

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E
ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



ISCAL

PRÁTICAS DE CONTROLO DE GESTÃO NAS
GRANDES EMPRESAS DE CABO VERDE –ILHA DE
SANTIAGO

Felismino Moreno Lopes

Versão definitiva

Lisboa, Março de 2018

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E
ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA

PRÁTICAS DE CONTROLO DE GESTÃO NAS
GRANDES EMPRESAS DE CABO VERDE-ILHA DE
SANTIAGO

Felismino Moreno Lopes

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Controlo de Gestão e dos Negócios, realizada sob a orientação científica de Professor Especialista José Santos Pereira.

Constituição do Júri:

Presidente _____ Prof.^a Doutora Maria do Rosário Justino

Arguente _____ Prof.^a Doutora Maria Antunes

Vogal _____ Prof. Especialista José Santos Pereira

Lisboa, Março de 2019

Declaração

Declaro ser o autor desta dissertação, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido (no seu todo ou qualquer das suas partes) a outra instituição de ensino superior para obtenção de um grau académico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas. Mais acrescento que tenho consciência de que o plágio – a utilização de elementos alheios sem referência ao seu autor – constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação da presente dissertação.

Dedicatória

Dedico inteiramente este trabalho à memórias da minha mãe, MARIA MORENO e da minha prima, MARIA DOS REIS MORENO TAVARES. Eternas saudades!

Em homenagem ao meu querido pai, MANUEL LOPES!

Agradecimentos

Devo agradecer a todos e todas, de que uma forma ou outra contribuíram para a realização deste trabalho:

À minha estimada e maravilhosa família exponho ao meu profundo agradecimento por me acreditaram e me darem motivação para continuar e ao mesmo tempo por compreenderem a minha ausência necessária à concretização deste trabalho.

Ao meu querido filho, Guilherme, expresso a minha profunda gratidão por compreender a minha ausência e que eu não podia dar melhor atenção que merece, e sempre se portara da melhor forma possível, tu és um filho fantástico.

Ao meu orientador Professor Especialista José Santos Pereira, pelo facto de ter aceite orientar este trabalho, pelo apoio e as contribuições dadas para a elaboração deste trabalho.

Um agradecimento especial a Doutora Ana Sofia pelo apoio e motivação durante a realização deste trabalho.

Aos meus colegas do mestrado, que conheci nos últimos dois anos letivos, em especial ao Anthony Godinho pelo apoio e sugestão na elaboração do meu pré-projecto de mestrado.

Aos meus colegas e amigos que confiaram e acreditaram em mim, em especial à Indira Brito, pelo apoio e incentivo durante os dois anos do meu percurso académico.

A todas as pessoas das empresas que responderam aos questionários, sem o qual não seria possível a concretização deste trabalho.

E para terminar, e porque sou uma pessoa de fé, a Deus, por me iluminar e me fortalecer a minha fé e confiança, de modo a terminar mais uma etapa do meu sonho.

A todos, o meu muito obrigado!

Resumo

A função de Controlo de Gestão desempenha um papel relevante na capacidade competitiva das empresas, e, por essa razão, merece destaque em qualquer organização de alguma dimensão e complexidade que opere nos dias de hoje. Muitos são os instrumentos à disposição dos gestores para que tomem as decisões de suporte à otimização da *performance* organizacional com a finalidade de contribuir para a melhoria da competitividade das empresas.

Neste sentido, o presente estudo tem como objetivo geral caracterizar as práticas de controlo de gestão nas grandes empresas de Cabo Verde localizadas na ilha de Santiago.

Para o efeito, para a concretização do estudo, procedeu-se à revisão da literatura e estudo empírico através da definição de seis questões de investigação, as quais foram analisadas através das respostas obtidas a partir de um questionário que foi realizado junto de 32 grandes empresas de Cabo Verde localizadas na ilha de Santiago.

De acordo com os resultados obtidos verificou-se, que a grande maioria das empresas inquiridas, ou seja 88% das grandes empresas de Cabo Verde localizadas na ilha de Santiago já utilizam técnicas/práticas no âmbito do controlo de gestão. Os motivos mais importantes para a adoção destas práticas relacionam-se, sobretudo, com a necessidade de influenciar comportamentos para o alcance das metas e objetivos da empresa, necessidade de melhorar a eficiência/produktividade, apoio aos procedimentos de controlo interno, necessidade de evitar fraudes e erros não intencionais, apoio ao controlo do risco e do *compliance* e, exigências de divulgação por parte da contabilidade. Ao nível dos instrumentos mais utilizados, destacam-se a utilização dos orçamentos, utilização dos indicadores financeiros e não financeiros. Os principais fatores inibidores referidos pelos inquiridos que não utilizam estas práticas estão relacionados com alguma dificuldade dos indivíduos em compreender e utilizar novas práticas de controlo de gestão e sistemas de avaliação de desempenho e aos custos elevados dos novos *softwares* de contabilidade.

Palavras-chave: Controlo de gestão, práticas de controlo de gestão nas empresas de Cabo Verde e inquérito.

Abstract

The Management Control function plays a relevant role in the competitive capacity of companies, and for this reason it deserves to be highlighted in any organization of some dimension and complexity that operates today. Many tools are available to managers to make the decisions to support the optimization of organizational *performance* in order to contribute to improving the competitiveness of companies.

In this sense, the present study has as general objective to characterize the practices of management control in the large companies of Cape Verde located in the island of Santiago.

For this purpose, the study was carried out by reviewing the literature and empirical study by defining 6 (six) research questions, which were analyzed through the answers obtained from a questionnaire that was carried out with 32 large companies in Cape Verde located on the island of Santiago.

According to the results obtained, it was verified that the great majority of the companies surveyed, that is, 88% of the large companies of Cape Verde located in the island of Santiago already use techniques / practices in the scope of management control. The most important reasons for the adoption of these practices are related mainly to the need to influence behavior in order to reach the goals and objectives of the company, the need to improve efficiency / productivity, support to internal control procedures, the need to avoid unintentional fraud and error, support for risk control and compliance, and accounting disclosure requirements. At the level of the most used instruments, we highlight the use of budgets, the use of financial and non-financial indicators. The main inhibitory factors reported by respondents who do not use these practices are related to some individuals' difficulty in understanding and using new management control practices and performance appraisal systems and the high costs of new accounting software.

Keywords: Management control, management control practices in Cape Verde companies and survey

Índice

Declaração	IV
Dedicatória	V
Agradecimentos	VI
Resumo	VII
Abstract	VIII
Índice de Figuras	XI
Índice de Tabelas	XII
Índice de Quadros	XIII
Lista de Abreviaturas	XV
Capítulo 1 – INTRODUÇÃO.....	1
1.1. Enquadramento e relevância do tema de investigação.....	1
1.2. Objeto e objetivos da investigação	2
1.3. Metodologia.....	3
1.4. Estrutura da dissertação.....	3
Capítulo 2 - REVISÃO DE LITERATURA.....	5
2.1. Introdução ao controlo de gestão	5
2.2. Conceitos de gestão, planeamento e controlo	8
2.3. Evolução do conceito de controlo de gestão	12
2.4. Motivação, benefícios e obstáculos para a adoção e utilização do controlo de gestão.....	21
2.5. Os Sistemas de Controlo de Gestão	23
2.5.1. Principais conceitos	23
2.5.2. Os Sistemas do Controlo de Gestão vs. Sistemas de Informação para a Gestão.....	25
2.5.3. Tecnologias da informação associadas ao controlo de gestão.....	27
2.6. Os principais instrumentos de controlo de gestão	27
2.6.1. Caracterização dos instrumentos	27
2.6.2. Os instrumentos de pilotagem.....	29
2.6.3. O plano operacional	30
2.6.4. Orçamento e Controlo orçamental	31
2.6.5. <i>Tableaux de bord</i> e o <i>Balanced scorecard</i>	34
2.6.6. <i>Balanced scorecard</i>	36
2.7. Indicadores de performances	40
2.7.1. Indicadores financeiros	41
2.7.2. Indicadores não financeiros	42

2.7.3. Sistema de Custeio Baseado das Atividades	43
2.7.4. <i>Business Process Management</i>	46
Capítulo 3 - CARATERIZAÇÃO GERAL DE CABO VERDE	47
3.1. Caracterização geográfica.....	47
3.2. Enquadramento político e socioeconómico	48
3.3. Contexto Tecnológico.....	50
3.4. O tecido empresarial em Cabo Verde.....	51
Capítulo 4 – MÉTODOS E PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	54
4.1. Objetivos e questões de investigação	54
4.2. Método de pesquisa e técnicas utilizadas.....	55
4.3. Estrutura do questionário	56
4.4. Definição da população e dimensão da amostra	57
4.5. Recolha de dados e técnicas estatísticas utilizadas	58
Capítulo 5 - ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS.....	60
5.1. Caracterização das empresas inquiridas	60
5.2. Utilização de práticas de controlo de gestão	62
5.3. Motivo para a adoção e utilização do controlo de gestão	65
5.4. Instrumentos utilizados no controlo de gestão.....	68
5.5. Importância dos instrumentos de controlo de gestão.....	71
5.6. Tecnologias da informação de suporte aos instrumentos	72
5.7. Influência das práticas de controlo de gestão na produtividade e competitividade das empresas	73
5.8. Obstáculos à utilização das práticas de controlo de gestão.....	75
Conclusão e considerações finais.....	79
Principais conclusões.....	79
Contributo do estudo	81
Limitações do estudo	82
Sugestão investigação futura	82
Referências bibliográficas	84
APÊNDICES.....	90
Apêndice I - Carta, questionário dirigido às empresas e lista de grandes empresas de Cabo Verde.....	91
Apêndice II – Tabelas de frequências relativas	97

Índice de Figuras

Figura 2.1 O controlo interativo.....	7
Figura 2.2 O ciclo da gestão.....	8
Figura 2.3 - Processo de Gestão.....	9
Figura 2.4 Evolução conceito de Controlo de Gestão.....	19
Figura 2.5 Ferramentas do Controlo de Gestão.....	30
Figura 2.6 Fases na elaboração do orçamento.....	32
Figura 2.7 As quatro perspetivas do BSC.....	37
Figura 2.8 Os 4 processos de gestão estratégica de acordo com o BSC.....	40
Figura 3.1 Mapa de Cabo Verde.....	47
Figura 3.2 Distribuição (em %) do volume de negócios em 2015, por Ilha e por ordem decrescente.....	52
Figura 5.1 Setores das empresas inquiridas (em número e percentagem).....	61
Figura 5.2 Número de pessoas empregadas nas empresas inquiridas (em número e percentagem).....	61
Figura 5.3 Volume de negócios das empresas inquiridas (em número e percentagem).....	61
Figura 5.4 Utilização de práticas de controlo de gestão.....	62
Figura 5.5 Utilização das práticas de controlo de gestão por setor de atividade.....	63
Figura 5.6 Tempo em que as empresas efetuam o controlo de gestão.....	63
Figura 5.7 Respondentes que são os responsáveis pelo controlo de gestão na sua empresa.....	64
Figura 5.8 Profissional que desempenha o controlo de gestão na empresas.....	64
Figura 5.9 Número de anos em que o responsável de controlo de gestão desempenha a sua função atual (a) gráfico de frequências absolutas, b) Diagrama de extremos e quartis).....	65
Figura 5.10 Instrumentos de controlo de gestão utilizados pelas empresas.....	68
Figura 5.11 Modo de aplicação do Orçamento.....	69
Figura 5.12 Modo de aplicação de Tableau de Bord.....	70
Figura 5.13 Modo de aplicação de Balanced Scorecard.....	70
Figura 5.14 Tecnologias de informação utilizadas como suportem às práticas de controlo de gestão.....	72
Figura 5.15 Perceção da utilização das práticas de controlo de gestão.....	75

Índice de Tabelas

Tabela 2.1 Diferentes níveis de planeamento	11
Tabela 2.2 Motivações da adoção e utilização das práticas de controlo de gestão.....	21
Tabela 2.3 Exemplos de tecnologias da informação associadas aos instrumentos de controlo de gestão	27
Tabela 5.1 Anos em que o responsável pelo controlo de gestão desempenha a sua função atual.....	65
Tabela 5.2 Motivações para a adoção e utilização do controlo de gestão pelas empresas	67
Tabela 5.3 Importância dos instrumentos de controlo de gestão	71
Tabela 5.4 Fatores que influenciam a produtividade e a competitividade.....	74
Tabela 5.5 Fatores inibidores da utilização das práticas do controlo de gestão	76

Índice de Quadros

Quadro 2.1 Mudanças na envolvente empresarial em termos de custos	45
---	----

Índice de Apêndices

Apêndice I - Carta, questionário dirigido às empresas e lista de grandes empresas de Cabo Verde.....	91
Apêndice II – Tabelas de frequências relativas	97

Lista de Abreviaturas

ABC – *Activity-Based Costing*

ANC- Agência Nacional das Comunicações

BPM- *Business Process Management*

BSC - *Balanced Scorecard*

CAE – Código de Atividade Económica

CBA - Custeio Baseado nas Atividades

EVA - *Economic Value Added*

IAE- Inquérito Anual às Empresas

IDI- *Development Index*

IDE- Índices de Desenvolvimento Económico

INE - CV - Instituto Nacional de Estatística de Cabo Verde

PIB - Produto Interno Bruto

SPSS - *Statistics Packages for Social Sciences*

TIC - Tecnologias de Informação e Comunicação

UIT - *Union internationale des télécommunications*

Capítulo 1 – INTRODUÇÃO

1.1. Enquadramento e relevância do tema de investigação

De acordo com Jordan *et. al.* (2008), a filosofia de Controlo de gestão teve uma considerável expansão desde a década de 60. Atualmente as empresas têm vindo a enfrentar bruscas mudanças no mercado em que atuam, o que as leva à necessidade de evoluírem das práticas de controlo de gestão existentes para uma abordagem contemporânea acerca das suas necessidades reais. Para Anthony e Govindarajan (2007), os gestores precisam de conhecer os pontos fortes e fracos do ambiente interno e as oportunidades e ameaças externas da sua empresa, para implementar ações que permitam o acompanhamento das novas tendências a fim de alcançar os seus objetivos. Por outro lado, para Reis e Rodrigues (2011), as rápidas mudanças ocorridas no meio ambiente a partir da crise petrolífera justificam o interesse no controlo de gestão. Grande parte das empresas passou a desenvolver-se num meio ambiente caracterizado por grande instabilidade, muito complexo e bastante hostil e que passou a exigir um constante aperfeiçoamento dos sistemas de controlo com vista a enfrentar uma concorrência competitiva, decorrente da globalização da economia. O controlo muito ou pouco formalizado (o importante é que exista), é fundamental para assegurar que as atividades de uma empresa se realizem da forma desejada pelos membros da organização (e não por objetivos pessoais) e contribuam para a manutenção e melhoria da posição competitiva e a consecução das estratégias, planos, programas, e operações consentâneos com as necessidades identificadas dos clientes.

Anthony e Govindarajam (1998) recomendam que à medida em que as organizações alcançam uma maior dimensão e complexidade e se realiza uma progressiva descentralização das decisões, é necessário orientar a atuação individual e de cada unidade aos objetivos globais dos membros da administração. Para isso, é imprescindível possuir um conjunto de sistemas e instrumentos de controlo de gestão que promovam a atuação das diferentes pessoas ou grupos, a responderem aos desafios do meio ambiente de forma oportuna e guardando coerência com as diretrizes estabelecidas.

O motivo principal da escolha do tema de investigação enquadra-se no âmbito de outros estudos desenvolvidos sobre as práticas de controlo de gestão nas empresas de Portugal, investigados por Abreu (2010) e Vicente (2007). Surgiu, assim, a ideia e curiosidade de realizar um estudo equivalente, com o intuito de conhecer as práticas de controlo de gestão nas grandes empresas de Cabo Verde, e comparar alguns resultados obtidos do presente estudo com os estudos desenvolvidos pelas autoras supracitadas

em Portugal, e por outro lado consolidar o interesse pela área de estudo do mestrado, o Controlo de Gestão e dos Negócios.

A opção pelo desenvolvimento da investigação unicamente na ilha de Santiago, mais concretamente na cidade da Praia, deve-se ao facto de esta ser a área geográfica com maior concentração de empresas (cerca de 4.233 empresas, de acordo com estudos feitos pelo Instituto Nacional de Estatística de Cabo Verde sobre inquérito anual às empresas – (INE-CV, IAE/2015).

1.2. Objeto e objetivos da investigação

Devido ao facto das organizações estarem em constante mudança, promovendo assim o aumento da incerteza, torna-se fundamental que as organizações apoiem as suas decisões estratégicas no conhecimento profundo do seu desempenho operacional. Assim, os seus gestores necessitam de se preparar com instrumentos de controlo de gestão, técnicas e métodos que possibilitem a tomada de decisão em tempo útil e que minimizem as possibilidades de erro; técnicas essas que devem permitir aos gestores perceber, de uma forma rápida e eficaz, como uma determinada decisão impactará no desempenho da organização, no presente e no futuro. Assim, a realização desta investigação vai ao encontro a estas necessidades, sendo o tema de estudo “PRÁTICAS DE CONTROLO DE GESTÃO NAS GRANDES EMPRESAS EM CABO VERDE”.

Considerando a relevância e a atualidade da temática abordada na dissertação, o presente estudo tem como objetivo principal - Avaliar se as práticas de controlo de gestão nas grandes empresas de Cabo Verde localizada na ilha de Santiago, influenciam a sua produtividade e competitividade e, tem como base a seguinte pergunta de partida:

“As grandes empresas de Cabo Verde recorrem a práticas de controlo de gestão como forma de aumentar a sua produtividade e competitividade?”

Tendo em conta o objetivo principal deste estudo, foram, de igual modo definidos os seguintes objetivos específicos de investigação:

- Analisar as práticas de controlo de gestão nas grandes empresas em Cabo Verde;
- Investigar os fatores que motivaram a adoção destas práticas;
- Identificar os instrumentos de Controlo de Gestão que são adotados pelas grandes empresas de Cabo Verde e a importância para as mesmas;
- Identificar os meios tecnológicos utilizados nas práticas de controlo de gestão;
- Compreender de que forma as práticas de controlo de gestão contribuem para o aumento da produtividade e competitividade;

- Analisar os fatores inibidores à utilização de práticas de controlo de gestão;
- Analisar as semelhanças entre as práticas de controlo de gestão em Cabo Verde e em Portugal (no âmbito desta temática desenvolvida por outros autores em Portugal).

1.3. Metodologia

A metodologia de estudo, baseou-se, numa primeira fase, numa aprofundada revisão de literatura sobre os documentos disponíveis de suporte ao controlo de gestão, nomeadamente, em livros, dissertações, artigos de revistas científicas, artigos de conferências, páginas *Web*, etc., por forma a caracterizar o estado de arte neste domínio. Uma vez que este trabalho se debruçou sobre as grandes empresas de Cabo Verde, através da informação recolhida, elaborou-se uma caracterização geral do país, com o objetivo de destacar os principais aspetos relevantes a nível geográfico, político, económico, social e tecnológico, procedendo-se, desta forma, à descrição do tecido empresarial, ilustrando deste modo, o posicionamento das empresas ao nível das suas atividades, entre outros aspetos indispensáveis. E, por último, foi utilizado o método de inquérito por questionário, pretendendo-se, desta forma, obter informação pertinente junto de grandes empresas de Cabo Verde sobre a utilização do controlo de gestão.

1.4. Estrutura da dissertação

A presente investigação encontra-se organizada em cinco capítulos:

O **primeiro capítulo** destina-se à Introdução, no qual serão abordados o enquadramento e a relevância do tema de investigação, objeto e objetivos da investigação, bem como a metodologia e a estrutura adotada.

No **segundo capítulo** deste estudo será feita a revisão da literatura abordando os principais conceitos de controlo de gestão, apresentando-se também a evolução do conceito de controlo de gestão, motivação, benefícios e obstáculos para a adoção e utilização do controlo de gestão, o sistema de controlo de gestão, as tecnologias da informação associadas ao controlo de gestão e os principais instrumentos de controlo de gestão.

Cabo Verde é o cenário deste estudo pelo que no **terceiro capítulo** será feita uma caracterização geral do país, com o objetivo de destacar os principais aspetos relevantes

a nível geográfico, político, socioeconómico e tecnológico, bem como, uma descrição do tecido empresarial cabo-verdiano.

O **quarto capítulo** contempla os métodos e procedimentos metodológicos de investigação, apresentando-se, os objetivos e questões de investigação, o método de pesquisa e as técnicas utilizadas, a estrutura do questionário, a caracterização da população e a dimensão da amostra. Inclui-se também a recolha de dados e as técnicas de estatísticas utilizadas.

No **quinto capítulo** será feita então a análise e discussão dos resultados.

Depois de desenvolver os cinco capítulos do estudo será feita a conclusão e as considerações finais sobre o estudo. Assim sendo, serão retiradas as principais conclusões do estudo, os contributos do estudo, serão identificadas as limitações do estudo e por fim serão apresentadas sugestões para investigações futuras.

Capítulo 2 - REVISÃO DE LITERATURA

2.1. Introdução ao controlo de gestão

Neste capítulo pretende-se, fundamentalmente, fazer um breve enquadramento teórico dos principais conceitos relacionados ao controlo de gestão, atendendo à sua evolução ao longo do tempo, bem como das suas características mais relevantes, atendendo às primazias da utilização dos sistemas de controlo de gestão, os instrumentos de controlo de gestão, e entre outros aspetos considerados relevantes ao controlo de gestão, na perspetiva da sua contribuição para o desempenho organizacional.

Assim, torna-se importante referir que a realidade empresarial, atualmente, marcada pela globalização dos mercados, competição acrescida, reforma dos estados e pelo rápido avanço tecnológico, levanta questões e coloca novos e complicados problemas à gestão das organizações. Neste sentido, o controlo de gestão exerce um papel preponderante na empresa, ao apoiar os gestores no planeamento, integração, coordenação e controlo das atividades, cada vez mais complexas e exigentes. O processo de gestão das organizações sendo um processo contínuo de tomada de decisões, necessita de um sólido suporte informacional. A obtenção da eficácia dessas decisões pode ser facilitada pela existência de uma área específica na empresa, à qual se delegue a responsabilidade pela coordenação, integração e monitorização desse processo: o controlo de gestão (Araújo, 2015). Assim, o controlo de gestão e a eficácia organizacional estão intimamente ligados, sendo que a eficácia está essencialmente relacionada com o cumprimento das metas e objetivos da organização (Barnard, 1938).

Para Mintzberg (1995), todas as atividades de uma organização conduzem duas exigências fundamentais: a divisão do trabalho em várias tarefas e a coordenação das mesmas a fim de realizar as atividades em questão.

Embora o tema deste trabalho se refira ao controlo de gestão, certo é que não existe controlo de gestão sem primeiro haver de antemão, uma fase de planeamento. Sendo assim, é importante destacar alguns dos passos do planeamento que levam ao controlo de gestão.

De acordo com Abreu (2013), para que o controlo de gestão possa exercer a sua função, numa primeira etapa é necessário que a gestão de topo planeie as orientações estratégicas a seguir, através da identificação dos fatores chave de negócio, pontos fortes e fracos da empresa, devendo estar formalizados no plano estratégico com os

objetivos e estratégias delineadas. Os planos estratégicos normalmente são elaborados para um período de 5 anos.

No que tange ao controlo de gestão, para Anthony e Govindarajan, (2007), este conceito é bastante abrangente e baseia-se em conceitos de estratégia, comportamento organizacional e contabilidade de gestão. Importa assim definir cada um dos conceitos com vista a compreender a sua abrangência.

A estratégia refere-se à direção que uma organização planeia seguir em ordem a atingir as suas metas ou objetivos globais (Anthony & Govindarajan, 2007). Para Robbins (1992), comportamento organizacional refere-se ao estudo sistemático das ações e atitudes das pessoas nas organizações. Numa outra perspetiva, o controlo de gestão pode ser entendido como a “função que visa assegurar que o desenvolvimento das diversas tarefas e atividades, anteriormente planeadas, estão a conseguir que se caminhe ao encontro dos objetivos pré-definidos, permitindo atingir os resultados desejados”. Para estes autores a existência desta função procura o constante aperfeiçoamento do desenvolvimento da atividade da empresa, de forma a conseguir os resultados delineados e a otimizar a utilização dos recursos. (Reis & Rodrigues, 2011).

Anthony e Govindarajan (1998), redefinem o conceito de controlo de gestão, como um processo pelo qual os administradores influenciam os restantes membros da organização na implementação das estratégias, considerando que o controlo envolve atividades como planeamento, coordenação, comunicação e avaliação da informação, decisão e tomada de medidas que influenciam as pessoas a mudar os seus comportamentos.

Jordan *et. al.* (2002) argumentam controlo de gestão como um conjunto de instrumentos que motivam os responsáveis descentralizados a atingirem os objetivos estratégicos da empresa, privilegiando a ação e a tomada de decisão em tempo útil e favorecendo a delegação de autoridade e responsabilização. Assim sendo, esses autores destacam oito princípios básicos:

- ✓ Os instrumentos de controlo de gestão consideram objetivos de natureza financeira e não financeira;
- ✓ Descentralização, delegação e responsabilização;
- ✓ Convergência dos objetivos individuais com os objetivos estratégicos da organização;
- ✓ Os instrumentos de controlo de gestão devem funcionar como catalisadores da ação e não se resumirem a meros documentos ou burocracia;
- ✓ O horizonte é fundamentalmente o futuro e não apenas o passado;
- ✓ Atua primordialmente sobre as pessoas, influenciando os seus comportamentos e menos sobre os números;

- ✓ Engloba um sistema de incentivos e sanções;
- ✓ Os atores de primeira linha são muito mais operacionais do que os “*Controllers*”.

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

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

Simons (1990) conclui na sua pesquisa que os sistemas de controlo de gestão para além de serem importantes na implementação da estratégia, também são relevantes para a formulação da estratégia. Este autor identifica dois tipos de controlo: controlo por diagnóstico e controlo interativo. O *controlo por diagnóstico*, permite verificar se as estratégias delineadas estão a ser alcançadas. A utilização do *controlo interativo* foca as organizações nas suas incertezas ao nível estratégico e não se baseia unicamente na monitorização de resultados (Simons, 1990). O controlo interativo, ilustrado na Figura 2.1, alerta os gestores sobre as ameaças (por exemplo perda de quota de mercado, clientes insatisfeitos), e oportunidades (p. ex.: alterações legislativas favoráveis à abertura de novas áreas de negócio) que podem pôr em causa a presente estratégia, ou seja, permite monitorizar as incertezas estratégicas inerentes à organização. O controlo interativo baseia-se normalmente na informação de carácter não financeiro (Anthony & Govindarajan, 1998).

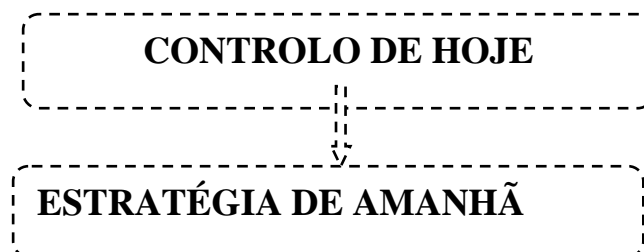


Figura 2.1 O controlo interativo.

Fonte: Adaptado de Anthony e Govindarajan (1998)

A utilização de um controlo de gestão interativo requer a atenção regular a todos os níveis organizacionais, incentivando a aprendizagem organizacional, novas ideias e a emergência de novas estratégias. A escolha do controlo interativo não depende dos

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

Para melhor percebermos com clareza o conceito de controlo de gestão, é importante recorrer às definições de *gestão*, *planeamento* e *controlo*.

2.2. Conceitos de gestão, planeamento e controlo

Cardoso (1997) define o conceito de gestão como as funções de planear, organizar, dirigir e controlar, que estão presentes no desempenho de qualquer responsável independentemente do seu nível hierárquico na organização e área de atuação. Esta sequência, também designada por ciclo da gestão, encontra-se representada na figura seguinte:

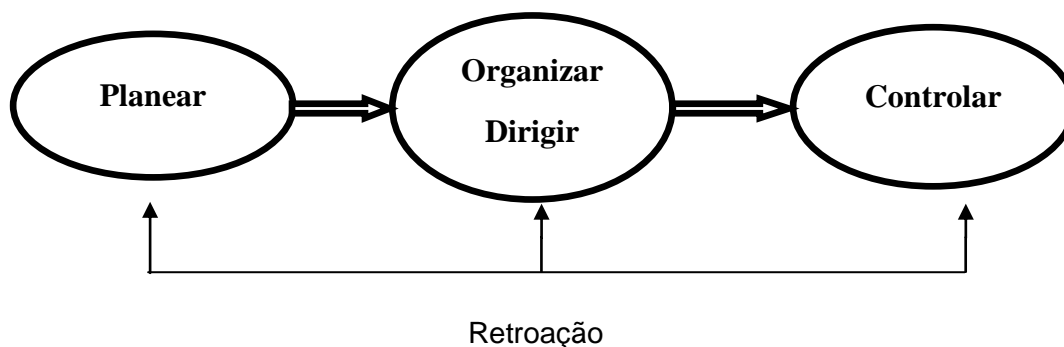


Figura 2.2 O ciclo da gestão.

Fonte: Adaptado de Cardoso (1997, p. 27)

Segundo Mintzberg (1995), a gestão deve ser vista como prática, cuja dinâmica resulta da tríade formada por arte, ciência e habilidade prática. Portanto, a gestão como prática depende da capacidade de análise do gestor, pautada em um conjunto de conhecimento sistemático e formal (ciência); da habilidade prática, que decorre da experiência adquirida por ele no quotidiano do trabalho gestão; e da arte, que decorre da visão do gestor e da sua capacidade criativa (*insights*), direcionadas para um bom desempenho.

Para Reis *et. al.* (2011), a gestão é um conceito que pode ser definido de diversas formas, focando determinados aspetos mais ou menos atuais, podendo ser definida como uma ciência que estuda a condução consistente, racional e sensata dos destinos de uma organização, tenha esta fins lucrativos ou apenas finalidades sociais ou culturais.

De forma mais compreensível, Chiavenato (2000) refere-se à gestão como uma maneira de governar organizações ou parte delas. O esquema que se segue (Figura 2.3), permite observar o que realmente está envolvido num trabalho de gestão, e como uma gestão eficiente e eficaz deverá iniciar com uma clara e cuidada definição dos objetivos para alcançar os bons resultados da organização.

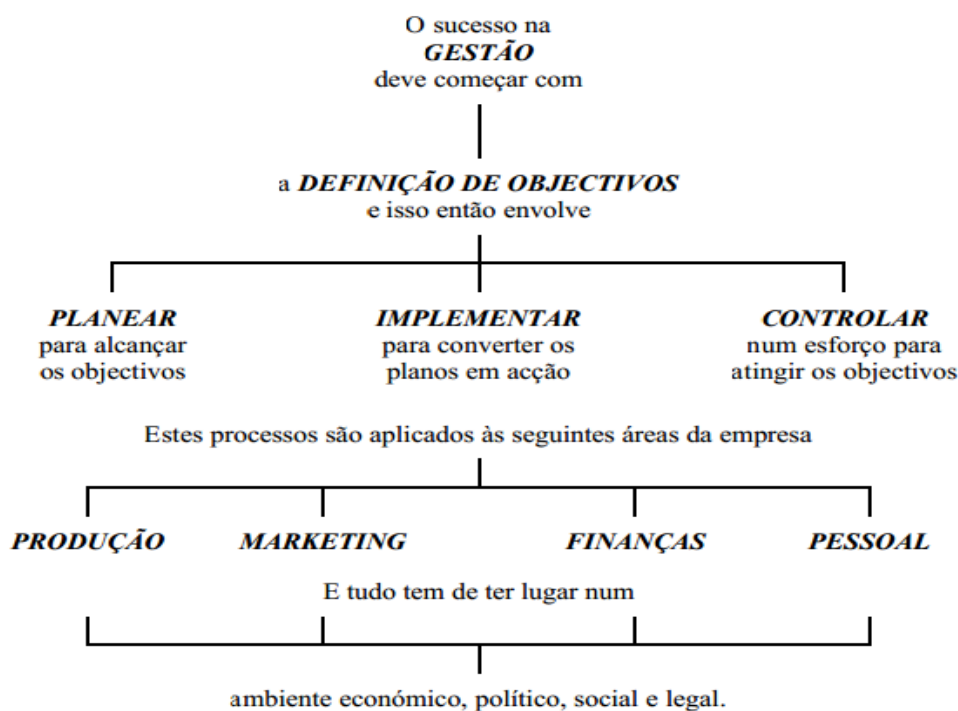


Figura 2.3 Processo de Gestão

Fonte: Santos, s.d.

Conforme referido anteriormente o objetivo deste estudo não é o planeamento, porém, é importante referir que antes de iniciar o controlo de gestão, uma empresa necessita de ter o seu planeamento e a sua estratégia, bem definidos. Assim, o planeamento é a primeira fase da função administrativa, dado que delimita os objetivos que a administração pretende ver cumpridos, bem como a forma de os concretizar. Podemos, então, entender que é o primeiro passo do processo de gestão, seguido da organização, direcção e, finalmente, o controlo, como é referido em Silva (2009).

Todavia, o planeamento envolve um processo, para além da análise e monitorização sistemática do meio envolvente contextual e transaccional (oportunidades e ameaças) e dos pontos fortes e fracos da organização, a definição dos seus objetivos, a formulação da estratégia destinada à sua consecução e o desenvolvimento dos planos, programas e orçamentos tendentes a segurar a integração, coerência e coordenação das atividades. De uma forma mais sintética, pode ser entendida como a função da gestão que clarifica a missão da organização, define os seus objetivos, e formula as estratégias e as táticas mais adequadas à consecução dos objetivos traçados (Santos, 2008).

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

Com base nas definições do planeamento anterior, é importante distingui-lo nos seus três níveis, nomeadamente - o estratégico, o tático e o operacional (Tabela 2.1). Estes diferentes tipos de planeamento têm características diferentes consoante o nível de gestão a que corresponde. Assim, passamos a apresentar estes três tipos de planeamento (Teixeira, 2013).

O *planeamento estratégico*- é um processo que inclui os gestores de topo, uma vez que estes têm a palavra final sobre este tipo de planeamento, e gestores de outros níveis, onde ambos decidem os objetivos, a forma de alcançar os mesmos e a missão de uma organização (Teixeira, 2013).

O *planeamento tático* - é feito ao nível intermédio da gestão, isto é, não exige decisões dos altos cargos da organização e aparece com base nos planos estratégicos delimitados. Aquele envolve apenas algumas áreas e não a organização global. Ou seja, podemos considerar que este tipo de planeamento é feito ao nível dos departamentos (Teixeira, 2013).

No que se refere ao *planeamento operacional* - é basicamente à operação, isto é, às equipas que trabalham em determinado serviço. Este tipo de planeamento é feito a curto prazo e caracteriza-se por uma preocupação com o detalhe e a focalização em uma operação. Em suma, e para percebermos os níveis hierárquicos dos três tipos de planeamento, podemos afirmar que “O planeamento de um departamento da empresa, que é um planeamento tático em relação ao planeamento estratégico geral da

organização é estratégico em relação a cada uma das secções que integram aquele departamento” (Teixeira, 2013).

Tabela 2.1 Diferentes níveis de planeamento

Níveis	Institucional	Tático	Operacional
Amplitude	A empresa como um todo	Uma área específica	Uma tarefa ou operação
Conteúdo	Genérico e sintético	Menos genérico; mais detalhado	Pormenorização e Analítico
Prazo	Longo prazo	Médio prazo	Curto prazo
Grau de Incerteza	Elevado	Não tao elevado	Reduzido

Fonte: Adaptado de Teixeira (2013)

A palavra “controlo” tem origem nas palavras latinas “rotulus”, que significa o papel que num guião o ator tem de seguir e “contra” que significa ser o oposto, representando uma oposição entre dois polos: um papel ligado a um guião e um contra-papel, que monitoriza a aderência do papel ao guião. A palavra “contrôle” foi usada pela primeira vez em França e resulta da conjugação das palavras “rôle” (guião) e “contre-rôle”, ou seja, que monitoriza a aderência do rolo ao guião. Esta etimologia já diz muito sobre o propósito do controlo e desde logo pode-se definir controlo como sendo um mecanismo através do qual as *performances* dos atores (organizacionais) são guiadas e monitorizadas (Macintosh & Quattrone, 2010).

Sengundo Arrow (1964), o controlo é uma das funções clássicas, que juntamente com o Planeamento, Organização e Direção, permitem o exercício da Gestão. A literatura sobre Gestão é muito vasta para os temas de planeamento, organização e direção mas bastante mais exígua para o tema do controlo, tendo sido apenas recentemente iniciada a sua sistematização como disciplina autónoma da gestão.

Para outro lado, como o próprio nome indica, o controlo destina-se a assegurar que o desempenho real da organização seja conforme com o respetivo planeamento. Desta medida, constitui-se como a função de gestão que envolve a monitorização e o acompanhamento contínuo e sistemático do meio envolvente e do desenvolvimento das atividades, no sentido de assegurar o cumprimento dos planos e objetivos fixados e, concomitantemente, acionar as medidas corretivas que se revelem necessárias, em face da deteção de eventuais desvios (Santos, 2008).

Para Costa (2014), o controlo é um processo de comparação entre o desempenho atual e os *standards* (padrões) previamente definidos, com vista à execução das medidas

corretivas eventualmente necessárias. Nesta perspectiva, quando falamos em controlo, é necessário termos consciência que o controlo não pode ser associado nem entendido como um processo de fiscalização.

Assim, a prática de fiscalização procura apenas constatar o que está bem ou mal, enquanto a prática de controlo permite facultar informações aos gestores que os auxiliem nas suas decisões e ações corretivas, de forma a concretizarem o objetivo final. O controlo vai, assim, permitir comparar os resultados obtidos com os objetivos inicialmente estabelecidos, de forma a calcular desvios, analisando-os e permitindo que os gestores tomem medidas corretivas.

2.3 Evolução do conceito de controlo de gestão

Tendo em conta o exposto anterior sobre o controlo de gestão, aprez-se neste ponto distinguir-se a evolução histórica sobre o controlo de gestão nas perspectivas dos seguintes autores: apesar de os conceitos sobre controlo de gestão já eram utilizados há muitos séculos atrás, foi no início do século XX que estes conceitos se tornaram amplamente conhecidos através dos trabalhos de Taylor (1906), Emerson (1912), Church (1913) e Fayol (1916), principalmente o primeiro e o último, ambos engenheiros, cujos trabalhos repercutem até hoje e influenciaram de forma marcante a gestão e o estudo das organizações de todo o mundo, durante mais de meio século.

Henry Fayol (1949), na sua obra *Administração Industrial e Geral*, partia do princípio que existem leis imutáveis que regem os sistemas de controlo: prever, organizar, mandar, organizar, coordenar e controlar. O considerado pai da administração científica, preconizava a especialização da tarefa, a padronização das operações e a centralização, como os aspetos fundamentais para o alcance da eficiência administrativa. Para ele, controlo era visto como uma verificação de que tudo estava correndo de acordo com o plano adotado. A estrutura organizacional funcional, com o respetivo organograma sob a forma de pirâmide, ainda hoje, bastante utilizada, reflete de forma apropriada os princípios da organização militar, defendidos por este autor.

Frederic Taylor (1967), no seu trabalho, *Administração Científica*, associa as ideias de Fayol à experiência prática, desenvolvendo sua doutrina nos trabalhos realizados na Bethlehem Steel Company. O *taylorismo* logrou bastante êxito e norteou, durante muito tempo a gestão das principais organizações norte-americanas. Os pontos básicos das suas ideias foram: introdução de incentivos financeiros e separação das tarefas de planeamento entre o responsável e o executor, supressão do individualismo e a

espontaneidade no trabalho e, principalmente, a consideração dos sentimentos do trabalhador como dados científicos.

Outro autor que também ofereceu uma grande contribuição para o estudo de controlo de gestão foi o economista e sociólogo alemão Max Weber (1922), que estudou o poder nas organizações. Esse autor distinguia três tipos de poder: a autoridade carismática, o poder baseado na tradição e o poder burocrático, este último gerado através de um contrato jurídico, baseado na aceitação de normas legais-rationais que objetivavam o alcance da eficiência e deram origem hoje tão debatido, controlo burocrático.

A partir dos anos 30, surgem os movimentos humanistas que se opunham às ideias defendidas pelos autores da escola de administração científica, sendo o excelente trabalho realizado por Elton Mayo (1933) e sua equipe da Universidade de Harvard que, no trabalho realizado na fábrica Hawthorne da Western Electric, em Chicago, ao estudar as dificuldades relativas à produtividade no trabalho, onde imperava a organização taylorista, conseguiu jogar por terra muitas das ideias de racionalidade oriundas da escola de administração científica, provando que os trabalhadores se comportavam regidos por outros valores e motivações, além das vantagens unicamente materiais. Surgia assim, o chamado efeito *Mayo* que viria dar margem ao surgimento, na década de 60, à sociologia industrial.

Segundo Giglioni e Bedeian (1974), os primeiros autores a desenvolver um plano de referência sobre controlo de gestão foram: Urwich, Davis, Glover, Dent, Rowland, Holden et alli e Goetz.

Urwich (1928), identificou cinco princípios de controlo: responsabilidade, evidência, uniformidade, comparação e utilidade. Resumiu os principais aspetos de controlo de gestão em:

- ✓ A mecânica da administração- a ciência da tarefa, agrupamento e correlação de tarefas;
- ✓ A dinâmica da administração- o ajustamento do indivíduo, direcionamento e a motivação do grupo.

Davis (1928), construiu o seu plano de referência sobre controlo de gestão, definindo controlo como sendo: a instrução e guia da organização, assim como a direção e regulação de suas atividades. Ele identificou o controlo de gestão como sendo uma função orgânica da administração.

Glover e Maze (1937), procuraram explicar os instrumentos e métodos de controlo como formas de avaliação de *performance*, através da utilização de padrões, relacionando controlo de gestão à análise de custos.

Rowland (1947), associou controle ao planejamento, chamando a atenção para a forte relação existente entre os dois.

Dent (1934) já abordou controle de gestão do ponto de vista de um analista de orçamento, ou seja, sob o ângulo de controle orçamentário. Nessa abordagem, controle de gestão é baseado em princípios de planejamento das atividades, delegação de autoridade acoplada à responsabilidade, definição de autoridade e coordenação.

Holden et.al. (1941), realizaram um dos primeiros trabalhos empíricos sobre controle de gestão, em trinta e uma empresas industriais. Apresentaram como conclusão do estudo, o controle como sendo uma responsabilidade primária da alta direção das empresas. Eles consideravam o controle como um processo que envolvia três elementos: 1) objetivos - determinar o que é desejado; 2) procedimentos - planejar como e quando uma tarefa é para ser realizada, organização para determinar quem é responsável e padrões para determinar o que constitui boa *performance* e, 3) avaliação, para determinar quão bem uma tarefa foi realizada. Para esses autores, controle de gestão era visto no sentido quase de administração por objetivos.

Goetz (1949) estudou controle de gestão no seu ponto de vista, interpretando controle como consistindo de assegurar conformidade aos planos.

Os estudos mais modernos, isto é, após a década de 50, sofreram o impacto de: a) modelos de decisão quantitativos, b) estudo do comportamento humano no cenário organizacional e c) sistemas de informação. Para a Junta de Conceitos e Padrões sobre Planejamento e Controle de Gestão da *American Accounting Association*, no seu relatório de 1973, essas foram as três abordagens que mais influenciaram a literatura sobre controle de gestão.

Em consequência desses estudos são desenvolvidos novos conceitos que redefinem ideias anteriores e criam novas definições de controle de gestão. As principais inovações observadas durante as décadas de 50 e 60, foram: orçamento-programa, orçamento base-zero, divisionalização, com ampla discussão sobre preços de transferência e organização matricial, análise de custo-benefício e contabilidade de gestão por projetos.

A partir dessa nova visão, o sistema de controle de gestão pode operar não só para a organização como um todo, mas também para um segmento, um projeto ou recurso, ou ainda algum aspeto de interesse organizacional. Os elementos essenciais do processo de controle de gestão passam a ser os planos e relatórios de *performance*, a identificação e diagnóstico dos problemas e a elaboração de diretrizes para a ação corretiva. Esses modelos passam a ser operacionalizados através de: (a) uso de modelos formais de planejamento - análise de sensibilidade, análise de variância (através de modelos de

programação linear), (b) modelos referentes à abordagem de economia da informação - análise de custo-benefício, análise de custo-volume-lucro, (c) técnicas motivacionais - congruência de objetivos, orçamento participativo, estilo de liderança, frequência de *feedback*, etc., e (d) larga utilização de computadores- técnicas de simulação, programação, etc.,.

A partir desse período, principalmente nas décadas de 60 e 70, a literatura sobre controlo de gestão experimenta uma fase de grande expansão, observando-se o surgimento de escolas de pensamento que procuram abordar o assunto de forma sistemática, objetivando a construção de um corpo de princípios que possam ser usados em trabalhos de pesquisa ou no *design* de sistemas de planeamento e controlo, com predomínio do uso de modelos quantitativos e ainda, fortemente influenciados pelas ideias oriundas da escola de administração científica do início do século.

Ainda durante a década de 70 e início da década de 80, assistiu-se a uma série de tentativas de desenvolvimento de planos de referência sobre controlo de gestão que tiveram bastante repercussão no meio acadêmico e empresarial. A seguir, apresenta-se os principais construtores teóricos de Anthony (1965), Lorange e Morton (1974), Hofstede (1975) e Flamholtz (1979).

O plano de referência de Anthony (1965) é, até hoje, uma das estruturas teóricas mais utilizadas na área de controlo de gestão. Para esse autor, controlo de gestão é o processo pelo qual os administradores asseguram que os recursos sejam obtidos e usados eficaz e eficientemente.

Nessa abordagem, controlo de gestão diz respeito à combinação de atividades de planeamento e controlo e é concernente à satisfação das motivações individuais.

Nesse plano de referência, Anthony procura visualizar um sistema total que englobe todas as operações da companhia. O volume de recursos envolvidos em cada decisão é visto como uma variável importante do sistema, causando impacto sobre os resultados da organização, implicando em maior ou menor envolvimento das pessoas no processo. O sistema de controlo de gestão é desenvolvido a partir de: a) estudo da estrutura organizacional, focalizando centros de responsabilidade e b) processo de controlo, organizado de acordo com as diversas fases do processo, dispostas em ordem cronológica, planeamento e programação, orçamento e avaliação de desempenho.

O *framework* de Anthony, apesar de ser concernente a indivíduos, não leva em conta o sistema de valores dessas pessoas quando assume que os elementos aceitam passivamente, a necessidade de controlo, como se fossem compelidos por uma

motivação racional, de modo a manter a empresa sempre organizada, a partir da observação dos procedimentos e padrões originados de práticas bem-sucedidas monetariamente. Pressupondo estes diferentes níveis de decisão, os componentes do processo de controlo de gestão encontram-se separados, mostrando que os objetivos e políticas decididos a nível estratégico são tomados como entradas para o processo de controlo de gestão facilitar o alcance desses objetivos - os gerentes de linha são o ponto focal neste processo.

O objetivo do sistema é o “*goal congruence*”. As principais implicações para o *design* de sistemas de controlo de gestão, segundo esse autor, seriam: 1) a função central do sistema de controlo é a motivação; 2) o sistema deve ser desenhado de tal forma que possa servir de guia para o administrador tomar decisões e agir de modo consistente com os objetivos da organização; 3) planeamento estratégico, controlo de gestão e controlo operacional tendem a corresponder a uma hierarquia em qualquer das diversas dimensões; 4) controlo de gestão é visto como uma função de linha; 5) o dinheiro é o denominador comum como medida de avaliação; 6) o sistema pode ser desenhado tanto para empresas privadas como para empresas públicas, não sendo indicado para pequenas empresas.

O plano de referência de Lorange e Morton (1974) o propósito fundamental do sistema de controlo de gestão é ajudar a administração na consecução dos objetivos da organização através de uma estrutura formal que possibilite: 1) a identificação das variáveis de controlo pertinentes; 2) o desenvolvimento de bons planos de curto prazo; 3) o registro do grau de desempenho atual dos planos de curto prazo ao longo do conjunto de variáveis de controlo ; e 4) o diagnóstico dos desvios. O processo de controlo de gestão é dividido dentro do processo de identificação da variável de controlo, o processo esquemático de direção de curto prazo e o processo de acompanhamento de desempenho de curto prazo.

Enquanto em Anthony, se percebe uma preocupação básica com a classificação de decisões, nesta abordagem de Lorange e Morton, identifica-se uma ideia de funcionamento do sistema de controlo de gestão. A preocupação é com: (a) a necessidade dos sistemas de controlo serem modificados para refletirem a evolução dos padrões organizacionais (tais como organizações divisionalizadas) a padrões mais complexos (tais como para estruturas multidimensionais); (b) o uso de variáveis não monetárias como uma parte regular do sistema de controlo formal e (c) a ligação entre planeamento, controlo e operações.

Neste plano de referência, a escolha das variáveis de controle é feita com base no impacto causado por variáveis independentes - estrutura organizacional, pessoal, tecnologia e forças ambientais externas-, conferindo à organização a possibilidade de adaptação a mudanças ocorridas no meio-ambiente externo. A ênfase recai sobre o ambiente e as demandas ambientais sobre a dinâmica organizacional, salientando que são as características ambientais que condicionam as características organizacionais.

A abordagem de Hofstede (1975), no desenvolvimento do seu plano de referência, Hofstede rejeita o modelo cibernético de controle como um modelo de controle de gestão. Como alternativa, sugere o processo homeostático que, embora seja composto de elementos cibernéticos, não considera a divisão do trabalho entre unidades controladas e controladoras. Controle é visto como um sistema em si mesmo. Para esse autor, a implementação de um sistema de controle de gestão homeostático vai requerer mudanças significativas na filosofia de controle da empresa, por se basear numa visão mais ampla de um processo sociopsicológico bastante diferente dos sistemas tradicionais. O controle rígido dá lugar a um sistema de controle baseado em grupos semiautônomos, onde são realçados: 1) os objetivos das pessoas e não da organização - considerando-se sempre, a possibilidade de coalizão; 2) as medidas das realizações devem considerar outros argumentos- a essência do processo passa a ser a negociação- e; 3) o *feedback* sobre a informação não é usado - procura-se corrigir o processo já que os resultados não são passíveis de modificação (*sunk costs*). A essência dessa abordagem está centrada em variáveis políticas, como negociação, valores e aspetos julgamentais.

A Abordagem de Eric Flamholtz (1979), a deficiência dos sistemas de controle de gestão pode ser causada pelo entendimento inadequado da natureza do controle organizacional ou por falta de conhecimento acerca do que seja um sistema de controle eficaz. Nessa abordagem, controle de gestão é visto como sendo o processo de influenciar o comportamento dos membros de uma organização formal. O sistema de controle é definido como uma série de mecanismos projetados para aumentar a probabilidade de que as pessoas irão se comportar de modo a alcançarem os objetivos da organização. Como se observa, não se trata de controlar o comportamento das pessoas de maneira predeterminada, mas influenciá-las a agirem de forma consistente com os objetivos da organização. Idealmente o objetivo do sistema de controle é promover uma identidade entre os objetivos dos membros da organização (indivíduos, assim como grupos) e os

objetivos da organização como um todo. Infelizmente a congruência total dificilmente é alcançada. Assim o objetivo do sistema é aumentar o grau de “goal congruence”. Dentro dessa abordagem, a eficácia de um sistema de controle pode ser avaliada à luz de seu intento em criar condições favoráveis ao *goal congruence*. Se o sistema projetado, alternadamente conduz ao *goal congruence* e o conflito de objetivos, ele é ineficaz ou menos eficaz do que poderia ser. A eficácia de um sistema de controle pode ser avaliada através dos critérios utilizados no projeto que conduzam ao alcance da congruência entre os objetivos.

Necessariamente esses critérios teriam que satisfazer a validade, confiabilidade e relevância comportamental. Validade comportamental se refere ao modo pelo qual um sistema de controle conduz ao comportamento a que ele se propõe conduzir. Confiabilidade comportamental diz respeito à forma pela qual um sistema de controle, repetidamente produz o mesmo comportamento, indiferentemente de ser o comportamento intencional ou não. Relevância comportamental. Para ser eficaz, um sistema de controle deve identificar todos os comportamentos ou objetivos relevantes que são requeridos pela organização. Se o sistema não identifica todos os objetivos relevantes e procura controlá-los, então as pessoas podem simplesmente não canalizar os seus esforços favoráveis a comportamentos desejáveis porque estes não são controlados. A falta de consideração adequada, a esses aspetos no projeto dos sistemas de controle, pode acarretar consequências comportamentais disfuncionais.

Outras Abordagens - a década de 80, percebe-se um interesse crescente por parte dos estudiosos, em entender a estreita relação existente entre o meio-ambiente e o funcionamento da organização e, em especial o processo de controle. Até metade dos anos 70 a consideração sobre o meio-ambiente se dava de forma muito racional, estudando somente os aspetos de carácter externo que obrigavam a adaptação dos sistemas de controle para assegurar a sobrevivência da empresa. Assim, a crescente internacionalização da gestão empresarial e o auge do neoliberalismo que promoveu um forte desenvolvimento das concepções tecnocráticas e racionais da contabilidade de gestão, estimularam uma crescente atenção pela influência e estreita relação desta com o contexto sociocultural e político. Esta corrente, por sua parte, passou a questionar os aportes anteriores, em particular, criticando a insuficiente explicação do processo pelo qual se distribuem os valores e crenças na organização, implícito na abordagem tradicional que não incorporam o conflito social e intraorganizacional em suas diversas abordagens. A maior parte do esforço de pesquisa anterior supunha que a função da

contabilidade de gestão era regular e estabilizar as organizações, assumindo que ela atua com neutralidade e objetividade (Tinker, *et al.* 1982).

A Discussão Atual sobre Controlo de Gestão nos últimos anos registou-se um forte desenvolvimento do conhecimento e teoria do controlo de gestão, e com o avanço da literatura, foram apresentados vários conceitos sobre o Controlo de Gestão, relacionados com os processos de organização dos recursos e com a direção das atividades a fim de alcançar os objetivos prescritos no seio das organizações (Figura 2.4).

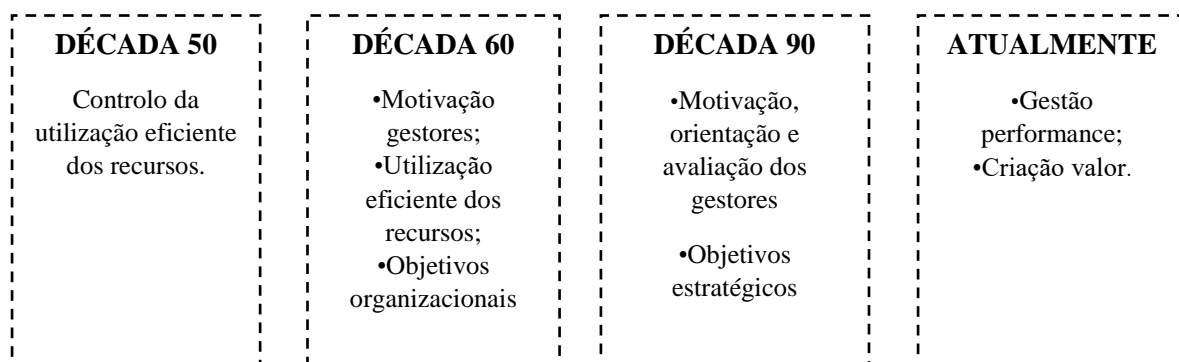


Figura 2.4 Evolução conceito de Controlo de Gestão

Fonte: Adaptado de Poeiras (2009)

Até então, o controlo de gestão passou a munir-se de instrumentos que permitem atribuir uma maior responsabilização aos gestores operacionais, possuindo também instrumentos comportamentais vocacionados para a avaliação da *performance* de forma a permitir uma maior criação de valor através da identificação das atividades geradoras de valor e na construção de informação de apoio à tomada de decisão. Ou seja, no fundo o controlo de gestão centra-se num conjunto de instrumentos que visam o cumprimento de objetivos, não só de rendibilidade mas também de qualidade, onde todos os trabalhadores terão de ter responsabilidades de acordo com as tarefas estabelecidas, pois o resultado global da empresa resulta do conjunto de resultados individuais seguindo sempre a convergência de interesses, o que faz que tenha forte influência sobre o comportamento das pessoas na organização. Por fim, não podemos esquecer que o controlo visa o futuro e não apenas o passado e, por esse mesmo motivo, o Controlo de Gestão é concebido tendo em vista a ação e não apenas documentação ou burocracia (Jordan *et. al.*, 2007).

Portanto, para Anthony e Govindarajan (2007), numa empresa o comportamento *standard* não está predefinido. Desta forma, parte do processo de controlo reside na

comparação entre a situação atual e os planos decididos pela gestão. O controlo de gestão envolve assim planeamento e controlo, tendo estas duas componentes, aproximadamente, a mesma importância. De acordo com as três funções de planeamento e controlo anteriormente descritas, a formulação estratégica tem o seu foco no longo-prazo enquanto o controlo de tarefas incide sobre o curto-prazo. Apesar das duas funções envolverem planeamento e controlo, o planeamento será mais importante na formulação estratégica e o processo de controlo no controlo de tarefas.

Entre as atividades que o controlo de gestão envolve destacar-se os seguintes:

- ✓ Planeamento do que a empresa deve fazer;
- ✓ Coordenação de atividades entre várias partes da organização;
- ✓ Comunicar informação;
- ✓ Avaliar informação;
- ✓ Decidir que ações devem ser tomadas (se alguma);
- ✓ Influenciar os outros para mudar o seu comportamento.

O planeamento realizado tem em consideração as circunstâncias no momento da sua formulação. Assim, se estas mudarem as ações traçadas no plano podem já não ser as mais adequadas. O controlo de gestão não requer necessariamente que todas as ações correspondam a um plano determinado, como, por exemplo, um orçamento. De igual forma, se for encontrada uma melhor abordagem, em relação à previamente determinada para atingir os objetivos da organização, o controlo de gestão não deve ser um fator de obstrução (Anthony & Govindarajan, 2007).

Um outro contributo importante para o controlo de gestão nos últimos anos foi a de Kaplan & Norton, (1996) com uma das ferramentas mais divulgadas de sempre: o *“Balanced Scorecard”* (BSC). Estes autores argumentam que os temas do controlo de gestão estavam excessivamente centrados na análise de dados numéricos, e que o desempenho económico e financeiro das organizações deveria ser avaliado através de outras dimensões de análise, praticamente negligenciadas à altura, dando mais ênfase ao factor humano e aos aspetos intangíveis. Segundo Kaplan e Norton, as medidas financeiras eram úteis quando a economia era dominada pelos ativos tangíveis, o que se manteve até finais do século XX. A partir dessa altura, os ativos intangíveis passaram a ser a maior fonte de vantagem competitiva, mas as empresas não conseguiam medi-los adequadamente (Kaplan & Norton, 2001). No decurso dos anos 90 e início da primeira década deste século, Kaplan e Norton, foram desenvolvendo o conceito do BSC, transformando-o num sistema de gestão da estratégia, englobando as fases de reflexão, formulação e reformulação. A constatação das evidentes limitações dos modelos

tradicionais de controlo de matriz financeira induziu a indispensabilidade da contextualização estratégica do processo de controlo.

2.4 Motivação, benefícios e obstáculos para a adoção e utilização do controlo de gestão

Para Vicente (2007) citado por Abreu, (2013), a decisão de adotar ou alterar práticas de controlo de gestão tem subjacente um conjunto de motivações e fatores que são impulsionadores desta mudança. Assim, a mesma investigadora, apresentou-se uma lista fatores e componentes considerados importantes e que tem por base as motivações para a adoção e utilização do controlo de gestão, conforme se segue na tabela 2.2.

Tabela 2.2 Motivações da adoção e utilização das práticas de controlo de gestão

Componentes	Motivações (fatores)
Influência do mercado envolvente	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Exigências de divulgação por parte da contabilidade ✓ Necessidade de alterações na informação de gestão ✓ Alterações nas condições de mercado ✓ Aumento da competitividade relativamente a outras empresas ✓ Alterações na estratégia relativamente aos fornecedores ✓ Alterações das exigências por parte dos clientes ✓ Leis e outras normas
Influência da gestão interna	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Perceção da administração/gestores de que era necessário mudar ✓ Alterações na estrutura organizacional ✓ Alterações nas políticas e estratégias da empresa ✓ Observação de alterações em outras organizações ✓ Necessidade de melhorar a eficiência/produktividade
Influência de sistemas e técnicas internas	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Existência de um novo <i>software</i> de contabilidade ✓ Existência de novas técnicas de contabilidade de gestão ✓ Disponibilidade dos recursos para investir em novas tecnologias de informação ✓ Alterações contabilísticas impostas por empresas do grupo ✓ Implementação de sistemas de gestão da qualidade
Influência de entidades externas	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Influência dos consultores externos ✓ Exigência dos auditores
Influência da dimensão e do recurso humano	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Alterações na dimensão da organização ✓ Disponibilidade de empregados com as competências apropriadas ✓ Necessidade de redução da força de trabalho

Fonte: Adaptado de Vicente (2007 citado por Abreu, 2013)

Ainda para Abreu (2013) o controlo de gestão contribui não só para o controlo da implementação da estratégia como também influencia a estratégia futura. Simons (1990) menciona que o controlo de gestão quando utilizado interactivamente pelos gestores permite reduzir incertezas e criar vantagens competitivas para as empresas. Assim, é importante analisar quais os benefícios ligados à produtividade e competitividade obtidos com a utilização do controlo de gestão.

No estudo de Lucato (2009) apresenta 15 fatores quantitativos e qualitativos que caracterizam o desempenho competitivo das empresas:

1. Maior controlo de custos
2. Otimização da produção
3. Redução de perdas de produção
4. Aumento da produtividade
5. Crescimento do volume de negócios
6. Maior quota de mercado
7. Maior qualidade dos processos
8. Alcance dos objetivos organizacionais
9. Alinhamento com a estratégia
10. Cumprimento de prazos de entrega de produtos/serviços
11. Desenvolvimento de novos produtos
12. Melhoria da *performance* financeira e liquidez
13. Aumento da satisfação dos clientes
14. Aumento do empenho e envolvimento dos colaboradores
15. Dinamização da comunicação interna e partilha de informação

Vicente (2007) citou que a adoção e a alteração das práticas de controlo de gestão requer que haja consentimento e alinhamento de diversos obstáculos internos e externos às empresas. Entretanto a referida autora apresentou os diversos obstáculos à adoção ou alteração das práticas de controlo de gestão, nomeadamente:

- ✓ Custos elevados dos novos *softwares* de contabilidade;
- ✓ Incompatibilidades com outros sistemas/práticas de informação de gestão;
- ✓ Satisfação geral com as práticas e/ou sistemas de contabilidade de gestão existentes;
- ✓ Conservadorismo da gestão de topo;
- ✓ Relutância em alterar as práticas de Controlo de gestão existentes;
- ✓ Incapacidade dos indivíduos para usar novas práticas de Controlo de gestão;
- ✓ Preocupação com as novas tecnologias;

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

2.5 Os Sistemas de Controlo de Gestão

2.5.1. Principais conceitos

“O sistema de controlo de gestão deve ser entendido como fator de desenvolvimento da empresa, na medida em que, afetando o comportamento dos gestores, os orienta no sentido da implementação da estratégia. Neste sentido, deve envolver todos os membros da organização por forma a melhorar os desempenhos individuais e organizacionais”, (Jordan, Neves & Rodrigues, 2002, p.13)

No que se cientifica por Anthony e Reece (1975), o sistema de controlo de Gestão é compreendido como sendo o processo pelo qual a gestão assegura que os comportamentos e decisões dos trabalhadores são consistentes com os objetivos e estratégias da organização, ao encorajá-los a agir no melhor interesse desta.

Por outro lado, no ponto de vista de Neves (2011), o sistema de controlo de gestão, atua, assim em três elementos básicos:

- ✓ A estrutura do controlo de gestão;
- ✓ O processo do controlo de gestão;
- ✓ A cultura do controlo de gestão.

Segundo o autor **a estrutura do controlo** de gestão diz respeito à divisão de empresas em unidades organizacionais que vão determinar o sistema formal de comunicação interna e com o cliente, a divisão do trabalho, a autoridade formal e a responsabilidade perante os objetivos organizacionais. As estruturas adotadas podem ser funcionais ou divisionais, orientadas para o produto, para o cliente ou para as áreas geográficas, ou

ainda, em casos mais complexos, seguir estruturas matriciais e estrutura híbrida. No mesmo segmento, o autor, entende que, quando são concebidos sistemas de gestão, “devemos interrogar-nos sobre qual o efeito que terão sobre os comportamentos e se esses são os desejáveis para o alcance dos objetivos”. O sistema de gestão deve ser delineado de modo a induzir comportamentos nos gestores e outros colaboradores orientados para os objetivos estratégicos e de modo a minimizar ou mesmo eliminar comportamentos disfuncionais.

O **processo do controlo de gestão** diz respeito ao ciclo de planeamento, orçamentação, mensuração dos resultados, acompanhamento dos resultados, avaliação da *performance* e decisões de ajustamento, se necessário, e à forma como este processo se interliga com a formulação estratégica. Desta forma é importante que o planeamento e o orçamento sejam encarados como instrumentos de gestão e não como mera produção burocrática de números.

No que se tange **a cultura do controlo de gestão** organizacional na perspetiva do autor, entende-se pelo conjunto de valores, opiniões e normas de comportamento consideradas como adequadas pelos diversos membros da organização. Desse modo, a cultura da empresa é ela própria um sistema de controlo de gestão, na medida em que influencia o comportamento dos indivíduos. Se a cultura estiver alinhada com a missão, a estratégia e os objetivos, a empresa tenderá a reger uma melhor performance. Pelo contrário se não existir esse alinhamento, então a empresa tenderá a definhar, pois os empregados perdem o sentido do seu trabalho e motivação.

Jordan *et al.* (2008) mencionam alguns dos fatores que influenciam os sistemas de controlo de gestão:

- ✓ Meio envolvente de Setor de atividade;
- ✓ Dimensão e complexidade da organização;
- ✓ Estrutura organizacional;
- ✓ Filosofia de gestão e cultura da empresa.

Ainda para Jordan *et al.* (2008), um sistema de controlo de gestão permite à empresa assegurar a sua sobrevivência é indispensável garante que as atividades sejam realizadas adequadamente, em coerência com os objetivos delineados e com as exigências do ambiente. Ou seja, o controlo de gestão permite diminuir a discrepância entre os objetivos da empresa e a realidade da atividade que pratica.

2.5.2. Os Sistemas do Controlo de Gestão vs. Sistemas de Informação para a Gestão

Na sequência do conceito de sistema de controlo de gestão, torna-se essencial, melhor definir, de antemão, o termo “*SISTEMAS*” E “*SISTEMA DE INFORMAÇÃO*”, de forma para melhor pode-se relacionar os sistemas do controlo de Gestão com sistemas de informação para a Gestão. Assim, Anthony e Govindarajan (2007) afirmam que os sistemas são caracterizados por etapas, coordenadas e recorrentes, que têm como finalidade realizar um propósito especificado.

De acordo com um estudo desenvolvido por Mata (2007), este, revela que os sistemas de informação permitem às organizações: a) coordenar as suas atividades reduzindo as dispersões geográficas; b) aumentar a flexibilidade e automatização; c) desenvolver inter-relacionamentos entre organizações; d) criar sinergias de modo a obter vantagens competitivas. No acompanhamento da evolução da performance, designadamente nas fases de registo dos resultados e cálculos desvios e análise dos desvios por causas e responsáveis do processo do controlo de gestão, torna-se imperativo a utilização de sistemas de informação de gestão que consigam gerar os diversos tipos de reporte necessário, consoante o nível hierárquico e atividades realizadas, que incluem informações e reportes operacionais, informações e relatos de gestão, e reportes do tipo *scorecard*. (Jordan *et al.*, 2003).

Para Schermann *et al.* (2012) a investigação sobre os resultados que a utilização de sistemas de informação tem ao nível do controlo de gestão atestam que:

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

Kaplan e Norton (1996), nos seus estudos, defendem que os sistemas de informação e de controlo de gestão podem ajudar a melhorar eficazmente a implementação da estratégia, assim como aumentar a comunicação dos objetivos comuns entre os diferentes níveis da organização. Simons (1995) realça ainda que o uso adequado do

sistema de informação é fulcral para uma gestão eficaz nas organizações, não obstante, as recentes evoluções dos sistemas de informação de suporte ao controlo de gestão, como novos focos de atuação como o controlo do risco.

Rikhardsson *et al.* (2005) frisaram que a sua sofisticação está dependente da complexidade da estrutura e atividades da organização, podendo o seu sistema de informação de suporte ao controlo de gestão ir de uma simples folha de cálculo a sistemas mais complexos de *Business Intelligence*. Ainda segundo o autor, o sistema de controlo de gestão fornece informação como meio de comunicação dos planos, programas e orçamentos aprovados pela gestão. Assim, o sistema de informação e a informação do controlo de gestão desempenham um papel relevante ao estimular a melhoria contínua da gestão de cada atividade ou departamento ao permitir coordenar todos os atores deste processo. A disponibilidade da informação permite identificar e analisar novas alternativas, reduzir a incerteza, e permite avaliar os resultados alcançados continuamente.

Zorinho (1991), mostra que os sistemas de informação incidem sobre três níveis da ação organizacional exercendo funções específicas consoante os níveis em causa.

Os sistemas de informação operacionais - apoiam o controlo das atividades básicas da organização.

Os sistemas de informação táticos - são utilizados para o controlo e tomada de decisão dos gestores de nível intermédio da organização.

Os sistemas de informação estratégicos - são utilizados para o planeamento estratégico, ao fornecer a visão das ações futuras face à envolvente externa. Os gestores necessitam de tomar decisões diariamente. Para tal, os responsáveis pelos sistemas de informação e de controlo desempenham um papel fundamental na procura de informação de qualidade que suporte essa tomada de decisão. Assim, o sistema de informação deve ser desenvolvido de acordo com os objetivos estratégicos e necessidades operacionais da organização. A relação entre o sistema de informação e os diferentes subsistemas, proporciona as bases para a planificação, execução e controlo de toda a gestão sendo um meio de comunicação para consolidar ou aumentar a participação dos “actores” internos e externos na prossecução dos objetivos organizacionais.

2.5.3. Tecnologias da informação associadas ao controlo de gestão

Conforme citado anteriormente as tecnologias de informação fazem parte de um dos elementos do sistema de controlo de gestão, uma vez associados, ambas facilitam a obtenção, análise e reporte da informação sobre os resultados e desempenho da organização.

De acordo com um estudo desenvolvido por Abreu (2013) são diversas as tecnologias informáticas que estão ao dispor das empresas, e vão desde aplicações mais comuns como os processadores de texto e folhas de cálculo, geralmente associadas ao *Microsoft Word* e *Microsoft Excel* às mais complexas como os sistemas de *Business Intelligence* dos quais o *IBM Cognos* ou o *Oracle Hyperion* são bons exemplos.

Apresenta-se a seguir, na tabela 2.3, os exemplos de tecnologias da informação associadas de suporte aos diferentes instrumentos de controlo de gestão.

Tabela 2.3 Exemplos de tecnologias da informação associadas aos instrumentos de controlo de gestão

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

Fonte: Adaptado de Abreu (2013)

2.6. Os principais instrumentos de controlo de gestão

2.6.1. Caracterização dos instrumentos

Para que haja uma boa prática de sistema de controlo de gestão, é necessário recorrer a instrumentos que ajudem os gestores a estabelecerem os seus objetivos, a elaborar um plano de forma a alcançá-los, e a controlar e avaliar o cumprimento desses mesmos

objetivos, por outro lado, um sistema de controlo de gestão formal integra diversos instrumentos, como sejam, procedimentos, métodos e técnicas. Para tal, o sistema de controlo de gestão exige definir um sistema que incorpore os controlos que são mais relevantes para a organização. De acordo com Jordan *et al.* (2005) esses instrumentos podem ser divididos em:

- ✓ Instrumentos pilotagem;
- ✓ Instrumentos de orientação do comportamento;
- ✓ Instrumentos de diálogo.

Considerando as definições anteriores, sobre o controlo de gestão e sistema de controlo de gestão torna-se possível, então, elucidar o conceito de instrumentos de controlo de gestão no ponto de vista de alguns autores e que, por conseguinte auxiliam no processo de tomada de decisão para os gestores.

Os *instrumentos de controlo de gestão* - permitem operacionalizar a estratégia das organizações, uma vez que incidem especialmente sobre o curto prazo (normalmente períodos anuais), definindo programas, orçamentos e acompanhando o desempenho e a obtenção de objetivos intercalares. Assim, o planeamento estratégico e o controlo de gestão, complementam-se, devendo estar devidamente alinhados. Isto porque, só com a devida monitorização da atividade no curto prazo, é possível atingir os objetivos estratégicos a médio e longo; por outro lado, também não é viável definir objetivos e ações para períodos anuais sem se conhecer a missão e os objetivos estratégicos para daqui a três anos. Na prática este elo de ligação entre o planeamento estratégico e os sistemas de controlo de gestão, é extremamente importante, pois permite a divulgação da missão e dos objetivos organizacionais pelos vários níveis hierárquicos, tentando alinhar as diversas atividades, áreas funcionais e colaboradores, ao caminho definido pela gestão de topo (Anthony & Govindarajan, 2007).

No mesmo seguimento, Jordan *et al.* (2011) expõem que os instrumentos de controlo de gestão seguem um conjunto de princípios para atingirem os seus objetivos tais como:

- ✓ Incluem informação de diversa natureza, de forma a medirem o alcance de fatores críticos de sucesso como a qualidade, a eficiência de processos e a inovação, que são fundamentais no desempenho das organizações, mas que não estão incluídos nas demonstrações financeiras normalmente utilizadas como referência para a avaliação do sucesso empresarial;
- ✓ Baseiam-se na descentralização e delegação de autoridade, de forma a existir a divulgação e aceitação da estratégia a implementar por parte dos gestores operacionais, podendo estes agir sobre os recursos que têm ao seu dispor,

contribuindo para a obtenção dos objetivos locais, mas também para os objetivos globais;

- ✓ A ação e a resposta atempada ao mercado são fundamentais para o sucesso empresarial e por isso, a informação necessária deve estar disponível nos prazos combinados, mesmo que isso implique a elaboração de algumas estimativas em prol de dados rigorosos que estarão disponíveis apenas em datas que já não serão úteis;
- ✓ Permitem a comparação dos resultados da atividade com os dados históricos, mas também com as previsões, dando uma visão completa da evolução do negócio;
- ✓ Têm como principais utilizadores os gestores operacionais, porque são estes que respondem diariamente pela atividade e recursos da empresa, sendo fundamental que os objetivos e sistemas de avaliação do desempenho a implementar sejam aceites e que representem um verdadeiro contrato entre gestores e empresa.

De acordo com o exposto anterior sobre os instrumentos de controlo de gestão proceder-se-á, seguidamente à caracterização de um dos principais instrumentos de controlo de gestão que pode ser utilizado num sistema de controlo de gestão.

Assim, para além dos outros instrumentos de controlo de gestão mencionados anteriormente, pretende-se com esta investigação caracterizar apenas os instrumentos de pilotagem por se consideraram um dos focos deste estudo, designadamente:

- Plano operacional;
- Orçamento e Controlo orçamental;
- *Tableau de bord* e
- *Balanced scorecard*.

2.6.2. Os instrumentos de pilotagem

Os instrumentos de pilotagem são instrumentos técnicos, necessários para que os gestores possam pilotar ou guiar as suas organizações através da fixação de objetivos, planeamento e acompanhamento de resultados. Na figura 2.5, ilustra-se que os instrumentos de pilotagem auxiliam os gestores para tomar as suas decisões são essencialmente constituídos por: o plano operacional, o orçamento, o controlo orçamental, o *tableau de bord* e *balanced scorecard* (Jordan *et al.*, 2011).

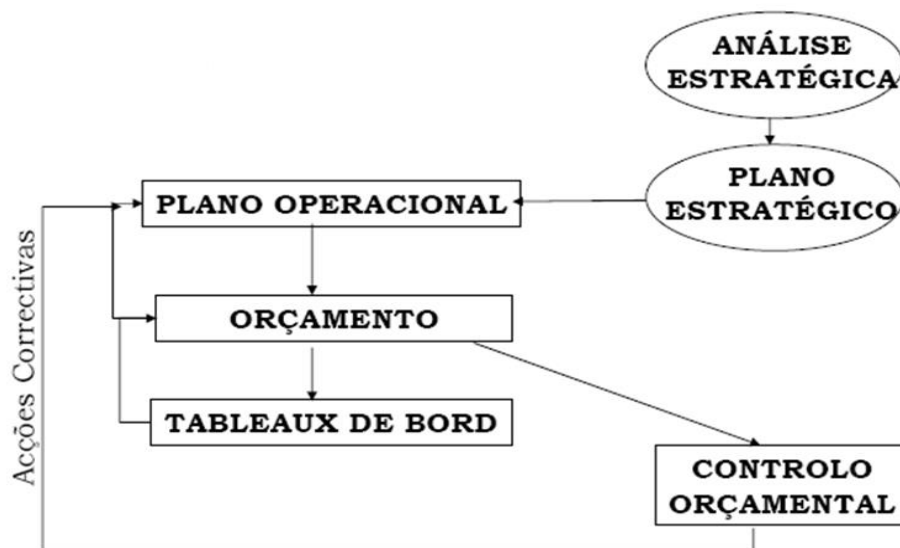


Figura 2.5 Ferramentas do Controlo de Gestão

Fonte: Adaptado de Jordan *et al.* (2011)

Estes instrumentos permitem a comunicação e a consolidação da estratégia a todos os níveis da organização. Sendo parte do controlo interativo, estes instrumentos permitem envolver os gestores operacionais com a estratégia. Assim, a análise e discussão entre gestores dos diversos níveis permite a aprendizagem organizacional e a definição de ações corretivas. Tais ações, são resultado de variações favoráveis ou desfavoráveis, e da análise da estratégia. Assim, as discussões ocorrem, quando se efetua a análise periódica do desempenho, na realização do plano estratégico e/ou operacional, do orçamento, do *Tableau de Bord* ou do *Balanced Scorecard*.

2.6.3. O plano operacional

Segundo os autores Jordan *et al.*, (2011), e conforme referido na figura 2.5, o plano operacional é no fundo colocar em prática a estratégia definida no plano estratégico da organização, trata-se de precisar as políticas de comercialização, de investimento, de gestão da produção, de gestão dos recursos humanos e de gestão financeira da organização, para que os objetivos estratégicos sejam alcançados, a vocação do plano operacional é precisamente encontrar e organizar soluções aceitáveis para viabilizar o plano estratégico. Apesar de necessidades e características bem diferenciadas, a grande maioria das empresas estabelece o plano operacional a 3 anos e planos estratégicos a 5 anos. O plano estratégico ocorre da necessidade de compreender qual o melhor sistema de controlo de gestão a implementar na organização, tendo em conta as características específicas da mesma, conduzindo à definição dos objetivos da empresa e da respetiva

forma de os atingir. Assim sendo, a análise estratégica tem em conta vários parâmetros, como o ambiente envolvente da empresa, o setor de atividade, forças e fraquezas da empresa, a concorrência, os clientes, os fornecedores, ameaças de novas entradas, produtos substitutos, os elementos da cadeia de valor e os fatores críticos de sucesso, que darão origem ao plano estratégico. A capacidade de detetar oportunidades e de perceber quais os recursos necessários para as aproveitar, tendo sempre presente a disponibilidade desses recursos ou a sua capacidade para os obter, é um fator muito importante na criação do planeamento, para que a empresa vise o sucesso.

2.6.4. Orçamento e Controlo orçamental

O orçamento é um instrumento de controlo de gestão que apoia os gestores no alcance dos objetivos definidos e que deve ser elaborado de acordo com o plano operacional da organização (Jordan *et al.*, 2005). Por outro lado, o orçamento, deve quantificar os recursos necessários para a realização das ações e dos objetivos definidos, bem como as previsões de gastos e rendimentos associados à estratégia delineada para cada área de trabalho. Para além disso, os valores económicos e financeiros também deverão estar enquadrados num calendário definido, de modo a controlarem-se os desvios não só em termos de valores como também de cumprimento dos prazos. Assim, os orçamentos e os planos operacionais, constituem os instrumentos previsionais de pilotagem, devendo o primeiro, representar a valorização financeira dos compromissos assumidos pelos gestores aquando da elaboração dos planos operacionais (Jordan *et al.*, 2011).

A sua elaboração visa alcançar quatro objetivos: i) estar em concordância com os planos estratégicos; ii) apoiar na coordenação das atividades dos diversos setores da organização; iii) atribuir responsabilidades aos gestores e responsáveis operacionais (comunicar a *performance* que se espera deles e os montantes que estão autorizados a gastar) e, iv) obter um compromisso que é a base para a avaliação da *performance* dos gestores (Anthony & Govindarajan, 1998).

No ponto de vista de Caiado (2002) para a elaboração de um bom orçamento é necessário que os diversos departamentos da empresa colaborem e coordenem todo o trabalho durante o processo orçamental, a fim de cumprirem eficazmente o plano de ação previamente definido. Não existe, portanto, apenas um orçamento, mas sim um conjunto de orçamentos. Assim sendo, o “orçamento é um relatório dos resultados esperados e expressos de maneira quantificada. É a tradução em número de todos os outros tipos de planos.”

Para Anthony e Govindarajan (2007) o processo de elaboração do orçamento permite:

- ✓ Dar a conhecer os objetivos individuais (centro de responsabilidade) e organizacionais que se esperam atingir;
- ✓ Antecipar resultados antes da sua realização;
- ✓ Clarificar os comportamentos e os resultados esperados, o que por sua vez, permite orientar o processo de decisão;
- ✓ Motivar os diferentes intervenientes para alcançar os seus objetivos, em congruência com os da organização.

Jordan *et al.* (2005) referem que o orçamento está relacionado com o plano de ação de curto e longo prazo, dependendo do modo como é utilizado na organização, pode tornar-se num instrumento relevante no acompanhamento dos objetivos definidos, sendo um instrumento de comunicação e coordenação. Assim, a elaboração do orçamento deve estar enquadrada com a planificação da empresa, e por sua vez, vinculada à estratégia e estrutura da organização.

O ciclo orçamental exposto na figura 2.6, permite que o orçamento tenha consistência e funcione como um verdadeiro instrumento de gestão para:

- ✓ Conhecer e escolher plano de ação pertinentes, tornando a afetação de recursos eficientes.
- ✓ Avaliar a evolução da empresa em relação aos objetivos, servindo para o controlo do desempenho corrente e como sinal de alerta para os gestores.

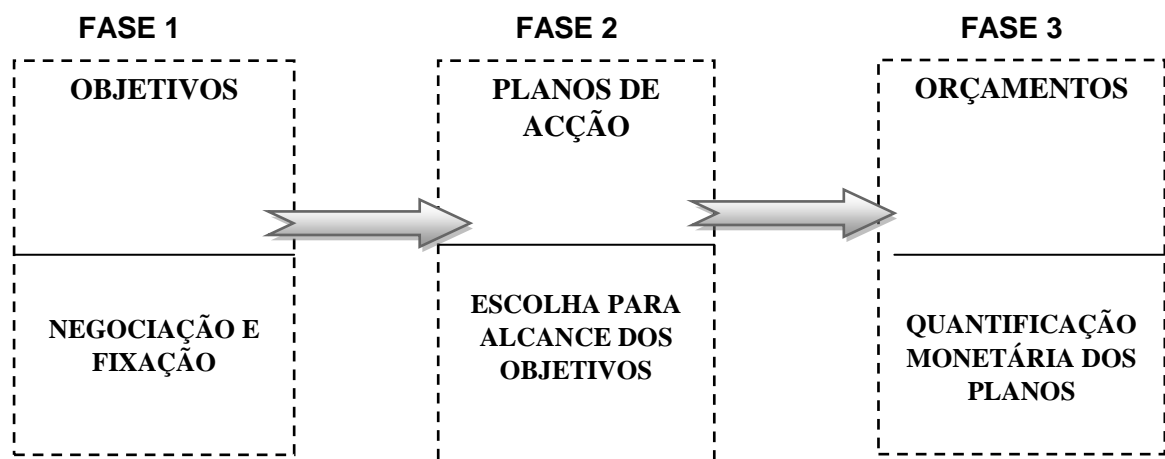


Figura 2.6 Fases na elaboração do orçamento

Fonte: Adaptado de Jordan *et al.* (2005)

Para o autor, ao longo da elaboração do orçamento o *controller* de gestão tem um papel importante. Neste caso, deve ele garantir que os orçamentos sejam efetivamente um

instrumento de gestão, dentro do espírito que acaba de se descrever e não apenas um documento preenchido apressadamente que é absolutamente necessário enviar para a chefia hierárquica para satisfazer uma formalidade burocrática.

Porém, na primeira fase de elaboração de orçamento, o gestor fixa os objetivos que surgem da necessidade de negociação para assegurar a congruência entre os objetivos dos centros de responsabilidades, com os objetivos e estratégias globais da organização. Os objetivos devem ser ambiciosos, por forma a estimular os responsáveis, mas também devem evitar a desmotivação o que acontece quando os objetivos são inacessíveis (Jordan *et al*, 2005).

Numa segunda fase, são efetuados os planos de ação para alcançar os objetivos definidos, ou seja, especificam-se os recursos necessários para a concretização dos objetivos. E na terceira fase, o orçamento é a tradução em termos monetários dos planos de ação. Pelo que foi exposto anteriormente podemos afirmar que “não existe apenas um orçamento na empresa, mas sim um conjunto de orçamentos” (Jordan *et al.*, 2005, p.82).

Após a elaboração de todos os orçamentos, o *controller* deve avaliar a coerência entre os orçamentos e fazer uma comparação com os dados históricos e da concorrência, procedendo posteriormente à consolidação da informação. Esta informação será de extrema relevância para a área financeira para prever quais os recursos financeiros necessários. Sendo assim, “o orçamento, enquanto documento financeiro, é a tradução monetária dos planos de ação.” (Jordan *et. al*, 2011, p.80). Traduz a valorização das diversas componentes económicas e financeiras de curto prazo, que vão permitir o controlo orçamental de um determinado período.

Daí, surgiu o **Controlo Orçamental**, como um instrumento de acompanhamento dos objetivos e dos meios definidos no plano e no orçamento. Sendo assim, sem este controlo, os processos de planeamento e orçamentação seriam limitativos e pouco atuantes. Este processo deve ser um elo de ligação entre o presente e futuro e deve apresentar as seguintes características: a decomposição dos desvios pelas causas, a reavaliação anual, a explicação dos desvios e as ações corretivas (Jordan *et al.*, 2003). Por outro lado, o controlo orçamental apresenta-se como um importante instrumento de gestão, uma vez que: a) obriga o gestor a estabelecer objetivos atingíveis e a escolher planos de ações exequíveis, o que envolve diagnósticos mais aprofundados sobre as oportunidades e ameaças, pontos fortes e fracos; b) obriga o gestor a um acompanhamento da sua atividade, comparando permanente ou periodicamente as realizações com as suas previsões e c) obriga o gestor a conceber ações corretivas, isto

é a recorrer a planos contingenciais com novas ideias, novos métodos e recursos alternativos (Jordan *et al.*, 2005).

Anthony e Govindarajan (2007) dizem que o controlo orçamental é muito importante como instrumento de pilotagem, tal que:

- ✓ Através da monitorização constante das realizações, estimula o gestor a definir objetivos alinhados com os recursos de que dispõe e a delinear planos operacionais orientados para a sua obtenção. Para tal, é essencial que possuam conhecimento sobre o ambiente competitivo e sobre as competências diferenciadoras que potencialmente possam ser geradas através dos recursos da empresa;
- ✓ Permite aos gestores monitorizarem ao longo do tempo a sua atividade, identificando desvios entre as realizações e as previsões;
- ✓ Incentiva a tomada de decisão por parte dos gestores, em virtude de que o conhecimento permanente da evolução do negócio lhes permite delinear ações corretivas para fazer face a eventuais desvios ocorridos, que possam colocar em causa a obtenção dos objetivos definidos.

Sendo controlo orçamental um instrumento muito privilegiado nos sistemas de controlo de gestão, não podemos deixar de referir um conjunto de limitações subjacentes à sua natureza, sendo a principal o recurso a uma única linguagem: a dos números em termos estritamente financeiro.

Tal facto condiciona-o como instrumento de um sistema de controlo de gestão orientado para aspetos de natureza operacional comportamental, ou seja, assente em instrumentos que privilegiam a ação em vez da documentação e que atuem mais sobre os gestores do que sobre os números.

Para superar muitas das referidas limitações podem ser usados os *tableaux de bord* de gestão e o *balanced scorecard* que irão ser desenvolvidos nos pontos seguintes.

2.6.5. Tableaux de bord

Numa economia de forte competitividade, torna-se necessário uma permanente atenção dos gestores à forma como estão a decorrer as suas atividades e que medida a estratégia da empresa está a ser realizada ou comprometida. Os instrumentos mais vocacionados para um adequado acompanhamento da *performance* pessoal e

organizacional são os tradicionais *tabeleaux de bord* ou, mais recentemente divulgado *balanced scorecard*.

O termo *tableaux de bord* surge evidentemente o conjunto de instrumentos de controlo que permitem ao piloto de um avião ou ao condutor de um automóvel ler indicações sobre os principais parâmetros que revelam o estado de funcionamento do avião ou de carro. Existe, de facto, uma certa semelhança entre o *tableaux de bord* de um automóvel e o de uma empresa na medida em que a meta, entre ambos os casos será controlar o bom funcionamento do conjunto. Mas não há qualquer sistema automático de pilotagem na empresa (Jordan *et al.*, 2005).

O *tableau de bord* e o *Balanced scorecard*, constituem por excelência os instrumentos de acompanhamento e monitorização do plano operacional, servem como ferramenta essencial de acompanhamento e monitorização de desempenhos em tempo oportuno, estes instrumentos para além de elementos de cariz financeiro incluem também elementos não financeiros, pois a *performance* não deve ser unicamente medida pela perspectiva financeira. O objetivo destes instrumentos é reunir um conjunto de indicadores de fácil interpretação, com informação financeira e não financeira, essencial e alinhada com os objetivos estratégicos da organização, facilitando a informação essencial para o processo de tomada de decisão das organizações (Poeiras, 2009).

Jordan *et al.* (2011) apresentaram as características próprias do *tableau de bord* como sendo um instrumento de gestão que pretende transmitir informação rápida com vista a atuar no curto prazo:

- ✓ Rapidez de processamento de informação, ou seja, esta deve estar disponível poucos dias após o período de análise. A rapidez resulta da exigência de ação, devendo assim privilegiar as estimativas em detrimento da contabilidade, visto não ser possível neste curto prazo de tempo recorrer aos dados contabilísticos.
- ✓ Contém dados históricos e previsionais, sendo alguns obtidos por estimativa para mais uma vez privilegiar a rapidez, uma vez que dados exatos não seriam obtidos de forma rápida.
- ✓ Contém indicadores diversificados que alargam a visão do gestor e permitem localizar de forma eficaz a área onde é necessário intervir.
- ✓ Muito sintético, no entanto tem a possibilidade de ser desagregado, ou seja, contém o mínimo de indicadores necessários para o gestor acompanhar as variáveis essenciais do seu plano de ação. No entanto, este poderá ser desagregado com o objetivo de compreender qual o verdadeiro foco do problema.
- ✓ É muito frequente e desejavelmente permanente.

Em simultâneo com as características do *tableaux de bord*, Jordan *et al.* (2002) identificaram cinco fases para a sua implementação, nomeadamente:

Fase 1- identificação dos centros de responsabilidade, relações entre eles e as responsabilidades de cada gestor; A definição do organigrama permite a análise da estrutura formal da organização, permitindo identificar os intervenientes, as responsabilidades, relações e dependências.

Fase 2- identificação dos objetivos e variáveis chave de ação, conhecendo as áreas de atuação que condicionam a obtenção dos objetivos e determinando os responsáveis pela implementação das ações necessárias; um *tableaux* deve adaptar-se à organização e não o inverso, daí a importância da fase 2.

Fase 3- definir os critérios para quantificar, de modo significativo, cada objetivo e cada variável chave; Esta fase consiste em definir indicadores que representem os objetivos e suas variáveis chave.

Fase 4 - definir as fontes de informação que irão permitir a obtenção dos indicadores seleccionados; Consiste em identificar onde recolhemos a informação para garantir a uniformidade.

Fase 5- determinar os *timings* de entrega do instrumento aos gestores de modo a que possam responder rapidamente a possíveis desvios.

2.6.6. *Balanced scorecard*

O método de planeamento do BSC surgiu em 1992 pelos pesquisadores Robert Kaplan e David Norton no âmbito dos sistemas de medição do desempenho. Segundo Kaplan e Norton (1992), é uma ferramenta que traduz os objetivos estratégicos de uma organização num conjunto de indicadores de desempenho coerentes (financeiros e não-financeiros), que providenciam uma compreensão clara da situação da organização. Os autores ainda afirmam que os indicadores financeiros focam-se em resultados que são consequência de ações passadas, enquanto que os indicadores não-financeiros permitem prever o desempenho financeiro futuro.

Assim sendo, de acordo com os autores supramencionados, o BSC é uma ferramenta de planeamento estratégico de extrema importância às organizações, uma vez que possibilita aos gestores um panorama de indicadores financeiros e não-financeiros, garantindo o controlo global das empresas, ainda assim, constitui um instrumento de ligação das operações à estratégia, visando a apresentação de um conjunto de

indicadores-chaves em múltiplas perspectivas de análise que associam a atividade operacional à estratégia da entidade, auxiliando a visão e missão da organização num conjunto coerente de objetivos estratégicos, fatores críticos de sucesso e respetivos indicadores de desempenho, os quais servem para alinhar as iniciativas operacionais com os objetivos estratégicos.

O apresentando na figura 2.7, tem como principal objetivo fornecer aos gestores uma visão global e integrada do desempenho organizacional, com base num conjunto de indicadores de desempenho sobre quatro perspectivas que permitem alcançar os objetivos organizacionais e garantir a convergência entre as ações de curto prazo e a visão da organização (Major & Vieira, 2009).

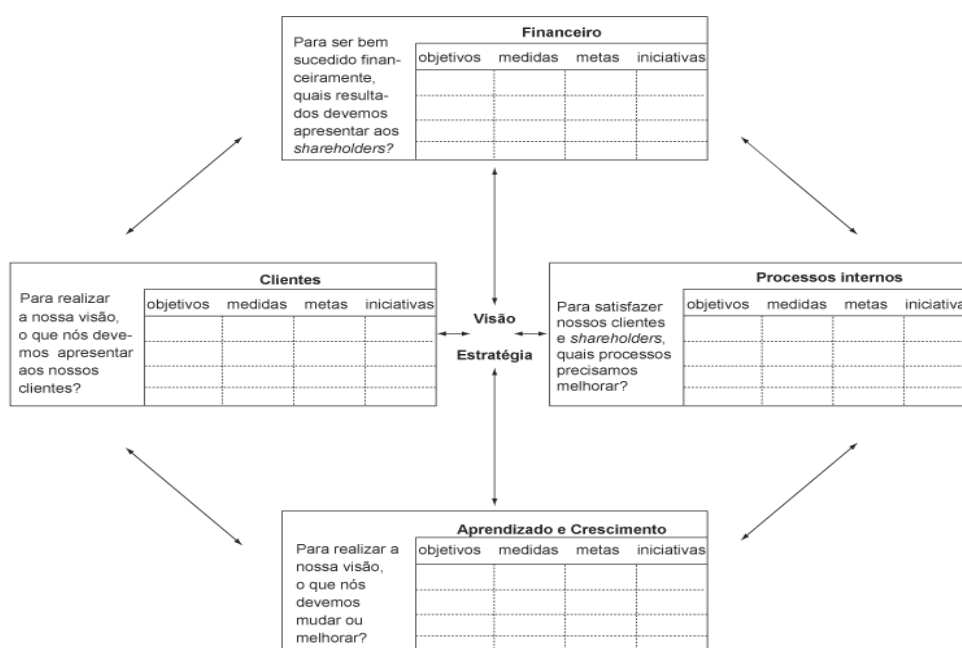


Figura 2.7 As quatro perspectivas do BSC

Fonte: Adaptado de Kaplan e Norton (1996b)

Ao analisar a figura 2.7, tem-se claramente a visão e estratégia empresarial como foco de ações nas quatro perspectivas do BSC, que sustentam o conjunto de metas, recursos, capital e estratégias. O BSC transmite informações aos gestores através da aplicação correta de indicadores de desempenho em cada perspectiva.

A **perspectiva financeira** - indica se a estratégia da organização, a sua implementação e execução estão a contribuir para o êxito dos resultados financeiros e, portanto, se responde às expectativas dos acionistas. Utiliza indicadores que medem a criação de valor para os acionistas/sócios, uma vez que, os acionistas constituem os principais

interessados (*stakeholders*) nas empresas. Os seus interessados são marcadamente financeiros, na medida em que esperam da empresa uma boa rentabilidade para o capital investido. Alguns dos indicadores utilizados para avaliar o desempenho financeiro das organizações são: rendibilidade dos capitais próprios, resultados líquidos, cash-flow, Economic Value Added (EVA®).

A ***perspetiva de clientes*** - identifica os clientes-alvo e os segmentos de mercado nos quais a organização atua e utiliza indicadores de desempenho por cada segmento, ou seja, trata-se de analisar fatores que contribuem para a consolidação da relação com o cliente, considerando que a empresa deve conhecer bem os clientes e identificar os atributos mais valorizados por esses clientes.

A ***perspetiva de processos internos*** - pretende identificar quais os processos mais relevantes para a consecução dos objetivos, quer dos acionistas quer dos clientes, tornando esses processos adequados à realização da estratégia da organização, ou seja, identifica os processos internos críticos em que a organização se deve concentrar, tratando-se de acompanhar o conjunto de atividades relacionadas com os processos de negócios da entidade. Fatores como a produtividade, qualidade, nível de serviço e custos dependem muito da forma como a empresa organiza os seus processos e, por conseguinte, executa as suas atividades. Estes processos permitem à organização criar propostas de valor para os clientes e satisfazer as expectativas dos acionistas/sócios de retorno financeiro.

Por último, ***a perspetiva de aprendizagem e crescimento*** - identifica a infraestrutura que a organização deve desenvolver para criar crescimento e melhorias a longo prazo (Kaplan & Norton, 1996a). Esta perspetiva abrange as ações que a organização deverá desenvolver para promover a aprendizagem, crescimento e melhoria dos processos a longo prazo.

O BSC é mais do que uma simples ferramenta de medição de *performance*. É uma metodologia de gestão que, segundo Kaplan e Norton (1996), visa os seguintes processos da gestão estratégica:

- ✓ Clarificar e traduzir a visão e a estratégia: o processo do BSC tem início com a gestão de topo a traduzir a estratégia em objetivos estratégicos claros e assumindo a responsabilidade sobre os mesmos.
- ✓ Ajuda os gestores a chegarem a um consenso quanto à estratégia da organização.
- ✓ Comunicar e ligar as metas e objetivos estratégicos: as metas e os objetivos estratégicos devem ser comunicados a toda a empresa, fazendo com que os

colaboradores percebam quais os objetivos críticos que devem ser alcançados para que a estratégia seja de sucesso. Essa comunicação pode ser feita através de: *email*, avisos, *workshops*, etc. A partir do momento em que os colaboradores percebam os objetivos estratégicos definidos pela gestão de topo, é possível estabelecer objetivos e metas mais específicas.

- ✓ A comunicação e a ligação permitem aos gestores a comunicação da estratégia a toda a organização e assegura o alinhamento dos objetivos departamentais e individuais com a estratégia.
- ✓ Planeamento, alinhamento e estabelecimento de metas e iniciativas estratégicas: devem ser estabelecidas metas para os vários objetivos, as quais devem ser realistas para promover a motivação dos colaboradores. Este processo permite quantificar os resultados pretendidos em cada perspetiva e identificar as necessidades para os atingir.
- ✓ O planeamento do negócio permite às organizações integrarem os seus planos de negócio e planos financeiros.
- ✓ Melhorar o *feedback* e a aprendizagem: Atribuir ao BSC uma envolvente de aprendizagem estratégica, criando instrumentos de acompanhamento e monitorização da estratégia. Com as relações causa e efeito, definidas e monitorizadas, por indicadores de desempenho e de resultados, podem-se reformular metas e até mesmo a estratégia.
- ✓ O *feedback* e a aprendizagem atribuem às organizações a capacidade de aprender estrategicamente, utilizando a informação referente ao seu desempenho (Kaplan & Norton 1996a).

A metodologia do BSC enfoca o seu funcionamento na importância das relações causa e efeito, entre as quatro perspetivas, objetivos, metas e indicadores, ajudando os gestores a fazer escolhas e a tomarem decisões na prossecução dos objetivos e, conseqüentemente, na realização da visão estratégica (Figura 2.8).

De acordo com Anthony e Govindarajan (2007), a sua implementação envolve quatro passos:

- Definição da estratégia;
- Definição das medidas que suportem a estratégia;
- Integração das medidas no sistema de gestão;
- Revisão frequente das medidas e resultados

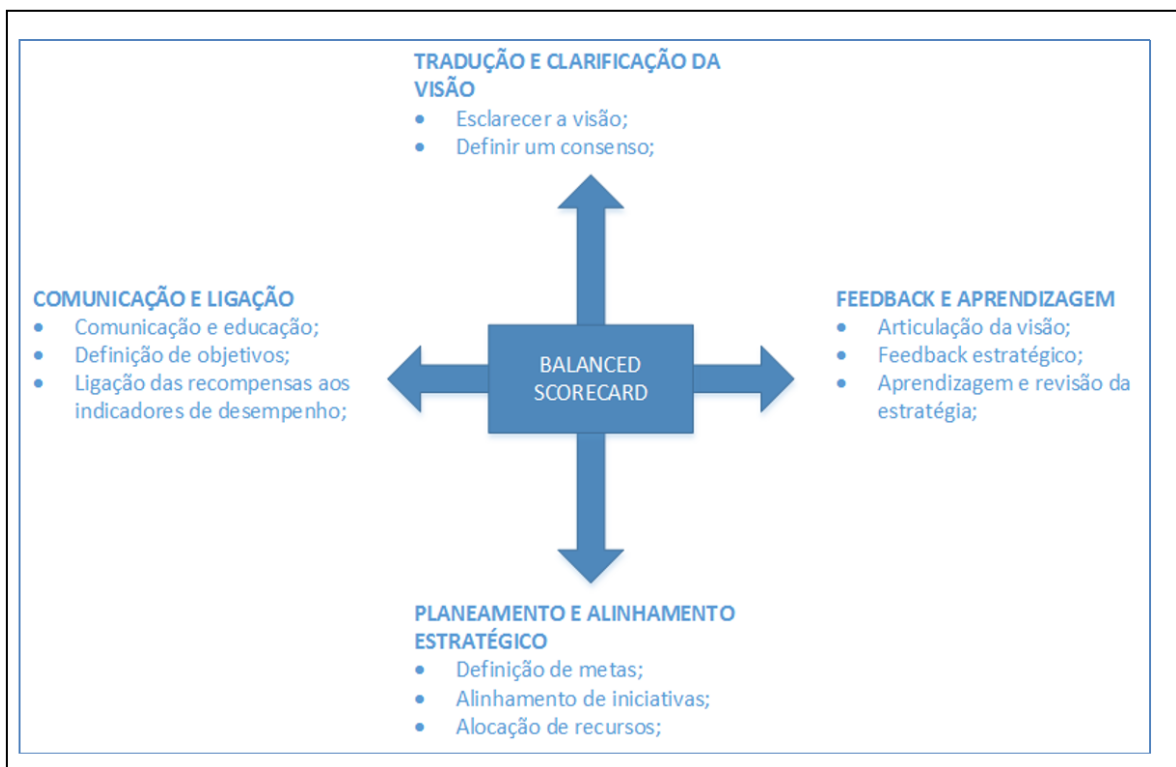


Figura 2.8 Os 4 processos de gestão estratégica de acordo com o BSC

Fonte: Adaptado de Kaplan e Norton (1996)

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

2.7. Indicadores de *performances*

Para além dos instrumentos de pilotagem anteriormente identificados, existem outros indicadores/instrumentos de performances de controlo de gestão relevantes que norteiam aos gestores na avaliação de decisão, nomeadamente indicadores financeiros, indicadores não financeiros, o Sistema de Custeio Baseado das Atividades e *Business Process Management*.

2.7.1. Indicadores financeiros

Abreu (2013) frisou que os indicadores financeiros são os sistemas de informação para o controlo de gestão se baseiem nos indicadores de índole financeira obtidos através dos sistemas contabilísticos. Estes indicadores sintetizam de um modo geral o desempenho da organização e das suas subunidades. Porém, há uma tendência para os gestores utilizarem com maior frequência os indicadores financeiros face aos indicadores não financeiros por motivos relacionados sobretudo com pressões externas (*stakeholders*) e familiaridade com este tipo de indicadores. Contudo, esses indicadores apresentam uma inter-relações de contas das demonstrações financeiras, cada um fornecendo a visão de um tópico específico da situação ou desempenho da organização, ou seja, quando bem realizada, garante suporte ao processo decisório na organização, principalmente quando são envolvidos planos estratégicos que podem influenciar no crescimento da organização e criação de valor para os acionistas.

Ainda, de acordo com Abreu (2013), os indicadores financeiros apresentam diversas vantagens e inconveniências: Como vantagens apresentam: i) sintetizam o êxito ou o fracasso de uma empresa, com base em análises ao nível da evolução dos gastos, crescimento das vendas e resultados; ii) incorporam um carácter universal, de fácil interpretação e útil para comparações (entre períodos e entre empresas que atuam no mesmo setor) e por ultimo resumem razoavelmente os resultados globais, o desempenho da empresa e das suas subunidades. Como inconveniências apresentam: i) baseiam-se em análises de curto prazo e no resultado imediato, não contemplando a perspectiva de médio e longo prazo; ii) propiciam ações que, embora possam melhorar os indicadores financeiros, podem afetar negativamente resultados futuros da empresa e ii) informam sobre os resultados, mas não sobre a maneira como foi alcançado.

Por outro lado, é importante, também frisar aqui o **EVA®** (*Economic Value Added*) como uma das métricas financeiras que tem vindo a ser realçada na literatura e adotada pelas empresas. O EVA é uma métrica financeira que procura medir o valor criado para o acionista que procura ultrapassar as limitações dos instrumentos financeiros tradicionais como a rentabilidade do capital próprio (Jordan *et al.*, 2005). o EVA reflete num só indicador económico-financeiro todos os fatores relacionados com a geração de valor de uma empresa (ou segmentos em análise), tais como: proveitos, gastos dos consumos, custo financeiro do investimento médio que lhe está afeto quer em ativos fixos, quer em necessidades de fundo de maneio (Jordan *et al.*, 2003). Arzac (2008) assegura que o EVA® é um complemento importante e deve pertencer ao conjunto de ferramentas de qualquer analista. O EVA® é um indicador que foi criado para as empresas, como fonte

de informação sobre a criação de valor para os acionistas, possibilitando o conhecimento e a avaliação da *performance* empresarial. Um valor positivo do EVA® significa criação de valor, enquanto um valor negativo implica destruição de valor num determinado período. Por outro lado, na perspectiva, dos gestores de topo devem recorrer, por exemplo, às métricas de gestão baseadas no valor para completar a análise e ter uma melhor percepção da realidade da empresa. O EVA® é bastante utilizado pelos gestores como métrica de avaliação de *performance* empresarial na gestão baseada no valor. O EVA® é calculado a partir das demonstrações financeiras da empresa depois de efetuados alguns ajustamentos contabilísticos. As aplicações do EVA® no seio empresarial compreendem:

- ✓ Acompanhamento periódico para controlo e avaliação de desempenho;
- ✓ Estabelecimento de sistemas de incentivos para os executivos;
- ✓ Indicador de referência para alcance de objetivos;
- ✓ Indicador na perspectiva financeira do BSC.

2.7.2. Indicadores não financeiros

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

Abreu (2013) identifica três tipologias de medidas de *performance* não financeiras:

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

2.7.3. Sistema de Custeio Baseado das Atividades

O sistema de custeio baseado nas atividades, em inglês *Activity Based Costing* (ABC), desenvolvido por Johnson e Kaplan (1987) e foi muito bem aceite quer pelos académicos, quer pelos organismos profissionais e gestores. Por outro lado, surge das limitações dos sistemas tradicionais de apuramento de custos que se têm revelado pouco úteis e limitados face às necessidades dos gestores por utilizarem critérios de imputação de custos indiretos desajustados, o que pode colocar em causa a rentabilidade das empresas (Jordan *et al.*, 2003). Ainda para Jordan *et al.* (2005), o ABC é um método de custeio que permite determinar de uma forma mais racional o custo de um produto, pois considera que os fatores geradores de custo são as atividades que, por sua vez, consomem recursos e originam custos. O seu lema é “as actividades consomem recursos e os produtos resultam das actividades”. Este modelo permite aos gestores o conhecimento das verdadeiras causas dos custos, ou seja, quais os fatores geradores de custos. Assim, a definição de atividade pressupõe “um conjunto de ações realizadas no sentido de alcançar os objetivos propostos, acrescentando valor ou permitir esse acréscimo de valor a um produto, já os processos correspondem ao conjunto de atividades relacionadas ente si, através dos seus *inputs e outputs*”.

Para se aplicar o sistema de custeio ABC na perspetivas de Jordan *at al.* (2005) é necessário:

1. Definir as atividades responsáveis organizando-as entre atividades primárias (fundamentais ao negócio da empresa) e de suporte (de apoio às atividades primárias ou ao próprio negócio);
2. Identificar os recursos com elas associadas e proceder à sua afetação a essas atividades;
3. Criar centros de atividade ao nível da recolha dos custos na empresa;
4. Identificar as suas unidades de medida que resultam dos seus geradores de custos e apurar os respetivos custos unitários;
5. Identificar os produtos e serviços que consomem e utilizam essas atividades, determinando os respetivos níveis de utilização para obter os custos mais relevantes desses produtos ou serviços.

Assim sendo, é possível, atribuir os custos indiretos aos produtos e serviços em função dos recursos consumidos minimizando o risco das decisões fundamentais nesses custos. Por outro lado, é possível acompanhar o custo das actividades pelos gestores, proporcionando elementos para apoiar as medidas de racionalização dos serviços com

possibilidade de medir os impactos dessas medidas na rentabilidade da empresa e nas suas *performances* individuais.

Porém, o modelo ABC apresenta-nos uma perspectiva multi-dimensional da informação financeira associada à sua vertente inter-funcional (Jordan *et al.*, 2002). Por outro lado, este modelo auxilia os gestores a enfrentar o combate, proporcionando-lhes informações adequadas e relevantes para as suas decisões mais críticas. Contudo, Rebelo (2010) apresentou as principais vantagens e desvantagens relativamente ao método ABC:

Vantagens:

- ✓ Identifica os custos no processo produtivo por atividade e não por volume produzido, o que permite identificar com maior precisão as tarefas mais dispendiosas;
- ✓ Avalia a eficiência e a eficácia das atividades, identificando o custo de cada uma delas em relação aos custos totais da empresa, facilitando deste modo as oportunidades de investimentos;
- ✓ Atende aos princípios fundamentais da contabilidade;
- ✓ Pode ser utilizado em diversos tipos de empresas;
- ✓ Determina as metas de curto e longo prazo da empresa.

Desvantagens:

- ✓ O custo/benefício da sua implementação nem sempre é positivo. O custo do ABC pode não ser aplicado na prática em virtude de exigir um número excessivo de informações de gestão que pode inviabilizar a sua utilização;
- ✓ O ABC não viabiliza a tomada de decisões no que respeita a preços, pois estes podem ser ditados pelo mercado, através da lei da oferta e da procura;
- ✓ Alto nível de controlos internos;
- ✓ Necessidade de revisão constante;
- ✓ Dificuldade de envolvimento e comprometimento dos colaboradores da empresa;
- ✓ Dificuldade de integração das informações entre os departamentos;

O quadro 2.1 ilustra alguns fatores de mudanças no contexto atual comparando com os dos anos sessenta, que condicionam o sistema de gestão empresarial em termo dos custos (Jordan *et al.*, 2002).

Com base no quadro 2.1 pode-se analisar o seguinte:

Quadro 2.1 Mudanças na envolvente empresarial em termos de custos

	Anos 60	Anos 90
Orientações	Produto	Mercado
Fixação de Preços	Margens s/custo	Concorrência
Gama de produtos	Reduzida	Vasta
Tecnologia de fabrico	Fraca	Muito avançada
Factores base do custo	MOD Directa	Indirectos
Ciclo de vida	Grande	Curto
Exigência do cliente	Reduzida	Grande
Tecnologia de informação	Muito fraca	Muito Forte

Fonte: Adaptado de Jordan *et al.* (2002)

1. As empresas assumem, presentemente uma orientação para o mercado em vez da orientação para o produto;
2. O preço deixou de ser determinado em função do custo. Atualmente é o mercado que define o *pricing*. Por isso, as empresas têm de apostar na criação de valor, na medida em que o mercado tende cada vez mais a rejeitar o pagamento das ineficiências do produtor;
3. Grande diversificação dos negócios, problema de afetação dos custos indirectos aos produtos não se coloca;
4. No que concerne às tecnologias de fabrico não será necessário referir as profundas alterações verificadas nos últimos anos;
5. Relativamente aos fatores de custo dos produtos, verificam-se muitas diferenças. Num estudo efetuado em empresas americanas concluiu-se que entre o fim dos anos 60 e início dos anos 90 os custos indirectos das empresas industriais aumentaram em média 50%, enquanto que o peso relativa aos custos de mão-de-obra direta reduziu-se um terço.
6. Ciclos de vida dos produtos cada vez mais reduzidos tornando cada vez mais difícil a correta contabilização dos critérios de imputação;
7. O mercado cada vez mais exigente, por vários motivos. Por um lado, a oferta tem vindo a exceder a procura, o que lhe permite uma grande facilidade de escolha e, por outro lado o nível cultural do comprador e de conhecimento dos produtos tem-lhes proporcionando um maior poder crítico e de argumentação;
8. Por último, as tecnologias de informação de hoje são incomparáveis com as do anos 60, uma vez que permitem o aparecimento de instrumentos bastante eficazes de apoio à gestão.

2.7.4. Business Process Management

No que diz respeito ao *Business Process Management*, um dos seus principais fundamentos, é a realização dos objetivos de uma organização através da melhoria da gestão e do controlo dos seus processos de negócio essenciais e, também, sustenta que uma organização pode ser vista como um conjunto de processos, que, quando bem instrumentados, maximizam os seus resultados. Assim, a introdução de processos de negócio nas organizações trouxe um novo desafio à Administração: como gerir organizações orientadas por processos de negócio? Uma das respostas para esta questão foi o desenvolvimento da teoria da gestão de processos de negócio, também conhecida como Business Process Management (BPM). O BPM envolve a descoberta, projecto e entrega de processos de negócio (Jeston & Nelis, 2006b).

Contador *et al.* (2005) conceituaram BPM como uma estrutura de gestão orientada para processos, onde gestor, *time* e executores do processo são todos executores e pensadores enquanto projetam seu trabalho, inspecionam os seus resultados e redesenham seus sistemas de trabalho de forma a alcançar melhores resultados. Os mesmos autores argumentaram que a era actual como sendo a terceira onda da gestão de processos, onde processos podem ser visualizados por usuários humanos como informação e por máquinas, como código executável, ao mesmo tempo. Um padrão aberto é usado para definir todos os processos, na forma *top-down* nos níveis de estratégia de negócio e de *design* de processo e de forma *bottom-up* no nível de alinhamento com os sistemas de tecnologias de informação existentes.

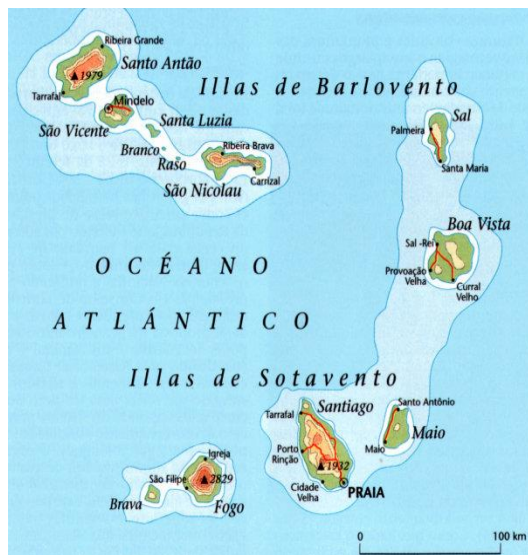
Rosemann e Bruin (2005) citam que a prática da BPM nas organizações, vem sendo aplicada menos nos últimos dez ou quinze anos. Durante esse período ela evoluiu para uma gestão holística, e essa evolução trouxe uma complexidade inerente, reforçada pela diversidade de conceitos e interpretações equivocadas. O resultado é visto na dificuldade, por grande parte das empresas na implantação de um processo de BPM ou em progredir para níveis mais altos de maturidade. Assim, esses sistemas auxiliam no profundo conhecimento do negócio para garantir o sucesso da automação das atividades, ou seja, uma gestão de negócio e tecnologia da informação, voltado à melhoria dos processos de negócio das organizações através do uso de métodos, técnicas e ferramentas para regular, publicar, controlar e analisar processos operacionais, envolvendo elementos humanos, aplicações, documentos e outras fontes de informação.

Capítulo 3 - CARACTERIZAÇÃO GERAL DE CABO VERDE

Uma vez, que esta pesquisa debruçar-se-á sobre as empresas de Cabo Verde, ambiciona-se assim, neste capítulo, elaborar uma caracterização geral do país, com o objetivo de destacar os principais aspetos relevantes a nível Geográfico, Político, Socioeconómico e Tecnológico, procedendo-se desta forma à descrição do tecido empresarial do país.

3.1. Caracterização geográfica

Em termos geográficos, Cabo Verde é um pequeno país arquipelágico, formado por dez



ilhas (Santo Antão, S. Vicente, Santa Luzia, S. Nicolau, Sal, Boa Vista, Maio, Santiago, Fogo e Brava) e cinco principais ilhéus (Branco, Raso, Luís Carneiro, Grande e de Cima) com uma superfície aproximada de 4.033 km² localizam-se entre os paralelos 14° 23' e 17° 12' de latitude Norte e os meridianos 22° 40' e 25° 22' a Oeste de Greenwich. Ilhas atlânticas, de origem vulcânica, distam cerca de 500 km do promontório do Senegal de onde lhe adveio o nome.

Figura 3.1 Mapa de Cabo Verde

A sua localização geográfica (integra o grupo dos países do Sahel) apresenta um clima árido e semiárido, quente e seco, com temperatura média anual a rondar os 25° C, fraca pluviosidade, onde se pode identificar duas estações que definem o clima das ilhas: o tempo das brisas (estação seca - Dezembro a Junho) e o tempo “das águas” (estação das chuvas, que normalmente decorre entre Agosto a Outubro, sendo o mês de Julho de transição).

Descobertas entre 1460 e 1462, por navegadores ao serviço da coroa portuguesa, por um período de aproximadamente 500 anos, sob a soberania de Portugal, as ilhas serviram de palco de uma grande miscigenação, e cruzamento de influências, dando origem a uma cultura e um modo de estar e de ser crioulo.

A 5 de Julho de 1975, o país tornou-se independente e desde então, tem feito um percurso visando o desenvolvimento e tem registado diversas conquistas em diferentes frentes, estando hoje colocado entre os Países de Rendimento Médio. A Língua Oficial é o Português e a Língua Nacional é o Crioulo, originário de uma miscelânea de português e dialetos africanos, trazidos pelos escravos africanos, transformando-se num dos símbolos máximos da identidade cultural do país.

3.2. Enquadramento político e socioeconómico

Cabo Verde é uma República soberana, unitária e democrática, regendo-se por leis internas que salvaguardam o respeito pelos direitos humanos, a paz e a justiça. Para além do seu ordenamento jurídico, o Estado de Cabo Verde vincula-se ainda às convenções e tratados internacionais sobre os direitos humanos e soberania dos povos.

O poder político é exercido pelo povo através da votação, do referendo e por outras formas constitucionalmente estabelecidas. O Presidente da República é o representante supremo do Estado e é eleito pelo povo. A Assembleia Nacional é constituída com base no voto popular e é ela que designa o Chefe do Governo a ser nomeado pelo Presidente da República.

Administrativamente, o país está dividido em vinte e dois concelhos, distribuídos da seguinte forma: Maio (1), Boavista (1), Brava (1), Sal (1), São Vicente (1), São Nicolau (2), Fogo (3), Santo Antão (3) e Santiago (9). A administração de cada concelho é assegurada pela Câmara Municipal (órgão executivo) e pela Assembleia Municipal (órgão deliberativo).

Esses dois órgãos municipais são eleitos pelas respetivas populações. Importa referir que a Lei de Base da Política do Ambiente associa explicitamente o ambiente ao ordenamento do território e ao planeamento económico. Estipula que deve existir um órgão nacional responsável pela política do ambiente capaz de garantir a integração da problemática do ambiente, do ordenamento do território e do planeamento económico, quer a nível global quer a nível sectorial.

O desenvolvimento de Cabo Verde tem sido marcado por avanços significativos, mas ainda a um ritmo pouco acelerado, resultantes da sua vulnerabilidade económica, da pobreza e escassez de recursos naturais, da base produtiva, o tecido empresarial ainda muito fracos e da forte dependência em relação aos investimentos públicos.

De acordo com Anuário Estatístico de INE de Cabo Verde(2015), a economia de Cabo Verde é baseada sobretudo no sector de serviços que responde por mais de 70% do PIB,

conta a diminuição da inflação, o PIB real foi maior do que o PIB nominal em 2014, em que a taxa de variação anual foi de 1,8% para o PIB real, contra os 1,3% registados para o PIB nominal nesse ano. Esse crescimento é devido, essencialmente, à evolução positiva dos ramos, Pesca (24,9%), Extração (7,1%), Eletricidade (16,2%), Construção (10,7%), Comércio (5,6%), Telecomunicação (5,3%), Serviços às Empresas e Administração Pública (20,3%).

No que se refere ao PIB per capita, de acordo com INE de Cabo Verde, aumentou durante o período de 2010 a 2012, 5,9%.

Porém, a recuperação pós-crise, a economia continua frágil, pois o crescimento económico, neste arquipélago largamente dependente do turismo, viu-se reduzido para cerca de 1,5% em 2015 — quase metade da taxa de 2014. As previsões para o crescimento são de quase 4% em 2016, o que representa uma pequena recuperação em relação ao ano anterior, mas ainda não suficiente para reduzir os níveis da dívida. Cabo Verde está numa encruzilhada crítica com um endividamento público próximo dos 125% do Produto Interno Bruto (PIB) no fim de 2015. Com o modesto crescimento previsto para os principais parceiros comerciais de Cabo Verde, o fluxo de investimento direto estrangeiro irá provavelmente abrandar. Grandes investimentos no turismo que tiverem início na primeira metade de 2016 e que contribuirão para a diversificação do produto turístico, darão um muito necessário impulso ao crescimento, ao longo dos próximos três anos. Espera-se que o aumento do Índice de Desenvolvimento Económico (IDE) combinado com reformas de políticas para melhorar o clima para o investimento apoie a procura doméstica. Prevê-se que os preços se mantenham baixos devido a uma combinação de desenvolvimentos locais e internacionais, estabelecendo a base para uma continuada flexibilização da política monetária. Neste contexto, prevê-se que a economia cresça entre 3 e 4% do PIB, entre 2016 e 2018.

Em termos demográficos, os dados do último recenseamento populacional divulgados pelo INE (Censo 2010) mostram que a população de Cabo Verde é de 491.575 habitantes, dividida de forma muito dispersa pelas 9 ilhas sendo a ilha de Santiago a mais povoada representando 56% da população nacional. As ilhas de São Vicente e de Santo Antão aparecem logo de seguida no ranking populacional, com 76.107 e 43.915, respetivamente. A população é maioritariamente jovem com cerca de 50% da população total. Com uma taxa de crescimento populacional médio anual nos últimos 10 anos de 1,2 por cento, nascendo em média 10.000 crianças ao ano, para os próximos 10 anos estima-se que a população cresça a uma média de 2% ao ano, e uma taxa de desemprego de 15% no ano de 2016. A esperança de vida ao nascer aumentou de 60 anos em 1977 para 72 em 2009, a taxa de alfabetização está acima de 76% da

população, a escolaridade média atual é de 3,5 anos, a evolução de indicadores de saúde é notória, nos últimos 10 anos a pobreza foi redução de 36% a 26% da população.

Os Recursos Humanos do país são caracterizados por quadros de elevada formação e grande aptidão para adquirir novos conhecimentos e aperfeiçoar-se a novas tecnologias. Classifico com um Desenvolvimento Humano Médio, em 2011 foi internacionalmente reconhecido no 133º a nível mundial no índice do Relatório do Desenvolvimento Humano do Programa das Nações Humanas para o Desenvolvimento, ocupando a 8ª posição a nível continental, e a terceira posição entre os países Lusófonos.

3.3. Contexto Tecnológico

Quanto ao contexto tecnológico, a Agência Nacional das Comunicações (ANC) tem vindo de ano para ano a assumir o seu papel como impulsionador do desenvolvimento das Tecnologias de Informação e Comunicação (TIC), inserido num contexto global de desenvolvimento da Sociedade de Informação. O Governo de Cabo Verde inseriu no seu programa de governo, um conjunto de ações coordenadas a que designou Cluster das TIC, pelo que a autoridade reguladora, assumindo o seu papel como entidade que representa as TIC em Cabo Verde, tem programado para um conjunto de ações e projetos com vista a fazer com que o país esteja sempre na linha da Frente.

Dados (2015) mais recentes divulgados pela ANAC, revela que o mercado de telefonia fixa, mantém a tendência decrescente do número de assinantes, apresentando um decréscimo de 0,13% em relação ao mesmo período do ano anterior.

No serviço de Telefonia móvel, em Dezembro de 2015 constavam 646.334 cartões “SIM” ativos no mercado móvel em Cabo Verde, o que representa um crescimento de cerca de 5,4% em relação ao mesmo período de 2014. Fixando a taxa de penetração neste período (até Dezembro de 2015) em 123%.

Em relação às assinaturas do serviço de acesso à internet, em 2015 registou-se 370.187, dos quais 83% utilizaram efetivamente o serviço pela tecnologia Banda Larga Móvel. Fixando a taxa de penetração do acesso ao serviço de internet em 53,49%, apresentado um crescimento de 13,3% em relação a 2014. O acesso ao serviço de internet pela tecnologia ADSL contou com 15.188 assinaturas em Dezembro de 2015, apresentando assim um decréscimo de 13% em relação ao período homólogo.

Quanto ao serviço de televisão por assinatura em Dezembro de 2015 o serviço contava com 11.457 assinantes, com um crescimento de 1,5% em relação ao período homólogo, e uma taxa de penetração de 2,18%.

3.4. O tecido empresarial em Cabo Verde

Nesta parte pretende-se efetuar uma breve análise do tecido empresarial do país, ilustrando deste modo, a estatística das empresas ao nível das suas atividades e, entre outros aspetos indispensáveis.

O resultado do último Inquérito Anual às Empresas (IAE), feito pelo INE de Cabo Verde, releva que em 2015, o setor empresarial Cabo-verdiano era constituído por 9.357 empresas ativas (172 empresas ativas a mais do que em 2014), representando um aumento de 1,9% face a 2014, sendo uma nítida concentração de empresas nas ilhas de Santiago, São Vicente, Sal e Boa Vista que somam 78,2% do efetivo total de empresas ativas em 2015. O efetivo total de empresas ativas na ilha de Santiago representou cerca de 45,2% do total nesse mesmo ano, valor inferior ao registado no ano anterior em 0,3 pontos percentuais (p.p.).

No que se refere aos números do efetivo de pessoas empregadas a nítida concentração situa-se nas ilhas de Santiago, São Vicente, Sal e Boavista que somam 91,6% do total de pessoas empregadas, em 2015. O efetivo total de pessoas empregadas observado na ilha de Santiago representou cerca de 44,9% do total nesse mesmo ano, valor inferior ao registado no ano anterior em 0,5 p.p.

A nível do volume de negócios, mostra ainda uma nítida concentração nas ilhas de Santiago, São Vicente, Sal e Boavista que somam 97,1% do volume de negócio gerado para o total da economia Cabo-Verdiana, em 2015. O montante total do volume de negócio gerado na ilha de Santiago representou cerca de 46,6% do total nesse mesmo ano, valor inferior ao registado no ano anterior em 2,4 p.p.

A figura 3.2, ilustra melhor a assimetria entre as Ilhas, destacando a concentração da atividade empresarial Cabo-Verdiana nas Ilhas de Santiago, São Vicente, Sal e Boa Vista. Como já foi referido, cerca de 78,2% do total de empresas ativas em 2015 estão nessas Ilhas e, em contrapartida, no conjunto das 5 demais ilhas estão as restantes 21,8%. Estas últimas são responsáveis por 8,4% de pessoas empregadas e por apenas, 2,9% do total do volume de negócios em 2015.

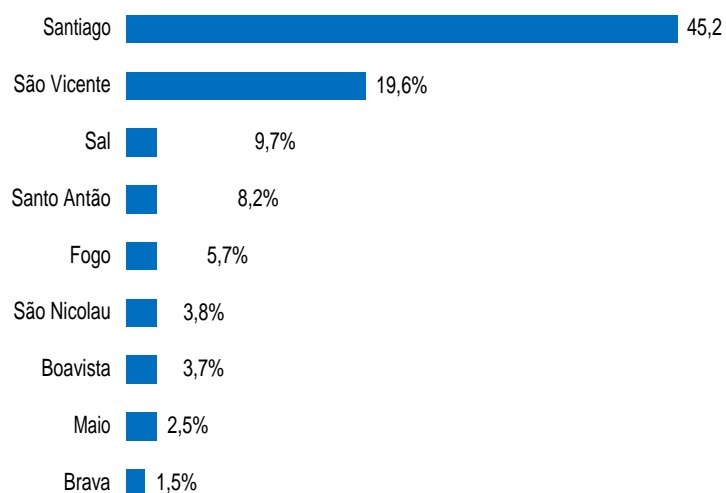


Figura 3.2 Distribuição (em %) do volume de negócios em 2015, por Ilha e por ordem decrescente

Fonte: INE-CV-IAE/2015

Dos totais dos efetivos de empresas ativas referido anteriormente, no que respeita ao sectores de atividade económica, conclui-se que o sector do Comércio, é aquele em que se concentra maior número de unidades empresariais (46,8%), seguido das atividades de Hotelaria e Restauração (15,3%) e das Indústrias transformadoras (10,2%).

Relativamente a pessoas empregadas nas empresas, o sector do Comércio, é também aquele em que se concentra maior números de pessoas empregadas (23,3%), seguido das atividades de Hotelaria e Restauração (18,9%) e das Indústrias transformadora (12,8 %). E por conseguinte, o efetivo total de pessoas empregadas observado no setor de Hotelaria e Restauração representou cerca de 18,9% do total em 2015.

No que tange ao montante de volume de negócio por Setor de Atividade Económica, observa-se que, o sector do Comércio foi ainda aquele que gerou maior volume de negócio (37,9%), seguido do sector de Hotelaria e Restauração (12,9%), das Indústrias Transformadoras (9,4%) e da Construção com 7,0% do volume de negócio gerado para o total da economia Cabo-Verdiana, em 2015.

O montante de volume de negócio observado no setor de Hotelaria e Restauração para o total da economia Cabo-Verdiana representou cerca de 12,9%, nesse mesmo ano, valor superior ao registado no ano anterior em 2,3 p.p.

No que concerne ao número de empresas com contabilidade organizada e sem contabilidade organizada, o número de empresas com contabilidade organizada diminuiu 0,4% (13 empresas ativas a menos do que em 2014) e o efetivo de empresas sem contabilidade cresceu na ordem dos 3,1% (185 empresas ativas a mais do que em 2014).

As empresas com contabilidade organizada representam 34,1% do total das empresas ativas em 2015 contra 65,9% para as empresas sem contabilidade organizada.

As empresas com contabilidade organizada representam 79,1% do total dos empregados em 2015 contra 20,9% para as empresas sem contabilidade organizada.

As empresas com contabilidade organizada representam 96,1% do volume de negócio gerado para o total da economia Cabo-Verdiana, em 2015, contra 3,9% para as empresas sem contabilidade organizada.

Relativamente ao número de empresas ativas por classes de forma jurídica, em 2015, o número de empresas individuais cresceu 1,1% (77 empresas a mais do que em 2014), o número das sociedades por quotas também cresceu 5,9% (114 empresas a mais do que em 2014), enquanto o número das sociedades anónimas diminuiu 4,4% (19 empresas a menos do que em 2014).

Assim sendo, as empresas individuais representam 73,8% do total das empresas ativas em 2015, contra 21,8% para as sociedades por quotas e somente 4,4% para as sociedades anónimas, por outro lado, as empresas individuais representam 28,5% do total dos empregados em 2015 contra 40,2% para as sociedades por quotas e 31,3% para as sociedades anónimas. E por último, as empresas individuais representam 9,8% do volume de negócio gerado para o total da economia Cabo-Verdiana, contra 29,0% para as sociedades por quotas e 61,2% para as sociedades anónimas de responsabilidade limitada, em 2015.

Em suma, o tecido empresarial cabo-verdiano é basicamente constituído por pequenas empresas, pois estas representam cerca de 88% das empresas do país, mas em termos de faturação realizam apenas 13% e geram cerca de 32% do emprego. São as grandes empresas que, embora representem apenas cerca de 3% do universo, realizam o essencial da atividade económica do sector empresarial do país, pois representam cerca de 69% do volume de negócios e mais de metade (51%) do emprego gerado pelo sector. As médias empresas representam cerca de 9% do universo, geram 17% do emprego e faturam por volta de 18%.

Capítulo 4 – MÉTODOS E PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

4.1. Objetivos e questões de investigação

Dada a utilidade do controlo de gestão como instrumento estratégico de administração indispensável para o sucesso das organizações, partiu-se da seguinte pergunta de partida:

“As grandes empresas de Cabo Verde recorrem a práticas de controlo de gestão como forma de aumentar a sua produtividade e competitividade?”

O objetivo principal que se pretende com esta investigação é avaliar se as práticas de controlo de gestão nas grandes empresas de Cabo Verde influenciam a sua produtividade e competitividade, apresentando-se como objetivos específicos:

- ✓ Analisar as práticas de controlo de gestão nas grandes empresas em Cabo Verde;
- ✓ Investigar os fatores que motivaram a adoção destas práticas;
- ✓ Identificar os instrumentos de Controlo de Gestão que são adotados pelas grandes empresas de Cabo Verde e a importância para as mesmas;
- ✓ Identificar os meios tecnológicos utilizados nas práticas de controlo de gestão;
- ✓ Compreender de que forma as práticas de controlo de gestão contribuem para o aumento da produtividade e competitividade;
- ✓ Analisar os fatores inibidores à utilização de práticas de controlo de gestão;
- ✓ Analisar as semelhanças entre as práticas de controlo de gestão em Cabo Verde e em Portugal (no âmbito desta temática desenvolvida por outros autores em Portugal).

De igual modo, tendo em conta os objetivos específicos anteriormente definidos, foram também definidas as seguintes questões de investigação:

- ✓ **Q1:** Será que as grandes empresas de Cabo Verde utilizam práticas de controlo de gestão?
- ✓ **Q2:** Quais são os fatores que motivaram a sua utilização?
- ✓ **Q3:** Quais os instrumentos de Controlo de Gestão adotados pelas grandes empresas de Cabo Verde?
- ✓ **Q4:** Quais os meios tecnológicos utilizados nas práticas de controlo de gestão?
- ✓ **Q5:** Quais as práticas de controlo de gestão que mais influenciam a produtividade e a competitividade das grandes empresas de Cabo Verde?
- ✓ **Q6:** Quais são os principais obstáculos à utilização destas práticas de controlo de gestão?

Sendo assim, nesta parte será apresentada, de uma forma breve, a metodologia seguida neste estudo, descrevendo-se o método de pesquisa e técnicas utilizadas, a estrutura e elaboração do questionário, a caracterização da população e a dimensão da amostra, e, por fim, a recolha de dados e tratamento da informação recolhida.

4.2. Método de pesquisa e técnicas utilizadas

De acordo com as pesquisas feitas sobre esta temática, observa-se que em Cabo Verde não existem ainda estudos realizados sobre as práticas de controlo de gestão nas empresas de Cabo Verde. Por outro lado, contrariamente a Cabo Verde, em Portugal já existem estudos semelhantes realizados por Vicente (2007) e Abreu (2013).

Para alcançar os objetivos estabelecidos para o presente estudo, o método de pesquisa utilizado para a recolha de dados e da informação necessária, baseou-se, numa primeira fase, numa aprofundada revisão de literatura sobre os documentos disponíveis de suporte ao controlo de gestão, nomeadamente, em livros, dissertações, artigos de revistas científicas, artigos de conferências, páginas Web, etc., por forma a caracterizar o estado de arte neste domínio. Uma vez, que este trabalho se debruçou sobre as grandes empresas de Cabo Verde, através da informação recolhida, elaborou-se uma caracterização geral do país, com o objetivo de destacar os principais aspetos relevantes a nível geográfico, político, económico, social e tecnológico, procedendo-se, desta forma, à descrição do tecido empresarial, ilustrando deste modo, o posicionamento das empresas ao nível das suas atividades, entre outros aspetos indispensáveis. E por último, foi utilizado o método de inquérito por questionário, (anexo I) pretendendo-se, desta forma, obter informação pertinente junto de grandes empresas de Cabo Verde sobre a utilização do controlo de gestão.

De acordo com Parasuraman (1991) os questionários apresentam algumas vantagens e desvantagens.

As *vantagens* dos questionários apresentadas pelos autores são: a economia do tempo e a redução do custo, a possibilidade de chegar, em simultâneo, a um grande número de inquiridos, a possibilidade do inquirido responder ao questionário quando lhe convier e onde quiser, as respostas dadas pelos inquiridos serem mais credíveis, pois, estes não são identificados, a possibilidade de abranger uma ampla área geográfica, as respostas serem mais amplas e mais precisas, a redução da possibilidade do investigador ser influenciado, a apreciação das respostas ser uniforme, já que esta é impessoal.

Os autores apresentam também as seguintes *desvantagens* dos questionários: reduzida taxa de resposta pelos inquiridos, má interpretação das questões, visto que não será possível ajudar o inquirido a perceber de forma correta as questões colocadas, o questionário poder ser respondido por alguém diferente da pessoa a quem o foi dirigido, falta de controlo na ordem e contexto das respostas, os inquiridos poderem demorar a responder e a devolver os questionários, prejudicando a avaliação e a análise do mesmo.

As perguntas colocadas no questionário utilizado no presente estudo foram adaptadas das perguntas utilizadas no questionário elaborado por Abreu (2013) e Vicente (2007), exceto as perguntas da primeira (I) parte do questionário.

4.3. Estrutura do questionário

Relativamente à estrutura dos questionários, Mattar (1994) recomenda que estes devem iniciar-se com perguntas mais genéricas, deixando as mais específicas para depois, fechando, desta forma, gradualmente, o foco. Assim, optou-se pela utilização de questões fechadas de escolha múltipla e de escala *Likert*.

O questionário foi estruturado em quatro partes:

Parte I - com questões sobre a empresa - contém três questões, uma sobre o setor de atividade da empresa, outra sobre o número de trabalhadores e outra sobre volume de negócios, que permitem apurar a dimensão das empresas inquiridas.

Parte II - com questões sobre o controlo de gestão - possui 10 questões e incide sobre o tema principal deste estudo, conhecer as práticas de controlo de gestão nas grandes empresas. A primeira questão é “A sua organização utiliza técnicas/práticas no âmbito do Controlo de gestão?”. As questões seguintes procuram saber há quantos anos se efetua o controlo de gestão nas empresas, o grau de importância que diversos fatores tiveram na adoção/utilização do controlo de gestão, quais as técnicas específicas de controlo de gestão que as empresas adotaram, qual o grau de importância das técnicas que utilizam para a organização, quais as aplicações de tecnologias que servem de suporte às práticas de controlo de gestão, a qualificação da importância de diversos fatores sobre o aumento da produtividade e competitividade e, por último, o grau de importância que diversos fatores têm na inibição à utilização/alteração de práticas de controlo de gestão. Esta pergunta é direcionada às empresas que na primeira questão tenham respondido “NÃO”, ou seja, que não utilizam práticas de controlo de gestão.

Parte III - com questões sobre a pessoa que respondeu ao questionário - as questões elaboradas visam obter informações sobre a pessoa que respondeu ao questionário, mais concretamente, se é a pessoa responsável pelo controlo de gestão, qual a sua função na empresa, o número de anos em que trabalha e desempenha a função atual e, por último, se possui ou não curso superior.

Parte IV- com questões de envio dos resultados apurados - dado que se entende que os inquiridos possam ter interesse nos resultados deste estudo, disponibiliza-se o último grupo de preenchimento facultativo para quem pretenda receber os resultados do estudo.

4.4. Definição da população e dimensão da amostra

Dada a complexidade do tema e o campo de estudo, de acordo com os objetivos anteriormente preconizados, e sendo Cabo Verde, um país insular localizado num arquipélago formado por dez ilhas na região central do Oceano Atlântico e localizado a cerca de 570 quilómetros da costa da África Ocidental, definiu-se como o campo de estudo unicamente na ilha de Santiago. Deste modo, assegurou-se, uma amostra constituída com base na maior ilha de Cabo Verde. Esta escolha prende-se, efetivamente, com o facto desta área geográfica ser a responsável pela maior concentração de empresas (cerca de 4.233 empresas, de acordo com estudos feitos pelo Instituto Nacional de Estatística de Cabo Verde sobre inquérito anual às empresas - INE-CV, IAE/2015).

Foram selecionadas grandes empresas situadas na ilha de Santiago, sendo que segundo a lista (anexo I) das grandes empresas fornecida pelo INE-CV, referente ao inquérito anual às empresas/2015, existem, na ilha de Santiago, 105 grandes empresas. Assim, face ao perfil empresarial, entendeu-se, também, ser importante conhecer o grau de utilização de práticas de controlo de gestão nas grandes empresas na ilha de Santiago e, por outro lado, consolidar o interesse pela área de estudo do mestrado, o Controlo de Gestão e dos Negócios.

Assim sendo, para poder realizar o presente estudo foi contactado INE-CV, para que fosse disponibilizada a base de dados com uma listagem completa de todas as grandes empresas existentes na ilha de Santiago referente ao último inquérito anual às empresas, realizado.

Na listagem fornecida pelo INE-CV, constam 105 grandes empresas e as seguintes informações acerca das mesmas, nomeadamente: Ilha, concelho, nome, *e-mail*, morada,

rua, número de telefone, CAE- Código de Atividade Económica, forma jurídica, percentagem de capital estrangeiro, percentagem de capital público, percentagem de capital privado nacional, tipo de organização de contabilidade, e por último, a categoria.

Utilizou-se a técnica de amostragem aleatória por se considerar que esta lista possui as características representativas da população. Através desta lista extraiu-se aleatoriamente 50 empresas e pesquisa dos contatos de *e-mail* para poder remeter os questionários.

4.5. Recolha de dados e técnicas estatísticas utilizadas

Para a recolha de dados recorreu-se à utilização de um inquérito com base em questionários, enviado por correio eletrónico, no mês fevereiro de 2018, em formato Excel e acompanhado de uma carta de apresentação a elucidar sobre o objetivo do estudo. Contudo, poucas foram as respostas obtidas, pelo que houve a necessidade de repetir o envio dos mesmos, ocorrendo essa segunda fase em abril e terceira fase em junho do mesmo ano.

Assim, a recepção das respostas ocorreu entre março e julho de 2018, via correio eletrónico, tendo-se obtido um total de 32 respostas, que constitui a amostra da investigação e, por conseguinte, verificou-se uma taxa de resposta na ordem dos 64%.

Sintetizando:

- ✓ População do estudo.....105 empresas
- ✓ Amostra do estudo.....50 empresas
- ✓ Questionários recebidos.....32 empresas

Para a realização do estudo procedeu-se ao tratamento estatístico dos dados obtidos através da ferramenta estatística denominada *Statistical Package for the Social Sciences* - SPSS (versão 20) e o *Microsoft Excel*. Foram utilizadas técnicas de estatística descritiva e análise exploratória de dados. Como técnicas de estatística descritiva utilizou-se as tabelas de frequências relativas, de médias e gráficos ilustrativos das distribuições de valores verificadas.

As variáveis medidas em escala de *Likert* foram analisadas através das categorias apresentadas, enquanto as variáveis quantitativas foram analisadas a partir dos valores medidos, apresentando-se alguns dados relevantes, abordados por Guimarães e Sarsfield Cabral (2010), como:

- ✓ Os valores médios obtidos para cada questão (para as questões numa escala de 0 a 3, um valor superior a 1,5 é superior à média da escala).
- ✓ Os valores do desvio padrão associados a cada questão que representam a dispersão absoluta de respostas perante cada questão.
- ✓ O coeficiente de variação, que ilustra a dispersão relativa das respostas: quanto maior, maior é a dispersão de respostas.
- ✓ Os valores mínimos e máximos observados.

Como técnicas de estatística inferencial utilizou-se o teste do qui-quadrado, que é abordada por Maroco (2011), para estudar a relação entre duas variáveis nominais ou uma variável nominal e outra ordinal, em que temos as hipóteses:

- ✓ H0: As duas variáveis são independentes, ou seja, não existe relação entre as categorias de uma variável e as categorias da outra;
- ✓ H1: As duas variáveis apresentam uma relação entre si, ou seja, existe relação entre as categorias de uma variável e as categorias da outra.

Capítulo 5 - ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Neste capítulo da tese será efetuada a análise aos dados recolhidos que foram obtidos através do inquérito feitos às empresas.

Tal como foi referido anteriormente, os inquiridos foram as grandes empresas de Cabo Verde localizadas na ilha de Santiago, tendo como objetivo responder às seguintes questões:

- ✓ **Q1:** Será que as grandes empresas de Cabo de Verde utilizam práticas de controlo de gestão?
- ✓ **Q2:** Quais são os fatores que motivaram a sua utilização?
- ✓ **Q3:** Quais os instrumentos de Controlo de Gestão adotados pelas grandes empresas de Cabo Verde?
- ✓ **Q4:** Quais os meios tecnológicos utilizados nas práticas de controlo de gestão?
- ✓ **Q5:** Quais as práticas de controlo de gestão que mais influenciam a produtividade e a competitividade das grandes empresas de Cabo Verde?
- ✓ **Q6:** Quais são os principais obstáculos à utilização das práticas de controlo de gestão?

5.1. Caracterização das empresas inquiridas

Em primeiro lugar, a escala utilizada na caracterização das empresas em termos da dimensão, determinada pelo setor de atividade, volume de negócios e número de pessoas, foi elaborada com base na recomendação feita pelo INE-CV, referente à definição das grandes empresas de Cabo Verde, sendo que, segundo o INE-CV, “Grande empresa” é a unidade empresarial que empregue mais de cinquenta trabalhadores e ou tenha um volume de negócios bruto anual superior a 150.000.000\$00 (cento e cinquenta milhões de escudos).

Sendo assim, conforme ilustra a figura 5.1, das 32 empresas, 47% das empresas pertencem ao setor de serviços, 34% pertencem ao setor comercial e 19% pertencem ao setor industrial.

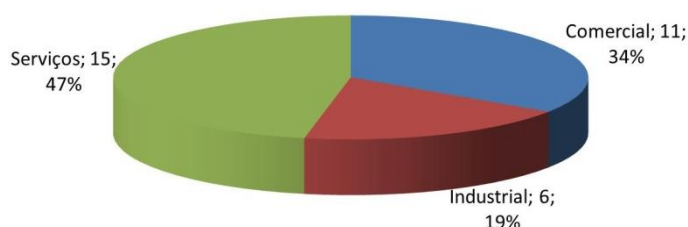


Figura 5.1 Setores das empresas inquiridas (em número e percentagem)

Relativamente ao número de pessoas empregadas nas empresas inquiridas, na amostra, 40% das empresas têm entre 0-50 trabalhadores, 41% têm entre 51-149 trabalhadores e 19% das empresas têm mais de 150 trabalhadores (Figura 5.2).

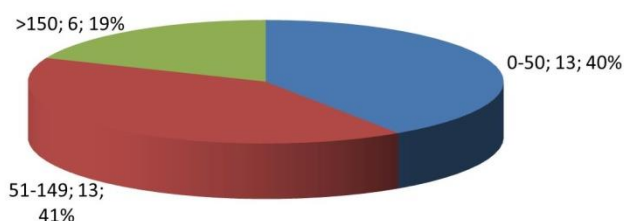


Figura 5.2 Número de pessoas empregadas nas empresas inquiridas (em número e percentagem)

No que se refere ao volume de negócio das 32 empresas inquiridas, não se verifica nenhuma empresas com volume de negócio entre 0-150 milhões de escudos. Entretanto, conforme a figura 5.3, verifica-se que 16% das empresas têm um volume de negócios entre 150-200 milhões de escudos e as restantes 84% das empresas têm um volume de negócios superior a 200 milhões de escudos.

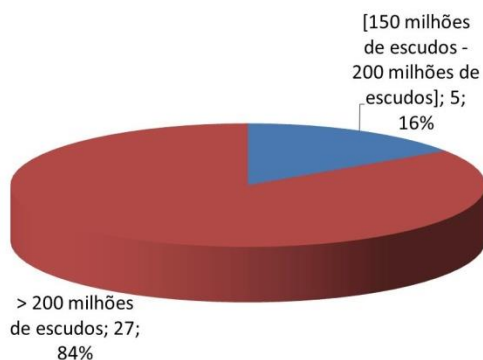


Figura 5.3 Volume de negócios das empresas inquiridas (em número e percentagem)

5.2. Utilização de práticas de controlo de gestão

Uma das questões de investigação é saber se as grandes empresas de Cabo Verde na ilha de Santiago utilizam ou não as práticas de controlo de gestão e comparar esta prática por Setor de atividade, resultados que se apresentam nas figuras 5.4 e 5.5.

Na resposta a esta pergunta, 32 empresas, cerca de 88%, responderam afirmativamente e 12% responderam negativamente. Porém, as expectativas iniciais deste estudo eram as de que todas as grandes empresas inqueridas utilizariam estas práticas.

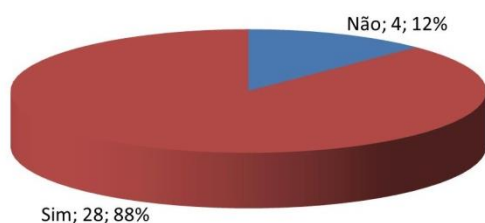


Figura 5.4 Utilização de práticas de controlo de gestão

Comparando com outros estudos, no âmbito do controlo de gestão, efetuados em empresas portuguesas, para as maiores empresas da região centro, Abreu (2013) conclui que 82% das empresas portuguesas efetuam controlo de gestão e o estudo de Vicente (2007) sobre a Mudança nas Práticas de Controlo de Gestão em Portugal, verificou que 85% das empresas responderam que existiu mudança no controlo de gestão. Sendo assim, verifica-se que são valores equivalentes aos obtidos no presente estudo.

Quando se avalia a mesma questão por Setor de Atividade, como se pode ver na figura 5.5, a percentagem que utiliza práticas no âmbito do controlo de gestão é superior para o setor industrial e inferior para o setor comercial.

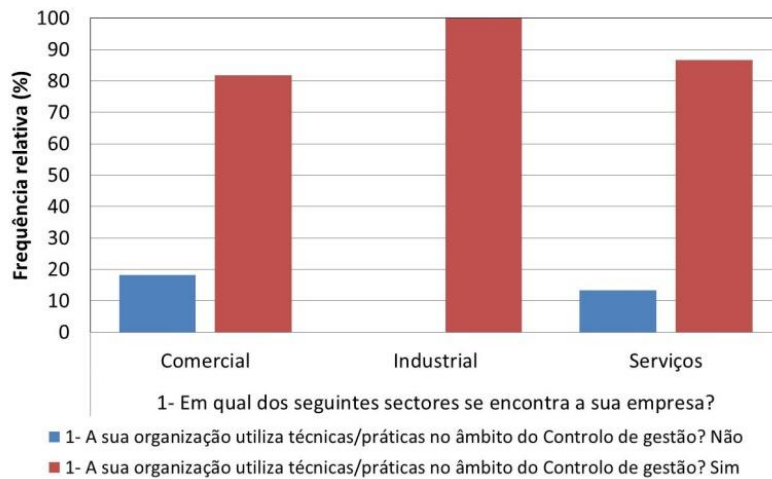


Figura 5.5 Utilização das práticas de controlo de gestão por setor de atividade

As análises de dados das questões seguintes vão ser efetuadas apenas com os resultados das empresas (88%) que utilizam técnicas/práticas no âmbito do controlo de gestão.

Assim sendo, verificou-se que a utilização das práticas de controlo de gestão não é necessariamente uma prática recente no seio das empresas. Das 28 empresas que responderam afirmativamente utilizar técnicas/práticas no âmbito do controlo de gestão, 7% das empresas efetuam o controlo de gestão há 2-5 anos, 29% há 6-10 anos e 64% das empresas efetuam o controlo de gestão há mais de 10 anos, conforme ilustra a figura 5.6.

Relacionando com o estudo de Abreu (2013), das 82% empresas portuguesas que afirmaram que efetuam o controlo de gestão, 30% indicaram que efetuam o controlo de gestão há mais de 10 anos, 36% há mais de 6 anos, 26% há mais de 2 anos e 8% há menos de 2 anos.

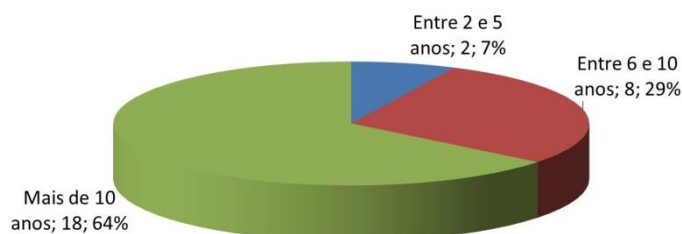


Figura 5.6 Tempo em que as empresas efetuam o controlo de gestão

Ao analisar a terceira parte do questionário foi possível tirar algumas conclusões sobre o perfil dos profissionais que responderam ao inquérito. Verifica-se que, na amostra, 81% dos respondentes são os responsáveis pelo controlo de gestão na sua empresa e os restantes 19% não são.

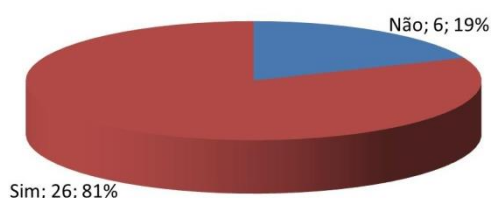


Figura 5.7 Respondentes que são os responsáveis pelo controlo de gestão na sua empresa

Relativamente ao desempenho desta função, elucidado na figura 5.8, verifica-se que: 50,0% indicam ser o “Diretor Financeiro/Responsável Financeiro”; 18,8% indicam que ser o “Controller”; 12,5%, o “Administrador/Gerente”; 3,1%, o “Técnico de Contabilidade”; 3,1%, o “Administrador/Gerente e Diretor Financeiro/Responsável Financeiro”; 3,1%, o “Administrador/Gerente e Técnico de Contabilidade”; e 9,4%, Outra”, especificando um dos inquiridos pertencer ao “Escritório de Contabilidade” e um outro, ser o “Técnico de Gestão”.

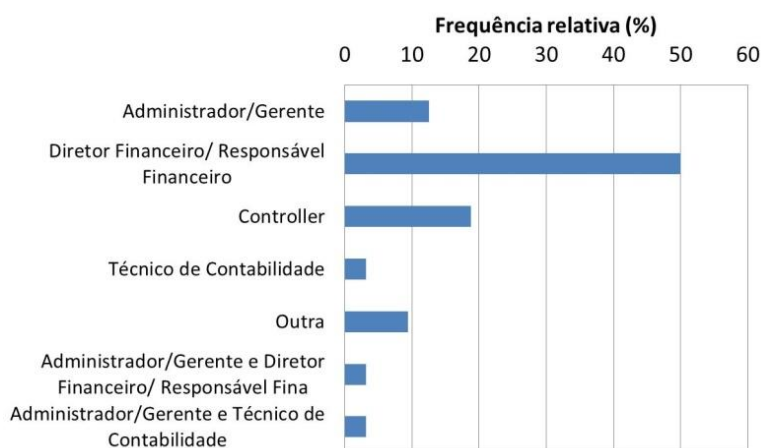


Figura 5.8 Profissional que desempenha o controlo de gestão nas empresas

No que se refere ao número de anos em que o responsável pelo controlo de gestão desempenha a sua função atual (Tabela 5.1), verifica-se um valor médio de 6,29 anos, com uma dispersão de valores de 43%, sendo o valor mínimo de 3 anos e o máximo de 14 anos. Na figura 5.9 - o número de anos em que o responsável de controlo de gestão desempenha a sua função atual, sendo que pode observar-se que a distribuição de valores do número de anos em que desempenha a sua função se verifica principalmente entre 4 e 6 anos e entre 10 e 12 anos e que o valor máximo é um *outlier*. E por último verifica-se que todos os respondentes possuem curso superior.

Tabela 5.1 Anos em que o responsável pelo controlo de gestão desempenha a sua função atual

Média	DP	CV	Min	Max
6,29	2,72	43%	3	14

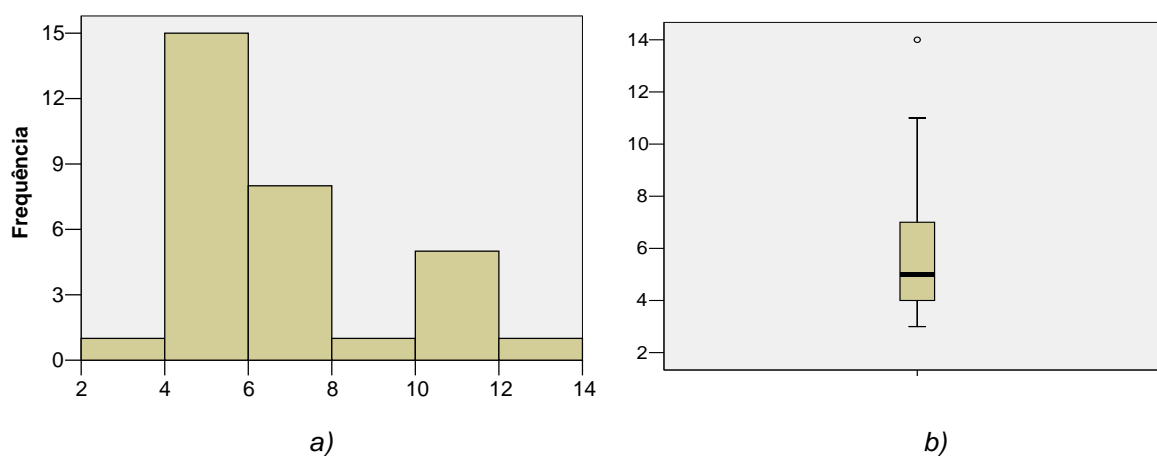


Figura 5.9 Número de anos em que o responsável de controlo de gestão desempenha a sua função atual (a) gráfico de frequências absolutas, b) Diagrama de extremos e quartis)

5.3. Motivo para a adoção e utilização do controlo de gestão

A questão de investigação - Q2: *Quais são os fatores que motivaram a sua utilização?* foi elaborada com objetivo de conhecer as motivações mais importantes na adoção das práticas de controlo de gestão nas grandes empresas de Cabo Verde. A lista de motivações baseou-se no estudo desenvolvido por Abreu (2013).

Para o efeito, pediu-se às empresas inquiridas para classificarem 28 motivações numa escala de 0 a 3, sendo 0 - sem importância; 1- alguma importância; 2- importante e 3 - muito importante.

As respostas a esta questão foram analisadas através do cálculo das frequências relativas de cada uma das motivações (Anexo II), verificando-se que as classificadas como de importância acima da média, pela maior parte dos inquiridos, foram:

- ✓ “V. Necessidade de influenciar comportamentos para o alcance das metas e objetivos da empresa” (88%);
- ✓ “O. Necessidade de melhorar a eficiência/produktividade” (84,0%);
- ✓ “Z. Apoio aos procedimentos de controlo interno (80%)”;
- ✓ Necessidade de evitar fraudes e erros não intencionais” (77,8%);
- ✓ “Y. Apoio ao controlo do risco e do *compliance*” (60%) e;
- ✓ “A. Exigências de divulgação por parte da contabilidade” (60,7%)

Ao recorrer à análise das medidas de tendência central, comparando as médias das respostas obtidas, verifica-se que as sete motivações consideradas como mais importantes pelas empresas, conforme ilustra na tabela 5.2, são:

- ✓ “O Necessidade de melhorar a eficiência/produktividade” (2,84);
- ✓ “V. Necessidade de influenciar comportamentos para o alcance das metas e objetivos da empresa” (2,84);
- ✓ “Z. Apoio aos procedimentos de controlo interno” (2,76);
- ✓ “U. Necessidade de evitar fraudes e erros não intencionais” (2,74);
- ✓ “Y. Apoio ao controlo do risco e do *compliance*” (2,52);
- ✓ “A. Exigências de divulgação por parte da contabilidade” (2,50) e;
- ✓ “E. Necessidade de alterações na informação de gestão” (2,50).

Ao analisar os fatores que, na opinião dos inquiridos, contribuíram de forma mais expressiva (3-muito importante) para com maior representação no âmbito das práticas do controlo de gestão, ou seja, verifica-se que os que apresentam maior média são: “Necessidade de melhorar a eficiência/produktividade” e “Necessidade de influenciar comportamentos para o alcance das metas e objetivos da empresa”, sendo que os mesmos apresentam as mesmas médias.

Tabela 5.2 Motivações para a adoção e utilização do controlo de gestão pelas empresas

Fatores	N	Média	DP	CV	Min	Max
A. Exigências de divulgação por parte da contabilidade	28	2,50	0,69	28%	1	3
B. Existência de um novo software de contabilidade	28	2,18	0,94	43%	0	3
C. Existência de novas técnicas de contabilidade de gestão	28	2,46	0,69	28%	1	3
D. Perceção da administração/gestores de que era necessário mudar	28	2,32	0,86	37%	0	3
E. Necessidade de alterações na informação de gestão	26	2,50	0,76	30%	0	3
F. Alterações nas condições de mercado	26	1,88	0,71	38%	0	3
G. Alterações na estrutura organizacional	26	2,27	0,72	32%	0	3
H. Alterações nas políticas e estratégias de gestão	26	2,04	0,66	32%	0	3
I. Alterações na dimensão da organização	24	2,33	0,87	37%	0	3
J. Aumento da competitividade relativamente a outras empresas	28	2,43	0,69	28%	1	3
K. Disponibilidade de empregados com as competências apropriadas	20	2,30	0,98	43%	0	3
L. Disponibilidade dos recursos para investir em novas tecnologias de informação	25	2,36	0,86	36%	0	3

Tabela 5.2 (Continuação)

Fatores	N	Média	DP	CV	Min	Max
M. Observação de alterações em outras organizações	24	1,46	0,93	64%	0	3
N. Alterações contabilísticas impostas por empresas do grupo	25	2,04	0,98	48%	0	3
O. Necessidade de melhorar a eficiência/produzividade	25	2,84	0,37	13%	2	3
P. Necessidade de redução da força de trabalho	25	1,60	1,19	74%	0	3
Q. Influência dos consultores externos	25	1,64	0,99	61%	0	3
R. Exigência dos auditores	26	2,35	0,85	36%	0	3
S. Alterações na estratégia relativamente aos fornecedores	26	1,27	1,08	85%	0	3
T. Alterações das exigências por parte dos clientes	25	2,04	1,24	61%	0	3
U. Necessidade de evitar fraudes e erros não intencionais	27	2,74	0,53	19%	1	3
V. Necessidade de influenciar comportamentos para o alcance das metas e objetivos da empresa	25	2,84	0,47	17%	1	3
W. Implementação de sistemas de gestão da qualidade	21	1,71	1,06	62%	0	3
X. Descentralização das tomadas de decisões	24	1,83	0,64	35%	1	3
Y. Apoio ao controlo do risco e do <i>compliance</i>	25	2,52	0,65	26%	1	3
Z. Apoio aos procedimentos de controlo interno	25	2,76	0,52	19%	1	3
AA. Leis e outras normas	28	2,18	0,77	35%	0	3
BB. Outros fatores específicos	22	1,14	0,89	78%	0	2

N – Nº de empresas; DP – Desvio padrão; CV – Coeficiente de variação; Min – Mínimo; Max – Máximo.

5.4. Instrumentos utilizados no controlo de gestão

No que se refere aos instrumentos utilizados no controlo de gestão, este foi questionado aos inquiridos com o objetivo de conhecer os principais instrumentos de gestão utilizados pelas grandes empresas de Cabo Verde, no âmbito das práticas de controlo de gestão.

A lista de instrumentos apresentada no segundo capítulo deste estudo foi criada com base nos instrumentos de pilotagem identificados por Jordan et al. (2003) e em estudos no âmbito do controlo de gestão (Vicente, 2007; Abreu, 2013).

Porém, conforme ilustra a figura 5.10, verifica-se que 100% das empresas utilizam o Orçamento, 92,9% utilizam Indicadores Financeiros; 75,0% utilizam Indicadores não Financeiros; 53,6% utilizam *Tableau de Bord* ; 42,9% utilizam Custeio baseado nas atividades (CBA ou ABC); 28,6% utilizam *Economic value added™* (EVA™); 21,4% utilizam Gestão por processos (*Business Process Management*) e 17,9% utilizam *Balanced Scorecard*.

Quanto a “Outras técnicas”, não são especificadas por nenhum elemento da amostra.

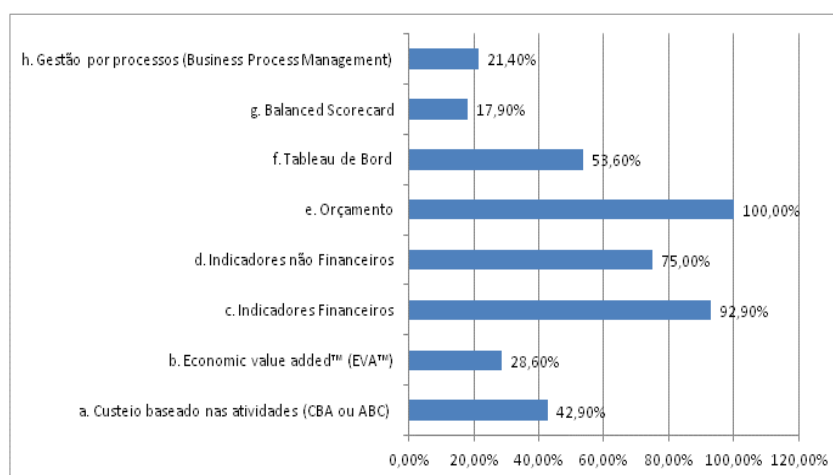


Figura 5.10 Instrumentos de controlo de gestão utilizados pelas empresas

As conclusões obtidas no estudo de Abreu (2013) evidenciam que os instrumentos com maior prevalência são os indicadores financeiros (98%) e os indicadores não financeiros (96%), utilizados por mais de 90% das empresas inquiridas. Em seguida, verifica-se o orçamento (82%) e o BPM (60%).

Enquanto no estudo de Marcão (2011) citado por Abreu (2013) evidenciam que o orçamento é o instrumento com maior utilização nas médias empresas portuguesas (86%).

Ainda neste estudo verifica-se que *Balanced Scorecard*, Business Process Management e *Economic value added*TM (EVATM) são indicadores que possuem menor prevalência por parte dos inquiridos. Jordan *et al.* (2003) defendem uma forte relação entre as metodologias do EVA, do método ABC e do BSC que, conjuntamente, contemplam medidas de cariz financeiro e não financeiro e representam um modelo de medição de desempenho mais completo, facilitando o alcance dos objetivos estratégicos das empresas.

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

Para as 28 empresas que utilizam o Orçamento, 96,4% dispõem de informação anual; 60,7% dispõem de informação por Centros de Responsabilidade; 57,1% dispõem de informação Apuramento de desvios pelas causas; 50,0% dispõe de informação *Rolling Budgets* e também 50,0% dispõem de informação Global (Figura 5.11).

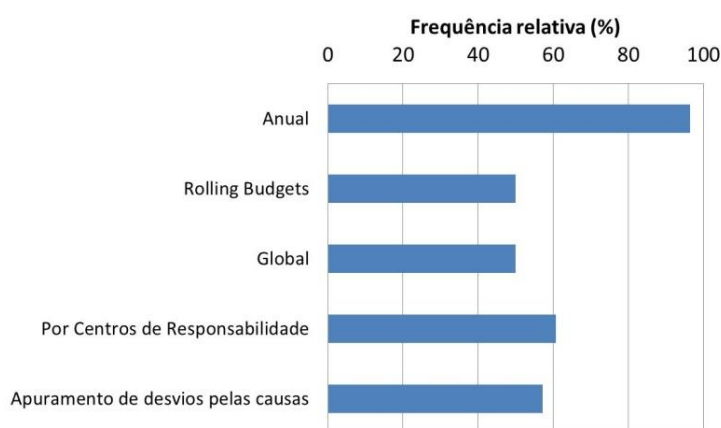


Figura 5.11 Modo de aplicação do Orçamento

Na análise à informação para as 15 empresas que utilizam no *Tableau de Bord*, na figura 5.12 verifica-se que 86,7% dispõem de informação Indicadores Financeiros; 73,3%

dispõem de informação Indicadores não Financeiros; 33,3% dispõem de informação Global e 20,0% dispõem de informação nos vários níveis da organização (Figura 5.12).

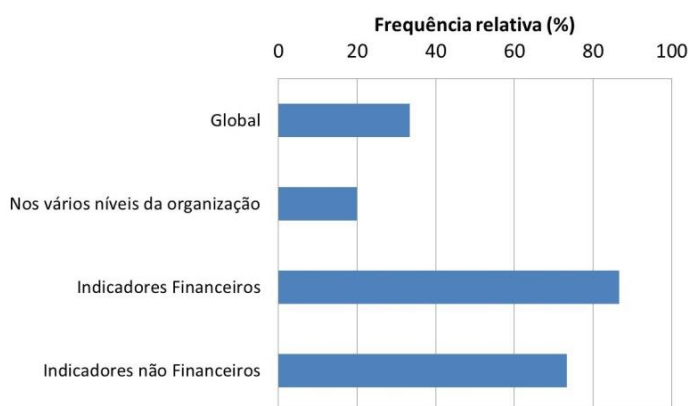


Figura 5.12 Modo de aplicação de *Tableau de Bord*

Para as 5 organizações que utilizam *Balanced Scorecard*, verifica-se, na figura 5.13, que, 100% dispõem de informação Indicadores Financeiros e Indicadores não Financeiros; 60,0% dispõem de informação Global e de Articulado aos vários níveis da organização.

Nesta análise, observa-se que há uma tendência nas empresas inquiridas para utilizarem todos esses indicadores em simultâneo. Esta tendência está em conformidade com a confirmação de diversos autores (Chow & Stede, 2006; Ittner & Larcker, 2003; Lau, 2011) que defendem que as empresas não devem limitar-se apenas à realização e análise dos indicadores financeiros, mas também contemplar a vertente não financeira dado que, com esta informação, possibilita ter uma visão global da *performance* da organização e tem impacto na rentabilidade das organizações.

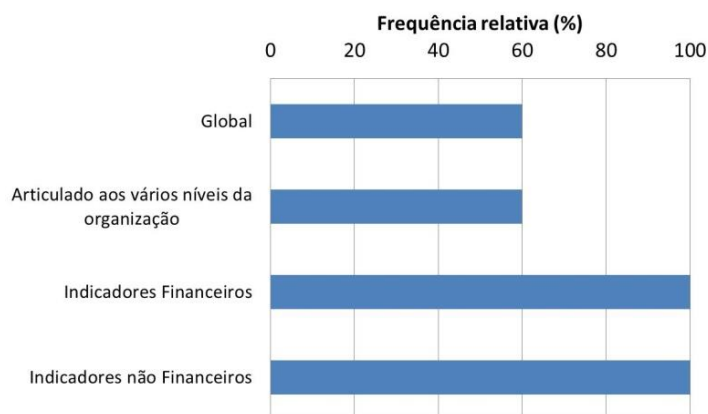


Figura 5.13 Modo de aplicação de *Balanced Scorecard*

5.5. Importância dos instrumentos de controlo de gestão

De modo a conseguir analisar a importância da utilização dos instrumentos de controlo de gestão nas empresas inquiridas, foi solicitado a estas que classificassem as práticas que dispõem numa escala de 0 a 3, significando 0 - sem importância; 1 - alguma importância; 2- importante e 3- muito importante.

As respostas a esta questão foram analisadas, através do cálculo das frequências relativas de cada uma das importâncias (Anexo II). Desta forma verifica-se que os instrumentos que foram classificados como de importância acima da média, pela maior parte dos inquiridos, foram:

- ✓ “E. Orçamento” (89,3%);
- ✓ “C. Indicadores Financeiros” (84,0%);
- ✓ “D. Indicadores não Financeiros” (71,4%);
- ✓ “F. *Tableau de Bord*” (66,7%).

Tendo em conta as medidas de tendência central, foram determinadas as médias das respostas obtidas, analisando-se as classificações mais altas (Tabela 5.3).

Tabela 5.3 Importância dos instrumentos de controlo de gestão

Importância dos Instrumentos de Controlo de Gestão	N	Média	DP	CV	Min	Max
A. Custeio baseado nas atividades (CBA ou ABC)	19	1,89	1,15	61%	0	3
B. <i>Economic value added</i> TM (EVA TM)	16	1,25	1,29	103%	0	3
C. Indicadores Financeiros	25	2,84	0,37	13%	2	3
D. Indicadores não Financeiros	21	2,52	0,93	37%	0	3
E. Orçamento	28	2,89	0,31	11%	2	3
F. <i>Tableau de Bord</i>	21	2,24	1,14	51%	0	3
G. <i>Balanced Scorecard</i>	15	1,33	1,35	101%	0	3
H. Gestão por processos (<i>Business Process Management</i>)	13	1,15	0,99	86%	0	3

Assim sendo, os instrumentos que, na opinião dos inquiridos, contribuem de forma mais expressiva (3 -muito importante) no âmbito das práticas do controlo de gestão, ou seja, os que apresentam maior média são: o orçamento (2,89), indicadores financeiros (2,84) e indicadores não financeiros (2,52).

Por outro lado, verifica-se que “Custeio baseado nas atividades (*CBA ou ABC*)”, “*Economic value added™ (EVA™)*”, *Balanced Scorecard* e *Gestão por processos (Business Process Management)* foram os instrumentos que apresentaram os valores médios mais baixos de acordo com a mesma tabela.

Neste modo, Adler, Everett e Waldron (2000) afirmam que as empresas adotam as técnicas contemporâneas de controlo de gestão muito lentamente e, os gestores ainda confiam nas técnicas tradicionais de controlo de gestão.

5.6. Tecnologias da informação de suporte aos instrumentos

Conforme referido no segundo capítulo, sobre a revisão de literatura, são diversas as tecnologias informáticas que estão ao dispor das empresas, e vão desde aplicações mais comuns como os processadores de texto e folhas de cálculo, geralmente associadas ao Microsoft Word e Microsoft Excel. Assim na figura 5.14 verifica-se que, a tecnologia de informação que apresenta uma maior frequência como suporte às técnicas de controlo de gestão é o “Microsoft Excel” (100%), seguido do “Microsoft Word” (67,8%). A mesma conclusão foi retirada no estudo de Abreu (2013) no mesmo âmbito, ou seja, a aplicação de tecnologia de informação que regista maior adesão como suporte às técnicas de controlo de gestão é o Microsoft Excel, (100%) seguido do Microsoft Word (67%)

Como outras aplicações, 25,0% utilizam “Outras folhas de cálculo”, 21,4% utilizam “PHC CS”, “14,3% utilizam “SAP Business. Quanto a “Outras aplicações”, são especificadas as seguintes respostas: 25,0% indicam “Primavera”, 18,8% indicam “ERP Primavera”, 9,4% indicam “Primavera/Office Extensions”, 6,3% indicam “Primavera e Sophia” e também 6,3% indicam “SligoIn”. E quanto as restantes aplicações não são utilizadas.

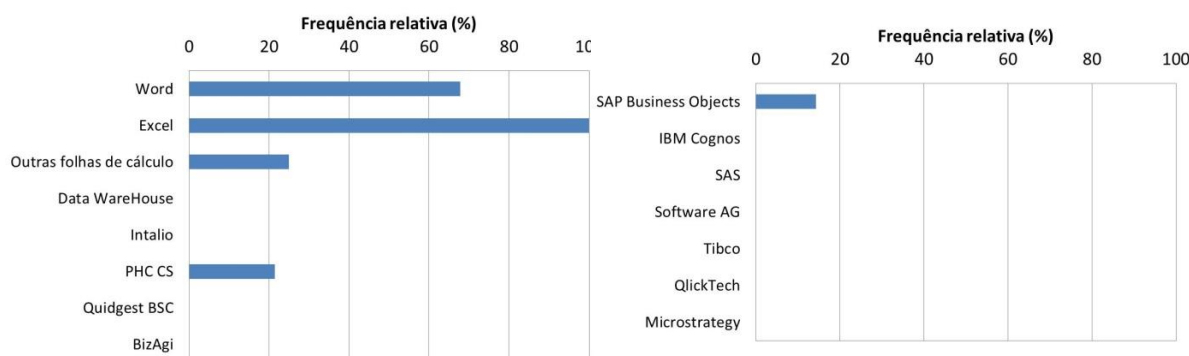


Figura 5.14 Tecnologias de informação utilizadas como suportem às práticas de controlo de gestão.

5.7. Influência das práticas de controlo de gestão na produtividade e competitividade das empresas

De acordo com o referido no segundo capítulo deste estudo, o controlo de gestão contribui não só para o controlo da implementação da estratégia como também influencia a estratégia futura. Simons (1990) menciona que o controlo de gestão quando utilizado interactivamente pelos gestores permite reduzir incertezas e criar vantagens competitivas para as empresas.

Porém, essa questão tem como finalidade procurar perceber quais as práticas de controlo de gestão que mais influenciam a produtividade e a competitividade das grandes empresas inquiridas. Neste sentido, foi apresentado aos inquiridos um conjunto de fatores baseados no estudo de Lucato, (2009) citado por Abreu (2013) e pediu-se que os classificassem segundo o grau de importância, numa escala de 0 a 3, onde (0 - sem importância; 1- alguma importância; 2- importante e 3- muito importante).

As respostas a esta questão foram analisadas através do cálculo das frequências relativas de cada um dos fatores (Anexo II). Verifica-se, assim, que os fatores que as empresas indicam como de muita importância na sua produtividade e competitividade (3 - muito importante) por parte dos inquiridos foram:

- ✓ “a. Maior controlo de custos” (89,3%);
- ✓ “l. Melhoria da performance financeira e liquidez” (85,7%);
- ✓ “h. Alcance dos objetivos organizacionais” (85,2%);
- ✓ “m. Aumento da satisfação dos clientes” (82,1%);
- ✓ “d. Aumento da produtividade” (75%);
- ✓ “j. Cumprimento de prazos de entrega de produtos/serviços” (73%);
- ✓ “n. Aumento do empenho e envolvimento dos colaboradores” (69,2%);
- ✓ “c. Redução de perdas de produção” (68%) e,
- ✓ “o. Dinamização da comunicação interna e partilha de informação” (67,9%).

Relativamente à análise das médias das respostas obtidas (Tabela 5.4), ou seja, a utilização das práticas de controlo de gestão é entendida pelas empresas inquiridas como importante para o aumento da produtividade e competitividade.

Tabela 5.4 Fatores que influenciam a produtividade e a competitividade

Fatores	N	Média	DP	CV	Min	Max
a. Maior controlo de custos	28	2,89	0,31	11%	2	3
b. Otimização da produção	27	2,11	0,70	33%	0	3
c. Redução de perdas de produção	25	2,60	0,71	27%	0	3
d. Aumento da produtividade	28	2,61	0,79	30%	0	3
e. Crescimento do volume de negócios	26	2,50	0,51	20%	2	3
f. Maior quota de mercado	27	2,33	0,68	29%	1	3
g. Maior qualidade dos processos	27	2,44	0,58	24%	1	3
h. Alcance dos objetivos organizacionais	27	2,85	0,36	13%	2	3
i. Alinhamento com a estratégia	28	2,57	0,50	20%	2	3
j. Cumprimento de prazos de entrega de produtos/serviços	26	2,58	0,76	29%	1	3
k. Desenvolvimento de novos produtos	27	2,11	0,89	42%	0	3
l. Melhoria da performance financeira e liquidez	28	2,86	0,36	12%	2	3
m. Aumento da satisfação dos clientes	28	2,79	0,50	18%	1	3
n. Aumento do empenho e envolvimento dos colaboradores	26	2,62	0,64	24%	1	3
o. Dinamização da comunicação interna e partilha de informação	28	2,68	0,48	18%	2	3
p. Outros fatores específicos à sua organização	18	1,83	0,62	34%	1	3

Sendo assim, verifica-se que os fatores mencionados na tabela 5.4 apresentam valores médios que variam entre 1,83 e, 2,86 sendo a mais baixa de 1,83 relativa ao “Outros fatores específicos à sua organização” e as mais altas são: “Maior controlo de custos (2,89)” ; “Melhoria da *performance* financeira e liquidez (2,86)” ; “Alcance dos objetivos organizacionais (2,85)” e “Aumento da satisfação dos clientes (2,79). Ao comparar os resultados do presente estudo com os obtidos por Abreu (2013), em termos das médias, verifica-se a semelhança dos fatores referidos pelas empresas portuguesas, que influenciam na sua produtividade e competitividade (embora numa escala de classificação diferente, em que 1 significa sem importância, 3 importância média e 5 muito importante): “maior controlo de custos” - 4,61, “alcance dos objetivos organizacionais” -4,46, “aumento da satisfação dos clientes” – 4,46 e “melhoria da performance financeira e liquidez” - 4,34. Estes resultados evidenciam que o controlo de gestão é encarado pelas empresas como um contributo importante para a melhoria da produtividade e competitividade a nível estratégico e operacional. Ou seja, o controlo de gestão assume um papel fundamental no acompanhamento e melhoria da atividade

operacional, sendo encarado como mais secundário no acompanhamento da estratégia e objetivos. Todavia, Laverty e Demeestère (1993) defendem que as empresas devem preocupar-se com o desempenho das ações de curto prazo em consonância com as estratégias a longo prazo, onde os instrumentos de gestão a curto prazo devem contribuir para as orientações estratégicas. Com este processo, as empresas beneficiam de um sistema de gestão que assegura o acompanhamento dos desempenhos a curto e longo prazo.

Conforme referido no segundo capítulo deste estudo a evolução do conceito e aplicação do controlo de gestão evidencia que este deve ter um papel mais ativo no alinhamento com a estratégia desenvolvida pela organização. De modo para compreender na opinião dos inquiridos sobre a perceção da utilização das práticas de controlo de gestão, solicitou-se que seleccionassem as rúbricas que consideram ser essenciais no âmbito das práticas do controlo de gestão. Conforme, se visualiza na figura 5.15, 61% das empresas consideram que as práticas de controlo de gestão que a sua organização dispõe permitem “Avaliar a performance da organização e disponibilizar a informação necessária aos gestores/responsáveis” e 39% consideram que permitem “Avaliar a performance da organização e tomar decisões face às prioridades estratégicas.”

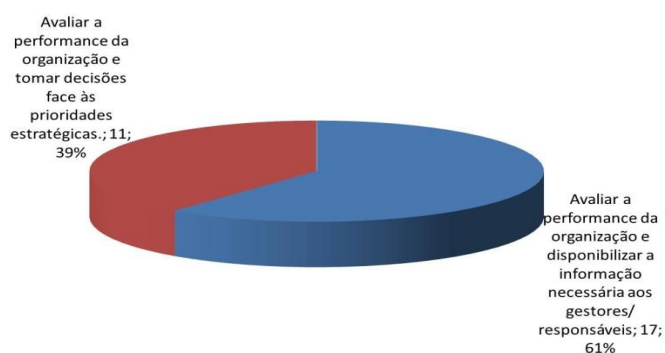


Figura 5.15 Perceção da utilização das práticas de controlo de gestão

5.8. Obstáculos à utilização das práticas de controlo de gestão

Por forma a responder à questão de investigação Q6: *Quais são os principais obstáculos à utilização das práticas de controlo de gestão?* foram inquiridas as empresas sobre 16 fatores que poderiam ser inibidores da utilização das práticas de controlo de gestão. Assim sendo, foi solicitado às empresas inquiridas que classificassem o grau de importância de um conjunto de obstáculos numa escala de 0 a 3, onde 0 - sem

importância; 1- alguma importância; 2 - importante e 3 - muito importante. Esta questão foi direcionada apenas às 4 empresas que afirmaram não utilizar práticas de controlo de gestão.

Este conjunto de obstáculos teve por base uma lista que foi utilizada por Vicente (2007) para averiguar os fatores inibidores ao processo mudança no âmbito do controlo de gestão.

Tendo em conta a tabela 5.5, ao analisar as médias, verifica-se que os fatores inibidores da utilização das práticas de controlo de gestão ocorridas, apontados pelos inquiridos, como sendo importantes foram:

- ✓ “j. Sistemas de avaliação de desempenho ligados às existentes práticas e/ou sistemas de Controlo de gestão” (2,67);
- ✓ “p. Outros fatores específicos à sua organização” (2,67);
- ✓ “g. Preocupação com as novas tecnologias” (2,50);
- ✓ “l. Estabilidade e previsibilidade que as existentes práticas e/ou sistemas de Controlo de gestão providenciem” (2,33);
- ✓ “m. A ação e poder de gestores influentes” (2,33);
- ✓ “o. O controlo de gestão não é encarado como importante, comparativamente com outros sistemas existentes na organização” (2,33);
- ✓ “f. Incapacidade dos indivíduos para usar novas práticas de Controlo de gestão” (2,25);
- ✓ “e. Relutância em alterar as práticas de Controlo de gestão existentes” (2).

Tabela 5.5 Fatores inibidores da utilização das práticas do controlo de gestão

Fatores inibidores	N	Média	DP	CV	Min	Max
a. Custos elevados dos novos softwares de contabilidade	3	0,67	0,58	87%	0	1
b. Incompatibilidades com outros sistemas/práticas de informação de gestão	3	0,67	0,58	87%	0	1
c. Satisfação geral com as práticas e/ou sistemas de contabilidade de gestão existentes	3	1,33	0,58	43%	1	2
d. Conservadorismo da gestão de topo	3	1,33	1,15	87%	0	2
e. Relutância em alterar as práticas de Controlo de gestão existentes	4	2,00	0,00	0%	2	2
f. Incapacidade dos indivíduos para usar novas práticas de Controlo de gestão	4	2,25	0,50	22%	2	3
g. Preocupação com as novas tecnologias	4	2,50	0,58	23%	2	3

h. Preocupação relativamente à mudança em geral	4	1,75	0,50	29%	1	2
i. Preocupação com o potencial impacto ao nível do emprego	3	1,67	0,58	35%	1	2
j. Sistemas de avaliação de desempenho ligados às existentes práticas e/ou sistemas de Controlo de gestão	3	2,67	0,58	22%	2	3
k. Compromisso com fornecedores de software	3	2,00	1,00	50%	1	3
l. Estabilidade e previsibilidade que as existentes práticas e/ou sistemas de Controlo de gestão providenciem	3	2,33	0,58	25%	2	3
m. A ação e poder de gestores influentes	3	2,33	0,58	25%	2	3
n. Preocupação com a queda da moral do staff resultante da mudança	3	2,00	1,00	50%	1	3
o. O controlo de gestão não é encarado como importante, comparativamente com outros sistemas existentes na organização.	3	2,33	0,58	25%	2	3
p. Outros fatores específicos à sua organização (por favor especifique)	3	2,67	0,58	22%	2	3

Ao recorrer ao cálculo das frequências dos fatores inibidores (anexo II) da utilização das práticas de controlo de gestão, considerados pelos inquiridos como muito importantes (ou seja, muito significativos), verifica-se que são:

- ✓ “j. Sistemas de avaliação de desempenho ligados às existentes práticas e/ou sistemas de Controlo de gestão” (66,7%);
- ✓ “p. Outros fatores específicos à sua organização” (66,7%);
- ✓ “g. Preocupação com as novas tecnologias” (50%).

Comparando com as médias do estudo desenvolvido por Vicente (2007) sobre “Mudança nas Práticas de Controlo de Gestão em Portugal”, conclui-se que os fatores que mais contribuem para que exista dificuldade de mudança do Controlo de Gestão nas organizações são, na opinião dos inquiridos, os custos elevados dos novos *softwares* de contabilidade (2,58), a satisfação com as existentes práticas e as incompatibilidades com outras práticas (2,68) e ainda, as preocupações com a mudança no geral (2,62). Enquanto que no estudo de Abreu (2013) os fatores inibidores que mais contribuíram para utilização das práticas de controlo de gestão foram, custos elevados dos novos *softwares* de contabilidade (3), conservadorismo da gestão de topo (2,91), incapacidade dos indivíduos para usar novas práticas de controlo de gestão (3,09), preocupação relativamente à mudança em geral (3,36), estabilidade e previsibilidade que as existentes

práticas e/ou sistemas de controlo de gestão providenciem (2,73) e outros fatores específicos à organização (3,27).

Em síntese, pelos dados expostos nesses estudos, os principais motivos inerentes à não adoção das práticas de controlo de gestão relacionam-se com questões de recursos humanos e recursos informáticos onde a preocupação relativamente, “a incapacidade dos indivíduos em utilizar novas práticas de controlo de gestão”, “Sistemas de avaliação de desempenho ligados às existentes práticas e/ou sistemas de Controlo de gestão”, “custos elevados dos novos softwares de contabilidade”, “outros fatores específicos à organização” e “a ação e poder de gestores influentes” são alguns dos fatores com maior ocorrência à utilização de práticas de controlo de gestão, sendo que estas conclusões vêm reforçar as conclusões obtidas por Vicente (2007) e Abreu (2013).

Conclusão e considerações finais

Principais conclusões

A elaboração desta investigação teve como objetivo caracterizar as práticas de controlo de gestão utilizadas nas grandes empresas de Cabo Verde localizadas na ilha de Santiago, sendo que, tal como em estudos anteriores, referidos na revisão de literatura, verificou-se que o controlo de gestão é um instrumento muito importante para os gestores e administradores das organizações.

Para a concretização do estudo, procedeu-se à revisão da literatura e estudo empírico através de seis questões de investigação, as quais foram analisadas através das respostas obtidas a partir de questionário que foi realizado junto das grandes empresas de Cabo Verde, localizadas na ilha de Santiago. O questionário desenvolvido é composto por 4 (quatro) partes de modo a responder às questões de investigação apresentadas na terceira parte deste estudo.

Para validar a primeira questão de investigação foram analisadas as respostas obtidas à primeira questão da segunda parte do questionário, ou seja: ***A sua organização utiliza técnicas/práticas no âmbito do Controlo de gestão?*** Pela amostra conclui-se que 88% das grandes empresas de Cabo Verde inquiridas utilizam técnicas/práticas no âmbito do controlo de gestão e, desta forma, pode confirmar que a maioria das grandes empresas de Cabo Verde utilizam práticas de controlo de gestão. Verifica-se ainda que das empresas que utilizam esta prática, na maioria, o controlo de gestão é feito pelo responsável do controlo de gestão na empresa, verificando-se, também, que todos os responsáveis sustentam ter um curso superior.

Quando se avalia a mesma questão por Setor de Atividade, conclui-se que a percentagem que utiliza técnicas/práticas no âmbito do controlo de gestão é superior para o setor industrial e, por outro lado, os inquiridos que responderam afirmativamente utilizar estas práticas a maioria efetua o controlo de gestão há mais de 10 anos.

Relativamente à segunda questão de investigação, ***Q2: Quais são os fatores que motivaram a sua utilização?*** verificou-se que as qualificações atribuídas com maior frequência pelas grandes empresas inquiridas sobre os fatores que motivaram a adoção das práticas do controlo de gestão estão essencialmente relacionados com: a necessidade de influenciar comportamentos para o alcance das metas e objetivos da empresa; necessidade de melhorar a eficiência/produzividade; apoio aos procedimentos de controlo interno; necessidade de evitar fraudes e erros não intencionais; apoio ao

controlo do risco e do *compliance* e; exigências de divulgação por parte da contabilidade. Por outro lado, os aspetos relacionados com a necessidade de melhorar a eficiência/produktividade, necessidade de influenciar comportamentos para o alcance das metas e objetivos da empresa, apoio aos procedimentos de controlo interno e necessidade de evitar fraudes e erros não intencionais são os fatores que, em média, tiveram as classificações mais altas.

No que se refere à terceira questão - **Q3: Quais os instrumentos de Controlo de Gestão adotados pelas grandes empresas de Cabo Verde?**, conclui-se que os instrumentos de controlo utilizados com mais frequência pelos inquiridos são, o orçamento, indicadores financeiros e indicadores não financeiros. Avaliando ainda a mesma questão sobre a sua aplicação e o tipo de informação que dispõem, conclui-se que o orçamento é um dos instrumentos tradicionais de controlo de gestão ainda mais utilizado pelas grandes empresas de Cabo Verde, por outro lado conclui-se, também que a maioria das empresas não está ainda a adotar as técnicas contemporâneas de controlo de gestão. Dos instrumentos tradicionais mais utilizados, as empresas dispõem das informações de orçamentos anual; informação por centros de responsabilidade; informação apuramento de desvios pelas causas; informação *rolling budgets* e também informação Global. Quanto à sua importância, verifica-se que o orçamento, os indicadores financeiros e indicadores não financeiros são instrumentos considerados mais importantes, na opinião dos inquiridos. O Custeio baseado nas atividades (*CBA ou ABC*), “Economic value added™ (*EVA™*)”, *Balanced Scorecard* e “Gestão por processos (*Business Process Management*)” foram os instrumentos contemporâneos menos utilizados no controlo de gestão pelos inquiridos.

Relativamente à utilização dos instrumentos - Custeio baseado nas atividades e *Balanced Scorecard*, conclui-se que das 20 (vinte) organizações que os utilizam, há uma tendência da sua utilização em simultâneo. Esta tendência está em conformidade com estudos de diversos autores que defendem que as empresas não devem limitar-se apenas à realização e análise dos indicadores financeiros, mas também contemplar a vertente não financeira dado que, com esta informação, possibilita ter uma visão global da *performance* da organização e tem impacto na rentabilidade das organizações.

Comparando o presente estudo com outros estudos feitos nas empresas portuguesas, verifica-se uma certa equivalência nos instrumentos utilizados - Abreu (2013) evidencia que os instrumentos com maior prevalência são os indicadores financeiros, os indicadores não financeiros e orçamento; e Marcão (2011), por sua vez, concluiu que o orçamento é o instrumento com maior utilização nas médias empresas.

No que diz respeito à **Q4: Quais os meios tecnológicos utilizados nas práticas de controlo de gestão?**, verifica-se que, as tecnologias de informação mais utilizadas como suporte às técnicas de controlo de gestão são o Microsoft Excel e o Microsoft Word.

No que concerne à quinta questão **Q5: Quais as práticas de controlo de gestão que mais influenciam a produtividade e a competitividade das grandes empresas de Cabo Verde?**, pelas respostas obtidas, concluiu-se que as práticas de controlo de gestão são encaradas positivamente pelos inquiridos para o aumento da produtividade e competitividade. Verificou-se que os fatores relacionados com o maior controlo de custos, melhoria da *performance* financeira e liquidez, alcance dos objetivos organizacionais, aumento da satisfação dos clientes são os contributos mais importantes que os inquiridos mencionaram, nos aspetos relacionados com a produtividade e a competitividades. Comparando com estudo de Abreu (2013), verifica-se a semelhança nos fatores que mais influenciam a produtividade e competitividade referidas pelas empresas portuguesas.

Para analisar a última questão, **Q6: Quais são os principais obstáculos à utilização destas práticas de controlo de gestão?**, verificou-se que os principais fatores inibidores com esta prática apontada pelos inquiridos estão relacionados com: questões de recursos humanos e recursos informáticos, no que diz respeito a alguma dificuldade dos indivíduos em utilizar novas práticas de controlo de gestão e sistemas de avaliação de desempenho ligados às existentes práticas e/ou sistemas de Controlo de gestão; custos elevados dos novos *softwares* de contabilidade; outros fatores específicos à organização, à ação e ao poder de gestores influentes. Comparando com as empresas portuguesas, Vicente (2007) e Abreu (2013) estudaram estes obstáculos nas empresas que não dispõem de controlo de gestão e obtiveram conclusões semelhantes às do presente estudo.

Contributo do estudo

Este estudo contribuiu para o conhecimento sobre as práticas de controlo de gestão nas grandes empresas de Cabo Verde, uma vez que não se identificou nenhum estudo já realizado abordando o referido tema. O estudo permitiu, assim, concluir que a grande maioria das empresas inquiridas, ou seja 88% das grandes empresas de Cabo Verde já utilizam técnicas/práticas no âmbito do controlo de gestão.

Deste modo, verificou-se que, assim como acontece em Portugal, nos estudos realizados por Abreu (2013) e Vicente (2007) no mesmo âmbito, as empresas estudadas na amostra, na sua maior parte adotam práticas de controlo de gestão.

Os motivos mais importantes para a adoção destas práticas nas grandes empresas de Cabo Verde relacionam-se sobretudo com a necessidade de influenciar comportamentos para o alcance das metas e objetivos da empresa; necessidade de melhorar a eficiência/produktividade; apoio aos procedimentos de controlo interno; necessidade de evitar fraudes e erros não intencionais; apoio ao controlo do risco e do *compliance* e; exigências de divulgação por parte da contabilidade. Ao nível dos instrumentos mais utilizados, destacam-se a utilização dos orçamentos, utilização dos indicadores financeiros e não financeiros.

Os instrumentos que registam menor aceitação são Custeio baseado nas atividades (*CBA ou ABC*), “Economic value added™ (*EVA™*)”, *Balanced Scorecard* e “Gestão por processos (*Business Process Management*)”, comparando com outros estudos realizados nas empresas portuguesas, verifica-se uma evolução positiva na adoção destas técnicas.

E finalmente para os inquiridos a aplicação das práticas de controlo de gestão é encarada como importante e influencia positivamente o aumento da sua produtividade e competitividade.

Limitações do estudo

- ✓ Primeiramente, relativamente ao inquérito realizado neste estudo, pretendia-se ter uma amostra de pelo menos 50 empresas, contudo apenas 32 empresas aceitaram fazer parte deste estudo;
- ✓ O facto da distribuição do questionário aos inquiridos ser feita via *e-mail* fez com que a taxa de resposta não fosse tão elevada como o esperado;
- ✓ Verificou-se um elevado número de perguntas sem respostas e deste modo, poderá levar a alguns viéses nos resultados obtidos;
- ✓ Devido a um número de respostas insuficiente aos inquéritos, não foi possível testar estatisticamente algumas questões de investigação, visto que as que foram aplicadas os testes do Qui-quadrado, teste t de Student e teste de Mann-Whitney, com o número de respostas obtidas, os resultados não são estatisticamente significativos, pelo que não foi possível incluir esta análise no presente estudo.

Sugestão de investigação futura

O presente tema pode ser estendido a outros estudos, para que assim se investigue a importância do controlo de gestão no seio de empresas em outros contextos e realidades. Assim sugere-se:

- ✓ Desenvolver estudos para as pequenas e médias empresas de Cabo Verde, para evidenciar tendências sobre a utilização das práticas no âmbito de controlo de gestão;
- ✓ Realizar estudos semelhantes nas grandes empresas de outros países da África, com o objetivo de comparar os resultados obtidos e as conclusões da presente dissertação;
- ✓ Elaborar um estudo de caso com o objetivo de implementar numa empresa específica, um dos instrumentos do controlo de gestão contemporâneos, como por exemplo BSC e ABC e verificar os seus benefícios para a empresa;
- ✓ Estudar com profundidade e, ainda com base em estudo de caso, perceber como é que as práticas de controlo de gestão podem influenciar os comportamentos das pessoas nas organizações.

Referências bibliográficas

Adler, R., Everett, A. & Waldron, M. (2000). "Advanced management accounting techniques in manufacturing: utilization, benefits and barriers to implementation", Accounting Forum, 24(2), pp. 131-150.

Anthony, R.N. (1965). *Planning and control systems: a framework for analysis*. Harvard Business School, Boston.

Anthony, R. N. & Reece, J. S. (1975). *Management Accounting Principles*, 3rd edition, Homewood, Illinois: Richard D. Irwin.

Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (1998). *Management Control Systems*. I. McGrawHill, Ed. 9ª Edição.

Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2007). *Management Control Systems*. 12.ª ed. New York : Mc Graw-Hill International Edition.

Arrow, K. J. (1964). *Control in Large Organizations*. *Management Science*. Catonsville. ISSN 0025-1909. 10.

Arzac, Enrique R. (2008). *Valuation for Mergers, Buyouts, and Restructuring*. 2nd Edition. John Wiley & Sons, 448 p. ISBN 978-0-470-12889-3.

Barnard, C. I. (1938). *The Functions of the Executive*. Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press.

Caiado, A. C. P. (2002). *Contabilidade de gestão*. 2ª edição. Área editores, Lisboa.

Chiavenato, I. (2000). *Introdução à teoria geral da administração*. 6 ed. Rio de Janeiro. Campus.

Cardoso, L. (1997). *Gestão Estratégias das Organizações ao Encontro do 3º Milénio*. 2ª Ed. Actualizada e revista. Editorial Verbo.

Chow, C. W., & Stede, W. A. V. (2006). *The Use and Usefulness of Nonfinancial*. *Management Accounting Quarterly Quarterly*, 7(3), 1–8.

Davis, R. C. (1928). *The principles of factory organization and management*. Harper, New York.

- Dent, A.G.H. (1934). *Budgetary control study* . Industry illustred, London, Vol: 2.
- Fayol, H. (1949). *General and industrial management*. Pitman, London.
- Flamholtz, E. G.(1979). *Organizational control systems as managerial tool*. California management review. Vol: 22 nº 2.
- Goetz, B. E. (1949).*Management Planning and control* . McGraw-Hill, New York.
- Glover, J.G. e Maze, C. L. (1937).*Managerial control* . Ronlad, New York.
- Guimarães, R. C. e Sarsfield Cabral, J. A. (2010). *Estatística*, 2ª Edição. Verlag Dashöfer.
- Hofstede, G.H. (1976). *The game of budget control* . Koninklijke Van Gorcum & Comp., Holland.
- Holden, P.E. , Fish, L.S. e Smith, H.I. (1941).*Top management organization and control*. Stanford university press, California.
- Jeston, J.; Nelis, J. (2006a.). *Business Process Management: practical guidelines to successful implementations*. Oxford: Elsevier.
- Jordan, H. ; NEVES, J. C. ; Rodrigues, J. A. (2002) .*O Controlo de Gestão: ao serviço da estratégia e dos gestores*. 4ª Edição, Áreas Editora, Lisboa.
- Jordan, H., Neves, J. C. das, & Rodrigues, J. A. (2003). *O Controlo de Gestão ao Serviço da Estratégia e dos Gestores*. 5ªEdição, Áreas Editora, Lisboa.
- Jordan, H., Neves, J. C. das, & Rodrigues, J. A. (2005). *O Controlo de Gestão ao Serviço da Estratégia e dos Gestores*. 6ªEdição, Áreas Editora, Lisboa.
- Jordan, H., Neves, J.C. e Rodrigues, J.A. (2007), *O Controlo de Gestão ao Serviço da Estratégia e dos Gestores*, 7ª Edição, Áreas Editora, Lisboa.
- Jordan, H., Neves, J.C. e Rodrigues, J.A. (2008), *O Controlo de Gestão ao Serviço da Estratégia e dos Gestores*, 8ª Edição, Áreas Editora, Lisboa;
- Jordan, H., Neves, J.C. e Rodrigues, J.A. (2011), *O Controlo de Gestão ao Serviço da Estratégia e dos Gestores*, 9ª Edição, Áreas Editora, Lisboa.
- Kaplan, A., e Norton, D. (1992). *The balanced scorecard – measures that drive performance*. Harvard Bus. Rev.70: 71-79.

Kaplan, R.S., Norton D.P. (1996). *The balanced scorecard: Translating strategy into action*. USA: Harvard College.

Kaplan, R. e Norton, D. (2001). *The Strategy Focus Organization*. Boston: Harvard Business School Press.

Kaplan, A., e Norton, D. (2004). *Mapas Estratégicos*. 6ª ed: Campos.

Laverty, J., & Demeestère, R. (1993). *Controlo de Gestão nas Empresas Industriais*. (L.-E. T. Limitada, Ed.). Lisboa.

Lorange, P. e Morton, M.S.S. (1974) *A frameork for management control systems*. Sloan Management Review

Macintosh, N. B.;Quattrone, P. (2010). *Management Accounting and Control Systems: An Organizational and Sociological Approach*. 2ª Ed. West Sussex : John Wiley & Sons.

Major, M.J., Vieira, R.(2009). *Contabilidade e controlo de gestão: Teoria, metodologia e prática*. Lisboa: Escolar Editora.

Maroco, J. (2011). *Análise Estatística com o SPSS Statistics*. 5.ª Edição. Edições ReportNumber.

Mayo, E. (1933). *The human problems of an industrial civilization* . Harvard University Press, Cambridge.

Mattar, F.N. (1994), *Pesquisa de Marketing: metodologia, planeamento, execução e análise*, São Paulo: Atlas, 2.ª edição.

Merchant, A. K., & Stede, W. A. Van der. (2007). *Management Control Systems - Performance Measurement, Evaluation and Incentives*. 2ª Ed.. Londres.

Mintzberg, H. (1995). *Estrutura e dinâmica das organizações*. Tradução de Amélia Salavisa Brooker; Revisão Técnica de António Caetano. Lisboa: Publicações Dom Quixote. Ano da edição original: 1979.

Neves, J. C. das. (2011). *Avaliação e Gestão da Performance Estratégica da Empresa*. T. Editores, Ed. 2ª Edição. Alfragide.

Parasunaman, A. (1991), *Marketing Research*, Addison Wesley Publishing Company, 2.ª edição.

Santos, A. J. R. (2008). *Gestão Estratégica - Conceitos, modelos e instrumentos*. Lisboa: Escolar Editora. ISBN 978-972-592—229-3.

Santos, J. C. S. M (s.d.). Sobre Gestão. Disponível em <http://www.ci.esapl.pt/jcms/materiais/Econ%20Gest/Gestao.PDF>, consultado a 16 de Dezembro/2017.

Simons, R. (1990). *The Role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage: New Perspectives*. Oxford: Accounting, Organizations and Society. London. ISSN 0361-3682. 15:1-2 (1990) 127-143.

Simons, R. (1995). *Control in an age of Empowerment*. Harvard Business Review, March-199: 80-88.

Teixeira, S. (2011). *Gestão Estratégica*. Lisboa: Escolar Editora.

Teixeira, S. (2013). *Gestão das Organizações*. Lisboa: Escolar Editora.

Taylor, Frederick W. (1967) *The Principles of Scientific Management*. NY: Harper & Row Publishers.

Tinker, A. M., Merino, B.D. e Neimark, M. D.(1982). *The normative origins of positive theories: ideology and accounting thought”* . (AOS), vol: 7 n° 2.

Ramos, M., & Hidalgo, F. G. (2003). *From Diagnostic to Interactive Style of Management Control*. Management Research News, 26(5), 21–31.

Reis, H., & Rodrigues, J. (2011). *Controlo de Gestão ao Encontro da Eficiência*. (E. Editora, Ed.). Lisboa.

Rikhardsson, P., Rohde, C., & Rom, A. (2005). *Exploring Enterprise Systems and Management Control in the Information Society: Developing a Conceptual Framework*. doi:10.1.1.123.6119.

Robbins, S. P. (1992). *Essentials of organizational behavior*. EnglewoodCliffs. New Jersey: Prentice Hall.

Rowland, F.H. (1947). *Business planning and control* . Harper, New York.

Urwick, L. F.(1928). *Principles of direction and control* . Dictionary of industrial administration, London.

Veiga, J. F. P.C. (2008). *Control de la Gestión Empresarial*. (E. Editorial, Ed.). 7ª Edição. Madrid.

Weber, M. (1992). *Economy and society*. Bedminster Press, (translated 1968), New York.

Zorrinho, C. (1991). *Gestão da Informação*, Editorial Presença, Lisboa.

Amart, J.& Gomes, S. J. [consultado a 13 de Outubro de 2017]. Disponível em: <file:///C:/Users/ADMIN/Desktop/Dissertação%20%20Práticas%20de%20Controlo%20de%20gestão%20%20CV/Dissertação%20Praticas%20de%20Controlo%20de%20Gestao/história%20de%20Controlo%20de%20Gestão.pdf>

Agencia Nacional das Comunicações de Cabo Verde, Disponível em: http://www.anac.cv/index.php?option=com_content&view=article&id=87&Itemid=56&lang=en

Bedeian, A. G. e Giglione, G. B. (1974). *A conspectus of management control theory*. Academy of Management Journal, Vol:17 nº 2.

Cabo Verde no contexto do desenvolvimento sustentável relatório à conferência rio+20 [consultado a 9 janeiro de Outubro de 2018] Disponível em: <http://docplayer.com.br/4183667-Cabo-verde-no-contexto-do-desenvolvimento-sustentavel.html>

Contador, J. C. et al. (2005). *Gestão do Conhecimento Aplicada à Gestão por Processos: Identificação de funcionalidades requeridas às soluções de Business Process Management System*. Revista de Administração e Inovação, vol. 2. São Paulo.

Instituto Nacional de estatísticas de Cabo Verde, *Inquérito Anual às Empresas* [publicado 10 de janeiro de 2017]. Disponível em: <http://ine.cv/publicacoes/inquerito-anual-as-empresas-2015/>

Instituto Nacional de estatísticas de Cabo Verde, *Anuário Estatístico de Cabo Verde 2015*, consultado a 10 de Dezembro/2017.

Lucato, W. C. (2009). *Uma proposta conceitual para a medida do grau de competitividade de uma empresa*. Revista Produção Online, IX, 214–229.

Schermann, M., Wiesche, M., & Krcmar, H. (2012). *The Role of Information Systems in Supporting Exploitative and Exploratory Management Control Activities*. *Journal of Management Accounting Research*, 24(1), 31–59. doi:10.2308/jmar-50240.

The World Bank, *Cabo Verde Aspectos Gerais*. Disponível em: <http://www.worldbank.org/pt/country/caboverde/overview>

Abreu, A. Das. N. C. (2013). *Práticas de controlo de gestão nas maiores empresas da região centro*; Tese de Mestrado; Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra – ISCAC.

Costa, R. S. J. (2014). *Aplicação de um sistema de controlo de gestão a uma empresa de construção civil*; Teses de Mestrado; Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra – ISCAC.

Mata, C. (2007). *Práticas de controlo de gestão nas cooperativas de consumo*; Tese de Mestrado; Universidade Nova de Lisboa – ISCTE

Marcão, V. F. L. G. (2011). *Estudo do Controlo de Gestão e do Papel do Controller nas Empresas de Média Dimensão em Portugal*. Instituto Politécnico de Coimbra - ISCAC.

Poeiras, A. I. (2009). *Controlo de gestão ao serviço da estratégia e da criação de valor*. Tese de Mestrado; Instituto Superior de Ciências do Trabalho e da Empresa - ISCTE.

Silva, C. H. (2009). *Balanced Scorecard como Ferramenta para Gestão Estratégica de Design*. Tese de Mestrado-Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

Rebelo, J. F. S. (2010). *Concepção e implementação do método ABC numa empresa de construção civil e urbanismo*. Tese de mestrado; ISCTE.

Vicente, C. C. da S. 2007. *Mudança nas Práticas de Controlo de Gestão em Portugal*; Tese de Mestrado; Universidade Nova de Lisboa - ISCTE.

APÊNDICES

Apêndice I - Carta, questionário dirigido às empresas e lista de grandes empresas de Cabo Verde



ISCAL

INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA

Exmo(a). Senhor(a)

Sou, **Felismino Moreno Lopes**, natural de Cabo Verde, com residência habitual em Portugal, estudante do 2º ano de Mestrado em Controlo de Gestão e dos Negócios pelo Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa – *ISCAL*.

Venho por este meio solicitar a colaboração da vossa empresa na participação num inquérito que faz parte da minha dissertação para a obtenção do grau de mestre.

O tema da dissertação é: **“Práticas de controlo de gestão nas grandes empresas de Cabo Verde”**. O objetivo principal deste estudo visa compreender o grau de utilização de práticas de controlo de gestão nas grandes empresas de Cabo Verde, particularmente na ilha de Santiago e, por outro lado, consolidar o interesse pela área de estudo do mestrado, o Controlo de Gestão e dos Negócios. Sendo, por isso é fundamental a sua colaboração.

O inquérito está estruturado em quatro partes:

- ✓ Parte I - com questões sobre a empresa;
- ✓ Parte II - com questões sobre o controlo de gestão;
- ✓ Parte III - com questões sobre a pessoa que respondeu ao inquérito;
- ✓ Parte IV- com questões de envio dos resultados apurados;

O seu preenchimento tem uma duração máxima de 5 minutos, e é assegurada a total confidencialidade de toda informação recebida.

A resposta ao inquérito deverá ser enviada para felismino.lopes85@gmail.com e para qualquer dúvida, favor, contactar-me pelo e-mail acima referido.

Muito obrigado pela sua colaboração.

Lisboa, 15 de Fevereiro 2018

Parte 1 – Questões sobre a sua organização

1- Em qual dos seguintes sectores se encontra a sua empresa?

Comercial	<input type="text"/>
Industrial	<input type="text"/>
Serviços	<input type="text"/>

2- Quantos colaboradores possui a sua empresa?(dados referente ao período de 2017)

0-50	<input type="text"/>
51-149	<input type="text"/>
>150	<input type="text"/>

3- Qual foi o volume de negócios da sua empresa no ano anterior?(dados referente ao período de 2017)

[0-150 milhões de escudos]	<input type="text"/>
[150 milhões de escudos - 200 milhões de escudos]	<input type="text"/>
> 200 milhões de escudos	<input type="text"/>

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

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

Sim	<input type="text"/>
Não	<input type="text"/>

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

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

Nos últimos 2 anos	<input type="text"/>
Entre 2 e 5 anos	<input type="text"/>
Entre 6 e 10 anos	<input type="text"/>
Mais de 10 anos	<input type="text"/>

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

Qualifique as suas respostas da seguinte forma: 0 = sem importância; 1 = Alguma importância; 2 = Importante; 3 = Muito importante

	0	1	2	3
a. Exigências de divulgação por parte da contabilidade				
b. Existência de um novo software de contabilidade				
c. Existência de novas técnicas de contabilidade de gestão				
d. Perceção da administração/gestores de que era necessário mudar				
e. Necessidade de alterações na informação de gestão				
f. Alterações nas condições de mercado				
g. Alterações na estrutura organizacional				
h. Alterações nas políticas e estratégias de gestão				
i. Alterações na dimensão da organização				
j. Aumento da competitividade relativamente a outras empresas				
k. Disponibilidade de empregados com as competências apropriadas				
l. Disponibilidade dos recursos para investir em novas tecnologias de informação				
m. Observação de alterações em outras organizações				
n. Alterações contabilísticas impostas por empresas do grupo				
o. Necessidade de melhorar a eficiência/produktividade				
p. Necessidade de redução da força de trabalho				
q. Influência dos consultores externos				
r. Exigência dos auditores				
s. Alterações na estratégia relativamente aos fornecedores				
t. Alterações das exigências por parte dos clientes				
u. Necessidade de evitar fraudes e erros não intencionais				
v. Necessidade de influenciar comportamentos para o alcance das metas e objetivos da empresa				
w. Implementação de sistemas de gestão da qualidade				
x. Descentralização das tomadas de decisões				
y. Apoio ao controlo do risco e do compliance				
z. Apoio aos procedimentos de controlo interno				
aa. Leis e outras normas				
bb. Outros fatores específicos				

4- Quais das seguintes técnicas específicas de gestão foram adotadas na sua organização?

[assinale com (x)]

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

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

a) Orçamento

Anual	<input type="checkbox"/>
Rolling Budgets	<input type="checkbox"/>
Global	<input type="checkbox"/>
Por Centros de Responsabilidade	<input type="checkbox"/>
Apuramento de desvios pelas causas	<input type="checkbox"/>

b) Tableau de Bord

Global	<input type="checkbox"/>
Nos vários níveis da organização	<input type="checkbox"/>
Indicadores Financeiros	<input type="checkbox"/>
Indicadores não Financeiros	<input type="checkbox"/>

c) Balanced Scorecard

Global	<input type="checkbox"/>
Articulado aos vários níveis da organização	<input type="checkbox"/>
Indicadores Financeiros	<input type="checkbox"/>
Indicadores não Financeiros	<input type="checkbox"/>

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

0 = sem importância; 1 = Alguma importância; 2 = Importante; 3 = Muito importante

	0	1	2	3
a. Custeio baseado nas atividades (CBA ou ABC)				
b. Economic value added™ (EVA™)				
c. Indicadores Financeiros				
d. Indicadores não Financeiros				
e. Orçamento				
f. Tableau de Bord				
g. Balanced Scorecard				
h. Gestão por processos (Business Process Management)				

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

Word	<input type="checkbox"/>
Excel	<input type="checkbox"/>
Outras folhas de cálculo	<input type="checkbox"/>
Data Warehouse	<input type="checkbox"/>
Intalio	<input type="checkbox"/>
PHC CS	<input type="checkbox"/>
Quidgest BSC	<input type="checkbox"/>
BizAgi	<input type="checkbox"/>
Oracle Hyperion	<input type="checkbox"/>
SAP Business Objects	<input type="checkbox"/>
IBM Cognos	<input type="checkbox"/>
SAS	<input type="checkbox"/>
Software AG	<input type="checkbox"/>
Tibco	<input type="checkbox"/>
QlickTech	<input type="checkbox"/>
Microstrategy	<input type="checkbox"/>
Outro	<input type="checkbox"/>

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

0 = sem importância; 1 = Alguma importância; 2 = Importante; 3 = Muito importante

	0	1	2	3
a. Maior controlo de custos				
b. Otimização da produção				
c. Redução de perdas de produção				
d. Aumento da produtividade				
e. Crescimento do volume de negócios				
f. Maior quota de mercado				
g. Maior qualidade dos processos				
h. Alcance dos objetivos organizacionais				
i. Alinhamento com a estratégia				
j. Cumprimento de prazos de entrega de produtos/serviços				
k. Desenvolvimento de novos produtos				
l. Melhoria da performance financeira e liquidez				
m. Aumento da satisfação dos clientes				
n. Aumento do empenho e envolvimento dos colaboradores				
o. Dinamização da comunicação interna e partilha de informação				
p. Outros fatores específicos à sua organização				

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

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

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

0 = sem importância; 1 = Alguma importância; 2 = Importante; 3 = Muito importante

	0	1	2	3
a. Custos elevados dos novos softwares de contabilidade				
b. Incompatibilidades com outros sistemas/práticas de informação de gestão				
c. Satisfação geral com as práticas e/ou sistemas de contabilidade de gestão existentes				
d. Conservadorismo da gestão de topo				
e. Relutância em alterar as práticas de Controlo de gestão existentes				
f. Incapacidade dos indivíduos para usar novas práticas de Controlo de gestão				
g. Preocupação com as novas tecnologias				
h. Preocupação relativamente à mudança em geral				
i. Preocupação com o potencial impacto ao nível do emprego				
j. Sistemas de avaliação de desempenho ligados às existentes práticas e/ou sistemas de Controlo de gestão				
k. Compromisso com fornecedores de software				
l. Estabilidade e previsibilidade que as existentes práticas e/ou sistemas de Controlo de gestão providenciem				
m. A ação e poder de gestores influentes				
n. Preocupação com a queda da moral do staff resultante da mudança				
o. O controlo de gestão não é encarado como importante, comparativamente com outros sistemas existentes na organização.				
p. Outros fatores específicos à sua organização (por favor especifique)				

Parte 3 – Questões sobre si

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

Sim

Não

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

Administrador/Gerente	
Diretor Financeiro/Responsável Financeiro	
Controller	
Técnico de Contabilidade	
Entidade Externa (Serviço de Outsourcing)	
Outra (por favor especifique)	

3. Indique por favor:

a) O número de anos que trabalha na sua organização:	
b) O número de anos que desempenha a sua função atual:	
c) Se possui curso superior:	
Sim	
Não	

Parte 4 – Dados para o envio dos resultados do inquérito

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

O seu nome:

Nome da sua organização:

Contacto de e-mail:

Muito obrigado pela sua colaboração!!!

Ilha	Concelho	Nome	CAE	Categoria (REMPI)
Santiago	Praia	ADEGA - SOCIEDADE INVESTIMENTO CABO VERDE, SA	4630	Grande
Santiago	Praia	TRANSPORTES AEREOS DE CABO VERDE, SA	5110	Grande
Santiago	Praia	BANCO COMERCIAL ATLANTICO, SA	6419	Grande
Santiago	Praia	CV MOVEI, SOCIEDADE ANONIMA	6120	Grande
Santiago	Praia	CAIXA ECONOMICA DE CABO VERDE, SOCIEDADE ANONIMA	6419	Grande
Santiago	Praia	GRUPO CALU & ANGELA, LDA	4711	Grande
Santiago	Praia	CIMPOR CABO VERDE, SA	4664	Grande
Santiago	Praia	UNITEL T+ TELECOMUNICAÇÕES, SA	6120	Grande
Santiago	Praia	CABO VERDE TELECOM, SA	6110	Grande
Santiago	Praia	CONSTRUTORA SAO JOSE CABO VERDE - SOCIEDADE UNIPESOAAL, SA	4100	Grande
Santiago	Praia	BANCO MONTEPIO GERAL CABO VERDE IFI, SOCIEDADE UNIPESOAAL, SA	6419	Grande
Santiago	Praia	ENACOLGEST - SOCIEDADE DE GESTAO E INVESTIMENTO, SA	4730	Grande
Santiago	Praia	IRMAOS CORREIA, LDA	4711	Grande
Santiago	Praia	CAVIBEL - INDUSTRIA DE BEBIDAS DE CABO VERDE, SARL	1104	Grande
Santiago	Praia	IFH - IMOBILIARIA , FUNDIÁRIA E HABITAT, SA	6820	Grande
Santiago	Praia	TECNICIL IMOBILIARIA, SA	6810	Grande
Santiago	Praia	IMPORTEX - COMERCIO E REPRESENTAÇÃO, SOCIEDADE UNIPESOAAL	4630	Grande
Santiago	Praia	EMPROFAC , SARL	4772	Grande
Santiago	Praia	BANCO SUL ATLANTICO IFI,SA	6419	Grande
Santiago	Praia	SGL - SOCIEDADE DE CONSTRUÇOES, SA	4100	Grande
Santiago	Praia	KHYM NEGOCE, LDA	4649	Grande
Santiago	Praia	GARANTIA - COMPANHIA DE SEGUROS DE CABO VERDE, SA	6511	Grande
Santiago	Praia	CABEOLICA, SA	3510	Grande
Santiago	Praia	CV MULTIMEDIA, SOCIEDADE UNIPESOAAL SA	6190	Grande
Santiago	Praia	BANCO INTERATLANTICO, SOCIEDADE ANONIMA	6419	Grande
Santiago	Praia	MINI MERCADO MATILDE, LDA	4711	Grande
Santiago	Praia	BANCO CABOVERDIANO DE NEGOCIOS, SA	6419	Grande
Santiago	Praia	ELEVOLUTION ENGENHARIA, SA, - SUCURSAL CV	4100	Grande
Santiago	Praia	CAETANO AUTO CABO VERDE, SA	4510	Grande
Santiago	Praia	MANUEL GOMES DOS ANJOS E FILHOS, SA	4759	Grande
Santiago	Praia	TECNICIL INDUSTRIA, SA	1104	Grande
Santiago	Praia	MSF ENGENHARIA, SUCURSAL DE CABO VERDE, SA	4100	Grande
Santiago	Praia	BANCO DE FOMENTO INTERNACIONAL IFI, SA	6419	Grande
Santiago	Praia	MTCV - INSTALACOES TECNICAS, SA	4100	Grande
Santiago	Praia	COMPANHIA DE INVESTIMENTO DE CERIAIS DE CABO VERDE, LDA	4630	Grande
Santiago	Praia	CORIN - COMERCIO GERAL, SA	4630	Grande
Santiago	Praia	CARLOS VEIGA, LDA	4752	Grande
Santiago	Praia	SITA - SOCIEDADE INDUSTRIAL DE TINTAS, SA	2022	Grande
Santiago	Praia	CERIS - SOCIEDADE CABO VERDIANA DE CERVEJA E REFRIGERANTES, SA	1103	Grande
Santiago	Praia	BANCO ANGOLANO DE INVESTIMENTO CABO VERDE, SA	6419	Grande
Santiago	Praia	WINPOWER, SA - SUCURSAL DE CABO VERDE	7110	Grande
Santiago	Praia	SOMAGUE ENGENHARIA, SUCURSAL CABO VERDE, SA	4100	Grande
Santiago	Praia	SECIL DE CABO VERDE COMERCIO E SERVICOS, LDA	4664	Grande
Santiago	Praia	CVC - CONSTRUÇÕES DE CABO VERDE, SARL	4100	Grande
Santiago	Praia	SOCIEDADE INTERBANCARIA E SISTEMA DE PAGAMENTO, SA	6619	Grande
Santiago	São Domingos	UPRANIMAL - RAÇÕES DE CABO VERDE	1080	Grande
Santiago	Praia	EMPREITEL FIGUEIREDO, SA	4100	Grande
Santiago	Praia	RADIO TELEVISAO CABOVERDIANA, S.A	6020	Grande
Santiago	Praia	MONTANHÉS COMERCIAL PRODUTOS ALIMENTARES, LDA	4741	Grande
Santiago	Praia	MUNDIMPORT- SERVICOS, LDA	4610	Grande
Santiago	Praia	IMPOFRUT - SOCIEDADE UNIPESOAAL, LDA	4721	Grande
Santiago	Praia	LABORATORIO IMPHARMA, INDUSTRIA FARMACEUTICA, SA	2100	Grande
Santiago	Praia	SILOS MARANGATU, LDA	1061	Grande
Santiago	Praia	FIRMA FERNANDO JORGE	4752	Grande
Santiago	Praia	TECNOVIA CABO VERDE, LDA	4210	Grande
Santiago	Praia	MOTA ENGIL ENGENHARIA E CONSTRUÇÃO AFRICA, SA SUCURSAL CV	4290	Grande
Santiago	Praia	DIRECTEL CABO VERDE - SERVICOS E COMUNICACOES, LDA	5812	Grande
Santiago	Praia	TIN MARKET- SOCIEDADE UNIPESOAAL LDA	6190	Grande
Santiago	Praia	CABO VERDE FAST FERRY, SA	5011	Grande
Santiago	Praia	SOPROBEL - SOCIEDADE PRODUTOS DE BELEZA, LDA	4772	Grande

Apêndice II – Tabelas de frequências relativas

Tabela de frequências: Motivo para a adoção e utilização do controlo de gestão

	0		1		2		3	
	N	%	N	%	N	%	N	%
a. Exigências de divulgação por parte da contabilidade			3	10,7%	8	28,6%	17	60,7%
b. Existência de um novo software de contabilidade	2	7,1%	4	14,3%	9	32,1%	13	46,4%
c. Existência de novas técnicas de contabilidade de gestão			3	10,7%	9	32,1%	16	57,1%
d. Perceção da administração/gestores de que era necessário mudar	2	7,1%	1	3,6%	11	39,3%	14	50,0%
e. Necessidade de alterações na informação de gestão	1	3,8%	1	3,8%	8	30,8%	16	61,5%
f. Alterações nas condições de mercado	1	3,8%	5	19,2%	16	61,5%	4	15,4%
g. Alterações na estrutura organizacional	1	3,8%	1	3,8%	14	53,8%	10	38,5%
h. Alterações nas políticas e estratégias de gestão	1	3,8%	2	7,7%	18	69,2%	5	19,2%
i. Alterações na dimensão da organização	1	4,2%	3	12,5%	7	29,2%	13	54,2%
j. Aumento da competitividade relativamente a outras empresas			3	10,7%	10	35,7%	15	53,6%
k. Disponibilidade de empregados com as competências apropriadas	2	10,0%	1	5,0%	6	30,0%	11	55,0%
l. Disponibilidade dos recursos para investir em novas tecnologias de informação	1	4,0%	3	12,0%	7	28,0%	14	56,0%
m. Observação de alterações em outras organizações	5	20,8%	5	20,8%	12	50,0%	2	8,3%
n. Alterações contabilísticas impostas por empresas do grupo	2	8,0%	5	20,0%	8	32,0%	10	40,0%
o. Necessidade de melhorar a eficiência/produktividade					4	16,0%	21	84,0%
p. Necessidade de redução da força de trabalho	7	28,0%	3	12,0%	8	32,0%	7	28,0%
q. Influência dos consultores externos	4	16,0%	6	24,0%	10	40,0%	5	20,0%
r. Exigência dos auditores	1	3,8%	3	11,5%	8	30,8%	14	53,8%
s. Alterações na estratégia relativamente aos fornecedores	9	34,6%	4	15,4%	10	38,5%	3	11,5%
t. Alterações das exigências por parte dos clientes	5	20,0%	3	12,0%	3	12,0%	14	56,0%
u. Necessidade de evitar fraudes e erros não intencionais			1	3,7%	5	18,5%	21	77,8%
v. Necessidade de influenciar comportamentos para o alcance das metas e objetivos da empresa			1	4,0%	2	8,0%	22	88,0%
w. Implementação de sistemas de gestão da qualidade	3	14,3%	6	28,6%	6	28,6%	6	28,6%
x. Descentralização das tomadas de decisões			7	29,2%	14	58,3%	3	12,5%
y. Apoio ao controlo do risco e do compliance			2	8,0%	8	32,0%	15	60,0%
z. Apoio aos procedimentos de controlo interno			1	4,0%	4	16,0%	20	80,0%
aa. Leis e outras normas	1	3,6%	3	10,7%	14	50,0%	10	35,7%
bb. Outros fatores específicos	7	31,8%	5	22,7%	10	45,5%		

Tabela de frequências: Importância dos instrumentos para as empresas

	0		1		2		3	
	N	%	N	%	N	%	N	%
a. Custeio baseado nas atividades (CBA ou ABC)	3	15,8%	4	21,1%	4	21,1%	8	42,1%
b. Economic value added™ (EVA™)	7	43,8%	2	12,5%	3	18,8%	4	25,0%
c. Indicadores Financeiros					4	16,0%	21	84,0%
d. Indicadores não Financeiros	2	9,5%			4	19,0%	15	71,4%
e. Orçamento					3	10,7%	25	89,3%
f. Tableau de Bord	2	9,5%	5	23,8%			14	66,7%
g. Balanced Scorecard	6	40,0%	3	20,0%	1	6,7%	5	33,3%
h. Gestão por processos (Business Process Management)	3	23,1%	7	53,8%	1	7,7%	2	15,4%

Tabela de frequências: As práticas de controlo de gestão e a produtividade e competitividade das empresas

	0		1		2		3	
	N	%	N	%	N	%	N	%
a. Maior controlo de custos					3	10,7%	25	89,3%
b. Otimização da produção	1	3,7%	2	7,4%	17	63,0%	7	25,9%
c. Redução de perdas de produção	1	4,0%			7	28,0%	17	68,0%
d. Aumento da produtividade	1	3,6%	2	7,1%	4	14,3%	21	75,0%
e. Crescimento do volume de negócios					13	50,0%	13	50,0%
f. Maior quota de mercado			3	11,1%	12	44,4%	12	44,4%
g. Maior qualidade dos processos			1	3,7%	13	48,1%	13	48,1%
h. Alcance dos objetivos organizacionais					4	14,8%	23	85,2%
i. Alinhamento com a estratégia					12	42,9%	16	57,1%
j. Cumprimento de prazos de entrega de produtos/serviços			4	15,4%	3	11,5%	19	73,1%
k. Desenvolvimento de novos produtos	2	7,4%	3	11,1%	12	44,4%	10	37,0%
l. Melhoria da performance financeira e liquidez					4	14,3%	24	85,7%
m. Aumento da satisfação dos clientes			1	3,6%	4	14,3%	23	82,1%
n. Aumento do empenho e envolvimento dos colaboradores			2	7,7%	6	23,1%	18	69,2%
o. Dinamização da comunicação interna e partilha de informação					9	32,1%	19	67,9%
p. Outros fatores específicos à sua organização			5	27,8%	11	61,1%	2	11,1%

Tabela de frequências: Fatores inibidores da utilização das práticas do controlo de gestão

	0		1		2		3	
	N	%	N	%	N	%	N	%
a. Custos elevados dos novos softwares de contabilidade	1	33,3%	2	66,7%				
b. Incompatibilidades com outros sistemas/práticas de informação de gestão	1	33,3%	2	66,7%				
c. Satisfação geral com as práticas e/ou sistemas de contabilidade de gestão existentes			2	66,7%	1	33,3%		
d. Conservadorismo da gestão de topo	1	33,3%			2	66,7%		
e. Relutância em alterar as práticas de Controlo de gestão existentes					4	100%		
f. Incapacidade dos indivíduos para usar novas práticas de Controlo de gestão					3	75,0%	1	25,0%
g. Preocupação com as novas tecnologias					2	50,0%	2	50,0%
h. Preocupação relativamente à mudança em geral			1	25,0%	3	75,0%		
i. Preocupação com o potencial impacto ao nível do emprego			1	33,3%	2	66,7%		
j. Sistemas de avaliação de desempenho ligados às existentes práticas e/ou sistemas de Controlo de gestão					1	33,3%	2	66,7%
k. Compromisso com fornecedores de software			1	33,3%	1	33,3%	1	33,3%
l. Estabilidade e previsibilidade que as existentes práticas e/ou sistemas de Controlo de gestão providenciem					2	66,7%	1	33,3%
m. A ação e poder de gestores influentes					2	66,7%	1	33,3%
n. Preocupação com a queda da moral do staff resultante da mudança			1	33,3%	1	33,3%	1	33,3%
o. O controlo de gestão não é encarado como importante, comparativamente com outros sistemas existentes na organização.					2	66,7%	1	33,3%
p. Outros fatores específicos à sua organização (por favor especifique)					1	33,3%	2	66,7%