíveis desvios (Neves, 2005; Veiga, 2008). Este processo, ao

contrário da estrutura de controlo, tem um carácter universal e genérico, devendo ser um processo contínuo e permanente (Veiga, 2008);

- Também o sistema de informação é específico a cada organização e varia consoante a sua atividade, ambiente e estratégia, devendo incluir elementos internos e externos à organização (Veiga, 2008). Para acompanhar a evolução do desempenho da organização, quer no registo de resultados, no cálculo de desvios ou na análise das suas causas, é necessária a utilização de sistemas de informação que consigam gerar os *outputs* necessários (Jordan et al., 2015). Ao contrário de Veiga (2008), Neves (2005) não considera o sistema de informação como uma parte constituinte do SCG, mas sim a cultura do controlo de gestão, que define como: os valores e regras de comportamento considerados adequados pela organização e que tendem a influenciar o comportamento dos indivíduos.

Os SCG devem ser concebidos tendo em conta as necessidades de cada organização (Veiga, 2008). Contudo, para Martins (2001) todos devem privilegiar “a oportunidade da informação, a tempestividade da mesma, o grau de rigor valorimétrico e o seu conteúdo” (p.117). Para Veiga (2008) existem alguns princípios comuns que devem ser cumpridos:

- A direção deve participar ativamente no processo de controlo de gestão para que este seja levado a sério, assumindo a responsabilidade pelo seu funcionamento;
- O sistema deve ter em conta as exigências das atividades, pelo que os responsáveis devem ter os controlos adequados aos fatores-chave da sua gestão;
- O controlo deve estar orientado para a ação, devendo ser dada mais importância ao futuro que ao passado;
- A base do controlo deve assentar nos centros de responsabilidade e o controlo de gestão deve avaliar o grau de cumprimento dos objetivos por cada responsável;
- Os objetivos devem ser atribuídos de forma clara, de modo a serem assumidos por cada responsável, devendo ser realistas, relevantes e congruentes em si;
- Deve identificar com rapidez os desvios, não se focando apenas nos negativos para que os colaboradores não se desmotivem pelos desvios positivos serem ignorados;
- O período de controlo deve ter em consideração as características de cada área, para que as ações corretivas sejam eficazes, atempadas e oportunas;
- Deve ser simples, pouco dispendioso e flexível.

Existem alguns fatores, internos e externos e que decorrem das especificidades de cada organização, que influenciam os SCG. Por exemplo, relativamente ao meio envolvente, em períodos de expansão económica, uma das preocupações do *controller* passará pela análise de novos projetos; em períodos de crise, poderá passar pela redução de custos. No caso do setor de atividade, cada um tem diferentes necessidades de informação para análise, controlo de custos e tomada de decisão. Outro fator prende-se com a dimensão e complexidade da organização: numa de menor dimensão, a tendência é o *controller* fazer de tudo em várias áreas enquanto numa organização maior a tendência é a de especialização. Também a estrutura organizacional pode influenciar: se, por exemplo, for descentralizada, a preocupação vai passar pela convergência dos objetivos locais e globais da organização. Também a filosofia de gestão, a cultura da organização e a personalidade dos dirigentes vão influenciar a forma como o *controller* desempenha a sua função (Jordan et al., 2015).

2.3. Instrumentos de controlo de gestão

Os instrumentos de controlo de gestão podem dividir-se em três categorias: instrumentos de pilotagem, de orientação do comportamento e de diálogo. A escolha para a implementação destes instrumentos vai depender principalmente das características da organização e da cultura e perfil dos gestores (Jordan et al., 2015). De seguida, proceder-se-á à caracterização dos principais instrumentos de cada uma destas categorias.

2.3.1. Instrumentos de pilotagem

Os instrumentos de pilotagem são instrumentos que auxiliam os gestores nas várias etapas do processo de controlo de gestão: na fixação de objetivos, planeamento e acompanhamento dos resultados. Estes instrumentos permitem pilotar a organização através da definição de objetivos e acompanhamento dos resultados. Incluem o plano operacional e o orçamento, considerados instrumentos previsionais, e o controlo orçamental, o *Tableau de Bord* (TDB) e o *Balanced Scorecard* (BSC), considerados instrumentos de acompanhamento de resultados. De notar também a análise estratégica e o plano estratégico, instrumentos estratégicos de direção (Jordan et al., 2015).

2.3.1.1. Plano operacional

O processo de controlo de gestão inicia-se com a elaboração do plano operacional. Este plano consiste na definição operacional da estratégia e nele são descritas todas as

atividades da organização e definidas as políticas de comercialização, investimento, gestão da produção, de recursos humanos e financeira. Permite elaborar planos de ação para melhorar o funcionamento das atividades, para pôr em prática estratégias definidas no processo de planeamento estratégico e para quantificar custos e resultados. Deve conter os objetivos, ações e recursos necessários - financeiros, humanos e materiais - para as atividades de cada área e nível hierárquico (Jordan et al., 2015).

A análise estratégica tem em conta questões como o ambiente da organização, o setor de atividade, a concorrência, os clientes e fornecedores, ameaças a novas entradas e produtos substitutos, ou seja, fatores críticos para o seu sucesso e que vão originar o plano estratégico. Este, por sua vez, visa o longo prazo e corresponde ao processo de decisão dos objetivos e estratégias a usar para os atingir (Jordan et al., 2015). Para Anthony e Govindarajan (2007) o processo de planeamento estratégico:

- Serve de base ao desenvolvimento do orçamento, facilitando a sua formulação e respetiva alocação dos recursos;
- Faz com que os gestores pensem, obrigatoriamente, no longo prazo;
- É considerado uma ferramenta de desenvolvimento da gestão, educação e treino, ao permitir que os gestores pensem sobre a estratégia e sua implementação;
- Permite alinhar os gestores com a estratégia da organização, esclarecendo-a e mostrando as suas implicações.

No entanto, consome muito tempo, é dispendioso e existe sempre a possibilidade de este planeamento ser apenas uma formalidade e burocracia ao invés de um pensamento estratégico (Anthony & Govindarajan, 2007).

2.3.1.2. Orçamento

O orçamento diz respeito à tradução financeira dos objetivos de curto prazo da organização (Borges & Rodrigues, 2014) e deve ser elaborado de acordo com o plano operacional (Jordan et al., 2015). Indica o curso da ação futura, os planos a desenvolver (Caiado, 2012) e serve de referência ao controlo orçamental (Jordan et al., 2015; J. Rodrigues & Reis, 2015). É uma importante ferramenta de planeamento e controlo já que inclui todas as despesas e receitas previstas para a organização e para cada centro de responsabilidade, sendo visto como um compromisso por parte da gestão, que aceita a responsabilidade de atingir os valores definidos (Anthony & Govindarajan, 2007).

A sua elaboração foca-se em quatro objetivos principais: estar em concordância com o plano estratégico, ajudar a coordenar as atividades da organização, atribuir responsabilidade aos gestores e obter um compromisso, que é a base para a avaliação de desempenho (Anthony & Govindarajan, 2007). É considerado um instrumento de:

- **Descentralização:** a direção deve assegurar a coerência dos planos de ação com as suas opções estratégicas e todos devem participar na sua elaboração e implementação (Jordan et al., 2015; J. Rodrigues & Reis, 2015);
- **Planeamento:** a realização do orçamento determina quais os recursos financeiros disponíveis, permitindo que a organização se concentre em ações que resultam dos objetivos definidos e dos recursos disponíveis (J. Rodrigues & Reis, 2015);
- **Motivação:** o orçamento motiva os gestores para que estes tenham melhores resultados (Borges & Rodrigues, 2014; Jordan et al., 2015; J. Rodrigues & Reis, 2015). Além disto, a descentralização e o planeamento só vão funcionar se os gestores estiverem motivados a atingir os seus objetivos (Jordan et al., 2015);
- **Coordenação:** o processo orçamental requer uma coordenação dos níveis hierárquicos ao nível dos planos de ação, bem como uma coerência entre os objetivos e planos operacionais (Jordan et al., 2015; J. Rodrigues & Reis, 2015);
- **Avaliação:** ao permitir o acompanhamento dos resultados, a análise de desvios e respetivas causas, serve de base à avaliação de desempenho dos gestores que não devem apenas cumprir o orçamento, mas sim melhorá-lo (Borges & Rodrigues, 2014; Jordan et al., 2015; J. Rodrigues & Reis, 2015).

Quanto à elaboração do orçamento, numa primeira fase dá-se a negociação e fixação dos objetivos, que não devem ser nem demasiado fáceis, para estimular a competição e as capacidades da organização, nem inacessíveis, para evitar a desmotivação. Numa segunda fase, são definidos os planos de ação para o alcance dos objetivos, ou seja, definidos os recursos necessários para esses objetivos. Por fim, a quantificação monetária dos planos de ação dá origem ao orçamento (Jordan et al., 2015).

Muitas vezes, a tendência das organizações é realizar o orçamento por extrapolação ou reajustamento de valores de períodos anteriores (Borges & Rodrigues, 2014; Jordan et al., 2015). Nesses casos, o ciclo orçamental é invertido e os planos de ação são definidos consoante os recursos postos à disposição e os objetivos fixados a partir daquilo que é possível fazer com esses recursos. O *controller* tem um papel fundamental neste

processo, de modo a garantir que o orçamento é efetivamente um instrumento de gestão e não um mero documento formal e burocrático (Jordan et al., 2015).

Apesar do interesse pelo orçamento, podem surgir dificuldades na sua implementação e utilização. Para Jordan et al. (2015) e Borges e Rodrigues (2014), a ausência de objetivos e planos de ação pode ser uma limitação, dado que os orçamentos perdem o seu sentido, relevância e fiabilidade, se os gestores não estiverem motivados e orientados a cumprir objetivos. Sem objetivos, o orçamento é uma mera transposição de valores e sem planos de ação não são escolhidos os meios, políticas e recursos necessários para atingir os objetivos. Também o seu detalhe excessivo pode levar a que a sua elaboração se torne morosa e pesada, não proporcionando informação útil para o gestor.

Para Libby e Lindsay (2010), as limitações do orçamento prendem-se com a falta de flexibilidade face a um ambiente em constante mudança e com a falta de estimulação da procura contínua pela melhoria. Além disto, para Jensen (2001), existe facilidade em manipular resultados para satisfazer interesses próprios ficando as compensações e incentivos, que estão associados a metas espelhadas no orçamento, associados a comportamentos menos éticos, assim como o tempo que consome e que o torna um processo dispendioso. Além deste último ponto, Neely et al. (2003) referem que os orçamentos não acompanham o ambiente competitivo dos mercados, que são contraproducentes, sendo geralmente afetados por políticas e táticas empresariais, que raramente têm uma orientação estratégica, que se concentram na redução de custos e não na criação de valor e tendem a ser burocráticos, não estimulando o pensamento criativo.

2.3.1.3. Controlo orçamental

De acordo com Borges e Rodrigues (2014) tudo o que é previsto deve ser posteriormente acompanhado e controlado, de modo a garantir o rigor subjacente aos instrumentos previsionais. O controlo orçamental é considerado um instrumento de apoio à tomada de decisão e à redefinição dos objetivos e estratégia da organização, bem como de acompanhamento dos objetivos e meios definidos na elaboração dos planos e orçamentos (Borges & Rodrigues, 2014; Jordan et al., 2015; J. Rodrigues & Reis, 2015).

O controlo orçamental assume um papel de grande importância pois, sem ele, o planeamento e a orçamentação poderiam sair prejudicados, já que os gestores não se preocupariam com o seu rigor (Jordan et al., 2015). A sua importância, segundo Borges e

Rodrigues (2014) e Jordan et al. (2015), deve-se também ao facto de obrigar os gestores a conhecerem profundamente o ambiente no qual as atividades são realizadas, de modo a definir objetivos realizáveis e planos de ação exequíveis, ao facto de incentivar a comunicação promovendo a discussão de ideias para possíveis ações corretivas e ainda por procurar conhecer as razões para os desvios verificados.

É de extrema importância que se comparem regularmente os dados reais com os dados previsionais do orçamento, calculando-se os desvios. No caso de estes serem significativos, devem ser reportados para que se tomem decisões corretivas (Franco et al., 2007). O controlo orçamental deve, assim:

- Identificar as causas dos desvios e respetiva relevância, bem como o segmento da organização em que o mesmo ocorreu (Borges & Rodrigues, 2014; Caiado, 2012; Jordan et al., 2015; Martins, 2001; J. Rodrigues & Reis, 2015);
- Identificar o responsável pelo desvio, para ser responsabilizado ou recompensado (Borges & Rodrigues, 2014; Caiado, 2012; J. Rodrigues & Reis, 2015);
- Definir medidas corretivas, no caso de o desvio ultrapassar uma margem aceitável (Caiado, 2012; Jordan et al., 2015; Martins, 2001; J. Rodrigues & Reis, 2015);
- Permitir a reavaliação anual, de modo a perceber o impacto do desvio no resultado final da organização (Jordan et al., 2015), verificando se o plano inicial se mantém válido ou se são necessários ajustamentos (Martins, 2001).

Apesar dos aspetos positivos, este instrumento apresenta algumas limitações, nomeadamente:

- Expressa-se, maioritariamente, em termos financeiros, não representando tudo o que pode influenciar o resultado de uma organização (Borges & Rodrigues, 2014; Jordan et al., 2015; J. Rodrigues & Reis, 2015). Não adianta cumprir os objetivos orçamentados se a organização não tiver em conta questões como a satisfação dos clientes, a motivação dos colaboradores, o posicionamento no mercado ou o grau de inovação e qualidade (Jordan et al., 2015);
- Está muito dependente de sistemas de informação de natureza contabilística, pelo que qualquer atraso na divulgação desta informação pode ter um efeito negativo na eficácia da análise de desvios (Jordan et al., 2015; J. Rodrigues & Reis, 2015);

- Uma errada decomposição dos desvios por causas pode causar perturbações na gestão (Jordan et al., 2015);
- Baseiam-se em pressupostos que podem não se verificar, uma vez que os resultados são afetados por variáveis que podem estar fora do controlo e poder de decisão do gestor (Borges & Rodrigues, 2014; Jordan et al., 2015; J. Rodrigues & Reis, 2015);
- O facto de esta análise ser muito focada na avaliação de desempenho pode levar a que os gestores tomem decisões que melhorem o seu desempenho, mas que ponham em causa a estratégia e os objetivos da organização (Jordan et al., 2015; J. Rodrigues & Reis, 2015).

Para superar estas limitações podem ser usados instrumentos complementares, como o TDB e o BSC (Jordan et al., 2015; J. Rodrigues & Reis, 2015).

2.3.1.4. Tableau de Bord

É considerado um instrumento de gestão com vista à ação, faz parte do sistema de comunicação do controlo de gestão (Jordan et al., 2015) e o seu grande objetivo é ajudar na implementação da estratégia e dos objetivos estratégicos (Neves, 2005). O seu desenvolvimento envolve a tradução da visão e missão da organização num conjunto de objetivos com a identificação de fatores-chave de sucesso, que são traduzidos em indicadores-chave de desempenho (Epstein & Manzoni, 1998). Para Jordan et al. (2015) é o instrumento mais adequado para o acompanhamento do desempenho pessoal e organizacional e tem um conjunto de características, das quais:

- É um instrumento rápido para atuar no curto prazo: deve estar disponível poucos dias depois do período em análise, para corresponder às exigências da ação;
- Contém dados históricos e previsionais: alguns dados financeiros resultam de estimativas, dado que a rapidez de dados estimados tem mais valor do que a demora dos dados exatos permitindo assim tomar decisões urgentes;
- Contém indicadores diversificados: para que as decisões dos gestores não sejam tomadas apenas com base em dados financeiros;
- Deve ser sintético: mas com possibilidade de desagregação, para que seja possível identificar a origem do problema;
- É frequente e, se necessário, permanente devendo ser atualizado regularmente.

Jordan et al. (2015) definem, também, cinco fases para a implementação do TDB:

- Identificar os centros de responsabilidade bem como as relações existentes entre os mesmos, de modo a compreender mais facilmente a estrutura organizacional;
- Identificar os objetivos e variáveis-chave de ação dos centros de responsabilidade, garantindo que os seus objetivos convergem com os da organização;
- Selecionar os critérios para quantificar cada objetivo e variável-chave, definindo os indicadores fundamentais para o efeito;
- Definir as fontes de informação que permitem obter e quantificar os indicadores;
- Definir as suas regras de utilização, nomeadamente a periodicidade, a forma, os responsáveis e destinatários e os *timings* de entrega do instrumento aos gestores.

Epstein e Manzoni (1998) referem que se o TDB for bem aplicado, podem advir vários benefícios. Isto porque fornece aos gestores uma visão geral, mas sintética, do desempenho da sua unidade de negócio, permite informar o nível hierárquico superior acerca do desempenho das unidades que dele dependem, permite a cada unidade de negócio posicionar-se no contexto da estratégia da organização e permite identificar os fatores-chave de sucesso e indicadores correspondentes. Também para Jordan et al. (2015), favorece e melhora a comunicação entre todos os níveis hierárquicos, para que a informação seja coerente e complementar entre si e ajude na tomada de decisão, contribuindo com informação útil sobre possíveis desvios e ações corretivas.

2.3.1.5. *Balanced Scorecard*

O BSC surgiu como resultado de um estudo iniciado por Kaplan e Norton e é definido como um conjunto de medidas que permitem dar uma visão geral e rápida das organizações aos seus gerentes e que se foca na visão e na estratégia das organizações, estabelecendo objetivos (Kaplan & Norton, 1992) e refletindo os fatores críticos que contribuem para o sucesso da estratégia (Anthony & Govindarajan, 2007).

Não deve ser visto como instrumento de controlo nem apenas como sistema de medição, mas sim de comunicação e alinhamento estratégico, tendo em conta a definição das relações de causa-efeito, a identificação de indicadores e a sua ligação ao sistema de prémios e incentivos (Caiado, 2012; Jordan et al., 2015) e como instrumento de aprendizagem, permitindo aos responsáveis focarem a sua atenção e obterem *feedback* permanente quanto à realização dos objetivos estratégicos (Jordan et al., 2015).

Kaplan e Norton (1997) referem que as organizações devem transformar a sua estratégia em objetivos de acordo com quatro perspetivas. Estas vão permitir um equilíbrio entre os objetivos de curto e longo prazo e entre os resultados desejados e as medidas que vão motivar esses resultados (Caiado, 2012; Kaplan & Norton, 1996). Para cada uma das perspetivas são definidos os fatores críticos, os indicadores de desempenho, as metas e as iniciativas (Jordan et al., 2015).

- **Perspetiva financeira:** mede o desempenho da organização na ótica do proprietário, avaliando se é criado valor para o mesmo (A. Ferreira, 2017). Os indicadores desta perspetiva vão refletir os resultados de decisões tomadas em todas as áreas da organização (Neves, 2005) e os fatores mais críticos são a rendibilidade, o crescimento e a criação de valor (Jordan et al., 2015);
- **Perspetiva de clientes:** mede o desempenho da organização na ótica do cliente (A. Ferreira, 2017). Nesta perspetiva são definidos quais os clientes e mercados críticos para o negócio e respetivas medidas de desempenho (Kaplan & Norton, 1997). O seu foco são os fatores que contribuem para a consolidação da relação da organização com os clientes pelo que os principais fatores críticos passam pela satisfação, retenção, fidelização e rendibilidade de clientes (Jordan et al., 2015);
- **Perspetiva dos processos internos:** mede o desempenho da organização ao nível das operações e áreas de negócio (A. Ferreira, 2017), identificando os processos com maior impacto nos objetivos (Kaplan & Norton, 1997), já que só com um bom funcionamento interno é que é possível satisfazer as necessidades dos clientes (Kaplan & Norton, 1992). Os fatores mais críticos passam pela organização, racionalização, qualidade, eficiência e eficácia (Jordan et al., 2015);
- **Perspetiva da aprendizagem e crescimento:** proporciona a infraestrutura necessária para atingir os objetivos estratégicos definidos nas restantes perspetivas (Kaplan & Norton, 1997). Centra-se na capacidade dos recursos humanos, dos sistemas de informação e na motivação e coordenação (Kaplan & Norton, 1997) e para Jordan et al. (2015) os principais fatores críticos passam pela inovação, satisfação, qualificação e tecnologia.

Inicialmente, o BSC foi desenvolvido como sistema de medição de desempenho tendo evoluído para sistema de gestão estratégico, passando de apenas medir o desempenho para o gerir (A. Ferreira, 2017; Kaplan & Norton, 1997). Para Kaplan e Norton (1997), visa os seguintes processos da gestão estratégica:

- **Clarificação e tradução da visão e estratégia:** o processo do BSC começa com a tradução da estratégia em objetivos específicos (Kaplan & Norton, 1997): isto vai permitir o foco nos objetivos organizacionais evitando a atenção em áreas não estratégicas (A. Ferreira, 2017);
- **Comunicação e alinhamento de objetivos e medidas estratégicas:** esta comunicação serve para que todos percebam quais os objetivos necessários a atingir para a estratégia se concretizar (Kaplan & Norton, 1997), permitindo que a mesma seja comunicada a toda a organização e estabelecendo uma ligação entre os objetivos da organização e de cada departamento (Jordan et al., 2015);
- **Planeamento e definição de objetivos:** o BSC contribui para o planeamento e definição de metas já que implica a definição de planos de ação (A. Ferreira, 2017): isto permite quantificar os resultados a atingir a longo prazo, identificar ferramentas que o vão permitir e definir metas de curto prazo (Kaplan & Norton, 1997);
- **Feedback e aprendizagem estratégica:** o *feedback* recebido através do BSC permite acompanhar a estratégia, alterá-la se necessário e analisar como foram atingidos os resultados (Kaplan & Norton, 1997), contribuindo para o processo de aprendizagem e para a revisão ou formulação da estratégia (A. Ferreira, 2017).

Segundo Caiado (2012), a implementação do BSC passa por um conjunto de etapas:

- Definição das medidas que avaliam os fatores críticos de sucesso;
- Desenvolvimento de medidas que se enquadrem nas relações de causa-efeito;
- Extensão do BSC a todos os níveis da pirâmide de gestão;
- Atribuição de recompensas aos colaboradores pelo cumprimento dos objetivos;
- Organização dos dados e respetivo reporte pelo sistema da organização;
- Organização do sistema de retroação tendo em conta avaliações e reuniões periódicas de modo a realizar melhorias no sistema.

Para Epstein e Manzoni (1998) a grande vantagem do BSC é que num único documento sintetiza diferentes perspetivas, permitindo uma visão mais equilibrada e completa da organização. Gumbus e Lussier (2006) indicam a promoção do crescimento pelo foco nos resultados a longo prazo e o crescimento da responsabilidade dos indivíduos. A importância que coloca na relação entre as medidas de desempenho e a estratégia da organização é outro dos pontos fortes apontados por Otley (1999). Por fim, obriga a que

todos os objetivos sejam comunicados e descentralizados, contribuindo para uma melhor comunicação entre os elementos da organização (Neves, 2005).

Apesar disto, Kaplan e Norton (2001) e Rompho (2011) assumem que o BSC pode falhar se forem implementadas poucas medidas ou se forem identificados muitos indicadores, mas que não sejam relevantes ou relacionados com a estratégia, ou se houver poucos colaboradores envolvidos ou falta de comprometimento da gestão de topo. Para Norreklit (2000) não são tidos em conta alguns *stakeholders* como os fornecedores e o Estado e não é explicado como devem ser incluídas perspetivas adicionais. Epstein e Manzoni (1998) apontam a dificuldade em definir uma estratégia clara e partilhada, o trabalho necessário para o seu desenvolvimento e a necessidade de manutenção. Para Caiado (2012) a falta de consideração por questões sociais e ambientais é um ponto fraco uma vez que cada vez mais este é um fator de sucesso empresarial.

2.3.1.6. *Tableau de Bord versus Balanced Scorecard*

O TDB e o BSC apresentam características similares quanto à natureza e tipo de indicadores, mas há também alguns aspetos que os diferenciam. Em qualquer um dos instrumentos, o seu sucesso vai depender dos atores envolvidos e das tecnologias de informação acessíveis ao utilizador. Devido à sua adaptabilidade aos objetivos, meios de ação e à variedade dos seus indicadores, são necessários investimentos em sistemas e tecnologias de informação, dificultando assim a sua aplicação em pequenas organizações, que tendem a recorrer a indicadores de atividade calculados em folhas de cálculo, não se apresentando objetivamente como um produto do TDB ou do BSC (Jordan et al., 2015). A Tabela 2 mostra-nos alguns dos seus pontos de contacto e afastamento.

Tabela 2 - Pontos de contacto e afastamento entre o TDB e o BSC

Pontos de contacto	Pontos de afastamento	
	TDB	BSC
São sistemas de medição de desempenho	Cariz operacional	Cariz estratégico
Apresentam informações de cariz financeiro e não financeiro	Desenvolvido por engenheiros para monitorizar a área técnico-produtiva	Desenvolvido por académicos para o estudo e divulgação da estratégia
Procuram traduzir os objetivos e fatores críticos em indicadores de desempenho	Desenvolvido em períodos de fraco desenvolvimento tecnológico	Desenvolvido em períodos de grande desenvolvimento tecnológico
Produzem informação sintética, mas com possibilidade de desagregação	Os objetivos são definidos livremente pelos gestores	Os objetivos são definidos de acordo com quatro perspetivas
Servem de referência ao cálculo de prémios e incentivos	Utiliza o conceito de 'variável-chave' (ação que condiciona os resultados)	Utiliza o conceito de 'fator crítico' (elemento que condiciona a realização dos objetivos)
São personalizáveis e estabelecidos consoante as responsabilidades e os meios de ação de cada colaborador	Considera indicadores mais abrangentes e diversificados	Considera dois indicadores: os de resultados e os de processos
Promovem a comunicação e o diálogo internos	Parte da definição dos objetivos e planos de ação para definir os indicadores de desempenho	Parte da definição dos objetivos face à estratégia e define os fatores críticos para se identificar os planos de ação

Nota. Retirado de Jordan et al. (2015)

2.3.2. Instrumentos de orientação do comportamento

Os instrumentos de orientação do comportamento têm como objetivo direcionar as ações e decisões dos gestores, com vista à satisfação dos objetivos da organização e não apenas de objetivos locais e parciais que muitas vezes podem ser contrários aos da organização. Existem três instrumentos que podem ser incluídos nesta categoria: a organização em centros de responsabilidade, a avaliação de desempenho dos centros de responsabilidade e o uso de Preços de Transferência Interna (PTI) (Jordan et al., 2015).

2.3.2.1. Centros de responsabilidade

Um centro de responsabilidade é uma unidade organizacional em que o gestor tem à sua responsabilidade todas as atividades dessa unidade, sendo assim uma organização um conjunto de vários centros de responsabilidade (Anthony & Govindarajan, 2007). Todos os centros de responsabilidade têm um objetivo concreto, recursos para cumprir esse

objetivo e um responsável (Veiga, 2008). É com esses recursos que desenvolvem as tarefas que constituem as suas atividades transformando os seus *inputs* em *outputs*. Se os objetivos do centro forem atingidos, os objetivos globais da organização também se concretizam (J. Rodrigues & Reis, 2015).

Para que uma área de uma organização seja considerada centro de responsabilidade, é necessário que tenha objetivos próprios sobre os quais a sua atividade é desenvolvida, tenha um responsável e garanta que esse responsável tem poder de decisão sobre os recursos necessários para a concretização dos objetivos do centro (Jordan et al., 2015).

A organização em centros de responsabilidade vai permitir aos gestores definir quais os objetivos a seguir, avaliar o seu desempenho tendo por base esses objetivos e ainda recompensá-los com base no seu desempenho (J. A. Rodrigues & Simões, 2009). Além disto, permite que cada gestor saiba qual a sua missão, a natureza dos seus objetivos e os recursos sobre os quais tem poder (Jordan et al., 2015). À organização vai permitir definir responsabilidades, delegar poder sobre os recursos, conceder autonomia aos responsáveis, promover o empreendedorismo e orientar a atenção dos gestores para os fatores geradores de valor (J. A. Rodrigues & Simões, 2009).

A classificação de cada centro de responsabilidade está relacionada com o poder de decisão do gestor responsável pelo mesmo e também pela sua missão (J. A. Rodrigues & Simões, 2009). Assim, uma organização pode ter:

- **Centros de proveitos ou rendimentos:** neste centro o objetivo é a maximização dos proveitos (Franco et al., 2007) e a valorização monetária dos *inputs* (J. Rodrigues & Reis, 2015);
- **Centros de custos ou gastos:** neste centro o responsável tem poder sobre os meios que se traduzem em custos (Jordan et al., 2015). O alvo da valorização e avaliação são os *inputs* (J. Rodrigues & Reis, 2015) e o objetivo é a minimização dos custos (Franco et al., 2007). Este centro tem objetivos financeiros como a eficiência no uso dos recursos e não financeiros como a qualidade do serviço que é prestado (J. A. Rodrigues & Simões, 2009);
- **Centros de resultados:** neste centro o responsável tem poder sobre os meios que se traduzem em custos e proveitos, ou seja, sobre os recursos que geram custos, mas também vendas de produtos ou prestação de serviços (Jordan et al., 2015). O

objetivo é a minimização dos custos e a maximização dos proveitos, isto é, a otimização dos resultados (Franco et al., 2007);

- **Centros de investimento:** neste centro o responsável tem poder sobre custos, proveitos e outros elementos patrimoniais como ativos e passivos (Franco et al., 2007; Jordan et al., 2015) e o seu objetivo é identificar o equilíbrio entre o resultado obtido e o nível de investimento realizado (J. A. Rodrigues & Simões, 2009).

2.3.2.2. Avaliação de desempenho

O objetivo da avaliação de desempenho é verificar a eficácia na concretização dos objetivos e a eficiência na utilização dos recursos e pressupõe a comparação entre os objetivos previamente definidos e as realizações (Franco et al., 2007; J. A. Rodrigues & Simões, 2009), devendo acontecer em todos os níveis de decisão da organização (Caiado, 2012). Para Anthony e Govindarajan (2007), o seu propósito é a superação dos fatores críticos de sucesso definidos dado que, se estes forem medidos e avaliados, os colaboradores vão sentir-se motivados a alcançá-los para serem recompensados.

A implementação de um sistema de avaliação de desempenho envolve quatro passos: definição da estratégia, das medidas que a suportam, integração das medidas no sistema de gestão e revisão das medidas e resultados regularmente. O seu princípio base é o da controlabilidade, ou seja, os critérios de avaliação devem apenas incluir os gastos, rendimentos, ativos e passivos que o gestor do centro controla e sobre os quais tem poder (J. A. Rodrigues & Simões, 2009).

Quanto às medidas de avaliação de desempenho, estas podem ser qualitativas ou quantitativas, podendo estas últimas ser financeiras ou não financeiras (Franco et al., 2007). Os critérios financeiros têm uma relação direta com os resultados e como traduzem o desempenho em termos de custos, proveitos e resultados permitem avaliar a forma como o gestor emprega os recursos que tem a seu cargo (Jordan et al., 2015). Para Anthony e Govindarajan (2007) é importante que mesmo usando este tipo de medidas, os elementos não financeiros não sejam esquecidos.

A avaliação de desempenho pode alterar consoante o centro de responsabilidade (Jordan et al., 2015) e devem ser definidos indicadores financeiros para apurar com que valor cada centro contribuiu para a organização (Franco et al., 2007). Algumas das medidas de desempenho mais utilizadas para a avaliação financeira dos centros de responsabilidade são:

- **Avaliação dos centros de proveitos ou rendimentos:** baseia-se na diferença entre o proveito real e o orçamentado (Jordan et al., 2015);
- **Avaliação dos centros de custos ou gastos:** consiste na medição e acompanhamento do custo dos recursos consumidos e controláveis pelo gestor (J. A. Rodrigues & Simões, 2009), bem como na diferença entre o custo real e o orçamentado (Jordan et al., 2015);
- **Avaliação dos centros de resultados:** o principal critério de avaliação de desempenho neste centro é a diferença entre os rendimentos gerados por si e os gastos diretos e controláveis pelo responsável do centro, ou seja, a margem de contribuição variável ou direta (J. A. Rodrigues & Simões, 2009). Como neste centro o critério a utilizar deve refletir os custos e os proveitos gerados, podem também utilizar-se os resultados operacionais ou líquidos (Jordan et al., 2015);
- **Avaliação dos centros de investimento:** deve relacionar os resultados gerados com o investimento feito pelo centro (J. A. Rodrigues & Simões, 2009) e representar o impacto que as decisões têm nos ativos ou passivos utilizados (Jordan et al., 2015). Assim podem ser utilizados o *Return on Investment (ROI)*⁵, o resultado residual⁶, o *Economic Value Added (EVA)*⁷ e a rentabilidade das vendas⁸ (Franco et al., 2007; Jordan et al., 2015; J. A. Rodrigues & Simões, 2009).

2.3.2.3. Preços de transferência interna

Numa organização composta por vários centros de responsabilidade, torna-se necessário definir uma forma de valorizar a transferência de produtos ou serviços entre os mesmos (Caiado, 2012; Jordan et al., 2015). Os PTI assumem relevância na tomada de decisão, na avaliação justa do desempenho e na motivação dos gestores, contribuindo para o desempenho global da organização (Jordan et al., 2015). São considerados instrumentos de controlo, adotados de modo a repartir adequadamente os gastos, rendimentos e resultados, pelos diferentes centros e incentivam o alinhamento das decisões de cada centro com os objetivos globais da organização (Franco et al., 2007; J. Rodrigues & Reis, 2015). Devem influenciar o comportamento do gestor, interferindo na escolha de aceitar

⁵ Relação entre a quantidade de dinheiro ganho como resultado de um investimento e de dinheiro investido.

⁶ Avalia o grau de contribuição de cada centro de investimento para a criação de valor da organização.

⁷ Procura medir o valor que é criado para o acionista.

⁸ Mede quanto é que cada unidade monetária vendida é transformada em lucro.

ou rejeitar um produto ou serviço interno e motivando-o a optar pela operação interna ou externa, dependendo do que for mais vantajoso (J. A. Rodrigues & Simões, 2009).

Para serem capazes de responder aos seus objetivos, os PTI devem ser simples, para serem perfeitamente compreendidos, devem levar a que o gestor ao decidir no seu interesse decida em simultâneo no interesse da organização, devem ter uma componente estratégica, orientando o comportamento do gestor e devem ser equitativos para que a medição do desempenho seja justa (Jordan et al., 2015).

Para Jordan et al. (2015) devem assentar em alguns pressupostos: existir um produto ou serviço bem identificado e disponível para ser transferido, existir um mercado para esse produto ou serviço, existirem condições de mercado, isto é, um preço e forma de pagamento definido e acordado por ambas as partes e existir liberdade no sentido de o vendedor ter liberdade para escolher o seu cliente e vice-versa. Tendo em conta as características de mercado, os PTI podem ser:

- **Preço de transferência baseado em custos reais:** pressupõe que o preço é determinado em função do custo de produzir o produto ou prestar o serviço. Assim, não motiva o centro fornecedor a fazer melhorias já que o seu objetivo é sempre cumprido, desde que haja um centro cliente disposto a pagar pela sua (in)eficiência. Por outro lado, desmotiva o centro cliente que não sabe quanto lhe vai custar o produto ou serviço, apenas que vai pagar pelo bom ou mau funcionamento do centro fornecedor, podendo condicionar o seu desempenho (Jordan et al., 2015). Não motiva os gestores a recorrer internamente nem permite uma correta avaliação do seu desempenho, dado que os centros fornecedores têm sempre os seus gastos cobertos, independentemente da sua eficiência (J. A. Rodrigues & Simões, 2009);
- **Preço de transferência baseado em custos padrão:** neste caso os preços são baseados em custos pré-determinados e estáveis durante um período de tempo. Desta forma, o centro fornecedor paga pelo seu bom ou mau funcionamento, ao contrário do centro cliente que já não é afetado, visto que paga um preço pré-determinado. Deste modo, o centro fornecedor sente-se motivado a melhorar para que isso se reflita no resultado e para que o centro cliente se sinta motivado a adquirir internamente. Apesar disto não proporciona uma margem de lucro ao prestador interno e no caso do preço ser superior ao de mercado vai representar uma ineficiência na utilização dos recursos do centro (Jordan et al., 2015);

- **Preço de transferência baseado em custos *standard* com margem:** tem a vantagem de criar um espírito empreendedor entre fornecedores e clientes; no entanto, se o produto for transferido entre muitos centros pode dar-se uma sobrevalorização do preço final. No caso do produto ou serviço ter um valor de mercado e se forem conhecidas as margens médias de comercialização, pode aplicar-se a sua média ao custo padrão do produto (Jordan et al., 2015);
- **Preço de transferência baseado em preços de mercado:** é considerado o método mais adequado sempre que existe uma referência de mercado, ou seja, sempre que o produto é comercializado no mercado e o seu preço é conhecido (Franco et al., 2007; Jordan et al., 2015). Neste método o centro fornecedor pratica o preço que deseja, o centro cliente aceita esse preço e ambos têm liberdade de escolher com quem negociam e de aceitar ou rejeitar o produto ou serviço e as respetivas condições de transação (Jordan et al., 2015). Quando não for possível utilizar o preço de mercado, a opção passa por valorizar as operações internas com base em preços *standard* (J. A. Rodrigues & Simões, 2009).

2.3.3. Instrumentos de diálogo

A oportunidade de diálogo e por consequência os instrumentos de diálogo estão presentes ao longo das várias fases do controlo de gestão: na negociação dos objetivos e medidas corretivas, na negociação de meios a prever no plano operacional ou no orçamento, através das várias comunicações formais e informais que existem ao longo da hierarquia organizacional. Têm como função a partilha de informação e facilitam a comunicação, que é extremamente necessária. São poucos e simples e incluem principalmente salas, reuniões, relatórios de reunião e agendas. São simples porque, apesar de tudo, nem sempre transmitem informação já que, por vezes, os envolvidos nas reuniões não dialogam ou o diálogo é forçado. Assim, é essencial que o *controller* de gestão incentive o diálogo mútuo entre os vários gestores da pirâmide organizacional, em todos os passos do processo de controlo de gestão (Jordan et al., 2015).

2.3.4. Outros instrumentos

2.3.4.1. Indicadores financeiros e não financeiros

Por norma, os sistemas de informação ao nível do controlo de gestão baseiam-se essencialmente em indicadores económico-financeiros obtidos pelos sistemas

contabilísticos. Isto faz com que os relatórios de controlo de gestão contenham informações financeiras em excesso não medindo outros aspetos relevantes para a organização. A abundância destes indicadores deve-se, principalmente, à facilidade em medi-los. Por outro lado, alguns indicadores não financeiros não são quantificados porque muitas vezes não se sabe como fazê-lo, como é o caso de aspetos relacionados com a inovação, a satisfação e a motivação dos colaboradores, a posição competitiva da organização ou a qualidade dos processos e produtos (Veiga, 2008).

Os indicadores não financeiros baseiam-se em expressões não monetárias e por isso ajudam a que o foco esteja mais na causa do que no resultado das ações (Lau, 2011). A título exemplificativo, é possível mencionar os indicadores da taxa de defeito de determinado produto ou o número de entregas atrasadas, permitindo direcionar a atenção para as causas desses problemas (Lau, 2011). A utilização destes indicadores está relacionada, em parte, com as limitações dos indicadores financeiros, já que têm a vantagem de conseguir prever o desempenho futuro e de medir a parte intangível da organização, sendo menos suscetíveis de serem manipulados, ao contrário do que acontece com os indicadores financeiros (Dossi & Patelli, 2010). A utilização destes indicadores não deve ser considerada apenas mais uma forma de monitorizar, não se devendo limitar apenas à supervisão e controlo por diagnóstico, devendo contribuir, sim, para uma melhor implementação da estratégia (Dossi & Patelli, 2010).

2.3.4.2. Activity-Based Costing

O *Activity-Based Costing* (ABC) foi desenvolvido devido à necessidade crescente de melhor informação acerca do custo dos processos, produtos e clientes (Jordan et al., 2015; Martins, 2001). A sua principal ideia é de que são as atividades que consomem recursos e que os produtos resultam das atividades, ao contrário dos sistemas tradicionais que consideram que os produtos consomem recursos (Jordan et al., 2015). Ao contrário dos sistemas tradicionais, que fazem a imputação dos custos baseados no volume, o ABC procura as causas reais dos custos (Major & Vieira, 2017).

Numa primeira fase, a preocupação do ABC centrou-se na determinação do custo dos produtos, de modo a distinguir as atividades que agregavam valor ao produto e numa segunda fase, focou-se na gestão das atividades e processos procurando a sua qualidade (Major & Vieira, 2017). O seu grande objetivo passa por identificar as atividades executadas e que geram custos, quantificando-as, para posteriormente as imputar aos centros de responsabilidade (C. Mata et al., 2004), assim como evidenciar

como são geridas as atividades de apoio, como a manutenção, serviços administrativos, controlo de qualidade, compras, vendas e distribuição e em que medida os produtos ou serviços as consomem (Jordan et al., 2015). Para Martins (2001), o ABC não é apenas um método de cálculo do custo de produção, mas sim um método de controlo de gestão, ao fornecer informação sobre os produtos produzidos e os seus custos, que pode ser relevante para a tomada de decisão e que pode levar à eliminação de atividades que não acrescentam valor, à adição ou eliminação de produtos, à alteração nos preços dos produtos ou à decisão de comprar ou produzir (Anthony & Govindarajan, 2007).

A implementação do sistema ABC inicia-se com a identificação das atividades que originam gastos indiretos; de seguida são estimados os gastos dessas atividades e os gastos dos recursos consumidos são imputados às várias atividades; posteriormente, o custo das atividades é atribuído aos produtos tendo por base os *cost drivers*⁹ e os gastos são atribuídos aos objetos previamente definidos (Caiado, 2012; Major & Vieira, 2017).

Existem alguns fatores a ter em conta para garantir o sucesso do ABC: o comprometimento por parte da gestão de topo, a formação dos funcionários na área e a existência de um sistema de incentivos que motive e permita obter a cooperação e envolvimento de todos (Gunasekaran & Sarhadi, 1998).

Segundo Driver (2001), o ABC tem a vantagem de fornecer uma imagem precisa, a quem toma decisões, da forma como os recursos são empregues. Isto permite uma melhor compreensão da forma como cada recurso é usado para criar determinado resultado e como é possível aumentar esse resultado em pontos estratégicos do processo de fabrico. No entanto, é um método dispendioso em termos de pessoal e de armazenamento, processamento e relato dos dados (Kaplan & Anderson, 2007). À medida que começam a incluir mais atividades, as exigências em termos de *software* aumentam, excedendo a capacidades dos sistemas informáticos, tornando-os lentos (Kaplan & Anderson, 2007; Mortaji et al., 2013). Outra grande dificuldade assume-se na resistência e oposição a novas ideias, principalmente com uma ferramenta como o ABC que trata a maior parte dos custos como variáveis e que fornece a possibilidade de reconhecer clientes não rentáveis (Kaplan & Anderson, 2007).

⁹ Base de imputação que pretende medir o volume de trabalho necessário para a realização das atividades.

2.4. Motivações para a utilização de instrumentos de controlo de gestão

A decisão de adotar instrumentos de controlo de gestão tem subjacente um conjunto de motivações que incitam esta mudança. C. A. das N. Abreu (2013), Vicente (2007), Lopes (2018), Nunes (2009), A. M. V. C. de L. Abreu (2015) e Marcão (2011) apresentaram com base nos seus estudos alguns dos principais fatores, relacionados com componentes internos e externos à organização, que motivam a adoção destes instrumentos. A Tabela 3, adaptada de Vicente (2007), enumera algumas dessas motivações.

Tabela 3 - Motivações para a utilização de instrumentos de controlo de gestão

Influência do mercado envolvente	Alterações nas condições de mercado
	Globalização dos mercados
	Aumento da competitividade relativamente a outras empresas
	Alterações na estratégia relativamente aos fornecedores
	Observação de alterações em outras organizações
	Alterações das exigências por parte dos clientes
Influência da gestão interna	Leis e outras normas
	Perceção da necessidade de mudança por parte da administração/gestão
	Alterações na estrutura organizacional
	Alterações nas políticas e estratégias da empresa
	Necessidade de alterações na informação de gestão
	Alterações na estratégia global do negócio
Influência de sistemas e técnicas internas	Necessidade de melhorar a eficiência e produtividade
	Existência de um novo <i>software</i> de contabilidade
	Existência de novas técnicas de contabilidade de gestão
	Disponibilidade de recursos para investir em novas tecnologias
	Exigências de divulgação por parte da contabilidade financeira
Influência de entidades externas	Alterações contabilísticas impostas por empresas do grupo
	Influência dos consultores externos
Influência da dimensão e dos recursos humanos	Alterações contabilísticas impostas por uma influente entidade local
	Alterações na dimensão da organização
	Disponibilidade de colaboradores com as competências apropriadas
	Necessidade de redução da força de trabalho

Nota. Adaptado de Vicente (2007)

C. A. das N. Abreu (2013) e Lopes (2018) acrescentam ainda a exigência por parte dos auditores, a necessidade de evitar fraudes e erros não intencionais, a necessidade de

influenciar comportamentos para o alcance de metas e objetivos, a implementação de sistemas de gestão da qualidade, a descentralização da tomada de decisão, o apoio à gestão do risco e *compliance*¹⁰ e o apoio a procedimentos de controlo interno.

C. A. das N. Abreu (2013), Vicente (2007), Lopes (2018), Nunes (2009), A. M. V. C. de L. Abreu (2015) e Marcão (2011) apontaram, nos seus estudos, como principais motivos a necessidade de melhorar a eficiência e produtividade e a perceção da necessidade de mudança por parte da administração e gestão, a necessidade de alterações na informação de gestão, exigências de divulgação por parte da contabilidade financeira e alterações nas políticas e estratégias da empresa. Além destas em comum, Vicente (2007) referiu também a disponibilidade de recursos ao nível das competências dos trabalhadores, Nunes (2009) destacou as alterações na estrutura organizacional e A. M. V. C. de L. Abreu (2015) evidenciou o aumento da competitividade relativamente a outras empresas, alterações nas condições de mercado, alterações nas exigências por parte dos clientes, disponibilidade de recursos para investir em novas tecnologias e a globalização dos mercados. C. A. das N. Abreu (2013) e Lopes (2018) destacaram ainda a necessidade de influenciar comportamentos para o alcance das metas e objetivos, o apoio aos procedimentos de controlo interno e a necessidade de evitar fraudes e erros não intencionais. Trindade (2020) menciona, também, como motivações a captação de novos clientes, a garantia de uma carteira de clientes que contribua para o valor da empresa, elevados níveis de satisfação dos clientes e de qualidade dos produtos e serviços e a otimização dos recursos dos quais dependem os resultados.

2.5. Obstáculos na utilização de instrumentos de controlo de gestão

Além de motivações, a adoção de instrumentos de controlo de gestão tem também subjacente um conjunto de obstáculos, que devem ser atentamente tidos em conta antes da sua implementação. Os fatores de inibição da introdução do controlo de gestão podem considerar-se em três categorias diferentes: associados à dificuldade de adaptação tecnológica, a uma atitude conservadora e de aversão e a dificuldades de mudança (Marcão, 2011). A Tabela 4 apresenta, com base no estudo de Vicente (2007), alguns dos fatores que têm levado as organizações a não realizar alterações no seu controlo de gestão ou no caso dos que o utilizam, os fatores que dificultam essa mudança.

¹⁰ Agir de acordo com a legislação em vigor, normas e procedimentos internos da organização.

Tabela 4 - Obstáculos na utilização de instrumentos de controlo de gestão

Custos elevados dos novos <i>softwares</i> de contabilidade
Incompatibilidades com outros sistemas e/ou práticas de informação de gestão
Satisfação geral com as práticas e/ou sistemas de contabilidade existentes
Conservadorismo da gestão de topo
Relutância em alterar as práticas de controlo de gestão existentes
Ativos especificamente ligados às práticas e/ou SCG em vigor
Incapacidade dos indivíduos para usar novas práticas e/ou SCG
Preocupação com as novas tecnologias
Preocupação relativamente à mudança no geral
Preocupação com o potencial impacto ao nível do emprego
Sistemas de avaliação de desempenho ligados às práticas e/ou SCG existentes
Compromissos com fornecedores de <i>software</i>
Estabilidade e previsibilidade que as práticas e/ou SCG existentes providenciam
A ação e poder de gestores influentes
Preocupação com a queda da moral do <i>staff</i> , resultante da mudança
O controlo de gestão não encarado como importante comparativamente com outros sistemas

Nota. Retirado de Vicente (2007)

Esta mesma listagem foi utilizada em outros estudos como o de C. A. das N. Abreu (2013), Lopes (2018), Nunes (2009), A. M. V. C. de L. Abreu (2015) e Marcão (2011). As suas conclusões foram bastante semelhantes, tendo sido apontados como principais motivos para a não adoção de instrumentos de controlo de gestão, os custos elevados de novos *softwares*, o conservadorismo da gestão de topo, a incompatibilidade com outros sistemas e práticas de informação de gestão e a incapacidade dos colaboradores em utilizar novos instrumentos de controlo de gestão. Para além destas, foram também destacadas a preocupação e resistência relativa à mudança em geral e à alteração de práticas já existentes, a ação e poder de gestores influentes, a preocupação com novas tecnologias e a estabilidade e satisfação das práticas e SCG já existentes. No geral, estes fatores demonstram a satisfação pelos sistemas atuais referindo-se à mudança como algo desnecessário ou incompatível com os mesmos, o que permite verificar que a habituação a determinada técnica leva à acomodação e ao desinteresse por novos modelos e sistemas (Nunes, 2009). É também possível verificar que os motivos mais apontados estão relacionados com recursos humanos, com a necessidade de recursos informáticos e com uma cultura empresarial de resistência.

Trindade (2020) menciona, também, os gastos elevados com o pessoal e com a tecnologia, a preocupação com a quebra da motivação do *staff* devido à mudança, a

incapacidade de adaptação às novas tecnologias e a relutância aos sistemas de avaliação de desempenho ligados ao controlo de gestão. Também Marcão (2011) verificou que, em termos dos principais falhas associadas ao controlo de gestão, os mais evidenciados foram as dificuldades de mudança devido à falta de pessoal qualificado e pressões internas de não mudança e contentamento com a gestão atual.

2.6. Benefícios da utilização de instrumentos de controlo de gestão

Reconhecida a importância de analisar as motivações e obstáculos da adoção de instrumentos de controlo de gestão, é importante verificar quais os benefícios relacionados com a produtividade e competitividade, que advêm da sua utilização. Gonçalves (2009) verificou que, independentemente do tipo de instrumento de controlo de gestão adotado por uma organização, o seu desempenho pode ser influenciado positivamente. C. A. das N. Abreu (2013) e Lopes (2018) enumeraram uma listagem de benefícios, descritos na Tabela 5, que podem estar associados à utilização de controlo de gestão.

Tabela 5 - Benefícios da utilização de instrumentos de controlo de gestão

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

Nota. Retirado de C. A. das N. Abreu (2013)

Nos seus estudos, C. A. das N. Abreu (2013) e Lopes (2018), verificaram que é atribuída, pelas empresas, uma grande importância ao controlo de gestão, sendo que os benefícios

mais notados foram, de forma consensual, o aumento do controlo dos custos, a redução de perdas de produção, o aumento da produtividade, o alcance dos objetivos organizacionais, a melhoria da *performance* financeira e liquidez, o aumento da satisfação dos clientes e o aumento do empenho e envolvimento dos colaboradores. J. E. C. Fernandes (2018) verificou, também, que 96,1% dos seus inquiridos atribuíram uma grande importância aos SCG para o desempenho positivo da organização e 92% para o seu crescimento futuro. A. B. Fernandes et al. (2015) constataram, com a adoção de um SCG, uma melhoria do desempenho das empresas ao nível da rentabilidade e do volume de negócios, associada à estratégia, planeamento e maior competitividade entre os colaboradores. No caso de A. P. de O. Pires (2011), a totalidade das empresas reconheceu a existência destes benefícios e no estudo de Marcão (2011) foi mencionado, quase pela totalidade das empresas, o maior rigor da informação de gestão.

2.7. Tecnologias associadas aos instrumentos de controlo de gestão

Atualmente, as organizações estão familiarizadas com sistemas e tecnologias de informação em vários dos seus departamentos e a área do controlo de gestão não é exceção sendo, como já foi referido anteriormente, os sistemas de informação um dos componentes do SCG. Estas tecnologias possibilitam uma maior flexibilidade na manutenção e armazenamento dos dados e melhorias na divulgação da informação (Simões, 2015). Transformam dados em informação útil e essencial para a tomada de decisão, estando disponíveis através de bases de dados, acedidas através de um computador e respetivo *software*. Apresentam um papel importante no processamento, análise e divulgação das informações contabilísticas e no processo de tomada de decisão, permitindo o acesso à informação necessária e à comunicação com outros intervenientes de forma rápida, segura e cómoda, alargando assim o alcance da divulgação da informação a todos os utilizadores (Dias, 2012).

Os sistemas de informação facilitam o controlo de gestão, fornecendo informação acerca do funcionamento dos vários departamentos de uma organização, permitindo um melhor planeamento. O uso destas tecnologias na gestão da informação e tomada de decisão torna-se imprescindível, esperando-se que forneçam informação de forma eficiente e eficaz (Herath, 2007).

As tecnologias informáticas, atualmente ao dispor de qualquer organização, podem ir das mais básicas, como um simples processador de texto ou folha de cálculo até às mais elaboradas. Em algumas situações, as organizações podem até desenvolver os seus próprios programas informáticos, de modo a obter algo totalmente personalizado às suas necessidades de informação (C. A. das N. Abreu, 2013). C. A. das N. Abreu (2013) e Lopes (2018), nos seus estudos, concluíram que as tecnologias de suporte aos instrumentos de controlo de gestão mais utilizadas pelas empresas que inquiriram são, de facto, o *Microsoft Excel* e *Microsoft Word* e com uma menor percentagem, mas ainda assim com utilização, o *software PHC CS* e o *software Primavera*.

2.8. Fatores que influenciam a adoção de instrumentos de controlo de gestão

É importante apresentar algumas conclusões de vários autores, no que diz respeito a alguns fatores que podem influenciar a adoção de instrumentos de controlo de gestão. Através da pesquisa efetuada, alguns desses fatores revelaram-se ser a dimensão, a idade, a estratégia da organização, o ambiente externo e a estrutura organizacional.

- **Dimensão:** a dimensão pode traduzir um aumento na complexidade de uma organização além de que, com o crescimento, podem emergir problemas de comunicação e controlo, surgindo a necessidade de este ser formalizado. Além disto, quanto maior a dimensão, maior a necessidade de os gestores lidarem com muita informação (Davila, 2005). Lourenço (2011), Gregório (2016), Berthelot e Morrill (2016) e Davila (2005) verificaram uma relação positiva entre a utilização de SCG e a dimensão da organização. Organizações de maior dimensão tendem a estar associadas a atividades mais diversificadas e a uma maior formalização de procedimentos e especialização de funções, estando associadas a SCG mais formais (Chenhall, 2003; Moores & Yuen, 2001), sofisticados e complexos (Abdel-Kader & Luther, 2008; Chenhall, 2003) já que, por norma, estas organizações possuem também mais recursos. Já as de menor dimensão, tendem a usar sistemas mais simples e informais (Abdel-Kader & Luther, 2008); nestas organizações, o controlo informal pode ser mais eficaz pois o seu custo de formalização pode ser superior ao seu benefício (Davila, 2005);
- **Idade:** a aprendizagem requer experiência e interação com outras organizações, algo que só pode ser adquirido com o tempo e a idade. Com o tempo, as organizações podem testar diferentes abordagens para motivar e recompensar os

seus funcionários, algo que pode levar à formalização do SCG. Mesmo que uma organização não cresça em dimensão, a sua experiência e conhecimento pode levar à implementação de melhores e mais aprimorados SCG (Davila, 2005). Para Davila (2005) as organizações com mais anos de atividade têm uma maior probabilidade de implementar um SCG. Segundo Auzair e Langfield-Smith (2005) as organizações numa fase mais madura do seu ciclo de vida dão mais ênfase a um SCG formal do que organizações em fase de crescimento, facto corroborado por Moores e Yuen (2001), que assumem que a formalidade do SCG aumenta desde a criação ao crescimento de uma organização;

- **Estratégia:** os SCG podem auxiliar na formulação e implementação da estratégia, devendo ser adaptados para a apoiar (Langfield-Smith, 1997) e devendo a estratégia ser a prioridade máxima aquando da conceção de um SCG (Herath, 2007). No caso da estratégia da organização ser caracterizada pela liderança de custos, focada na redução de custos, o SCG será mais burocrático, formal, rígido e tradicional, com um foco no controlo dos custos, metas operacionais e orçamentos (Auzair & Langfield-Smith, 2005; Chenhall, 2003) e análise de lucratividade, verificando-se assim uma associação positiva entre este tipo de estratégia e o uso de SCG financeiro (Pavlatos, 2021). Já quando a estratégia é a de diferenciação, mais relacionada com a unicidade e qualidade, a organização vai necessitar de um maior leque de informação para a tomada de decisão, planeamento e controlo das suas atividades, pelo que o seu SCG vai ser mais informal, flexível e com técnicas de controlo de gestão mais avançadas (Auzair & Langfield-Smith, 2005; Chenhall, 2003), verificando-se assim uma associação positiva entre a estratégia de diferenciação e a utilização de SCG não financeiro (Pavlatos, 2021);
- **Ambiente externo:** o ambiente das organizações tem vindo a tornar-se incerto, em parte devido à competição cada vez mais generalizada (Otley, 2016), dificultando a previsão do futuro em várias áreas (Dropulić, 2013). Quanto mais incerto for este ambiente, mais flexíveis e adaptáveis devem ser os seus sistemas (Otley, 2016) e mais focado será o seu SCG, sendo que com um maior nível de competitividade, a tendência é diferenciar a oferta face aos concorrentes, o que desencadeia uma maior necessidade de informação, suprida através de instrumentos de controlo de gestão (Chenhall, 2003). Gregório (2016) verificou que o dinamismo e imprevisibilidade da envolvente externa e a intensidade da concorrência apresentam uma relação positiva com a utilização de SCG. Também Abdel-Kader e Luther (2008) e Pavlatos (2021) verificaram que organizações com um ambiente

externo mais incerto e competitivo, têm uma maior e mais sofisticada utilização de práticas de controlo de gestão, de modo a obter informações diferenciadas e complexas para diminuir a incerteza e melhorar a tomada de decisão;

- **Estrutura organizacional:** refere-se à definição do papel, responsabilidades e tarefas dos membros da organização, para garantir que os objetivos são atingidos e vai influenciar a eficiência do trabalho, a motivação dos colaboradores, o fluxo de informação e os SCG (Chenhall, 2003). Lourenço (2011), Gregório (2016), Crespo et al. (2019) e Pavlatos (2021) verificaram uma relação positiva entre a descentralização e a adoção de SCG: organizações descentralizadas tendem a usar mais SCG, já que os gestores de nível inferior necessitam de mais informação para a tomada de decisão (Pavlatos, 2021). Abdel-Kader e Luther (2008) verificaram, também, que estas organizações utilizam práticas de controlo de gestão mais sofisticadas do que as organizações mais centralizadas.

2.9. Utilização de instrumentos de controlo de gestão em Portugal e outros países

São já alguns os estudos feitos com o objetivo de perceber qual a adoção de instrumentos de controlo de gestão no nosso país e em outras partes do mundo. Os estudos realizados em Portugal, resultam principalmente de dissertações de mestrado e os estudos relativos a outros países são mais frequentes em artigos científicos, dizendo ambos respeito a diferentes contextos e realidades empresariais.

Em Portugal verifica-se que as empresas têm, ao longo dos anos, vindo a adotar práticas de controlo de gestão. Vicente (2007) concluiu que 85% das empresas afirmaram ter sofrido alterações ao nível das práticas de controlo de gestão, na última década. Já Nunes (2009) chegou a uma taxa de 76% e A. M. V. C. de L. Abreu (2015) de 91,7% tendo a mudança sido substancial ou muito substancial. Estas alterações deveram-se, por um lado, a fatores relacionados com alterações ao nível da estrutura, da gestão e da estratégia de informação e divulgação e por outro, relacionados com a disponibilidade de recursos financeiros e humanos necessários à mudança (Nunes, 2009).

Vicente (2007) verificou, em empresas portuguesas, que das técnicas mais adotadas estão as medidas de qualidade para fazer face a processos de certificação de qualidade e medidas de desempenho não financeiras, a contabilidade de gestão estratégica e o ABC para melhorar a informação de gestão, apoiar a tomada de decisão, dar resposta às

necessidades de informação e atingir melhores níveis de produtividade, utilizando-se, cada vez mais, técnicas tradicionais juntamente com técnicas mais recentes.

Areias (2016), em organizações da zona do Alto Minho, apurou que 55% dos inquiridos não utiliza estes instrumentos e apenas 15% afirmaram utilizar o BSC, 15% o orçamento e 5% o ABC e o TDB. Também A. B. Fernandes et al. (2015), em empresas de setores tradicionais da região de Trás-os-Montes, verificaram que a maioria, 57%, nem tem implementado um SCG, nem o pretende implementar a curto prazo.

C. M. S. da Mata (2007) caracterizou as práticas de controlo de gestão em cooperativas de consumo: verificou que 64,4% utilizam o orçamento e apenas 30,6% afirmam calcular desvios, refletindo a pouca importância atribuída ao controlo orçamental. Das que os elaboram, a maioria efetua-o trimestralmente e apenas 18,5% possui um documento escrito com as medidas corretivas a adotar. Acerca do TDB, apenas 15,1% dispõem deste instrumento e quanto ao BSC, verificou-se uma utilização de 20,4%, sendo que, quase na totalidade dos casos, são utilizados principalmente indicadores financeiros. Quanto aos indicadores, 25,9% afirmaram definir metas para os mesmos e 37% comparam os resultados obtidos com as metas definidas. Por fim, 25,9% dispõem de um modelo de avaliação de desempenho.

Relativamente a PME portuguesas, Gonçalves (2009) constatou, como instrumentos mais utilizados, o orçamento anual (62,7%), o controlo orçamental (61,2%), o orçamento financeiro e de investimento (55,2%), a contabilidade analítica (53,7%) e os orçamentos de exploração (43,3%). Com menos expressão surge o ABC, o BSC e TDB.

A. P. de O. Pires (2011) estudou as PME Excelência 2010 do distrito de Aveiro. Verificou que 80% afirmaram utilizar práticas de planeamento e controlo de gestão, a maioria com periodicidade trimestral e que 57% afirmaram ter um *controller* interno. As empresas que não utilizam práticas de controlo de gestão justificam que não têm dimensão para tal, que os seus gestores são muito experientes, que informação em excesso pode ser prejudicial às pequenas empresas e que o contabilista produz informação suficiente para as suas necessidades. Relativamente às práticas utilizadas, o planeamento estratégico, o orçamento anual, a produção de relatórios e a análise de desvios são as mais utilizadas pelas empresas. Já o BSC e o TDB são as práticas com menor pontuação.

Também Marcão (2011) pretendeu compreender o controlo de gestão nas empresas de média dimensão de Portugal. Concluiu que 81% afirmaram utilizar práticas de controlo de

gestão, sendo que a maioria o efetua há mais de 5 anos. Em 32% dos casos define-se a função de *controller* sendo esta, no entanto, efetuada maioritariamente sob liderança do diretor financeiro. Quanto às técnicas mais utilizadas, o orçamento e apuramento dos desvios são as principais, selecionadas por 86% e em segundo lugar as medidas de *performance* não financeiras e as medidas de qualidade utilizadas por 54% e 49% das empresas, respetivamente. Como técnicas menos utilizadas, o EVA e o BSC registaram a menor utilização, com uma percentagem de 19% e 21%, respetivamente.

Mais recentemente, Trindade (2020) estudou o controlo de gestão em PME do distrito de Portalegre. Verificou que 54% das empresas possuem um SCG e que, das que não possuem, cerca de 50% o pretende fazer a curto prazo. Instrumentos como o TDB e o BSC revelaram-se utilizados por apenas 26% e 36%, respetivamente, e o ABC por 48%, sendo os principais fatores inibidores para não ter ou melhorar o SCG, os gastos inerentes ao processo e os custos da tecnologia. Balreira (2013) verificou, em empresas do distrito de Aveiro, que apenas 5,9% utiliza o EVA, 67,6% utilizam indicadores financeiros, 55,9% faz a análise de desvios, 32,4% usam o BSC e 11,8% o TDB.

Existem também alguns estudos no âmbito das maiores empresas de Portugal. C. A. das N. Abreu (2013) estudou as maiores empresas da região centro: grande parte (82%) afirmou usar práticas de controlo de gestão, sendo que 30% as utilizam há mais de 10 anos e 36% há mais de 6 anos. Os instrumentos com maior taxa de utilização verificaram-se ser os indicadores financeiros (98%) e não financeiros (96%), o orçamento (82%), o *business process management*¹¹ (60%), o TDB (46%), o ABC (42%), o BSC (40%) e por último o EVA (30%). Relativamente ao orçamento, 88% das empresas que o elaboram dispõem de um orçamento anual, sendo que destas, 46% executam análises aos desvios por causa. Relativamente ao TDB e ao BSC, a maioria utiliza-os ao nível global da organização existindo uma predominância dos indicadores financeiros.

Silva (2018) estudou, também, as maiores empresas portuguesas, mas sem incidência numa região. Concluiu que 80,6% afirmou ter um departamento de controlo de gestão e que as principais características do controlo de gestão mostraram-se ser o auxílio ao plano operacional, a avaliação de desempenho e a elaboração de orçamentos. Em 89% dos casos, os resultados obtidos são periodicamente comparados com os orçamentados e relativamente ao BSC e ao TDB, 59,2% afirmou desconhecer-los sendo que apenas

¹¹ Conjunto de práticas focada na melhoria contínua dos processos e na otimização dos seus resultados.

21,4% possui o BSC e 19,4% o TDB. Por fim, em 68,4% das organizações, há um modelo de avaliação de desempenho sendo o mais utilizado a gestão por objetivos.

Noutro contexto, existem vários estudos acerca do controlo de gestão no setor hoteleiro. Nunes (2009) constatou que, na última década, a maioria dos hotéis de 5 estrelas que inquiriu sofreram alterações. O BSC apresentou uma taxa de adoção de 85%, seguido do ABC e das medidas de desempenho não financeiras, com 47%. Santos et al. (2010) concluiu que, em algumas unidades hoteleiras do país, das técnicas mais tradicionais, as mais utilizadas são o orçamento (76,7%) e a análise de desvios (66,7%). Já as técnicas contemporâneas revelaram-se pouco utilizadas, sendo o orçamento baseado em atividades¹² (60%) e o ABC (46,7%) as com melhores resultados. Faria et al. (2012) caracterizaram unidades hoteleiras do Algarve: apenas 12,1% utiliza o BSC, 4,5% o TDB e nenhuma utiliza o ABC, e pelo contrário, apenas 6,1% não elaboram orçamentos. A. M. V. C. de L. Abreu (2015) estudou unidades hoteleiras de 3 estrelas em que 47% utiliza a contabilidade de gestão estratégica, 35% as medidas de desempenho não financeiras, 28% o ABC, 20% o *just in time*¹³ e 18,3% a margem de contribuição residual¹⁴. De destacar que uma grande percentagem das inquiridas, 85%, afirmaram não utilizar o EVA e o BSC.

No que diz respeito a outros países, Monteiro (2013) estudou várias empresas de Cabo Verde e verificou que as técnicas mais utilizadas são as mais tradicionais, sendo o orçamento (85,5%) e a análise de desvios (78,6%) as predominantes. Apesar disto, já existem algumas empresas que utilizam técnicas como o ABC (42,1%), o TDB (35,7%), o ROI (28,6%), o BSC (14,3%) e o EVA (7,1%).

Anos mais tarde, Lopes (2018) replicou o estudo de C. A. das N. Abreu (2013), mas com empresas de Cabo Verde. Das inquiridas, 88% afirmaram utilizar práticas de controlo de gestão, sendo a percentagem de utilização superior para o setor industrial e inferior para o setor comercial. A totalidade utiliza o orçamento, 92,9% indicadores financeiros, 75% indicadores não financeiros, 53,6% o TDB, 42,9% o ABC, 28,6% o EVA, 21,4% o

¹² Envolve a definição do nível de atividades necessárias em cada função da organização e estima os recursos que lhes devem ser atribuídos no período orçamentado.

¹³ Técnica de gestão em que é produzida apenas a quantidade exata para atender à procura e em que o produto ou matéria-prima chega ao local de utilização no momento exato em que for necessário.

¹⁴ Indicador que pretende avaliar a contribuição de cada segmento para a criação de valor da organização, depois de remunerados todos os fatores com ele relacionados, incluindo o investimento económico.

business process management, 17,9% o BSC e 57,1% apuram os desvios por causa. Verificou ainda que, nas organizações em que o BSC e o ABC são utilizados, existe uma tendência para a sua utilização simultânea, complementando a vertente financeira com a não financeira, para obter uma visão mais geral do desempenho da organização.

Também a nível internacional encontram-se vários estudos sobre o setor hoteleiro: Makrigiannakis e Soteriades (2007) estudaram o contexto dos hotéis gregos, verificando que são utilizadas técnicas como a avaliação de desempenho e o orçamento, como forma de apoio à tomada de decisão, sendo este último considerado como uma das ferramentas de controlo mais valiosas do setor.

Também Pavlatos e Paggios (2009) estudaram vários hotéis na Grécia. No geral as técnicas mais tradicionais, como o orçamento e as medidas não financeiras para avaliação de desempenho foram consideradas as mais adotadas. Apesar disso muitos demonstraram vontade em dar mais importância no futuro a técnicas como o BSC, o ABC, o orçamento baseado em atividades e o *activity based management*¹⁵. Apesar da grande maioria utilizar medidas financeiras para a avaliação de desempenho, a adoção de medidas não financeiras foi considerada satisfatória e apesar da baixa adoção do BSC, a utilização do ABC é bastante razoável.

Noutro estudo, Szychta (2002) deu conta, em empresas polacas, da existência de centros de custos em 80% delas, de centros de resultados em 35% e de centros de custos, resultados e investimentos em 18%. Cerca de 80% afirmaram preparar o orçamento anual e a maioria utiliza o orçamento incremental¹⁶ e o orçamento de base zero e mais de 80% das empresas preparam relatórios mensais, que servem de base à comparação entre valores reais e orçamentados e suas variações.

Na Austrália, relativamente às maiores empresas, Chenhall e Langfield-Smith (1998) verificaram uma taxa de adoção, das técnicas mais tradicionais, superior à das técnicas mais recentes e avançadas. Concluíram que as medidas de desempenho financeiro, como o orçamento, o ROI e a análise custo-volume-resultado¹⁷ continuam a ter uma grande importância, mas que, apesar disso, estão a ser complementadas com medidas de desempenho não financeiras que, para os inquiridos, têm elevados benefícios.

¹⁵ Modelo de gestão em que todas as decisões são tomadas a partir da informação fornecida pelo ABC.

¹⁶ Tem como base o orçamento do ano anterior, ao qual acresce uma percentagem relativa à inflação.

¹⁷ Explora a relação que o volume de vendas e os custos tem com os resultados.

Joshi (2001) desenvolveu um estudo em médias e grandes empresas industriais, na Índia e verificou uma baixa e lenta adoção de práticas desenvolvidas mais recentemente: na maioria dos casos, os maiores benefícios, para os inquiridos, advêm das práticas tradicionais, como os orçamentos e a análise custo-volume-resultado. Apesar da baixa adoção de técnicas mais avançadas, o autor refere existirem indícios de, ao longo dos tempos, se dar mais ênfase ao BSC.

Na indústria alimentar e de bebidas do Reino Unido, Abdel-Kader e Luther (2006) deram conta de uma grande importância do orçamento, como instrumento de planeamento e controlo, para mais de 90% das empresas, sendo que a grande maioria trabalha com orçamentos fixos. Mais de 75% das empresas considera as medidas de desempenho financeiras importantes e as não financeiras altamente importantes, principalmente no que diz respeito à satisfação do cliente. No entanto, apesar desta importância, cerca de 40% das empresas nunca, ou raramente, utilizam medidas não financeiras. Também o BSC é visto como importante, mas raramente utilizado, por mais de 40% das empresas.

Alnawaiseh (2013), num estudo relativo a bancos da Jordânia verificou que ferramentas como o ABC, o orçamento e o BSC não são utilizados e em Singapura, Malásia, China e Índia, Sulaiman et al. (2004) deram conta de um forte uso de ferramentas como o ROI, orçamento e medição de desempenho. Pelo contrário, técnicas como o ABC e BSC estão em falta nos países mencionados.

Através desta breve análise de estudos, nacionais e internacionais, é possível concluir que a maioria das empresas dispõe de instrumentos de controlo de gestão, sendo os mais tradicionais, como o orçamento, mais utilizados do que técnicas mais avançadas como o BSC, o TDB ou o ABC. Assim, apesar das limitações do orçamento tradicional, este continua a ser um grande pilar das empresas, continuando estas a atribuir-lhe uma grande importância. Relativamente aos indicadores utilizados, é possível verificar uma predominância dos indicadores financeiros face aos não financeiros, continuando assim a avaliação de desempenho a ser muito dominada por valores financeiros. Ainda assim, a importância dos indicadores não financeiros é valorizada, estando a ganhar cada vez mais reconhecimento. Tendo em conta os factos verificados espera-se que os resultados do presente estudo sejam semelhantes às conclusões acima mencionadas.

3. Metodologia

A metodologia é um conjunto de procedimentos utilizados numa pesquisa e que vão conduzir aos resultados (Reis, 2010): compreende a seleção da estratégia de investigação, que por sua vez vai influenciar a escolha da técnica de recolha de dados e que deve ser adequada aos objetivos da investigação (Sousa & Baptista, 2011). Assim, o capítulo da metodologia destina-se a dar informação acerca dos procedimentos e instrumentos usados na pesquisa, bem como a forma como os dados foram recolhidos (Coutinho, 2011). Deste modo, neste capítulo vai ser identificado o objetivo e questões de investigação, o tipo de estudo, vai ser definida e caracterizada a amostra bem como os instrumentos de recolha, tratamento e análise dos dados.

3.1. Objetivos e questões de investigação

Tendo em conta a relevância e utilidade, já mencionadas, do controlo de gestão como instrumento estratégico para o sucesso das organizações, achou-se pertinente perceber qual a utilização que as maiores empresas do distrito de Aveiro fazem dos instrumentos de controlo de gestão. Assim, o objetivo deste estudo é verificar se as maiores empresas do distrito de Aveiro utilizam instrumentos de controlo de gestão, quais os mais utilizados, quais as motivações que levam as empresas a utilizá-los, os obstáculos que encontram nesse processo e os benefícios que advêm da sua utilização. Pretende-se, conseqüentemente, comparar os resultados obtidos com outros estudos semelhantes, como o de C. A. das N. Abreu (2013), Vicente (2007), Lopes (2018), A. M. V. C. de L. Abreu (2015) e Nunes (2009). Partindo destes objetivos foram definidas algumas questões de investigação:

- **Questão 1:** As maiores empresas do distrito de Aveiro utilizam instrumentos de controlo de gestão?
- **Questão 2:** Quais os instrumentos de controlo de gestão mais utilizados?
- **Questão 3:** Quais as principais motivações que levam as empresas a utilizar instrumentos de controlo de gestão?
- **Questão 4:** Quais os principais obstáculos que impedem ou dificultam a utilização de instrumentos de controlo de gestão?
- **Questão 5:** Quais os benefícios que advêm da utilização de instrumentos de controlo de gestão?

Em termos de aplicação, a presente investigação é aplicada, dado que o seu objetivo é apurar novos factos para testar hipóteses e deduções feitas a partir de uma teoria, que pode ter aplicações práticas a médio prazo (Hill & Hill, 2009).

Quanto aos objetivos, é descritiva, uma vez que visa a descrição do objeto em estudo em termos de estrutura e funcionamento e a especificação de conceitos decorrentes do mesmo. Procura conhecer e interpretar factos, mas sem interferir nos mesmos e envolve técnicas de recolha de dados como o questionário, a observação e a entrevista (Reis, 2010). Para além de descritiva é também exploratória, visto que explora uma dada realidade, carente em termos de estudo e de conhecimento (Sousa & Baptista, 2011).

No que toca ao tipo de informação, é quantitativa. Este tipo de investigação é apropriado em situações em que é possível recolher dados quantificáveis a partir de uma amostra, uma vez que considera que todos os dados podem ser traduzidos em números, opiniões e informação para análise. A sua finalidade é contribuir para o desenvolvimento e validação do conhecimento e, por norma, os dados são recolhidos sob a forma de questionário e analisados com métodos estatísticos (Reis, 2010; Sousa & Baptista, 2011).

3.2. Definição e caracterização da amostra

A amostra deste estudo remete para as maiores empresas do distrito de Aveiro. Para isto, utilizou-se um *ranking* em que constam as 1 500 maiores empresas do distrito, publicada pelo Diário de Aveiro a 31 de dezembro de 2020 e que tem como referência o volume de negócios de 2019 (Diário de Aveiro, 2020b). Desta forma, a técnica de amostragem desta investigação é não aleatória e intencional já que a amostra foi constituída tendo em conta a intenção de estudar uma situação em particular, neste caso, as empresas do distrito de Aveiro.

Como o contexto nacional era muito exigente, devido ao elevado número de empresas, decidiu-se focar apenas num distrito, mas cuja mancha industrial fosse relevante. C. A. das N. Abreu (2013) estudou o controlo de gestão em empresas da região centro, Areias (2016) em empresas da zona do Alto Minho e Trindade (2020) do distrito de Portalegre, tendo recomendado a realização de estudos em outras regiões para evidenciar tendências no âmbito do controlo de gestão. Também da pesquisa efetuada, apenas se verificou a existência de dois estudos acerca do distrito de Aveiro: um de Balreira (2013) mas com maior incidência na contabilidade de gestão e um de A. P. de O. Pires (2011)

nas PME Excelência 2010, mas que já não é recente e que, portanto carece de atualização. Desta forma, encontrou-se justificação válida para a realização deste estudo.

No sentido de destacar a relevância e importância deste estudo no distrito de Aveiro, proceder-se-á a uma breve caracterização do tecido empresarial do distrito. No que toca aos dados relativos à população, foram utilizados dados dos Censos 2011 e para a informação relativa à realidade empresarial do distrito foram usados os dados mais recentes da PORDATA relativos a 2019. Em alguns casos, não foi possível utilizar dados mais recentes já que alguns estão apenas disponíveis por NUTS II¹⁸, não sendo, assim, possível chegar aos valores do distrito. Também como, em ambos os casos, os dados eram apenas referentes às NUTS III e aos concelhos correspondentes, foi somado o valor dos concelhos para chegar ao valor do distrito. De destacar que, relativamente aos dados de Portugal, foram considerados os valores de Portugal continental e insular.

O distrito de Aveiro tem vindo a alcançar relevância a nível nacional. Em 2019 foram distinguidas pelo IAPMEI (Agência para a Competitividade e Inovação e Turismo de Portugal), com o estatuto PME Excelência, 257 empresas do distrito, tendo apenas ficado Lisboa e Porto à sua frente com melhores resultados (Diário de Aveiro, 2020a).

O distrito beneficia de um excelente enquadramento territorial ao situar-se estrategicamente entre duas grandes áreas metropolitanas, o Porto e Lisboa. Compreende 19 concelhos, distribuídos pela região norte e centro do país e dispõe de uma superfície territorial de 2 800 Km², aproximadamente 3% da área total de Portugal.

De acordo com os resultados preliminares dos Censos 2021¹⁹, a população residente é de aproximadamente 700 964 pessoas, o que torna o distrito o quinto mais populoso do país, concentrando cerca de 6,8% da população total residente em Portugal (INE, 2021).

A população ativa totalizava, em 2011, 348 427 pessoas, ou seja, cerca de 48,8% da população residente, uma taxa superior à nacional, que se situava nos 47,6%. Aproximadamente 88% da população ativa estava empregada, o que demonstra o seu grande potencial ao nível da empregabilidade dos seus residentes (PORDATA, 2021).

¹⁸ NUTS - nomenclatura das unidades territoriais para fins estatísticos - é um sistema hierárquico de divisão do território em regiões. A NUTS I é constituída por 3 regiões, a NUTS II por 7 e a NUTS III por 25.

¹⁹ À data de entrega desta dissertação, estavam apenas disponíveis os resultados preliminares dos Censos 2021, pelo que só foi possível utilizar estes dados mais recentes relativamente à população residente.

Da análise da população empregada por setor de atividade, verifica-se que em 2011 o setor terciário era aquele que empregava mais pessoas (55,7%), seguido do secundário (42,3%) e do primário (2,1%), seguindo esta distribuição a tendência verificada a nível nacional. No entanto, em termos do setor secundário a percentagem do distrito é bastante superior à do país, o que demonstra o seu grande potencial industrial - 42,3% face a 26,5% (PORDATA, 2021). Quanto à taxa de desemprego, situava-se, em 2011, nos 11,9%, ou seja, inferior à taxa nacional de 13,2%, demonstrando também assim a sua capacidade de empregabilidade e de gerir empregos (PORDATA, 2021).

O dinamismo económico incontestável do distrito reflete-se também no número de empresas existentes. Em 2019 eram 82 824 as empresas do distrito, contribuindo em 6,3% para o total do tecido empresarial português, valor superado apenas pelos distritos de Lisboa, Porto, Braga e Setúbal e situado significativamente acima dos distritos vizinhos, Coimbra e Viseu (PORDATA, 2021).

Relativamente ao volume de negócios, em 2019, era de aproximadamente 26 500 milhões de euros, representando cerca de 6,4% do volume de negócios total em Portugal nesse ano. Este é um valor importante a nível nacional, tendo apenas os distritos de Lisboa, Porto, Braga e Setúbal uma maior percentagem (PORDATA, 2021).

Através do valor acrescentado bruto é possível verificar o poder económico e o total da produção efetuada numa região e no ano de 2019 este era de aproximadamente 6 500 milhões de euros, ou seja, cerca de 6,3% do valor total nacional. Apenas os distritos de Lisboa, Porto e Braga apresentam uma maior percentagem (PORDATA, 2021).

São também visíveis, no distrito, características marcadamente exportadoras, contrariamente à tendência verificada no território nacional que, em 2019, importou mais do que exportou. O distrito representava, nesse mesmo ano, cerca 6% das importações nacionais tendo importado quase 5 mil milhões de euros, e cerca de 12% das exportações nacionais tendo exportado cerca de 7 mil milhões de euros, valor apenas ultrapassado pelos distritos de Lisboa, Porto e Setúbal. Isto dá-nos conta da forte aposta do tecido empresarial na prospeção de mercados externos, podendo ser considerado um dos principais contribuintes para o saldo da balança comercial portuguesa, potenciando a sua valorização no posicionamento económico do país (PORDATA, 2021).

No distrito de Aveiro, as empresas que ganham particular destaque são as ligadas ao comércio por grosso e a retalho, seguidas das atividades administrativas e dos serviços

de apoio e da indústria transformadora, que registam 20,4%, 14,2% e 10% do total de empresas na região, respetivamente. Já a indústria extrativa representa apenas 0,1% das empresas do distrito (PORDATA, 2021).

É possível considerar o setor industrial como o principal dinamizador da economia do distrito. Apesar da indústria transformadora não ser a mais representativa em termos de número de empresas, sobressai na percentagem de pessoas empregadas: cerca de 43% dos trabalhadores de Aveiro. Com a percentagem mais próxima, mas ainda assim muito discrepante, encontra-se o comércio por grosso e a retalho, com uma percentagem de aproximadamente 17%. Também em relação ao volume de negócios, a indústria transformadora é a que tem um maior peso, contribuindo com cerca de 49% para o volume de negócios total do distrito e com cerca de 13,4% para o volume de negócios da indústria transformadora do país. Quanto ao valor acrescentado bruto, a situação é semelhante. A indústria transformadora é a que tem um maior peso, contribuindo com cerca de 55% para o valor acrescentado bruto do distrito e aproximadamente 16% para o valor acrescentado bruto da indústria transformadora do país (PORDATA, 2021).

Além de todos estes aspetos cruciais, outra das suas vantagens é a qualidade e desenvolvimento das suas infraestruturas de transporte. O distrito encontra-se servido por infraestruturas rodoviárias e ferroviárias que permitem o transporte de passageiros e cargas e permitem uma rápida ligação inter-regional e internacional e beneficia da proximidade a aeroportos e portos comerciais que permitem uma rápida ligação a múltiplos destinos e mercados, contribuindo, para a sua capacidade de exportação. Todas estas infraestruturas servem de apoio às atividades económicas, constituindo fatores estratégicos e fundamentais para a atração e promoção de investimento.

O Porto de Aveiro tem, também, apresentado resultados muito positivos que o diferenciam positivamente. Apresentou um crescimento do movimento de mercadorias de mais 13% em 2017 e 9% em 2018, tendo o seu investimento, no período de 2014 a 2018, ascendido a 55 milhões de euros (N. R. Pires, 2020). Além disto alcançou, no início de 2020, o quarto lugar no *ranking* nacional, apresentando a sua maior quota de mercado de sempre (6,4%) (Revista Cargo, 2020). Os portos são essenciais para a dinamização económica e social, agindo como porta de entrada e saída de bens e pessoas e potenciando o desenvolvimento da região (N. R. Pires, 2020).

Em síntese, a escolha pelo distrito de Aveiro deveu-se ao seu forte dinamismo empresarial no contexto nacional, à elevada contribuição das suas empresas no tecido

empresarial português, à sua forte vertente exportadora, à grande contribuição do setor industrial para o volume de negócios e valor acrescentado bruto do país, sem esquecer o grande destaque que tem tido o seu porto comercial e que tanto contribui para a sua dinamização social e económica. A escolha pelas maiores empresas deveu-se, como mencionado no ponto 2.8., à associação positiva entre a dimensão das empresas e a adoção destes instrumentos, confirmada por Lourenço (2011), Gregório (2016), Berthelot e Morrill (2016) e Davila (2005). Já a opção por este *ranking* em específico deveu-se ao facto do mesmo englobar empresas com as condições desejadas para este estudo.

3.3. Identificação e construção do instrumento de recolha de dados

Os instrumentos de recolha de dados consistem num conjunto de processos que permitem recolher dados empíricos (Sousa & Baptista, 2011), dependendo dos objetivos a alcançar e do universo a investigar (Reis, 2010). Para descrever alguns conceitos essenciais, bem como o estado da arte da temática foi realizada uma revisão de literatura acerca dos vários instrumentos de suporte ao controlo de gestão através de livros, dissertações, artigos de revistas científicas e artigos de conferências. Os artigos científicos e de conferências foram obtidos através da base de dados bibliográfica *Scopus* e as dissertações de mestrado através do Repositório Científico de Acesso Aberto de Portugal, não tendo sido definido qualquer horizonte temporal na pesquisa. Para se ter um conhecimento atual e real do controlo de gestão nas organizações, este estudo não poderia ficar-se apenas pela abordagem teórica, tendo-se tornado necessário obter dados empíricos para responder às questões de investigação definidas.

Neste estudo foram utilizados dados primários, obtidos diretamente da técnica de recolha de dados e que são reunidos para o objetivo da pesquisa (Oliveira & Ferreira, 2014; Sousa & Baptista, 2011) e dados secundários, ou seja, dados já recolhidos e publicados ou que estão disponíveis, mas que não são da responsabilidade do autor (Oliveira & Ferreira, 2014): neste caso, dados provenientes da base de dados SABI para a recolha dos *e-mails* das empresas e da PORDATA para a caracterização do distrito de Aveiro.

Para esta investigação, considerou-se como melhor instrumento de recolha de dados o questionário. O questionário é uma técnica baseada numa lista de questões, organizadas de forma lógica e que devem ser respondidas pelos indivíduos da amostra, com o objetivo de recolher dados relacionados com a questão de investigação formulada, sendo

dos instrumentos mais usados a nível internacional (Reis, 2010). É uma técnica rigorosamente padronizada, quer no texto das questões e respostas como na sua ordem, possibilitando assim a comparação de todas as respostas (Oliveira & Ferreira, 2014).

É um instrumento pouco dispendioso e que permite interrogar um elevado número de pessoas (Bryman, 2016; Reis, 2010; Sousa & Baptista, 2011), é mais conveniente para o inquirido que pode responder quando, onde e à velocidade que desejar e existe pouco risco de distorção, já que não existe influência do pesquisador (Bryman, 2016). A análise e tratamento dos dados é mais simples e requer menos tempo (Reis, 2010; Sousa & Baptista, 2011) e como o inquirido não está na presença do inquiridor, não se sente inibido em responder, sentindo-se também mais seguro quanto ao anonimato das respostas (Reis, 2010). A utilização do questionário tem vindo a provar o seu êxito, tanto pela intensificação da sua utilização, como pelos seus resultados, sendo fundamental para o conhecimento das práticas das organizações (L. Ferreira & Sarmiento, 2017).

Quanto ao tipo de questionário, optou-se pelo *online* ao invés do tradicional em papel dado que é um método frequente em estudos semelhantes como o de C. A. das N. Abreu (2013), Areias (2016), Gonçalves (2009), Vicente (2007), Balreira (2013), Lopes (2018), Quesado e Rodrigues (2009), Makrigiannakis e Soteriades (2007) e Trindade (2020).

Além deste motivo, alguns autores verificaram boas taxas de resposta, como é o caso de McCabe (2004) que verificou uma taxa de participação no questionário *online* de 63% e no questionário postal de apenas 40%. A redução de custos é também um ponto a favor, sendo que custos como os de impressão e envio são desnecessários (Ekman & Litton, 2007; Kaplowitz et al., 2004). Este facto foi verificado por autores como Kroth et al. (2009), Fleming e Bowden (2009), Zuidgeest et al. (2011) e Akl et al. (2005).

Também a velocidade e a precisão na recolha dos dados se destacam uma vez que os questionários *online* podem ser postos em funcionamento em pouco tempo e com acesso imediato aos resultados, além dos dados poderem ser recolhidos independentemente da hora, do dia e da localização geográfica (Fleming & Bowden, 2009). Vários estudos mostram, também, que o tempo de resposta dos questionários *online* é inferior ao dos questionários escritos, como referem Akl et al. (2005), Fricker e Schonlau (2012), Kroth et al. (2009), Schaefer e Dillman (1998), Gelder et al. (2010) e Zuidgeest et al. (2011).

O facto de os dados serem obtidos em formato eletrónico e poderem ser colocados diretamente em bases de dados ou programas estatísticos, economiza muito tempo

(Fleming & Bowden, 2009; Kaplowitz et al., 2004) e reduz possíveis erros no processo de entrada dos dados (Akl et al., 2005; Fleming & Bowden, 2009; Gelder et al., 2010), sendo a sua análise mais fácil e rápida (Akl et al., 2005; Wyatt, 2000). Os questionários *online* podem também melhorar a qualidade dos dados, uma vez que podem ser incorporadas verificações de validação de modo a alertar os participantes, no caso de se esquecerem de alguma questão (Fleming & Bowden, 2009; Gelder et al., 2010).

Para tentar minimizar possíveis limitações relativas ao questionário, é essencial escrever uma boa carta de apresentação (Bryman, 2016; Reis, 2010), já que é a primeira coisa que o potencial respondente vai ler (Hill & Hill, 2009). Assim, no *e-mail* enviado às empresas, efetuou-se uma breve apresentação do objetivo da investigação e do tempo médio de resposta, tentando-se ser o mais conciso possível. O facto de não haver contacto pessoal com o inquirido, pode dificultar o esclarecimento de dúvidas (Bryman, 2016; Reis, 2010) tendo por isto sido indicado um contacto de *e-mail*, possibilitando a explicação de eventuais questões. Para aumentar a cooperação e o interesse dos inquiridos, o questionário foi o menos extenso possível e com uma linguagem simples e de fácil compreensão. Para minimizar o número de questões não respondidas, a maioria tinha carácter obrigatório e para que o inquirido não respondesse a questões que não se aplicassem à sua realidade, foram utilizadas questões de resposta condicionada em que, dependendo da resposta, o inquirido era direcionado para outra questão.

A identificação atempada de erros de elaboração do questionário é essencial, sendo por isto importante submetê-lo a um pré-teste. Este passo permite evitar a ambiguidade e enviesamento das questões, medir o tempo de resposta necessário, corrigir erros, ordenar questões, rever a linguagem, a dimensão e a apresentação do questionário (L. Ferreira & Sarmiento, 2017). Permite também verificar se as questões são interpretadas da mesma forma pelos respondentes e se as opções listadas nas questões fechadas contemplam todas as alternativas (Sousa & Baptista, 2011). Neste sentido, o pré-teste foi aplicado a um *controller*, no ativo, de uma empresa privada de grande dimensão a nível nacional e a três professores universitários da área. Foi-lhes solicitado o retorno de eventuais problemas e dúvidas sentidas no seu preenchimento, tendo os seus contributos servido para aperfeiçoar o questionário enviado às empresas.

O questionário foi desenvolvido com base nos questionários já aplicados por C. A. das N. Abreu (2013), Gonçalves (2009), Marcão (2011), C. M. S. da Mata (2007), Silva (2018) e

Trindade (2020) e foi elaborado através da plataforma *Forms UA*, permitindo às empresas responder diretamente através do *link* enviado.

As questões foram, na sua quase totalidade, do tipo fechado e obrigatório, apenas se optou por algumas questões abertas e opcionais. Recorreu-se também à escala de *Likert*, em que cada respondente indica o seu nível de concordância consoante uma escala, por norma de cinco pontos (Bryman, 2016). No caso das questões fechadas, existe uma lista pré-estabelecida de respostas em que o inquirido seleciona a opção mais indicada para si (Hill & Hill, 2009; Oliveira & Ferreira, 2014). Estas questões permitem uma maior rapidez e uniformidade das respostas, uma melhor comparação das mesmas e um menor tempo na análise e tratamento de dados (Oliveira & Ferreira, 2014; Reis, 2010).

O questionário incorpora várias questões, com um tempo médio de resposta de 10 minutos, que foram divididas em quatro grupos, na seguinte ordem:

- **Questões para caracterização da empresa:** contém quatro questões que permitem caracterizar a organização em termos de anos de atividade, número de trabalhadores, volume de negócios e área de atividade. Nas questões do número de trabalhadores e do volume de negócios, a escala de resposta utilizada teve por base os limites financeiros que distinguem as micro, pequenas e médias empresas definidos no Decreto-Lei n.º 372/2007 do Ministério da Economia e da Inovação (2007). Relativamente à escala de resposta referente à área de atividade, foi definida com base na classificação das PME Excelência por se considerar uma distribuição simples, clara e que engloba as principais áreas de atividade;
- **Questões sobre o controlo de gestão:** estas questões incidem sobre o principal tema desta investigação. A primeira questão em que se questiona se a organização utiliza instrumentos formais de controlo de gestão permite redirecionar o inquirido para as restantes questões. Se a resposta for negativa é questionado se os pretende implementar a curto prazo e qual a importância que vários obstáculos tiveram na decisão de não os implementar. Se a resposta for afirmativa, as questões passam por perceber há quantos anos utiliza esses instrumentos, se possui um departamento de controlo de gestão (e se sim, com quantos colaboradores), qual o grau de importância que vários fatores tiveram na utilização dos instrumentos, quais os mais utilizados e a sua importância, quais as aplicações de tecnologia de informação mais utilizadas como suporte aos instrumentos de controlo de gestão, qual a importância que os benefícios que advêm dos

instrumentos têm para a organização, qual o grau de importância de vários obstáculos durante a implementação de instrumentos de controlo de gestão e por fim qual o grau de concordância relativamente a afirmações baseadas nos princípios de controlo de gestão defendidos por Jordan et al. (2015);

- **Questões para caracterização pessoal e profissional:** contém seis questões que visam obter informações acerca de quem respondeu ao questionário: a idade, o sexo, a sua principal função dentro da organização, o número de anos em que trabalha na organização e que desempenha a respetiva função e qual o último grau de formação académica concluído;
- **Questão para observações:** constituído apenas por uma questão de carácter opcional para o inquirido deixar um comentário, se desejar, sobre o questionário.

Para as questões acerca do número de anos de atividade da empresa, número de anos em que existem instrumentos de controlo de gestão na empresa, número de colaboradores do departamento de controlo de gestão, idade do inquirido e número de anos que o mesmo trabalha na empresa e desempenha a função de *controller* ou outra compatível, optou-se pela resposta aberta, já que se esperava uma grande variedade de respostas. Desta forma e para analisar as respostas obtidas, optou-se pela utilização da regra de *Sturges* para o cálculo da distribuição de frequências. De forma resumida, são calculados o máximo e o mínimo do conjunto de dados bem como a diferença entre ambos, de forma a verificar a amplitude total dos dados. De seguida é aplicada a fórmula $[1+3.3 \log_{10}(n)]$, em que n é o número de observações, de forma a verificar o número de classes a considerar. Por fim, para saber a amplitude de cada classe, é dividida a amplitude total dos dados pelo número de classes. Esta regra, por norma, oferece bons resultados, sendo portanto uma boa escolha (Magalhães et al., 2017).

3.4. Recolha e tratamento de dados

Para analisar os instrumentos de controlo de gestão nestas empresas, utilizou-se o *ranking* das 1 500 maiores empresas do distrito publicado pelo Diário de Aveiro a 31 de dezembro de 2020 e que tem como referência o volume de negócios alcançado em 2019 (Diário de Aveiro, 2020b). A informação contida nessa listagem continha apenas o nome, concelho, classificação de atividade económica, o volume de negócios e resultado líquido de 2018 e 2019 e as respetivas variações. Como não continha qualquer tipo de contacto,

procedeu-se à pesquisa dos respetivos *e-mails* através da base de dados SABI e de pesquisa na *Internet*, de modo a proceder ao envio dos questionários.

Das 1 500 empresas, não foi possível obter o contacto de 87. Estas empresas excluídas atuam, principalmente, em setores relacionados com o comércio a retalho de combustível, restaurantes, supermercados e hipermercados, fabricação de calçado, transportes rodoviários de mercadorias e compra e venda de bens imobiliários. Verificou-se também a devolução de 31 *e-mails*, diminuindo o número de empresas inquiridas para 1 382. Os motivos estão relacionados com a falta de capacidade disponível da caixa de correio, pelo endereço ser desconhecido ou pela empresa só aceitar mensagens de pessoal da organização ou da sua lista de remetentes permitidos.

Numa primeira fase o envio dos questionários foi realizado à data de 29 de junho de 2021, tendo este procedimento sido repetido mais duas vezes a 6 e 12 de julho de 2021. O número total de inquéritos rececionados foi então de 147, correspondendo a uma taxa de resposta de 10,6%. Comparativamente à percentagem obtida em outros trabalhos, a obtida neste estudo considera-se suficiente, apesar de ser inferior à alcançada em outros estudos. Apesar de vários estudos terem obtido taxas semelhantes, como Marcão (2011) (12,5%), Balreira (2013) (9,4%), Vicente (2007) (17%), C. A. das N. Abreu (2013) (7,5%), A. M. V. C. de L. Abreu (2015) (16%), Trindade (2020) (9%), J. E. C. Fernandes (2018) (7,1%) e Gonçalves (2009) (18%), existiram outros estudos que obtiveram taxas mais elevadas de resposta como de Lopes (2018) com 64%, Nunes (2009) com 87%, Areias (2016) com 80%, Faria et al. (2012) com 74,2% e Silva (2018) com 24%.

Numa investigação os dados obtidos necessitam de ser organizados e analisados, sendo que a investigação quantitativa está quase sempre associada à análise estatística (Coutinho, 2011). Para a análise e tratamento dos dados, recorreu-se ao SPSS – versão 16, ao *Microsoft Excel* 2021 – versão 16.52, ao teste de Spearman e a técnicas de estatística descritiva. Este tipo de estatística descreve determinada característica de uma ou mais variáveis fornecidas por uma amostra de dados, sendo as mais recorrentes as medidas de tendência central, como a média, moda e mediana (Hill & Hill, 2009) e as tabelas de frequência (Sousa & Baptista, 2011). Assim, foi calculada a distribuição das frequências absolutas e relativas bem como a média, semelhante à análise feita por Vicente (2007), Lopes (2018) e C. A. das N. Abreu (2013). Estes dados são apresentados em figuras e tabelas, permitindo ao leitor uma impressão geral dos resultados mais importantes de forma rápida, sendo visualmente mais apelativos. (Hill & Hill, 2009).

4. Análise e discussão dos resultados

Na etapa da análise e discussão de dados, procura-se descrever e preparar os dados para a análise, efetuando-se comparações dos resultados esperados com os resultados observados. É o processo de decomposição de um todo nos seus elementos, procedendo posteriormente à sua examinação, parte por parte. Em termos de processo de investigação, corresponde à etapa onde se registam, analisam e interpretam os dados (Sousa & Baptista, 2011).

Antes de iniciar a análise dos dados, procedeu-se ao cálculo do coeficiente *Alfa de Cronbach*. Este indicador permite medir a consistência e confiabilidade dos dados, fornecendo a correlação média entre todos os itens que compõem a escala. O seu valor varia entre 0 e 1, sendo que quanto mais alto, maior a confiabilidade dos dados. Apesar de, dependendo da natureza e objetivo da escala, o nível de confiabilidade necessário ser diferente, é recomendado um valor mínimo de 0,7 (Pallant, 2007). Este teste foi efetuado no SPSS a todas as questões do questionário, exceto às questões de reposta aberta, tendo em conta a impossibilidade de as reclassificar em variáveis numéricas. Da Tabela 6 verifica-se um *alfa* muito próximo de um, o que representa um elevado grau de confiabilidade dos dados.

Tabela 6 – Alfa de Cronbach

		N	%	Alfa de Cronbach	Alfa de Cronbach com base em itens padronizados	N de itens
Casos	Válidos	147	100.0	.986	.985	127
	Excluídos ^a	0	.0			
	Total	147	100.0			

Nota. Elaboração própria; a. Exclusão de lista com base em todas as variáveis do procedimento

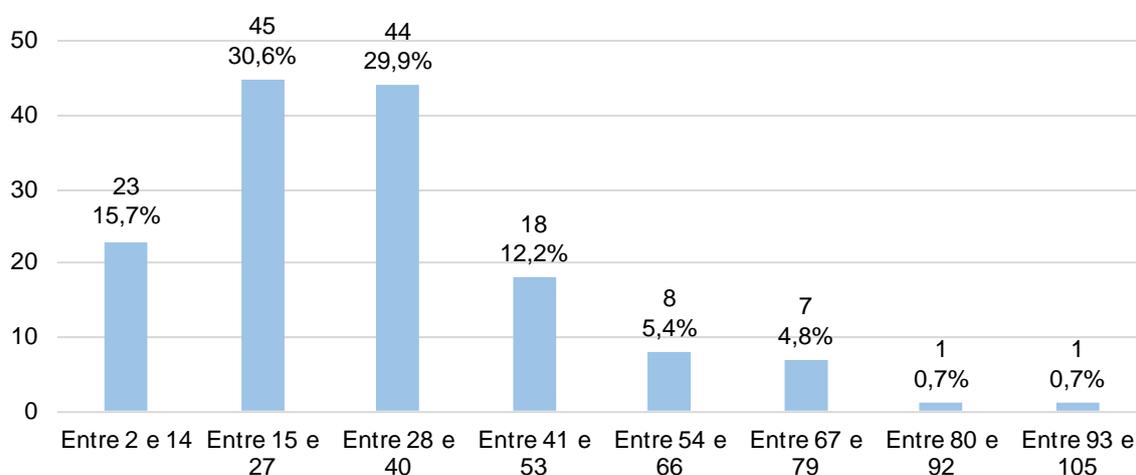
4.1. Caracterização das empresas inquiridas

Antes de avaliar a utilização de instrumentos de controlo de gestão nas maiores empresas do distrito de Aveiro, é importante fazer uma pequena caracterização das empresas que responderam ao questionário: em termos de anos de atividade, número de colaboradores, volume de negócios e área de atividade predominante.

Relativamente ao tempo de atividade da empresa, verifica-se que o mínimo obtido foi de 1 e o máximo de 99. Através da Figura 1 percebe-se que grande parte das empresas tem

entre 15 e 27 anos e entre 28 e 40 anos. Pelo contrário, apenas uma empresa se situa entre os 80 e 92 anos e outra entre os 93 e os 105 anos. Isto permite-nos verificar que grande parte das empresas inquiridas têm já bastante experiência, o que pode indicar uma maior utilização de instrumentos de controlo de gestão.

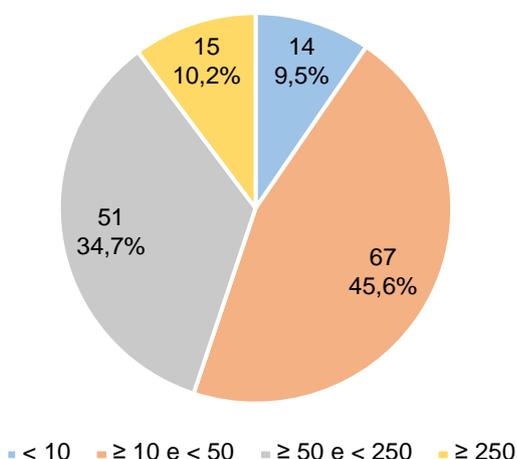
Figura 1 - Anos de atividade das empresas



Nota. Elaboração própria

O número de colaboradores de uma empresa é um dos aspetos mais importantes para verificar a sua dimensão. Assim, classificando as empresas de acordo com o número de colaboradores ao serviço, observa-se, através da Figura 2, que a maior percentagem das empresas tem entre 10 e 50 colaboradores e a menor tem menos de 10 colaboradores, verificando-se que a grande maioria tem entre 10 e 250 colaboradores na sua empresa.

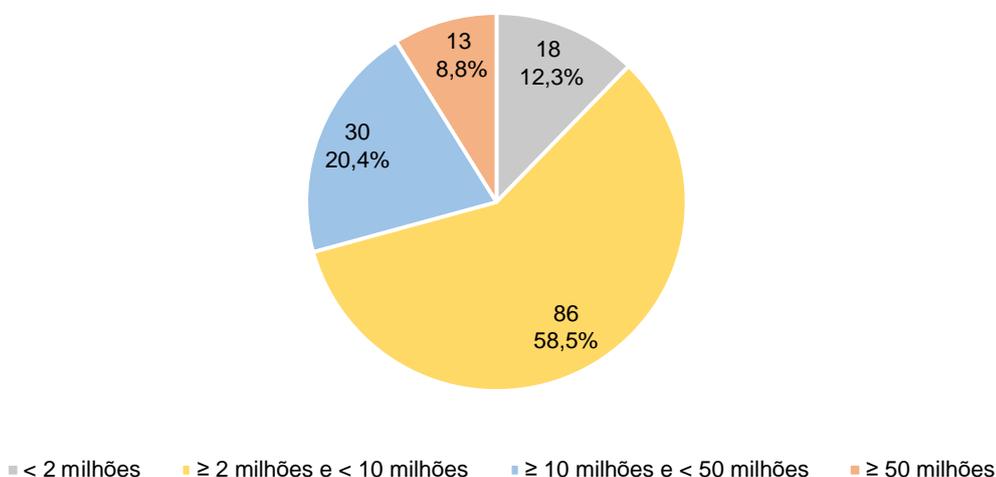
Figura 2 – Número de colaboradores



Nota. Elaboração própria

Além do número de colaboradores, também o volume de negócios é um indicador da dimensão de uma empresa. Neste sentido, quanto ao volume de negócios é possível verificar que a grande maioria das empresas se encontra entre os 2 e os 10 milhões de euros e a menor percentagem tem um volume de negócios superior a 50 milhões.

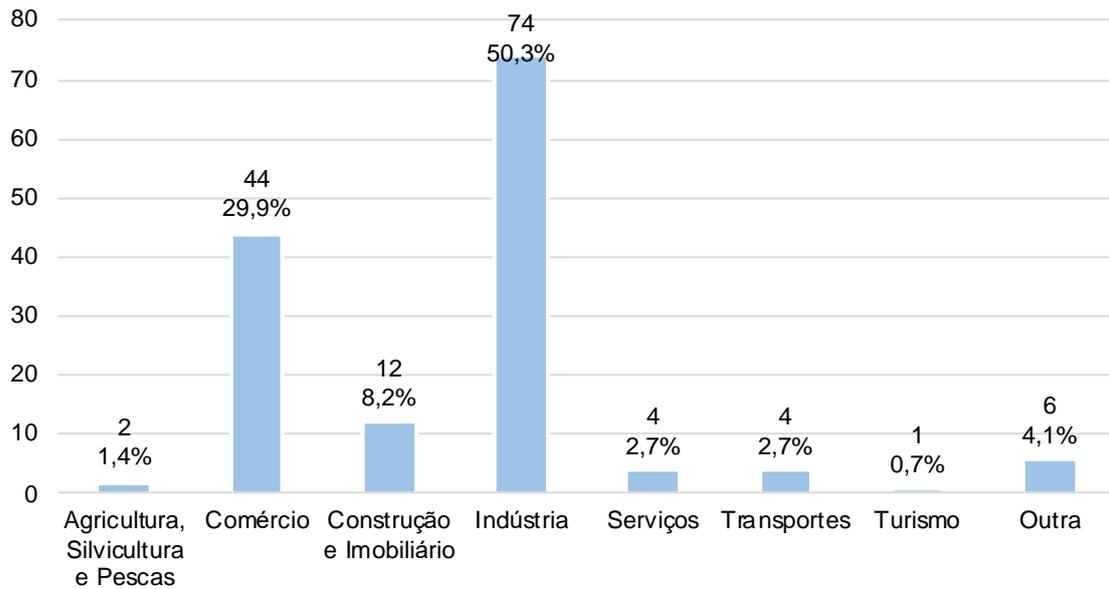
Figura 3 - Volume de negócios



Nota. Elaboração própria

Em termos de atividade económica, a escala de resposta utilizada teve por base a distribuição setorial utilizada no *ranking* das PME Excelência, já que esta se considerou uma distribuição simples, clara e que engloba as principais áreas de atividade. Através da Figura 4, é possível perceber que a atividade mais representativa é a indústria, seguindo-se o comércio. Com percentagens mais distantes, estão a construção e imobiliário, os serviços e transportes, a agricultura, silvicultura e pescas e o turismo. Além destes, 4,1% dos inquiridos mencionou outra área de atividade, nomeadamente, embalagens de transporte, tecnologias de informação e comunicação e telecomunicações, têxtil, automação industrial, alimentar (padaria, pastelaria e serviços) e serviços, indústria e comércio em simultâneo. Dois dos inquiridos optaram pela opção 'outra', tendo mencionado 'construção' e 'indústria agroalimentar'. Dada a sua semelhança com as opções de resposta, achou-se por bem reclassificar essas respostas para as opções 'construção e imobiliário' e 'indústria', respetivamente.

Figura 4 - Área de atividade

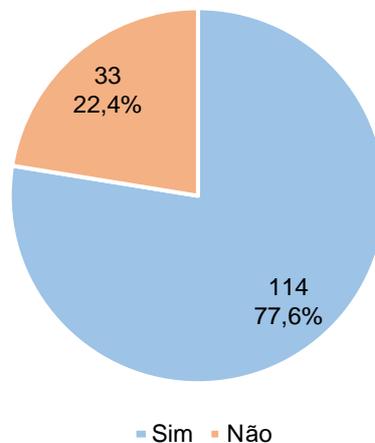


Nota. Elaboração própria

4.2. Análise da utilização de instrumentos de controlo de gestão

Uma das principais questões deste estudo foi perceber se as maiores empresas do distrito de Aveiro utilizam, ou não, instrumentos de controlo de gestão. Através da Figura 5 é possível verificar que 114 empresas afirmaram utilizar instrumentos de controlo de gestão, podendo assim afirmar-se que a maioria das empresas utiliza este tipo de instrumentos.

Figura 5 - Utilização de instrumentos de controlo de gestão



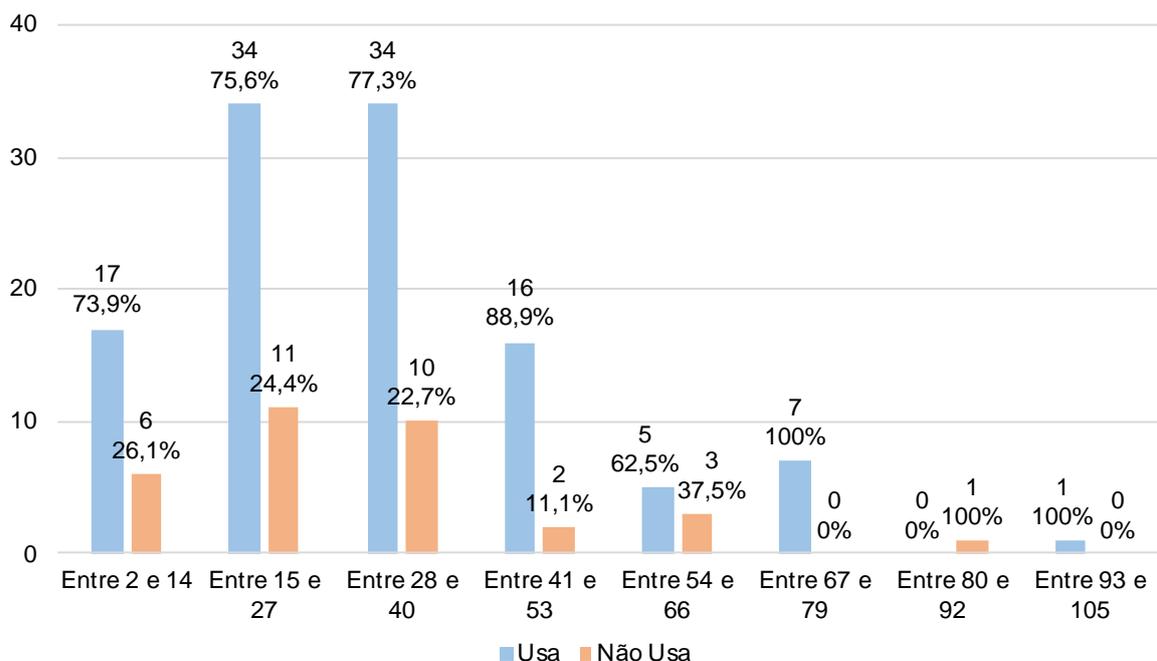
Nota. Elaboração própria

Comparando com outros estudos semelhantes, Trindade (2020) chegou a uma taxa de utilização de 54%, em PME do distrito de Portalegre, A. P. de O. Pires (2011) de 80%, em PME Excelência 2010 do distrito de Aveiro, Marcão (2011) de 81%, em empresas de média dimensão de Portugal, C. A. das N. Abreu (2013) de 82%, nas maiores da região centro e por fim Lopes (2018) de 88%, em Cabo Verde, percentagens muito similares à obtida no presente estudo.

Será pertinente perceber se a utilização de instrumentos de controlo de gestão está relacionada com alguma das características da empresa. Neste sentido analisou-se a relação entre a utilização destes instrumentos e o número de anos de atividade, o volume de negócios, o número de colaboradores e a atividade económica da empresa. Para verificar a dependência das variáveis recorreu-se ao teste de Spearman. Neste teste, quanto mais próximo de 1 for o coeficiente de correlação mais forte é a correlação positiva entre as variáveis e quanto mais próximo de -1 mais forte é a correlação negativa. Usou-se um nível de significância de 5% pelo que, se o *sig.* for inferior ou igual a 0,05 existe associação entre as variáveis e se for superior a 0,05 não existe associação entre as variáveis (Marôco, 2021). Para todos os testes estatísticos a utilização de instrumentos de controlo de gestão foi codificada da seguinte forma: 1 = utiliza instrumentos de controlo de gestão e 2 = não utiliza.

Relacionando o uso de instrumentos de controlo de gestão com o número de anos de atividade das empresas, chegou-se à Figura 6. Através desta, é possível verificar que em todos os intervalos de anos de atividade, a grande maioria das empresas utiliza instrumentos de controlo de gestão, à exceção da classe dos 80 e 92 anos, em que estes não são utilizados. Curiosamente, a empresa com 99 anos de atividade, inserida na classe dos 93 aos 105 anos referiu a utilização destes instrumentos. Comparando com a Tabela 7, referente ao teste estatístico, verifica-se um *sig.* de .427, ou seja, superior a 0,05 o que significa que não existe associação entre as variáveis.

Figura 6 - Anos de atividade e utilização de instrumentos de controlo de gestão



Nota. Elaboração própria

Tabela 7 - Anos de atividade e utilização de instrumentos de controlo de gestão

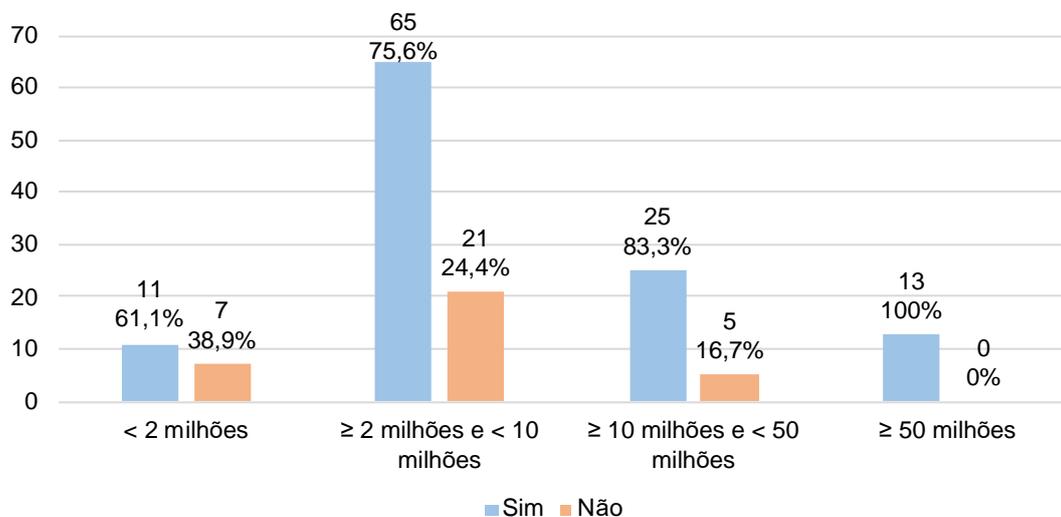
		Utilização de instrumentos de controlo de gestão	Anos de atividade
Utilização de instrumentos de controlo de gestão	Coeficiente de correlação	1.000	-.066
	Sig. (2 extremidades)	.	.427
	N	147	147
Anos de atividade	Coeficiente de correlação	-.066	1.000
	Sig. (2 extremidades)	.427	.
	N	147	147

Nota. Elaboração própria

Relacionando o volume de negócios com a utilização de instrumentos de controlo de gestão, na Figura 7, é possível verificar que a totalidade das empresas, com um volume de negócios superior a 50 milhões de euros, utiliza instrumentos de controlo de gestão. No caso das empresas com um volume de negócios inferior a 50 milhões de euros, a maioria utiliza também estes instrumentos, no entanto, é possível verificar que à medida que o volume de negócios aumenta, a percentagem de utilização vai sendo superior. Comparando com a Tabela 8, verifica-se um sig. de .011, ou seja, inferior a 0,05 o que significa que existe associação entre as variáveis. Além disto, o coeficiente de correlação é de -.210, o que representa uma correlação negativa, ou seja, valores altos de uma variável correspondem a valores baixos de outra variável. Isto significa que a utilização

destes instrumentos está associada a valores mais elevados de volume de negócios. Além disto, o SPSS aquando da realização do teste, indica-nos que a correlação é significativa.

Figura 7 - Volume de negócios e utilização de instrumentos de controlo de gestão



Nota. Elaboração própria

Tabela 8 - Volume de negócios e utilização de instrumentos de controlo de gestão

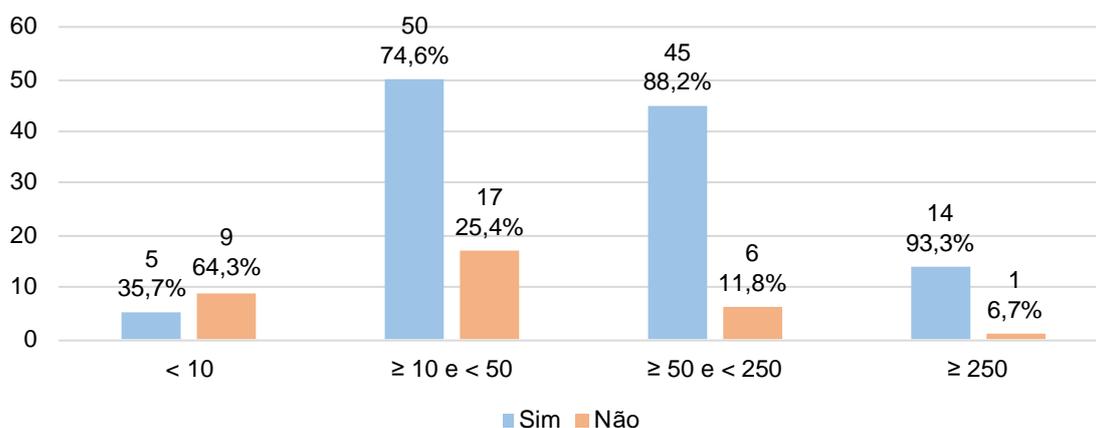
		Utilização de instrumentos de controlo de gestão	Volume de negócios
Utilização de instrumentos de controlo de gestão	Coeficiente de correlação	1.000	-.210*
	Sig. (2 extremidades)	.	.011
	N	147	147
Volume de negócios	Coeficiente de correlação	-.210*	1.000
	Sig. (2 extremidades)	.011	.
	N	147	147

Nota. Elaboração própria; *A correlação é significativa no nível 0,05 (2 extremidades)

Quanto à relação entre o número de colaboradores e a utilização de instrumentos de controlo de gestão, através da Figura 8, verifica-se que no caso das empresas com mais de 250 colaboradores, a quase totalidade utiliza instrumentos de controlo de gestão, ao contrário daquelas com menos de 10 colaboradores, em que a maioria não utiliza, sendo possível verificar que à medida que o número de colaboradores aumenta, a utilização de instrumentos de controlo de gestão tende a aumentar também. Comparando com a Tabela 9, verifica-se um sig. de .000, ou seja, inferior a 0,05 o que significa que existe associação entre variáveis. Além disto, o SPSS aquando da realização do teste, indica-nos que a correlação é significativa. O coeficiente de correlação é de -.321, o que

representa uma correlação negativa, ou seja, valores altos de uma variável correspondem a valores baixos de outra variável, o que significa que a utilização destes instrumentos está associada a números mais elevados de trabalhadores. A utilização destes instrumentos está assim relacionada com o volume de negócios e o número de colaboradores, dado que as maiores empresas têm mais recursos para a utilização e investimento nestes instrumentos (Abdel-Kader & Luther, 2008).

Figura 8 - Número de colaboradores e utilização de instrumentos de controlo de gestão



Nota. Elaboração própria

Tabela 9 - Número de colaboradores e utilização de instrumentos de controlo de gestão

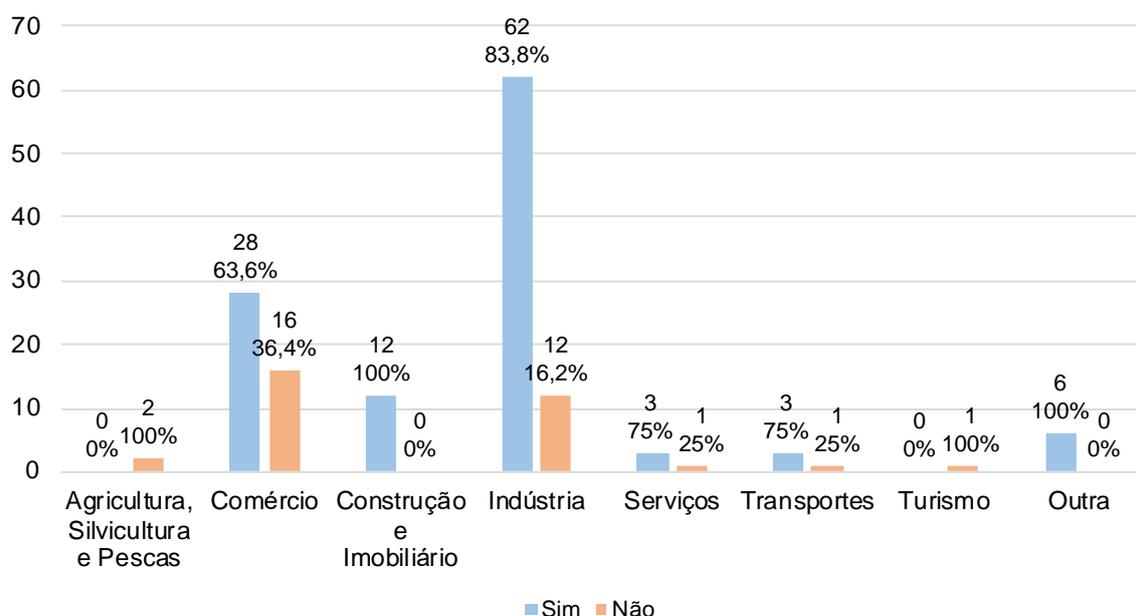
		Utilização de instrumentos de controlo de gestão	Colaboradores
Utilização de instrumentos de controlo de gestão	Coeficiente de correlação	1.000	-.321**
	Sig. (2 extremidades)	.	.000
	N	147	147
Colaboradores	Coeficiente de correlação	-.321**	1.000
	Sig. (2 extremidades)	.000	.
	N	147	147

Nota. Elaboração própria; **A correlação é significativa no nível 0,01 (2 extremidades)

Analisando o uso de instrumentos de controlo de gestão e a área de atividade das empresas, verifica-se através da Figura 9 que, em termos de agricultura, silvicultura e pescas e turismo, a totalidade não usa estes instrumentos, ao contrário da construção e imobiliário em que a totalidade utiliza. Quanto às restantes áreas de atividade – comércio, indústria, serviços e transportes – verifica-se uma taxa de utilização elevada, sendo esta, no entanto mais elevada para a indústria e inferior para o comércio. Também Lopes (2018) verificou uma utilização de instrumentos de controlo de gestão superior para o

setor industrial e inferior para o setor comercial. Comparando com a Tabela 10 verifica-se um sig. de .013, ou seja, inferior a 0,05 o que significa que existe uma associação entre as variáveis. O coeficiente de correlação é de -.204, o que representa uma correlação negativa, ou seja, valores altos de uma variável correspondem a valores baixos de outra variável. Como se associou: 1=agricultura, silvicultura e pescas, 2=comércio, 3=construção e imobiliário, 4=indústria, 5=serviços, 6=transportes, 7=turismo e 8=outra, significa que a utilização destes instrumentos está mais associada a áreas como um valor numérico maior, ou seja, construção, indústria, serviços e não tanto agricultura, silvicultura e pescas e comércio.

Figura 9 - Área de atividade e utilização de instrumentos de controlo de gestão



Nota. Elaboração própria

Tabela 10 - Área de atividade e utilização de instrumentos de controlo de gestão

		Utilização de instrumentos de controlo de gestão	Área de atividade
Utilização de instrumentos de controlo de gestão	Coeficiente de correlação	1.000	-.204*
	Sig. (2 extremidades)	.	.013
	N	147	147
Área de atividade	Coeficiente de correlação	-.204*	1.000
	Sig. (2 extremidades)	.013	.
	N	147	147

Nota. Elaboração própria; *A correlação é significativa no nível 0,05 (2 extremidades)

Terminada a análise entre a utilização de instrumentos e as várias características da empresa e voltando às questões efetuadas, para as empresas que responderam não

utilizar instrumentos de controlo de gestão, questionou-se se os pretendiam implementar a curto prazo (dentro de um ano). Apenas 24,2% responderam que sim, tendo os restantes 75,8% respondido negativamente.

Para as empresas que responderam não utilizar instrumentos de controlo de gestão, foi elaborada uma questão acerca da importância que vários fatores tiveram na decisão de não implementar instrumentos de controlo de gestão, de modo a aferir as principais inibições e problemas associados a estes instrumentos. Foi solicitado a estas empresas que classificassem a lista de obstáculos apresentada, com base numa escala de *Likert* de 5 pontos - sem importância (1), pouca importância (2), importância média (3), importante (4) e muito importante (5). Esta listagem de obstáculos teve por base uma lista utilizada, primeiramente, por Vicente (2007) e posteriormente por C. A. das N. Abreu (2013), Lopes (2018), Nunes (2009) e A. M. V. C. de L. Abreu (2015). Da lista original retiraram-se aqueles fatores que não se consideraram adequados ou que eram semelhantes a outros e por isso se tornavam repetitivos e optou-se por destacar o valor mais relevante de cada fator a negrito, destacando assim a moda.

Tabela 11 - Fatores que impedem a utilização de instrumentos de controlo de gestão

	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	Média
Custos elevados de novos <i>softwares</i>	12,1%	15,2%	39,4%	30,3%	3%	2,97
Custos globais de implementação dos instrumentos	12%	15,2%	30,3%	36,4%	6,1%	3,09
Incompatibilidades com outros sistemas/práticas de informação de gestão	24,3%	24,2%	27,3%	21,2%	3%	2,55
Conservadorismo da gestão de topo	27,3%	12,1%	21,2%	30,3%	9,1%	2,82
Rejeição à introdução de novas tecnologias	36,4%	24,2%	27,3%	12,1%	0%	2,15
Preocupação com o potencial impacto ao nível do emprego	33,3%	30,3%	27,3%	6,1%	3%	2,15
Necessidade de compromisso com fornecedores de <i>software</i>	24,3%	18,2%	33,3%	24,2%	0%	2,58
Preocupação com a queda da moral dos colaboradores, resultante da mudança	36,4%	24,2%	27,3%	12,1%	0%	2,15
O controlo de gestão não ser encarado como fundamental	15,1%	9,1%	27,3%	42,4%	6,1%	3,15
Não contribui com melhorias significativas para a gestão da organização	15,1%	18,2%	36,4%	24,2%	6,1%	2,88
Dificuldade de mudança devido à falta de colaboradores qualificados	21,2%	21,2%	30,3%	27,3%	0%	2,64
Processo de mudança demasiado longo	15,2%	24,2%	33,3%	27,3%	0%	2,73

Nota. Elaboração própria

É possível verificar, pela Tabela 11, que os objetivos listados obtiveram uma classificação de importância média em torno do valor 3. Recorrendo à observação da moda, verifica-se que nenhum obstáculo obteve a classificação de muito ou pouco importante, nem houve nenhum obstáculo em que a maioria concordasse relativamente à sua importância.

Os obstáculos cujos inquiridos consideraram sem importância, com maior frequência, foram a 'rejeição à introdução de novas tecnologias', 'preocupação com a queda da moral dos colaboradores, resultante da mudança' e 'preocupação com o potencial impacto ao nível do emprego'. Já os obstáculos que tiveram mais importância na decisão de não utilizar instrumentos de controlo de gestão mostraram-se ser o 'o controlo de gestão não ser encarado como fundamental', os 'custos globais de implementação dos instrumentos' e o 'conservadorismo da gestão de topo'. Depois destes, aqueles considerados como de importância média foram os 'custos elevados de novos *softwares*', 'não contribui com melhorias significativas para a gestão da organização', 'necessidade de compromisso com fornecedores de *software*', 'processo de mudança demasiado longo', 'dificuldade de mudança devido à falta de colaboradores qualificados' e 'incompatibilidades com outros sistemas/práticas de informação de gestão'. Através da análise das médias, verifica-se que os fatores inibidores da utilização destes instrumentos considerados como mais importantes foram 'o controlo de gestão não ser encarado como fundamental', 'custos globais de implementação dos instrumentos', 'custos elevados de novos *softwares*', 'não contribui com melhorias significativas para a gestão da organização', 'conservadorismo da gestão de topo' e 'processo de mudança demasiado longo'.

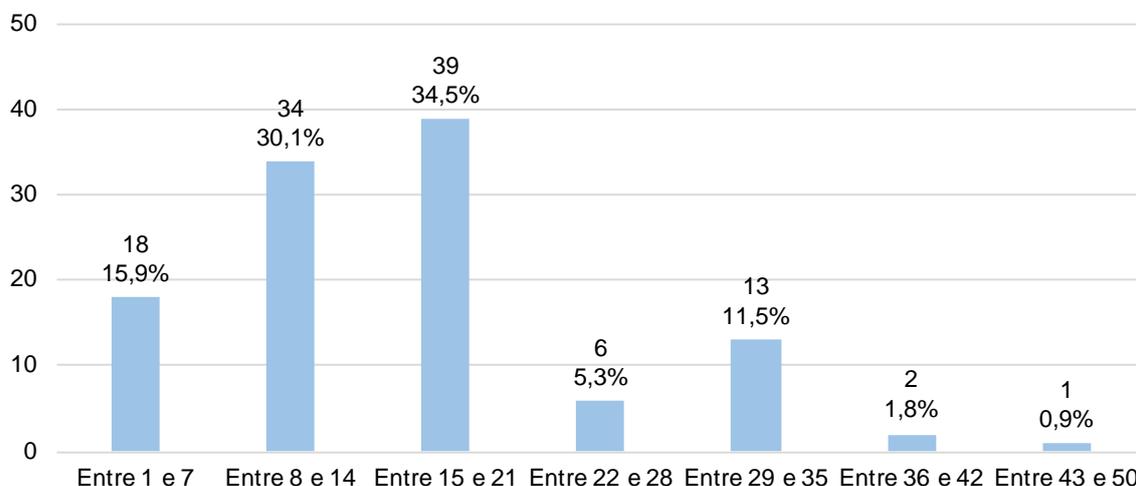
De notar que os motivos apontados, como mais relevantes, estão relacionados com o processo de implementação destes instrumentos, nomeadamente com os custos da sua implementação e recursos informáticos necessários, assim como a demora do processo. Estes resultados são semelhantes aos estudos de Vicente (2007), C. A. das N. Abreu (2013), Lopes (2018), Nunes (2009) e A. M. V. C. de L. Abreu (2015) em que os custos elevados de *softwares* assumem uma grande importância no momento de decidir implementar instrumentos de controlo de gestão.

Nenhum inquirido indicou, opcionalmente, outros fatores relevantes para a decisão de não implementar instrumentos de controlo de gestão.

Os inquiridos que disseram não utilizar instrumentos de controlo de gestão, não responderam a mais questões acerca do controlo de gestão, tendo passado diretamente para as questões relacionadas com a sua caracterização pessoal e profissional.

Retomando o questionário para aqueles que utilizam instrumentos de controlo de gestão, questionou-se acerca do número de anos que a organização utiliza instrumentos de controlo de gestão. O valor mínimo obtido foi de 1 ano e o máximo de 50 anos e das 114 respostas obtidas uma foi considerada inválida uma vez que foi respondido 'desde sempre' não sendo assim possível saber o número certo de anos. Dois inquiridos responderam 'mais de 25' e um 'mais de 20', tendo estas repostas sido reclassificadas para 25 e 20 anos, respetivamente e um outro inquirido respondeu 'desde o início dos anos 90' tendo esta resposta sido reclassificada para 30 anos. É possível destacar, na Figura 10, as classes de 15 a 21 anos e de 8 a 14 com as percentagens mais elevadas. C. A. das N. Abreu (2013) verificou, no seu estudo, que 36% das empresas utilizam instrumentos de controlo de gestão há mais de 6 anos, Marcão (2011), que 80% das empresas efetuam-no há mais de 5 anos e Lopes (2018), que 64% utilizam há mais de 10 anos, sendo estas conclusões concordantes com o presente estudo.

Figura 10 - Anos de utilização de instrumentos de controlo de gestão

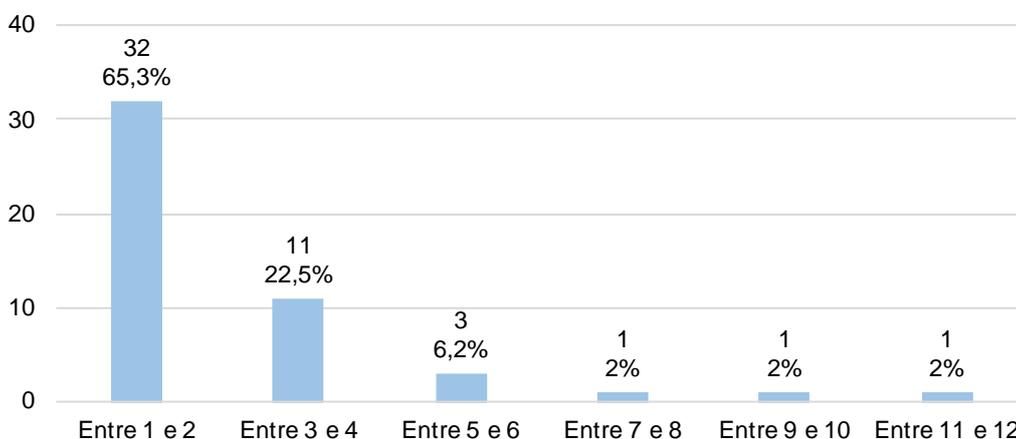


Nota. Elaboração própria

Além disto, questionou-se acerca da existência de um departamento de controlo de gestão tendo-se obtido 57% de respostas 'não' e os restantes 43% de 'sim'. Este valor fica aquém do obtido por Silva (2018) que verificou a existência de um departamento de controlo de gestão em 80,6% das maiores empresas portuguesas que inquiriu. A quem respondeu afirmativamente, questionou-se ainda acerca do número de colaboradores. Através da Figura 11, verifica-se que, na maioria dos casos, o departamento de controlo de gestão tem entre 1 e 2 pessoas e apenas uma empresa tem um departamento de controlo de gestão com 7 a 8, 9 a 10 e 11 a 12 colaboradores. Isto dá a entender que a

área do controlo de gestão, possivelmente, ainda não é tão relevante quanto outras áreas, necessitando de poucas pessoas responsáveis para a sua realização.

Figura 11 - Número de colaboradores do departamento de controlo de gestão



Nota. Elaboração própria

4.3. Motivações para a utilização de instrumentos de controlo de gestão

Esta questão foi elaborada para se perceber quais os fatores que mais motivam as empresas a utilizar instrumentos de controlo de gestão. A lista de motivações apresentadas baseou-se no estudo de Vicente (2007) e posteriormente no de C. A. das N. Abreu (2013), Lopes (2018), Nunes (2009) e A. M. V. C. de L. Abreu (2015). Para isto, foi solicitado às empresas que classificassem a lista de motivações com base numa escala de *Likert* de 5 pontos - sem importância (1), pouca importância (2), importância média (3), importante (4) e muito importante (5). A Tabela 12 apresenta essa lista, encontrando-se a negrito o valor mais relevante da cada fator, destacando assim a moda.

Tabela 12 - Motivações para a utilização de instrumentos de controlo de gestão

	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	Média
Exigências de divulgação por parte da contabilidade	2,6%	8,8%	22,8%	43,9%	21,9%	3,74
Existência de novos <i>softwares</i>	2,6%	11,4%	20,2%	45,6%	20,2%	3,69
Existência de novos instrumentos de controlo de gestão	0,8%	8,8%	16,7%	52,6%	21,1%	3,84
Perceção da administração/gestão de que era necessário mudar	0,9%	2,6%	10,5%	43%	43%	4,25
Necessidade de alterações na informação de gestão	2,6%	0%	12,3%	55,3%	29,8%	4,10
Alterações nas condições de mercado	3,5%	9,6%	23,7%	46,5%	16,7%	3,63
Alterações na estrutura organizacional	3,5%	7,9%	28,1%	46,5%	14%	3,60
Alterações nas políticas e estratégias de gestão	2,6%	1,8%	19,3%	53,5%	22,8%	3,92
Alterações na dimensão da organização	5,3%	6,1%	26,3%	41,2%	21,1%	3,67
Aumento da competitividade relativamente a outras organizações	1,7%	7,9%	13,2%	46,5%	30,7%	3,96
Disponibilidade de colaboradores com as competências apropriadas	1,8%	3,5%	21,9%	49,1%	23,7%	3,89
Disponibilidade de recursos para investir em novas tecnologias de informação	1%	10,5%	22,8%	48,2%	17,5%	3,71
Observação de alterações em outras organizações	4,4%	16,7%	35,1%	36,8%	7%	3,25
Necessidade de melhorar a eficiência e a produtividade	0%	0%	7%	43,9%	49,1%	4,42
Influência dos consultores externos	13,2%	17,5%	34,2%	28,1%	7%	2,98
Sugestão do auditor/revisor oficial de contas/contabilista certificado	9,6%	16,7%	25,4%	32,5%	15,8%	3,28
Alterações na estratégia relativamente aos fornecedores	8,8%	21,9%	31,6%	30,7%	7%	3,05
Alterações das exigências por parte dos clientes	11,4%	10,5%	19,3%	43%	15,8%	3,41
Necessidade de evitar fraudes e erros não intencionais	5,3%	8,8%	17,5%	43%	25,4%	3,75
Necessidade de influenciar comportamentos para o alcance das metas e objetivos	1,7%	1,8%	15,8%	43,9%	36,8%	4,12
Apoio ao controlo de risco e ao <i>compliance</i>	1,8%	5,3%	19,3%	48,2%	25,4%	3,90
Apoio aos procedimentos de controlo interno	0,9%	2,6%	13,2%	53,5%	29,8%	4,09

Nota. Elaboração própria

Através da análise da moda, é perceptível que os fatores foram quase todos considerados pelas empresas como importantes. Apenas a 'influência dos consultores externos' e as 'alterações na estratégia relativamente aos fornecedores' foram classificadas principalmente com uma importância média e a 'necessidade de melhorar a eficiência e a produtividade' como muito importante. É também visível que as motivações listadas obtiveram, no geral, uma classificação em torno do valor 4.

Os fatores que as empresas destacaram como muito importantes foram a 'necessidade de melhorar a eficiência e a produtividade' e a 'perceção da administração/gestão de que era necessário mudar', fatores esses que obtiveram a maior média. Depois destes, aqueles destacados como importantes com maior frequência mostraram-se ser a 'necessidade de alterações na informação de gestão', 'apoio aos procedimentos de controlo interno', 'alterações nas políticas e estratégias de gestão', 'existência de novos instrumentos de controlo de gestão', 'disponibilidade de colaboradores com as competências apropriadas', 'disponibilidade de recursos para investir em novas tecnologias de informação' e 'apoio ao controlo de risco e ao *compliance*'. Já os fatores que menos motivaram as empresas a utilizar estes instrumentos, com base nas médias, foram a 'influência dos consultores externos', as 'alterações na estratégia relativamente aos fornecedores', a 'observação de alterações em outras organizações' e a 'sugestão do auditor/revisor oficial de contas/contabilista certificado'.

Além das motivações presentes na lista apresentada aos inquiridos, estes, se desejassem, poderiam indicar outros fatores que tiveram importância na implementação de instrumentos de controlo de gestão. Foram indicados os seguintes:

- Necessidade de implementar novas tecnologias para apoio ao controlo de gestão e diminuição do erro humano;
- Necessidade de coordenar todo o trabalho interno, principalmente a gestão de *stock* para alcançar o objetivo de vendas;
- Necessidade de perceber a eficiência da área de negócio, assim como de novas ferramentas de trabalho mais apropriadas e eficientes no estudo de rácios;
- Enquadramento da empresa em grupos internacionais com modelos próprios de controlo de gestão, tornando-o assim corrente e rotineiro;
- Existência de pessoal qualificado, nomeadamente ao nível intermédio;

- Uma empresa indicou ainda que a implementação de instrumentos de controlo de gestão não teve por base nenhuma alteração na estrutura ou exigência: iniciou-se naturalmente ao mesmo tempo que a empresa.

Através desta análise é perceptível que os fatores de menor importância, para as empresas, estão relacionados com imposições de mudança por leis, normas ou entidades externas, pertencentes ou não à realidade empresarial da empresa, assim como verificado por C. A. das N. Abreu (2013), Vicente (2007), Lopes (2018), Nunes (2009) e A. M. V. C. de L. Abreu (2015). Pelo contrário e em resumo, os fatores que se destacaram como aqueles que mais influenciam a utilização de instrumentos de controlo de gestão, estão relacionados com o ambiente interno da empresa, com a necessidade de melhoria sentida, com alterações ocorridas ao nível das políticas, das estratégias de gestão e da necessidade de informação e também relacionadas com a disponibilidade de recursos financeiros e humanos necessários à mudança, assemelhando-se assim às conclusões obtidas nos estudos anteriormente mencionados.

Pode-se concluir, também, que a utilização de instrumentos de controlo de gestão resulta do aumento da necessidade de informação mais fidedigna, completa e atempada por parte da gestão. Esta crescente necessidade, por sua vez, relaciona-se com fatores internos como o aumento de produtividade e eficiência, com alterações ao nível da estratégia e da estrutura organizacional e também com fatores ligados à envolvente externa da empresa, como o aumento da concorrência e competitividade, globalização dos mercados e exigência dos *stakeholders*. Esta informação crítica, que é necessária, permite aumentar e melhorar as decisões tomadas no dia-a-dia e acompanhar as atividades das empresas, reduzindo a incerteza e adaptando as suas políticas e estratégias de modo a garantir a execução dos objetivos.

4.4. Instrumentos de controlo de gestão utilizados

Para conhecer quais os instrumentos mais utilizados pelas empresas, foi apresentada uma lista de instrumentos criada com base nos instrumentos de pilotagem e de orientação do comportamento identificados por Jordan et al. (2015) e em outros estudos como o de C. A. das N. Abreu (2013), Marcão (2011), Lopes (2018) e Vicente (2007).

A Tabela 13 detalha os instrumentos utilizados nas maiores empresas do distrito de Aveiro, tendo-se optado por destacar, a negrito, o valor mais relevante relativamente a cada fator, de forma a destacar a moda. É possível verificar que os instrumentos que

predominam são os ‘indicadores financeiros’, utilizados quase pela totalidade das empresas, seguido dos ‘indicadores não financeiros’ e do ‘orçamento’. Em seguida vem o ‘controlo orçamental’, o ‘organograma’, o ‘plano operacional’, os ‘centros de responsabilidade’ e a ‘avaliação de desempenho’, com a maioria dos inquiridos a utilizar estes instrumentos. Por outro lado, menos de metade utiliza a contabilidade de gestão estratégica, os PTI, o ABC, o TDB e o BSC.

Tabela 13 - Instrumentos de controlo de gestão utilizados

	Sim (1)	Não (2)	Não conheço (3)	Média
Indicadores financeiros	99,1%	0,9%	0%	1,01
Indicadores não financeiros	87,7%	9,7%	2,6%	1,15
Organograma	78%	20,2%	1,8%	1,24
Orçamento	81,6%	18,4%	0%	1,18
Controlo orçamental	78,9%	21,1%	0%	1,21
Plano operacional	66,7%	29,8%	3,5%	1,37
Centros de responsabilidade	65,8%	28,1%	6,1%	1,40
Avaliação de desempenho	65,7%	32,5%	1,8%	1,36
Preços de transferência interna	43%	53,5%	3,5%	1,61
<i>Activity based costing (ABC)</i>	43%	54,4%	2,6%	1,60
<i>Tableau de Bord</i>	37,7%	51,8%	10,5%	1,73
<i>Balanced Scorecard</i>	36,8%	55,3%	7,9%	1,71
Contabilidade de gestão estratégica	46,5%	47,4%	6,1%	1,60

Nota. Elaboração própria

Algumas empresas admitiram também não conhecer vários instrumentos, sendo apenas os indicadores financeiros, o orçamento e controlo orçamental conhecidos por todos. Já os mais desconhecidos são o TDB e o BSC, como visto em outros estudos, assim como a contabilidade de gestão estratégica e os centros de responsabilidade. Também Silva (2018) já tinha verificado, nas maiores empresas portuguesas, que aproximadamente 60% afirmava desconhecer o BSC e o TDB.

Três empresas mencionaram ainda, opcionalmente, a utilização da análise microeconómica, da metodologia *Lean*²⁰ e de modelos dentro dos moldes do TDB e BSC, mas com outras designações.

Comparando estes resultados com outros estudos, verificam-se conclusões semelhantes. Vários autores verificaram que a técnica mais utilizada é o orçamento, quer em estudos em outros países como Monteiro (2013) e Lopes (2018), que chegaram a uma utilização de 85,5% e 100% em Cabo Verde ou Szychta (2002), em empresas polacas, a uma percentagem de 80%, como em estudos nacionais, como é possível verificar na Tabela 14, indo o resultado desta investigação ao encontro de outras já efetuadas.

Relativamente ao BSC e TDB e apesar de irem ao encontro de outros estudos em que são dos instrumentos menos utilizados, verificou-se, ainda assim, uma utilização superior à esperada, comparativamente com outros estudos, como se pode verificar pela Tabela 14. Também, por norma nos estudos vistos, as percentagens de utilização do BSC e TDB são ligeiramente díspares, o que não se verifica, já que neste caso são praticamente iguais. Quando comparados com outros anteriores, estes resultados sustentam que o BSC e o TDB têm vindo a assumir destaque ao longo do tempo.

Em relação à avaliação de desempenho, estes resultados seguem o verificado em estudos como o de Silva (2018), que verificou uma taxa de utilização de 68,4%. Também a utilização da contabilidade de gestão estratégica a que se chegou, segue a tendência de outros estudos, em que nem metade das empresas a utilizam, como é o caso de Vicente (2007) com uma taxa de 35,4% e A. M. V. C. de L. Abreu (2015) de 47%.

Quanto aos indicadores, chegou-se a uma maior utilização de indicadores financeiros que em estudos anteriores e a uma utilização de indicadores não financeiros relativamente superior à maioria dos estudos vistos. Tal como nos estudos de C. A. das N. Abreu (2013) e Lopes (2018), também aqui se verificou uma utilização de indicadores financeiros superior aos não financeiros, apesar da diferença não ser muito discrepante.

Quanto ao controlo orçamental e ao ABC é visível, através da Tabela 14, a semelhança de dados com outros estudos em que, no caso do ABC, nunca é alcançada uma taxa de utilização de 50%.

²⁰ Assenta no aperfeiçoamento do processo de manufatura através da eliminação de desperdícios e no melhor processo de realizar determinada tarefa.

É também interessante comparar os valores obtidos com os verificados por A. P. de O. Pires (2011), para perceber se houve alguma evolução, já que o autor também estudou empresas do distrito de Aveiro, mas há 10 anos. Através da Tabela 14, é possível verificar que ao nível dos indicadores financeiros, orçamento, controlo orçamental, TDB e BSC, houve um grande aumento da sua taxa de utilização, sendo que a diferença percentual entre estudos, nos instrumentos financeiros, foi de 68,3%, no orçamento 40,6%, no controlo orçamental 40,4%, no TDB 29,9% e no BSC 29%.

Tabela 14 - Instrumentos de controlo de gestão utilizados: comparação entre estudos

	IF	INF	Orçamento	Controlo Orçamental	ABC	TDB	BSC
Presente estudo	99,1%	87,7%	81,6%	78,9%	43%	37,7%	36,8%
Vicente (2007)	-	37,4%	-	-	30,3%	-	-
C. M. S. da Mata (2007)	-	-	64,4%	30,6%	-	15,1%	20,4%
Nunes (2009)	-	47%	-	-	47%	-	-
Gonçalves (2009)	-	-	62,7%	61,2%	32,8%	14,9%	28,4%
Santos et al. (2010)	-	-	76,7%	66,7%	46,7%	-	-
A. P. de O. Pires (2011)	30,8%	-	41%	38,5%	-	7,8%	7,8%
Marcão (2011)	-	54%	86%	86%	-	-	21%
Faria et al. (2012)	-	-	93,9%	-	-	4,5%	12,1%
Balreira (2013)	67,6%	-	-	55,9%	-	11,8%	32,4%
Monteiro (2013)	-	-	85,5%	78,6%	42,1%	35,7%	14,3%
C. A. das N. Abreu (2013)	98%	96%	82%	-	42%	46%	40%
A. M. V. C. de L. Abreu (2015)	-	35%	-	-	28%	-	15%
Areias (2016)	-	-	-	-	5%	5%	15%
Silva (2018)	-	-	-	89%	-	19,4%	21,4%
Lopes (2018)	92,9%	75%	100%	-	42,9%	53,6%	17,9%
Trindade (2020)	-	-	-	-	48%	26%	36%

Nota. Elaboração própria; IF - indicadores financeiros; INF - indicadores não financeiros

De forma geral, verifica-se que a maioria das empresas recorre, principalmente a indicadores financeiros e não financeiros e valoriza, ainda muito, técnicas de controlo de gestão mais tradicionais como o orçamento e o apuramento de desvios. Pelo lado oposto, instrumentos como o ABC, TDB, BSC e contabilidade de gestão estratégica são pouco utilizados, o que pode revelar alguma dificuldade na formulação de estratégias e um maior afastamento da empresa de uma gestão de cariz mais analítica. Além disto, pode

significar uma fraca ligação entre o mundo empresarial e o conhecimento técnico e científico obtido pelas universidades, dado que cada vez mais são abordadas estas novas e diferentes técnicas e sendo que existem também vários trabalhos de investigação de aplicação deste tipo de instrumentos a empresas reais.

Ainda assim, apesar do BSC e TDB serem os instrumentos menos utilizados, verificou-se uma utilização superior à esperada e uma evolução positiva da sua adoção. Este aumento pode estar relacionado com a formação dos responsáveis na área do controlo de gestão, já que cerca de 61% sustentam ter Licenciatura e 16% Mestrado e tendo em conta que estes instrumentos são já incluídos em disciplinas de cursos superiores de controlo de gestão, promovendo a sua utilização.

Relativamente ao tipo de indicadores utilizado, na teoria, existem autores que defendem que os indicadores financeiros devem ser complementados com não financeiros, de forma a proporcionar um maior controlo. Isto porque os indicadores financeiros são importantes para os investidores saberem se a estratégia está a contribuir para bons resultados financeiros e os não financeiros são determinantes para o bom desempenho no futuro, permitindo que os relatórios sejam mais completos e que avaliem as restantes dimensões do negócio e permitam uma visão mais global do seu desempenho (Jordan et al., 2015; Kaplan & Norton, 1992, 1997; Veiga, 2008). Apurou-se assim, em consonância com a teoria, que as empresas não se limitam apenas às métricas financeiras, utilizando em simultâneo a vertente não financeira. Ainda assim, constatou-se uma maior utilização dos indicadores financeiros face aos não financeiros, mas um interesse e utilização crescente na utilização de indicadores não financeiros, mais orientados para a estratégia e focados em fatores que podem gerar lucros a longo prazo.

Para perceber a importância dos vários instrumentos de controlo de gestão, foi solicitado que, consoante os instrumentos que utilizam, as empresas lhes atribuíssem um grau de importância, com base numa escala de *Likert* de 5 pontos - sem importância (1), pouca importância (2), importância média (3), importante (4) e muito importante (5). As respostas foram analisadas e encontram-se na Tabela 15, em que se optou por destacar, a negrito, o valor mais relevante relativamente a cada fator, destacando assim a moda.

É perceptível que a maioria dos instrumentos são considerados como importantes e muito importantes, sendo os que apresentam uma maior percentagem e uma maior média o controlo orçamental, os indicadores financeiros e o orçamento, indo ao encontro das conclusões obtidas por C. A. das N. Abreu (2013) e Lopes (2018). Por outro lado, verifica-

se que o organograma e os PTI foram os instrumentos que apresentaram os valores médios mais baixos, logo considerados como menos importantes pelas empresas.

Tabela 15 - Importância atribuída aos instrumentos de controlo de gestão

	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	Média
Indicadores financeiros	0%	0%	6,1%	38,1%	55,8%	4,5
Indicadores não financeiros	0%	0%	8%	48%	44%	4,36
Organograma	0%	7,9%	34,8%	39,3%	18%	3,67
Orçamento	0%	2,1%	6,5%	31,2%	60,2%	4,49
Controlo orçamental	1,2%	1,1%	4,4%	28,9%	64,4%	4,54
Plano operacional	0%	0%	15,7%	46,1%	38,2%	4,22
Centros de responsabilidade	0%	5,4%	17,3%	45,3%	32%	4,04
Avaliação de desempenho	1,4%	1,3%	21,3%	45,3%	30,7%	4,03
Preços de transferência interna	0%	6,1%	32,7%	44,9%	16,3%	3,71
<i>Activity based costing (ABC)</i>	0%	4%	18,4%	32,7%	44,9%	4,18
<i>Tableau de Bord</i>	0%	0%	16,3%	44,2%	39,5%	4,23
<i>Balanced Scorecard</i>	0%	0%	21,4%	38,1%	40,5%	4,19
Contabilidade de gestão estratégica	0%	0%	9,4%	49,1%	41,5%	4,32

Nota. Elaboração própria

4.5. Tecnologias de informação de suporte aos instrumentos de controlo de gestão

Conforme já referido, são várias as tecnologias de informação e *softwares* ao dispor das organizações para o suporte ao controlo de gestão e que podem ir das mais simples, como processadores de texto e folhas de cálculo, às mais complexas. As aplicações de tecnologias de informação utilizadas como apoio ao controlo de gestão pelas empresas estão ilustradas na Tabela 16, tendo-se optado por destacar, a negrito, o valor mais relevante de cada fator, de forma a destacar a moda. A lista abaixo teve por base a utilizada por C. A. das N. Abreu (2013) e Lopes (2018), sendo que foi, previamente, feita uma breve pesquisa para perceber se as aplicações/*softwares* ainda existiam.

Tabela 16 - Tecnologias de informação de suporte aos instrumentos de controlo de gestão

	Utilizo (1)	Não utilizo (2)	Não conheço (3)	Média
<i>Microsoft Word</i> ou outro semelhante	78,9%	21,1%	0%	1,21
<i>Microsoft Excel</i> ou outro semelhante	98,2%	1,8%	0%	1,02
<i>Microsoft Access</i> ou outro semelhante	36%	64%	0%	1,64
<i>Data Warehouse</i>	15,8%	65,8%	18,4%	2,03
<i>Intalio</i>	0,9%	65,8%	33,3%	2,32
<i>PHC CS</i>	36,8%	55,3%	7,9%	1,71
<i>BSC Quidgest</i>	0,9%	70,2%	28,9%	2,28
<i>Bizagi</i>	0%	70,2%	29,8%	2,30
<i>Oracle Hyperion</i>	6,2%	75,4%	18,4%	2,12
<i>SAP Business Objects</i>	13,2%	78,9%	7,9%	1,95
<i>IBM Cognos</i>	0%	83,3%	16,7%	2,17
<i>SAS</i>	0%	78,1%	21,9%	2,22
<i>Software AG</i>	3,5%	69,3%	27,2%	2,24
<i>Tibco</i>	0%	67,5%	32,5%	2,32
<i>QlikTech</i>	0%	68,4%	31,6%	2,32
<i>MicroStrategy</i>	2,6%	69,3%	28,1%	2,25

Nota. Elaboração própria

Como esperado, a aplicação com maior adesão é o *Microsoft Excel* ou outro semelhante, seguido do *Microsoft Word* ou outro semelhante, do *PHC CS* e do *Microsoft Access* ou outro semelhante, o *Data Warehouse* e o *SAP Business Objects*. Com uma menor percentagem, mas ainda assim com utilização, apresenta-se o *Oracle Hyperion*, o *Software AG*, o *MicroStrategy* e o *Intalio* e o *BSC Quidgest*. Da listagem apresentada, aplicações como o *Bizagi*, *IBM Cognos*, *SAS*, *Tibco* e *QlikTech* não são utilizadas por nenhuma empresa inquirida. De notar, também, um grande desconhecimento relativamente à grande maioria das aplicações. Apesar disto, esta questão torna-se importante ao poder estimular a pesquisa e utilização destes instrumentos, suscitar interesse a quem não os conhece, fazendo com que se informem, pesquisem e porventura os utilizem, além de poder proporcionar a possibilidade de se planear formação extra para este tipo de público. Este conhecimento é muito importante, já que os sistemas de informação têm influência na escolha dos instrumentos de controlo de gestão, pois quanto mais elaborado for o sistema de informação, maior será o suporte à ferramenta de controlo de gestão (Gonçalves, 2009).

Comparando com os resultados de C. A. das N. Abreu (2013) e Lopes (2018), ambos verificaram a utilização do *Microsoft Excel* pela totalidade dos inquiridos, seguido do *Microsoft Word* (por mais de 60% dos inquiridos). Também Gonçalves (2009) já havia verificado a grande utilização de folhas de cálculo como o *Microsoft Excel*.

Questionados acerca de outras aplicações utilizadas, obtiveram-se diversas respostas. O Power BI foi mencionado por seis inquiridos, o *Primavera* por quatro, o *SAGE* por três e o *Infor LN* por dois. Foram também referidos o *Power Query*, *CentralGest*, *Aquaman*, *AQUAmatrix*, *GEOSIG*, *Acorn*, *Dynamics NAV*, *GEXOR*, *Sifarma Gest*, *SAP Business One*, *SugarCRM*, *Planview*, *Python*, *Oracle Analytics*, *PHC Manufactor* e softwares internos. Também no estudo de C. A. das N. Abreu (2013) foram mencionados, como outras aplicações usadas, o *Sage*, *Oracle Enterprise Performance Management System*, *ASW*, sistemas desenvolvidos internamente e o *Primavera*. Este último também foi mencionado pelos inquiridos no estudo de Lopes (2018).

4.6. Benefícios da utilização de instrumentos de controlo de gestão

Como já foi referido, o controlo de gestão é imprescindível numa organização, sendo que a sua ausência dificulta a gestão na sua orientação estratégica, tática e operacional (Martins, 2001). Assim, para perceber os benefícios da utilização de instrumentos de controlo de gestão, bem como a sua influência na produtividade e competitividade das empresas, foi solicitado às empresas que classificassem uma lista de motivações, apresentada com base numa escala de *Likert* de 5 pontos - sem importância (1), pouca importância (2), importância média (3), importante (4) e muito importante (5). Esta lista foi baseada na já utilizada por C. A. das N. Abreu (2013) e Lopes (2018), de forma a possibilitar comparações. A Tabela 17 apresenta os resultados obtidos, tendo-se destacado, a negrito, o valor mais relevante de cada fator, de forma a refletir a moda.

Tabela 17 - Benefícios da utilização de instrumentos de controlo de gestão

	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	Média
Maior controlo de custos	0%	0%	3,5%	41,2%	55,3%	4,52
Otimização da produção	3,5%	0,9%	11,4%	43%	41,2%	4,18
Crescimento do volume de negócios	0%	2,7%	10,5%	49,1%	37,7%	4,22
Maior quota de mercado	0,8%	7,9%	24,6%	40,4%	26,3%	3,83
Maior qualidade dos processos	0%	3,5%	11,4%	44,7%	40,4%	4,22
Alcance dos objetivos organizacionais	0%	0,8%	11,4%	43,9%	43,9%	4,31
Alinhamento com a estratégia	0%	0,8%	16,7%	40,4%	42,1%	4,24
Cumprimento de prazos de entrega de produtos e serviços	0,8%	5,3%	16,7%	34,2%	43%	4,13
Desenvolvimento de novos produtos	9,7%	14,9%	23,7%	29,8%	21,9%	3,39
Melhoria da <i>performance</i> financeira e da liquidez	0%	0,9%	11,4%	39,5%	48,2%	4,35
Aumento da satisfação dos clientes	0,9%	4,4%	14,9%	36,8%	43%	4,17
Aumento do empenho e envolvimento dos colaboradores	0%	0,8%	20,2%	43%	36%	4,14
Dinamização da comunicação interna e partilha de informação	0%	6,1%	19,3%	42,1%	32,5%	4,01
Maior rigor na informação de gestão	0%	0%	8,8%	35,1%	56,1%	4,47
Acompanhamento dos fatores críticos de sucesso	0%	2,6%	11,4%	45,6%	40,4%	4,24
Monitorização e avaliação do desempenho individual e coletivo	0%	4,4%	18,4%	50%	27,2%	4,00
Identificação de responsabilidades	0,8%	4,4%	19,3%	43%	32,5%	4,02

Nota. Elaboração própria

É possível, desde já, perceber que a utilização de instrumentos de controlo de gestão e respetivos benefícios é vista pelas empresas como importante, já que todas as rubricas tiveram uma média em torno do valor 4. Através da moda, a conclusão é semelhante, observando-se que nenhum fator listado obteve a classificação de 'sem importância', 'pouca importância' ou 'importância média'. Relativamente à média, a mais baixa mostrou-se ser relativamente a 'desenvolvimento de novos produtos' e 'maior quota de mercado'. Já a mais alta verificou-se no 'maior controlo de custos', seguido do 'maior rigor na informação de gestão'.

Analisando as frequências relativas de todos os fatores, verifica-se que os benefícios do uso de instrumentos de controlo de gestão, que as empresas indicam como muito importantes, foram o 'maior rigor na informação de gestão', 'maior controlo de custos', 'melhoria da *performance* financeira e da liquidez', 'alcance dos objetivos

organizacionais', 'cumprimento de prazos de entrega de produtos e serviços, 'aumento da satisfação dos clientes' e 'alinhamento com a estratégia'.

Comparando estes resultados com os obtidos por C. A. das N. Abreu (2013) e Lopes (2018), verifica-se uma semelhança dos valores médios e dos fatores referidos pelas empresas como mais importantes. Também no caso de C. A. das N. Abreu (2013), o fator com menos importância foi o 'desenvolvimento de novos produtos' e com mais importância foi o 'maior controlo de custos', assim como em Lopes (2018). Além disto, no geral, os atributos considerados como importantes e muito importantes, por estes dois estudos, foram os mesmos: 'maior controlo de custos', 'alcance dos objetivos organizacionais', 'melhoria da *performance* financeira e liquidez' e 'aumento da satisfação dos clientes'. No estudo de Marcão (2011) foi também mencionado, quase pela totalidade das empresas, o maior rigor da informação de gestão, que permite melhorar e aumentar o número de decisões tomadas diariamente pelas empresas.

Isto permite-nos concluir que, apesar dos anos passados desde os estudos mencionados anteriormente e mesmo um deles sendo de um país diferente, o mais importante para as empresas é sem dúvida o controlo de custos. Como se pode comprovar pelos atributos que obtiveram melhor classificação, o controlo de gestão assume um papel importante na orientação, melhoria e controlo da atividade operacional, assim como no acompanhamento da estratégia e objetivos, estando os seus benefícios relacionados, principalmente, com a posição da empresa no mercado, com a estratégia e objetivos, com a sua atividade operacional e recursos humanos e ainda com a informação utilizada pelas empresas, que vai permitir um maior controlo de custos, um melhor desempenho e a execução dos objetivos definidos.

Além dos benefícios mencionados na lista inicial, nenhuma empresa indicou, opcionalmente, outros benefícios sentidos com a utilização destes instrumentos.

4.7. Obstáculos na utilização de instrumentos de controlo de gestão

De modo a perceber quais os principais obstáculos que as empresas encontraram no processo de adoção de instrumentos de controlo de gestão, foi solicitado às empresas que utilizam estes instrumentos, que classificassem uma lista de obstáculos e dificuldades, apresentada com base numa escala de *Likert* de 5 pontos - sem importância (1), pouca importância (2), importância média (3), importante (4) e muito importante (5).

Esta listagem de obstáculos teve por base uma lista utilizada, primeiramente, por Vicente (2007) e posteriormente por C. A. das N. Abreu (2013), Lopes (2018), Nunes (2009) e A. M. V. C. de L. Abreu (2015). Optou-se por destacar, a negrito, o valor mais relevante relativamente a cada fator, destacando assim a moda.

Tabela 18 - Fatores que dificultam a utilização de instrumentos de controlo de gestão

	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	Média
Custos elevados de novos <i>softwares</i>	3,5%	9,6%	25,4%	40,4%	21,1%	3,66
Custos globais de implementação dos instrumentos	3,5%	10,5%	23,7%	45,6%	16,7%	3,61
Incompatibilidades com outros sistemas/práticas de informação de gestão	4,4%	15,8%	32,5%	37,7%	9,6%	3,32
Conservadorismo da gestão de topo	13,2%	20,2%	36,8%	23,7%	6,1%	2,89
Rejeição à introdução de novas tecnologias	14,9%	27,2%	26,3%	26,3%	5,3%	2,80
Preocupação com o potencial impacto ao nível do emprego	14,9%	26,3%	35,1%	21,1%	2,6%	2,70
Necessidade de compromisso com fornecedores de <i>software</i>	10,4%	13,2%	36%	31,6%	8,8%	3,15
Preocupação com a queda da moral dos colaboradores, resultante da mudança	9,7%	26,3%	24,6%	29,8%	9,6%	3,04
O controlo de gestão não ser encarado como fundamental	11,4%	24,6%	25,4%	29,8%	8,8%	3,00
Não contribui com melhorias significativas para a gestão da organização	14,1%	25,4%	33,3%	23,7%	3,5%	2,77
Dificuldade de mudança devido à falta de colaboradores qualificados	11,4%	19,3%	26,3%	36%	7%	3,08
Processo de mudança demasiado longo	7%	19,3%	39,5%	26,3%	7,9%	3,09

Nota. Elaboração própria

Pode verificar-se, através da Tabela 18, que os obstáculos listados obtiveram no geral uma classificação de 'importante'. Ao recorrer à observação da moda, verifica-se que nenhum obstáculo obteve uma classificação de 'sem importância' nem 'muito importante'.

Através das frequências, é possível perceber que grande parte dos fatores obtiveram a classificação de 'importante' e 'muito importante'. Apenas o fator 'rejeição à introdução de novas tecnologias' foi considerado por uma maior percentagem de empresas, como de pouca importância. Já os fatores mencionados como importantes e que obtiveram uma maior percentagem, foram os 'custos globais de implementação dos instrumentos',

'custos elevados de novos *softwares*', 'incompatibilidades com outros sistemas/práticas de informação de gestão', 'dificuldade de mudança devido à falta de colaboradores qualificados', 'preocupação com a queda da moral dos colaboradores, resultante da mudança' e 'o controlo de gestão não ser encarado como fundamental'. Analisando a média dos fatores, aquele que verificou um valor inferior mostrou-se ser a 'preocupação com o potencial impacto ao nível do emprego' e um valor superior os 'custos elevados de novos *softwares*'.

Mais uma vez e tal como verificaram Vicente (2007), C. A. das N. Abreu (2013), Lopes (2018), Nunes (2009) e A. M. V. C. de L. Abreu (2015), os custos elevados apresentam um grande destaque, assim como a falta de colaboradores qualificados, dificultando assim a mudança nas empresas. O acréscimo de custos, com a aquisição de novos *softwares*, também considerada como relevante para as empresas que não utilizam instrumentos de controlo de gestão é, sem dúvida, dos fatores mais decisivos para as empresas. Assim, seria de extrema importância uma maior competitividade e oferta deste tipo de *softwares*, assim como melhores preços, de forma a incentivar as empresas a introduzir o controlo de gestão. Isto porque este tipo de *softwares* informáticos de gestão, permite uma maior inovação do processo de tratamento da informação e por conseguinte uma maior rapidez na disponibilização, consulta e variedade de informação de gestão, sendo assim de extrema importância (Marcão, 2011).

Nenhuma empresa indicou, opcionalmente, outros obstáculos e dificuldades verificadas durante a implementação destes instrumentos.

4.8. Nível de concordância com os princípios do controlo de gestão

Foi também solicitado às empresas que classificassem uma lista de afirmações com base numa escala de *Likert* de 5 pontos - discordo totalmente (1), discordo parcialmente (2), não concordo nem discordo (3), concordo parcialmente (4) e concordo totalmente (5). Esta lista foi baseada nos princípios de controlo de gestão defendidos por Jordan et al. (2015) e o objetivo foi perceber se o que está definido na teoria é verificado pelas empresas e qual o seu nível de concordância. Destacou-se, a negrito, o valor mais relevante relativamente a cada fator, destacando assim a moda.

Como é possível verificar, na Tabela 19, o nível de concordância às questões apresentadas foi bastante unânime e consensual. Olhando para a moda verifica-se que

predominou o 'concordo totalmente' e o 'concordo parcialmente' e quanto à média de classificações, esta incidu no 'concordo parcialmente'.

A afirmação 'os instrumentos formais de controlo de gestão são concebidos com vista à ação e não apenas à documentação ou burocracia', seguida da 'os objetivos da organização são de natureza diversa, pelo que, os instrumentos de controlo de gestão não se referem apenas à dimensão financeira', foram as que obtiveram um maior grau de concordância. Pelo lado oposto, a afirmação 'o controlo de gestão atua mais sobre as pessoas do que sobre os números (tem uma natureza fundamentalmente comportamental)' foi a que registou um menor nível de concordância entre os inquiridos. Se as empresas adotarem estes pensamentos relativamente ao controlo de gestão, se não os realizarem apenas por mera burocracia e se não se basearem apenas na parte financeira conseguirão retirar muitas das vantagens mencionadas na literatura.

Tabela 19 - Nível de concordância com os princípios do controlo de gestão

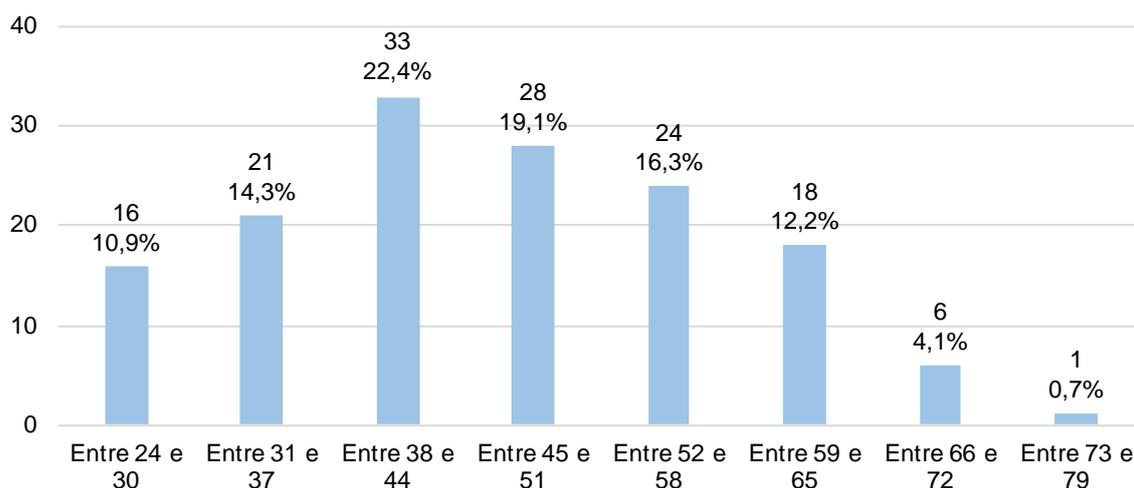
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	Média
Os objetivos da organização são de natureza diversa, pelo que, os instrumentos de controlo de gestão não se referem apenas à dimensão financeira	0,9%	3,5%	6,1%	28,1%	61,4%	4,46
A descentralização das decisões e a delegação da autoridade são condições do exercício de controlo de gestão	0%	3,5%	13,2%	46,5%	36,8%	4,17
O controlo de gestão organiza a convergência de interesses entre cada divisão ou setor, e a organização no seu todo	1,8%	2,6%	6,1%	40,4%	49,1%	4,32
Os instrumentos formais de controlo de gestão são concebidos com vista à ação e não apenas à documentação ou burocracia	0,9%	2,6%	7%	27,2%	62,3%	4,47
O horizonte do controlo de gestão é, fundamentalmente, o futuro e não apenas o passado	0%	3,4%	5,3%	36%	55,3%	4,43
O controlo de gestão atua mais sobre as pessoas do que sobre os números (tem uma natureza fundamentalmente comportamental)	3,5%	12,3%	18,4%	50,9%	14,9%	3,61
Os atores da primeira linha no controlo de gestão são muito mais os responsáveis operacionais do que os <i>controllers</i>	0,9%	8,8%	11,4%	49,1%	29,8%	3,98

Nota. Elaboração própria

4.9. Caracterização dos inquiridos

Com a terceira parte do questionário procurou-se apurar as características de quem participou neste estudo. Neste sentido, verificou-se uma preponderância de indivíduos do sexo masculino, com uma percentagem de 56% contra 43% do sexo feminino. Questionados acerca da sua idade, das 147 respostas obtidas, o valor máximo obtido foi de 78 anos e o mínimo de 24. De notar que não houve nenhuma classe que se destacasse demasiado em relação às restantes, no entanto, a que apresentou o maior número de respostas foi a de 38 a 44 anos e o menor a de 73 a 79 anos.

Figura 12 - Idade dos inquiridos

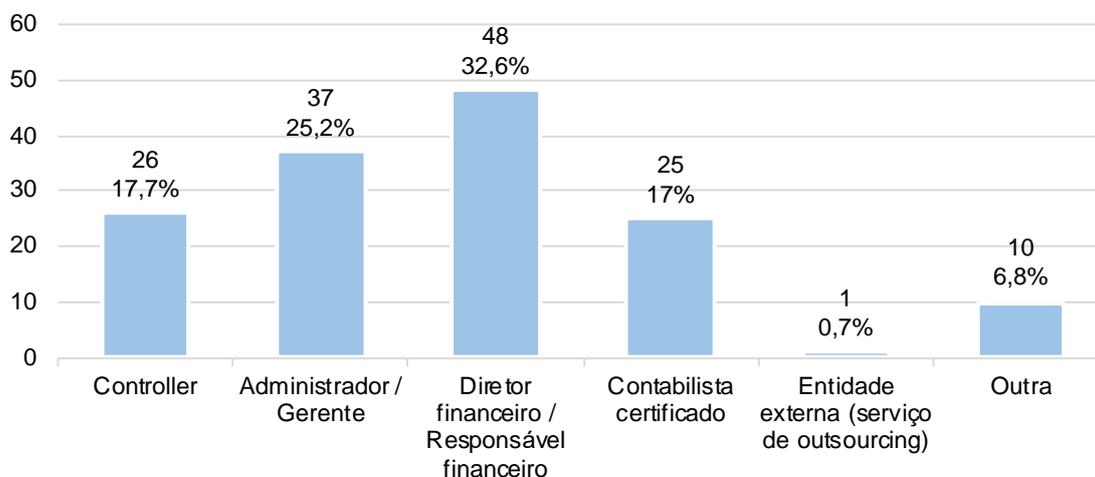


Nota. Elaboração própria

De acordo com a Figura 13, dos inquiridos que responderam ao questionário, a maior parte ocupa o cargo de diretor ou responsável financeiro, seguido de administrador/gerente, *controller*, contabilista certificado e entidade externa (serviço de *outsourcing*). Alguns inquiridos optaram ainda por selecionar a opção 'outra', tendo 'administrativo(a)' sido mencionado quatro vezes e 'técnica de contabilidade' duas vezes. Além destas, 'diretora administrativa, financeira e responsável controlo de gestão', 'responsável operacional', 'marketing e comunicação' e 'secretária da direção' foram mencionados uma vez. Também C. A. das N. Abreu (2013) verificou que o desempenho do controlo de gestão é principalmente da competência dos administradores/gerentes (36%), dos diretores e responsáveis financeiros (34%) e do *controller* (22%). Já A. P. de O. Pires (2011) no seu estudo verificou que 57% das empresas afirmou ter um *controller* interno, uma percentagem distante da alcançada neste estudo.

O facto de apenas uma pequena percentagem (17,7%) exercer a função de *controller* significa que, provavelmente, na maioria das empresas do distrito de Aveiro o controlo de gestão não é realizado de forma exclusiva por uma função. Possivelmente, é visto como parte de um trabalho que pode ser desenvolvido por uma função de gestão e não como um trabalho de gestão estratégico que deve ser desenvolvido exclusivamente por uma função. O facto de o controlo de gestão ser feito, maioritariamente, sob liderança do diretor financeiro/responsável financeiro poderá dever-se ao facto de esta função ser uma referência de topo da gestão financeira. Por isto, os gestores/administradores das empresas podem delegar-lhes o trabalho de controlo de gestão em simultâneo com o seu trabalho de gestão financeira, principalmente quando consideram que, pela dimensão da empresa, não se justifica uma função exclusiva dedicada ao controlo de gestão.

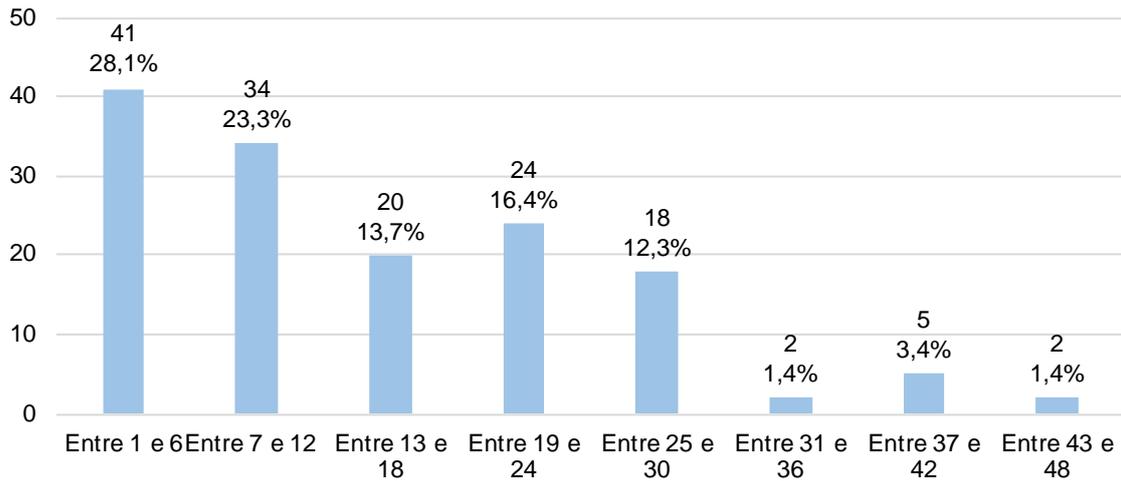
Figura 13 - Função desempenhada pelo inquirido



Nota. Elaboração própria

Foi também efetuada uma questão acerca dos anos em que o inquirido trabalha na organização. Das 147 respostas, uma considerou-se inválida dado que um dos inquiridos respondeu 'desde a sua fundação' não permitindo saber o número de anos exato ou aproximado. Além disto, duas outras respostas foram reclassificadas de modo a poderem ser utilizadas: um dos inquiridos indicou '<1' e outro '2,5', tendo sido reclassificado para 1 e 2, respetivamente. O valor mínimo obtido foi de 1 ano e o máximo de 45. Através da Figura 14 é possível concluir que não existe uma classe predominante relativamente aos anos de trabalho na empresa do inquirido. Ainda assim, a que se destaca é a de 1 a 6 anos, seguida da classe dos 7 aos 12 anos sendo que apenas uma percentagem mínima trabalha na organização entre 31 e 36 anos e entre 43 e 48 anos.

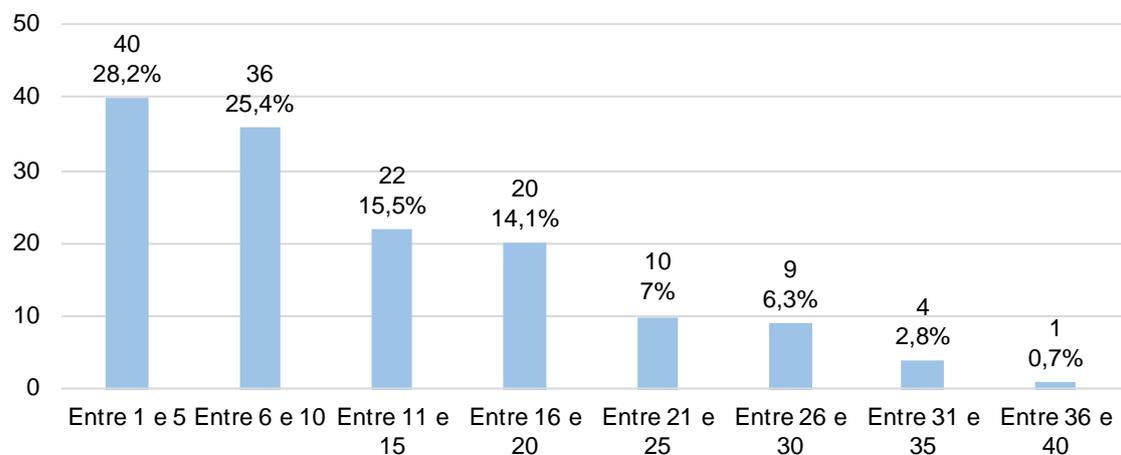
Figura 14 - Anos de trabalho na empresa



Nota. Elaboração própria

Relativamente à questão acerca do número de anos em que o inquirido desempenha a função de *controller* ou outra compatível, das 147 respostas, 5 consideraram-se inválidas, já que dois inquiridos responderam '0' e três 'não aplicável'. O valor mínimo obtido foi de 1 ano e o máximo de 37 anos. Ao observar a Figura 15 é possível observar que a classe mais representativa é a de 1 a 5 anos, verificando-se uma tendência decrescente à medida que o número de anos aumenta. Isto pode demonstrar que a utilização de instrumentos de controlo de gestão, bem como a função de *controller* ou outras compatíveis, são ainda relativamente recentes no seio das empresas.

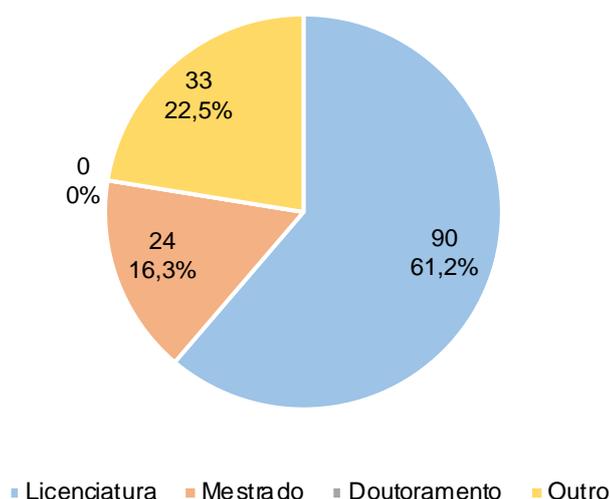
Figura 15 - Anos de desempenho da função de controller



Nota. Elaboração própria

Relativamente à formação académica, a maioria tem como último grau de formação a Licenciatura, seguido do Mestrado, sendo que nenhum possui Doutoramento. Além disto, 22,5% dos inquiridos mencionou outro tipo de formação: o ensino básico (uma resposta), 9.º ano (quatro respostas), 12.º ano (catorze respostas), Bacharelato (duas respostas) e pós-graduação (quatro respostas). Os restantes 8 inquiridos mencionaram situações específicas como licenciatura ou mestrado incompleto ou por terminar.

Figura 16 - Grau de formação



Nota. Elaboração própria

5. Conclusão

5.1. Principais conclusões

Ao longo dos últimos anos, o controlo de gestão tem sofrido alterações no sentido de se adaptar às mudanças ocorridas no ambiente interno e externo das organizações. A procura e a necessidade de informação é, atualmente, diferente de há vários anos atrás, sentindo por isso as organizações uma maior necessidade de preparação e adaptação, encontrada através do controlo de gestão. As técnicas mais tradicionais de controlo de gestão têm vindo a ser criticadas, por se basearem apenas em critérios financeiros, pelo que têm surgido novas técnicas e abordagens. No entanto, apesar das suas vantagens em termos teóricos, estas técnicas mais contemporâneas não são tão utilizadas. Vários estudos, nacionais e internacionais, mostram que, apesar das suas limitações, as técnicas mais tradicionais continuam a ser as preferidas pelas organizações.

A elaboração deste estudo teve, como principal objetivo, verificar se as maiores empresas do distrito de Aveiro utilizam instrumentos de controlo de gestão, quais os mais utilizados, quais as motivações que levam as empresas a utilizá-los, os obstáculos que encontram nesse processo e os benefícios que advêm da sua utilização. Pretendeu-se, conseqüentemente, comparar os resultados obtidos com outros estudos semelhantes, como o de C. A. das N. Abreu (2013), Vicente (2007), Lopes (2018), A. M. V. C. de L. Abreu (2015) e Nunes (2009). Numa primeira etapa, mais teórica, abordaram-se os principais conceitos de controlo de gestão e analisaram-se algumas conclusões retiradas da revisão de literatura. Numa segunda etapa, para o estudo empírico e para responder às questões de investigação inicialmente formuladas, optou-se por um questionário que incidiu sobre as 1 500 maiores empresas do distrito de Aveiro.

Após a realização da revisão de literatura, do estudo empírico e através dos dados recolhidos foi possível recolher a informação necessária para dar resposta aos objetivos e questões de investigação inicialmente definidas. Seguem abaixo as principais conclusões relativas a cada questão de investigação.

Questão 1: As maiores empresas do distrito de Aveiro utilizam instrumentos de controlo de gestão?

Verificou-se que 77,6% das empresas utilizam instrumentos de controlo de gestão, podendo dizer-se assim que a maioria das empresas do distrito de Aveiro utiliza este tipo

de instrumentos. Isto significa que as restantes 22,4% não utilizam a informação por eles produzida no processo de tomada de decisão nas suas organizações. Além disto, das empresas que não utilizam instrumentos de controlo de gestão, apenas 24,2% o pretendem fazer a curto prazo (dentro de 1 ano). Já das empresas que utilizam, 43% tem um departamento específico de controlo de gestão sendo, no entanto, a grande maioria constituído apenas por 1 a 2 colaboradores. Relacionando o uso destes instrumentos com as características das empresas, verificou-se uma relação entre o uso de instrumentos de controlo de gestão e o volume de negócios e o número de trabalhadores da empresa: quanto mais elevado for o seu valor, maior é a tendência de utilização. Constatou-se também uma inutilização destes instrumentos no ramo da agricultura, silvicultura e pescas e turismo e uma tendência de utilização em áreas como a construção, indústria e serviços. Quando ao número de anos de atividade da empresa, não se verificou nenhuma relação desta variável com a utilização de instrumentos de controlo de gestão.

Questão 2: Quais os instrumentos de controlo de gestão mais utilizados?

Quanto aos instrumentos mais utilizados, verificou-se que os que predominam são os indicadores financeiros, utilizados quase pela totalidade das empresas, seguido dos indicadores não financeiros, orçamento, controlo orçamental, organograma, plano operacional, centros de responsabilidade, avaliação de desempenho, contabilidade de gestão estratégica, PTI, ABC e por fim o TDB e BSC com a menor taxa de utilização. Relativamente ao BSC e TDB, apesar de serem os instrumentos menos utilizados, verificou-se uma utilização superior à esperada. Quanto ao tipo de indicadores utilizado, apurou-se que as empresas não se limitam apenas às métricas financeiras, utilizando também a vertente não financeira, de forma a terem uma visão global do seu desempenho. Ainda assim, constatou-se, como em outros estudos, uma maior utilização dos indicadores financeiros face aos não financeiros. Algumas empresas admitiram, também, não conhecer vários instrumentos, principalmente o TDB, o BSC, a contabilidade de gestão estratégica e os centros de responsabilidade, sendo apenas os indicadores financeiros, o orçamento e o controlo orçamental, conhecidos por todos. Questionadas acerca da importância atribuída aos instrumentos utilizados por si, é perceptível que aqueles que apresentam uma maior importância são o controlo orçamental, os indicadores financeiros e o orçamento. Por outro lado, o organograma e os PTI foram os que apresentaram os valores médios mais baixos, logo considerados como menos importantes.

Questão 3: Quais as principais motivações que levam as empresas a utilizar instrumentos de controlo de gestão?

Relativamente aos fatores que mais motivam as empresas a utilizar instrumentos de controlo de gestão, destacaram-se fatores internos como a 'necessidade de melhorar a eficiência e a produtividade', a 'perceção da administração/gestão da necessidade de mudança', a 'necessidade de alterações na informação de gestão', o 'apoio aos procedimentos de controlo interno', as 'alterações nas políticas e estratégias de gestão', a 'existência de novos instrumentos de controlo de gestão', a 'disponibilidade de colaboradores com as competências apropriadas', a 'disponibilidade de recursos para investir em novas tecnologias de informação' e o 'apoio ao controlo de risco e ao *compliance*'. Por outro lado, os fatores externos como a 'influência dos consultores externos', as 'alterações na estratégia relativamente aos fornecedores', a 'observação de alterações em outras organizações' e a 'sugestão do auditor/revisor oficial de contas/contabilista certificado', foram considerados os menos importantes para impulsionar a implementação de instrumentos de controlo de gestão.

Questão 4: Quais os principais obstáculos que impedem ou dificultam a utilização de instrumentos de controlo de gestão?

A questão dos obstáculos associados à utilização de instrumentos de controlo de gestão foi feita de duas formas diferentes, mas com as mesmas opções de resposta. Por um lado, às empresas que não utilizam estes instrumentos para saber os motivos para não o fazerem e por outro lado às empresas que os utilizam para saber o que foi mais difícil no processo de implementação. De forma geral, o objetivo foi perceber as dificuldades que estão associadas ao uso destes instrumentos.

Para as empresas que não utilizam estes instrumentos, os fatores que tiveram mais importância na decisão de não os implementar foram 'o controlo de gestão não ser encarado como fundamental', os 'custos globais de implementação dos instrumentos' e o 'conservadorismo da gestão de topo'. Depois destes, aqueles considerados como de importância média mostraram-se ser os 'custos elevados de novos *softwares*', 'não contribui com melhorias significativas para a gestão da organização', 'a necessidade de compromisso com fornecedores de *software*', o 'processo de mudança demasiado longo', a 'dificuldade de mudança devido à falta de colaboradores qualificados' e 'incompatibilidades com outros sistemas/práticas de informação de gestão'. Já os considerados sem importância foram a 'rejeição à introdução de novas tecnologias', a

'preocupação com a queda da moral dos colaboradores resultante da mudança' e a 'preocupação com o potencial impacto ao nível do emprego'.

Por outro lado, para as empresas que utilizam instrumentos de controlo de gestão, os fatores que dificultaram esta utilização e que foram considerados como importantes foram os 'custos globais de implementação dos instrumentos', os 'custos elevados de novos *softwares*', as 'incompatibilidades com outros sistemas/práticas de informação de gestão', a 'dificuldade de mudança devido à falta de colaboradores qualificados', a 'preocupação com a queda da moral dos colaboradores, resultante da mudança' e 'o controlo de gestão não ser encarado como fundamental'. Apenas o fator 'rejeição à introdução de novas tecnologias' foi considerado, pela maior parte das empresas, como de pouca importância, assim como o verificado pelas empresas que não utilizam estes instrumentos. De forma geral, verifica-se que os maiores problemas e dificuldades estão, sem dúvida, relacionados com fatores humanos, como a resistência à mudança, e com fatores relacionados com os seus custos.

Questão 5: Quais os benefícios que advêm da utilização de instrumentos de controlo de gestão?

Relativamente aos benefícios sentidos pelas empresas com a utilização de instrumentos de controlo de gestão, destacou-se o 'maior rigor na informação de gestão', o 'maior controlo de custos', a 'melhoria da *performance* financeira e da liquidez' e o 'alcance dos objetivos organizacionais'. Já os que tiveram uma menor importância, por parte das empresas, foram o 'desenvolvimento de novos produtos' e a 'maior quota de mercado'. Assim como as motivações à utilização de instrumentos de controlo de gestão, também os benefícios sentidos estão muito relacionados com a maior qualidade e rigor da informação, que vai permitir às empresas um maior controlo de custos, um melhor desempenho e a execução dos objetivos definidos.

5.2. Contributos teórico-práticos

De forma geral, é possível dizer-se que o objetivo deste estudo foi concretizado, tendo sido respondidas as questões de investigação inicialmente definidas. Este estudo contribuiu para a literatura relacionada com o tema, uma vez que, da pesquisa efetuada, praticamente não existem estudos acerca do controlo de gestão nas empresas do distrito de Aveiro, tendo-se preenchido assim uma lacuna existente. Com a realização deste estudo pretendeu-se contribuir para o conhecimento dos instrumentos de controlo de

gestão utilizados nas maiores empresas do distrito de Aveiro, assim como para o desenvolvimento de estudos relevantes na área do controlo de gestão. Desta forma, contribuiu-se para a divulgação e discussão das práticas de controlo de gestão utilizadas nas empresas, abrindo caminho para futuras investigações na área.

Os resultados obtidos permitiram confirmar, à semelhança dos estudos referidos na revisão de literatura, de que a maioria das empresas utiliza instrumentos de controlo de gestão e que são ainda mais utilizados instrumentos tradicionais, como o orçamento e o controlo orçamental, do que instrumentos mais contemporâneos, como o BSC e TDB. Apesar de, na teoria, estes serem muito importantes, em termos práticos assumem ainda pouca relevância, verificando-se, assim, um desfasamento entre a teoria e a prática. Além disto e conforme esperado, os indicadores financeiros continuam também a prevalecer sobre os não financeiros. Ainda assim, a utilização dos indicadores não financeiros mostra-se superior a estudos anteriores e a discrepância em relação aos financeiros não é tão elevada. Verificou-se, também, que as empresas com um volume de negócios e um número de colaboradores superiores têm uma maior tendência a utilizar instrumentos de controlo de gestão, como verificaram, por exemplo, Lourenço (2011), Gregório (2016), Berthelot e Morrill (2016) e Davila (2005).

5.3. Limitações do estudo e pistas de investigação futura

Não obstante os contributos que foram possíveis retirar deste trabalho, a sua realização confrontou-se com algumas limitações e dificuldades que importa referir:

- Pretendia-se incluir no estudo 1 500 empresas, contudo apenas 147 aceitaram fazer parte do estudo;
- A impossibilidade de poder ajudar o inquirido na explicação da questão e no esclarecimento de eventuais dúvidas;
- Elevado número de questionários (133) que foram iniciados, mas que não foram terminados;
- Alguns contactos das empresas do *ranking* não foram possíveis de obter;
- O pré teste foi realizado a um *controller* no ativo e a três professores universitários da área e não a elementos da amostra.

Apesar desta investigação ter contribuído para o conhecimento do uso dos instrumentos de controlo de gestão pelas maiores empresas do distrito de Aveiro, há ainda muito por explorar nesta área. É importante conhecer a importância do controlo de gestão em

diferentes contextos e realidades. Assim, em termos de sugestões para futuros trabalhos, é sugerido:

- Realizar estudos longitudinais sobre os instrumentos de controlo de gestão, no distrito de Aveiro, para entender a sua evolução e confirmar os resultados obtidos;
- Aplicar o questionário usado em diferentes distritos de modo a evidenciar tendências no âmbito do controlo de gestão ou aplicá-lo a setores específicos, de forma a identificar semelhanças e diferenças entre os mesmos;
- Replicar o questionário utilizado noutros países, comparando posteriormente os resultados obtidos com as conclusões deste estudo e com estudos nacionais;
- Elaborar um estudo de caso de implementação de um dos instrumentos de controlo de gestão verificando os seus benefícios ou um estudo de caso para estudar, com mais pormenor, o controlo de gestão nas empresas;
- Realizar estudos que permitam verificar a influência da adoção de práticas de controlo de gestão no comportamento das pessoas;
- Replicar o estudo, mas de forma individual para cada um dos tipos de instrumentos de gestão: de pilotagem, orientação do comportamento e diálogo.

Referências Bibliográficas

- Abdel-Kader, M., & Luther, R. (2006). Management accounting practices in the British food and drinks industry. *British Food Journal*, 108(5), 336–357. <https://doi.org/10.1108/00070700610661321>
- Abdel-Kader, M., & Luther, R. (2008). The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis. *The British Accounting Review*, 40(1), 2–27. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2007.11.003>
- Abreu, A. M. V. C. de L. (2015). *O controlo de gestão no setor hoteleiro* [Dissertação de mestrado, Instituto Superior de Ciências do Trabalho e da Empresa, Instituto Universitário de Lisboa]. Repositório Institucional do Instituto Superior de Ciências do Trabalho e da Empresa. <http://hdl.handle.net/10071/11821>
- Abreu, C. A. das N. (2013). *Práticas de controlo de gestão nas maiores empresas da região centro* [Dissertação de mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração, Instituto Politécnico de Coimbra]. Repositório do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra. <http://hdl.handle.net/10400.26/14522>
- Akl, E. A., Maroun, N., Klocke, R. A., Montori, V., & Schünemann, H. J. (2005). Electronic mail was not better than postal mail for surveying residents and faculty. *Journal of Clinical Epidemiology*, 58(4), 425–429. <https://doi.org/10.1016/j.jclinepi.2004.10.006>
- Alnawaiseh, M. A. L. I. (2013). The extent of applying strategic management accounting tools in Jordanian banks. *International Journal of Business and Management*, 8(19), 32–44. <https://doi.org/10.5539/ijbm.v8n19p32>
- Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2007). *Management control systems* (12.^a ed.). McGraw-Hill.
- Areias, G. P. C. (2016). *Dos instrumentos de gestão à tomada de decisão: Evidências na estrutura empresarial do Alto Minho* [Dissertação de mestrado, Escola Superior de Tecnologia e Gestão, Instituto Politécnico de Viana do Castelo]. Repositório Científico do Instituto Politécnico de Viana do Castelo. <http://hdl.handle.net/20.500.11960/1665>

- Auzair, S. M., & Langfield-Smith, K. (2005). The effect of service process type, business strategy and life cycle stage on bureaucratic MCS in service organizations. *Management Accounting Research*, 16(4), 399–421. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2005.04.003>
- Balreira, E. C. M. (2013). *Contabilidade de gestão estratégica: Evidência na região de Aveiro* [Dissertação de mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração, Universidade de Aveiro]. Repositório Institucional da Universidade de Aveiro. <http://hdl.handle.net/10773/12113>
- Berthelot, S., & Morrill, J. (2016). Management control systems and the presence of a full-time accountant: An empirical study of small and medium sized enterprises (SMEs). *Advances in Management Accounting*, 27, 207–242. <https://doi.org/10.1108/S1474-787120160000027006>
- Borges, A., & Rodrigues, J. A. (2014). *Contabilidade e finanças para a gestão* (5.^a ed.). Áreas Editora.
- Bryman, A. (2016). *Social research methods* (5.^a ed.). Oxford University Press. <https://books.google.pt>
- Caiado, A. C. P. (2012). *Contabilidade analítica e de gestão* (7.^a ed.). Áreas Editora.
- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: Findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2–3), 127–168. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00027-7](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00027-7)
- Chenhall, R. H., & Langfield-Smith, K. (1998). Adoption and benefits of management accounting practices: An Australian study. *Management Accounting Research*, 9(1), 1–19. <https://doi.org/10.1006/mare.1997.0060>
- Coutinho, C. P. (2011). *Metodologia de investigação em ciências sociais e humanas: Teoria e prática*. Edições Almedina.
- Crespo, N. F., Rodrigues, R., Samagaio, A., & Silva, G. M. (2019). The adoption of management control systems by start-ups: Internal factors and context as determinants. *Journal of Business Research*, 101, 875–884. <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2018.11.020>

- Davila, T. (2005). An exploratory study on the emergence of management control systems: formalizing human resources in small growing firms. *Accounting, Organizations and Society*, 30(3), 223–248. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2004.05.006>
- Decreto-Lei n.º 372/2007 do Ministério da Economia e da Inovação. (2007). Diário da República: I série, nº213. <https://dre.pt/application/file/a/629347>
- Diário de Aveiro. (2020a, março 12). *257 PME do distrito de Aveiro distinguidas pela excelência*. <https://www.diarioaveiro.pt/noticia/54526>
- Diário de Aveiro. (2020b, dezembro 31). *1500 maiores empresas de Aveiro*.
- Dias, B. S. M. M. (2012). *As novas tecnologias de informação e comunicação na contabilidade e a sua contribuição para a tomada de decisão* [Dissertação de mestrado, Faculdade de Ciências Sociais e Humanas, Universidade da Beira Interior]. Repositório Digital da Universidade da Beira Interior. <http://hdl.handle.net/10400.6/3006>
- Dossi, A., & Patelli, L. (2010). You learn from what you measure: Financial and non-financial performance measures in multinational companies. *Long Range Planning*, 43(4), 498–526. <https://doi.org/10.1016/j.lrp.2010.01.002>
- Driver, M. (2001). Activity-based costing: A tool for adaptive and generative organizational learning? *The Learning Organization*, 8(3), 94–105. <https://doi.org/10.1108/09696470110391239>
- Dropulić, I. (2013). The effect of contingency factors on management control systems: A study of manufacturing companies in Croatia. *Economic Research-Ekonomska Istrazivanja*, 26, 369–382. <https://doi.org/10.1080/1331677X.2013.11517657>
- Ekman, A., & Litton, J. E. (2007). New times, new needs: E-epidemiology. *European Journal of Epidemiology*, 22(5), 285–292. <https://doi.org/10.1007/s10654-007-9119-0>
- Epstein, M., & Manzoni, J. F. (1998). Implementing corporate strategy: From tableaux de bord to balanced scorecards. *European Management Journal*, 16(2), 190–203. [https://doi.org/10.1016/S0263-2373\(97\)00087-X](https://doi.org/10.1016/S0263-2373(97)00087-X)

- Faria, A. R., Trigueiros, D., & Ferreira, L. (2012). Costing and management control practices in the Algarve hotel sector. *Tourism & Management Studies*, 8, 100–107. <https://tmstudies.net/index.php/ectms/article/view/367>
- Fernandes, A. B., Baptista, N. A., & Nogueira, S. (2015, fevereiro 4-6). *Os sistemas de controlo de gestão nas empresas de sectores tradicionais na região de Trás os Montes* [Comunicação apresentada]. XXV Jornadas Hispano Lusas de Gestión Científica, Ourense, Espanha. <http://hdl.handle.net/10198/11771>
- Fernandes, J. E. C. (2018). *Controlo de gestão e avaliação de desempenho em startups* [Dissertação de mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração, Instituto Politécnico do Porto]. Repositório Científico do Instituto Politécnico do Porto. <http://hdl.handle.net/10400.22/12934>
- Ferreira, A. (2017). Sistemas de medição do desempenho e o balanced scorecard. Em M. J. Major & R. Vieira (Eds.), *Contabilidade e controlo de gestão: Teoria, metodologia e prática* (2.^a ed., pp. 349–379). Escolar Editora.
- Ferreira, L., & Sarmento, M. (2017). Da investigação quantitativa em contabilidade: Investigação por inquérito. Em M. J. Major & R. Vieira (Eds.), *Contabilidade e controlo de gestão: Teoria, metodologia e prática* (2.^a ed., pp. 173–214). Escolar Editora.
- Fleming, C. M., & Bowden, M. (2009). Web-based surveys as an alternative to traditional mail methods. *Journal of Environmental Management*, 90(1), 284–292. <https://doi.org/10.1016/j.jenvman.2007.09.011>
- Franco, V. S., Morais, A. I., Oliveira, Á. V. de, Major, M. J., Serrasqueiro, R., Jesus, M. A. de, & Oliveira, B. de J. (2007). *Temas de contabilidade de gestão: Gestão orçamental e medidas financeiras de avaliação do desempenho* (2.^a ed.). Livros Horizonte.
- Freire, A. (2004). *Estratégia: Sucesso em Portugal*. Editorial Verbo.
- Fricke, R. D., & Schonlau, M. (2012). Advantages and disadvantages of internet research surveys: Evidence from the literature. *Field Methods*, 14(4), 347–367. <https://doi.org/10.1177/152582202237725>

- Gelder, M. M. H. J. V., Bretveld, R. W., & Roeleveld, N. (2010). Web-based questionnaires: The future in epidemiology? *American Journal of Epidemiology*, 172(11), 1292–1298. <https://doi.org/10.1093/aje/kwq291>
- Gonçalves, T. A. S. (2009). *O controlo de gestão nas PME portuguesas: Uma abordagem contingencial* [Dissertação de mestrado, Faculdade de Ciências Sociais e Humanas, Universidade da Beira Interior]. Repositório Digital da Universidade da Beira Interior. <http://hdl.handle.net/10400.6/2946>
- Gregório, J. F. D. (2016). *Sistemas de controlo de gestão e internacionalização nas PME's portuguesas* [Dissertação de mestrado, Instituto Superior de Economia e Gestão, Universidade Técnica de Lisboa]. Repositório Institucional da Universidade de Lisboa. <http://hdl.handle.net/10400.5/13160>
- Gumbus, A., & Lussier, R. N. (2006). Entrepreneurs use a balanced scorecard to translate strategy into performance measures. *Journal of Small Business Management*, 44(3), 407–425. <https://doi.org/10.1111/j.1540-627X.2006.00179.x>
- Gunasekaran, A., & Sarhadi, M. (1998). Implementation of activity-based costing in manufacturing. *International Journal of Production Economics*, 56–57, 231–242. [https://doi.org/10.1016/S0925-5273\(97\)00139-4](https://doi.org/10.1016/S0925-5273(97)00139-4)
- Herath, S. K. (2007). A framework for management control research. *Journal of Management Development*, 26(9), 895–915. <https://doi.org/10.1108/02621710710819366>
- Hill, M. M., & Hill, A. (2009). *Investigação por questionário* (2.^a ed.). Edições Sílabo.
- INE. (2021). *Instituto nacional de estatística*. <https://www.ine.pt>
- Jensen, M. C. (2001). Corporate budgeting is broken: Let's fix it. *Harvard Business Review*, 79(10), 94–101. <https://doi.org/10.2139/ssrn.321520>
- Jordan, H., Neves, J. C. das, & Rodrigues, J. A. (2015). *O controlo de gestão: Ao serviço da estratégia e dos gestores* (10.^a ed.). Áreas Editora.
- Joshi, P. L. (2001). The international diffusion of new management accounting practices: The case of India. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 10(1), 85–109. [https://doi.org/10.1016/S1061-9518\(01\)00037-4](https://doi.org/10.1016/S1061-9518(01)00037-4)

- Kaplan, R. S., & Anderson, S. R. (2007). *Time driven activity-based costing: A simpler and more powerful path to higher profits*. Harvard Business School Press. <https://books.google.pt>
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1992). The balanced scorecard: Measures that drive performance. *Harvard Business Review*, 70(1), 71–79. <https://hbr.org/1992/01/the-balanced-scorecard-measures-that-drive-performance-2>
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). Linking the balanced scorecard to strategy. *California Management Review*, 39(1), 53–79. <https://doi.org/10.2307/41165876>
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1997). *A estratégia em ação: Balanced scorecard* (21.^a ed.). Editora Campus. <https://books.google.pt>
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2001). *The strategy-focused organization: How balanced scorecard companies thrive in the new business environment*. Harvard Business School Press. <https://books.google.pt>
- Kaplowitz, M. D., Hadlock, T. D., & Levine, R. (2004). A comparison of web and mail survey response rates. *Public Opinion Quarterly*, 68(1), 94–101. <https://doi.org/10.1093/poq/nfh006>
- Kroth, P. J., McPherson, L., Leverage, R., Pace, W., Daniels, E., Rhyne, R. L., & Williams, R. L. (2009). Combining web-based and mail surveys improves response rates: A PBRN study from PRIME net. *Annals of Family Medicine*, 7(3), 245–248. <https://doi.org/10.1370/afm.944>
- Langfield-Smith, K. (1997). Management control systems and strategy: A critical review. *Accounting, Organizations and Society*, 22(2), 207–232. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(95\)00040-2](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(95)00040-2)
- Lau, C. M. (2011). Nonfinancial and financial performance measures: How do they affect employee role clarity and performance? *Advances in Accounting*, 27(2), 286–293. <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2011.07.001>
- Laverty, J., & Demeestère, R. (1993). *Controlo de gestão: Nas empresas industriais*. Lidel - Edições Técnicas.

- Libby, T., & Lindsay, R. M. (2010). Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice. *Management Accounting Research*, 21(1), 56–75. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2009.10.003>
- Lopes, F. M. (2018). *Práticas de controlo de gestão nas grandes empresas de Cabo Verde - Ilha de Santiago* [Dissertação de mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração, Instituto Politécnico de Lisboa]. Repositório Científico do Instituto Politécnico de Lisboa. <http://hdl.handle.net/10400.21/11873>
- Lourenço, H. S. R. (2011). *Os sistemas de controlo de gestão adoptados pelas startups portuguesas e seus determinantes* [Dissertação de mestrado, Instituto Superior de Economia e Gestão, Universidade Técnica de Lisboa]. Repositório Institucional da Universidade de Lisboa. <http://hdl.handle.net/10400.5/4346>
- Magalhães, F. M. de, Oliveira, C. T. de, & Silva, E. S. (2017). *Estatística descritiva aplicada à gestão: Análise exploratória de dados*. Vida Económica.
- Major, M. J., & Vieira, R. (2017). Activity-based costing/management. Em M. J. Major & R. Vieira (Eds.), *Contabilidade e controlo de gestão: Teoria, metodologia e prática* (2.^a ed., pp. 297–329). Escolar Editora.
- Makrigiannakis, G., & Soteriades, M. (2007). Management accounting in the hotel business: The case of the Greek hotel industry. *International Journal of Hospitality and Tourism Administration*, 8(4), 47–76. https://doi.org/10.1300/J149v08n04_03
- Marcão, V. F. L. G. (2011). *Estudo do controlo de gestão e do papel do controller nas empresas de média dimensão em Portugal* [Dissertação de mestrado não publicada]. Instituto Superior de Contabilidade e Administração, Instituto Politécnico de Coimbra.
- Marôco, J. (2021). *Análise estatística com o SPSS Statistics* (8.^a ed.). ReportNumber
- Martins, C. L. C. (2001). *O controlo de gestão e a contabilidade*. Vislis Editores.
- Mata, C., Gonçalves, S., & Brites, R. (2004, fevereiro 4-6). *A visão estratégica do ABC* [Comunicação apresentada]. XIV Jornadas Luso Espanholas de Gestão Científica, Ponta Delgada, Açores, Portugal. <http://hdl.handle.net/10400.26/19186>

- Mata, C. M. S. da. (2007). *Práticas de controlo de gestão nas cooperativas de consumo* [Dissertação de mestrado, Instituto Superior de Ciências do Trabalho e da Empresa, Instituto Universitário de Lisboa]. Repositório Institucional do Instituto Superior de Ciências do Trabalho e da Empresa. <http://hdl.handle.net/10071/1337>
- McCabe, S. E. (2004). Comparison of web and mail surveys in collecting illicit drug use data: A randomized experiment. *Journal of Drug Education*, 34(1), 61–72. <https://doi.org/10.2190/4HEY-VWXL-DVR3-HAKV>
- Monteiro, C. A. D. F. (2013). A contabilidade de gestão nas empresas de grande dimensão de Cabo Verde. *Revista Portuguesa de Contabilidade*, 3(10), 1–24. <https://core.ac.uk/reader/38682303>
- Moore, K., & Yuen, S. (2001). Management accounting systems and organizational configuration: A life-cycle perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 26(4–5), 351–389. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(00\)00040-4](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(00)00040-4)
- Mortaji, S. T. H., Bagherpour, M., & Mazdeh, M. M. (2013). Fuzzy time-driven activity-based costing. *Engineering Management Journal*, 25(3), 63–73. <https://doi.org/10.1080/10429247.2013.11431983>
- Neely, A., Bourne, M., & Adams, C. (2003). Better budgeting or beyond budgeting? *Measuring Business Excellence*, 7(3), 22–28. <https://doi.org/10.1108/13683040310496471>
- Neves, J. C. das. (2005). *Avaliação e gestão da performance estratégica da empresa*. Texto Editores.
- Norreklit, H. (2000). The balance on the balanced scorecard: A critical analysis of some of its assumptions. *Management Accounting Research*, 11(1), 65–88. <https://doi.org/10.1006/mare.1999.0121>
- Nunes, C. R. (2009). *O controlo de gestão na hotelaria portuguesa* [Dissertação de mestrado, Instituto Superior de Ciências do Trabalho e da Empresa, Instituto Universitário de Lisboa]. Repositório Institucional do Instituto Superior de Ciências do Trabalho e da Empresa. <http://hdl.handle.net/10071/2014>
- Oliveira, E. R. de, & Ferreira, P. (2014). *Métodos de investigação: Da interrogação à descoberta científica*. Vida Económica.

- Otley, D. (1999). Performance management: A framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, 10(4), 363–382. <https://doi.org/10.1006/mare.1999.0115>
- 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>
- Pallant, J. (2007). *SPSS: Survival manual*. McGraw-Hill.
- Pavlatos, O. (2021). Drivers of management control systems in tourism start-ups firms. *International Journal of Hospitality Management*, 92, 1–9. <https://doi.org/10.1016/j.ijhm.2020.102746>
- Pavlatos, O., & Paggios, I. (2009). Management accounting practices in the Greek hospitality industry. *Managerial Auditing Journal*, 24(1), 81–98. <https://doi.org/10.1108/02686900910919910>
- Pires, A. P. de O. (2011). *Análise do sistema de planeamento e controlo de gestão nas PME's Excelência 2010 do distrito de Aveiro* [Dissertação de mestrado não publicada]. Instituto Superior de Contabilidade e Administração, Instituto Politécnico de Coimbra.
- Pires, N. R. (2020, janeiro 28). *A importância estratégica do Porto de Aveiro para o desenvolvimento regional*. Notícias de Aveiro. <https://www.noticiasdeaveiro.pt/a-importancia-estrategica-do-porto-de-aveiro-para-o-desenvolvimento-regional/>
- PORDATA. (2021). *Portal da base de dados de Portugal contemporâneo*. <https://www.pordata.pt>
- Quesado, P. R., & Rodrigues, L. L. (2009). Factores determinantes na implementação do balanced scorecard em Portugal. *Revista Universo Contábil*, 5(4), 94–115. <https://doi.org/10.4270/ruc.2009433>
- Ramos, M. M., & Hidalgo, F. G. (2003). From diagnostic to interactive style of management control. *Management Research News*, 26(5), 21–31. <https://doi.org/10.1108/01409170310783448>

- Reis, F. L. dos. (2010). *Como elaborar uma dissertação de mestrado segundo Bolonha*. Pactor.
- Revista Cargo. (2020, março 25). *Porto de Aveiro atingiu, em Janeiro, a sua maior quota nacional de sempre (6,4%)*. <https://revistacargo.pt/porto-de-aveiro-atingiu-em-janeiro-a-sua-maior-quota-nacional-de-sempre-64/>
- Rodrigues, J. A., & Simões, A. M. (2009). *Descentralizar e responsabilizar por resultados: A organização em centros de responsabilidade*. Áreas Editora.
- Rodrigues, J., & Reis, H. (2015). *Gestão orçamental* (2.^a ed.). Escolar Editora.
- Rompho, N. (2011). Why the balanced scorecard fails in SMEs: A case study. *International Journal of Business and Management*, 6(11), 39–46. <https://doi.org/10.5539/ijbm.v6n11p39>
- Santos, L. L., Gomes, C., & Arroteia, N. (2010, setembro 23-24). *Determinantes da contabilidade de gestão nas unidades hoteleiras de Portugal* [Comunicação apresentada]. XIV Encontro AECA, Coimbra, Portugal. <http://hdl.handle.net/10400.8/1219>
- Schaefer, D. R., & Dillman, D. A. (1998). Development of a standard e-mail methodology: Results of an experiment. *Public Opinion Quarterly*, 62(3), 378–397. <https://doi.org/10.1086/297851>
- Silva, S. P. M. da. (2018). *O controlo de gestão e o desempenho organizacional: Estudo de caso: a relação da sua dependência no setor empresarial* [Dissertação de mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração, Instituto Politécnico do Porto]. Repositório Científico do Instituto Politécnico do Porto. <http://hdl.handle.net/10400.22/13003>
- Simões, J. M. A. (2015). *As tecnologias da informação e comunicação na contabilidade: Estudo de caso* [Dissertação de mestrado, Faculdade de Ciências Sociais e Humanas, Universidade da Beira Interior]. Repositório Digital da Universidade da Beira Interior. <http://hdl.handle.net/10400.6/6562>
- Sousa, M. J., & Baptista, C. S. (2011). *Como fazer investigação, dissertações, teses e relatórios segundo Bolonha*. Pactor.

- Sulaiman, M. B., Nazli Nik Ahmad, N., & Alwi, N. (2004). Management accounting practices in selected Asian countries: A review of the literature. *Managerial Auditing Journal*, 19(4), 493–508. <https://doi.org/10.1108/02686900410530501>
- Szychta, A. (2002). The scope of application of management accounting methods in Polish enterprises. *Management Accounting Research*, 13(4), 401–418. <https://doi.org/10.1006/mare.2002.0198>
- Trindade, A. L. (2020). *Controlo de gestão nas PME do distrito de Portalegre* [Dissertação de Mestrado, Escola Superior de Tecnologia e Gestão, Instituto Politécnico de Portalegre]. Repositório do Instituto Politécnico de Portalegre. <http://hdl.handle.net/10400.26/35230>
- Veiga, J. F. P. C. (2008). *Control de la gestión empresarial* (7.^a ed.). Esic Editorial. <https://books.google.pt>
- Vicente, C. C. da S. (2007). *Estudo da mudança das práticas de controlo de gestão em Portugal* [Dissertação de mestrado, Instituto Superior de Ciências do Trabalho e da Empresa, Instituto Universitário de Lisboa]. Repositório Institucional do Instituto Superior de Ciências do Trabalho e da Empresa. <http://hdl.handle.net/10071/677>
- Wyatt, J. C. (2000). When to use web-based surveys. *Journal of the American Medical Informatics Association*, 7(4), 426–430. <https://doi.org/10.1136/jamia.2000.0070426>
- Zuidegeest, M., Hendriks, M., Koopman, L., Spreeuwenberg, P., & Rademakers, J. (2011). A comparison of a postal survey and mixed-mode survey using a questionnaire on patients experiences with breast care. *Journal of Medical Internet Research*, 13(3), 1–13. <https://doi.org/10.2196/jmir.1241>

Apêndice A – Questionário enviado às empresas

Os instrumentos de controlo de gestão nas maiores empresas do distrito de Aveiro

O presente questionário tem como principal objetivo compreender a utilização dos instrumentos de controlo de gestão nas maiores empresas do distrito de Aveiro, baseado num *ranking* publicado pelo Diário de Aveiro, em 31/12/2020. A duração aproximada de preenchimento é de 10 minutos.

Informo que está garantida a total confidencialidade dos dados fornecidos uma vez que as respostas se destinam, exclusivamente, a tratamento estatístico para fins académicos. Pedem-se, assim, o maior rigor e sinceridade no seu preenchimento.

Este trabalho será publicado brevemente, ficando disponível na biblioteca do ISCA-UA, no repositório institucional da Universidade de Aveiro (RIA) e no Repositório Científico de Acesso Aberto de Portugal (RCAAP), para consulta. Caso necessite de algum esclarecimento adicional, por favor, não hesite em contactar-me através deste *e-mail*.

Parte I: Caracterização da organização

* Quantos anos de atividade tem a sua organização?

* Quantos colaboradores trabalham na sua organização? (dados reportados a 31/12/2020) (*Inclua todos os trabalhadores, independentemente do vínculo laboral*)

Escolher uma das seguintes respostas

- < 10
- ≥ 10 e < 50
- ≥ 50 e < 250
- ≥ 250

* Qual o volume de negócios da sua organização? (dados reportados a 31/12/2020)

Escolher uma das seguintes respostas

- < 2 milhões
- ≥ 2 milhões e < 10 milhões
- ≥ 10 milhões e < 50 milhões
- ≥ 50 milhões

* Qual a área de atividade da sua organização? (Por favor, selecione a área de atividade predominante/principal)

Escolher uma das seguintes respostas. Se selecionar a opção 'Outro', por favor especifique a sua escolha utilizando o respetivo campo de texto

- Agricultura, Silvicultura e Pescas
- Comércio
- Construção e Imobiliário
- Indústria
- Serviços
- Transportes
- Turismo
- Outro:

Parte II: Caracterização do controlo de gestão da organização

* A sua organização utiliza instrumentos formais de controlo de gestão? (ex.: organograma, orçamento, controlo orçamental, indicadores (não) financeiros, entre outros)

Escolher uma das seguintes respostas

- Sim
- Não

Se responder 'Não' à questão 'A sua organização utiliza instrumentos formais de controlo de gestão?', então:

* Neste caso, está prevista a implementação de instrumentos formais de controlo de gestão a curto prazo (dentro de um ano)?

Escolher uma das seguintes respostas

- Sim
- Não

* Qual a importância que os seguintes fatores tiveram na decisão de não implementar a utilização de instrumentos formais de controlo de gestão?

Classificação de acordo com a seguinte escala: Sem importância (1) - Pouca importância (2) - Importância média (3) - Importante (4) - Muito importante (5)

Custos elevados de novos softwares

Custos globais de implementação dos instrumentos
Incompatibilidades com outros sistemas/práticas de informação de gestão
Conservadorismo da gestão de topo
Rejeição à introdução de novas tecnologias
Preocupação com o potencial impacto ao nível do emprego
Necessidade de compromisso com fornecedores de *software*
Preocupação com a queda da moral dos colaboradores, resultante da mudança
O controlo de gestão não ser encarado como fundamental
Não contribui com melhorias significativas para a gestão da organização
Dificuldade de mudança devido à falta de colaboradores qualificados
Processo de mudança demasiado longo

Indique, se desejar, outros fatores relevantes para a decisão de não implementar instrumentos formais de controlo de gestão na sua organização.

Passar para a Parte III – Caracterização pessoal e profissional e Parte IV – Observações

Se responder ‘Sim’ à questão ‘A sua organização utiliza instrumentos formais de controlo de gestão?’, então:

* Há quantos anos a sua organização utiliza instrumentos formais de controlo de gestão?

* A sua organização possui um departamento específico de controlo de gestão?

Escolher uma das seguintes respostas

- Sim
 Não

Se responder ‘Sim’ à questão ‘A sua organização possui um departamento específico de controlo de gestão?’, então (e continua com o restante questionário):

* Quantos colaboradores tem o departamento?

Se responder ‘Não’ à questão ‘A sua organização possui um departamento específico de controlo de gestão?’, então (e continua com o restante questionário):

* Qual a importância que os seguintes fatores tiveram na implementação de instrumentos formais de controle de gestão na sua organização?

Classificação de acordo com a seguinte escala: Sem importância (1) - Pouca importância (2) - Importância média (3) - Importante (4) - Muito importante (5)

- Exigências de divulgação por parte da contabilidade
- Existência de novos *softwares*
- Existência de novos instrumentos de controle de gestão
- Percepção da administração/gestão de que era necessário mudar
- Necessidade de alterações na informação de gestão
- Alterações nas condições de mercado
- Alterações na estrutura organizacional
- Alterações nas políticas e estratégias de gestão
- Alterações na dimensão da organização
- Aumento da competitividade relativamente a outras organizações
- Disponibilidade de colaboradores com as competências apropriadas
- Disponibilidade de recursos para investir em novas tecnologias de informação
- Observação de alterações em outras organizações
- Necessidade de melhorar a eficiência e a produtividade
- Influência dos consultores externos
- Sugestão do auditor/revisor oficial de contas/contabilista certificado
- Alterações na estratégia relativamente aos fornecedores
- Alterações das exigências por parte dos clientes
- Necessidade de evitar fraudes e erros não intencionais
- Necessidade de influenciar comportamentos para o alcance das metas e objetivos
- Apoio ao controle de risco e ao *compliance*
- Apoio aos procedimentos de controle interno

Indique, se desejar, outros fatores que tiveram importância na implementação de instrumentos formais de controle de gestão na sua organização.

* Quais dos seguintes instrumentos formais de controle de gestão são utilizados na sua organização?

Classificação de acordo com a seguinte escala: Sim - Não - Não conheço

- Indicadores financeiros
- Indicadores não financeiros

Organograma
Orçamento
Controlo orçamental
Plano operacional
Centros de responsabilidade
Avaliação de desempenho
Preços de transferência interna
Custeio baseado nas atividades/Activity based costing (ABC)
Tableau de Bord
Balanced Scorecard
Contabilidade de gestão estratégica

Indique, se desejar, outros instrumentos formais de controlo de gestão que são utilizados na sua organização.

Se responder 'Sim' à questão 'Quais dos seguintes instrumentos formais de controlo de gestão são utilizados na sua organização?', então (responde só consoante os instrumentos que utiliza):

Considerando os instrumentos formais de controlo de gestão utilizados, qual o seu grau de importância para a sua organização?

Classificação de acordo com a seguinte escala: Sem importância (1) - Pouca importância (2) - Importância média (3) - Importante (4) - Muito importante (5)

Indicadores financeiros
Indicadores não financeiros
Organograma
Orçamento
Controlo orçamental
Plano operacional
Centros de responsabilidade
Avaliação de desempenho
Preços de transferência interna
Custeio baseado nas atividades/Activity based costing (ABC)
Tableau de Bord
Balanced Scorecard

Contabilidade de gestão estratégica

* Quais as aplicações de tecnologias de informação que a sua organização utiliza como suporte aos instrumentos formais de controlo de gestão?

Classificação de acordo com a seguinte escala: Utilizo - Não utilizo - Não conheço

Microsoft Word ou outro semelhante

Microsoft Excel ou outro semelhante

Microsoft Access ou outro semelhante

Data Warehouse

Intalio

PHC CS

BSC Quidgest

Bizagi

Oracle Hyperion

SAP Business Objects

IBM Cognos

SAS

Software AG

Tibco

QlikTech

MicroStrategy

Indique, se desejar, outras aplicações de tecnologias de informação que a sua organização utiliza como suporte aos instrumentos formais de controlo de gestão.

* Qual o grau de importância, para a sua organização, dos seguintes benefícios resultantes da utilização de instrumentos formais de controlo de gestão?

Classificação de acordo com a seguinte escala: Sem importância (1) - Pouca importância (2) - Importância média (3) - Importante (4) - Muito importante (5)

Maior controlo de custos

Otimização da produção

Crescimento do volume de negócios

Maior quota de mercado

Maior qualidade dos processos

Alcance dos objetivos organizacionais
Alinhamento com a estratégia
Cumprimento de prazos de entrega de produtos e serviços
Desenvolvimento de novos produtos
Melhoria da *performance* financeira e da liquidez
Aumento da satisfação dos clientes
Aumento do empenho e envolvimento dos colaboradores
Dinamização da comunicação interna e partilha de informação
Maior rigor na informação de gestão
Acompanhamento dos fatores críticos de sucesso
Monitorização e avaliação do desempenho individual e coletivo
Identificação de responsabilidades

Indique, se desejar, outros benefícios resultantes da utilização de instrumentos formais de controlo de gestão na sua organização.

* Que importância tiveram os seguintes obstáculos, durante a implementação de instrumentos formais de controlo de gestão na sua organização?

Classificação de acordo com a seguinte escala: Sem importância (1) - Pouca importância (2) - Importância média (3) - Importante (4) - Muito importante (5)

Custos elevados de novos *softwares*
Custos globais de implementação dos instrumentos
Incompatibilidades com outros sistemas/práticas de informação de gestão
Conservadorismo da gestão de topo
Rejeição à introdução de novas tecnologias
Preocupação com o potencial impacto ao nível do emprego
Necessidade de compromisso com fornecedores de *software*
Preocupação com a queda da moral dos colaboradores, resultante da mudança
O controlo de gestão não ser encarado como fundamental
Não contribui com melhorias significativas para a gestão da organização
Dificuldade de mudança devido à falta de colaboradores qualificados
Processo de mudança demasiado longo

Indique, se desejar, outros obstáculos verificados durante a implementação de instrumentos formais de controlo de gestão na sua organização.

* Qual o seu grau de concordância relativamente às seguintes afirmações?

Classificação de acordo com a seguinte escala: Discordo totalmente (1) - Discordo parcialmente (2) - Não concordo nem discordo (3) - Concordo parcialmente (4) - Concordo totalmente (5)

Os objetivos da organização são de natureza diversa, pelo que, os instrumentos de controlo de gestão não se referem apenas à dimensão financeira;

A descentralização das decisões e a delegação da autoridade são condições do exercício de controlo de gestão;

O controlo de gestão organiza a convergência de interesses entre cada divisão ou setor, e a organização no seu todo;

Os instrumentos formais de controlo de gestão são concebidos com vista à ação e não apenas à documentação ou burocracia;

O horizonte do controlo de gestão é, fundamentalmente, o futuro e não apenas o passado;

O controlo de gestão atua mais sobre as pessoas do que sobre os números (tem uma natureza fundamentalmente comportamental);

Os atores da primeira linha no controlo de gestão são muito mais os responsáveis operacionais do que os *controllers*.

Parte III: Caracterização pessoal e profissional

* Idade:

* Sexo:

Escolher uma das seguintes respostas

Feminino

Masculino

* Qual a sua principal função dentro da sua organização?

Escolher uma das seguintes respostas. Se selecionar a opção 'Outro', por favor especifique a sua escolha utilizando o respetivo campo de texto

- Controller
- Administrador/gerente
- Diretor financeiro/responsável financeiro
- Contabilista Certificado
- Entidade externa (serviço de *outsourcing*)
- Outro:

* Há quantos anos trabalha na sua organização?

* Há quantos anos desempenha a função de *controller* (ou compatível com a função de *controller*) na sua organização?

* Qual o seu último grau de formação académica concluído?

Escolher uma das seguintes respostas. Se selecionar a opção 'Outro', por favor especifique a sua escolha utilizando o respetivo campo de texto

- Licenciatura
- Mestrado
- Doutoramento
- Outro:

Parte IV: Observações

Se existir alguma situação que não tenha sido abordada, mas que considere relevante partilhar, utilize, por favor, o espaço abaixo para expressar o seu ponto de vista ou apenas para deixar um comentário.

Muito obrigada pela sua colaboração!

Apêndice B – *E-mail* enviado às empresas

Nota prévia: agradeço o encaminhamento deste *e-mail* para o *controller* de gestão da organização ou alguém da área financeira/contabilística que exerça funções compatíveis com a de *controller*. As minhas desculpas pela eventual duplicação deste pedido.

Exmo.(a). Sr.(a),

O meu nome é Bruna Pereira e sou estudante do Mestrado em Contabilidade e Controlo de Gestão no Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro (ISCA-UA).

Neste momento, estou a trabalhar na minha dissertação que tem como principal objetivo compreender a utilização de instrumentos formais de controlo de gestão nas maiores empresas do distrito de Aveiro, com base num *ranking* publicado pelo Diário de Aveiro, em 31/12/2020.

Desta forma, solicito a sua maior disponibilidade no preenchimento de um questionário (duração prevista de 10 minutos) e que deve ser preenchido diretamente através do link abaixo, pelo *controller* da empresa (caso exista) ou por alguém da área financeira/contabilística que exerça funções compatíveis com a de *controller*.

<https://forms.ua.pt/index.php?r=survey/index&sid=558838&lang=pt>

A sua colaboração é fundamental e de extrema importância para a qualidade deste estudo e para o alcance dos seus objetivos pelo que agradeço, desde já, a sua disponibilidade e colaboração.

Com os melhores cumprimentos,

Bruna Pereira